

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/5/2018
Identifikačné číslo spisu: 1014200601
Dátum vydania rozhodnutia: 27.02.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1014200601.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudcov JUDr. Sone Langovej a Mgr. Viliama Pohančeniča v právnej veci pôvodného žalobcu: Lekárne POLIKLINIKA BYTČA s.r.o., IČO: 44 222 840, so sídlom v Bratislave, Bajkalská 29F, zastúpeného spoločnosťou Karkó s.r.o., IČO: 50 158 121, so sídlom v Žiline, Sad na Studničkách 1029/32, proti sťažovateľovi (pôvodnému žalovanému): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/71568/2014 zo dňa 06.02.2014, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/89/2014-81 zo dňa 24.05.2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalovaného) proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/89/2014-81 zo dňa 24.05.2017 z a m i e t a.

Pôvodnému žalobcovi priznáva proti sťažovateľovi nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 191 ods. 1 písm. c/ SSP zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1100308/1/71568/2014 zo dňa 06.02.2014 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Súčasne uložil žalovanému povinnosť zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov konania, ktorá bude vyčíslená v samostatnom uznesení po právoplatnosti rozhodnutia.

2. Finančné riaditeľstvo SR napadnutým rozhodnutím podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdilo prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 9510401/5/4850379/2013 zo dňa 29.10.2013, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubený rozdiel dane z hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2011 v sume 7 684,80 eura žalobcovi ako daňovému

subjektu (pod pôvodným obchodným menom MVCH s. r. o., Bajkalská 29F, 821 05 Bratislava, IČO: 44 222 840, DIČ: 2022656559, SK2022656559). Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí neuznal nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z nájomného a služieb za obchodné a skladové priestory za obdobie 01/2011 deklarované na faktúre č. 2011120024 zo dňa 30.12.2011 od dodávateľa PARMA EXIM s.r.o. Bratislava v sume 7 684,80 eura (fakturovaná suma za nájomné a služby, za skladové priestory - základ dane z pridanej hodnoty v sume 38 424,00 eur + 20% v sume 7 684,80 eura) a to napriek formálnemu dodržaniu podmienok. Správca dane dospel k záveru, že hlavným cieľom konania medzi odvolávajúcim sa a spoločnosťou AK REAL, s.r.o., Čadca, ktorý bol zhmotnený v dodatku č. 1 zo dňa 31.12.2010 k zmluve zo dňa 06.08.2009 bolo získať daňovú výhodu, ktorou bolo uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty bez súvislosti s uplatnením dane z pridanej a poskytnutú službu. Zneužitiu práva podľa správca dane nasvedčovali objektívne okolnosti, ako aj umelý charakter transakcií a personálne prepojenie platiteľov dane. Daňový subjekt, aby si mohol uplatniť nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z fakturovaného (fa. č. 2011120024 zo dňa 30.12.2011) nájomného a služieb za obchodné a skladové priestory obdobie 01/2011 - 12/2011 od dodávateľa PARMA EXIM, s.r.o., Bratislava musel preukázať, že uvedené plnenia použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ dane z pridanej hodnoty. Obchodné a skladovacie priestory, ktoré mal daňový subjekt v podnájme prenajal spoločnosti AK REAL, s.r.o., Čadca bez toho, aby jej zvýšil cenu nájmu v zmluve. Daňovému subjektu z takéhoto prenájmu predmetných obchodných a skladových priestorov nevznikla povinnosť odvieť daň z pridanej hodnoty.

3. Krajský súd zistil, že správca dane sa pri skúmaní zneužitia práva na odpočet dane zameril na uzatvorenie zmluvy o nájme so spoločnosťou AK REAL, s.r.o., a dodatku k nej, a dospel k záveru, že žalobca nemohol použiť prenajaté priestory na svoje ďalšie zdanie plnenia v zmysle § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. Žalovaný toto rozhodnutie potvrdil, no žiadnym spôsobom sa nevyrovnal s tým, že žalobca splnil zákonné podmienky na odpočet DPH a že poskytnuté služby použil na svoje zdanie plnenia podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. Z tohto záveru žalovaného vyplýva záver, že žalobcovi mal byť priznaný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2011, no na druhej strane žalovaný akceptoval opačné rozhodnutie správca dane o nepriznaní odpočtu DPH. Uvedená nejasnosť v právnom názore žalovaného vedie k pochybnostiam o správnom posúdení veci. Žalovaný neobjasnil vo svetle rozsudku Súdneho dvora EU vo veci C-255/02 Halifax, v čom konkrétne mal žalobca zneužiť daňový systém a získať neoprávnenú výhodu. Skutkový stav sa po zrušení rozhodnutia správca dane č. 9510401/5/851966/2013 zo dňa 05.03.2013 nezmenil, rovnako tak obsah predložených listinných dôkazov.

