

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/10/2016
Identifikačné číslo spisu: 7015201206
Dátum vydania rozhodnutia: 17.04.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:7015201206.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členov senátu JUDr. Kataríny Benzovej a Marty Molnárovej, v právnej veci žalobcu: M&B GROUP, s.r.o., so sídlom Trieda KVP 1, Košice, IČO: 46 306 820, zastúpeného JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokát, so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 1299745/2015 zo 17. augusta 2015, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/137/2015-67 z 9. júna 2016 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/137/2015-67 z 9. júna 2016 p o t v r d z u j e .

Žalovaný je povinný titulom náhrady trov odvolacieho konania zaplatiť žalobcovi trovy právneho zastúpenia v sume 181,90 eura na účet jeho právneho zástupcu v lehote 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

Odôvodnenie

Rozsudkom č. k. 7S/137/2015-67 z 9. júna 2016 Krajský súd v Košiciach podľa § 250j ods. 2 písm. c) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1299745/2015 zo 17. augusta 2015 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 359006/2015 z 28. apríla 2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O náhrade trov konania rozhodol tak, že žalovaného zaviazal na zaplatenie trov konania žalobcovi, spočívajúcich v súdnom poplatku v sume 70 eur a trovách právneho zastúpenia v sume 536,78 eura.

Rozhodnutím č. 1299745/2015 zo 17. augusta 2015 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 359006/2015 z 28. apríla 2015, ktorým správca dane podľa ust. § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“) určil žalobcovi rozdiel v sume 27 640 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2013.

Žalovaný dospel k záveru, že správca dane dôvodne neuznal právo na odpočítane dane z faktúry č. 17/13 zo 7. februára 2013 za nákup stavebného pozemku od spoločnosti BO - FOOD, s.r.o. v celkovej sume 163 200 eur z dôvodu porušenia § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“). Žalovaný poukázal na reťazec spoločností vlastniacich postupne predmetný pozemok (G. U. > BO - FOOD, s.r.o. > GOLD ROSE, s.r.o. > BO - FOOD, s.r.o. > žalobca), na personálne prepojenie predávajúceho a kupujúceho (konateľkou predávajúceho je U. U. a konateľom žalobcu je jej syn J. U.) a na umelé navýšenie ceny pozemku (spoločnosť BO - FOOD, s.r.o. kúpila pozemok za 23 760 eur a žalobcovi ho predávala za 163 200 eur) s cieľom získať daňovú výhodu (čerpať nadmerný odpočet). Uviedol, že predávajúci daň uvedenú na faktúre neuhradil. Žalovaný uviedol, že správca dane na znalecké posudky predložené žalobcom neprihliadal, pretože neboli rozhodujúce pre prijatie záveru správcu dane, pričom tiež nebolo povinnosťou správcu dane pribrať do konania znalca a požiadať ho o vypracovanie znaleckého posudku.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že samotné personálne prepojenie právnických osôb samo osebe nepreukazuje zneužitie práva. Poukázal na to, že už rozhodnutím žalovaného č. 1100303/1/384970/2014/14008 zo dňa 28. augusta 2014 bola zrušená vec Daňového úradu Košice č. 9801401/5/2216579/2014/KOV zo dňa 26. mája 2014, na základe právnych záverov v tomto rozhodnutí vyslovených správca dane mal vypočítať konateľa GOLD ROSE s.r.o., čo aj učinil, ale nevypočítal ani znalca Z. D., keďže Z. U. zomrel, žalovaný si mal vytvoriť priestor na preverenie ekonomickej činnosti žalobcu, čo však neuskutočnil. Výpoveď znalca o stanovení ceny pozemku je rozhodujúcou okolnosťou pri dokazovaní, iba v takom prípade by dal správca dane za dost' odvolacej námietke žalobcu, ak by si v skutočnosti overil, v akej cene sa pohybuje reálna, resp. trhová cena predávaného pozemku medzi vyššie uvedenými právnickými osobami. Bez vypočítania znalca nie je možné bez ďalšieho prijať právny záver o účelovosti predaja sporného pozemku a vytvárania nereálneho podkladu pre zdaniteľné plnenia žalobcu a ostatných právnických osôb zúčastnených na uvedených transakciách.

