

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/31/2018
Identifikačné číslo spisu: 1014201264
Dátum vydania rozhodnutia: 13.05.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1014201264.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej (sudca spravodajca) a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a Mgr. Viliama Pohančenika v právnej veci žalobcu: APOLLO EQUITY, s.r.o., so sídlom Nové Pálenisko 2, Bratislava, IČO: 46 455 698, právne zastúpený: Advokátska kancelária JURIKA & KELTOŠ, s.r.o., so sídlom Mickiewiczova 2, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. 1100302/1/228301/2014/5062 zo dňa 15. mája 2014, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/159/2014-70 zo dňa 8. februára 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/159/2014-70 zo dňa 8. februára 2018 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj len „krajský súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 00302/1/228301/2014/5062 zo dňa 15.05.2014, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej aj „správca dane“) č. 9104408/5/625620/2014/NecZ zo dňa 17.02.2014, ktorým bol podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) žalobcovi určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2012 v sume 60.122,52 € z dodávateľskej faktúry interné č. 1203 (OF č. R 2012/032 zo dňa 21.09.2012) za kúpu nehnuteľnosti nadobudnutej na základe kúpnej zmluvy zo dňa 21.09.2012 od predávajúceho RAZZLE DAZZLE, s.r.o. so sídlom Nové Pálenisko č. 2, Bratislava, IČO: 45 537 976, zapísané na LV č. XXX, katastrálne územie H., obec Bratislava - m. č. Ružinov v celkovej sume 360.000,- €, z dôvodu porušenia § 49 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 8 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len

„zákon o DPH“). O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal.

2. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu žalovaného súd zistil, že správca dane - Daňový úrad Bratislava ako prvostupňový správny orgán vydal dňa 30.11.2011 upovedomenie o vykonaní daňovej kontroly u žalobcu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie september 2012. Daňová kontrola sa začala 14.12.2012, o výsledku kontroly správca dane vyhotovil Protokol č. 9104408/5/5209050/2013/NecZ dňa 21.11.2013 (ďalej aj „Protokol“), ku ktorému sa vyjadril žalobca. Správca dane vykonal ústne pojednávanie - zápisnica zo dňa 17.04.2013 za účasti konateľá žalobcu N. S., opakovane predvolával novú konateľku žalobcu - C. F. N. (nikdy sa nedostavila, žiadne doklady nepredložila), opakovane neúspešne sa snažil o vstup do sídla žalobcu (Nové Pálenisko 2, Bratislava) - ohliadku z vonka uskutočnil 13.03.2014, opakovane neúspešne predvolával konateľov spoločností, ktoré v predchádzajúcich rokoch boli vlastníkami nehnuteľnosti. Spis tiež obsahuje skrátený výpis z hlavnej knihy analytickej evidencie žalobcu, zoznam prijatých faktúr s úhradami žalobcu, niekoľko kópií pokladničných dokladov viacerých spoločností, architektonickú štúdiu, výdavkový pokladničný doklad žalobcu na 60.000,- €, odovzdávajúci protokol nehnuteľnosti, faktúru na kúpnu cenu 360.000,- €, kúpne zmluvy týkajúce sa danej nehnuteľnosti uzatvorené medzi spoločnosťami so sídlom Bratislava, Nové Pálenisko 2 - VilaBela, s.r.o., Carlisle, s.r.o., Pacific Enterprises, s.r.o., Whitegate Developments, s.r.o., Adelson Prorerties, s.r.o., Razzle Dazzle, s.r.o., Apollo Equity, s.r.o., a Renaissance Capital Developments, L.L.C., sídlo USA, výpis z obchodného registra týchto spoločností.

3. Prvostupňový správny orgán - Daňový úrad Bratislava svojím rozhodnutím číslo: 9104408/5/625620/2014 zo dňa 17.02.2014 vyrubil žalobcovi ako platiteľovi DPH za obdobie september 2012 daň vo výške 0,00 € a nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie september 2012 v sume 60.122,52 €.

