

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/69/2017
Identifikačné číslo spisu: 5016200802
Dátum vydania rozhodnutia: 21.11.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:5016200802.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Sone Langovej a JUDr. Anny Peťovskej, PhD. v právnej veci pôvodného žalobcu: TENDERFOOD AB, s.r.o., so sídlom Žilina, Makovického 59/2, IČO: 46 398 228, právne zastúpený Advokátskou kanceláriou TOMANÍČEK & PARTNERS s.r.o., so sídlom Žilina, Sládkovičova 6, IČO: 47 239 000, proti sťažovateľovi (pôvodnému žalovanému): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103759653/2016 zo dňa 19. augusta 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/13/2017-85 zo dňa 16.08.2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/13/2017-85 zo dňa 16.08.2017 z r u š u j e a v e c v r a c i a Krajskému súdu v Trenčíne na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne zrušil a vrátil žalovanému na ďalšie konanie rozhodnutie žalovaného č. 103759653/2016 zo dňa 19. augusta 2016, ktorým Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 103166649/2016 zo dňa 18.05.2016, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov správca dane určil rozdiel v sume 102 054,53 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2014 podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Daňová kontrola za zdaňovacie obdobie marec 2014 bola zameraná na dodržiavanie ikona o DPH. Správca dane v kontrolovanom zdaňovacom období neuznal platiteľovi uplatnené právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) z faktúr od spoločnosti Sírnaté kúpele Svätý Jur s. r. o., Kúpeľné 1/249, Svätý Jur, IČO: 45 714 673, DIČ: 2023112454 č. 1020140236 zo dňa 07.03.2014 v sume 65 423,23 eura, z toho DPH \ sume 10 903,87 eura, č. 1020140241 zo dňa 12.03.2014 v sume 70 856,95 eura, z toho DPH \ sume 11 809,49 eura, č. 1020140245 zo dňa 25.03.2014 v sume 68 664,96 eura, z toho DPH v sume 11 444,16 eura, č. 1020140246 zo dňa 27.03.2014 v sume 67 381,63 eura, z toho DPH \ sume 11 230,27 eura a č. 1020140247 zo dňa 31.03.2014 v sume 66 343,68 eura, z toho DPH \ sume 11 057,28 eura, všetky s

predmetom fakturácie - mrazené kuracie prsia. Správca dane platiteľovi okrem vyššie uvedených faktúr neuznal uplatnené právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od daňového subjektu A.P.P.I spol. s r.o., 966 81 Voznica 130, IČO: 47219254, DIČ: 2023794311, IČ DPH: SK2023794311, č. 201400007 zo dňa 06.03.2014 v sume 68 276,74 eura, z toho DPH v sume 11 379,46 eura, mrazené kuracie prsia, množstvo 21 120 kg. č. 201400009 zo dňa 13.03.2014 v sume 68 418,00 eur, z toho DPH v sume 11 403,00 eur, za mrazené kuracie prsia, množstvo 21 000 kg, č. 201400011 zo dňa 14.03.2014 v sume 68 418,00 eur, z toho DPH v sume 11 403,00 eur, zamrazené kuracie prsia, množstvo 21 000 kg a č. 201400017 zo dňa 28.03.2014 v sume 68 544,00 eur, z toho DPH v sume 11 424,00 eur, za mrazené kuracie prsia, množstvo 21 000 kg.

2. Krajský súd v odôvodnení uviedol, že žalovaný nespochybňuje existenciu tovaru a jeho dodanie žalobcovi. Sporným zostalo, či spoločnosti, ktoré vystavili sporné faktúry (Sírnaté kúpele Svätý Jur s.r.o., A.P.P.I spol. s r.o.) boli aj skutočnými dodávateľmi mrazeného kuracieho mäsa tak, ako bolo deklarované. Preukázanie uvedenej skutočnosti má pritom vplyv na následné posúdenie oprávnenosti nároku žalobcu na odpočet DPH. Ďalšou podstatnou námietkou bolo posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z., nakoľko podľa jeho názoru správca dane nad rámec zákona prenášal na žalobcu neprimerané dôkazné bremeno, keď od neho požadoval dôkazy týkajúce sa iných subjektov, ktoré žalobca nemohol zabezpečiť. V neposlednom rade žalobca taktiež namietal, že na vec neboli riadne aplikované závery vyslovené Súdny dvorom vo veciach C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics, C-484/03 Bond House, C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft).

