

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžf/57/2016  
Identifikačné číslo spisu: 1014200438  
Dátum vydania rozhodnutia: 08.06.2017  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1014200438.1

## 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. Mariána Trenčana, 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 28. januára 2016 č.k. 1S 55/2014-119, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 28. januára 2016 č. k. 1S 55/2014-119 m e n í tak, že žalobu zamieta.

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. 1100302/1/4695/2014/1042 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. 9104405/5/4412542/2013/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 jún 2010 v tam uvedenej sume na tom právnom základe, že oproti nadmernému odpočtu (správca dane použil terminológiu daň vyrubená podaným daňovým priznaním) 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 odseku 2 písm. a) 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 správcu 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 dňa 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 faktúry,

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 vysokozdvížený do skladu v hale A1, klamp. dielne a skladu.

5. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku (najmä preverenie prehlásenia pána L. Z., tak konateľa spoločnosti Forest media s.r.o. ako aj spoločnosti METROPOLITAIN s.r.o., ako aj užívacích a vlastníckych vzťahov k nehnuteľnostiam dotknutých sporom) 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, či samotný zdaniteľný obchod dodávateľ stavby uvedený ako platiteľ na faktúre zrealizoval, a tým nemohol vzniknúť ani nárok na odpočítanie dane u žalobcu.

6. V súvislosti s uvedeným tak správca dane ako aj žalovaný vyhodnotili absenciu zákonom požadovanej dokumentácie pre vyhotovenie stavby spolu s relevanciou predloženej stavebnej dokumentácie (stavebné povolenia z roku 2004 a 2008 ako aj kolaudačné rozhodnutia) s tým, že nakoľko boli vydané na inú právnickú osobu (AUTO ROTOS s.r.o., Bratislava, IČO: 31 348 653 a s vlastným IČ DPH pre účely daňových odvodov), tak nie je možné prisvedčiť obrane žalobcu, že v zmysle § 659 a nasl. Občianskeho zákonníka došlo k uzavretiu zmluvy o vypôžičke.

7. V súvislosti s uvedeným vo vzťahu k predloženej zmluve z 12.05.2005 o predaji časti podniku (príloha č. 76 spisu správcu dane) medzi spoločnosťou AUTO ROTOS s.r.o. ako predávajúcim a žalobcom ako kupujúcim správca dane po zistení, že sa týka výlučne stavby - Stanica technickej kontroly, súp.č. XXXX, na parc.č. XXXXX/X, parc.č. XXXXX/X, XXXXX/X, parc.č. XXXXX/XX a k nehnuteľnostiam patriacemu príslušenstvu (čistička odpadových vôd, prípojka vody, vodomerná šachta, kanalizačná prípojka, spevnené betónové plochy, prípojka elektriny a plynu, brány a plot zo zadnej strany pozemku), tak vyslovil záver, že sa netýkajú ani v jednom prípade sporom dotknutých nehnuteľností, takže argumenty žalobcu vo vyjadrení sú bezpredmetné.

## II.

Konanie na prvostupňovom súde

### A)

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

9. Krajský súd v Bratislave uznesením zo dňa 20.05.2014 č.k. 1S/55/2014-75 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)

10. 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 o dôvodnosti žaloby s tým, že zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci a napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, a preto podľa § 250j ods.2 písm. c) a d) O.s.p. napadnuté rozhodnutie v spojení s prvostupňovým rozhodnutím zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

11. 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 poverený pracovník žalovaného na pojednávaní pred krajským súdom dňa 30.09.2015 (v inom konaní vedenom pod sp.zn. 2S 60/2014) nespochybnil existenciu predmetu zdaniteľného obchodu - t.j. priestorovú prestavbu dvojskladu v objekte servisu vozidiel, teda predmet (dielo) bol podľa krajského súdu dodaný, avšak nebolo preukázané, že ho žalobcovi dodal ním označený dodávateľ stavby, resp. jeho subdodávateľa.

12. Tiež so zdôraznením judikatúry Súdneho dvora (rozsudok Súdneho dvora vo veci C -18/13, marginálny bod 31 a 32) krajský súd konštatoval, že samotná skutočnosť, že v preskúmvanej veci nebolo plnenie poskytnuté žalobcovi skutočne vykonané dodávateľom stavby uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľmi, ešte nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet, na ktoré má žalobca nárok.

