

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/15/2019
Identifikačné číslo spisu: 7017200939
Dátum vydania rozhodnutia: 08.07.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:7017200939.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu JUDr. Ivana Rumanu (spravodajca) a zo sudcov JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. a JUDr. Eriky Čanádyovej v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): VENAS, a.s., Sekčovská 54, Prešov, práv. zast: Mgr. Henrich Schindler, advokát, Janka Kráľa 7, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101831198/2017 zo dňa 24.08.2017, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/112/2017-93 zo dňa 25.10.2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/112/2017-93 zo dňa 25.10.2018
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 Košiciach zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101831198/2017 zo dňa 24.08.2017, 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 Košice číslo 100595777/2017 zo dňa 10.04.2017, ktorým Daňový úrad Košice (správca dane) 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 určil rozdiel v sume 305 972,16 EUR, slovom tristopäťtisícdeväťstosedemdesiatdva eur a šesťnásť eurocentov, na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2012 žalobcovi ako daňovému subjektu.

2. Správca dane nepriznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane z nasledovných faktúr vystavených dodávateľmi:

ASTRON, s.r.o., Kováčska 65, Košice, IČO: 36 655 996, DIČ: 2022216559 (ďalej len „ASTRON, s.r.o.“) z faktúr vystavených za dodanie sójového oleja a repky olejnej (spolu daň v sume 35 761,05 EUR):

č. 120598 zo dňa 06.07.2012 (základ dane 73 937,71 EUR, DPH 14 787,54 EUR)

č. 120622 zo dňa 18.07.2012 (základ dane 25 475,53 EUR, DPH 5 095,11 EUR)

č. 120623 zo dňa 17.07.2012 (základ dane 24 827,95 EUR, DPH 4 965,59 EUR)

č. 120624 zo dňa 12.07.2012 (základ dane 18 504,89 EUR, DPH 3 700,98 EUR)

č. 120661 zo dňa 02.07.2012 (základ dane 11 648,00 EUR, DPH 2 329,60 EUR)

č. 120662 zo dňa 26.07.2012 (základ dane 24 411,16 EUR, DPH 4 882,23 EUR);

SECRET GROUP, s.r.o., Moyzesova 36, Košice, do 18.03.2014 Hrnčiarska 2/A, Košice, IČO: 36 693 197, DIČ: 2022275475 (ďalej len „SECRET GROUP, s.r.o.“), z faktúr vystavených za dodanie unifosky - hnojiva ozimín a repky olejnej (spolu daň v sume 65 097,45 EUR):

č. 120628 zo dňa 31.07.2012 (základ dane 262 609,64 EUR, DPH 52 521,93 EUR)

č. 120633 zo dňa 06.07.2012 (základ dane 6 296,50 EUR, DPH 1 259,30 EUR)

č. 120634 zo dňa 10.07.2012 (základ dane 6 209,12 EUR, DPH 1 241,82 EUR)

č. 120635 zo dňa 13.07.2012 (základ dane 6 168,00 EUR, DPH 1 233,60 EUR)

č. 120636 zo dňa 17.07.2012 (základ dane 6 296,50 EUR, DPH 1 259,30 EUR)

č. 120637 zo dňa 18.07.2012 (základ dane 6 296,50 EUR, DPH 1 259,30 EUR)

č. 120638 zo dňa 19.07.2012 (základ dane 6 296,50 EUR, DPH 1 259,30 EUR)

č. 120639 zo dňa 20.07.2012 (základ dane 6 425,00 EUR, DPH 1 285,00 EUR)

č. 120640 zo dňa 24.07.2012 (základ dane 6 296,50 EUR, DPH 1 259,30 EUR)

č. 120641 zo dňa 25.07.2012 (základ dane 6 296,50 EUR, DPH 1 259,30 EUR)

č. 120692 zo dňa 27.07.2012 (základ dane 6 296,50 EUR, DPH 1 259,30 EUR);

MVR s.r.o., Sekčovská 54, Prešov, od 24.4.2014 do 13.5.2015 Skladná 6, Streda nad Bodrogom, od 13.3.2012 do 23.4.2014 Moldavská 21, Košice, IČO: 36 606 219, DIČ: 2022173450 (ďalej len „MVR s.r.o.“) z faktúr vystavených za dodanie ľanu a sójového oleja (spolu daň v sume 123 208,46 EUR):

č. 120608 zo dňa 19.07.2012 (základ dane 128 754,24 EUR, DPH 25 750,85 EUR)

- č. 120645 zo dňa 31.07.2012 (základ dane 487 288,04 EUR, DPH 97 457,61 EUR);

- VENERG, s.r.o., IČO:45 282 897, DIČ: 2022717578, so sídlom Skladná 6, Streda nad Bodrogom (do 23.04.2014 Močarianska 1, Michalovce; ďalej len „VENERG, s.r.o.“) z faktúr vystavených za dodanie repky olejnej (spolu daň v sume 81 905,20 EUR):

- č. 120580 zo dňa 02.07.2012 (základ dane 134 520,00 EUR, DPH 26 904,00 EUR)

- č. 120699 zo dňa 31.07.2012 (základ dane 275 006,00 EUR, DPH 55 001,20 EUR).

