

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/24/2016
Identifikačné číslo spisu: 1014200430
Dátum vydania rozhodnutia: 30.05.2017
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1014200430.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Jany Hatalovej, PhD. v právnej veci žalobcu: AUTO ROTOS - ROZBORA s.r.o., IČO: 35 918 519, so sídlom Račianska č. 184/B, 831 05 Bratislava, zast.: LEGAL & CORP s.r.o., advokátskym spoločenstvom, IČO: 47 237 325, so sídlom Gajova č. 11, 811 09 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 30. septembra 2015 č.k. 2S 57/2014-72, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 30. septembra 2015 č.k. 2S 57/2014-72 m e n í t a k , ž e ž a l o b u z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100302/1/4625/2014/1042 z 08.01.2014 (ďalej na účely rozsudku len „napadnuté rozhodnutie“ - príloha č. 1 daňového spisu) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 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 (ďalej na účely rozsudku len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej na účely rozsudku len „správca dane“) č. 9104405/5/4412386/2013/Sia z 02.10.2013 (ďalej na účely rozsudku len „prvostupňové rozhodnutie“). Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na preskúmanú vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

2. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2010 v tam uvedenej sume na tom právnom základe, že oproti nadmernému odpočtu vykázanému v daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie bola správcom dane zistená daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty.

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

3. Vyrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 ods. 1 a odsek 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej tiež na účely rozsudku „zák. č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie rokov 2007, 2008, 2009 a január 2010, marec - december 2010 boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 9104405/5/1113356/2013/Sia z 22.03.2013 (ďalej na účely rozsudku len „protokol“).

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

4. Nehodnovernými majú byť podľa správca dane údaje fakturované na vstupe, ktoré sa týkajú nasledujúcich zdaniteľných obchodov žalobcu:

a) zabezpečenie stavebných prác, poddodávok a hmotného investičného majetku (ďalej tiež „HIM“) v zmysle zmluvy o dielo zo 16.02.2010 od poskytovateľa služby PHOTOART s.r.o., Bratislava (ďalej na účely rozsudku len „dodávateľ stavby“), za ktorých údajné vykonanie vystavil dodávateľ stavby viacero faktúr,

i) subdodávateľsky vykonaných od spoločnosti Forest media, s.r.o., Prešov a od spoločnosti METROPOLITAIN s.r.o., Trebišov,

ii) predmetom zmluvy o dielo bola

(1) výstavba zateplenej haly multifunkčného dvojskladu označené ako sklad B (ďalej na účely rozsudku len „multifunkčný dvojsklad“), komplet s dodávkou inžinierskych sietí, s uzatvárateľnými protipožiarnymi a ďalšími oddelovacími dvermi, osvetlením, kúrením,

(2) ďalej dodávka a montáž vysokonosných regálov pre sklad klampiarskych dielov a klampiarskej dielne haly A1, v dĺžke 88 m,

(3) tiež dodávka a montáž oceľových nosníkov, oceľových stĺpov sendvičovej zateplenej strechy pre polyfunkčnú halu A2 s prekrytím pôvodnej prístavby A1 ponad hrebeň strechy.

(4) výtah vysokozdvížný do skladu v hale A1, klamp. dielne a skladu,

b) III. čiastková dodávka zariadenia pizzerie v Tesco Martin (ďalej na účely rozsudku len „zariadenie pizzerie“) v prospech žalobcu od hore uvedeného dodávateľa stavby, za ktorého údajné dodanie zariadenia pizzerie mal dodávateľ stavby vystaviť faktúru z 05.03.2010, pričom

i) dodanie zariadenia pizzerie malo byť vykonané subdodávateľsky opätovne spoločnosťou Forest media s.r.o., Prešov na základe faktúry z 05.02.2010 ako I. čiastková dodávka zariadenia pizzerie, a

- ii) dodanie zariadenia pizzerie malo byť vykonané tiež subdodávateľsky spoločnosťou METROPOLITAIN s.r.o., Trebišov na základe faktúry z 26.02.2010 ako II. čiastková dodávka zariadenia pizzerie,
- iii) posledné dodanie zariadenia pizzerie malo byť vykonané na základe faktúry z 05.03.2010 ako III. čiastková dodávka zariadenia pizzerie, pričom
- c) následne sa dňa 31.03.2010 uskutočnil predaj zariadenia pizzerie v nezmenenom stave odberateľovi PIZZA PAZZA s.r.o., Bratislava (ďalej na účely rozsudku len „spoločnosť PIZZA PAZZA“), za ktorý žalobca vystavil 2 faktúry z 31.03.2010,
- i) zo zápisnice zo 06.06.2012 o ústnom pojednávaní s K. Y. F. ale vyplýva, že „zariadenie pizzerie mu v skutočnosti bolo dodané už v decembri 2009, vyfakturované bolo až v marci 2010 z dôvodu jednaní o cene a odsúhlasovania si vecí“.

5. Tiež žalovaný preveril list z 18.10.2010 spoločnosti TESCO STORES SR a.s. (príloha č. 73 spisu správca dane), podľa ktorého:

1) v Hypermarkete TESCO Martin - jednotka FU 01:

- a) prvý nájomca priestorov dotknutých daňovou kontrolou od 27.12.2001 bola spoločnosť DUET MB s.r.o Bratislava (spoločníkom a konateľom je pán K. Y. F.),
- b) druhý nájomca uvedených priestorov od 15.06.2004 do 15.06.2009 bola spoločnosť EUROTECH SLOVAKIA s.r.o., Žilina (jedným zo spoločníkov a konateľov je pán I. G.),
- c) a posledným a stávajúcim nájomcom priestorov pizzerie od 15.06.2009 do 31.12.2011 je spoločnosť RODUR (konateľom je pán I. G.).

2) v Hypermarkete TESCO Žilina - jednotka FU 02:

- a) prvý nájomca priestorov dotknutých daňovou kontrolou od 07.11.2001 bola spoločnosť DUET MB,
- b) druhý nájomca uvedených priestorov od 15.04.2009 do 15.06.2009 bola spoločnosť EUROTECH SLOVAKIA,
- c) a posledným a stávajúcim nájomcom priestorov pizzerie od 15.06.2009 do 31.12.2011 je spoločnosť RODUR.

6. V prílohe k hore uvedenému spoločnosti TESCO STORES SR a. s. sa nachádzalo toto čestné prehlásenie z 26.03.2009, v ktorom je uvedené nasledovné znenie:

„Ing. Y. F., narodený XX.XX.XXXX, r. č. XXXXXX/XXXX, trvale bytom N. XX, XXX XX F. prehlasujem, že dňom 24.3.2009 sa výhradným a jediným majiteľom stavby a zariadenia prevádzky PIZZA - PAZZA reštaurácia, Košická 3, Žilina v priestoroch Nákupné centrum TESCO Žilina a výhradným a jediným majiteľom stavby a zariadenia prevádzky PIZZA - PAZZA reštaurácia, Obchodné centrum Turiec 1, Martin v priestoroch Nákupné centrum TESCO Martin, stal I. G., narodený XX.XX.XXXX, r. č. XXXXXX/XXXX, trvale bytom R. XXXX/XX, XXX XX Ž.. Toto prehlásenie dávam pre účely použitia TESCO STORES SR, a.s., Kamenné námestie 1/A, 815 61 Bratislava.“

7. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku (najmä preverenie prehlásenia pána S. T., tak konateľa spoločnosti Forest media s.r.o. ako aj spoločnosti METROPOLITAIN s.r.o. a tiež výsluch Ing. Y. F., konateľa spoločnosti PIZZA PAZZA) správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že u vyššie uvedeného dodávateľa stavby a jeho subdodávateľov nevznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z., nakoľko žalobca nepreukázal, že zdaniiteľný obchod dodávateľ stavby uvedený ako platiteľ na faktúre zrealizoval, resp. že by boli vlastníkmí zariadenia pizzerie a jej stavebného vybavenia Martin, a tým nemohol vzniknúť ani nárok na odpočítanie dane u žalobcu.

