

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/81/2015
Identifikačné číslo spisu:	2014200251
Dátum vydania rozhodnutia:	19.10.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Ivan Rumanu
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:2014200251.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudcov JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Soni Langovej v právnej veci žalobcu: Centrum logistických služieb, a.s., so sídlom Železničná 900, Veľké Kostoľany, IČO: 46 403 418, zastúpený: Advokátska kancelária Bugala - Ďurček, s.r.o., so sídlom Drotárska cesta 102, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/46459/2014/4884 zo dňa 24.01.2014, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/51/2014-103 zo dňa 12. marca 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/51/2014-103 zo dňa 12. marca 2015 p o t v r d z u j e.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

I.

Krajský súd v Trnave napadnutým rozsudkom č. k. 14S/51/2014-103 zo dňa 12. marca 2015 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/46459/2014/4884 zo dňa 24.01.2014 ako i správcu dane - Daňového úradu Trnava č. 9201402/5/1662102/2013/Vrbl zo dňa 11.10.2013, ktorým mu podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len daňový poriadok) správca dane nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie marec 2012 v sume 699.868,26 €, určil mu rozdiel dane vo výške 700 000 € a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť na dani z pridanej hodnoty (DPH) v sume 131,74 €.

Krajský súd vychádzal zo zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu predloženého žalovaným. Zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie

nadmerného odpočtu dane za zdaňovacie obdobie marec 2012, začatú dňa 06.08.2012, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 9201402/5/1610456/2013/Vrbl zo dňa 26.04.2013. Správca dane nepriznal na základe zistenia daňového rozdielu v sume nadmerného odpočtu DPH nárok žalobcu na odpočítanie dane z faktúry číslo 12VF015 zo dňa 29.03.2012, splatnej 31.12.2012 na celkovú sumu 4 200 000 €, z čoho základ dane predstavuje 3 500 000 € a DPH sumu 700 000 €. Dodávateľská faktúra bola vystavená daňovým subjektom G - STAR 300, s.r.o. Bratislava, pričom predmetom fakturácie bol predaj nehnuteľností zapísaných na LV č. XXXX (nové LV č. XXXX) katastrálne územie R., obec Veľké Kostoľany, okres Piešťany, vedenom Katastrálnym úradom v Trnave, Správou katastra Piešťany, na základe kúpnej zmluvy číslo VK01201203 zo dňa 29.03.2012, v ktorej bol v bode 2. 5. špecifikovaný predmet kúpy. Cena nehnuteľností bola odvodená zo znaleckého posudku č. 9/2012 zo dňa 24.08.2012, predmetom ktorého bolo stanovenie všeobecnej hodnoty nehnuteľností s prihliadnutím aj na výnosovú hodnotu stavieb a pozemkov. Súčasťou znaleckého posudku boli zmluvy o budúcich zmluvách o nájme nebytových priestorov, ktoré mali byť uzavreté do 31.12.2012. Správca dane skúmal využitie nehnuteľnosti podľa § 49 zákona číslo 222/2004 o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon o DPH), pretože v priebehu kontroly bolo zistené, že zo strany žalobcu nedošlo k uzavretiu predpokladaných nájomných zmlúv na nebytové priestory s nájomcami. Vzhľadom na neuzavretie nájomných zmlúv, neboli preukázané žiadne predpokladané zdaniteľné plnenia, žalobca nevyužíva nehnuteľnosti na žiadne zdaniteľné plnenia, prenajíma len pracovňou a ubytovňou personálne prepojenej spoločnosti JDMR, s. r. o.