13. V tejto súvislosti krajský súd zdôraznil (str. 15 rozsudku krajského súdu), 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 súčasti dodávky podľa zmluvy o dielo v priestoroch žalobcu nenachádzajú, tak táto skutočnosť podľa krajského súdu z preskúmaných rozhodnutí ani z daňového spisu nevyplýva.

14. 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. - str. 16 rozsudku krajského súdu) nemohli dodanie stavby 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 plnenie 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.

15. 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 konateľa nekontaktných spoločností Forest media s.r.o. a METROPOLITAIN, s.r.o., pričom podľa zistenia správcu dane je tento bezdomovcom s neznámym pobytom.

16. Tiež krajský súd zdôraznil s prihliadnutím na hore citovanú judikatúru Súdneho dvora, 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.

17. 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.

Odvolanie žalovaného/ stanoviská

A)

18. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 14.03.2016 (č.l. 136) 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 sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia vysporiadal so všetkými skutkovými a právnymi otázkami majúcimi význam pre posúdenie rozporných zdaniteľných obchodov.

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

- poukázal na výkon spoločného konateľstva pánom L. Z. u subdodávateľov, ako aj na neexistenciu ich prevádzok, podnikateľskej činnosti, zamestnancov a že subdodávateľské spoločnosti nespoločovali so správcom 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. L. Z.) 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 L. Z. 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. W. X.), 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 Haly kontroly originality (oprávnenie vydané pre spoločnosť ROZAN, s.r.o.), 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,

- 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.

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

B)

21. Z vyjadrenia žalobcu z 02.05.2016 (č.l. 147) vyplýva, že sa v plnom rozsahu pridržiava a súhlasí s právnym názorom krajského súdu uvedeným v rozsudku napadnutým zo strany žalovaného, pričom do pozornosti dáva svoje predošlé vyjadrenia v preskúmvanej veci.

Ďalej žalobca prezentoval svoju argumentáciu, prečo je nesporná existencia predmetu plnenia ako aj že obstaranie stavby cez jej dodávateľa, ktorý si následne zabezpečuje čiastkové dodávky ďalšími subdodávateľmi, je podložené nielen zmluvou o dielo ale aj preberacím protokolom, v ktorom sa konštatuje prevzatie a odovzdanie diela s konkrétnym popisom.

22. Čo sa týka judikatúry Súdneho dvora, tak podľa žalobcu si žalovaný vytvoril nesprávny záver o tom, že reálnosť dodania zdaniteľného plnenia bola spochybnená zo zistenia, že dodávateľ stavby alebo jeho subdodávateľia takéto dodanie nemohli uskutočniť. Následne žalobca zopakoval alternatívy reťazových 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 (s podporou v rozsudkoch sp.zn. C - 285/11 zo 06.12.2012 vo veci účastníka Bonik alebo sp.zn. C-18/13 z 13.02.2014 vo veci účastníka Maks Pen), 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.

23. Ďalej žalobca uviedol, že aj samotná skutočnosť (č.l. 152), že subdodávateľ zmluvného partnera žalobcu, teda dokonca subjekt, s ktorým žalobca nemal žiadny zmluvný vzťah, nepodal v rozhodnom čase daňové priznanie 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, cieľnú a úmyselnú participáciu na potenciálnom daňovom podvode.

24. Opätovne žalobca využil judikatúru Súdneho dvora na podporu svojich argumentov s tým, že ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie predmetu zdaniteľného obchodu uskutočnené (podľa žalobcu v preskúmvanej veci preukázateľne bolo), no v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, môže správca dane pristúpiť k záveru o nepriznaní práva na odpočítanie dane iba za súčasného splnenia dvoch podmienok vyplývajúcich z judikatúry Súdneho dvora.

V preskúmvanej veci však podľa žalobcu nedošlo k preukázaniu ani jednej z týchto podmienok, pričom tieto podmienky neboli v rámci daňového konania posudzované.

25. Vo vzťahu k dôkazným prostriedkom predloženým správcovi dane žalobca zdôraznil, že tieto sú po právnej stránke perfektné. Samotná jednoduchosť zmluvy o dielo alebo absencia stavebných denníkov nepredstavuje dôkaz usvedčujúci žalobcu z nekalého konania.

