

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/37/2018
Identifikačné číslo spisu: 1016200087
Dátum vydania rozhodnutia: 22.05.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Ďurišová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1016200087.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu: proNETIX, spol. s r.o., Ľubľanská 1651/1, Bratislava, IČO: 31 372 406, zastúpeného advokátskou kanceláriou SVITOK a spol., s.r.o., Tomášikova 23/C, 821 01 Bratislava, IČO: 36 863 980, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 1651691/2015 z 10. novembra 2015, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/10/2016-114 z 8. februára 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/10/2016-114 zo dňa 8. februára 2018 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 1S/10/2016-114 z 8. februára 2018 podľa § 191 ods. 1 písm. d) Správneho súdneho poriadku zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1651691/2015 z 10. novembra 2015, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 20531305/2015/9104403 zo 17. júla 2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal právo na úplnú náhradu trov konania.

2. Preskúmaným rozhodnutím č. 1651691/2015 z 10. novembra 2015 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 20531305/2015/9104403 zo 17. júla 2015 o vyrubení rozdielu dane žalobcovi podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 v sume 30 874,09 eura. Správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane vo vzťahu k trom faktúram od dodávateľa FINEP Jégeho alej a.s., kde predmetom fakturácie je tzv. doplatok - časť ceny za tri byty nachádzajúce sa v polyfunkčnom objekte Jégeho alej v Bratislave. Predmetné byty žalobca prenajal českej spoločnosti proNETIX CZ, spol. s r.o., ktorá ich následne prenajíma tretím osobám. Žalovaný dospel k záveru, že hlavným cieľom preverovaného plnenia - nájmu bytov spoločnosti proNETIX CZ, spol. s r.o. - bolo získať daňovú výhodu. Byty, ktoré žalobca nadobudol do vlastníctva, sú prenajímané nezdaniteľným osobám, pričom tento nájom nehnuteľnosti je

podľa § 38 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) oslobodený od dane. Žalovaný poukázal na to, že podľa § 49 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. platiteľ nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb podľa odseku 2, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až § 42 zákona č. 222/2004 Z. z. Žalobca preto nemohol odpočítať daň z nákupu predmetných bytov, avšak vytvoril konštrukciu - zapojením personálne prepojenej spoločnosti proNETIX CZ, spol. s r.o., ktorá mu mala umožniť získať späť daň z pridanej hodnoty zaplatenú na vstupe pri nákupe bytov.

3. Po preskúmaní zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného ako aj správneho orgánu prvého stupňa dospel krajský súd k záveru, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné, právny názor žalovaného nie je ničím podložený a preto nebolo možné posúdiť vecnú správnosť rozhodnutia. Zistenie skutkového stavu považoval krajský súd za postačujúce. Podľa záverov krajského súdu z rozhodnutí nie je zrejmé, ktoré ustanovenia, ktorej právnej normy a prípadne smernice EÚ mali byť v danom prípade zo strany žalobcu porušené. Závery, že konanie žalobcu je treba považovať za účelové a vedúce k získaniu daňovej výhody, žalovaný nijakým spôsobom nepodriadiť pod príslušnú právnu normu a ani právnu kvalifikáciu nijako nezdôvodnil. Postupom žalovaného bolo podľa názoru krajského súdu porušené právo účastníka daňového konania na riadne odôvodnenie rozhodnutia. Krajský súd tiež uviedol, že dôvody absentujúce v preskúmanom rozhodnutí žalovaný čiastočne rozšíril vo vyjadrení k žalobe, správny súd však na ne nemôže prihliadať.

4. Krajský súd poukázal tiež na to, že pokiaľ žalovaný založil rozhodnutie na personálnom prepojení osôb, zákon č. 222/2004 Z.z. takýto pojem nepozná. Zákon hovorí len o osobách blízkych. Žalovaný však tejto námietke žalobcu nevenoval náležitú pozornosť a námietku bližšie nezdôvodnil.

5. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť a žiadal, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Mal za to, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil.

6. Sťažovateľ uviedol, že síce je pravdou, že zákon č. 222/2004 Z.z. nepozná pojem „personálne prepojenie osôb“, ale hovorí len o osobách blízkych, avšak správne orgány vo svojich rozhodnutiach pri hodnotení skutkového stavu poukázali na zneužitie práva v zmysle rozhodnutia SD EÚ vo veci C-255/02 Halifax, podľa ktorého „ak platiteľ alebo skupina vzájomne prepojených platiteľov dane vykoná viac plnení, ktoré ako celok vytvoria umelú situáciu, ktorej jediným cieľom je vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, na takéto plnenia sa nesmie prihliadať“.