8. V súvislosti s uvedeným tak správca dane ako aj žalovaný vyhodnotili tiež relevanciu získanej stavebnej dokumentácie (stavebné povolenia z roku 2004 a 2008 ako aj kolaudačné rozhodnutia) s tým, že nakoľko boli vydané na inú právnickú osobu, tak nie je možné prisvedčiť obrane žalobcu, že v zmysle § 659 a nasl. Občianskeho zákonníka došlo k uzavretiu zmluvy o vypôžičke.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

9. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Bratislave žalobu zo 17.03.2014.

10. Krajský súd v Bratislave uznesením zo dňa 16.04.2014 č.k. 2S/57/2014-52 odložil vykonateľnosť napadnutého rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia na tom právnom základe, že okamžitým výkonom rozhodnutia, zaväzujúceho žalobcu k splateniu daňovej povinnosti by mohlo dôjsť k neschopnosti žalobcu uhrádzať záväzky z pracovnoprávných vzťahov, k prepúšťaniu zamestnancov (v súčasnosti zamestnáva 42) a v konečnom dôsledku aj k ukončeniu jeho podnikateľskej činnosti.

B)

11. Krajský súd v Bratislave ako prvostupňový súd preskúmal napadnuté rozhodnutie v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, a dospel k záveru, že zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci a rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, a preto podľa § 250j ods.2 písm. c) a d) O.s.p. napadnuté rozhodnutie zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

12. S poukazom na relevantné ustanovenia Občianskeho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 222/2004 Z.z. ako aj na početnú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej na účely rozsudku len „Súdny dvor“) a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného krajský súd poukázal na to, že žalovaný nespochybnil existenciu predmetu zdaniteľného obchodu - t.j. priestorovú prestavbu dvojskladu v objekte servisu vozidiel, teda bol dodaný, avšak nebolo preukázané, že ho žalobcovi dodal ním označený dodávateľ stavby, resp. jeho dodávateľia.

13. S poukazom na judikatúru Súdneho dvora (rozsudok Súdneho dvora vo veci C -18/13, bod 31 a 32) krajský súd zdôraznil, že samotná skutočnosť, že v preskúmvanej veci nebolo plnenie poskytnuté žalobcovi skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľmi, ešte nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet, na ktoré má žalobca nárok.

14. V tejto súvislosti krajský súd zdôraznil, že skutočnosť, že žalobca nepredložil správcovi dane stavebné povolenie, v ktorom by bola osobitne povolená stavba „multifunkčného dvojskladu“, nemohlo v zmysle zák. č. 222/2004 Z.z. byť jediným právne relevantným argumentom pre konštatovanie, že sa predmetný zdaniteľný obchod neuskutočnil.

Či daňové orgány zisťovali, či sa jednotlivé súčasť dodávky podľa zmluvy o dielo v priestoroch žalobcu nenachádzajú, tak táto skutočnosť podľa krajského súdu z preskúmvaných rozhodnutí ani z daňového spisu nevyplýva.

15. Ďalej krajský súd uviedol, že neuskutočnenie zdaniteľného obchodu nepreukazuje ani zistenie, že dodávateľ stavby a jeho subdodávateľia (Forest media s.r.o. a METROPOLITAIN, s.r.o.) nemohli jeho dodanie pre žalobcu zabezpečiť vzhľadom na nedostatok ľudských zdrojov, absentujúci dôkaz o preprave materiálu, resp. absenciu dokladov o dodaní plnenia.

Pokiaľ teda daňové orgány v konaní nepreukázali, že zdaniteľné obchody vôbec prebehli a nepreukázali neexistenciu predmetných zdaniteľných plnení, potom bolo z ich strany potrebné objektívne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenia zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca (viď rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach sp.zn. C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid), čím sa aj na správcu dane prenieslo dôkazné bremeno.

16. V uvedenej súvislosti tiež krajský súd poukázal na to, že žalovaný ani správca dane sa nevyjadrili ku v celku podozrivej okolnosti, ako mohol dodávateľ stavby zabezpečiť čestné prehlásenia konateľov nekontaktných spoločností Forest media s.r.o. a METROPOLITAIN, s.r.o., pričom podľa zistenia správcu dane je tento bezdomovcom s neznámym pobytom.

17. Tiež krajský súd upozornil, že v časti napadnutého rozhodnutia týkajúcej sa dodávky zariadenia

pizzerie žalovaný vychádzal z výpovedi konateľa Ing. Y. F.. V odôvodnení rozhodnutia žalovaného sa nachádzajú dva druhy vyjadrenia Ing. Y. F., ktoré si navzájom protirečia, a to

- vo vyjadrení zo 16.05.2012 (neskôr zo 06.06.2012) menovaný uviedol, že zariadenie pizzerie fakturované žalobcom bolo jeho spoločnosti PIZZA PAZZA s.r.o. dodané už v decembri 2009, prebiehali rokovania o cene a k fakturácii došlo až v marci 2010, avšak medzičasom boli niektoré časti dodávky prevezené do inej prevádzkarne,
- v čestnom prehlásení však menovaný prehlásil, že dňom 24.03.2009 sa jediným majiteľom stavby a zariadenia prevádzky PIZZA - PAZZA reštaurácia v priestoroch Nákupné centrum TESCO Žilina a výhradným a jediným majiteľom stavby a zariadenia uvedenej prevádzky sa stal I. G..

18. Uvedené závery sú podľa názoru krajského súdu nezrozumiteľné, pretože žalovaný na jednej strane akceptuje dôkazy o tom, že z časového hľadiska nemohlo k zdaniteľnému obchodu dôjsť, zároveň sa však nevyjadril k právnej relevancii týchto dôkazov (čestné prehlásenie), nezaoberal sa komplexne hodnotením výpovedí vyššie uvedených osôb, nevysvetlil, prečo za právne významnejšiu skutočnosť ako listinné dôkazy (zmluva, dodací list, faktúry) prijal časový údaj o prevzatí predmetu dodávky vyplývajúci z výpovede.

19. Obdobne ako v predchádzajúcej časti, krajský súd zopakoval to, že správca dane mal na výber z dvoch alternatív právneho posúdenia, ktoré záviseli od skutočného stavu veci zisteného pri daňovej kontrole, a to

- že je objektívne preukázané, že zdaniteľné obchody neprebehli vôbec, že plnenia deklarované v dôkazoch produkovaných žalobcom mu neboli nikdy dodané, čo by znamenalo, že žalobca bol súčasťou skupiny vzájomne prepojených platiteľov dane, pričom títo vykonali viac súvisiacich plnení, ktoré ako celok vytvorili umelú situáciu, ktorej jediným cieľom bolo vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, alebo
- že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak žalobca bol súčasťou reťazca firiem, v ktorom sa vyskytol daňový podvod, resp. iná nezákonnosť, čo však znamenalo pre správcu dane toto preukázať.