Pokiaľ ide o argument žalovaného, že keďže žalobca postupoval pri výstavbe diela podľa stavebného povolenia z 05.08.2004, tak musel stavbu v celosti skolaudovať už v roku 2008, žalobca uvádza, že tento záver žalovaného nie je správny. Navyše však, ako to deklaroval aj Krajský súd v Bratislave v rámci už vyhláseného rozhodnutia v konaniach sp.zn. 1S/54/2014, 1S 55/2014 ako aj sp.zn. 1S 53/2014 (žalobe vyhovel), nie je možné spájať povinnosti v zmysle Stavebného zákona s nárokom daňového subjektu na odpočet dane.

26. 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

27. 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.

28. 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.

29. 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 skutočnosťami 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 :

30. 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 adrese Račianska ulica č. 184/B, Bratislava nebola žiadna z budov preverovaná správcom dane, či sa stotožňuje s multifunkčným dvojskladom (viď bod č. 12).

31. V uvedenej súvislosti žalobca namieta 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 (pôvodne sklad klampiarskych dielov, resp. sklad náhradných dielov), 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.

32. 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. XXXX,
- 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, pričom oprávnenie na výkon tejto kontroly bol vydaný dňa 30.07.2008 príslušným úradom pre spoločnosť ROZAN, s.r.o., Bratislava - konateľka MUDr. W. X.),
- 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.

33. 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) požadovať od daňového subjektu (na rozdiel od stanoviska žalobcu vyplývajúceho z vyjadrenia k odvolaniu - viď bod č. 24), že žalobca ako stavebník bude disponovať odbornou ako aj úradnou stavebnou dokumentáciou a znalosťou, kde a ako sa dotknuté stavebné činnosti vykonávali.

34. 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 zdanieľných obchodov, ktorých výsledkom je stavba realizovaná bez príslušných, neskôr zrušených alebo s nepostačujúcimi povoleniami a licenciami, môže vzniknúť daňová povinnosť alebo právo na odpočítanie DPH. Tento záver je však nižšie (viď body č. 34 a č. 44) korigovaný vyslovením určitých podmienok.

35. V uvedenej súvislosti preto musí Najvyšší súd zdôrazniť, že nepreukázanie vopred prebiehajúceho konania podľa Stavebného zákona môže oprávnené 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 vysokozdvížný výtah) na jej vhodnosť a dosiahnutie sledovaného účelu.

36. 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.

37. 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 právnych a technických požiadaviek na vysokozdvížný 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. vyvodí sankčné dôsledky v zmysle § 106 ods. 2 a 3 Stavebného zákona.

38. Najvyšší súd však na tomto mieste 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).

39. Uvedené zistenia sa nasledovne prejavili aj pri preverení vlastníckych vzťahov k stavbám nachádzajúcim sa v komplexe budov na hore uvedenej adrese (viď bod č. 35) Račianska ulica č. 184/B, Bratislava, a to v prospech spoločnosti

- AUTO ROTOS s.r.o. so zápisom vlastníckeho práva na LV č. XXXX. 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. XXXX 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.

40. V uvedenej súvislosti správca dane za prítomnosti daňového zástupcu vykonal dňa 19.07.2013 výsluch svedka pána Ing. arch. O. L. (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.

41. Z výpovedi uvedeného svedka pre Najvyšší súd vyplýva, že menovaný Ing. arch. O. L., 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.

42. 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.

43. 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.

44. 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 :

45. 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. Preto sa nemôže Najvyšší súd stotožniť s názorom krajského súdu, že správca dane bol „ ex offo“ zaťažený povinnosťou predmet zdaniteľného plnenia (t.j. tvrdený multifunkčný dvojsklad) vyhľadávať v teréne (viď bod č. 12 v spojení s bodom č. 47).

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.

46. V uvedenej súvislosti musí Najvyšší súd opätovne zdôrazniť svoju judikatúru, ktorá sa týka otázky prerozdelenia 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 deklarovanych v jeho daňovom priznaní. “

47. Ako už Najvyšší súd zdôraznil, žalobca neuniesol 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.

48. 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 haly) 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.

Je nepochybné, že porovnaním označenia stavieb zachyteným na stavebných alebo užívacích povoleniach (viď bod č. 31), v evidencii vlastníckych vzťahov (viď bod č. 38), vo výpovedi svedka pána Ing. arch. O. L. (viď bod č. 39) ako aj s označením stavieb, ktoré sa nachádza na citovanom listinnom dôkaze, činí veľké problémy bez súčinnosti žalobcu určiť, ktorá z uvedených stavieb by sa mohla označiť za multifunkčný dvojsklad.