7. Podľa názoru sťažovateľa rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňov nie sú nepreskúmateľné, ale dávajú odpovede na všetky námietky žalobcu a riadne odôvodňujú postup daňových orgánov. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukazoval na skutkové okolnosti prípadu a uviedol závery, ktoré z nich vyvodil, teda, že žalobca zapojením českej spoločnosti proNETIX CZ, spol. s r.o. vytvoril umelú konštrukciu, ktorá mu mala umožniť získať späť daň zaplatenú na vstupe pri nákupe bytov. Hlavným cieľom plnení, ktoré boli predmetom daňového odpočtu, bolo získať daňovú výhodu.

8. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd postupom podľa § 452 a nasl. Správneho súdneho poriadku preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 Správneho súdneho poriadku, 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 Správneho súdneho poriadku).

9. Predmetom preskúmania v prejednávanej veci je rozhodnutie sťažovateľa v spojení s rozhodnutím správca dane, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014, keď správca dane neuznal uplatnený nárok žalobcu na odpočítanie dane z kúpy troch bytov nachádzajúcich sa v polyfunkčnom objekte Jégeho alej v Bratislave, ktoré žalobca následne prenajal českej spoločnosti proNETIX CZ, spol. s r.o., ktorá ich prenajíma nezdaniteľným osobám.

10. Sťažovateľ v rozhodnutí poukazoval na personálne prepojenie spoločnosti žalobcu a českej spoločnosti proNETIX CZ, spol. s r.o., ktorej boli byty prenajaté. Tiež uviedol, že česká spoločnosť proNETIX CZ, spol. s r.o. okrem prenájmu troch bytov, ktoré nie sú v jej vlastníctve, nevykonáva žiadnu činnosť a ignoruje slovenskú legislatívu, keď si nespĺňa registračnú povinnosť podľa § 5 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. K námietkam žalobcu, že vzhľadom na nedostatok znalostí, skúseností a personálnych kapacít delegoval nájom nehnuteľností konečným nájomcom na spoločnosť proNETIX CZ, spol. s r.o., sťažovateľ v rozhodnutí poukázal na to, že práve česká spoločnosť všetkými činnosťami vrátane činností spojenými s prenájomom nehnuteľností poverila konateľ a žalobcu Ing. X. W.. Sťažovateľ tiež uviedol, že podľa nájomníkov prenájom bol sprostredkovaný realitnou kanceláriou. Z uvedeného sťažovateľ vyvodil záver, že v rámci prenájmu bytov česká spoločnosť proNETIX CZ, spol. s r.o. nevykonávala žiadnu činnosť, ktorá mala ekonomické opodstatnenie.

11. Svoje závery, že hlavným cieľom preverovaného plnenia bolo získať daňovú výhodu, sťažovateľ odôvodnil tým, že byty sú prenajímané nezdaniteľným osobám a tento nájom je podľa § 38 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodený od dane. V zmysle § 38 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. sa však platiteľ pri prenájme nehnuteľnosti zdaniteľnej osobe mohol rozhodnúť, že nájom nebude oslobodený od dane. Nakoľko v zmysle § 49 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. nemožno odpočítať daň z tovarov a služieb použitých na dodávky tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane, žalobca vytvoril konštrukciu - zapojením personálne prepojenej spoločnosti proNETIX CZ, spol. s r.o., ktorá mu mala umožniť získať späť daň z pridanej hodnoty zaplatenú na vstupe pri nákupe bytov.

12. Na podporu svojich záverov tiež sťažovateľ v odôvodnení svojho rozhodnutia podrobne rozoberal skutkové okolnosti a právne závery rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-255/02 Halifax, ktorý aplikoval na prejednávajúcu vec.

13. Podľa § 38 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. oslobodený od dane je nájom nehnuteľnosti alebo jej časti s výnimkou

- a) nájmu v ubytovacích zariadeniach (ubytovacie služby),
- b) nájmu priestorov a miest na parkovanie vozidiel,
- c) nájmu trvalo inštalovaných zariadení a strojov,
- d) nájmu bezpečnostných schránok.

14. Podľa § 38 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ, ktorý prenájíma nehnuteľnosť alebo jej časť zdaniteľnej osobe, sa môže rozhodnúť, že nájom nebude oslobodený od dane.

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

16. Podľa § 49 ods. 3 veta prvá zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb podľa odseku 2, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 42, s výnimkou poisťovacích služieb podľa § 37 a finančných služieb podľa § 39, ak sú poskytnuté zákazníkovi, ktorý nemá sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň ani bydlisko na území Európskej únie, alebo ak sú tieto služby priamo spojené s vývozom tovaru mimo územia Európskej únie.

