

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/50/2018
Identifikačné číslo spisu: 1016200307
Dátum vydania rozhodnutia: 27.02.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1016200307.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Nory Halmovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s., so sídlom Mostová 2, Bratislava, IČO: 35 856 742, zastúpeného JUDr. Jaroslavom Bradom, advokátom, so sídlom Dunajská 58, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 21502286/2015 z 21. decembra 2015, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/37/2016-80 z 24. mája 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/37/2016-80 z 24. mája 2018 z a m i e t a .

Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 1S/37/2016-80 z 24.05.2018 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 21502286/2015 z 21.12.2015, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 20263961/2015 z 22.05.2015, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane 84 180,58 € na daní z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2012. Krajský súd žalovanému podľa § 168 SSP náhradu trov konania nepriznal.

2. Žalobca deklaroval nákup tovaru - náhradných dielov elektronického charakteru od dodávateľa INVESTEX GROUP, s.r.o., Mostová 2, Bratislava, IČO: 36 034 665 na základe faktúry č. 31200191, dátum dodania 16.03.2012, faktúry č. 3120201, dátum dodania 19.03.2012, faktúry č. 31200193, dátum dodania 19.03.2012, faktúry č. 31200194 z 20.03.2012 a faktúry č. 31200202, dátum dodania 23.03.2012. Správca dane zistil, že ten istý tovar (ten istý druh a to isté množstvo) sa vrátil späť vždy k

prvému dodávateľovi v reťazci a bolo preukázané, že kontrolovaný daňový subjekt sa na týchto reťazových obchodných transakciách zúčastňoval. Kontrolovaný daňový subjekt nepredložil žiadny dôkaz o reálnej existencii a spôsobe využitia tovaru - náhradných dielov elektronického charakteru. Faktúry nie sú faktúrami v zmysle § 71 ods. 2 písm. f/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“). Z kódov a popisov uvedených na faktúrach nie je možné určiť o aký konkrétny druh tovaru sa jedná, t.j. či sa v skutočnosti jedná o elektrosúčiastky - integrované moduly, tak ako to tvrdí kontrolovaný daňový subjekt. V zistených reťazoch spoločností nebola ani jedna spoločnosť, u ktorej by tovar skončil v skutočnej spotrebe, t.j. bol použitý ako náhradný diel konečným spotrebiteľom. Ku kontrole neboli zo strany obchodných partnerov (Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s., INVESTEX GROUP, s.r.o., REXIAS, a.s. - organizačná zložka, PB-COM spol. s.r.o., SAMSONITE s.r.o.) zúčastňujúcich sa na deklarovanych obchodoch predložené žiadne doklady preukazujúce existenciu deklarovaneho tovaru, t. j. doklady o pôvode tovaru, certifikáty, doklady o zhode, zoznam výrobných čísiel obchodovaného tovaru, dátum ich výroby, záručné listy a pod., ktoré by vo svojej evidencii určite mal uchované každý obchodník, ktorý je povinný v súvislosti s takýmto obchodom poskytnúť svojmu obchodnému partnerovi zákonom stanovenú záruku na dodaný tovar, obzvlášť v takom odvetví využitia, ako je železničná a iná doprava a energetická oblasť.

3. Preukázané zistenia správcu dane, na základe ktorých preverovaný zdaniteľný obchod správca dane vyhodnotil ako postup smerujúci k získaniu daňovej výhody a teda k zneužitiu práva Spoločenstva boli nasledovné:

- nákup a predaj tovaru bol realizovaný len medzi tými istými ekonomicky a personálne prepojenými spoločnosťami,
- tento tovar neskončil v skutočnej spotrebe konečným odberateľom,
- obchodné transakcie prebiehali len fakturačne, bez materiálnej podstaty za účelom zvyšovania obratu a tým aj bonity jednotlivých spoločností v reťazci,
- spoločnosti si medzi sebou fakturovali ten istý druh tovaru, tzn. rovnaké druhy - typy - názvy tovaru a rovnaké množstvá,
- nebola preukázaná existencia tovaru - integrovaných modulov,
- špecifikáciu tovaru a výrobcu nevedeli preukázať ani obchodní partneri,
- nebola preukázaná preprava tovaru v zmysle § 43 ods. 5 písm. c/ zákona č. 222/2004 Z.z.,
- spoločnosti AZ Company s.r.o. a BOHEMIA COAL SOLUTION, s.r.o. z Českej republiky nemali žiadnu zmluvu o prenájme priestorov, majú virtuálne sídla, sú bez zamestnancov a konateľom je jedna a tá istá osoba,
- spoločnosti uvádzané v reťazci ECO-ACCOUNTING, s.r.o., SAMSONITE, s.r.o., PB COM spol. s r.o. nepriznali nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, spoločnosť DRINK MARKET, s.r.o. so správcom dane nekomunikuje.