20. V preskúvanom konaní však podľa krajského súdu nebolo relevantným spôsobom spochybnené, že dodávky (zdaniteľné obchody) prebehli tak, ako sa uvádza na predmetných faktúrach. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel krajský súd k záveru, že žaloba je dôvodná.

III.

Odvolať žalovaného/ stanoviská

A)

21. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 19.11.2015 (č.l. 83) proti rozsudku krajského súdu žalovaný proti tvrdeniu krajskému súdu, že zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci a rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, oponoval, že žalovaný sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia vysporiadal so všetkými skutkovými a právnymi otázkami majúcimi význam pre posúdenie rozporných zdaniteľných obchodov.

22. Následne odvolací súd v stručnosti rekapituluje odvolacie námietky žalovaného:

- poukázal na výkon spoločného konateľstva pánom S. T. u subdodávateľov, ako aj na neexistenciu ich prevádzok, podnikateľskej činnosti, zamestnancov a že subdodávateľské spoločnosti nespolupracovali so správcou dane,
- o spoločnosť Forest media s.r.o. je v mieste sídla neznáma, vlastník nehnuteľnosti potvrdil, že nikdy tam ani sídlo nemala, konateľ spoločnosti (p. S. T.) je na adrese trvalého pobytu neznámy,
- o spoločnosť METROPOLITAIN s.r.o. sa na adrese sídla nenachádza, nepodala za rok 2010 žiadne priznanie a registrácia platiteľa DPH jej bola zrušená z úradnej moci dňom 31.07.2010,
- čestné prehlásenia pána S. T. nie je podľa daňového poriadku považované za dôkaz,
- o vid' rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf 40/2011 zo dňa 18. apríla 2012,
- zaúčtovanie faktúr v účtovníctve ešte nie je dôkazom reálneho dodania tovaru a služieb dodávateľom stavby, ktorý ich vystavil, ale len tvrdením o takejto skutočnosti,

- správca dane vykonal daňovú kontrolu aj dodávateľa stavby, pričom tento sa proti druhostupňovým rozhodnutiam o daňovej povinnosti nebránil na súde,
- dodávateľ stavby bol dobrovoľne vymazaný od 17.07.2015,
- spoločnosť Forest media, s.r.o., vyfakturovala dodávateľovi stavby práce vykonané v zmysle uzavretej zmluvy za obdobia marec - december 2010 bez bližšej konkretizácie s tým, že platba prebehla v hotovosti,
o neobsahujú žiadne detaily aké stavebné práce boli zrealizované, aký materiál bol pri výstavbe použitý, žiadne údaje o preprave stavebného materiálu, absentujú tu dodacie listy, súpisy vykonaných prác, preberacie protokoly,
- stavebné povolenia, ktoré žalobca uviedol v odvolaní, sa týkajú iných stavieb, ale netýkajú sa stavby multifunkčného dvojskladu, pričom žalobca nepredložil ani kolaudačné rozhodnutie,
- stavebníkom skladu klampiarskych dielov s označením „B“ je odlišná spoločnosť AUTO ROTOS s.r.o. (spoločníkom v uvedenej spoločnosti je Ing. E. C.), ktorá je jej vlastníkom,
o hoci žalobca deklaruje, že ide o totožnú stavbu so zateplenou halou multifunkčného dvojskladu,
- sklad klampiarskych dielov bol v roku 2008 kolaudovaný ako dokončený objekt, preto deklarované zdaniteľné obchody, ktoré žalobca mal prijať až v zdaňovacom období marec 2010 nenesú znaky reálneho dodania stavby multifunkčného dvojskladu,
o žalovaný nikdy netvrdil, že predmetné dodávky stavby existujú,
- ďalej v odvolaní boli zrekapitulované známe skutočnosti o nákupe zariadenia pizzerie Tesco Martin dňa 31.03.2010,
o konateľ Ing. Y.W. F. odpovedal, že zariadenie bolo v skutočnosti dodané a prevzaté už v decembri 2009, vyfakturované bolo až v marci 2010 z dôvodu jednaní o cene a odsúhlasovania si vecí,
- vyjadril nesúhlas s citáciou nesprávneho textu rozsudku Súdneho dvora sp.zn. C-18/13,
o judikatúra Súdneho dvora zdôrazňuje, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

23. Záverom žalovaný navrhol zmeniť rozsudok krajského súdu tak, že žalobu zamietne a neprizná žalobcovi náhradu trov konania.

B)

24. Z vyjadrenia žalobcu z 02.03.2016 vyplýva, že sa v plnom rozsahu pridrižiava a súhlasí s právnym názorom krajského súdu uvedeným v rozsudku napadnutým zo strany žalovaného. Ďalej žalobca prezentoval svoju argumentáciu, prečo je nesporná existencia predmetu plnenia ako aj že obstaranie stavby cez generálneho dodávateľa, ktorý si následne zabezpečuje čiastkové dodávky ďalšími subdodávateľmi, čo predstavuje bežnú prax v oblasti stavebníctva.

25. Čo sa týka judikatúry Súdneho dvora, tak podľa žalobcu si žalovaný vytvoril nesprávny záver o tom, že realnosť dodania zdaniteľného plnenia bola spochybnená zo zistenia, že dodávateľ stavby alebo jeho subdodávateľia takéto dodanie nemohli uskutočniť. Následne žalobca zopakoval alternatívy reťazcových konaní, ktoré krajský súd aplikoval vo svojich záveroch.

Tiež žalobca citoval rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach sp.zn. C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid, z ktorého vyplýva, že nemožno zdaniteľnej osobe zamietnuť právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté, z hodnoty DPH z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tieto služby alebo jeden z jej poskytovateľov, sa dopustila nezákonnosti a bez toho, aby tento orgán objektívne preukázal, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného subjektu dodávateľského reťazca.

26. Ďalej žalobca uviedol, že aj samotná skutočnosť, že subdodávateľ zmluvného partnera žalobcu, teda dokonca subjekt, s ktorým žalobca nemal žiadny zmluvný vzťah, nepodal v rozhodnom čase daňové priznania a nedoviedol do štátneho rozpočtu DPH, je len dôkazom o protiprávnosti konania tejto obchodnej spoločnosti, ale nemožno to považovať za objektívny dôkaz protiprávnosti konania žalobcu, ani v tom nemožno badať jeho vedomosť o existencii porušenia daňových právnych predpisov, či jeho

priamu, cieleňu a úmyselnú participáciu na potenciálnom daňovom podvode.

27. Ďalej sa žalobca vyjadril k argumentom žalovaného vo vzťahu k zmluve o dielo (bod II.B), ako aj k zmluve o kúpe zariadenia pizzerie Tesco Martin (bod II.C).

28. Záverom žalobca navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu potvrdil. Pre prípad úspechu si žalobca uplatnil trovy odvolacieho konania vo vyčíslenej výške 363,32 €.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

29. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku tiež „O.s.p.“) s prihliadnutím na ustanovenie § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spoj. s ust. § 250ja ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné, pretože napadnuté rozhodnutie je v súlade s dotknutými predpismi, a preto rozsudok krajského súdu postupom podľa § 220 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 zmenil tak, že žalobu v zmysle § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

30. Na prvom mieste Najvyšší súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v preskúmvanej veci žalobcu), t.j. zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Občianskeho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti rozhodnutiu či postupu správcu dane.