17. Podľa § 191 ods. 1 písm. d) Správneho súdneho poriadku správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov.

18. Po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu dospel Najvyšší súd Slovenskej republiky k záveru, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď rozhodnutie sťažovateľa považoval za nepreskúmateľné. Podľa názoru krajského súdu sťažovateľ nijako nezdôvodnil právnu kvalifikáciu a z jeho rozhodnutia nie je zrejmé, ktoré ustanovenia právnej normy mal žalobca porušiť.

19. Pre potreby prejednávanej veci vo vzťahu k dôvodom zrušenia rozhodnutia sťažovateľa považuje za potrebné najvyšší súd uviesť, že nepreskúmateľným je také rozhodnutie správneho orgánu, z ktorého by nebolo zrejmé, k akým skutkovým zisteniam správny orgán dospel, podľa akej právnej normy rozhodol a ako konkrétnu právnu normu aplikoval na zistený skutkový stav. Preskúvané rozhodnutie sťažovateľa nevykazuje také vady a nedostatky, aké konštatoval krajský súd vo svojich záveroch. Nie je pravdou, že z rozhodnutia nie je zrejmé, ktoré zákonné ustanovenia mali byť porušené. Sťažovateľ svoje závery oprel o konkrétne ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z., tak ako na ne poukázal najvyšší súd v bode 11. tohto rozsudku. Z rozhodnutia je zrejmé, akým spôsobom žalovaný uvažoval a ako vyhodnotil skutkové okolnosti vo vzťahu k právnej úprave, keď dospel k záveru, že konanie žalobcu je účelové, vedúce k získaniu daňovej výhody, čo v konečnom dôsledku bráni uznaniu uplatneného nároku na odpočet dane. Stručná rekapitulácia odôvodnenia rozhodnutia sťažovateľom je uvedená v bode 10. až 12. tohto rozsudku.

20. Najvyšší súd konštatuje, že odôvodnenie rozhodnutia sťažovateľa je jasné a zrozumiteľné, umožňujúce pochopiť, prečo správny orgán rozhodol tak ako rozhodol a akou právnou úpravou sa pritom riadil. Za situácie, keď krajský súd považoval skutkový stav za dostatočne zistený, a dôvody rozhodnutia správneho orgánu sú zrejmé, nič nebránilo krajskému súdu vo svetle žalobných námietok posúdiť, či aplikované právne normy sú pre prejednanú vec relevantné a či právne posúdenie zisteného skutkového stavu bolo zo strany sťažovateľa správne.

21. Pokiaľ krajský súd konštatoval, že sťažovateľ dôvody rozhodnutia čiastočne rozšíril vo vyjadrení k žalobe, najvyšší súd k tomu uvádza, že uvedené konštatovanie krajský súd nijako nekonkretizoval. A preto nemožno posúdiť správnosť jeho záveru, že na tieto dôvody nemôže prihliadať. Ak správny súd konštatuje, že na námietky účastníka konania neprihliada, je nevyhnutné, aby tieto námietky aspoň stručne špecifikoval a následne vysvetlil, z akých dôvodov na ne nemožno prihliadnuť.

22. Najvyšší súd tiež považuje za potrebné uviesť, že nie je úplne zrejmé, k akému záveru smeroval krajský súd, keď poukazoval na to, že zákon č. 222/2004 Z.z. nepozná pojem personálne prepojených osôb. Z rozhodnutia sťažovateľa je zrejmé, aké závery z personálneho prepojenia vyvodzoval, pričom najvyšší súd nepovažuje vo vzťahu k prejednávanej veci pojem „personálne prepojenie“ za nejasný, aj keď nie je legálne definovaný, a poukazuje na to, že pri vyvodzovaní skutkových ako aj právnych záverov správne orgány vychádzajú z rôznych podkladov a indícií, ktoré potom vo vzájomných súvislostiach majú poskytnúť celkový obraz posudzovanej veci. Podstatné je, aby podklad rozhodnutia nebol získaný nezákonne a aby bol následne náležite vyhodnotený. Nie všetky skutočnosti, z ktorých správny orgán pri svojom rozhodovaní vychádza, majú rovnakú preukaznú silu; niektoré podklady a dôkazy možno označiť ako kľúčové, niektoré spĺňajú podpornú funkciu, ale výsledná mozaika, ktorú všetky zhromaždené podklady tvoria, musí predstavovať presvedčivý a vnútorne nerozporný obraz, dostatočne relevantný pre rozhodnutie veci.

23. Ako vyplýva z uvedeného, krajský súd dospel v prejednávanej veci k nesprávnym právnym záverom a preto Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/10/2016-114 z 8. februára 2018 podľa § 462 ods. 1 Správneho súdneho poriadku zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby a následne vo veci rozhodnúť, pričom krajský súd bude povinný svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť.

24. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v súlade s § 467 ods. 3 Správneho súdneho poriadku o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd.

25. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

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