

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/13/2021
Identifikačné číslo spisu: 1015201697
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Fečík
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1015201697.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): MILÉNIUM spol. s r.o., so sídlom Karpatské nám. 11, 831 06 Bratislava 35, IČO: 35 812 851, právne zast. JUDr. Daniela Simanová, advokátka so sídlom Palkovičova 15, 821 08 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1223002/2015 zo dňa 27.07.2015, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 1S/246/2019 zo dňa 22.04.2021, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

O d ô v o d n e n i e

I.
Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“), za zdaňovacie obdobie máj, jún, august až november 2007, vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Bratislava (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutie č. 268388/2015/9104403 zo dňa 14.04.2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov žalobcovi vyrubil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 3.294,95 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2007. Správca dane neuznal odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa B. - STENLEY - CO za dodanie tovaru - kávy a váz.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1223002/2015 zo dňa 27.07.2015 prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

3. Rozhodnutie žalovaný odôvodnil tým, že žalobca nepreukázal, že zdaniteľné obchody boli aj reálne uskutočnené dodávateľom uvedeným na preverovaných faktúrach (deklarovaným dodávateľom - B. - STENLEY-CO). Žalovaný poukázal na to, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že tovar nebol reálne dodaný deklarovaným dodávateľom tak, ako to deklarujú preverované dodávateľské faktúry; vierohodnosť predložených dokladov bola preverovaním správcu dane (výsluchmi svedkov) spochybnená a spochybnená bola aj preprava tovaru ako aj samotná existencia deklarovaného tovaru. Žalobca dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom vierohodnými a nespochybniteľnými dôkazmi nepreukázal a pochybnosti správcu dane nevyvrátil.

II.

Konanie pred krajským súdom

4. Dňa 14.07.2016 Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“) vyhlásil rozsudok sp. zn. 1S/240/2015, ktorým zamietol žalobu podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) ako nedôvodnú a nepriznal žalobcovi právo na náhradu trov konania. Krajský súd mal rovnako ako daňové orgány za to, že žalobca nesplnil podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“), keď nepreukázal, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

5. Proti rozsudku krajského súdu sp. zn. 1S/240/2015 podal žalobca kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“) rozsudkom sp. zn. 2Sžfk/55/2017 zo dňa 24.10.2019, ktorým zrušil rozsudok krajského súdu a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. V odôvodnení rozsudku Najvyšší súd SR uviedol, že žalobca nedostal zo strany krajského súdu odpovede na relevantné námietky zo žaloby, ale krajský súd len všeobecne konštatoval, 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. Najvyšší súd SR konštatoval, že ide o odôvodnenie takmer univerzálne (možno ho použiť takmer v každom rozsudku o zamietnutí žaloby proti rozhodnutiu o nepriznaní odpočítania dane pre neunesenie dôkazného bremena zo strany daňového subjektu). Krajský súd v odôvodnení nedal konkrétnu odpoveď na žiadnu zo žalobných námietok a medzi tvrdeniami žalobcu a závermi krajského súdu nie je bezprostredná logická väzba, absentujú právne úvahy súdu, čím krajský súd porušil právo sťažovateľa na súdnu ochranu v takej miere, ktorá bezpochyby mala za následok porušenie jeho práva na spravodlivý proces. Najvyšší súd SR uviedol, že 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.

6. V intenciách rozhodnutia Najvyššieho súdu SR krajský súd opätovne rozhodol vo veci rozsudkom sp. zn. 1S/246/2019 zo dňa 22.04.2021, ktorým zamietol žalobu a žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznal.

7. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že:

- správca dane v daňovom konaní vykonal rozsiahle dokazovanie za účelom preverenia žalobcom deklarovanej obchodnej transakcie. Konateľ žalobcu uviedol, že prepravu kávy objednával osobne aj telefonicky u B., ktorý tovar prepravoval svojím vozidlom priamo k odberateľovi žalobcu, ktorými boli napr. Q. M. a Ing. W., konateľ spoločnosti GLOBAL-SERVIS, spol. s r.o.. Pri dodávke tovaru bol vystavený dodací list a faktúra, odberateľ telefonicky potvrdil dodávku a žalobca na základe toho potvrdil prevzatie tovaru od svojho dodávateľa B. STANLEY-CO. Podľa názoru krajského súdu - už len zo samotnej výpovede žalobcu vznikla oprávnená pochybnosť správcu dane o reálnom dodaní tovaru žalobcovi jeho dodávateľom, keďže tovar, ktorý mu mal byť dodaný, sa do sféry jeho dispozície fakticky ani nedostal a žalobca vyznel skôr ako len sprostredkovateľ obchodu, nie ako dodávateľ tovaru,