4. Svoje rozhodnutie po stručnom opise priebehu daňovej kontroly a prehľadu vlastníkov dotknutej nehnuteľnosti spolu s uvedením výšky odvedenia dane do štátneho rozpočtu týmito subjektmi odôvodnil tým, že na základe histórie vlastníkov tejto nehnuteľnosti bolo zrejmé, že predmetná nehnuteľnosť zapísaná na LV č. XXX, parcela číslo 3605, výmery 25 m² - zastavané plochy a nádvorie a parcela číslo 3606 vo výmere 1129 m² - záhrady, katastrálne územie H., obec Bratislava - m. č. Ružinov bola u týchto daňových subjektov len predmetom na neoprávnené čerpanie peňažných prostriedkov na DPH zo štátneho rozpočtu. Išlo o obchodné spoločnosti: 1/ VilaBela, s.r.o., sídlo Nové Pálenisko 2, Bratislava - konatelia L. Z. S., M. F. R. Q. (Mexiko) - nehnuteľnosti nadobudla kúpnu zmluvou zo dňa 12.09.2008 od N. S. za kúpnu cenu 6 638,78 € a predala ich dňa 27.10.2008, 2/ spol. Carlisle, s.r.o., sídlo Nové Pálenisko 2 - konatelia N. S. a Q. P. O. R. (Mexiko), za kúpnu cenu základ dane 159 330, 80,- € a daň 30.272,85 €, daň z predaja - 0,00 € (uplatnený nadmerný odpočet), túto nehnuteľnosť predala dňa 29.04.2009 3/ spol. Renaissance Capital Developments, L.L.C., (USA) v zastúpení L. za kúpnu cenu základ dane 350.000,- € a daň 66.500,- €, odvedená daň 0,00 €. Dňa 1.12.2009 došlo k predaju 4/ spol. Pacific Enterprises, s.r.o., sídlo Nové Pálenisko 2 - konatelia N. (Mexiko), za kúpnu cenu základ dane 100,- € a daň 19,- €, daň nezaplatená - započítaná s vykázaným na nadmerným odpočtom, dňa 29.04.2010 došlo k predaju 5/ spol. Whitegate Developments, s.r.o., sídlo Nové Pálenisko 2 - konatelia N. B. (Mexiko), za kúpnu cenu základ dane 344.000,- € a daň 65.360,- €, odvedená daň z predaja pozemku - 44,43 € a táto predala nehnuteľnosti dňa 13.12.2010 6/ spol. Adelson Prorerties, s.r.o., sídlo Nové Pálenisko 2 - konatelia N. (Mexiko), za kúpnu cenu základ dane 350.000,- € a daň 66.500,- €, odvedená daň z predaja pozemku - 54,68 €, dňa 28.06.2011 boli nehnuteľnosti predané 7/ spol. Razzle Dazzle, s.r.o., sídlo Nové Pálenisko 2 - konatelia L. (Mexiko), za kúpnu cenu základ dane 365.000,- € a daň 73.000,- €, daň odvedená nebola (uplatnený nadmerný odpočet) a dňa 21.09.2012 došlo k posudzovanému predaju nehnuteľnosti 8/ žalobcovi, ktorého konateľom v čase podpisu kúpnej zmluvy bol N. v súčasnosti je konateľkou C. (Mexiko) za kúpnu cenu - základ dane 300.000,- € a daň 60.000,- €, odvedená daň z predaja pozemku - 79,- €. Daň z predaja dotknutej nehnuteľnosti u daňových subjektov bola vždy znížená o nepreukázané odpočítanie dane z nákupu tovarov a služieb. U všetkých týchto obchodných spoločností došlo po predaji danej nehnuteľnosti k účelovo vykonanej zmene spoločníka (konateľá), ktorý sa na daňový úrad nikdy nedostavil, čím nebolo správcovi dane umožnené overiť rozhodné skutočnosti.

5. Správca dane konštatoval, že mu nie je známa ekonomická činnosť žalobcu a ani miesto skutočného výkonu jeho činnosti, nakoľko sa mu napriek opakovaným pokusom nepodarilo skontaktovať s konateľom žalobcu, nebol mu umožnený vstup do sídla žalobcu (nebolo mu umožnené vykonať miestne zisťovanie) a ani mu neboli predložené žiadané účtovné doklady, z ktorých by mohol zistiť, či daňový subjekt - žalobca vykonáva činnosť podliehajúcu DPH, prípadne činnosť oslobodenú od dane. Pri ohliadke nehnuteľnosti bolo zistené, že žalobca si uplatnil nárok na nadmerný odpočet v rozpore so Zákonom o DPH, nakoľko nakúpený materiál nebol použitý na danú nehnuteľnosť a teda nebolo preukázané jeho použitie na zdaniteľné plnenia. Taktiež konateľ spol. RAZZLE DAZZLE, s.r.o., sa na predvolanie správcu dane nedostavil, nepredložil žiadne doklady, z ktorých by mohol preukázať neodvedenie dane z predaja pozemku.

6. Ďalej správca dane uviedol, že vykonával u žalobcu daňovú kontrolu a viedol dokazovanie, ktorým mohol zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a týmto dokazovaním bolo zistené, že zo strany žalobcu išlo o ďalšie zneužitie práva čerpania peňažných prostriedkov zo štátneho rozpočtu prostredníctvom DPH.