3. Správca dane dospel k záveru, že daňový subjekt VENAS, a.s. nepreukázal, že tovar reálne nadobudol od deklarovaných dodávateľov ASTRON s.r.o., SECRET GROUP, s.r.o., MVR s.r.o., VENERG, s.r.o. Daňová povinnosť je viazaná na reálne dodanie tovarov a služieb a nie iba na vystavenie faktúr. Dodávateľom ASTRON s.r.o., SECRET GROUP, s.r.o., MVR s.r.o., VENERG, s.r.o. reálne nevznikla daňová povinnosť a následne odberateľovi VENAS, a.s. nevzniklo právo na odpočítanie dane. Reálna existencia a dodanie tovaru v obchodnom reťazci neboli preukázané, preto všetkým zúčastneným spoločnostiam nevznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, ale v zmysle ustanovenia § 69 ods. 5 citovaného zákona a tieto osoby sú povinné platiť daň z dôvodu jej uvedenia na faktúre.

4. Žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol, že zo spisového materiálu spoločnosti VENERG, s.r.o., (úradný záznam č. 20955103/2015 zo dňa 08.10.2015) správca dane zistil, že predaj tovaru repky olejnej v reťazci VENAS, a.s. - BIO-plus, s.r.o. - VENERG, s.r.o. - VENAS, a.s. prebiehal len v sklade v Strede nad Bodrogom bez prepravy. Spoločnosť VENAS, a.s. mala predat' repku olejnú spoločnosti BIO-plus, s.r.o. za cenu 500,00 EUR za 1 tonu bez DPH, tá následne spoločnosti VENERG, s.r.o. za cenu 516,00 EUR za tonu a VENERG, s.r.o. spoločnosti VENAS, a.s. za cenu 463,00 EUR za tonu, z predložených účtovných dokladov bolo zistené že spoločnosť VENERG, s.r.o. nakupovala tovar od slovenských dodávateľov LECRAST spol. s r. o., QANT, spol. s r. o., SECRET GROUP, s.r.o., BIO-plus, s.r.o., ktorí boli zároveň dodávateľmi spoločnosti VENAS, a.s.

5. Krajský súd dospel k zhodnému názoru ako správca dane, že žalobcom deklarované zdaniteľné obchody neboli reálne uskutočnené tak, ako bolo uvedené na preverovaných faktúrach. Z predloženého spisového materiálu je zrejmé, že správca dane získal také relevantné dôkazy, ktoré mu umožnili uskutočniť objektívne závery o zdaniteľných obchodoch žalobcu, zaoberal sa skúmaním jednotlivých skutočností, najmä faktúr, vyjadrením svedkov, ktoré dôkazy hodnotil jednotlivo a všetky v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadol na všetko, čo počas daňovej kontroly vyšlo najavo. Ak potom správca dane na základe uvedených skutočností dospel k záveru, že posúdenie skutkového stavu veci a prijaté závery o nepreukázaní splnenia zákonných podmienok na odpočítané dane v zmysle vyššie citovaných ust. § 49 a ust. § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. sú správne, tak potom záver žalovaného bol taktiež správny a v súlade s ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z., ako aj Daňového poriadku.

6. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ v zastúpení advokátom včas kasačnú sťažnosť. Namietal, porušenie práva na spravodlivý proces, nesprávne právne posúdenie veci a odklon od ustálenej rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR.

7. Sťažovateľ namietal, že rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť nedostatok dôvodov. Rozhodnutie správcu dane je postavené domnienkach a prenesení dôkazného bremena na kontrolovaný daňový subjekt. Daňový subjekt nemôže niesť zodpovednosť za zmenu konateľa obchodného partnera, jeho nekontaktnosť a súvisiace nepredloženie dokladov, ktorých predloženie má hodnotu podporných dôkazov, z tohto dôvodu nemôže daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. Správca dane je povinný postupovať v súlade s § 24 Daňového poriadku a využiť všetky oprávnenia na vyvrátenie tvrdení kontrolovaného daňového subjektu a to preukázateľným spôsobom, nie len na základe domnienok.