- deklarovaný dodávateľ žalobcu - B. - STANLEY-CO právne nenadobudol tovar (kávu) od svojho deklarovaného dodávateľa JUKOL CZ, spol. s r.o., nákup kávy od dodávateľa nepreukázal žiadnym ani podporným dôkazom a dodanie tovaru nebolo preukázané ani z odpovede z medzinárodnej výmeny informácií. K tomu krajský súd poukázal na to, že Stanislav Mazúr uviedol, že zo strany žalobcu išlo viac menej o sprostredkovanie a následné prefakturovanie obchodov, preto po dohode s konateľom žalobcu, prepravu zabezpečoval sám Stanislav Mazúr. Kávu nakupoval od J. T. a od spoločnosti JUKOL CZ spol. s r.o.. Správca dane zistil, že spoločnosť JUKOL CZ, spol. s r.o. na adrese sídla spoločnosti písomnosti nepreberá, daňové priznania za obdobia 2 - 6/2007 boli podané s nulovými hodnotami, za nasledujúce obdobia daňové priznania už podané neboli, funkcia konateľa V. skončila dňom 05.10.2007 a jediným spoločníkom od 01.01.2008 je Q.. Dodávateľ kávy J. F. T., ktorá daňové priznanie podala len za III. štvrtrok 2006, daňové priznania za iné zdaňovacie obdobia nepodala. K faktúram, ktoré jej správca dane predložil k nahliadnutiu sa nevedela vyjadriť tvrdiac, že doklady jej boli odcudzené. Na správcu dane ďalej nereagovala a zostala pasívna. Podľa krajského súdu ani v jednom prípade nebolo preukázané dodanie kávy B., nebola preukázaná ani preprava tak, ako to tvrdil zo skladu v Žiline do jeho skladu v Trenčianskej Teplej, a preto je možné konštatovať, že B. právne nenadobudol vlastníctvo ku káve,

- ku nákupu sklenených váz od pána Kozáka zo Sverepca B. nevedel uviesť žiadne konkrétne skutočnosti a nákup deklaroval len úhradou faktúr za nákup tovaru,

- krajský súd sa nestotožnil s tvrdením, že preprava tovaru bola potvrdená B. a uviedol, že žalobca prepravu deklarovaného tovaru nepreukázal žiadnym iným spôsobom, nepredložil o tom žiadnu písomnú ani emailovú dokumentáciu, ktorou by prepravu mohol potvrdiť, resp. objasniť. Taktiež B. nepredložil o preprave žiaden ani podporný dôkaz (napr. doklad o čerpaní pohonných hmôt),

- krajský súd nepovažoval za dôvodnú argumentáciu žalobcu, že spoločnosť GLOBAL-SERVIS, spol. s r.o. potvrdila dodanie tovaru sklenených váz a kávy žalobcom dodacími listami, na základe čoho žalobca vystavil riadne faktúry, uplatnil daň na výstupe, zaúčtoval ich do svojej účtovnej evidencie a uviedol, že toto tvrdenie nie je spôsobilé zvrátiť pochybnosti správcu dane o existencii samotného predmetu deklarovaného obchodu. Krajský súd poukázal na to, že samotné faktúry a dodacie listy nepreukazujú skutočnosť, že B. reálne dodal deklarovaný tovar priamo odberateľovi žalobcu GLOBAL - SERVIS, spol. s r.o., nepreukazuje to ani kúpna zmluva založená v administratívnom spise, nakoľko z vykonaného dokazovania nebolo preukázané, že by dodávateľ žalobcu predmetný tovar nadobudol od svojich dodávateľov. Z uvedeného vyplýva, že správcovi dane vznikli oprávnené pochybnosti o nákupe a dodaní tovaru deklarovaného žalobcom od jeho dodávateľa B. - STANLEY-CO a jeho následného predaja odberateľovi spoločnosti GLOBAL - SERVIS, spol. s r.o., keďže nebola preukázaná preprava, ako aj samostatná existencia kávy a váz,