Podľa krajského súdu zo zistení správcu dane uvedených v napadnutom rozhodnutí nie je možné bez akýchkoľvek pochybností preveriť účelovosť, či neúčelovosť predaja nehnuteľností, preto považoval zisťovanie správcu dane za nedostatočné.

Krajský súd poukázal na to, že povinnosťou správcu dane bolo preveriť, či obsah znaleckého posudku o reálnosti vypracovaných cien boli v súlade s platnými cenovými predpismi. Túto zjavnú nezrovnalosť nemôže správca dane odstrániť iba formálne, ale porovnaním tvorby ceny znalcami si ju overí, až potom pristúpi k správne určeniu dane. V danom prípade sa prenáša dôkazné bremeno medzi daňový subjekt a správca dane, z dôvodu objektivizácie reálnej ceny prevádzaného pozemku.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasačnú sťažnosť a žiadal napadnutý rozsudok zmeniť a žalobu zamietnuť, alternatívne žiadal napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie. Žalovaný sa nestotožnil s právnym posúdením veci krajským súdom. Uviedol, že žalovaný majetkové a personálne prepojenie medzi osobami, ktoré uzatvorili obchod, nepovažoval za dôkaz preukazujúci zneužitie práva, ale naň poukazoval ako na okolnosť, ktorá potvrdzuje pochybnosti o reálnom základe obchodu, pretože predpokladá možnosť informovanosti o predmetnom obchode u prepojených subjektov.

Ďalej poukázal na to, že znalecké posudky správcu dane vzal na vedomie, avšak pre prijatie záverov po vyhodnotení dôkazov a zistení neboli rozhodujúce. Rozhodujúcou pre závery správcu dane nebola pochybnosť o správnosti určenej ceny nehnuteľnosti, ale skutočnosť, že zistenia správcu dane týkajúce sa predaja, kúpy, spätného odkúpenia a následného predaja pozemku personálne prepojenému subjektu obchod poznačili podozrením z neoprávneného uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Záver o účelovom predaji pozemku potvrdzuje aj skutočnosť, že žalobca z kúpnej ceny 163 200 eur uhradil 5 000 eur, ale rozdiel 158 200 eur žalobca v účtovníctve nevykazoval a predávajúci spoločnosť BO - FOOD, s.r.o. v účtovníctve nevykazovala pohľadávku týkajúcu sa predaja nehnuteľnosti. Poukázal tiež na skutočnosť, že ani spoločnosť BO - FOOD, s.r.o. ako zadávateľ na vypracovanie znaleckého posudku Z. D. sa neriadila cenou stanovenou v tomto znaleckom posudku, pretože ho predala

spoločnosti GOLD ROSE, s.r.o., ako sám žalobca tvrdí v podanej žalobe, za cenu nižšiu o 97 960 eur a znalecký posudok vypracovaný znalcom Z.. U. bol vypracovaný až po samotnom prevode nehnuteľnosti a pri vypracovaní posudku bola poskytnutá kúpna zmluva zo dňa 7. februára 2013. Uvedené posudky neboli pri vyhodnotení dôkazov rozhodujúce, rozhodujúce boli skutočnosti uvedené na faktúrach.

Žalovaný považuje skutkový stav za dostatočne zistený a odôvodnenie napadnutého rozsudku za nedostatočné vo vzťahu k ostatným dôkazom, ktorými sa súd nezaoberal, resp. ani neuviedol, prečo ich odmietol. Zároveň v rozsudku neuviedol, aký vplyv by mala cena zistená novým znaleckým posudkom na splnenie hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