3. Krajský súd zistil, že dodávateľská spoločnosť Sírnaté kúpele Svätý Jur, s.r.o. nebola registrovaná na Štátnej veterinárnej správe SR, hoci mala obchodovať s mäsom. Preverovaním skladových dokladov bolo zistené, že dodanie tovaru sa realizovalo na sklad skladovateľa MRAZIARNE, a.s. Sládkovičovo.

4. Krajský súd súčasne zistil, že správca dane si vyžiadal od Kriminálneho úradu finančnej správy Bratislava listinné dôkazy týkajúce sa spoločnosti Pyrosafestol s.r.o. Z takto predložených dokladov bolo zistené, že v rámci konania pred úradom bol opakovane vypočutý H. Y., ktorý uviedol, že vystavoval odberateľské faktúry na odberateľov A.P.P.I. spol. s r.o., Exporton s.r.o., Peter Štěpánek, s.r.o. Daňové priznania za spoločnosť zostavil a odoslal sám. Údaje do jednotlivých riadkov si vymyslel. Takto postupoval od 14.9.2013 do 24.6.2014. Kontrolný výkaz DPH nepodával. Obchod prebiehal tak, že tovar objednal pre spoločnosti A.P.P.I. spol. s r.o., Exporton s.r.o., Peter Štěpánek, s.r.o. Tovar bol prepravený priamo z Českej republiky do Sládkovičova. Potreboval prvého odberateľa z Českej republiky, aby sa obišla daňová povinnosť DPH.

5. V závere krajský súd konštatoval, že právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane vedela alebo mala vedieť, že sa takýmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb (rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonik, C-285/11, bod 40).

6. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ (pôvodne žalovaný) včas kasačnú sťažnosť. S rozsudkom krajského súdu sa nestotožňuje, pretože rozhodnutie správcu dane považuje za opodstatnené z dôvodov, ktoré už boli uvedené vo vydanom rozhodnutí žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 103759653/2016 zo dňa 19. 08 2016. Je toho názoru, že krajský súd pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

7. Podľa názoru sťažovateľa (žalovaného) správca dane v protokole z daňovej kontroly konkrétne uviedol všetky zistené skutočnosti, poukázal na vzájomné vzťahy a osobné prepojenie medzi jednotlivými spoločnosťami zapojenými v reťazových obchodoch s mrazeným kuracím mäsom, ktorých cieľom bolo dosiahnuť daňovú výhodu vo forme neoprávneného získania nadmerných odpočtov dane z pridanej hodnoty v rámci tuzemska a Českej republiky. Tieto zistené skutočnosti preukazujú, že daňový subjekt minimálne mohol vedieť, že je súčasťou obchodného reťazca spoločností. Žalobca ako podnikateľ podnikajúci s odbornou starostlivosťou si mohol byť vedomý toho, že ak v obchodnom styku nadobúda tovar od iného subjektu, mala by byť takáto transakcia reálne ekonomicky odôvodnená, inak hrozí riziko, že dodanie tovaru, prípadne súvisiaca účtovná transakcia môžu byť spochybnené (rovnako rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 2Sžf/45/2014 zo 16. decembra 2015). V uvedenom rozsudku ďalej

najvyšší súd konštatoval, že pokiaľ účtovná transakcia, ktorá bola podkladom pre uplatnenie sporného odpočtu, nemá žiadne ekonomické opodstatnenie, vzhľadom na všetky okolnosti prípadu predstavuje nedovolené zneužitie práva spočívajúce v umelom plnení medzi závislými osobami bez objektívneho hospodárskeho dôvodu za účelom získania daňovej výhody v zmysle rozsudku C-255/02 Halifax. Prítom podmienkou pre vyhodnotenie konania ako zneužitie práva nie je nevyhnutné to, že sa musí jednáť o závislé osoby, napr. v zmysle personálneho prepojenia firiem. Rovnako nedôvodná je aj námietka v tom, že žalobca nemal vedomosť o existencii daňového podvodu. Sťažovateľ namieta, že správne orgány obchodné správanie sa daňových subjektov v rámci reťazového obchodu nekvalifikovali ako podvodné správanie. V danom prípade treba rozlišovať medzi jednotlivými možnosťami správania sa daňového subjektu; najmä, že môže ísť o podvod, simuláciu alebo zneužitie práva. Pri podvode sa musí preukázať priamy úmysel, t. j. vedome sa zdaniteľný obchod v zmysle uzavretej zmluvy vôbec neuskutočnil. Pokiaľ však ide o zneužitie práva, zdaniteľný obchod sa uskutočnil, avšak vedome mal dodatočnú výhodu. Ide o umelú konštrukciu v zmysle § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov, veta prvá. Odberateľ sleduje najmä minimalizáciu dane. V tomto prípade sa nevyžaduje úmysel. Preukázanie zneužitia na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach Šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcich 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 tak isto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.