- pozornosti krajského súdu neušlo, že odberateľom kávy a váz bol aj pán Šuda, ktorý bol od 01.01.2008 jediným konateľom spoločnosti JUKOL CZ, spol. s r.o., ktorá mala byť dodávateľom kávy B., a teda správcovi dane vzniklo dôvodné podozrenie, že tu vznikol reťazec od spoločnosti JUKOL CZ, spol. s r.o. cez B. - STANLEY-CO, cez žalobcu ku spol. GLOBAL-SERVIS, spol. s r.o., ktorej konateľom bol pán M.,

- ku námietke nevykonania navrhovaného dôkazu - výsluchu konateľa obchodnej spoločnosti GLOBAL-SERVIS, spol. s r.o. Ing. Q. krajský súd uviedol, že vzhľadom na rozsiahle dokazovanie vykonané správcou dane bolo ďalšie dokazovanie výsluchom konateľa obchodnej spoločnosti GLOBAL-SERVIS, spol. s r.o. nadbytočné,

- obavy správcu dane, že ide o reťazový obchod, kde tok faktúr od dodávateľa k odberateľovi je iný ako preprava tovaru, ktorá ide priamo od predajcu k odberateľovi, sú dôvodné. Krajský súd skonštatoval, že nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u dodávateľa v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH a tým žalobcovi v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH nevznikol nárok na odpočítanie dane uplatnený na základe faktúry vyhotovenej deklarovaným dodávateľom,

- zákonné podmienky pre uplatnenie práva na odpočet DPH nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať vyžadovanú skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Krajský súd tu poukázal aj na rozsudok

Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 78/2011 zo dňa 23.02.2011,

- pri určení toho, či bolo uskutočnené dodanie tovaru, nie je rozhodujúce nadobudnutie právneho vlastníctva v zmysle Obchodného zákonníka, ale je rozhodujúce, aby kupujúci získal právo disponovať s tovarom ako vlastník. K tomu krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/72/2015 zo dňa 11.04.2017,

- pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena, v daňovom konaní platí zásada, že daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov ním vedených, avšak nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že „daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno“. 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 služieb a tovarov od určitého dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správcu dane. Plnenia, ktoré nie sú samé osebe poznačené podvodom vo vzťahu k DPH, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani, konajúcou ako takou hospodársku činnosť v zmysle čl. 2 bodu 1, čl. 4 a čl.5 ods. 1 smernice o DPH, ak spĺňajú objektívne kritériá, a to bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a ktoré prechádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom platiteľom (rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics a C-484/03 Bond House),

- subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe (rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-439/04, C-440/04 P. K. a Recolta Recycling, bod 51; vo veci C-384/04, bod 33). Inými slovami, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky Súdneho dvora EÚ zo dňa 27.9.2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj zo dňa 21.12.2011, M. Y., C-499/10, bod 25). Ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že dodávka tovaru alebo služby je uskutočnená pre platiteľa dane, ktorý vedel alebo musel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, prináleží vnútroštátnemu súdu, aby odmietol priznanie práva na odpočet tomuto platiteľovi dane (rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-439/04, C-440/04 P. K. a Recolta Recycling, bod 61),

- žalobca bol so zistením správcu dane oboznámený a teda mal vedomosť o tejto skutočnosti, no správcovi dane neposkytol ďalej žiadne dôkazy a ani informácie, ktorými by pochybnosť správcu dane vysvetlil a odstránil. Neposkytol správcovi dane žiadny podporný dôkaz ohľadom emailovej komunikácie so svojím dodávateľom a ani žiadne bližšie informácie o svojom dodávateľovi. Je preto otáznave, s akou zodpovednosťou žalobca pristupoval k uskutočneniu predmetných obchodných transakcií. V tejto súvislosti možno žalobcovi vytknúť aj nedostatok opatrnosti a odbornej starostlivosti pri výbere svojho obchodného partnera, najmä s ohľadom na skutočnosť, že sa jednalo o obchod nemalej hodnoty. Žalobca v žiadnom zo svojich tvrdení neuvádza, či a ako preveroval svojho obchodného partnera. Krajský súd dospel k záveru, že žalobca nevyvaložil dostatočnú starostlivosť na preverenie svojho zmluvného partnera,