7. V zmysle zákonných ustanovení zákona o DPH, právo na odpočítanie dane z tovarov a služieb a z nadobudnutia hmotného majetku má platiteľ dane, ak tieto tovary a služby použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ a nadobudnutie hmotného majetku použije na účely svojho podnikania. Z rozsiahleho dokazovania, ktoré bolo uskutočnené zistil, že dotknutá nehnuteľnosť pre daňové subjekty v reťazci, a tak isto pre žalobcu nebola zakúpená za účelom podnikania, ale len za účelom zneužitia práva na DPH. Žalobca podľa zistení správcu dane nedisponoval žiadnymi finančnými prostriedkami, nevyvíjal žiadnu podnikateľskú činnosť na získanie peňažných prostriedkov na uskutočnenie výstavby projektu tak, ako to prezentoval správcovi dane pri preukazovaní účelu zakúpenia danej nehnuteľnosti. Žalobca v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie september 2012 vykázal nadmerný odpočet vo výške 60.122,52 €, pričom si uviedol nárok na odpočítanie DPH v sume 60.000,- € a pri kontrole správcovi dane predložil pokladničné bloky napríklad za nákup piesku, pohonných hmôt, farbíčiek, zošitov, tmelu, sava, odkvapávača, pričom tieto pokladničné bloky neboli očíslované a označené, že by sa jednalo o výdavky žalobcu a v účtovníctve žalobcu k nim nebol vystavený žiadny výdavkový pokladničný doklad.

8. Voči prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie dňa 11.03.2014 (obsiahnuté v zápisnici správcu dane o ústnom pojednávaní), ktoré obsahovalo dôvody identické so žalobnými námietkami.

9. Napadnutým rozhodnutím číslo: 1100302/1/228301/2014/5062 zo dňa 15.05.2014 žalovaný prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Krajský súd po preskúmaní žalobných námietok žalobcu považoval námietky voči postupu správcu dane za nedôvodné. Súd v rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutia a postupu správnych orgánov podľa SSP je povinný posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či náležite zistil vo veci skutkový stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi ako aj dôkazmi nachádzajúcimi sa v administratívnom spise a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci súdneho prieskumu súd skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe z hľadiska toho, či takéto namietané procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Súd preskúmava aj zákonnosť postupu správneho orgánu, ktorým sa vo všeobecnosti rozumie aktívna činnosť správneho orgánu podľa procesných a hmotnoprávných noriem, ktorou realizuje právomoc stanovenú zákonmi. V zákonom predpísanom postupe realizovanom v zákonom stanovenej lehote je správny orgán oprávnený a súčasne aj povinný vykonať úkony v priebehu konania a ukončiť ho vydaním rozhodnutia, ktoré musí mať zákonom predpísané náležitosti. Každé rozhodnutie správneho orgánu musí spĺňať všetky zákonom naň kladené formálne náležitosti, t. j. musí byť vydané v písomnej forme, vecne príslušným správnym orgánom. Musí vychádzať zo spoľahlivo zisteného stavu veci a musí

obsahovať všetky zákonom požadované náležitosti.

10. Osoby dotknuté rozhodnutím správneho orgánu majú právo na také odôvodnenie rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom konania. Absenciu dôvodov v rozhodnutí, na základe ktorých orgán verejnej moci vo veci rozhodol, je treba považovať za prejav arbitrárnosti, znamenajúci porušenie ústavou garantovaného základného práva, majúci za následok nepreskúmatelnosť takéhoto rozhodnutia.

11. Správny súd uviedol, že nespochybňuje naplnenie dodržania všetkých formálnych náležitostí v zmysle zákona zo strany žalobcu na preukázanie splnenia zákonných podmienok uplatnenia si nároku na odpočet DPH (kúpnu zmluvu, faktúru, návrh a rozhodnutie o povolení vkladu do katastra nehnuteľnosti, doklad o prevode kúpnej ceny) a tým aj formálne splnenie si svojej dôkaznej povinnosti zo strany daňového subjektu (žalobcu).

12. Zároveň poukázal, že ak vzniknú dôvodné pochybnosti správcu dane o tom, či k predaju nehnuteľnosti deklarovanej spôsobom skutočne došlo tak, ako to vyplýva z formálnych dokladov predložených žalobcom správca dane má povinnosť uskutočniť šetrenie k zisťovaniu skutkového stavu vedúce k tomu, či predložené doklady daňovým subjektom (žalobcom) odrážajú skutočný priebeh obchodu (predaja pozemku), z ktorého sa uplatňuje nárok na odpočet DPH. Potom daňový subjekt (žalobca) musí preukázať správcovi dane všetky ním vyžadované skutočnosti potrebné pre posúdenie oprávnenosti uplatneného nároku.

