

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/45/2019
Identifikačné číslo spisu: 7017200941
Dátum vydania rozhodnutia: 19.11.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:7017200941.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu JUDr. Ivana Rumanu (spravodajca) a zo sudcov JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Milana Moravu v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): VENAS, a.s., Sekčovská 54, Prešov, právne zastúpený advokátom Mgr. Henrichom Schindlerom, Janka Kráľa 7, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101821675/2017 zo dňa 23. augusta 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/113/2017-85 zo dňa 18. októbra 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/113/2017-85 zo dňa 18.10.2018 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101821675/2017 zo dňa 23.08.2017, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice číslo 100594100/2017 zo dňa 10.04.2017, ktorým Daňový úrad Košice (správca dane) podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určil rozdiel v sume 354.726,06 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2012 žalobcovi ako daňovému subjektu.

2. Správca dane nepriznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane z nasledovných faktúr vystavených dodávateľmi:

- BIO-plus, s.r.o. Spišská Nová Ves, 053 63 Spišský Hrušov 195, IČO: 36183628, DIČ: 2020033356 z faktúry č. 120048 zo dňa 06.02.2012 za dodanie repky olejnej, základ dane 243 601,00 eur, daň 48 720,20 eura

- QANT, spol. s r.o., Alžbetina 9, Košice, IČO: 36191981, DIČ: 2020059074 z faktúry vystavených za dodanie hnojiva a repky olejnej:

- Č. 120131 zo dňa 06.02.2012 (základ dane 10 000,00 eur, DPH 3 400,00 eura)
- Č. 120132 zo dňa 07.02.2012 (základ dane 10 582,50 eura, DPH 2 116,50 eura)
- Č. 120185 zo dňa 06.02.2012 (základ dane 93 835,20 eura, DPH 18 767,04 eura)
- Č. 120186 zo dňa 12.02.2012 (základ dane 108 574,92 eura, DPH 21 714,98 eura)

- SECRET GROUP, s.r.o., Moyzesova 36, Košice, do 18.03.2014 Hrnčiarska 2/A, Košice, IČO: 36 693 197, DIČ: 2022275475 (ďalej len „SECRET GROUP, s.r.o.“), z faktúr vystavených za dodanie repky olejnej, sójového oleja a repkového oleja:

- č. 120077 zo dňa 15.02.2012 (základ dane 111 056,00eura, DPH 22 211,20 eura)
- č. 120141 zo dňa 29.02.2012 (základ dane 107 401,50 eura, DPH 21 480,30 eura)
- č. 120147 zo dňa 25.02.2012 (základ dane 20 944,00 eura, DPH 4 188,80 eura)
- č. 120148 zo dňa 27.02.2012 (základ dane 41 888,00 eura, DPH 8 377,60 eura)
- č. 120182zo dňa 25.02.2012 (základ dane 52 136,00eura, DPH 10 427,20 eura)

- SH Trade, s.r.o., Košice, od 10.11.2010 Rhodyho 14, 085 01 Bardejov, IČO: 31712673, DIČ: 2020488503, z faktúry č. 120114 zo dňa 17.02.2012 vystavenej za dodanie repky olejnej, základ 227 000,00 eur, daň 45 400,00 eur

- VENERG, s.r.o. Skladná 6, 076 31 Streda nad Bpdrogom, IČO: 45282897, DIČ: 2022717578 z faktúry č. 120122 zo dňa 06.02.2012 vystavenej za dodanie repky olejnej, základ dane 720 000,00 eur, daň 144 000,00 eur.

3. Správca dane dospel k záveru, že daňový subjekt VENAS, a.s. nepreukázal, že tovar reálne nadobudol od deklarovaných dodávateľov QANT s.r.o., SECRET GROUP, s.r.o., MVR s.r.o., VENERG, s.r.o. Daňová povinnosť je viazaná na reálne dodanie tovarov a služieb a nie iba na vystavenie faktúr. Dodávateľom QANT s.r.o., SECRET GROUP, s.r.o., VENERG, s.r.o. BIO-plus, s.r.o. SH Trade, s.r.o., reálne nevznikla daňová povinnosť a následne odberateľovi VENAS, a.s. nevzniklo právo na odpočítanie dane. Reálna existencia a dodanie tovaru v obchodnom reťazci neboli preukázané, preto všetkým zúčastneným spoločnostiam nevznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ale v zmysle ustanovenia § 69 ods. 5 citovaného zákona a tieto osoby sú povinné platiť daň z dôvodu jej uvedenia na faktúre.

4. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol, že zo spisového materiálu spoločnosti VENERG, s.r.o., (úradný záznam č. 20955103/2015 zo dňa 08.10.2015) správca dane zistil, že predaj tovaru repky olejnej v reťazci VENAS, a.s. - BIO-plus, s.r.o. - VENERG, s.r.o. - VENAS, a.s. prebiehal len v sklade v Strede nad Bodrogom bez prepravy. Spoločnosť VENAS, a.s. mala predat' repku olejnú spoločnosti BIO-plus, s.r.o. za cenu 500,00 EUR za 1 tonu bez DPH, tá následne spoločnosti VENERG, s.r.o. za cenu 516,00 EUR za tonu a VENERG, s.r.o. spoločnosti VENAS, a.s. za cenu 463,00 EUR za tonu, z predložených účtovných dokladov bolo zistené že spoločnosť VENERG, s.r.o. nakupovala tovar od slovenských dodávateľov LECRAST spol. s r. o., QANT, spol. s r. o., SECRET GROUP, s.r.o., BIO-plus, s.r.o., ktorí boli zároveň dodávateľmi spoločnosti VENAS, a.s.

5. Krajský súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia vysporiadal s jednotlivými námietkami žalobcu a dospel k zhodnému záveru ako správca dane. Zistil, že v obchodnom reťazci boli zapojené viaceré spoločnosti, pričom tovar bol reálne dodaný od dodávateľov z Poľska a Maďarska priamo do skladových priestorov žalobcu, ale už medzi ďalšími zúčastnenými subjektmi bola vykonaná len fakturácia, ale reálne uskutočnenie obchodu nebolo potvrdené. Uviedol, že uskutočnenie obchodov síce bolo deklarované predložením formálnych dokladov zo strany žalobcu, ale toto samo o sebe nemusí byť podkladom pre uznanie nároku na odpočítanie dane, ale musí byť preukázané, že k uskutočneniu daného obchodu podľa predložených faktúr aj reálne došlo. To znamená, že je rozhodujúci stav faktický a nie stav, ktorý je formálne vykázaný. Mal za to, ak správca dane pri daňovej kontrole získal pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a správnosti predložených dokladov, dôkazné bremeno bolo opäť na strane

daňovníka, aby tieto pochybnosti správcu dane ohľadne vierohodnosti predložených dôkazov vyvrátil. Poukázal na to, že žalobca žiadnym spôsobom nevyvrátil pochybnosti správcu dane o vierohodnosti predložených listinných dôkazov, ba práve naopak, správca dane rozsiahlym dokazovaním ako aj zabezpečením listinných dôkazov preukázal, že v uvedených konkrétnych obchodoch nedošlo reálne k uskutočneniu obchodu, predovšetkým k dodaniu tovaru tak, ako to vyplývalo z predložených faktúr. K prihláseniu pohľadávky správcu dane do reštrukturalizácie žalobcu krajský súd uviedol, že toto nemá na správnosť určenia daňovej povinnosti žiaden vplyv. Toto odôvodnil tým, že daňová pohľadávka sa stala splatnou až po ukončení reštrukturalizácie, pretože rozhodnutie správcu dane nadobudlo právoplatnosť 7.9.2017 a reštrukturalizačné konanie bolo ukončené už 13.7.2017. Aj samotná pohľadávka vznikla po povolení reštrukturalizácie, pretože reštrukturalizácia bola začatá dňa 10.9.2016 a rozhodnutie správcu dane bolo vydané až 10.4.2017, z ktorého dôvodu táto námietka bola neopodstatnená. O trovách konania rozhodol tak, že neúspešnému žalobcovi nepriznal právo na ich náhradu.

6. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ v zastúpení advokátom včas kasačnú sťažnosť. Namietal, porušenie práva na spravodlivý proces, nesprávne právne posúdenie veci a odklon od ustálenej rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR.

7. Sťažovateľ mal za to, že krajský súd nesprávne vyhodnotil a právne posúdil predmetnú žalobu a námietkami v nej sa žiadnym spôsobom nezaoberal. Krajský súd podľa sťažovateľa pritom vôbec neprihliadal na ustanovenia Daňového poriadku § 3, § 24, § 26, § 45 ods. 1, ako aj na sťažovateľom uvádzanú judikatúru NS SR a ESD. Podľa sťažovateľa mal krajský súd dospieť k záveru, že dokazovanie nebolo vykonané dostatočne, pretože daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno a podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku s prihliadnutím na § 3 a § 45 ods. 1 písm. c/ Daňového poriadku mal žalovaný ako správca dane toto dokazovanie pre čo najúplnejšie zistenie skutkového stavu doplniť v zmysle návrhov a námietok predkladaných zo strany žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu. V dôsledku toho, že žalovaný tak neurobil, považuje sťažovateľ napadnuté rozhodnutie za nezákonné.

8. Sťažovateľ namietal, že rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Rozhodnutie správcu dane považoval za postavené na domnienkach a prenesení dôkazného bremena na kontrolovaný daňový subjekt. Daňový subjekt nemôže niesť zodpovednosť za zmenu konateľa obchodného partnera, jeho nekontaktnosť a súvisiace nepredloženie dokladov, ktorých predloženie má hodnotu podporných dôkazov, z tohto dôvodu nemôže daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. Správca dane je povinný postupovať v súlade s § 24 Daňového poriadku a využiť všetky oprávnenia na vyvrátenie tvrdení kontrolovaného daňového subjektu, a to preukázateľným spôsobom, nie len na základe domnienok.