- je možné dôvodne konštatovať, že v prejednávanej veci ide o obchodný reťazec, ktorý sa javí prinajmenšom ako „zahmlený“, čo obvykle má za následok snahu o sťaženie overovania správnosti výšky priznanej daňovej povinnosti a uplatnených nárokov na odpočet dane. Komplikované, resp. špecificky previazané obchodné vzťahy medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca môžu slúžiť ako určitá indícia, ktorá spochybňuje čistotu obchodných vzťahov a s tým spojené plnenie ich povinností, vrátane daňových. Krajský súd uviedol, že správca dane záver ohľadom spochybnenia

existencie deklarovaného tovar neodvodil len z preverovania dodávateľa žalobcu, ale tento odvodil aj z následného preverovania u deklarovaného odberateľa žalobcu,

- 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, ods. 2 a § 51 zákona o DPH a nemá zákonný nárok na odpočet DPH za dodanie tovaru na základe dvoch faktúr vystavených B. - STENLEY-CO za nákup kávy a váz. Krajský súd mal preto za to, že daňové orgány oprávnene neuznali žalobcovi nadmerný odpočet dane z uvedených faktúr,
- daňové orgány vyhodnotili žalobcom predložené dôkazy a skutočnosti, ktoré zistil správca dane v rámci vlastného dokazovania vo vzájomných súvislostiach a dospeli k záveru o nesplnení hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 a § 51 zákona o DPH. Krajský súd dospel k záveru, že konanie aj rozhodnutie žalovaného aj správcu dane sú v súlade so zákonom č. 511/1992 Z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej aj „zákon o správe daní“) a zákonom o DPH.

III.

Konanie na kasačnom súde

A) Kasačná sťažnosť

8. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f) a písm. i) SSP a navrhol rozsudok zmeniť tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie.

9. Sťažovateľ v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol najmä tieto sťažnostné body.

10. Krajský súd opätovne nedal sťažovateľovi konkrétnu odpoveď na jednotlivé žalobné námietky tak, aby medzi nimi a závermi krajského súdu bola bezprostredná logická väzba podložená právnymi úvahami súdu. Krajský súd nedal opätovne odpoveď na základnú námietku sťažovateľa, prečo daňové orgány nevykonali sťažovateľom navrhovaný dôkaz - výsluch konateľa obchodnej spoločnosti GLOBAL-SERVIS, spol. s r.o. Ing. Q.. Sťažovateľ zároveň uviedol, že v rozhodnutiach daňových orgánov nebolo spochybnené dodanie tovaru žalobcom pre jeho odberateľa GLOBAL-SERVIS, spol. s r.o., ktoré sťažovateľ deklaroval odberateľskými faktúrami. K uvedenej námietke sťažovateľa uviedol krajský súd, (bod 63 napadnutého rozsudku), že vzhľadom na rozsiahle dokazovanie vykonané správcou dane bolo vykonanie navrhovaného výsluchu nadbytočné.

11. Právny názor krajského súdu ohľadom spochybnenia existencie deklarovaného tovaru a „zahmleného“ obchodného reťazca je rozporný so skutkovým stavom veci a uviedol, že daňové orgány u odberateľa sťažovateľa nevykonali v rámci daňovej kontroly ani v následnom daňovom konaní preverenia fyzickej realizácie obchodného prípadu, ktorý je predmetom ich rozhodnutí. Sťažovateľ mal za to, že daňové orgány bez zdôvodnenia ignorovali návrh žalobcu na vykonanie dôkazu výsluchom konateľa spoločnosti GLOBAL-SERVIS, spol. s r.o. s vedomím, že vykonanie takéhoto dôkazu by jednoznačne svedčilo v prospech žalobcu a ten by preukázal, že ním deklarované zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo tak, ako to uvádzal vo svojej výpovedi. Sťažovateľ uviedol, že Ing. Q. by vyvrátil deklarované tvrdenia o fiktívnych obchodoch v trojstrannom obchode.

12. Krajský súd neuviedol, na základe akých právnych skutočností považoval trojstranný obchod za reťazový obchod.

13. Krajský súd mal za to, že z výpovedí T. (konateľa sťažovateľa) a B. (dodávateľa sťažovateľa), ktorí zhodne uviedli, že tovar prepravoval B. svojím vozidlom priamo k odberateľovi sťažovateľa po osobnej objednávke od T., vznikli oprávnené pochybnosti správcu dane o reálnom dodaní tovaru sťažovateľovi, keďže tento tovar sa do jeho dispozície nedostal. Krajský súd však už necitoval doplnenie výpovede B., ktorý dôvodil, prečo nemá k dispozícii faktúry od spoločnosti JUKOL CZ, spol. s r.o., či iné dokumenty (tieto boli odovzdané polícii).