4. Krajský súd považoval argument žalovaného, že žalobca mal so spoločnosťou AK REAL, s.r.o. uzatvoriť novú písomnú zmluvu o podnájme na nebytové priestory v Bratislave, za právne irelevantný. Podľa zákona č. 116/1990 Zb. je nájomca (v tomto prípade žalobca) oprávnený prenechať nebytový priestor (v tomto prípade ide o nebytové priestory v Bratislave) alebo jeho časť na určitý čas do podnájmu len so súhlasom prenajímateľa (§ 6 ods. 1). Je pravdou, že písomný súhlas prenajímateľa s podnájmom nebytových priestorov v Bratislave bol v daňovom konaní predložený až dodatočne, no je nepochybné, že existuje. Takisto je nepochybné, že žalobca ako prenajímateľ uzatvoril so spoločnosťou AK REAL, s.r.o., ako nájomcom zmluvu o nájme nebytových priestorov dňa 06.08.2009 podľa § 3 zákona č. 116/1990 Zb., ktorej zmeny a doplnenia je možné vykonať len po vzájomnom súhlase zmluvných strán vo forme písomných dodatkov (čl. V. ods. 2 zmluvy o nájme, § 40 ods. 2 OZ). Žalobca so spoločnosťou AK REAL, s.r.o., menili rozsah predmetu nájmu a zachytili ho v písomnom dodatku č. 1 zo dňa 31.12.2010 k nájomnej zmluve, čo je legálny spôsob úpravy existujúceho právneho vzťahu. Zákon č. 116/1990 Zb. a ani subsidiárne Občiansky zákonník v takomto prípade nevyžadujú uzatvorenie osobitnej zmluvy o podnájme, tak ako to od žalobcu požadoval žalovaný. Uvedená požiadavka žalovaného nemá základ v citovaných právnych predpisoch. Nájomná zmluva zo dňa 06.08.2009 v znení jej dodatku č. 1 zo dňa 31.12.2010 obsahuje všetky náležitosti vyžadované ustanovením § 3 ods. 3 zákona č. 116/1990 Zb., preto je platná.

5. Krajský súd dospel k záveru, že žalobná námietka týkajúca sa splnenia hmotnoprávnych podmienok na uplatnenie nároku na odpočet DPH je opodstatnená a žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí

dostatočne nevenoval právnomu posúdeniu veci z tohto pohľadu aj vo svetle svojho právneho názoru o splnení zákonných podmienok na odpočet DPH vysloveného v predchádzajúcom rozhodnutí č. 1100308/1/298986/2013 zo dňa 21.06.2013. Zistený záver má za následok zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného pre nesprávne právne posúdenie veci podľa § 191 ods. 1 písm. c/ SSP.

6. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť. Navrhoval, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol. Namietal, že existencia väzby medzi prijatým a uskutočneným zdaniteľným plnením je nevyhnutným predpokladom pre vznik nároku na odpočítanie dane. Dodatkom č. 1 zo dňa 31.12.2010 k nájmovej zmluve zo dňa 06.08.2009 sa rozšíril predmet nájmu o nebytové priestory v Bratislave, Račianska 155, budova č. s. 2964 za účelom: prechodný sklad, reexport liekov a zdravotníckeho materiálu, ktoré prenajímateľ užíva na základe podnájmovej zmluvy so spoločnosťou PARMA EXIM, s.r.o., Bratislava. Ostatné dojednania nájmovej zmluvy zostali bez zmien. Dodatok č. 1 nadobudol účinnosť 01.01.2011.