13. V daňovom konaní správca dane zistil, že predmetný pozemok so záhradnou chatkou (25 m²-zastavanej plochy) bol v období rokov 2008 až 2012 predmetom opakovanej kúpy (celkovo 8 krát) viacerých obchodných spoločností, ktoré sídlili na tej istej adrese - Nové Pálenisko 2, Bratislava - predmetná chatka. Všetky dotknuté obchodné spoločnosti boli zároveň personálne prepojené v osobe ich konateľov, ktorými boli v čase uskutočnenia predaja nehnuteľnosti manželia N.. Bezprostredne po predaji vždy došlo k zmene vlastníkov a aj konateľov predaja účastných spoločností - stali sa nimi občania Mexika (v jednom prípade USA), ktorí boli a sú nekontaktní. K postupnému predaju predmetných nehnuteľností dochádzalo aj viac krát do roka, pričom zo zistení správcu dane vždy po uskutočnenom predaji došlo k uplatneniu nároku nadmerného odpočtu DPH zo strany nového nadobúdateľa s tým, že predávajúci subjekt buď daň nezaplatil vôbec, resp. daň zaplatil v minimálnej výške (neporovnateľnej s uplatneným nadmerným odpočtom DPH). Celá história zmien vlastníkov nehnuteľnosti za cca 4 roky a postup jej nových vlastníkov nárokových si nemalé sumy odpočtu DPH (radovo v desiatkach tisíc eur) oprávnene vyvolala u správcu dane pochybnosti o dôveryhodnosti predaja medzi spol. RAZZLE DAZZLE, spol. s.r.o., a žalobcom.

14. Správca dane sa opakovane bezúspešne pokúšal o kontakt s konateľmi týchto obchodných spoločností (RAZZLE DAZZLE, spol. s.r.o., a žalobca) za účelom zistenia ich ekonomickej činnosti, okolností predaja a jeho ekonomickej účelnosti a preukázania oprávnenosti nárokovania odpočtu DPH žalobcom ako aj oprávnenosť zníženia daňového základu predávajúcim, ktorý preukázateľne namiesto odvedenia dane z predaja nehnuteľnosti vo výške 73.000,- €, daň neodviedol (bol uplatnený nadmerný odpočet). Správca dane sa opakovane snažil uskutočniť miestne zisťovanie v sídle žalobcu a zistil, že sa jedná o opustenú dlhšie obdobie nevyužívanú záhradnú chatku (úradný záznam z ohliadky zo dňa 13.03.2014). Malo byť v prvom rade v záujme tak žalobcu, ako aj spol. RAZZLE DAZZLE, spol. s.r.o., preukázať všetky relevantné správcovi dane požadované dôkazy, ktoré by vyvrátili pochybnosti a potvrdili oprávnenosť uplatneného nadmerného odpočtu DPH. Postup konateľov týchto spoločností, ktorými boli v čase uzatvorenia kúpnej zmluvy L. (v súčasnosti sú nimi A. N. (obaja Mexiko), bol však presne opačný a títo neboli schopní a ani ochotní doklady preukazujúce ekonomicke opodstatnenosť kúpy predložiť. Na opakovanú snahu správcu dane o ich výsluch sa nikdy nedostavili, raz vypočutý v tom čase aktuálny konateľ žalobcu N. S. (výsluch dňa 17.04.2013), ktorý mal podľa vlastných slov viesť aj účtovníctvo žalobcu nedokázal odpovedať na základné otázky ekonomickeho fungovania spoločnosti a svoje všeobecné tvrdenia nebol schopný nijako preukázať. Je dôvodné sa domnievať, že prijatý záver žalovaného o tom, že ním zistené reťazové predaje tej istej nehnuteľnosti medzi personálne

prepojenými obchodnými spoločnosťami mali len jediný cieľ, a to nárokovať si odpočet DPH je správny a vyplýva z jeho zistení v daňovom konaní. V prípade, ak by mal žalobca skutočný úmysel tento záver správnych orgánov vyvrátiť bolo v jeho záujme aktívne predkladať dôkazy. Postup v daňovom konaní žalobcu bol však presne opačný, so správcom dane prakticky nekomunikoval, neustále ospravedlňoval svoju neprítomnosť na procesných úkonoch správcu dane, v priebehu daňového konania došlo k zmene konateľa žalobcu - stala sa ním štátna príslušníčka Mexika (tak ako v prípade všetkých predchádzajúcich spoločností vlastníacich predmetné nehnuteľnosti). Podľa názoru súdu nie je v danom prípade možné uplatniť si nárok na nadmerný odpočet DPH, ak predchádzajúci subjekt daň neodviedol, resp. nepreukázal opodstatnenie jej neodvedenia. Potom by vznikol rozpor medzi princípom neutrality DPH, ktorá by bola vždy voči štátu len uplatňovaná, ale nikdy by skutočne nedošlo k jej uhradeniu zo strany povinného subjektu.