14. Krajský súd v rozhodnutí uvádza, že konateľ spoločnosti JUKOL CZ, spol. s r.o. V. má rovnaké priezvisko ako B. a teda mohlo ísť o rodinu, pričom B. sa k tejto skutočnosti nevyjadril. Sťažovateľ namietal, že počas daňovej kontroly správca dane žiadne takéto skutočnosti nezistil a preto ich ani v protokole neuvádza. Sťažovateľ uviedol, že z pohľadu uplatnenia odpočtu dane z pridanej hodnoty pri prijatých a uskutočnených zdaniteľných plneniach žalobcu v mesiaci august 2007 je absolútne irelevantné, či išlo o menovcov alebo osoby v príbuzenskom vzťahu. Zákonodarca nevytlúčil ani nezakázal uzatváranie obchodných vzťahov medzi príbuznými a preto tento argument krajského súdu nemá oporu v zákone.

15. Krajský súd účelovo neuviedol, že B. predložil faktúry za dodaný tovar správcovi dane, tieto boli súčasťou jeho evidencie pre DPH za III. štvrtrok 2007; riadne odviedol daň z faktúr, ktoré boli predmetom skúmania pri daňovej kontrole do štátneho rozpočtu. Sťažovateľ poukázal na to, že B. nebol schopný preukázať ním tvrdené skutočnosti vzhľadom na skutočnosť, že mu účtovné doklady týkajúce sa kontrolovaných obchodov boli zhabané políciou. Sťažovateľ taktiež uviedol, že orgány činné v trestnom konaní nezistili a ani do dňa podania kasačnej sťažnosti nepreverovali sťažovateľa v súvislosti s daňovými trestnými činmi, spáchanými podľa názoru krajského súdu v tomto „zahmlenom“ reťazci.

16. Pokiaľ ide o odkaz na ustálenú rozhodovaciu prax, krajský súd poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR, v ktorých nejde o skutkovo rovnakú ani podobnú vec. V prípade rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/17/2021 zo dňa 23.02.2012 žalobcom označený dodávateľ poprel vystavenie faktúr, ktoré boli predmetom kontroly ako aj pravosť podpisov uvedených na faktúrach, v prípade rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/108/2014 zo dňa 29.06.2016 zistenia správcu dane nasvedčovali tomu, že sa jedná o typický obchodný reťazec, ktorý má všetky znaky karuselového obchodu, v prípade rozsudkov Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/22/2014, sp. zn. 8Sžf/23/2014 a sp. zn. 8Sžf/24/2014 obchodné vzťahy v obchodnom reťazci skúmali orgány činné v trestnom konaní a ich výsledky preukázali, že dodávateľ, ktorý bol uvedený na faktúrach, tovar nedodal a predmetné fakturované zdaniteľné obchody sa skutočne nezrealizovali. Taktiež v prípade rozsudkov Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/125/2013 a sp. zn. 8Sžf/108/2014 bol karuselový obchod preukázaný orgánmi činnými v trestnom konaní.

17. Tvrdenie krajského súdu, že pán M. bol konateľom spoločnosti JUKOL CZ, spol. s r.o. je nepravdivé, čo napokon vyplýva aj z výpisu z obchodného registra. Pán M. nebol konateľom tejto spoločnosti, čo napokon neuvádzajú ani daňové orgány.

18. Správca dane ani žalovaný nespochybnili prevzatie fyzicky neexistujúceho tovaru odberateľom sťažovateľa, obchodnou spoločnosťou GLOBAL - SERVIS, spol. s r.o., čo krajský súd nechal do úvahy. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku pritom vyplýva, že dôvodom neuznania práva na odpočet dane bolo nepreukázanie prepravy tovaru pri jeho následnom predaji svojmu odberateľovi.

19. Sťažovateľ mal vzhľadom na uvedené za to, že krajský súd nerešpektoval právny názor kasačného súdu vyjadrený v rozsudku sp. zn. 2Sžfk/55/2017 zo dňa 24.10.2019 a vydal nové rozhodnutie, ktoré nie je presvedčivé, neuvádza dôvody, na základe ktorých je založené. Sťažovateľ konštatoval, že judikatúra síce 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.

20. Sťažovateľ napokon poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mafageben Kft a Péter Dávid, v zmysle ktorých môže byť nárok na odpočet dane zdaniteľnej osobe zamietnutý iba na základe judikatúry Kittel a Recolta Recycling, podľa ktorého musí byť s ohľadom na objektívne skutočnosti preukázané, že platiteľ, ktorému bol tovar dodaný alebo poskytnutá služba zakladajúca nárok na odpočet dane, vedel alebo mal vedieť, že toto plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu.

B) Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

21. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú, nakoľko sa v plnom rozsahu stotožnil s právnym názorom krajského súdu.

IV.

Právny názor kasačného súdu

22. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

23. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu pripadlo posúdiť, či krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces [§ 440 ods. 1 písm. f) SPP] a či krajský súd nerešpektoval záväzný právny názor vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti [§ 440 ods. 1 písm. i) SSP]. V zmysle kasačnej sťažnosti sťažovateľ napadol rozsudok krajského súdu z dôvodu nepresvedčivého a nedostatočného odôvodnenia skutočností, na ktorých je založený, namietajúc, že krajský súd v odôvodnení rozhodnutia neuviedol konkrétne skutočnosti, ktorými by odpovedal na argumenty uvedené v žalobe.

24. V predmetnej veci je predmetom posúdenia kasačnej sťažnosti rozsudok krajského súdu, ktorým súd ako nedôvodnú zamietol žalobu sťažovateľa, ktorou bolo vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu august 2007 napadnuté v poradí tretie rozhodnutie žalovaného a správcu dane. Krajský súd po preskúmaní napadnutých rozhodnutí a oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu dospel k záveru, že konanie a rozhodnutie žalovaného, ako aj správcu dane, bolo v súlade s daňovým poriadkom a zákonom o DPH.

25. V daňovom konaní boli vydané rozhodnutia na základe výsledkov daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty vykonanej u sťažovateľa za zdaňovacie obdobie máj, jún, 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 sťažovateľovi vyrubený rozdiel dane v sume 3.294,95 eur. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočet dane z pridanej hodnoty z dvoch dodávateľských faktúr od dodávateľa B. - STENLEY - CO, ktorými bol deklarován nákup kávy a váz (faktúra č. 2122007 a faktúra č. 2522007). Správca dane dospel k záveru, že vykonanými dôkazmi nebola preukázaná preprava a ani samotná existencia kávy.

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

27. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovaru a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

28. 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.

29. Podľa § 139 ods. 1 SSP v písomnom vyhotovení rozsudku sa po slovách „V mene Slovenskej republiky“ uvedie označenie správneho súdu, mená a priezviská sudcov rozhodujúcich vo veci, presné označenie účastníkov konania a ich zástupcov, účasť prokurátora, označenie prejednávanej veci, znenie výroku, odôvodnenie, poučenie o prípustnosti kasačnej sťažnosti, o lehote na podanie kasačnej

sťažnosti, o náležitostiach kasačnej sťažnosti, o povinnom zastúpení advokátom v kasačnom konaní alebo o neprípustnosti opravného prostriedku, deň a miesto vyhlásenia.

30. Podľa § 139 ods. 2 prvá a posledná veta 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. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

31. Sťažovateľ prieskum napadnutého rozsudku krajského súdu vymedzil v prvom rade podľa sťažnostného dôvodu porušenia práva na spravodlivý proces a v sťažnostných bodoch uviedol, že rozsudok krajského súdu je neurčitý a nepreskúmateľný, keď tvrdenia a závery správneho súdu sú v rozpore s dôkazmi nachádzajúcimi sa v spisovom materiály a preukázaným skutkovým stavom veci.

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

33. Kasačný súd pritom zdôrazňuje, že povinnosťou súdu v rámci správneho súdnictva je v odôvodnení rozhodnutia dať odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s preskúmanou právnou vecou. Ako správne poznamenal sám sťažovateľ (bod 28 kasačnej sťažnosti) súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia, bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania (pozri napr. rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 115/03 sp. zn. III. ÚS 60/04, rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžo/61/2012 z 18.12.2013).

34. V tomto kontexte preto podľa názoru kasačného súdu neobstojí tvrdenie sťažovateľa o nepreskúmateľnosti rozsudku krajského súdu, keďže je z jeho obsahu zjavné, že ním bolo reflektované na všetky podstatné skutočnosti. Krajský súd zrozumiteľne uviedol dôvody, pre ktoré zamietol námietky sťažovateľa a jeho rozhodnutie nemožno považovať za svojvoľné či neodôvodnené. Odôvodnenie rozsudku krajského súdu obsahuje stručné zhrnutie podstatných argumentov sťažovateľa (body 6 až 12 rozsudku), prehľad dotknutých právnych noriem (body 25 až 40 rozsudku), ako aj posúdenie skutkových a právnych záverov správnym súdom (body 41 až 75 rozsudku).

35. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že mu krajský súd nedal odpoveď na „základnú námietku“, prečo žalovaný ani správca dane nevykonali sťažovateľom navrhovaný dôkaz - výsluch svedka Ing. Q. - konateľa spoločnosti GLOBAL - SERVIS, s r.o.. Kasačný súd považuje túto námietku za nedôvodnú. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku je zrejme, že krajský súd dôvodil nevykonanie navrhovaného dôkazu rovnako ako žalovaný, a síce, že vzhľadom na rozsiahle dokazovanie vykonané správcou dane by bolo ďalšie dokazovanie výsluchom konateľa obchodnej spoločnosti GLOBAL - SERVIS, s r.o. nadbytočné. Krajský súd pritom konštatoval, že potvrdenie tejto spoločnosti o dodaní tovaru (sklenených váz a kávy) sťažovateľom na dodacích listoch a čestným prehlásením konateľa spoločnosti nie je spôsobilé zvrátiť pochybnosti správcu dane o existencii samotného predmetu deklarovaného obchodu.

36. K námietke sťažovateľa ohľadom neoprávneného neuznania práva na odpočet dane sa kasačný súd musí stotožniť so žalovaným ako aj krajským súdom v tom, že nárok na odpočítanie dane nie je preukázaný iba predložením formálnych dokladov, ako sú faktúry, účtovná evidencia tovaru, resp. dodacie listy. Daň a nárok na odpočítanie dane, nemajú základ vo formálnom doklade, ale v existencii konkrétnej dodávky tovaru alebo služby. Zákon o DPH nestojí len na formálnom, ale aj na reálnom preukázaní dodania tovaru resp. služby. Právo na odpočet DPH sa viaže na splnenie jednak procesnoprávných podmienok zakotvených v daňovom poriadku ako aj na splnenie hmotnoprávných podmienok stanovených v zákone o DPH. Zákon o DPH vyžaduje, aby zdaniteľný obchod reálne prebehol. Povinnosť preukázania reálneho uskutočnenia dodávky tovaru alebo služieb vyplýva z daňového poriadku ako procesného predpisu upravujúceho daňové konanie. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, resp. dodávateľov, ale aj skutočnosť, aby k uskutočneniu dodávky tovaru a služieb aj skutočne došlo od dodávateľov, ktorí majú postavenie zdaniteľných osôb. Základnou povinnosťou daňového subjektu bolo preukázať, že na uplatnenie práva na odpočet DPH má právny nárok. Následne je správca dane oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnený odpočet DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybnil deklarovaný zdaniteľný obchod, bolo na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok na odpočítanie dane (pozri aj rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/63/2020 zo dňa 26.05.2021, rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/67/2019 zo dňa 08.07.202 a rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžfk/57/2017 zo dňa 02.10.2018).

37. Kasačný súd preskúmaním súdneho spisu a administratívneho spisu zistil, že dodávateľ sťažovateľa B. - STENLEY - CO síce mal zaevidované sporné faktúry vo svojom účtovníctve, avšak nevedel preukázať nadobudnutie tovaru ani jeho prepravu. Tovar mal nakupovať od spoločnosti JUKOL, spol. s r.o. a od J. F. T., o čom ale nepredložil doklady. Na základe medzinárodnej výmeny informácií správca dane zistil, že spoločnosť JUKOL CZ, spol. s r.o. je nekontaktná, nepreberá písomnosti na adrese sídla. Daňové priznania podala naposledy za daňové obdobia 2-6/2007 s nulovými hodnotami a za nasledujúce obdobia daňové priznania už neboli podané. Od 01.01.2008 je jediným spoločníkom a konateľom Ing. Juraj Šuda (čo celkom zrejme vyplýva z obchodného registra, napriek opačnému tvrdeniu sťažovateľa), ktorý má následne vystupovať v obchodnom reťazci ako odberateľ tovaru (odberateľ kávy). Čo sa týka J. F. T., táto podala daňové priznanie len za III. štvrtrok 2006 a nevedela sa vyjadriť k faktúram, ktorými bol deklarovaný predaj kávy v roku 2007. V preverovanom obchodnom vzťahu nebol preukázaný ani spôsob prepravy. Dodávateľ sťažovateľa uviedol, že prepravu vykonával vo svojom súkromnom motorovom vozidle, pričom nepredložil v daňovom konaní ani evidenciu jász a nedisponoval ani množstvom kávy takto prevezenej. Dodávateľ sťažovateľa nevedel predložiť žiadne dôkazy vo vzťahu k existencii a preprave kávy a váz. Kasačný súd sa na základe takto zisteného skutkového stavu musel stotožniť s názorom krajského súdu a daňových orgánov, že vo vzťahu k sporným faktúram od dodávateľa B. - STENLEY - CO sťažovateľ nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočet dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 a § 51 ods. 1 zákona o DPH v spojení s § 19 ods. 1 zákona o DPH, keď nepreukázal dodanie tovaru od dodávateľa Stanislav Mazúr - STENLEY - CO.