8. Sťažovateľ poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 28.11.2012 sp. zn. 6Sžf/10/2012, ktorý judikuje, že nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že „daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno“. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazoval na rozhodnutie vydané pod sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 15.03.2011, v ktorom bola venovaná pozornosť práve otázke rozloženia dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane, teda výkladu ustanovenia § 29 ods. 8 zákona 511/1992 Zb. V citovanom rozhodnutí sa uvádza nasledovne: „Skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a/ v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. Sťažovateľ súčasne poukazoval na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (FulcrumElektronics) a C-484/03 (BondHouse), v ktorých súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je predchádzajúca alebo nasledujúca transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo nasledujúcimi udalosťami.“

9. Sťažovateľ navrhoval, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Eventuálne, aby zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Súčasne žiadal priznať náhradu trov konania.

10. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 21.01.2019 ku kasačnej sťažnosti uviedol, že námietky sťažovateľa, ktoré sa týkajú nepriznania práva na odpočítanie dane, sú obsahovo zhodné s jeho žalobnými dôvodmi. K uvedeným námietkam sa žalovaný vyjadril v stanovisku k žalobe č. 102623024/2017 zo dňa 20.12.2017, na ktorom trvá. V danej veci žalovaný nezistil pochybenie správcu dane v postupe, ani iné porušenie zákona. Finančné riaditeľstvo SR z obsahu spisu, ako aj z predložených listinných dôkazov dospelo k záveru, že všetky námietky žalobcu uvedené v podanej žalobe, ako aj v kasačnej sťažnosti, nie je možné akceptovať a tieto námietky nie sú opodstatnené. Správca dane pri určení rozdielu dane postupoval v súlade s platnými právnymi predpismi. Navrhoval, aby Najvyšší súd SR kasačnú sťažnosť

podanú proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/112/2017 zo dňa 25.10.2017 zamietol ako nedôvodnú.

11. 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.

12. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že sporné dodávky tovaru od spoločností ASTRON s.r.o., SECRET GROUP, s.r.o., MVR s.r.o., VENERG, s.r.o. mali nepohyblivý charakter. Išlo o vôľové odovzdanie a prevzatie tovaru, ktorý sa už fyzicky nachádzal v dispozičnej sfére sťažovateľa. Pohyblivá dodávka tovaru išla priamo od dodávateľov uvedených spoločností priamo do skladu sťažovateľa v Strede nad Bodrogom. Spornou otázkou bolo, či zaradenie uvedených spoločností ako medzičlánok do reťazca, ktorý uskutočňoval iba vôľové nadobudnutie a dodanie tovaru malo charakter umelej daňovej transakcie. Pri umelej transakcii je spravidla nejasný ekonomický cieľ (angl. economic justification).

13. Pokiaľ ide o judikatúru najvyššieho súdu, rozsudky 6 Sžf/10/2012 a 3 Sžf/1/2010, tie na uvedené prípady nemožno aplikovať, pretože transakcie v danom prípade majú jednotiaci prvok v podobe činnosti bývalého konateľa Petra Veszprémiho, ktorý elektronicky a telefonicky komunikoval priamo so zahraničnými dodávateľmi a vo svojej výpovedi pred správcom dane do zázpisnice č. 102547689/2016 zo dňa 12.02.2016 uviedol,

že „z dôvodu bezpečnosti kvality následných spracovaní zmesi olejov a následného predaja MERO a FAME bolo nevyhnutné komunikovať v mieste nakládky, prípadne so zahraničným subjektom, odkiaľ a kedy v akom množstve bude príjem tovaru v Strede nad Bodrogom“.

14. Kasačný súd dospel k rovnakému záveru ako správca dane, že v danom prípade ide o formálne existujúce daňové transakcie, ktoré sú v rozpore s ust. § 3 ods. 6 druhá veta Daňového poriadku a ide o zneužitie práva v zmysle rozsudkov Súdneho dvora EU C- 255/02 Halifax.

15. Podľa rozsudku Súdneho dvora Európskej únie C-255/02 zo dňa 21.02.2006 Halifax

a. Plnenia, o aké ide vo veci samej, predstavujú dodávku tovarov alebo poskytnutie služieb a hospodársku činnosť v zmysle článku 2 bodu 1 a článku 4 ods. 1 a 2, článku 5 ods. 1 a článku 6 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ak spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené, takisto v prípade, ak sú vykonávané iba s cieľom získať daňovú výhodu bez iného podnikateľského účelu.

b. Šiestu smernicu je potrebné vykladať v tom zmysle, že bráni právu platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keď plnenia predstavujúce základ tohto práva predstavujú zneužitie. Preukázanie zneužitia na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice 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 takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.

c. Keď 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.

16. Kasačný súd konštatuje, že celok objektívnych prvkov správca dane ustálil v bodoch 1-4, 6, 7 prvostupňového rozhodnutia č. 100695777/2017 zo dňa 10.04.2017. Tento okruh zistení je dostatočný na vytvorenie záveru o umelom charaktere transakcií. Sťažovateľ ako daňový subjekt uplatnil odpočet na daň z plnení, ktoré na vstupe predstavovali zneužitie práva.

17. 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.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.