

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/13/2019
Identifikačné číslo spisu: 1016200318
Dátum vydania rozhodnutia: 10.12.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1016200318.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (spravodajca) a sudcov Mgr. Viliama Pohančenika a JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s., IČO: 35 856 742, Mostová 2, 811 02 Bratislava, v zastúpení: JUDr. Jaroslav Brada, advokát, Dunajská 58, 811 08 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 21488544/2015 zo dňa 17.12.2015, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/142/2017-89 zo dňa 17.10.2018, takto

rozhodol:

Kasačnú sťažnosť 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 zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 21488544/2015 zo dňa 17.12.2015, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 20265234/2015 zo dňa 22.05.2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane v sume 17 986,-- eur, na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2012 žalobcovi ako platiteľovi dane.

2. Kontrolovaný daňový subjekt Slovenská železničná dopravná spoločnosť, a.s., Mostová 2, Bratislava deklaroval nákup tovaru - náhradných dielov elektronického charakteru od dodávateľa, spoločnosti SAMSONITE s.r.o., Moyzesova 50, 040 01 Košice, IČO: 46 385 363, DIČ: 2023381437, IČ DPH: SK2023381437, na základe prijatej faktúry číslo 12070019, dátum dodania 26.08.2012. 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 v znení neskorších predpisov. 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 reťazcoch 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 deklarovateľných obchodoch predložené žiadne doklady preukazujúce existenciu deklarovateľného 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 správcu 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. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

4. Krajský súd konštatoval, že v danom prípade existuje rozpor medzi deklarovateľným stavom 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 zo dňa 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 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. 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. marca 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32). V zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ 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. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. 1-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt,

bod 24, ako aj z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25). Krajský súd žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 SSP.

6. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ v zastúpení advokátom včas kasačnú sťažnosť. Rozhodnutie napadol v celej výrokovvej časti a sťažnosť odôvodnil v zmysle ust. § 440 ods. 1 písm. f) a písm. g) Správneho súdneho poriadku s tým, že je potrebné odpovedať na dve zásadné nespravodlivosti konania.

A. Neuznanie faktúr na výstupe, ale ponechanie faktúr na vstupe. Tu si správne orgány aj krajský súd odporujú. Ak tovar neexistoval (ako tvrdia), ako ho mohol žalobca nakúpiť (a z tohto nákupu odviesť 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) odviedol dane z tzv. „neexistujúceho tovaru“.

Nie je možné na jednej strane tvrdiť neexistenciu tovaru a súčasne ponechať faktúry na vstupe a nechať daňový subjekt odviesť 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 predáť, 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. Sám žalovaný sa vo svojej argumentácii odvoláva na rozhodnutie ESD vo veci Halifax. Práve Halifax však hovorí, že je potrebné vylúčiť umelé články z posudzovanej transakcie a posúdiť transakciu bez nich. Ak teda správne orgány (aj súd) tvrdia, že tovar bol „umelo vytvorený“, musia vylúčiť vstup aj výstup.

B. Nerovnaké zaobchádzanie s daňovými subjektmi v daňovom konaní (odporujúce ust. § 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 navodzuje dojem cieleného konania voči konkrétnym spoločnostiam a vzbudzuje tak pochybnosti v spravodlivosť takéhoto postupu a rozhodnutia v daňovom konaní.

7. Sťažovateľ 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 rozhodnutie Európskeho súdneho dvora vo veci C-285/11, kde menovaný súd konštatuje, že Články 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 a 178 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že im odporuje, aby sa za okolností, ako sú okolnosti dotknuté vo veci samej, zdaniteľnej osobe zamietlo právo odpočítať DPH za dodania tovaru z dôvodu, že so zreteľom na podvody alebo nezrovnalosti spáchané na vstupe alebo výstupe tohto dodania sa toto dodanie nepovažuje za skutočne uskutočnené bez toho, aby sa na základe objektívnych dôkazov preukázalo, že zdaniteľná osoba dane vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou podvodu týkajúceho sa dane z pridanej hodnoty spáchaného na vstupe alebo na výstupe v rámci dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

8. Sťažovateľ navrhoval, aby kasačný súd rozsudok č. 6S/142/2017-89 zo dňa 17. októbra 2018 zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vráti mu vec na ďalšie konanie. V prípade, ak kasačný súd tomuto návrhu nevyhovie, navrhoval, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správnenému súdu na ďalšie konanie.

9. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 17.01.2019 ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci Krajským súdom v Bratislave v napadnutom rozsudku. Navrhoval kasačnú sťažnosť

ako nedôvodnú zamietnuť. Súčasne poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžfk/48/2017 zo dňa 14.06.2018, ktorým bolo rozhodnuté v rovnakej veci.

10. 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 www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

11. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že subjektívna zložka vedomosti štatutárneho orgánu sťažovateľa 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 Ústave na výkon väzby a Ústave na výkon trestu odňatia slobody, Banská Bystrica s predsedom predstavenstva sťažovateľa, s I. 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 zo dňa 13.10.2014 (príloha č. 67 administratívneho spisu), ktorého predmetom bola daň z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov za zdaňovacie obdobie január až december 2012.

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

15. „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.

16. 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.

17. 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.

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

19. 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.

20. 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.

21. V súlade s vyššie citovanými ustanoveniami, ako aj vyššie uvedenými úvahami si Najvyšší súd SR osvojil záver, že napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave bol vydaný v súlade so zákonom a nebol dôvod na jeho zrušenie, či zmenu a kasačnú sťažnosť podľa ust. § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol“.

22. Najvyšší súd konštatuje, že skutkové i právne okolnosti daňových transakcií sťažovateľa zdaňovacie obdobia január - december 2012 boli zistené jedným protokolom z daňovej kontroly.

23. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 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.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.