15. Správny súd konštatoval, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného (ako aj rozhodnutie správcu dane), ktoré bolo predmetom súdneho prieskumu považuje za vecne správne, vychádzajúce z náležite zisteného skutkového stavu, ktorý je riadne zachytený v administratívnom spise, rozhodnutie je primerane odôvodnené a vydané v súlade so zákonom. V konaní správnych orgánov predchádzajúcich vydaniu preskúmaných rozhodnutí súd nezistil žiadnu vadu, ktorá by mohla mať vplyv na ich zákonnosť a preto podľa § 190 SSP žalobu zamietol.

16. O nároku na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 v spojení s § 175 ods.1 SSP, avšak vo veci úspešnému žalovanému žiadne dôvodne vynaložené trovy konania nevznikli, žiadne si ani neuplatnil, ide o orgán štátnej správy, a preto mu súd náhradu trov konania nepriznal.

2.

17. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 44 ods. 1 písm. g/ SSP a navrhol, aby kasačný súd zmenil rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/159/2014-70 zo dňa 08.02.2018 tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

18. Žalobca v kasačnej sťažnosti uviedol, že rozsudok (okrem opisu administratívneho konania, žaloby a vyjadrenia žalobcu a žalovaného) odôvodnil stručne len tým, že hoci nespochybňuje naplnenie dodržania všetkých formálnych náležitostí v zmysle zákona zo strany žalobcu na preukázanie splnenia zákonných podmienok uplatnenia si nároku na odpočet DPH (kúpnu zmluvu, faktúru, návrh a rozhodnutie o povolení vkladu do katastra nehnuteľností, doklad o prevode kúpnej ceny) a tým aj formálne splnenie si svojej dôkaznej povinnosti zo strany daňového subjektu (žalobcu), má však za to, že „ak vzniknú dôvodné pochybnosti správcu dane o tom, či k predaju nehnuteľnosti deklarovaným spôsobom skutočne došlo tak, ak o to vyplýva z formálnych dokladov predložených žalobcom, správca dane má povinnosť uskutočniť šetrenie k zisťovaniu skutkového stavu vedúceho k tomu, či predložené doklady daňovým subjektom (žalobcom) odrážajú skutočný priebeh obchodu (predaja pozemku), z ktorého sa uplatňuje nárok na odpočet DPH. Potom daňový subjekt (žalobca) musí preukázať správcovi dane všetky nám vyžadované skutočnosti potrebné pre posúdenie oprávnenosti uplatneného nároku“. Je názoru, že krajský súd posúdil, že napadnuté rozhodnutie žalovaného (ako aj rozhodnutie správcu dane), je vydané v súlade so zákonom - a kasačný sťažovateľ predpokladá, že mal krajský súd na mysli zákon o DPH, resp. daňový poriadok, keďže nie je možné uplatniť si nárok na nadmerný odpočet DPH, ak predchádzajúci subjekt daň neodviedol, resp. nepreukázal opodstatnenie jej neodvedenia. Predmetné právne posúdenie krajského súdu považuje za nesprávne, nakoľko nemá oporu v žiadnom ustanovení zákona o DPH či daňového poriadku. Kasačný sťažovateľ poukázal na ust. § 19 ods. 1 zákona o DPH, § 49 ods. 1 zákona o DPH, § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Ďalej uviedol, že zákon o DPH v žiadnom svojom ustanovení nepodmieňuje uplatnenie nároku platiteľa na nadmerný odpočet DPH súčasným odvedením dane predchádzajúcim subjektom (dodávateľom), resp. preukázaním opodstatnenosti jej neodvedenia (dodávateľom).