49. Tiež, čo sa týka zmluvných povinností dodávateľa stavby, ktoré sú zakotvené v zmluve o dielo zo 16.02.2010 a ktorá zmluva o dielo je značne jednoduchá (čo neuniklo ani pozornosti krajského súdu), 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.

50. 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 deklarovанú stavbu multifunkčného dvojskladu (t.j. sklad „B“ pozostávajúci z miestností č. 1.02, 1.03, 1.04, 1.05 a č. 1.06), ako aj použité stavebné materiály (nosníky, ich uloženie, štruktúra podlahy) vrátane dodávky osvetlenia a kúrenia.

Všetky uvedené detaily podporujú naďalej mienku správcu dane, že bez adekvátnej dokumentačnej podpory (t.j. projekt, rozpis stavebného materiálu, náklady spojené s jeho presunom na stavbu ako aj na stavbe samotnej, poprípade certifikáty výrobkov a stavebných materiálov vrátane potrebných rozhodnutí v zmysle Stavebného zákona), nie je možné nielen uvedenú stavbu zrealizovať ale aj užívať na podnikanie žalobcu.

51. Navyše 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.

52. Ďalej, čo sa týka vierohodnosti prehlásenia pána L. Z., spoločného konateľ 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.

Preto právny záver krajského súdu (viď bod č. 14), že sa žalovaný nevyjadril k celkom podozrivej okolnosti, ako mohol dodávateľ stavby zabezpečiť čestné prehlásenie konateľa nekontaktných spoločností Forest media s.r.o. a METROPOLITAIN, s.r.o., je nedôvodný, čo správne aj žalovaný naznačil v odvolaní.

53. Navyše správca dane prostredníctvom miestneho zisťovania zistil závažné skutočnosti, 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 L. Z. má od 10.08.2009 trvalý pobyt na adrese S., bez uvedenia ulice a čísla domu, a štatút bezdomovca aj potvrdila Evidencia obyvateľov na Mestskom úrade v S..

54. 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.

55. 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 naplňa 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.“

56. Na tomto mieste musí Najvyšší súd ďalej zdôrazniť povinnosť štatutárneho orgánu zabezpečiť vedenie účtovníctva, ktorá je neodmysliteľne spojená so zásadou primeranej odbornej starostlivosti štatutárneho orgánu pri výkone jeho funkcie. Potom, ak žalobca v rámci daňovej kontroly aj poukazoval, že mu bolo odcudzené účtovníctvo (viď príloha č. 77 spisu správcu dane), tak už Najvyšší súd prostredníctvom svojej judikatúry (napríklad rozsudok sp.zn. 5 Sžf 32/2008) zdôrazňoval povinnosť okamžitej rekonštrukcie účtovníctva, ktorá je nepochybne objektívneho charakteru (vrátane povinnosti vhodnej archivácie), t.j. podnikateľ sa môže vyvinuť iba v tom prípade, že hoci vyvinul maximálne úsilie rekonštruovať svoje účtovníctvo, tak objektívne okolnosti mu neumožnili sa tomuto stavu vyhnúť:

„Nakoľko žalobca bol v zmysle § 1 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve platného v čase odcudzenia dokladov označený za účtovnú jednotku, tak povinnosť podľa § 35 ods. 1 a 4 v spojení s ust. § 38 ods. 1 cit. zákona zabezpečiť ochranu účtovnej dokumentácie proti strate, odcudzeniu, zničeniu alebo poškodeniu sa v plnom rozsahu v predmetnom účtovnom období vzťahovala na žalobcu.

Ak tak nekonal, a jeho účtovníctvo bolo nedostupné z dôvodu tvrdeného odcudzenia, bolo jeho nasledovnou povinnosťou zrekonštruovať svoje účtovníctvo.“

57. Na základe hore uvedených právnych názorov sa Najvyšší súd nemôže stotožniť so záverom krajského súdu, že s prihliadnutím na argumentáciu žalobcu (str. 14 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 žalovaný v odvolaní tento záver krajského súdu spochybnil (str. 9 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.