V priebehu kontroly bolo preukázané, že pôvodným vlastníkom nehnuteľností bola spoločnosť Hydrostav, a.s., od ktorej ju odkúpil Q. S. ako fyzická osoba - podnikateľ dňa 02.05.2006, ktorý ju ďalej previedol na spoločnosť GAMA - EXPO s.r.o. Bratislava dňa 21.09.2011 za sumu 1 560 000 €, pričom zrejme s uzavretím kúpnej zmluvy uzatvoril záložnú zmluvu na zabezpečenie zaplatenia kúpnej ceny, ktorá bola splatná v zmysle faktúry dňa 05.10.2011. Kúpna cena bola uhradená len v rozsahu 60 000 €, pričom predávajúci, Q. S. nevykonával kroky smerujúce k uspokojeniu svojej pohľadávky a nepristúpil k realizácii záložného práva. Zároveň sa nevedel vyjadriť, či dal súhlas na predaj tejto nehnuteľnosti zaťaženej záložným právom spoločnosti G-STAR 300 s.r.o., ktorá nadobudla nehnuteľnosť od predávajúceho GAMA - EXPO s.r.o., dňa 30.11.2011 za sumu 3 000 000 €. Spoločnosť G-STAR 300 s.r.o. ďalej previedla nehnuteľnosti zapísané na LV č. XXXX na žalobcu na základe kúpnej zmluvy zo dňa 29.03.2012 za celkovú sumu 4 200 000 € a druhú časť nehnuteľnosti vedenej na LV č. XXXX predala dňa 15.05.2012 žalobcovi za sumu 3 240 000 €. Konateľ predávajúcej spoločnosti dal súhlas na predaj nehnuteľností napriek zriadenému záložnému právu na zabezpečenie zaplatenia kúpnej ceny, k zaplateniu ktorej nedošlo. Žalobca nepreukázal tvrdenia o jednaní s bankami za účelom uhradenia cien.

Bolo preukázané personálne prepojenie Q. S. a akcionárov spoločnosti žalobcu, v ktorej je väčšinovým akcionárom, pričom akcionárkou a konateľkou žalobcu je aj jeho dcéra, Ing. D. G..

Správca dane uvedené skutočnosti vyhodnotil ako odôvodňujúce aplikáciu postupu v zmysle rozsudku Súdneho dvora ES vo veci C - 255/02 Halifax plc., v zmysle ktorého šiestu smernicu o DPH je potrebné vykladať v tom zmysle, že bráni právu platiteľa na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keď plnenia predstavujúce základ tohto práva predstavujú zneužitie.

Krajský súd pri vyhodnotení skutkových zistení dospel k záveru, že okolnosti prevodov nehnuteľností na žalobcu nepreukazujú reálnu úhradu kúpnej ceny, realizáciu záložných práv, výsledkom ktorých by mohlo byť uspokojenie jednotlivých predávajúcich. Cenu prevádzanej nehnuteľnosti zahŕňali aj predpokladané výnosy na 10 rokov, pričom sa nejaví logický značný nárast kúpnej ceny bez jej reálneho uhrádzania jednotlivými predávajúcimi. Závažnou okolnosťou je aj personálne prepojenie pôvodného vlastníka so žalobcom. Súd nespochybnil právo aj personálne prepojených osôb zúčastniť sa na podnikaní, na druhej strane usúdil, že nie je možné reálne predpokladať, aby pôvodný a súčasný vlastníci nehnuteľností nemali alebo nemohli mať vedomosť o tom, že v priebehu celého obchodného reťazca nedošlo k reálnemu uhradeniu kúpnej ceny, čo je právny základ pre vznik daňovej povinnosti a následný nárok na odpočítanie DPH. Dodatočné preukázanie nájomných zmlúv nebolo rozhodujúce. Podľa názoru súdu, rozsudky Súdneho dvora EÚ, na ktoré poukázal žalobca, neboli na dané okolnosti použiteľné

vzhľadom na preukázanie personálneho prepojenia pôvodného a súčasného vlastníka, ktorí museli mať vedomosť o tom, že nedošlo k uhradeniu kúpnej ceny a teda nebolo preukázané, že by žalobca ako osoba uplatňujúca si nárok na odpočet DPH nevedela, že v predchádzajúcom konaní došlo k nezákonnosti v súvislosti s cenovými zmenami a neuhrádzaní kúpnych cien a teda, že kúpna zmluva je súčasťou podvodného reťazca za účelom získania neoprávneného čerpania nadmerného odpočtu DPH. Súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku nezákonného prenášania dôkazného bremena na daňový subjekt a nebol preukázaný ani neoprávnený zásah do legitímnych očakávaní žalobcu vo vzťahu k rozhodovaniu daňových orgánov, alebo diskriminačný charakter postupu správcu dane. Zároveň súd skonštatoval, že nebolo preukázané porušenie jednotlivých základných zásad daňového konania vytýkané v žalobe.