4. Krajský súd konštatoval, že v danom prípade existuje rozpor medzi stavom deklarovávaným daňovým subjektom a reálnym skutkovým stavom - nepreukázanie samotnej materiálnej existencie obchodu, ktorý mal za následok vznik legitímnych a logických pochybností zo strany správcu dane k deklarovanej obchodnej transakcii. Správca dane vykonal dostatok úkonov za účelom správneho posúdenia veci a preukázal porušenie zákona o DPH. Pri výkone kontroly postupoval objektívne, bral do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu (zásada ekonomického dosahu právneho úkonu na daň), aby nedošlo k zastretým právnym úkonom, pri ktorých je síce úkon právne perfektný, ale nevyjadruje skutočný ekonomický obsah.

5. Krajský súd uviedol, že Súdny dvor EU v rozsudku z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 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 07.12.2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27.10.2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie (pozri najmä rozsudok z 03.03.2005, Fini H, C-32/03, Zb. s. 1-1599, 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 skutočnosti 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 29.03.2012, Véleclair, C-414/10, bod 32). V zmysle judikatúry Súdneho dvora 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 (pozri rozsudok Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 51). Naopak, 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 (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27.09.2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. 1-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj z 21.12.2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25).

6. Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť žalobca z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ SSP. Žalobca navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie resp. aby rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

7. V dôvodoch žalobca uviedol, že je potrebné odpovedať na dve zásadné nespravodlivosti konania, a to: A. Neuznanie faktúr na výstupe, ale ponechanie faktúr na vstupe. Tu si správne orgány aj krajský súd podľa žalobcu odporujú. Ak tovar neexistoval (ako tvrdia), ako ho mohol žalobca nakúpiť (a z tohto nákupu odvieť dane). Je tu opakovane tvrdená daňová výhoda (a mala by tu niekde existovať škoda, ktorá vznikla štátu). Ponechaním faktúr na vstupe, však škoda vznikla na strane žalobcu. Žalobca (a všetky ostatné spoločnosti) odviezol dane z tzv. „neexistujúceho tovaru“. Nie je možné na jednej strane tvrdiť neexistenciu tovaru a súčasne ponechať faktúry na vstupe a nechať daňový subjekt odvieť daň z neexistujúceho tovaru. Buď tovar existoval a musia byť uznané faktúry na výstupe a uznané právo na odpočet dane. Alebo tovar neexistoval, žalobca ho nemohol predat, a teda ho nemohol ani kúpiť. V takom prípade potom je ale nutné „neuznať“ aj faktúry na vstupe (z tzv. fiktívneho nákupu neexistujúceho tovaru) a vrátiť odvedené dane.

B. Nerovnaké zaobchádzanie s daňovými subjektmi v daňovom konaní (odporujúce § 3 ods. 9 Daňového poriadku). Daňová kontrola nebola vykonaná u všetkých subjektov takzvaného „reťazca“ tvoriaceho „kolotoč“. Daňová kontrola bola vykonaná len u žalobcu, u spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o., REXIAS, a.s. organizačná zložka a Xepap s.r.o. Pričom „dodané“ boli len spoločnosti žalobcu, INVESTEX GROUP, s.r.o. a REXIAS a.s. organizačná zložka. Prečo nebola „dodaná“ napríklad aj spoločnosť XEPAP, bola v tom istom tvrdenom „reťazci“. Táto skutočnosť podľa žalobcu navodzuje dojem cieleného konania voči konkrétnym spoločnostiam a vzbudzuje tak pochybnosti v spravodlivosti takéhoto postupu a rozhodnutia v daňovom konaní.

8. Žalobca uviedol, že nie je možné spravodlivo požadovať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné procesy a obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov, pod dodaním tovaru (3 Sžf/1/2010). Ďalej poukazoval na rozhodnutia Súdneho dvora vo veci C-285/11, v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 a vo veci C-324/11.

9. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci krajským súdom v napadnutom rozsudku a navrhol kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú zamietnuť.

10. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti (453 ods. 1 a 2 SSP) a po jej preskúmaní dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Kasačný súd rozhodol o kasačnej sťažnosti bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP). Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

11. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že subjektívna zložka vedomosti štatutárneho orgánu žalobcu o reťazovom charaktere umelých transakcii bez hospodárskeho účelu je daná. Zamestnanci správcu dane dňa 18.06.2014 spísali Zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 9601402/5/2883594/2014/Bed v J. s P., kde ho vyzvali na vyjadrenie k nasledovným otázkam: Otázka správcu dane č. 7: „Viete uviesť, z akého dôvodu spoločnosť Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s. kupovala ten istý tovar integrované moduly zo spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o. a následne ho predala spoločnosti Slovenská železničná dopravná spoločnosť a.s. a následne ten istý tovar - integrované moduly kupovala spoločnosť REXIAS, a.s. - organizačná zložka od spoločnosti Slovenská železničná dopravná spoločnosť a.s. a následne ten istý tovar - integrované moduly predala spoločnosti INVESTEX GROUP, s.r.o. a zároveň mali tento tovar všetky spoločnosti uskladnený v tom istom sklade“? Odpoveď na otázku č. 7: „Za účelom tvorby zisku podľa § 2 Obchodného zákonníka, zák. č. 513/1991 Zb. v znení neskorších predpisov a za účelom tvorby tržieb, za účelom vytvorenia podmienok požadovaných vyhlasovateľmi verejných obchodných súťaží a podobných obstarávaní. Predaj ani nákup tovaru na sklade žiadny právny predpis nezakazuje. Nákup a predaj bol uskutočňovaný za účelom ďalšieho predaja“.