8. Sťažovateľ trvá na názore, že všetky zistené skutočnosti poukazujú na to, že bol vytvorený umelý mechanizmus obchodovania za účelom odpočítania dane z tovaru a jediným cieľom bolo získanie daňovej výhody vo forme nadmerného odpočtu DPH. Z vyššie uvedených zistení jednoznačne vyplýva, že žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt minimálne mohol vedieť, že sa svojou činnosťou podieľa na dodávkach tovarov v reťazci obchodníkov za účelom získania neoprávnenej daňovej výhody, keďže jednotlivé spoločnosti, resp. ich konatelia sa navzájom poznali, mali úzke vzťahy, obchodovali navzájom medzi sebou viaceré zdaňovacích období, vo väčšine prípadov skladovali tovar v jednom sklade v SR (MRAZIARNE a.s. Sládkovičovo), pričom pri vzájomnom obchodovaní tovar väčšinou sklad ani neopustil, jednalo sa o nepohyblivé dodávky, k pohybu dodávok dochádzalo len z dôvodu presunu tovaru do skladu v inom členskom štáte pri intrakomunitárnom nadobudnutí a intrakomunitárnom dodaní tovaru. Samotný daňový subjekt bol povinný najneskôr 24 hodín pred naskladnením tovaru elektronicky nahlasovať skladovateľovi údaje o pohybe tovarov (dátum, druh tovaru, množstvo, evidenčné číslo dopravného prostriedku) a to napriek tomu, že nemal mať vedomosť o subdodávateľoch svojich dodávateľov, ktorí zabezpečovali prepravu tovaru. Z prepravných dokladov a dokladov o vyskladnení a naskladnení tovaru, ktorými disponoval dodávateľ, skladovateľ a v niektorých prípadoch aj daňový subjekt boli zrejmi subdodávateľia predmetného tovaru, prepravca, t. j. daňový subjekt mohol mať vedomosť o pohybe tovaru a subdodávateľoch svojich dodávateľov.

9. Sťažovateľ poukazuje aj na rozsudok KS v Žiline č. 21S/68/2016 zo dňa 9. novembra 2016 v konaní o správnej žalobe žalobcu TENDERFOOD AB, s.r.o., na preskúmanie rozhodnutia žalovaného - jednalo sa o rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2013, ktorým bola žaloba ako nedôvodná zamietnutá. V odôvodnení rozsudku so zhodnou podstatou vecí súd konštatuje: „podnikateľské aktivity žalobcu neboli štandardnými obchodmi, nakoľko bolo preukázané, že fakturačný tok tovaru sa nezhodoval s reálnym tokom obchodovania s tovarom“.

10. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti, ktorá mu bola doručená dňa 17.10.2017 elektronicky na adresu jeho právneho zástupcu nevyjadril.

11. Podľa § 462 ods. 1 SSP ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo konanie zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do ktorého pôsobnosti patrí.

12. Najvyšší súd konštatuje, že podnikateľ uskutočňujúci obchodovanie s potravinami a najmä mäsom musí postupovať s odbornou starostlivosťou.