31. V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) Najvyšší súd celkom zdôrazňuje, že podstatou súdneho odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania rozhodnutia žalovaného, je otázka, či na základe podkladov predložených žalobcom počas daňovej kontroly boli dostatočne preukázané skutočnosťmi opodstatnene nasvedčujúce záveru, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo, t.j. otázka správneho zistenia rozhodujúcich skutočností a dostatočného rámca podkladov pre naplnenie zásady materiálnej pravdy v ďalšom procese aplikácie hmotného práva.

Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

1) K stavbe multifunkčného dvojskladu :

32. Medzi účastníkmi, a tento záver aj nepochybne vyplýva z ich odvolacích argumentov, je sporné skutkové vymedzenie splnenia zákonných podmienok zdaniteľného obchodu najmä vzhľadom na preukázanie existencie jeho predmetu, t.j. multifunkčného dvojskladu, s ktorým sa spájajú faktúry vystavené dodávateľom stavby a jeho subdodávateľmi.

Za tejto situácie sa krajský súd nestotožnil so skutkovými zisteniami správcu dane v tom rozsahu, ako si ich žalovaný osvojil v zmysle výsledkov vykonanej daňovej kontroly, t.j. že v daňovom konaní žalobca nepredložil ani stavebné povolenie na stavbu multifunkčného dvojskladu ani nepreukázal vydania kolaudačného rozhodnutia na túto stavbu. Ďalej v komplexe existujúcich stavieb na uvedenej adrese nebola žiadna z budov stotožnená s multifunkčným dvojskladom.

33. V uvedenej súvislosti žalobca namietať v daňovom konaní, že predmetný multifunkčný dvojsklad sa nachádza vo vnútri samotného priestoru servisu vozidiel - má sa jednať o priestorovú prestavbu v rámci

objektu B, nakoľko sklad náhradných dielov bolo potrebné rozšíriť. Stavebné povolenie z toho dôvodu si žalobca nežiadal. Stavebný dozor vykonával konateľ žalobcu osobne, pričom si namiesto stavebných denníkov viedol poznámky ako informácie o postupe prác s tým, aby sa termíny stihli (viď najmä zápisnica z 18.07.2012 o ústnom pojednávaní).

To, že bol oprávnený vykonať prestavbu servisu vyplývalo zo skutočnosti, že k nehnuteľnosti eviduje z hľadiska právnej sily vyšší právny vzťah, akým je vlastnícky.

34. Naopak správca dane zistil, že

- stavebné povolenie z 05.08.2004 bolo vydané stavebníkovi s označením AUTO ROTOS s.r.o. na stavbu s označením Prístavba skladu klampiarskych dielov,
- na túto stavbu bolo vydané povolenie užívania stavby 04.04.2008 a vlastník AUTO ROTOS s.r.o. ju má zapísanú na LV č. 4872,
- stavebné povolenie zo dňa 16.04.2008 bolo opätovne vydané stavebníkovi s označením AUTO ROTOS s.r.o. na stavbu s označením Výstavný priestor vozidiel (SO 01) a Hala pre kontrolu originality (SO 02),
- povolenie na užívanie hore uvedenej stavby Hala pre kontrolu originality (SO 02) bolo vydané 07.07.2008 a povolenie na užívanie stavby SO 02 bolo vydané 10.11.2010 opätovne iba stavebníkovi s označením AUTO ROTOS s.r.o.

35. Pri uplatňovaní práva na odpočítanie DPH z dodávky alebo z iných činností týkajúcich sa stavby (§ 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.) je nielen logické ale aj celkom legitímne (prirodzené), že žalobca ako stavebník bude disponovať odbornou ako aj úradnou stavebnou dokumentáciou a znalosťou, kde a ako sa dotknuté stavebné činnosti vykonávajú.

Najvyšší súd, hoci je v súdnej sústave vrcholným garantom spravodlivej ochrany práv a oprávnených záujmov účastníkov, ako aj výchovy na zachovávanie zákonov, na čestné plnenie povinností a na úctu k právam iných osôb (§ 1 O.s.p.), tak vzhľadom na objektívny charakter pojmov dane z pridanej hodnoty (najmä rozsudok sp.zn. C-255/02 Súdneho dvora vo veci účastníkov Halifax a spol. z 21. februára 2006) neodmieta myšlienku pri splnení základných podmienok pre spoločný systém dane z pridanej hodnoty (viď bližšie Smernica Rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty - ďalej na účely rozsudku len „Smernica č. 2006/112“), že aj zo zdaniteľných obchodov, ktorých výsledkom je stavba realizovaná bez príslušných alebo s nepostačujúcimi povoleniami a licenciami, môže vzniknúť daňová povinnosť alebo právo na odpočítanie DPH.

36. V uvedenej súvislosti však musí Najvyšší súd zdôrazniť, že nepreukázanie vopred prebiehajúceho konania podľa Stavebného zákona môže oprávnenne vyvolať spoločensky nežiaducu situáciu, že dotknuté osoby neboli prizvané na pripomienkovanie zámeru stavby vrátane obchádzania tak dôležitých ochranných prvkov zabudovaných zákonodarcom v právnom systéme, ktoré majú za účel ochranu dôležitých celospoločenských hodnôt, ktorými ochrana života a životného prostredia najmä sú, a že ani neprebehlo odborné posudzovanie stavby, stavebných materiálov ako aj častí stavby (hore uvedený vysokozdvížny výtah) na jej vhodnosť a dosiahnutie sledovaného účelu.

37. Správca dane pri pochybnostiach, či vôbec žalobcom deklarovaná stavba multifunkčného dvojskladu v komplexe budov nachádzajúcich sa na adrese Račianska ulica č. 184/B, Bratislava (t.j. Hala kontroly originality, Výstavný priestor vozidiel, Autosalón a Stanica technickej kontroly) existuje, správne očakával, že žalobca, ktorý o sebe tvrdí, že bol stavebníkom pri uvedenej stavbe multifunkčného dvojskladu, unesie dôkazné bremeno a predloží relevantné dôkazy nielen o oprávnení vykonávať stavbu [viď vyššie uvedené stavebné a užívacie povolenia s oporou v zákone č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon) v znení neskorších predpisov - ďalej na účely rozsudku len „Stavebný zákon“], ďalej o zabezpečení a priebehu stavby (stavebný denník, výdavky s prevozom alebo zaobstaraním stavebného materiálu, certifikáty a protokoly zo skúšok), jej ukončení ako aj o jej existencii.

38. Aj pre Najvyšší súd je logické a nepochybné, že výstavba multifunkčného dvojskladu v tom rozsahu, ako je vymedzené v predmete zmluvy o dielo (viď bod č. 4 a tam zmienené technické parametre stavby vrátane požiadavky na vysokozdvížny výtah), si vyžaduje vydanie stavebného povolenia v zmysle § 55 ods. 1 Stavebného zákona.

Ak takýmto povolením stavebník nedisponuje, je celkom logicky očakávaná reakcia mestského úradu, ktorý popri výkone funkcie stavebného úradu plní aj správcu miestnych daní (najmä daní zo stavieb), že bude od žalobcu požadovať nápravu takto zistenej situácie najmä v zmysle § 88 ods. 1 písm. b), resp. vyvodíť sankčné dôsledky v zmysle § 106 ods. 2 a 3 Stavebného zákona.