K podanej kasačnej sťažnosti žalovaného najvyšší súd uvádza, že ju posudzoval ako odvolanie v zmysle Občianskeho súdneho poriadku, pretože aj napriek tomu, že bola podaná dňa 3. augusta 2016, t. j. za účinnosti Správneho súdneho poriadku, najvyšší súd aplikoval na toto konanie ustanovenie § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku z dôvodu, že rozsudok krajského súdu (vydaný 9. júna 2016) ešte nenadobudol právoplatnosť, a preto neboli splnené podmienky pre konanie o kasačnej sťažnosti podľa Správneho súdneho poriadku. Opravný prostriedok žalovaného označený ako kasačná sťažnosť najvyšší súd prejednal ako odvolanie v odvolacom konaní podľa Občianskeho súdneho poriadku. Žalovaný podal kasačnú sťažnosť v lehote podľa Správneho súdneho poriadku. Keďže túto kasačnú sťažnosť najvyšší súd prejedná ako odvolanie, posudzoval aj zachovanie odvolacej lehoty podľa Občianskeho súdneho poriadku a zistil, že posledným dňom lehoty na podanie odvolania bol 1. august 2016. Žalovaný podal kasačnú sťažnosť dňa 3. augusta 2016, teda po uplynutí odvolacej lehoty podľa Občianskeho súdneho poriadku. Vzhľadom na nejasnú právnu úpravu pri prechode na nový procesný predpis upravujúci konanie pred súdom pri preskúmaní rozhodnutí orgánov verejnej správy, najvyšší súd považuje lehotu na podanie opravného prostriedku proti rozsudku krajského súdu za zachovanú.

Žalobca vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdiť a žalovaného zaviazat' na náhradu trov odvolacieho konania žalobcovi. K argumentácii žalovaného uviedol, že z preskúmaného rozhodnutia je zrejmý záver žalovaného, že hlavným účelom sporného zdaniteľného plnenia je získanie daňovej výhody a táto sa podľa žalovaného dosiahla tým, že spoločnosť BO - FOOD, s.r.o. predala spoločnosti GOLD ROSE, s.r.o. pozemok za 20 000 eur a následne po tom, čo ho naspäť odkúpila od spoločnosti GOLD ROSE, s.r.o. za 23 760 eur, predala ho žalobcovi za 163 200 eur. Ekonomická daňová výhoda teda nespočívala v tom, že spoločnosť BO - FOOD, s.r.o. nezaplatila sumu 158 200 eur a nezaplatenú sumu nevedie ako pohľadávku, ale v tom, že žalobca navýšením ceny na sumu 163 200 eur získal nadmerný odpočet vo výške 27 000 eur. Z uvedeného jednoznačne vyplýva, že rozhodujúce pre posúdenie veci je to, či cena 163 200 eur bola alebo nebola reálna.

Práve z dôvodu zistenia objektívnej pravdy bolo potrebné objasniť, či cena pozemku vo výške 20 000 eur resp. 23 760 eur bola alebo nebola reálna, resp. či bola alebo nebola reálna cena 163 200 eur. Znalecký posudok Z.. D. zo 6. apríla 2011 znel na hodnotu pozemku 117 960 eur a znalecký posudok Z.. U. zo 4. októbra 2013 znel na hodnotu pozemku 163 000 eur. Podľa žalobcu cena pozemku vo výške 20 000 eur resp. 23 760 eur reálna nebola, pretože je v rozpore s logikou, aby všeobecná hodnota uvedenej nehnuteľnosti predstavovala len 16,95 % z ceny zo znaleckého posudku Z.. D. a len 12,27 % z ceny zo znaleckého posudku Z.. U..

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve, a v zmysle § 1 písm. b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu prechádzalo v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.), keď deň vyhlásenia verejného rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p. v spojení s § 211 ods. 2 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného nemožno priznať úspech.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb.

Predmetom preskúmania v prejednávanej veci bolo rozhodnutie žalovaného (v spojení s rozhodnutím správcu dane) o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie február 2013 v sume 27 640 eur. Po preskúmaní napadnutého rozhodnutia dospel krajský súd z dôvodov vyššie uvedených k záveru o jeho nezákonnosti a rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov podľa § 250j ods. 2 písm. c) O.s.p. zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s obsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Košiciach, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalovaného uvedených v odvolaní dopĺňa nasledovné.

Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Podľa § 49 ods. 1 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.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa 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.

Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. 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.

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.

Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 25a ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. pre odborné posúdenie skutočností dôležitých pre správne určenie dane môže správca dane požiadať znalca o vypracovanie znaleckého posudku alebo odborného stanoviska.

Najvyšší súd konštatuje, že z rozhodnutia žalovaného je nepochybné, že k záveru o neuznaní odpočítania dane z pridanej hodnoty s odôvodnením, že pri spornej kúpe nehnuteľnosti ide o umelé plnenie s cieľom získať daňovú výhodu, dospel žalovaný poukázaním na reťazec spoločností vlastníacich postupne predmetný pozemok (. U. > BO - FOOD, s.r.o. > GOLD ROSE, s.r.o. > BO - FOOD, s.r.o. > žalobca), na personálne prepojenie predávajúceho a kupujúceho (konateľkou predávajúceho je U. U. a konateľom žalobcu je jej syn J. U.) a na umelé navýšenie ceny pozemku (spoločnosť BO - FOOD, s.r.o. kúpila pozemok za 23 760 eur a žalobcovi ho predávala za 163 200 eur) s cieľom získať daňovú výhodu (čerpať nadmerný odpočet). Okrem iného tiež v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že správca dane na znalecké posudky predložené žalobcom neprihliadal, pretože neboli vo veci rozhodujúce, a tiež že nebolo povinnosťou správcu dane pribrať do konania znalca a požiadať ho o vypracovanie znaleckého posudku.

Vzhľadom na to, že žalovaný ako na jednu zo skutočností, ktoré mali všetky spolu vo vzájomnej súvislosti slúžiť ako dôkaz a preukázanie neoprávnenosti uplatneného odpočtu DPH, poukázal aj na „umelé navýšenie ceny pozemku“, najvyšší súd nemôže zaujať v prejednávanej veci iný záver, k akému dospel krajský súd, a to, že toto tvrdenie o umelom navýšení ceny musí byť odrazom reálnych podkladov, o ktoré sa správny orgán opiera. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, ani z administratívneho spisu však takéto podklady, na základe ktorých môže daňový orgán dospieť k záveru o nereálnosti ceny predávaného pozemku, nevyplývajú. Skutočnosť, že sa kúpna cena od predaja k predaju rapídne navýšila, ešte bez ďalšieho nemôže jednoznačne preukázať, že ide o jej umelé navýšenie. Pre spoľahlivé zistenie skutkového stavu (pokiaľ ide o skutočnosť, ktorá tvorí jeden z podkladov, o ktoré sa rozhodnutie opiera) je nevyhnutné, aby tvrdená nereálnosť kúpnej ceny bola podložená relevantným dôkazom, a to či už napríklad znaleckým posudkom alebo odborným stanoviskom či vyjadrením.

Vzhľadom na uvedené najvyšší súd ako súd odvolací napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. a § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení § 224 ods. 1 a s 246c ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi ich náhradu priznal, pretože bol v tomto konaní úspešný.

Trovy odvolacieho konania pozostávajú z trov právneho zastúpenia za jeden úkon právnej služby: vyjadrenie k odvolaniu zo dňa 14. septembra 2016, vo výške 143 eur podľa § 11 ods. 4 v spojení s § 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie

právnych služieb v znení účinnom v čase vykonania právneho úkonu, spolu s prisluchajúcou paušálnou náhradou výdavkov vo výške 8,58 eur podľa § 16 ods. 3 citovanej vyhlášky. Keďže právny zástupca žalobcu je platiteľom dane z pridanej hodnoty, podľa § 18 ods. 3 citovanej vyhlášky sa priznaná odmena a náhrady zvyšujú o daň z pridanej hodnoty vo výške 20 %, teda o sumu 30,32 eur. Celkové trovy poskytnutej právnej pomoci, ktoré v tomto konaní najvyšší súd priznal žalobcovi, predstavujú sumu 181,90 eur.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.