Podľa názoru súdu, správca dane a žalovaný postupovali v súlade s zákonom, zistili dostatočne skutkový stav, vec správne právne posúdili, a preto žalobu ako nedôvodnú zamietol a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania.

II.

Voči rozsudku Krajského súdu v Bratislave podal žalobca odvolanie, v ktorom uviedol, že súd prvého stupňa nezistil úplne skutkový stav, keďže nevykonával navrhované dôkazy potrebné na zistenie rozhodujúcich skutočností a dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam, pričom jeho rozhodnutie vychádza aj z nesprávneho právneho posúdenia. Podľa jeho názoru, nie je možné prijať závery, že k uskutočneniu zdaniteľných plnení nedošlo, pretože odberatelia aj dodávatelia mali obchodné prípady riadne zaúčtované, uskutočnenie obchodu potvrdili a nie je preto možné konštatovať, že žalobca si uplatňoval nadmerný odpočet v nesprávnej výške. Úmyselné konanie žalobcu za účelom získania neoprávnenej daňovej výhody nebolo preukázané aj z dôvodu, že neboli vypočutí navrhnutí svedkovia. Žalobca neporušil žiadne ustanovenia zákona o DPH a závery kontroly správcu dane sú voči nemu diskriminačné. Nehnuteľnosti, s ktorými sa obchodovalo, skutočne existovali, boli riadne prevedené do vlastníctva nadobúdateľov, jednalo sa o reálne obchody, zdaniteľné plnenia sa uskutočnili, pričom cena vychádzala zo znaleckého posudku. Žalobca preukázal splnenie podmienky vzniku práva na odpočítanie dane a to predložením príslušných účtovných dokladov. Skutočnosť o predaji, kúpe a prevádzkovaní areálu je úplne iná ako prezentácia správcu dane a hlavná pohnútka spočívala v tom, že Q. S. ako živnostník a jediný majiteľ daného areálu, upozornil na odchod do dôchodku ešte v máji 2009. Jeho podmienka pre dedičov bola dohodnúť sa na zodpovednom nástupcovi, inak bude areál predaný. Q. S. napokon prostredníctvom realitnej kancelárie nehnuteľnosti ponúkol, čo správca dane neakceptoval. Táto skutočnosť vylučuje prístup a pohnútky uvádzané v protokole a v rozhodnutí súdu. Po zistení možnej kúpy sociálnych priestorov za výhodných podmienok a tlaku dedičov sa zmenil pôvodný zámer výstavby a prevádzkovania spoločensko - obchodného centra a došlo k rozhodnutiu pre kúpu areálu na sociálne účely. Žalobca vo svojom odvolaní poukázal na princípy daňového konania, ktoré boli podľa neho zo strany správcu dane porušené. Podľa jeho názoru, správca dane účelovo odoprel právo daňového subjektu priznané v ustanovení § 15 ods. 5 písm. e) zákona o správe daní, byť prítomný pri výsluchu svedkov a kľásť im otázky. Neobstojí tvrdenie, že ak sa výsluch svedka neuskutočnil, právo mu odopreté nebolo. Dôkazné bremeno žalobcu nie je absolútne a toto je dané len v rozsahu § 29 ods. 8 zákona o správe daní.

Vo svojom odvolaní žalobca citoval z judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, Najvyššieho správneho súdu ČR, rozsudkov Súdneho dvora EÚ č. C-142/11, C-32/03, C-354/03, C-355/03, C-484/03, Smernice Rady 2006/112/ES.

Žalobca ďalej uviedol, že súd sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nevysporiadal s podstatnými, relevantnými tvrdeniami žalobcu a prevzal vo svojom rozhodnutí ničím nepotvrdené tvrdenia žalovaného. Vyhodnotenie dôkazov zo strany súdu a správcu dane bolo účelové, vykonštruované, pričom plnenia na vstupe bezprostredne súviseli s plneniami na výstupe. Došlo ku kriminalizácii daňových subjektov napriek tomu, že konali v súlade so zákonom. Žalobca namietal aj skutočnosť, že zo strany odvolacieho súdu (zrejme má byť uvedený prvostupňový súd), nedošlo k skúmaniu skutočností tvrdených

žalobcom, čím mu odňal možnosť účinne konať pred odvolacím súdom a hájiť pred ním svoje záujmy.