39. Najvyšší súd však musí upozorniť, že žalobca počas daňovej kontroly, resp. v nasledujúcom daňovom konaní produkoval dôkazy, ktoré nepotvrdzujú takýto prístup a poukazoval iba na stavebné a užívacie povolenia, ktoré však neboli vystavené na žalobcu ako na stavebníka ale naopak na subjekt s označením AUTO ROTOS s.r.o. (ide o stavebné povolenia z rokov 2004 a 2008 alebo rozhodnutie o užívaní stavby z roku 2010).

40. Uvedené sa nasledovne prejavilo aj pri preverení vlastníckych vzťahov k stavbám nachádzajúcim sa v komplexe budov na hore uvedenej adrese (viď bod č. 37) Račianska ulica č. 184/B, Bratislava, a to v prospech spoločnosti

- AUTO ROTOS s.r.o. so zápisom vlastníckeho práva na LV č. 4872 pre stavby: Výstavný priestor vozidiel - prístavba skladu C, Autosalón a servis, sklad C a D,
- a naopak zápis vlastníckeho práva v prospech žalobcu na LV č. 8568 pre stavbu: Stanica technickej kontroly s nadobúdacím titulom - kúpa zo dňa 19.05.2005.

Zo získaných poznatkov počas daňovej kontroly správca dane správne posledne uvedenú stavbu Stanice technickej kontroly vylúčil z okruhu budov, ktoré by mohol stotožniť so stavbou multifunkčného dvojskladu.

41. V uvedenej súvislosti správca dane za prítomnosti daňového zástupcu vykonal dňa 19.07.2013 výsluch svedka pána Ing. arch. R. S. (viď príloha č. 69 spisu správcu dane), ktorý vypracoval nielen projekty stavieb ale aj zmeny stavieb pred dokončením vrátane projektov skutočného vyhotovenia stavieb. Menovaný svedok potvrdil, že pri viacerých stavbách pre hore uvedeného stavebníka (Hala na kontrolu originality vozidiel ako aj prístavba k Hale C) vystupoval ako technický dozor, pričom osobne vykonával zápisy do stavebných denníkov.

Na stavbách, ktoré sa začali realizovať, svedok vylúčil zmenu stavby s výnimkou prístavby skladu C.

42. Z výpovedi uvedeného svedka pre Najvyšší súd vyplýva, že menovaný Ing. arch. R. S., ako generálny projektant spoločnosti AUTO ROTOS s.r.o. a súčasne aj vo funkcii technického dozoru na jej stavbách, vo svojej výpovedi špecifikoval, aké projekty pre investora, t.j. spoločnosť AUTO ROTOS s.r.o. vyprojektoval.

Skutočnosť, že medzi projektmi, ktoré vymenoval, neuviedol projekt na výstavbu multifunkčného dvojskladu, potvrdzuje podľa Najvyššieho súdu pochybnosti žalovaného, že nebolo preukázané ani projekčné zrealizovanie takejto stavby.

43. Potom, na základe uvedených skutočností bol žalobca povinný na preukázanie svojich tvrdení (dôkazné bremeno) predložiť správcovi dane platnú stavebnú (projektovú) dokumentáciu, v zmysle ktorej mal dodávateľ stavby aj stavbu vykonať, a s jej pomocou mal správcovi dane na mieste (v teréne) preukázať, kde sa uvedená stavba (multifunkčný dvojsklad) aj nachádza.

Hoci Najvyšší súd nie je odborným miestom na technické posudzovanie stavieb, nemôže logicky pripustiť, že tak náročnú stavbu, ako je opísaná v zadaní zmluvy o dielo, by dodávateľ stavby bez uvedenej dokumentácie bol schopný zabezpečiť.

44. Na tomto mieste musí Najvyšší súd poukázať na zásadu poctivého obchodného styku, ktoré ako jedna z riadiacich zásad obchodného práva prerastá aj do iných právnych odvetví - v prejednávanej veci predovšetkým do daňového práva s tým cieľom, že je povinnosťou štatutárnych orgánov obchodných spoločností zabezpečiť nielen prínosné výsledky podnikania ale aj jeho neskoršiu preukaznosť z dôvodu ochrany spoločníkov či akcionárov pred sankcionovaním zo strany orgánov štátnej moci.

45. Daňovo - účtovné doklady, ako sú faktúry, dodacie a príjmové listy, potvrdené protokoly o vykonaní prác či zhotovení diela, prepravné dokumenty, potvrdenia z mýtného systému a iné, sú na

jednej strane významnými dôkaznými prostriedkami pre oblasť súkromného práva, ale na druhej strane ide o listiny s daňovo-právnym charakterom, ktoré sú iba logickým následkom (záznamom udalostí), ktoré vytvárali a formovali obsah a charakter toho ktorého zdaniteľného obchodu, pri realizácii ktorého správca dane absentoval.

Preto, ak správcovi dane vzniknú pochybnosti, že určitá udalosť (časť) zdaniteľného obchodu sa nezrealizovala, potom je dôkazným bremenom, ktoré má oporu v hore uvedenej zásade poctivého obchodného styku v spojení s pravidlom obozretného podnikania, žalobcu ako daňového subjektu v súlade s § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. preukázať, že nielen v spochybnenej časti sa zdaniteľný obchod zrealizoval ale aj jeho výsledky použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ.

2) K dôkaznému bremenu :

46. Preto následne bolo povinnosťou žalobcu preukázať, že ním deklarovaný a existujúci multifunkčný dvojsklad legálne užíva nielen v zmysle § 49 ods. 2 ale aj v súlade s inými právnymi predpismi na dodávky tovarov a služieb, z ktorých mu plynie príjem z ekonomickej činnosti.

Toto dôkazné bremeno však žalobca v daňovom konaní a ani v predchádzajúcej daňovej kontrole neunesol, a to prinajmenej s prihliadnutím na absenciu záväznej dokumentácie a potvrdení, ktoré Stavebný zákon neodmysliteľne spája s vyhotovením a užívaním stavby.

Podľa § 49 ods. 2 veta prvá zák. č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7.

47. V uvedenej súvislosti musí Najvyšší súd opätovne zdôrazniť svoju judikatúru, ktorá sa týka otázky prerozdelenie dôkazného bremena (m.m. rozhodnutie Najvyšší súd sp.zn. 5 SŽ-o-KS 29/2005):

„V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k vynaloženiu výdavkov skutočne na jeho strane došlo.

Už samotné zistenie skutočnosti, že vystavovatelia dotknutých daňových dokladov popreli ich vystavenie (inak povedané spochybnili hodnovernosť existencie daňového dokladu ako aj v ňom zaznamenaných údajov o tovare), jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o výške výdavkov vychádzajúcich z týchto dokladov a deklarovaných v jeho daňovom priznaní. “

48. Ako už Najvyšší súd zdôraznil, žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepredložil správcovi dane relevantné dôkazné prostriedky vo forme povinnej stavebnej a inej dokumentácie (najmä projekt stavby v zmysle § 45 ods. 2 Stavebného zákona potrebný na vydanie stavebného povolenia vrátane statických a dynamických výpočtov konštrukcií stavieb, rozhodnutia v stavebnom konaní, stavebný denník v rozsahu vymedzenom v § 46d stavebného zákona či atesty pre nebezpečné zariadenia), ktoré by preukázali podiel dodávateľa stavby na stavbe, resp. jej samotnú existenciu v tom rozsahu, v akom bola dohodnutá a následne mala byť prevzatá žalobcom na základe nižšie uvedeného preberacieho protokolu z 26.11.2010.

