

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/91/2019
Identifikačné číslo spisu: 6017200688
Dátum vydania rozhodnutia: 25.03.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:6017200688.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (spravodajca) a sudcov JUDr. Milana Moravu a JUDr. Petry Príbelskej, PhD. v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): omega IT, s. r. o., Karpatské nám. 10, Bratislava, IČO: 44 489 170, právne zastúpený: JUDr. Matej Marhavý, advokát, Šafárikovo nám. č. 4, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1352355/2017 zo dňa 26. septembra 2017, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/7/2018-70 zo dňa 30. apríla 2019 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/7/2018-100 zo dňa 19. augusta 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/7/2018-70 zo dňa 30. apríla 2019 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/7/2018-100 zo dňa 19. augusta 2019 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj len „krajský súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1352355/2017 zo dňa 26.09.2017 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava V. (ďalej aj len „správca dane“) č. 604/234/147410/10/FIL zo dňa 03.11.2010, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon č. 511/1992 Zb.“) nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2009 v sume 15 389,42,- euro a určil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 62 168,58,- euro.

2. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období odpočítal daň z nasledovných faktúr:

- od dodávateľa ARCADIA GROUP, s.r.o., Svetlá 1, Bratislava, IČO: 36 595 195, za web karty - internetové kupóny webka.info (Personál - 900 ks, Party - 500 ks, Company - 50 ks, Company Gold - 20 ks): fa č. 020/2009, počet kariet spolu - 1470, základ dane - 56 800,- euro, DPH - 10792,- euro
- od dodávateľa SLOVAK CONSULTING GROUP a.s., Šancová 48, Bratislava, IČO: 35 887 036, za webhostingové karty webka.info: fa č. 290100008, počet kariet - (Personál 700 ks, Party 1000 ks, Company 800 ks, Company Gold 1000 ks), základ dane - 250 600,- euro, DPH - 47.614,- euro; fa č. 290100011, počet kariet - (Personál 600 ks, Party 400 ks, Company 400 ks, Company Gold 300 ks), základ dane - 100 800,- euro, DPH- 19 152,- euro.

3. V kontrolovanom zdaňovacom období žalobca za web karty vyhotovil faktúry:

- pre odberateľa eD'systém Slovakia, s.r.o., Stará Vajnorská 21, Bratislava, IČO: 36 413 658: fa č. 200900003, počet kariet spolu - 1470, základ dane - 58 504,- euro, DPH - 11 115,76, euro; fa č. 200900007, počet kariet spolu - 3500, základ dane - 258 118,- euro, DPH - 4 042,42,- euro
- pre odberateľa TEREKIM s.r.o., Kazanská 3A, Bratislava, IČO: 35 835 869: fa č. 200900014, počet kariet spolu - 310, základ dane - 11 530,- euro, DPH - 2 190,70,- euro.

4. Krajský súd uviedol, že z rozhodnutí Najvyššieho súdu SR, na ktoré poukazoval aj žalobca zhodne vyplýva, že nakupovanie a predaj webkariet (podľa informácií dostupných z administratívneho spisu) v rade spoločností postráda za daných okolností akýkoľvek ekonomický zmysel a navodzuje dojem fiktívnych plnení zameraných na zneužívanie jednotného systému DPH, pričom daňové orgány v danom prípade nevenovali pozornosť realite a ekonomickej prijateľnosti predmetných obchodov a dospeli k inému záveru o nemožnosti uznať žalobcovi právo na odpočítanie DPH. V nadväznosti na uvedené krajský súd konštatoval, že v preskúvanom rozhodnutí sa žalovaný v súlade s rozhodnutím Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 1S/133/2012 zo dňa 20.4.2017 oproti svojmu predchádzajúcemu rozhodnutiu vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v odvolaní, čo nepoprel ani žalobca, ktorý skôr namietal vnútornú rozpornosť napadnutého rozhodnutia. Krajský súd s poukazom na s. 9 posledný odsek a s. 10 a 11 napadnutého rozhodnutia uviedol, že žalovaný podrobne odôvodnil, aké skutočnosti ho viedli k záveru o pochybnostiach, že zdaniteľný obchod sa uskutočnil, pričom odôvodnenie napadnutého rozhodnutia nejaví žiadne známky rozpornosti, svojvoľnosti prípadne nesúlady s formálnou logikou, ako namietal žalobca.