9. Sťažovateľ poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28.11.2012, ktorý judikuje, že 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 neuniesol dôkazné bremeno“. Sťažovateľ súčasne poukazoval na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (FulcrumElektronics) a C-484/03 (BondHouse), v ktorých Súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je predchádzajúca alebo nasledujúca transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo nasledujúcimi udalosťami. Mal za to, že ním uvedené judikáty je možno aplikovať aj na daný predmet sporu.

10. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

11. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a

kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

12. Kasačný súd preskúmaním administratívneho spisu došiel k záveru, že ide o skutkovo a právne obdobnú vec, ktorej predchádza rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2019 zo dňa 08.07.2020, ktorým kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa VENAS, a.s., proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky v konaní o preskúmaní zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101831198/2017 zo dňa 24.08.2017. Vzhľadom na to, že toto rozhodnutie tvorí prejudikáciu v danej veci kasačný súd postupoval v zmysle § 464 ods. 1 SSP.

13. Podľa § 464 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. správny súdny poriadok, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

14. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že sporné dodávky tovaru od spoločností QANT s.r.o., SECRET GROUP, s.r.o., MVR s.r.o., VENERG, s.r.o. mali nepohyblivý charakter. Išlo o vôľové odovzdanie a prevzatie tovaru, ktorý sa už fyzicky nachádzal v dispozičnej sfére sťažovateľa. Pohyblivá dodávka tovaru išla priamo od dodávateľov uvedených spoločností priamo do skladu sťažovateľa v Strede nad Bodrogom. Spornou otázkou bolo, či zaradenie uvedených spoločností ako medziclánok do reťazca, ktorý uskutočňoval iba vôľové nadobudnutie a dodanie tovaru malo charakter umelej daňovej transakcie. Pri umelej transakcii je spravidla nejasný ekonomický cieľ (angl. economic justification).

15. Pokiaľ ide o judikáciu najvyššieho súdu, rozsudky 6 Sžf/10/2012 a 3 Sžf/1/2010, tie na uvedené prípady nemožno aplikovať, pretože transakcie v danom prípade majú jednotiaci prvok v podobe činnosti bývalého konateľa Petra Veszprémiho, ktorý elektronicky a telefonicky komunikoval priamo so zahraničnými dodávateľmi a vo svojej výpovedi pred správcom dane do zázpisnice č. 102547689/2016 zo dňa 12.02.2016 uviedol, že „z dôvodu bezpečnosti kvality následných spracovaní zmesi olejov a následného predaja MERO a FAME bolo nevyhnutné komunikovať v mieste nakládky, prípadne so zahraničným subjektom, odkiaľ a kedy v akom množstve bude príjem tovaru v Strede nad Bodrogom“.

16. Kasačný súd došiel k rovnakému záveru ako správca dane, že v danom prípade ide o formálne existujúce daňové transakcie, ktoré sú v rozpore s § 3 ods. 6 druhá veta Daňového poriadku a ide o zneužitie práva v zmysle rozsudkov Súdneho dvora EU C- 255/02 Halifax.

17. Podľa rozsudku Súdneho dvora Európskej únie C-255/02 zo dňa 21.02.2006 Halifax

a. Plnenia, o aké ide vo veci samej, predstavujú dodávku tovarov alebo poskytnutie služieb a hospodársku činnosť v zmysle článku 2 bodu 1 a článku 4 ods. 1 a 2, článku 5 ods. 1 a článku 6 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, takisto v prípade, ak sú vykonávané iba s cieľom získať daňovú výhodu bez iného podnikateľského účelu.

b. Šiestu smernicu je potrebné vykladať v tom zmysle, že bráni právu platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keď plnenia predstavujúce základ tohto práva predstavujú zneužitie. Preukázanie zneužitia na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.

c. Keď bola zistená existencia zneužitia, príslušné plnenia musia byť znovu definované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia predstavujúce zneužitie.

18. Kasačný súd konštatuje, že celok objektívnych prvkov správca dane ustálil v bodoch 1-4, 6, 7 prvostupňového rozhodnutia č. 100695777/2017 zo dňa 10.04.2017. Tento okruh zistení je dostatočný na vytvorenie záveru o umelom charaktere transakcií. Sťažovateľ ako daňový subjekt uplatnil odpočet na

daň z plnení, ktoré na vstupe predstavovali zneužitie práva. Do pohyblivej dodávky tovaru bol vsunutý medzičlánok, ktorý uskutočňoval iba vôľové nadobudnutie a odovzdanie tovaru, ktorý sa už nachádzal v dispozičnej sfére konečného odoberateľa (v jeho sklade). Takejto transakcii absentuje ekonomický cieľ.

19. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.