12. Podľa § 464 ods. 1 SSP 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.

13. Preskúmaním veci kasačný súd ďalej zistil, že podkladom vyrubovacieho rozhodnutia bol protokol z daňovej kontroly č. 9601402/5/4600477/2014/Bed z 13.10.2014 (príloha č. 67 administratívneho spisu), ktorého predmetom bola daň z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z.z. za zdaňovacie obdobie január až december 2012.

14. Rozhodnutiu o predmete konania v tejto veci predchádza rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6Sžfk/48/2017 zo 14.06.2018 v právnej veci sťažovateľa Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s. za zdaňovacie obdobie február 2012 na základe toho istého protokolu z daňovej kontroly č. 9601402/5/4600477/2014/Bed z 13.10.2014, v ktorom konaní kasačná sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 6S/41/2016-64 z 31.05.2017 bola zamietnutá s nasledovným odôvodnením:

„70. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že v danom prípade správca dane v rámci daňovej kontroly vykonal dostatočné dokazovanie, a to na základe dokladov, ktoré mu boli predložené zo strany sťažovateľa, ale hlavne sa zamerlal na realitu vecného plnenia, ktorú preveroval dodržaním podmienok ustanovených zákonom o DPH. Správca dane preveroval uskutočnenie fakturovaných dodaní, zisťoval existenciu, pôvod, ako aj konečné použitie fakturovaného tovaru. Za týmto účelom správca dane preveril obchodný reťazec spoločnosti daňových subjektov sťažovateľa, a to Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s., INVESTEX GROUP, s.r.o., REXIAS, a.s., PB-COM, spol. s r.o., SAMSONITE s.r.o., RO COMPANY s.r.o., RPL DATA s.r.o., Xepap, spol. s r.o., ktoré mali s predmetným fakturovaným tovarom obchodovať, a to vrátane ich odberateľov, resp. dodávateľov z iného členského štátu EÚ pri spoločnostiach AZ Company s.r.o., BOHEMIA COAL SOLUTION, s.r.o., Česká republika.

71. Na základe zistených skutočností správca dane dospel k záveru, že dodanie, nákup, resp. predaj tovaru sťažovateľ deklaroval len formálne vyhotovenými dokladmi, faktúrami, pričom reálne dodanie tovaru sa nepotvrdilo. Správca dane v rámci dokazovania zistil, že ten istý tovar sa fakturačne vrátil späť vždy k prvému dodávateľovi v reťazci a tiež bolo preukázané, že sťažovateľ sa na týchto reťazových obchodných transakciách zúčastňoval. V zistených reťazcoch spoločností nebola ani jedna spoločnosť, u ktorej by tovar skončil v skutočnej spotrebe, t.j. aby bol použitý ako náhradný diel konečným spotrebiteľom.

72. Kasačný súd sa v danom prípade stotožnil s právnym záverom žalovaných správnych orgánov, ako aj krajského súdu, že predložené dôkazy a celé dokazovanie nasvedčujú tomu, že uplatnenie odpočítania

dane zo strany sťažovateľa za dodanie tovaru aj napriek formálnemu dodržaniu zákonom určených podmienok viedlo k získaniu daňovej výhody.

73. Sťažovateľ nepredložil žiadny dôkaz o reálnej existencii a spôsobe využitia tovaru (náhradných dielov elektronického charakteru).

74. V danom prípade pre nárok na odpočítanie DPH bolo nevyhnutné preukázať, že nejde len o formálnu deklaráciu predložených dokladov, ale že tovar (integrované moduly), ktorý je deklarovaný na faktúre, bol skutočne platiteľom aj dodaný. Podľa názoru senátu kasačného súdu správca dane ako aj žalovaný vo veci postupovali v súlade so zákonom a pri skúmaní podmienok pre sťažovateľom uplatnené odpočítanie DPH správne zistili skutkový stav veci a vec aj správne právne posúdili, keď sťažovateľovi vyrubili rozdiel DPH za príslušné zdaňovacie obdobie. Správne orgány pritom postupovali v súlade s § 29 ods. 1, 2, 4 a § 2 ods. 3, 6 zákona o správe daní.

75. Kasačný súd zastáva názor, že Krajský súd v Bratislave vo veci rozhodol správne, keď žalobu zamietol s odôvodnením, že neboli zistené žiadne také porušenia zásad daňového konania, ktoré by spôsobili nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia.“

15. Vychádzajúc z uvedeného kasačný súd kasačnú sťažnosť žalobcu podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

16. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi (žalobcovi), ktorý v kasačnom konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP). Žalovanému kasačný súd náhradu trov kasačného konania nepriznal, lebo neboli splnené podmienky podľa § 168 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP.

17. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov, § 139 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

Poučenie:

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