Rozsudok súdu prvého stupňa považuje žalobca z uvedených dôvodov za nepreskúmateľný a nezrozumiteľný, a preto žiadal odvolací súd, aby odvolaním napadnutý rozsudok prvostupňového súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného, ako aj správcu dane zruší, vec vráti žalovanému na ďalšie konanie a žalobcovi prizná náhradu trov konania.

III.

Žalovaný vo svojom vyjadrení k odvolaniu žalobcu návrhu odvolaciemu súdu, aby rozsudok Krajského súdu v Trnave ako vecne správny potvrdil.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok (O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „odvolací súd“) ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 10 ods. 2 O. s. p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s § 211 a nasl. O. s. p.) v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu a dospel k záveru, že tomuto odvolaniu nemožno priznať úspech.

Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 vety prvej O. s. p., s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 O.s.p.).

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti O.s.p. (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Pri preskúavaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O.s.p.). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 250i ods. 1 veta druhá O.s.p.). Je to tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnictve (prvostupňového ani odvolacieho) nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy, t.j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na záväznosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

Nie je preto úlohou najvyššieho súdu v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu v správnom súdnictve prehodnocovať správnosť záverov krajského súdu na základe nesúhlasu odvolateľa s takýmito závermi. Účelom konania v správnom súdnictve je poskytnutie súdnej ochrany pred tvrdým nezákonným rozhodnutím.

Ak také rozhodnutie na základe zistení krajského súdu bolo vydané v konaní, ktoré netrpí vadou spôsobilou ovplyvniť jeho zákonnosť a krajský súd svoje zistenie presvedčivo a s poukazom na procesné ustanovenia náležite odôvodní, niet dôvodu, aby odvolací súd napadnuté rozhodnutie prvostupňového súdu zrušil.

Podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona. Podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Odvolací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p., nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Preto sa s ním najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednáwanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalobcu uvedeným v odvolaní uvádza nasledovné.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon č. 369/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len daňový poriadok) v znení účinnom v čase daňového konania, obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 daňového poriadku). Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (§ 3 ods. 6 daňového poriadku).

Spôsob dokazovania v daňovom konaní upravuje ust. § 24 daňového poriadku, podľa ktorého daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa ods. 2 cit. ustanovenia, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a

objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim (§ 24 ods. 4).

Podľa ust. § 19 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty,

(1) 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.

(2) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. 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 zákona 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. 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.

Z obsahu administratívneho spisu súd zistil, že správca dane začal u žalobcu dňa 08.06.2012 daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie marec 2012. Žalobcu vyzval na predloženie účtovných dokladov a podkladov na preukázanie nároku na vrátenie odpočtu DPH. Podkladom pre uplatnený nárok žalobcu je faktúra č. 12VF015 vystavená dňa 29.03.2012, splatná 31.12.2012, vystavená spoločnosťou G-STAR 300 s.r.o. na sumu 4 200 000 €, na základe kúpnej zmluvy zo dňa 29.03.2012, titulom predaja nehnuteľností zapísaných na LV č. XXXX, katastrálne územie R.. Z dokladov a zadovážených dôkazných prostriedkov správcu dane mal súd za preukázané, že v reťazci nadobúdateľov nehnuteľností zapísaných na LV č. XXXX nedochádzalo k riadnej úhrade dohodnutých kúpnych cien, pričom postupnosť bola nasledovná:

1/ v roku 2006 nadobudol nehnuteľnosti väčšinový akcionár žalobcu - Q. S., od predávajúceho (Hydrostav a.s.) za sumu 12 200 000 Sk (cca 404 956 €),

2/ dňa 21.09.2011 previedol Q. S. nehnuteľnosti na spoločnosť GAMA-EXPO s.r.o. za sumu 1 560 000 €, pričom z kúpnej ceny bola hotovostne uhradená len suma 60 000 €, žalobca si svoj nárok na doplatenie kúpnej ceny relevantným spôsobom neuplatnil,

3/ dňa 30.11.2011 previedla spoločnosť GAMA-EXPO s.r.o. nehnuteľnosti na spoločnosť G - STAR 300, s.r.o. za sumu 3 600 000 €, pričom kúpna cena nebola ani z časti uhradená,

4/ dňa 29.03.2012 previedla spoločnosť G - STAR 300 s.r.o. nehnuteľnosti na spoločnosť žalobcu za sumu 4 200 000 €, ktorá mala byť uhradená do konca roka 2012, nebola doposiaľ uhradená.