49. Z listinného dôkazu žalobcu (príloha FF), ktorý má formu územného umiestnenia stavby v blízkosti ulice Račianska, (dokumentácia spracovaná bez uvedenia dátumu a mena autora s vyznačením jestvujúcich objektov a nadstavby haľy) vyplýva pre Najvyšší súd, že ide o súbor stavieb s nasledovným označením:

- objekt „A“ - autosalón,
 - objekt „B“ - autoservis,
 - objekt „C“ - prístavba skladu A1,
 - objekt „D“ - prístavba skladu B (SO 02) - kontrola originality,
 - objekt „E“ - stanica technickej kontroly,
- a ďalej je dokreslený objekt s označením SO 01 - A2.

50. Tiež, čo sa týka zmluvných povinností dodávateľa stavby, ktoré sú zakotvené v zmluve o dielo zo 16.02.2010, tak v zmysle čl. I. ods. 2 citovanej zmluvy je zdôraznené, že súčasťou predmetu plnenia nie je dodávka realizačnej projektovej dokumentácie. Toto je potom doplnené záväzkom žalobcu odovzdať

dodávateľovi stavby stavenisko, a to v stave zodpovedajúcom projektovým podmienkam (viď čl. VIII. ods. 1 citovanej zmluvy), ako aj ďalšou povinnosťou žalobcu zaobstarat' a odovzdať dodávateľovi stavby ako zhotoviteľovi projektovú dokumentáciu do 7 dní od podpisu tejto zmluvy.

51. Ďalej v zmysle čl. IX. ods. 1 citovanej zmluvy bol dohodnutý mechanizmus odovzdania a prevzatia diela. Až z preberajúceho protokolu (príloha A1) z 26.11.2010 spísaného medzi žalobcom a dodávateľom stavby pre Najvyšší súd vyplývajú jednotlivé stavebné a lokalizačné podrobnosti stavby, t.j. koľko a ako označených miestností má tvoriť deklarovanú stavbu multifunkčného dvojskladu (t.j. sklad „B“ pozostávajúci z miestností č. 1.02, 1.03, 1.04, 1.05 a č. 1.06), použité stavebné materiály (nosníky, ich uloženie, štruktúra podlahy) vrátane dodávky osvetlenia a kúrenia.

52. Pozornosti Najvyššieho súdu neuniklo, že v daňovom spise je založený aj Projekt skutočného vyhotovenia stavby bez uvedenia dátumu pre žalobcu označeného kolektívom autorom ako stavebník. Avšak tento projekt, hoci je podpísaný uvedenými autormi, tak ho Najvyšší súd nemôže vyhodnotiť ako relevantný listinný dôkaz, nakoľko nie je verifikovaný stavebným úradom pre účely stavebného konania v zmysle § 67, resp. § 81 až § 81b Stavebného zákona.

Navyše, pokiaľ v preberajúcom protokole žalobca odsúhlasil vykonanie prác v klampiarskej dielni haly A1 s deklarovanou dĺžkou 88m, túto časť diela ani pri vynaložení všetkého úsilia Najvyšší súd v uvedenom projekte skutočného vyhotovenia stavby neidentifikoval ani s pomocou legendy miestností.

53. Ďalej, čo sa týka vierohodnosti prehlásenia pána S. T., spoločného konateľa tak spoločnosti Forest media s.r.o. ako aj spoločnosti METROPOLITAIN s.r.o. Najvyšší súd poukazuje na svoju ustálenú judikatúru (napríklad žalovaným citovaný rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf 40/2011 zo dňa 18. apríla 2012), že nie je možné nahradiť svedeckú výpoveď prehlásením, nakoľko prehlásenie je vyhodnotené ako forma obchádzania svedeckej výpovede a jej dôsledkov, a ako také je preto správnymi súdmi vyhodnotené ako neprípustný dôkaz v daňovom konaní.

54. Navyše správca dane prostredníctvom miestneho zisťovania zistil, že

- spoločnosť Forest media s.r.o. je v mieste sídla neznáma, čo potvrdil aj vlastník nehnuteľnosti, že nikdy tam ani sídlo nemala,
- spoločnosť METROPOLITAIN s.r.o. sa na adrese sídla nenachádza, za rok 2010 nepodala žiadne priznanie, registrácia platiteľa DPH jej bola zrušená z úradnej moci dňom 31.07.2010; uvedená spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov a nemala u správcu dane nahlásené ani žiadne prevádzky,
- menovaný konateľ obidvoch spoločností je na adrese trvalého pobytu neznámy, Register obyvateľov Slovenskej republiky oznámil, že uvedený pán S. T. má od 10.08.2009 trvalý pobyt na adrese Sečovce, bez uvedenia ulice a čísla domu, a štatút bezdomovca aj potvrdila Evidencia obyvateľov na Mestskom úrade v Sečovciach.

55. Preto Najvyšší súd na rozdiel od krajského súdu musel potvrdiť preskúmateľnosť záverov napadnutého rozhodnutia o tom, že vo vzťahu k uplatnenému právu na odpočítanie DPH za zabezpečenie stavebných prác, poddodávok a HIM v zmysle zmluvy o dielo zo 16.02.2010 žalobca nepreukázal, že u dodávateľa stavby a jeho subdodávateľov nevznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z., nakoľko žalobca nepreukázal, že zdaniteľný obchod dodávateľ stavby uvedený ako platiteľ na faktúre zrealizoval, a tým nemohol vzniknúť ani nárok na odpočítanie dane u žalobcu.

56. V uvedenej súvislosti sa Najvyšší súd musí vyjadriť aj k zásade primeranej odbornej starostlivosti štatutárneho orgánu pri výkone svojej funkcie, s ktorou sa neodmysliteľne spája aj jeho povinnosť vykonávať podnikanie so zabezpečením všetkých dostupných informácií o obchodných záväzkových vzťahoch, t.j. zdaniteľných obchodoch aj smerom k správcovi dane (viď napríklad § 135a Obchodného zákonníka v spojení s § 24 ods. 1 Daňového poriadku), čo napríklad vyslovil prostredníctvom rozsudku sp.zn. 5 Sžf 97/2009 zo dňa 06. júla 2009 nasledovne:

„Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu

podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené.“

57. Na základe hore uvedených právnych názorov sa Najvyšší súd nemôže stotožniť so záverom krajského súdu, že s prihliadnutím na vyjadrenie povereného pracovníka žalobcu na pojednávaní dňa 30.09.2015 vo veci vedenej na krajskom súde pod sp.zn. 2S 65/2015 (str. 15 rozsudku krajského súdu), že tento nespochybnil, že predmet dodávky (priestorová prestavba dvojskladu v objekte servisu vozidiel) existuje, je nutné v zmysle početnej judikatúry Súdneho dvora požadovať od žalovaného, že preukáže u žalobcu ako zdaniteľnej osoby, že vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu.

Navyše pre odvolací súd žiadne takéto vyjadrenie z aktuálnej zápisnice o pojednávaní zo dňa 30.09.2015 ale nevyplýva a tiež žalovaný v odvolaní tento záver krajského súdu spochybnil (str. 13 odvolania). V tejto súvislosti musí Najvyšší súd tiež poznamenať, že nepotvrdil, že uvedená nehnuteľnosť neexistuje, len potvrdil, že žalobca jej existenciu ako aj využitie relevantným spôsobom nepreukázal.