5. K otázke dôkazného bremena krajský súd konštatoval, že dôkazné bremeno je primárne na daňovom subjekte, ktorého povinnosťou je preukázať, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použil na účely svojho podnikania ako platiteľ DPH, pričom dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ďalej uviedol, že ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný a poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011.

6. Krajský súd konštatoval, že správca dane v danom prípade nevychádzal len z dokladov predložených daňovým subjektom, ale vykonal dokazovanie formou dožiadaní smerujúcich k prevereniu a získaniu dôkazov o fakturovaných zdaniteľných obchodoch, pretože iba faktúry vyhotovené žalobcom ako platiteľom dane, na ktorej je uvedená DPH ešte nezakladajú právo na odpočítanie dane a teda správca dane pri vykonávaní daňovej kontroly postupoval podľa zákona, pričom kládol dôraz na zisťovanie jednotlivých dôkazov, ich hodnotenie a následné zdokumentovanie v protokole, využil všetky zákonné možnosti pre splnenie účelu daňovej kontroly a eliminovania daňového úniku v kontrolovanom reťazci. Súčasne správca dane umožnil žalobcovi vyjadriť sa ku skutočnostiam týkajúcich sa daňovej kontroly, ako aj o problémoch v rámci dokazovania pravdivosti údajov a zároveň mal možnosť predložiť doklady preukazujúce jeho tvrdenia. Správca dane tak neuprel daňovému subjektu žiadne právo vyplývajúce z § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. Krajský súd konštatoval, že existencia formálnych dokladov ešte nepreukazuje reálnu podstatu obchodnej operácie a jej ekonomický účel a vzhľadom na konkrétnymi

zisteniami podložené spochybnenie existencie obchodov bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcom právo poskytované zásadou neutrality DPH.

7. Krajský súd neakceptoval žalobcovi námietku, že spoločnosť EAREA, Ltd. Londýn vo nie je neexistujúcou anglickou spoločnosťou, keďže táto námietka bola v priamom rozpore s odpoveďou anglického orgánu daňovej správy, ktorý konštatoval, že dotknutá spoločnosť (so sídlom Veľkej Británie) nie je založená vo Veľkej Británii a z uvedených skutočností nemožno dospieť k žiadnemu inému rozumnému záveru ako tomu, že spoločnosť neexistuje, pričom uvedená spoločnosť nie je vedená ani v obchodnom registri SR, ani evidovaná v slovenskom daňovom systéme.

8. K námietke, že daňové orgány neuviedli nič, čo by v prejednávacom prípade preukazovalo, že zrealizované obchody v rámci kontrolovaného zdaňovacieho obdobia nemali základ v preukázateľnej existencii právneho vzťahu s reálnym ekonomickým zdôvodnením za protihodnotu krajský súd poukázal na to, že odôvodnené pochybnosti o existencii deklarovaného zdaniteľného plnenia logicky vyplývajú práve z odôvodnených pochybností o existencii pôvodcu produktu EAREA, Ltd., ktoré žalobca nevyvrátil žiadnym vysvetlením ani nenavrhol vykonanie žiadneho dôkazu.

9. Krajský súd neakceptoval námietku, že správca dane si neoveril funkčnosť webových kariet predložených žalobcom v rámci administratívneho konania, pretože uvedené tvrdenie podľa krajského súdu nezodpovedá obsahu administratívneho spisu, keď žalovaný si funkčnosť produktu overoval, avšak s negatívnym výsledkom a žalovaný tento dôkaz nijakým spôsobom nespochybnil.