Postupní vlastníci predmetných nehnuteľností, napriek tomu, že nedochádzalo k finančnému plneniu v zmysle kúpnych zmlúv pri vykonávaní dokazovania uviedli, že si plnili daňovú povinnosť - uplatňovali si právo na odpočet DPH a prevádzali vlastníctvo na ďalší subjekt aj bez uspokojenia svojich pohľadávok od predchádzajúceho vlastníka. Je zrejmé, že k prevádzaniu vlastníctva k nehnuteľnostiam podľa bodu 2/ až 4/ popísaného vyššie v predchádzajúcom odseku, nedochádzalo v súvislosti s výkonom vlastnej podnikateľskej činnosti, (keďže žiaden zo zapojených subjektov nemá v predmete podnikateľskej činnosti kúpu a predaj nehnuteľností, realitnú činnosť) a k jednotlivým prevodom dochádzalo v krátkom časovom odstupe, keď finančný vklad nemohol byť z nájmov ani čiastočne uspokojený. Súd zároveň usúdil, že kúpna cena 4 200 000 € nemohla vychádzať z hodnoty nehnuteľností v nadväznosti na zisk z nájmu, na základe vypracovaného znaleckého posudku č. 9/2012 zo dňa 24.08.2012, pretože tento bol na základe objednávky žalobcu spracovaný až po uzatvorení kúpnej zmluvy.

V konaní takisto nebola zo strany žalobcu preukázaná relevantná snaha o získanie finančných prostriedkov na úhradu kúpnej ceny nehnuteľností ani žiaden relevantný úkon väčšinového akcionára žalobcu, predchádzajúceho vlastníka predmetných nehnuteľností, Q. S., za účelom získania ceny na základe kúpnej zmluvy zo dňa 21.09.2011 od spoločnosti GAMA-EXPO s.r.o. Z obsahu zadovážených dôkazov vyplýva, že akcionári spoločnosti žalobcu sú úzko rodinne prepojení, konateľka žalobcu, Ing. Jana Grimeková je dcérou predchádzajúceho vlastníka nehnuteľností, Q. S., ktorá, podľa jeho vlastného vyjadrenia, je informovaná, má všetky doklady a môže otca zastupovať aj na základe ústne udelenej plnej moci. Neobstojí preto domnienka, že žalobca nemohol vedieť o úkonoch predchádzajúcich vlastníkov nehnuteľností, o neplnení si zmluvných povinností a len o formálnosti realizovaných úkonov súvisiacich s postupnými prevodmi vlastníctva. O podnikateľskej opatrnosti, záujme na vytváraní zisku, čo je účelom podnikania, nesvedčí ani okolnosť, že cca 6 mesiacov po tom, ako Q. S. „predal“ nehnuteľnosti za cenu 1 560 000 €, za ktoré nedostal kúpnu cenu, bez uplatnenia zriadeného záložného práva, tieto prostredníctvom rodinnej spoločnosti „kúpil“ za sumu 4 200 000 €, ktorú neuhradil ale odpočet DPH vo výške 700 000 € si uplatnil.

Na základe týchto zistení neobstojí tvrdenie žalobcu v odvolaní, že plnenia na vstupe bezprostredne súviseli s plneniami na výstupe. Javí sa preto logickým záver správcu dane, že zistené skutočnosti nasvedčujú zneužitiu práva vzhľadom na umelých charakter transakcií, ako aj personálne prepojenie platiteľov dane. Napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach zákona o DPH, úkony daňových subjektov viedli k získaniu daňovej výhody - čerpaniu nadmerného odpočtu, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom a účelom zákona.

Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to, daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane.

Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustaľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 24 daňového poriadku v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

Žalobca v rámci daňového konania nepreukázal reálnu snahu o plnenie si svojich zmluvných povinností, že je zodpovedným podnikateľom, okrem ústneho deklarovania nepredložil žiaden dôkazný prostriedok preukazujúci snahu o získanie finančného krytia na úhradu kúpnej ceny, a teda že ku kúpe nehnuteľností dospel na základe zrelej úvahy po zohľadnení svojich možností a poctivom zámere.

Vnútroštátnu právnu úpravu dane z pridanej hodnoty je potrebné vykladať s právom Európskej únie, Smerniou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty s jej právnou úpravou pre túto nepriamu daň. Z ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora vyplýva

právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je úprava DPH vnímaná ako právo každého platcu DPH na odpočet DPH zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Uvedený výklad zásady neutrality DPH vyplýva z judikatúry Európskeho súdneho dvora, napr. rozsudky ESD v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03). Súdny dvor taktiež vo svojej judikatúre pripúšťa, 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, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

Súdny dvor vo svojej judikatúre taktiež konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH; a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, 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, rozsudky ESD vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10).

Môžu sa preto určiť opatrenia, ktoré možno, v tom ktorom prípade, požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu.

Podmienky uvedené v § 49 a nasl. (odpočítanie dane) zákona č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužiteľnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil.

Odvolací súd zdôrazňuje, že záver, ktorý bol zo zistených skutkových okolností v daňovom konaní ustálený, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotno-právnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z.

V predmetnom prípade žalobcovi právo na odpočítanie dane (§ 49 ods. 1, § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH) nevzniklo.

V danom prípade začal správa dane daňovú kontrolu dňa 06.08.2012 a táto bola ukončená doručením protokolu o zisteniach vyplývajúcich z daňovej kontroly, dňa 29.04.2013 (§ 46 ods. 8 a ods. 9, písm. a) daňového poriadku). Lehota na vykonanie kontroly nepresiahla jeden rok (§ 46 ods. 10). Tvrdenie žalobcu, že daňová kontrola trvala neprimerane dlho neobstoí, pretože neprekročila zákonom stanovenú lehotu. Na základe pripomienok a námietok žalobcu voči zisteniam vyplývajúcim z protokolu, správca dane vykonával ďalšie šetrenie v rámci vyrubovacieho konania, v ktorom takisto súd nezistil vadu, ktorá by mala vplyv na zákonnosť vydaných rozhodnutí.

Súd z obsahu spisu takisto zistil, že žalobca nebol zo strany správcu dane neprimerane zaťažovaný zabezpečovaním dôkazných prostriedkov, tieto si obstaral aj správca dane vo vlastnej kompetencii. Zo spisu nebolo zistené, že by boli žalobcovi upierané jeho procesné práva, bol oboznámený s termínmi výsluchu svedkov, na ktoré sa nedostavil a z vlastnej vôle teda nevyužil možnosť klásť svedkom otázky.

Odvolací súd takisto nezistil, že by postup správcu dane bolo voči nemu diskriminačný a, že by jeho prístup bol iný ako v prípade iných daňových subjektov.

K námietke žalobcu, týkajúcej sa nevykonania dokazovania prvostupňovým súdom senát odvolacieho súdu uvádza, že v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 druhá veta O.s.p.), pretože úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda či rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úloha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúci zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať na čo najúplnejšie zistenie potrebných skutočností, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH.

Možno sa stotožniť s právnym názorom krajského súdu, že žaloba nebola dôvodná, pretože žalovaný sa v rámci žalobou napadnutého odvolacieho správneho konania riadne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu a svoje rozhodnutie odôvodnil logickým zhodnotením skutkového stavu vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu a postupu prvostupňového správneho orgánu s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne a procesné ustanovenia daňových predpisov.

Odvolací súd zistil, že odvolanie žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti, Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací, napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. a s § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd s poukazom na ust. § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 246c veta prvá O.s.p. a s ust. § 224 ods. 1 O.s.p. v súlade s ust. § 142 ods. 1 O.s.p. tak, že v odvolacom konaní neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.