7. Predmetným dodatkom č. 1 zo dňa 31.12.2010, ktorým si žalobca zabezpečil, že k vyššie uvedenému prijatému zdaniteľnému plneniu od spoločnosti PARMA EXIM, s.r.o., Bratislava (faktúra č. 2011120024 zo dňa 30.12.2011) vytvoril väzbu na svoje výstupné zdaniteľné plnenia, považuje žalovaný za umelú konštrukciu, ktorej účelom bolo získanie daňovej výhody, a to uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúry č. 2011120024 zo dňa 30.12.2011 od spoločnosti PARMA EXIM, s.r.o., Bratislava v sume 7 684,80 eura (poznámka: správca dane uznal žalobcovi z faktúry č. 2011120024 zo dňa 30.12.2011 DPH vo výške 2 325,12 eura z titulu, že časť prenajatých priestorov využíval sám žalobca na výkon svojej podnikateľskej činnosti).

8. Pojem zneužitia práva Európskej únie je uplatniteľný na systém DPH v prípade splnenia dvoch prvkov, ktoré musia byť prítomné na to, aby bola určená existencia zneužitia práva. Preukázanie zneužívania v oblasti DPH si vyžaduje, aby na jednej strane predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice 2006/112/ES 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 vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu. Umelá povaha určitých plnení musí byť určená na základe súboru objektívnych okolností preskúmaných v každej jednotlivéj veci. Právo platiteľa dane na odpočítanie DPH predstavuje prirodzený dôsledok zásady neutrality. Ak sa však zistí zneužitie práva, príslušné ustanovenia Smernice o práve na odpočítanie dane, vykladané v súlade so zásadou zakazujúcou zneužitie práva Európskej únie, uvedené právo nepriznávajú alebo ho priznávajú len čiastočne.

9. Žalobca v zastúpení advokátom vo vyjadrení zo dňa 21.09.2017 ku kasačnej sťažnosti navrhoval, aby ju kasačný súd podľa § 461 SSP zamietol. Namietal, že podstatnou okolnosťou veci v danom prípade bolo to, že v zmysle zo strany daňových orgánov zisteného stavu mal žalobca síce v zmysle daňových právnych predpisov správne a zákonne požiadať o odpočet DPH (rozhodnutie žalovaného č. 1100308/1/298986/2013 z 21.06.2013), avšak malo ísť o zneužitie práva, keďže tým mal získať daňovú výhodu (rozhodnutie žalovaného č. 1100308/1/71568/2014 z 06.02.2014). To isté tvrdí žalovaný v kasačnej sťažnosti - str. 4 „Žalobca síce formálne naplnil podmienku uvedenú v § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., potrebnú pre odpočítanie dane, ale dosiahol to vytvorením umelej hospodárskej konštrukcie. Cieľom žalobcu bolo len získanie daňovej výhody, ktorá pozostávala z uplatnenia nadmerného odpočtu z došlej faktúry č. 2011120024 z 30.12.2011 od spol. PARMA EXIM, s.r.o., Bratislava v sume 7.684.80 €.

10. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 Správneho súdneho poriadku, ďalej len „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).

11. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že správca dane, ale aj žalovaný predmetný daňový prípad kvalifikovali ako neoprávnene odpočítanú daň vo výške 7 684,80 € podľa § 49 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z. z. z dôvodu, že prijatá služba nebola použitá na účely podnikania ako platiteľ. Na strane 8 prvý odsek napadnutého rozhodnutia správcu dane č. 9510401/5/4850379/2013 zo dňa 29.10.2013 kde sa uvádza, že „obchodné a skladové priestory poskytla spoločnosť MVCH GROUP, s.r.o. do prenájmu - bezodplatne a bez vyhotovenia faktúry spoločnosti AK REAL. s.r.o. na základe Dodatku č. 1 zo dňa 31.12.2010 k nájomnej zmluve zo dňa 06.08.2009. Fakturovaná suma za nájomné a služby za obchodné a skladové priestory činila základ dane 38 424,00 Eur, DPH 20%. Správca dane neuznáva oprávnenosť nároku na odpočítanie dane, prijatá služba nebola použitá na účely podnikania ako platiteľ. Neoprávnene odpočítaná daň vo výške 7 684,80 Eur, došlo k porušeniu § 49 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Rozdiel vzniku práva na úplné odpočítanie v riadku 21 DP spolu 7 684,80 EUR.