38. Sťažnostnú námietku týkajúcu sa argumentácie krajského súdu o možnosti príbuzenského vzťahu medzi konateľom spoločnosti JUKOL CZ, spol. s r.o. V. a dodávateľom sťažovateľa B. má kasačný súd za nedôvodnú. Súd sa stotožňuje s tým, že zákon o DPH nezakazuje ani nevylučuje obchodné vzťahy medzi príbuznými osobami, avšak v preskúmanom prípade táto námietka je bezpredmetná, nakoľko dôvodom na neuznanie práva na odpočet dane nebol možný príbuzenský vzťah medzi vyššie uvedenými osobami.

39. Čo sa týka kasačnej námietky týkajúcej sa nesprávne uvedenej ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu SR, kasačný súd uvádza, že napriek tomu, že v predmetných konaniach nešlo o identický alebo rovnaký skutkový stav, krajský súd poukázal na časť odôvodnení rozhodnutí

najvyššieho súdu, ktoré sú relevantné pre danú vec. V citovaných rozhodnutiach sa Najvyšší súd SR rovnako venoval problematike dôkazného bremena daňového subjektu a správcu dane a prípadný prenos dôkaznej povinnosti z jedného subjektu na druhý.

40. Kasačný súd na záver poznamenáva, že si je vedomý, že o kasačných sťažnostiach sťažovateľa bolo v obdobných veciach už kasačným súdom rozhodnuté. V konaní vedenom na Najvyššom súde SR sp. zn. 5Sžfk/21/2018 súd vytkol krajskému súdu použitie § 140 SSP bez toho, aby popísal aspoň podstatné okolnosti, z ktorých vyvodzoval záver o totožnosti predmetu konania a vzhľadom na takéto procesné pochybenia sa ďalšími kasačnými dôvodmi nezaoberal. V posudzovanej veci (sp. zn. 1Sfk/13/2021) však krajský súd neaplikoval § 140 SSP a nevyužil inštitút tzv. skráteného odôvodnenia rozhodnutia, preto nejde o totožnú vec. V konaniach vedených na Najvyššom súde SR pod sp. zn. 1Sžfk/64/2017, sp. zn. 2Sžfk/56/2017 a sp. zn. 2Sžfk/55/2017 súd dospel k záveru, že dôvody uvádzané v rozhodnutí krajského súdu sú nepostačujúce pre vecné preskúmanie tohto rozhodnutia a preto napadnuté rozhodnutia zrušil pre ich nepreskúmateľnosť, pričom sa nezaoberal vecnými kasačnými dôvodmi sťažovateľa. V predmetnej veci (sp. zn. 1Sfk/13/2021) je zachovaná podmienka totožnosti účastníkov konania, odlišnosti sú ale v subjekte dodávateľa a predmete plnenia (vo veci 1Sžfk/64/2017 správca dane neuznal právo na odpočet dane okrem iného aj z dodávateľských faktúr od dodávateľov LUMA Slovakia, s.r.o. a FIN KREDIT, s.r.o. za nákup kryštálového cukru, vo veci 2Sžfk/56/2017 správca dane neuznal právo na odpočet dane z dodávateľských faktúr od dodávateľov LUMA Slovakia, s.r.o. za nákup kryštálového cukru a vo veci 2Sžfk/55/2017). Kasačný súd dáva zároveň do pozornosti rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/33/2019 zo dňa 25.09.2019 a sp. zn. 3Sžfk/32/2019 zo dňa 25.09.2019, ktorými súd zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú.

41. Vzhľadom na uvedené kasačný súd po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil ako nedôvodné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

42. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 SSP.

43. Toto rozhodnutie prijal kasačný senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

P o u č e n i e :

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