3) K umelej konštrukcii zdaniteľného obchodu :

58. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku zásadne vychádzal z judikatúry Súdneho dvora. Z jeho doktríny o zákaze zneužitia daňového práva (viď citovaný rozsudok vo veci sp.zn. C-255/02 Halifax a spol. a ďalšie rozsudky - ďalej tiež „doktrína zneužitia práva“) pre krajský súd vyplynul záver (viď bod č. 13), že ak daňové orgány nepreukázali uskutočnenie zdaniteľných obchodov ako aj neexistenciu predmetných zdaniteľných plnení, potom bolo z ich strany potrebné objektívne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenia zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca (viď rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach sp.zn. C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid), čím sa na správcu dane malo preniesť dôkazné bremeno.

59. V uvedenej súvislosti tiež krajský súd poukázal na to, že správca dane mal na výber z dvoch alternatív právneho posúdenia, ktoré záviseli od skutočného stavu veci zisteného pri daňovej kontrole, a to

- že je objektívne preukázané, že zdaniteľné obchody neprebehli vôbec, že plnenia deklarované v dôkazoch produkovaných žalobcom mu neboli nikdy dodané, čo by znamenalo, že žalobca bol súčasťou skupiny vzájomne prepojených platiteľov dane, pričom títo vykonali viac súvisiacich plnení, ktoré ako celok vytvorili umelú situáciu, ktorej jediným cieľom bolo vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, alebo

- že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak žalobca bol súčasťou reťazca firiem, v ktorom sa vyskytol daňový podvod, resp. iná nezákonnosť, čo však znamenalo pre správcu dane toto preukázať.

60. S týmto výkladom judikatúry Súdneho dvora Najvyšší súd nemôže súhlasiť. Predovšetkým správny súd alebo správca dane nie je zaťažovaný inkvizíčnou povinnosťou v realite zisťovať, ktorá z existujúcich nehnuteľností žalobcu bola deklarovateľnými zdaniteľnými obchodmi dotknutá. Doktrínu zneužitia práva je možné v súdnom konaní aplikovať iba v prípade, ak je preukázané, že zdaniteľné obchody prebehli a ich materiálne výsledky reálne existujú.

Avšak v preskúmvanej veci žalobca relevantne v realite nepreukázal, ktorá z existujúcich nehnuteľností na adrese Račianska ulica č. 184/B, Bratislava bola predmetom zdaniteľného obchodu s jeho dodávateľom. Jediným relevantným zistením bolo to, že žalobca objekt zmluvného plnenia, t.j. stavbu, opísal ako multifunkčný dvojsklad.

4) K prevodom zariadenia pizzerie :

61. Medzi účastníkmi, a tento záver aj nepochybne vyplýva z ich odvolacích argumentov, je sporné

skutkové vymedzenie splnenia zákonných podmienok zdaniteľného obchodu najmä vzhľadom na preukázanie jeho predmetu, t.j. dodanie tovaru vo forme zariadenia pizzerie, s ktorým sa má spájať faktúra (resp. faktúry) vystavená dodávateľom zariadenia.

62. Žalovaný poukázal na to, že podľa kúpnej zmluvy z 20.01.2010 za cenu 210.631,17 € bolo dodané nasledujúce zariadenia pizzerie ku dňu 28.02.2010:

- kompletná konštrukcia 2 NP so schodmi a stropom,
- Vinotéka s vybavením, Šalatobár, Paravány III /2NP, Paravány IVI /1NP/,
- obkladová doska steny s krycími doskami a zábradlie,
- kompletná konštrukcia 2NP so schodmi a stropom, predaj do móla, jedálenské stoly a stoličky široké čalúnené.

63. Konateľ žalobcu pán Ing. C. na ústnom pojednávaní (18.07.2012) uviedol, že obratom predal zariadenie pizzerie v nezmenenom stave odberateľovi PIZZA PAZZA s.r.o., Bratislava, čo preukazujú faktúry:

- z 31.03.2010 vystavená na cenu 385.000,00 € a
- z 31.03.2010 vystavená na cenu 216.262,72 €.

Napriek tomu, že v zmluve s dodávateľom stavby nie sú uvedené také zariadenia pizzerie, ktoré sú uvedené na dodacích listoch, ktoré tvoria prílohu hore uvedených faktúr z 31.03.2010, tak žalovaný upozornil, že konateľ žalobcu tvrdí, že zariadenie pizzerie, ktoré kúpil od dodávateľa stavby, predal spoločnosti PIZZA PAZZA.

64. Konateľ odberateľskej spoločnosti PIZZA PAZZA Ing. Y. F. sa vyjadril, že zariadenie pizzerie mu vyfakturované hore uvedenými faktúrami mu bolo skutočne dodané, ale že už niektoré časti sú vyradené, niektoré sú v sklade, niektoré boli preložené do inej prevádzky. Vzhľadom na túto skutočnosť žalovaný zdôraznil, že pracovníci správcu dane pri miestnom zisťovaní nenašli zariadenie, ktoré by bolo možné stotožniť so zariadením uvedeným na dodacom liste k týmto faktúram.

65. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na časové nezrovnalosti, ktoré konateľ spoločnosti PIZZA PAZZA Ing. Y. F. potvrdil tým, že zariadenie pizzerie bolo v skutočnosti dodané a prevzaté už v decembri 2009, vyfakturované však bolo až v marci 2010 z dôvodu rokovania o cene a odsúhlasovania si vecí (viď str. 10 napadnutého rozhodnutia).

66. Najvyšší súd pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 2 ods. 1 písm. a) v spojení s § 8 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z., nakoľko zdaniteľný obchod vo forme predaja zariadenia pizzerie je nutné takto posudzovať.

Žalobca deklaroval svoju vôľu nadobudnúť zariadenie pizzerie prostredníctvom zmluvy zo 20.01.2010 od dodávateľa zariadenia s tým, že komplexná dodávka zariadenia pizzerie sa mala uskutočniť (viď bod č. 4b) vo viacerých čiastkových dodávkach, a to v rozmedzí od 05.02.2010 až po deň 05.03.2010.

67. Z uvedeného pre Najvyšší súd vyplýva, že zariadenie pizzerie

- nie je jednoduchým súborom vecí (viď aj jeho cena) ale zložitým komplexom navzájom spolupracujúcich vecí a
- tieto veci musia v komplexnom usporiadaní vytvárať podmienky na uspokojenie zákazníkov ale aj spĺňať náročné hygienické požiadavky na bezpečnosť ich zdravia.

Žalobca preto mohol právo nakladať s tovarom ako vlastník (t.j. ius disponendi s oprávnením nakladať s vecou ako s vlastnou, ktoré zvýšni jednotlivci nielen akceptujú ale je aj spojené so zodpovednosťou daňového subjektu za akýkoľvek prejav tohto práva a samozrejme je voči tretím osobám vynútiteľné) nadobudnúť až po realizácii poslednej čiastkovej dodávky zariadenia pizzerie.

68. Potom pre Najvyšší súd je rozporné vyjadrenie konateľa žalobcu zachytené v zápisnici z 18.07.2012 o ústnom pojednávaní, že po čase mal pochybnosti o rentabilite tejto prevádzky a preto sa rozhodol zariadenie predať; kupujúcemu to predal preto, že sa chcel zariadenia zbaviť. Pokiaľ celkový predaj zariadenie pizzerie spoločnosti PIZZA PAZZA mal nastať ku dňu 31.03.2010, potom pre Najvyšší súd z

tohto zistenia v rozpore s bežnou mierou podnikateľskej obozretnosti vyplýva, že hoci žalobca zaobstarával zariadenie pizzerie takmer 2 mesiace, tak po necelom mesiaci komplexnej prevádzky tohto zariadenia mal žalobca dospieť k nezvratnému záveru o nerentabilnosti tejto prevádzky.