12. Súčasne správca dane na s. 9 odsek 6 napadnutého prvostupňového rozhodnutia č. 9510401/5/4850379/2013 zo dňa 29.10.2013 uvádza, že: „správca dane vyhodnotil, že hlavným cieľom predmetného konania bolo získať daňovú výhodu - uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty bez súvislosti s uplatnením dane z pridanej hodnoty za poskytnutú službu. Zneužitú práva nasvedčujú objektívne skutočnosti, ako aj umelý charakter transakcií a personálne prepojenie platiteľov dane“. Žalovaný v odvolacom konaní v napadnutom rozhodnutí č. 1100308/1/71568/2014 zo dňa 06.02.2014, s. 8, druhý odsek potvrdil správnosť záveru správcu dane („hlavným cieľom predmetného konania bolo získať daňovú výhodu - uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty bez súvislosti s uplatnením dane z pridanej hodnoty za poskytnutú službu“).

13. Kasačný súd mal z uvedeného preukázané, že správca dane predmetnú daňovú transakciu žalobcu hodnotil súbežne ako porušenie ustanovenia § 49 ods. 2, 5 zákona č. 222/2004 Z. z. (pre nedostatok vecnej súvislosti uplatnenej dane s použitím na dodávky jeho tovarov a služieb) a súčasne ako zneužitie práva.

14. Kasačný súd poukazuje na to, že predpokladom aplikácie inštitútu zneužitia práva je formálny súlad daňovej transakcie s ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. To vylučuje, aby zneužitú práva predchádzalo zistenie porušenia konkrétnych ustanovení zákona o DPH (v danom prípade ust. § 49 ods. 2, 5 zák. č. 222/2004 Z. z.). V prípade explicitného porušenia zákona o DPH, zneužitie práva nenastupuje a vec sa musí posúdiť ako rozpor s konkrétnym ustanovením zákona.

15. V tomto štádiu konania kasačný súd konštatuje, že inštitút zneužitia práva bol aplikovaný predčasne a zmiešané s ustanovením § 49 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. Aplikácia inštitútu zneužitia práva vyžaduje jednoznačné zistenie, že nedošlo v daňovom konaní k porušeniu zákona o dani z pridanej hodnoty a konštatovanie takéhoto záveru správcu dane v rozhodnutí. Zneužitie práva nemá presné právne obrysy. Napriek tomu musí i u tohto inštitútu byť vykonaná jeho subsumpcia i pod príslušné ustanovenia procesného predpisu. Zneužitie práva má svoj samostatný predmet dokazovania. Z protokolu z daňovej kontroly č. 9510401/5/382641/2013 zo dňa 30.01.2013 nevyplýva zisťovanie zneužitia práva v rámci daňovej kontroly.

16. V ďalšom konaní správca dane musí prijať jednoznačný záver, či došlo k porušeniu ust. § 49 ods. 2, 5 zákona č. 222/2004 Z. z. Musí procesne uzavrieť túto otázku v rozhodnutí. Oddelenie týchto dvoch problémov umožní posúdiť, či skutočnosti týkajúce sa zneužitia práva sú spôsobilé samy osebe byť subsumovateľné pod rozhodujúce prvky rozsudku Súdneho dvora EU C-255/02 Halifax a či sú skutkovo obdobné tomuto prípadu. V zmysle rozsudku „ak 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“. Prípadné nové definovanie plnení musí správca dane vykonať v rozhodnutí. Kasačný súd konštatuje, že v prípade zneužitia práva umelými konštrukciami ide spravidla o opakujúce sa komplexné daňové schémy. V danom prípade takáto schéma absentuje. Skôr sa javí ako problém pri preukazovaní vecnej súvislosti podľa § 49 ods. 2, 5 zák. č. 222/2004 Z. z., tak

ako ho pôvodne správca dane zistil. Ústredným sporným bodom podľa správcu dane je dodatok č. 1 k nájomnej zmluve zo dňa 06.08.2009. Je potrebné uviesť, že nájomná zmluva je konsenzuálny kontrakt zmluvných strán. Vytvára iba potenciálnu možnosť pre realizáciu daňových plnení. Nedostatok vecnej súvislosti má skutkový, nie právny charakter. Nemôže preto spočívať v právnom úkone samotnom, ale v reálnom plnení a jeho súvislosti s predmetom podnikania daňového subjektu. Pri uplatňovaní daňových predpisov sa berie do úvahy vždy skutočný obsah úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie dane. Zneužitie práva vo svojej podstate je obchádzaním zákona a je dôkazným bremenom správcu dane.

17. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 175 ods. 1 a 2 SSP a § 467 ods. 1 SSP tak, že pôvodnému žalobcovi priznal voči sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu, keďže v konaní bol úspešný.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.