10. Krajský súd konštatoval, že argumenty žalovaného v priebehu konania vzťahujúce sa k trestnému konaniu, vedenému na Špecializovanom trestnom súde pod sp. zn. 3T/4/2013, vrátane právoplatných rozhodnutí vydaných v tomto konaní iba potvrdzujú správnosť záverov žalovaného v napadnutom rozhodnutí. Poukázal na to, že v uvedenom trestnom súdnom konaní boli právoplatne odsúdené viaceré osoby z dôvodu, že obžalovaní prostredníctvom viacerých obchodných spoločností, vrátane spoločnosti ARCADIA GROUP, s.r.o. (deklarovaný dodávateľ žalobcu) si za zdaňovacie obdobia od mesiaca apríl 2008 až do roku 2010 uplatňovali na príslušných daňových úradoch odberateľské spoločnosti nároky na odpočítanie DPH vo výške spolu 4 502 957,92,- euro, pričom tieto spoločnosti nemali dostatočný obchodný majetok na obstaranie uvedených produktov, za dodanie produktov dodávateľským spoločnostiam neplatili finančné prostriedky, prípadne platby za dodanie produktov na základe fiktívnych účtovných dokladov deklarovali, a to s využitím vzájomného prepojenia osôb, ktoré na miestne príslušných daňových úradoch potvrdzovali dodanie produktov a platby za tieto produkty, aj napriek tomu, že to nezodpovedalo skutočnému stavu, čím vytvárali fikciu splnenia podmienok na uplatnenie vrátenia DPH, spoločnosti vstupujúce do obchodovania s týmito produktmi nerealizovali predaj týchto produktov konečným spotrebiteľom v Slovenskej republike alebo v zahraničí, pričom osoby na najvyššom stupni riadenia tejto skupiny priamo riadili a ovplyvňovali obchodovanie s jednotlivými produktmi, zadávali pokyny osobám na strednom a nižšom stupni tejto skupiny, rozhodovali o vystavovaní fiktívnych účtovných a iných dokladov, deklarujúcich nákupy a predaje produktov medzi jednotlivými spoločnosťami.

11. Žalobca ako sťažovateľ, zastúpený advokátom podal včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Sťažovateľ namietal, že z odôvodnenia napadnutého rozsudku je možné vyvodiť záver, že krajský súd nepokladal za potrebné závery judikatúry, Najvyššieho súdu SR na ktorú žalobca poukazoval (2Sžf/18/2016, 2Sžf/19/2016, 2Sžf/20/2015, 2Sžf/24/2015, 2Sžf/25/2015, 2Sžf/26/2015) aplikovať na prejednávany prípad, keďže sú dané iné závery na neuznanie práva žalobcu na odpočítanie DPH v kontrolovanom zdaňovacom období, pričom tieto iné závery však nešpecifikuje. Sťažovateľ namietal nedostatok odôvodnenia napadnutého rozsudku, keďže krajský súd sa podľa neho prakticky vôbec nezaoberal právnou argumentáciou ohľadne právnych záverov ustálenej judikatúry vo vzťahu k obchodovaniu s tzv. web-kartami. Ďalej namietal, že správny súd sa odklonil od ustálenej judikatúry kasačného súdu, kedy sa stotožnil s odôvodnením žalovaného na s. 9 až 11 napadnutého

rozhodnutia, kde žalovaný uvádza, že spoločnosť EAREA Ltd. nebola založená vo Veľkej Británii, ani tam registrovaná na DPH, ďalej, že spoločnosť ARCADIA GROUP, s.r.o. sa neodvolala voči rozhodnutiam daňového úradu deklarujúcim, že právo tejto spoločnosti na odpočítanie dane z deklarovaných obchodov s produktmi webka.info nevzniklo, spoločnosť SLOVAK CONSULTING GROUP, a.s. bola zrušená bez likvidácie a ex offio vymazaná z obchodného registra a, že zo znaleckého posudku č. 19/2009 Ing. L. D. zo dňa 12.02.2010 nevyplýva záver, kedy a akým spôsobom sa zdaniteľné plnenie s produktom webka.info uskutočnilo. K tomu namietal, že toto odôvodnenie nezakladá iné závery pre neuznanie práva žalobcu na odpočítanie DPH v kontrolovanom zdaňovacom období. Poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ C - 520 /10 vo veci Lebara LTD. Namietal, že daňové orgány sa nezaoberali otázkou reálnosti a ekonomickej prijateľnosti predmetných obchodov. Ďalej sťažovateľ namietal posúdenie zodpovednosti subjektu pri jeho účasti (hoci aj nevedomej) na daňovom podvode. K tomu uvádza argumentáciu ohľadom trestného súdneho konania 3T/4/2013, kedy uvádza že v predmetnom rozsudku sa spomína takmer 40 obchodných spoločností a medzi nimi je iba jedna spoločnosť, s ktorou sťažovateľ sám obchodoval, spoločnosť ARCADIA GROUP s.r.o., pričom ostatné spoločnosti spomenuté v tomto konaní nepozná. Poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ, Najvyššieho súdu SR a Najvyššieho správneho súdu ČR týkajúcu sa preukázania prijatia všetkých rozumných opatrení potrebných k tomu, aby daňový subjekt svojej účasti aj keď nevedomej na prípadnom daňovom podvode zabránil (napr. C - 409/04 Teleos, spojené veci C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd, rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/81/2013, rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 8AFs/14/2020).

12. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti namietal, že v napadnutom rozhodnutí sa dostatočne obsírne zaoberal a zdôvodňoval nereálnosť deklarovaných zdaniteľných obchodov s komoditou webka.info. Tieto elektronicky dodávané služby ponúkala ako svoj produkt anglická spoločnosť a teda bolo možné konštatovať, že táto anglická spoločnosť môže tieto elektronicky dodávané služby sama dodávať a to za predpokladu, že má zabezpečené potrebné technické prostriedky na dodávanie takejto služby (server), pričom, aby konečný užívateľ službu mohol skutočne použiť a mohla mu byť dodaná, musí túto službu nakúpiť. Na tento účel dodávateľ služby využíval sieť spoločností ako distribútorov, ktorí mu zabezpečia konečných príjemcov, pričom distribútori iba zabezpečujú to, aby sa spojila ponuka dodávanej služby anglickou spoločnosťou s dopytom tejto služby - konečným zákazníkom, prijímateľom. Pre spojenie dodávateľa s príjemcom služby je použitý prostriedok - webkarta, kúpou ktorej si konečný zákazník zaplatí úhradu za elektronicky dodávané služby a na základe vlastníctva tejto webkarty môže začať sprístupnenie dodávanej služby pre zákazníka. Ak teda niekto bude dodávať elektronicky dodávané služby, mala by to byť spoločnosť, ktorá ich ako svoj produkt dodávky deklaruje - teda anglická spoločnosť. Žalovaný v súvislosti s preverovaním výrobcu, resp. prvého dodávateľa webhostingových kariet poukázal na odpoveď anglickej daňovej správy, z ktorej vyplynulo, že existencia tejto anglickej spoločnosti EAREA Ltd. sa nepotvrdila, pričom táto spoločnosť vo Veľkej Británii ani nebola registrovaná na DPH. Anglické orgány sa domnievali, že ide o obchodný kapitál zo Slovenska. V rámci miestneho zisťovania tamojšie orgány zistili, že vo Veľkej Británii sa nachádza len poštová schránka. Žalovaný poukázal na to, že osoba Q. T., ktorý bol označený ako attorney director spoločnosti EAREA Ltd. je zároveň konateľom ARCADIA GROUP s.r.o., t. j. s dodávateľom sťažovateľa. Žalovaný poukázal na to, že kontrola dane z pridanej hodnoty spoločnosti ARCADIA GROUP s.r.o. bola uzavretá s tým, že k zdaniteľným obchodom s produktami webka.info neprišlo, pričom voči tomuto rozhodnutiu nebolo podané odvolanie. Žalovaný ďalej poukázal na závery ohľadom predloženej Zmluvy o distribučnej licencií na webka.info zo dňa 05.01.2009 medzi EAREA Ltd. a ARCADIA GROUP s.r.o. K argumentácii ohľadom trestného súdneho konania 3T/4/2013 uviedol, že v predmetnom rozsudku bol zhodnotený celkový spôsob obchodovania a dodania tejto komodity na základe fiktívnych účtovných dokladov, pričom správca dane zistil, že aj spoločnosť SLOVAK CONSULTING GROUP, a.s. bola v obchodnom vzťahu s touto komoditou so spoločnosťou ARCADIA GROUP s.r.o. a z toho logicky vyplýva, že hlavný dodávateľ EAREA Ltd. služby nedodala spoločnosti ARCADIA GROUP s.r.o. a táto spoločnosť následne nemohla dodať spoločnosti SLOVAK CONSULTING GROUP, a.s., ktorá mala byť taktiež dodávateľom sťažovateľa.