13. Preskúmaním vecí najvyšší súd z napadnutého rozhodnutia s. 14 zistil, že spoločnosť A.P.P.I spol. s r.o. obchodovala s mrazenými kuracími prsiami a bola teda povinná od začiatku vykonávania činnosti spojenej na akomkoľvek stupni výroby, spracovania a distribúcie potravín registrovať sa v zmysle zákona č. 152/1995 Z. z. o potravinách v zmysle neskorších predpisov. Spoločnosť A.P.P.I spol. s r.o. v čase uskutočnenia deklarováných zdaniteľných plnení nebola registrovaná na Štátnej veterinárnej a

potravínovej správe SR ako obchodník alebo distribútor s mäsom a z vyjadrenia konateľky spoločnosti pani Anny Kotalovej, ktoré uviedla do ZUP č. 9615401/5/3944142/2014/Osv zo dňa 21.08.2014 k povinnosti registrácie, keď uviedla, že spoločnosť A.P.P.I spol. s r.o. nie je registrovaná Regionálnou veterinárnou a potravinovou správou SR nakoľko nedochádza k priamemu kontaktu s kuracím mäsom je zrejmé, že pani Anna Kotalová ako štatutárny orgán spoločnosti nemala vedomosť o povinnostiach, ktoré sú spojené s obchodovaním s potravinami. Spoločnosť A.P.P.I spol. s r.o. podala oznámenie o registrácii výroby potravín, tabakových výrobkov a činností súvisiacich s ich uvedením na trh ako distribútor pre kategóriu výrobkov: mäso a mäsové výrobky, zverina a hydina a ryba a morské živočíchy až dňa 12.01.2015. Z uvedeného vyplýva, že v čase, keď sa uskutočnili deklarované obchodné transakcie spoločnosť A.P.P.I spol. s r.o. nebola registrovaná ako sprostredkovateľ - podnikateľ špecializovaný na obchod s potravinami, ktorý zabezpečujú sprostredkovateľské operácie s produktmi živočíšneho pôvodu medzi dodávateľmi a tým, že si platiteľ nepreveril túto skutočnosť, neriadil sa zásadou obozretnosti a opatrnosti.

14. Podľa § 4 ods. 1 zákona č. 152/1995 Z.z. o potravinách prevádzkovatelia sú povinní na všetkých stupňoch výroby, spracúvania a distribúcie vrátane predaja na diaľku dodržiavať požiadavky upravené týmto zákonom a osobitnými predpismi.

15. Skutočnosť, že predmetom dodávok boli mrazené kuracie prsia vyžaduje, aby reťazec dodávateľov bol transparentný a v celom reťazci boli dodržiavané aj ustanovenia zákona č. 152/1995 Z.z. o potravinách. Nedodržanie tejto transparentnosti a kogentných požiadaviek zákona o potravinách u dodávateľa daňového subjektu je významnou indíciou, ktorá spochybňuje realnosť dodávok tovaru a tým preukaznosť samotných daňových transakcií. Najvyšší súd sa preto stotožnil so správcom dane i so zažalovaným ohľadne skutkových zistení i právnej kvalifikácie. Najvyšší súd preto zrušil vec a vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

16. Najvyšší súd poukazuje na to, že správca dane výzvou č. 363970/2015 zo dňa 29.04.2015 požiadal Kriminálny úrad finančnej správy, Bratislava o zaslanie listinných dôkazov a informácií týkajúcich sa spoločnosti Pyrosafestol s.r.o., Trenčín, IČO: 44 826 915 (od 25.06.2014 právny nástupca SLOVRESPO s.r.o.). Správcovi dane boli dňa 22.05.2014 (e. č. 535734/2015) doručené z Kriminálneho úradu Finančnej správy fotokópie písomností, z ktorých vyplýva, že dňa 13.03.2015 bol H.W. niekoľkokrát vypočutý. Vo výpovediach (Zápisnica o podaní vysvetlenia č. 9007053/i/1 15145/2015, 9007053/1/115162/2015, 9007053/1/115174/2015 a 9007053/1/115177/2015 všetky zo dňa 13.03.2015) H.W. uviedol, že vystavoval odberateľské faktúry na odberateľov A.P.P.I, spol. s r.o., Exporton s.r.o., Peter Štěpánek s.r.o. Doklady odosielať e-mailom a neskôr poštou. U neho nezostali žiadne doklady.

17. Argumentačne kasačný súd poukazuje na judikatúru Súdneho dvora a jeho právnymi závermi uvedenými v rozsudku z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, v ktorom uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (pozri najmä rozsudky Halifax zo 7. decembra 2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27. októbra 2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie (pozri najmä rozsudok z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb.s.I-1599, bod 32; Halifax a i., ako aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne okolnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (pozri v tomto zmysle rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ako aj z 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32).

18. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). (bližšie v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27.11.2012).

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.