19. Kasačný sťažovateľ je názoru, že ako daňový subjekt uplatňujúci si nárok na nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie september 2012 správcovi dane predložil všetky doklady a poskytol informácie o všetkých skutočnostiach preukazujúcich jeho nárok v zmysle príslušných ustanovení zákona o DPH. Výklad krajského súdu v zmysle ktorého žalobca ako daňový subjekt musí preukázať správcovi dane všetky ním vyžadované skutočnosti potrebné pre posúdenie oprávnenosti uplatneného nároku, opäť nemá oporu v zákone, tak ako v zákone o DPH, ako ani v daňovom poriadku. V zmysle predmetných právnych predpisov nie je možné od kasačného sťažovateľa legitímne vyžadovať preukázanie takých skutočností, ktoré sa týkajú iných daňových subjektov. Pokiaľ má správca dane akékoľvek pochybnosti o konaní iných daňových subjektov, ktoré by bolo spôsobilé privodiť daňovú výhodu žalobcovi, je povinný ich relevantným spôsobom preukázať, nepostačuje len „domnienka“ správcu dane, ktorej vyvrátenie prenáša bez akéhokolvek právneho dôvodu, či konkrétneho zákonného ustanovenia na žalobcu.

20. V tejto súvislosti poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veciach C-384/04 Federation of Technological Industries, bod 32, C-271/06 Netto supermarket, bod 23 a v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft. a Peter Dávid, bod 48, C-18/13 Maks pen Eood podľa ktorých „odopretím nároku na odpočítanie dane by išlo o založenie systému zodpovednosti zavinenia, ktorý prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií, Súdny dvor EÚ v mnohých rozhodnutiach zdôrazňuje, že dôsledné skúmanie reálnosti obchodov pre odpočet DPH v súvislosti s bojom proti daňovým podvodom nie je možné založiť na systéme zodpovednosti bez zavinenia, ktorý prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií. Ak daňová povinnosť v reťazci dodávateľov a ich subdodávateľov nebola plnená, dôsledky takéhoto konania nie je možné prenášať na platiteľov, ktorí nevedeli alebo nemohli vedieť o nezákonnom konaní v reťazci dodávateľov a ich subdodávateľov a ktorí dane riadne platia“.

21. Kasačný sťažovateľ poukazuje, že nemôže niesť zodpovednosť za konanie (alebo neplnenie daňových povinností) iných subjektov, aj keď v istom čase personálne prepojených osobou spoločníka alebo konateľa (zo strany žalovaného ani správcu dane pritom nebolo preukázané, že by k neplneniu daňových povinností zo strany týchto iných subjektov malo dôjsť v čase tohto personálneho prepojenia).

3.

22. K podanej kasačnej sťažnosti sa žalovaný nevyjadril.

4.

23. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

24. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

25. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánu verejnej správy, opatrení orgánu verejnej správy a iných zásahov orgánu

verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánu verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

26. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

27. Podľa § 454 SSP na rozhodnutí kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

28. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

29. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu (kasačného sťažovateľa) je rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/159/2014-70 zo dňa 08.02.2018, ktorým zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 00302/1/228301/2014/5062 zo dňa 15.05.2014, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd SR, ako kasačný súd, preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

5.

30. Podľa § 2 ods. 1 SSP v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

31. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

32. Podľa § 177 ods. 1 SSP správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

33. Podľa § 491 ods. 1 SSP, ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

34. Podľa § 491 ods. 2 SSP, právne účinky úkonov, ktoré v konaní nastali pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované. Ak sa tento zákon použije na konania začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, nemožno uplatňovať ustanovenia tohto zákona, ak by boli v neprospech žalobcu, ak je ním fyzická osoba alebo právnická osoba.

35. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje
a/ skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

36. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku, 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.

37. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, 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.

38. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

39. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, 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.

40. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

41. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, 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 ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12.

42. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

6.

43. Podľa § 461 SSP, kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

44. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave, potom ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ust. § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku krajského súdu.

45. Kasačný súd poukazuje, že účelom dňového 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, daňový poriadok 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, pričom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. 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. Spôsobom dokazovania v daňovom konaní upravuje ust. § 24 daňového poriadku, podľa ktorého daňový subjekt preukazuje skutočnosť, 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 záznamom, ktoré je povinný viesť. Podľa ods. 2 citovaného 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. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prevode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší, ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľnosti.

46. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

47. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktorú použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa ods. 3 a 7.

48. 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.

49. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zisti, že Daňový úrad Bratislava ako prvostupňový správny orgán vydal dňa 30.11.2011 upovedomenie o vykonaní daňovej kontroly u žalobcu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie september 2012. Daňová kontrola sa začala 14.12.2012, o výsledku kontroly správca dane vyhotovil protokol č. 9104408/5/5209050/2013/NecZ dňa 21.11.2013, ku ktorému sa vyjadril žalobca. Správca dane vykonal ústne pojednávanie - zápisnica z 17.04.2013 za účasti konateľa žalobcu N. S., opakovane predvolával novú konateľku žalobcu - C. (nikdy sa nedostavila, žiadne doklady nepredložila), opakovane neúspešne sa snažil na vstup do sídla žalobcu (Nové Pálenisko 2, Bratislava) - ohliadku z vonka uskutočnil 13.03.2014, opakovane neúspešne predvolával konateľov spoločnosti, ktoré v predchádzajúcich rokoch boli vlastníckmi danej nehnuteľnosti. Z histórie vlastníkov tejto nehnuteľnosti je zrejmé, že predmetná nehnuteľnosť zapísaná na LV č. XXX, parc. č. 3605, výmery 25m² - zastavané plochy a nádvoria a parc. č. 3606, vo výmery 1129m² - záhrady, katastrálne územie H., obec Bratislava - m. č. Ružinov, bola u týchto daňových subjektov len predmetom na neoprávnené čerpanie peňažných prostriedkov na DPH zo štátneho rozpočtu. Išlo o obchodné spoločnosti: 1. VilaBela, s.r.o., sídlo Nové Pálenisko 2, Bratislava - konateľka L. (Mexiko) - nehnuteľnosti nadobudla kúpnu zmluvou zo dňa 12.09.2008 od N. S. za kúpnu cenu 6.638,78 € a predala ich dňa 27.10.2008, 2. spol. Carlisle, s.r.o., sídlo Nové Pálenisko 2, Bratislava - konateľka N. S. a Q. P. O. R. (Mexiko), za kúpnu cenu základ dane 159.330,80 € a daň 30.272,85 €, daň z predaja - 0,00 € (uplatnený nadmerný odpočet), túto nehnuteľnosť predala dňa 29.04.2009, 3. spol. Renaissance Capital Developments, L.L.C (USA), v zastúpení L. Z. S., za kúpnu

cenu základ dane 350.000,- € a daň 66.500,- €, odvedená daň 0,00 €. Dňa 01.12.2009 došlo k predaju 4. spol. Pacific Enterprises, s.r.o., sídlo Nové Pálenisko 2, Bratislava - konatelia N. (Mexiko), za kúpnu cenu základ dane 100,- € a daň 19,- €, daň nezaplatená - započítaná s vykázaním na nadmerným odpočtom, dňa 29.04.2010 došlo k predaju 5. spol. Whitegate Developments, s.r.o., sídlo Nové Pálenisko 2, Bratislava - konatelia N. (Mexiko), za kúpnu cenu základ dane 344.000,- € a daň 65.360,- €, dovedená daň z predaja pozemku - 44,43 € a táto predala nehnuteľnosť dňa 13.12.2010 spol. č. 6 Adelson Prorerties, s.r.o., sídlo Nové Pálenisko 2, Bratislava - konatelia N. (Mexiko), za kúpnu cenu základ dane 350.000,- € a daň 66.500,- €, odvedená daň z predaja pozemku - 54,68 €, dňa 28.06.2011 boli nehnuteľnosti predané spol. č. 7 Razzle Dazzle, s.r.o., sídlo Nové Pálenisko 2, Bratislava - konatelia L. (Mexiko), za kúpnu cenu základ dane 365.000,- € a daň 73.000,- €, daň odvedená nebola (uplatnený nadmerný odpočet) a dňa 21.09.2012 došlo k posudzovanému predaju nehnuteľnosti po 8. žalobcovi, ktorého konateľom v čase podpisu kúpnej zmluvy bol N. S., v súčasnosti je konateľkou C. (Mexiko) za kúpnu cenu - základ dane 300.000,- € a daň 60.000,- €, odvedená daň z predaja pozemku - 79,- €. Daň z predaja dotknutej nehnuteľnosti u daňových subjektov bola vždy znížená a nepreukázané odpočítanie dane z nákupu tovarov a služieb. U všetkých týchto obchodných spoločností došlo po predaji danej nehnuteľnosti k účelovo vykonanej zmene spoločníka (konateľa), ktorý sa na daňový úrad nikdy nedostavil, čím nebolo správcovi dane umožnené overiť rozhodné spoločnosti. Kasačný súd na základe správania konateľov predávajúcej a kupujúcej spoločnosti v zmysle kúpnej zmluvy z 21.09.2012 vyhodnotil vykonanú zmenu konateľa a spoločníka spol. Razzle Dazzle, s.r.o. ako účelovú, ktorá úplne sťažila správcovi dane preveriť skutočnosti v podanom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie september 2012 a preveriť odvedenie dane z predaja predmetného pozemku tak, ako to tvrdí bývalá konateľka, neskôr v pozícii svedka pani L.

50. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH 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. Túto skutočnosť nepreukázal predávajúci (Razzle Dazzle, s.r.o.), ani kupujúci APOLLO EQUITY, s.r.o. Na doručenkách adresovaných do vlastných rúk pre predmetné spoločnosti je vždy iný podpis splnomocnenca (podľa vyjadrenia správcu dane zhruba od polovice roka 2013 tieto spoločnosti so správcom dane komunikovali len písomne), preto vykonal dňa 17.02.2014 v sídle Slovenskej pošty, a.s. Bratislava 2 ústne pojednávanie s doručovateľom, o čom spísal v zmysle § 19 ods. 1 daňového poriadku o ústnom pojednávaní č. 9104408/5/618505/2014. Z vyjadrenia poštového doručovateľa vyšlo najavo, že zásielky preberal pán N. na základe splnomocnenia overeného notárom, doručovateľ nesledoval, akým podpisom boli potvrdené. S pánom S. si vymenili telefonické kontakty, keď na adrese Nové Pálenisko 2, Bratislava sa nezdržoval, preto ho doručovateľ informoval o zásielkach adresovaných do sídla uvedených spoločností. Nehnuteľnosť a predmetné pozemky, o ktorých pojednáva kúpna zmluva z 21.09.2012, boli od roku 2008 predmetom kúpy a predaja celkom v ôsmich spoločnostiach, v ktorých boli konatelia a za menované spoločnosti pri kúpe a predaji aj vždy konali L.. Ide o spoločnosti VilaBela, s.r.o., Carlisle, s.r.o., Renaissance Capital Developments, L.L.C, Pacific Enterprises, s.r.o., Whitegate Developments, s.r.o., Adelson Prorerties, s.r.o., Razzle Dazzle, s.r.o., APOLLO EQUITY, s.r.o. Z histórie vlastníkov nehnuteľností je zrejmé, že nehnuteľnosť zapísaná na LV č. XXX, katastrálne územie H., obec Bratislava - m. č. Ružinov, okres Bratislava 2, bola u daňových subjektov len predmetom na neoprávnené čerpanie finančných prostriedkov DPH zo štátneho rozpočtu. Daň z predaja uvedenej nehnuteľností (pozemku) u daňových subjektov bola znížená o odpočítanie dane z nákupu tovarov a služieb, ktoré však správcovi dane neboli nikdy preukázané.

51. Podľa názoru kasačného súdu išlo o reťazové transakcie tých istých nehnuteľností, spoločnosti vždy boli prepojené a cena pri zistených transakciách bola značne navýšená.

52. Kasačný súd je názoru, že nejde o nákup a predaj medzi jednotlivými, medzi sebou indiferentnými spoločnosťami, ale o obchodovanie medzi spoločnosťami, v ktorých v období obchodov boli konatelia manželka S., v niektorých manžel S., v iných manželka L. (v jednom prípade, u spol. VilaBela, s.r.o., v dobe obchodu nebola už konateľkou, ale splnomocnenou zástupkyňou na základe plnej moci), preto sa nedá stotožniť s tvrdením, že daňový subjekt nevedel a nemohol ovplyvniť skutočnosti, že vlastne konal sám, resp. jeho manželka, či dokonca akceptovať tvrdenie, že za toto konanie nenesie žiadnu

zodpovednosť. Kasačný súd ďalej poukazuje, že napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ust. 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, že daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočniteľného 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 zákona o DPH), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Preto z dôkaznej povinnosti daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora EÚ. 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 SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR 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 o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok 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.“ Vnútroštátnu právnu úpravu DPH je potrebné vykladať s právom EÚ, Smernicou Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty s jej právnou úpravou pre túto nepriamu daň. Z ustáľenej 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 o zabezpečovaní 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 pod odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nastávajúcim 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. 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 kritéria, na ktorých sú založené pojmy: dodáva tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie 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. Telos a spol. C-409/04. 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 a Péter Dávid č. 6-80/11 a C-142/11). 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 o DPH sú hmotno-právnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nespĺnenie 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 zneužitelnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Kasačný 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 o DPH. Je názoru, že v predmetnom prípade žalobcovi právo na odpočítanie dane (§ 49 ods. 1, § 51 ods. 1 zákona o DPH) nevzniklo.

53. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať na čo najúplnejšie zistenie potrebnej skutočnosti, 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 s hmotno-právnymi 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 hmotno-právne a procesné ustanovenia daňových predpisov. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Z týchto dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP, keďže po jeho preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

54. O náhrade trov kasačného konania najvyšší súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona neprislúcha, len ak to možno spravodlivo požadovať, čo však podľa kasačného súdu nebolo naplnené.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.