13. 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 <. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju zamietol podľa § 461 SSP.

14. Kasačný súd považuje za relevantné pre prejednanú vec posúdenie charakteru zdaniteľného plnenia a s týmto subsidiárne súvisiacu otázku splnenia podmienok pre odpočet DPH v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z.

15. Kasačný súd sa nestotožňuje s námietkou sťažovateľa, že daňové orgány sa nezaoberali otázkou reálnosti a ekonomickej prijateľnosti predmetných obchodov. Daňové orgány totiž preverovali celý obchodný reťazec a zvýšenú pozornosť venovali aj charakteru deklarovaného plnenia práve z dôvodu posúdenia otázky reálnosti a ekonomickej prijateľnosti predmetných obchodov. Daňové orgány v tomto smere vykonali dokazovanie nie len vo vzťahu k sťažovateľom deklarovaným dodávateľom, ale aj vo vzťahu k sťažovateľom deklarovaným odberateľom a teda preveroval aj realnosť zdaniteľných obchodov na výstupe. Kasačný súd poukazuje na to, že správca dane preverovaním zistil, že webkarty sťažovateľ predal spoločnosti TEREXIM s.r.o., ktorá ich plánovala vrátiť a spoločnosti eD'system Slovakia s.r.o., ktorá ich dodala spoločnosti BOURNE SR, Maďarsko, ktorá nezdanila a nevykázala žiadne nadobudnutie tovaru od slovenskej spoločnosti, pričom uvedené bolo predmetom kontroly dane z pridanej hodnoty u spoločnosti eD'system Slovakia s.r.o. a tiež nebol uznaný nadmerný odpočet.

16. Kasačný súd sa stotožnil s krajským súdom, kde krajský súd konštatoval, že argumenty žalovaného v priebehu konania vzťahujúce sa k trestnému konaniu, vedenému na Špecializovanom trestnom súde pod sp. zn. 3T/4/2013, vrátane právoplatných rozhodnutí vydaných v tomto konaní iba potvrdzujú správnosť záverov žalovaného v napadnutom rozhodnutí. Poukázal na to, že v uvedenom trestnom súdnom konaní boli právoplatne odsúdené viaceré osoby z dôvodu, že obžalovaní prostredníctvom viacerých obchodných spoločností, vrátane spoločnosti ARCADIA GROUP, s.r.o. (deklarovaný dodávateľ žalobcu) si za zdaňovacie obdobia od mesiaca apríl 2008 až do roku 2010 uplatňovali na príslušných daňových úradoch odberateľské spoločnosti nároky na odpočítanie DPH vo výške spolu 4 502 957,92,- euro, pričom tieto spoločnosti nemali dostatočný obchodný majetok na obstaranie uvedených produktov, za dodanie produktov dodávateľským spoločnostiam neplatili finančné prostriedky, prípadne platby za dodanie produktov na základe fiktívnych účtovných dokladov deklarovali, a to s využitím vzájomného prepojenia osôb, ktoré na miestne príslušných daňových úradoch potvrdzovali dodanie produktov a platby za tieto produkty, aj napriek tomu, že to nezodpovedalo skutočnému stavu, čím vytvárali fikciu splnenia podmienok na uplatnenie vrátenia DPH.

17. Kasačný súd konštatuje, že webhostingové karty môžu mať povahu i tovaru alebo služieb v závislosti na okolnostiach konkrétnej transakcie. Táto skutočnosť však vzhľadom na zneužitie práva mala charakter až subsidiárny.

18. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 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.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.