V tejto súvislosti Najvyšší súd neprehliadol aj vyjadrenie Ing. Y. F., že zariadenie pizzerie mu v skutočnosti bolo dodané už v decembri 2009, a vyfakturované bolo až v marci 2010 z dôvodu jednaní cene a odsúhlasovania si vecí.

69. Z obdobných odvolacích konaní žalobcu má Najvyšší súd ale preukázané, že žalobca nielen v priestoroch Hypermarketu Tesco v Martin ale aj v priestoroch Hypermarketu Tesco Žilina, a to už v období od októbra 2008, mal prejavovať záujem, a to nielen jednorazový ale aj opakované, o kúpu zariadení pizzerie.

Z uvedeného potom pre Najvyšší súd vyplýva záver, že v čase rozhodovania o možnej kúpe zariadenia pizzerie v Hypermarkete Tesco Martin žalobcovi nemohli chýbať dostatočné skúsenosti o možnej rentabilite takéhoto podnikateľského zámeru, ktorý si vyžadoval okrem vynaloženia podstatnej sumy investícií aj získanie povolenia príslušných orgánov verejného zdravotníctva. Z protokolu však pre Najvyšší súd nevyplýva, že by žalobca uvedenými povoleniami, oprávneniami zamestnancov takúto činnosť vykonávať, resp. daňovými dokladmi preukazujúcimi prevádzku pizzerie vôbec disponoval.

70. Takisto nie je pre Najvyšší súd s tvrdenou prevádzkou pizzerie žalobcom preukázané, aké činnosti sa tu vykonávali, aby sa žalobca presvedčil o ich nerentabilnosti, t.j. akými daňovými dokladmi a najmä výdavkami a príjmami boli charakterizované.

71. Avšak v súvislosti s uvedeným Najvyšší súd tiež poukazuje na vyjadrenie spoločnosti TESCO STORES a.s. v spojení s čestným vyhlásením Ing. Y. F.htu, že takúto prevádzku ani v priestoroch Hypermarketu TESCO Martin ani neakceptovala a ani nedala k jej prevádzkovaniu súhlas v zmysle jej listu z 18.10.2010 (viď bod č. 5).

Z vyššie uvedeného listinného dôkazu je nepochybné, že v zozname, ktorý eviduje Hypermarket TESCO Martin, žalobca absentuje. Takisto, ako v hore uvedenom príklade dôkazných prostriedkov, ani v tomto prípade žalobca neprodukoval dôkaz o tom, že by mal s uvedenou spoločnosťou ustálený právny vzťah v dotknutom zdaňovacom období a či vôbec uhrádzal spoločnosti TESCO STORES a.s., resp. mestu Žilina rôzne poplatky spojené s prevádzkou pizzerie.

72. Aj pre Najvyšší súd je logické a nepochybné, že predaj zariadenia pizzerie je v zmysle režimu DPH spojený s podnikateľským zámerom a v zmysle § 71 ods. 2 písm. f) zák. č. 222/2004 Z.z. s evidenciou majetku u kupujúceho, na ktorú nadväzuje inventúrne preverovanie majetku vo vzťahu k splneniu zásady verného a pravdivého zobrazenia v zmysle § 7 ods. 2 v spojení s § 6 ods. 3 a § 30 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve.

Žalobca ako účtovná jednotka mal tiež povinnosť viesť evidenciu svojho majetku s tým, že ho mal zaradiť v zmysle daňových predpisov do odpisových skupín, resp. jednorazovo odpísať majetok do nákladov. Práve tieto účtovné doklady mohol žalobca počas daňovej kontroly na potvrdenie realizácie svojho práva.

Podľa § 7 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v citovanom znení zobrazenie v účtovnej závierke je verné, ak obsah položiek účtovnej závierky zodpovedá skutočnosti a je v súlade s ustanovenými účtovnými zásadami a účtovnými metódami. Zobrazenie v účtovnej závierke je pravdivé, ak sú pri ňom použité účtovné zásady a účtovné metódy, ktoré vedú k dosiahnutiu verného zobrazenia skutočností v účtovnej závierke.

73. Na základe svojich právnych názorov Najvyšší súd pristúpil k vysloveniu zrušujúceho výroku, nakoľko tieto odôvodňujú záver a nutnosti zamietnuť žalobu ako nedôvodnú.

V.

74. Odvolací súd vzhľadom na odvolacie námietky uplatnené žalovaným uvádza, že napadnuté rozhodnutie má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia požadované v zmysle § 63 Daňového poriadku. Uvedené rozhodnutie finančného orgánu vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktoré je logicky vyhodnotené a riadne právne posúdené. Odvolací súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými v predchádzajúcich konaniach o tom, že žalobca nespĺňa zákonné podmienky pre priznanie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty.

Počas konania Najvyšší súd z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

75. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedených rozhodnutiach (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 5Sžf 97/2009 ako aj sp.zn. 5 Sž-o-KS 29/2005, pri ktorých Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 250ja ods. 4 a contrario odsek 7 O.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchytil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 156 ods. 1 a 3 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

76. Nakoľko išlo o základnú odvolaciu argumentáciu žalovaného, ktorá sa týkala nesprávneho procesného riešenia daňovej výhody na strane žalobcu a ktorá vymedzovala rámec meritórneho súdneho prieskumu, ostatné jeho odvolacie námietky boli týmto skonsumované. Preto sa Najvyšší súd inými námietkami ďalej nezaoberal.

77. Najvyšší súd v súlade so zásadou hospodárnosti súdneho konania ako aj so svojou dlhodobou ustálenou praxou neuviedol vo výroku zrušujúceho rozsudku zákonné ustanovenie, podľa ktorého bolo napadnuté rozhodnutie zrušené (§ 250j ods. 4 prvá veta O.s.p.), pretože dôvodom podania tejto informácie správnym súdom je v zmysle § 250j ods. 4 veta druhá O.s.p. poskytnúť podklady pre posúdenie prípustnosti možného odvolania proti rozsudku súdu. Nakoľko proti rozhodnutiam Najvyššieho súdu vydaným v správnom súdnictve sú nielen generálne (§ 246c ods. 1 O.s.p.) ale aj špeciálne (§ 250ja ods. 6 O.s.p.) opravné prostriedky neprípustné s výnimkou prípadu úplnej jurisdikcie zakotvanej v ustanovení § 250ja ods. 5 O.s.p., a táto situácia v preskúmvanej veci nenastala, potom nie je možné ust. § 250j ods. 4 O.s.p. na výrok rozhodnutia Najvyššieho súdu aplikovať.

Podľa § 250ja ods. 5 O.s.p. proti rozsudku súdu podľa § 250j ods. 5 je prípustný opravný prostriedok podľa štvrtej časti, ak nie je ustanovené inak.

78. Najvyšší súd v preskúmvanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), a hoci išlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (úprava daňového konania je spojená s verejnoprávnymi vzťahmi), tak v odvolacom konaní na základe mu dostupných informácií z pripojeného priestupkového spisu Najvyšší súd dospel k záveru, že nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

79. O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má právo na náhradu trov tohto konania, čo v tomto súdnom prieskume nenastalo.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).