58. Na tomto mieste musí Najvyšší súd aj poukázať na snahu žalobcu predložiť krajskému súdu dodatočne dôkazné prostriedky (označené ako doplňujúce informácie - č.l. 89 až 115) na podporu svojich tvrdení. Najvyšší súd poukazuje na to, že v správnom súdnictve s prihliadnutím na prevládajúci kasačný princíp súdneho prieskumu rozhodnutí orgánov verejnej správy je konajúci súd prísne viazaný (§ 250i ods. 1 a contrario § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p.) skutkovým stavom s výnimkou uplatnenia apelačného prieskumného systému. Nakoľko však zo zápisnice z pojednávania dňa 28.01.2016 (č.l. 86) nevyplýva, že by krajský súd na uvedenom pojednávaní pristúpil k dokazovaniu, Najvyšší súd musí tieto dôkazné prostriedky označiť za neskoro predložené a z uvedeného dôvodu sa s nimi nezaoberal.

Podľa § 250i ods. 1 O.s.p. v citovanom znení pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúvanie napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 250j ods. 2 písm. c) O.s.p. v citovanom znení správny súd zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie, ak po preskúvaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v medziach žaloby dospel k záveru, že zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci.

### 3) K umelej konštrukcii zdaniteľného obchodu :

59. 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 obchodu ako aj neexistenciu predmetných zdaniteľných plnení, potom bolo z ich strany potrebné objektívne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie 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.

60. Následne krajský súd (viď bod č. 13) vyhodnotil skutkové zistenie, že hoci dodávateľ stavby a jeho subdodávateľia nemohli dodanie stavby zabezpečiť zo subjektívnych dôvodov (subdodávateľským spoločnostiam chýbali ľudské zdroje, nebolo jasné, akým spôsobom prepravili materiál, uvedené spoločnosti nemali akékoľvek reálne doklady o uskutočnení zdaniteľného plnenia), tak toto zistenie nepreukazuje podľa krajského súdu neuskutočnenie zdaniteľného obchodu.

61. Krajský súd následne s poukazom na judikatúru Súdneho dvora zdôraznil (str. 16 rozsudku krajského súdu), 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.

62. S týmto výkladom judikatúry Súdneho dvora na skutkový stav, ako je v preskúmvanej veci samej, Najvyšší súd nemôže súhlasiť. Predovšetkým, ako už bolo vyššie zdôraznené (viď bod č. 35) správny súd alebo správca dane nie je zaťažovaný inkvizičnou povinnosťou v realite zisťovať, ktorá z existujúcich nehnuteľností na hore uvedenej adrese bola deklarovanými zdaniteľnými obchodmi žalobcu dotknutá. Doktrínu zneužitia práva je v zmysle citovaného rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Max Pen (sp.zn. C-18/13, marginálny bod č. 22) 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.

63. Ďalšími podmienkami, ktoré uvedený rozsudok Súdneho dvora (sp.zn. C-18/13, marginálny bod č. 25) neodmysliteľne a kumulatívne spája s právom na odpočítanie dane je, že žalobca ako osoba dotknutá zdaniteľným obchodom aby bola

- jednak zdaniteľnou osobou v zmysle tejto smernice,
- jednak využívala uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných obchodov (plnení), a
- na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou.

64. Pokiaľ splní daňový subjekt uvedené podmienky, podľa Súdneho dvora právo na odpočítanie dane nemôže byť v zásade zamietnuté. Avšak boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, ako cieľ uznaný a podporovaný Smernicou č. 2006/112, je podľa Súdneho dvora dôvodom, prečo sa osoby podliehajúce súdnej právomoci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie vrátane práva na odpočet DPH.

65. Najvyšší súd, nakoľko už vyššie zdôraznil (viď bod č. 55), že žalobca nielenže existenciu multifunkčného skladu ale aj jeho využitie relevantným spôsobom nepreukázal, musí v zmysle hore citovanej judikatúry Súdneho dvora potvrdiť záver žalovaného, že žalobca podmienky na odpočítanie dane nesplnil.

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

V.

67. 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 zistených 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.

68. 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, sp.zn. 2SŽf 40/2011, sp.zn. 1SŽf 35/2016 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.

69. 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 skonzumované. Preto sa Najvyšší súd inými námietkami ďalej nezaoberal.

70. 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.

71. 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.

72. 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.).