

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/1/2017
Identifikačné číslo spisu: 1014200286
Dátum vydania rozhodnutia: 24.04.2018
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1014200286.1

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. Zuzany Ďurišovej v právnej veci žalobcu: M&T PARTNERS s.r.o., IČO: 36 827 860, so sídlom Moskovská č. 13 811 01 Bratislava, zast.: JUDr. Ľubicou Masárovou, advokátkou so sídlom advokátskej spoločnosti Púchovská č. 12, 831 06 Bratislava, IČO: 47 233 931, 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 15. júna 2016 č.k. 2S 39/2014-119, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 15. júna 2016 č.k. 2S 39/2014-119 m e n í tak, že žalobu z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100308/1/600093/2013 z 13.12.2013 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“ - č.l. 17) žalovaný ako odvolací finančný orgán oprávnený 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 len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) č. 9511401/5/4204181/2013 zo 16.09.2013 (ďalej 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 a 6 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 apríl 2012 na tom skutkovom základe, že oproti nadmernému odpočtu vykázanému žalobcom v daňovom priznaní bola správcom dane po vykonaní daňovej kontroly naopak zistená daňová povinnosť na DPH.

Vyrubenie dane pri aplikácii ustanovení § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej tiež „zák. č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 9511401/5/3097116/2013 z 27.06.2013 (ďalej len „protokol“).

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.

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.

3. Ďalej z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za vymedzené zdaniteľné obdobie s nasledovným prerokovaním protokolu, pričom uvedenou kontrolou preveroval opodstatnenosť údajov týkajúcich sa uplatneného nároku na odpočítane dane z pridanej hodnoty.

Z daňového spisu ďalej vyplýva, že základným dôvodom pre nepriznanie požadovaného nadmerného odpočtu je nevzniknutie daňovej povinnosti u nižšie uvedeného dodávateľa podľa § 19 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. s tým následkom, že nevzniklo ani právo na odpočítanie dane u žalobcu podľa § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z.

Podľa § 19 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

4. Spochybným zdaniteľným obchodom v zdaňovacom období apríl 2012 je

a) dodanie stavebných prác (komplexná rekonštrukcia budovy č.s. 6337 a č.s. 6428) podľa zmluvy o dielo zo dňa 01.03.2012 od dodávateľa ORAVIA TRADE, s.r.o., Trstená (ďalej len „dodávateľ“) na základe vyšlej faktúry, ktoré malo byť vykonané z dôvodu absencie pracovníkov na strane dodávateľa spoločnosťou e-log, s.r.o., Žilina (ďalej len „subdodávateľ“), pričom podľa správcu dane

i) subdodávateľ nemal nejaké personálne a materiálno-technické kapacity na vykonanie fakturovaných stavebných prác v rozsahu uvedenom na vyšlej faktúre,

ii) pán N. H. ako nový konateľ subdodávateľa nevedel uviesť, kto konkrétne stavebné práce vykonal a

iii) žalobca nepodal v priebehu kontroly žiadne dôkazy o osobách, ktoré boli skutočnými dodávateľmi stavebných prác.

Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že dodávateľa daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. nevznikla, a tým nemohol vzniknúť ani nárok [uplatniť právo - podľa odvolacieho súdu] na odpočítanie dane u žalobcu.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

5. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právnej zástupkyne na Krajský súd v Bratislave žalobu z 25.02.2014.

6. Krajský súd v Bratislave ako prvostupňový súd preskúmal napadnuté rozhodnutie v rámci žalobných dôvodov a dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie je potrebné postupom podľa § 250j ods. 2 písm.

d) O.s.p. zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

7. Na tomto mieste musí Najvyšší súd zdôrazniť, že hoci krajský súd pri vyhotovení a odôvodňovaní svojho rozsudku postupoval nielen v zmysle zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej

tiež „O.s.p.“, resp. „Občiansky súdny poriadok“) ale aj zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej tiež „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“), a teda aj poučil neúspešného žalovaného o nutnosti spochybníť rozsudok prostredníctvom kasačnej sťažnosti, tak Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje dátum vyhlásenia rozsudku, t.j. 15. jún 2016, a s tým spojené právne pôsobenie Občianskeho súdneho poriadku podporené účinkami verejne vyhláseného rozsudku ako významného ústavného procesného úkonu všeobecného súdu prostredníctvom ustanovenia § 491 ods. 2 S.s.p. Preto k tejto vade vzhľadom na evidentne nedostatočné prechodné a intertemporálne ustanovenia Správneho súdneho poriadku, ktoré spôsobujú iba jej nízku závažnosť pre preverovanie zákonnosti postupu krajského súdu, neprihliadol.

Podľa § 491 ods. 2 veta prvá S.s.p. v citovanom znení právne účinky úkonov, ktoré v konaní nastali pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované.

8. S poukazom na relevantné ustanovenia Občianskeho súdneho poriadku, Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku ako aj zák. č. 222/2004 Z.z., a po rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane krajský súd vyslovil, že správca dane šetrením dospel k dôvodným pochybnostiam o reálnom dodaní (uskutočnení) stavebných prác tak, ako sa to prezentuje v predložených dokladoch (najmä faktúra).

9. Existencia faktúry a ďalších dokladov ešte podľa krajského súdu neznamená, že došlo k dodaniu tovarov a služieb podľa nich, t.j. preukázanie dodania nevychádza len z účtovania, ale musí byť preukázané i z reálneho plnenia, ktoré musí preukázať plateľ. Sprievodným znakom pri zdaniteľných obchodoch je predpoklad riadneho fungovania obchodnej spoločnosti vrátane poctivého obchodného styku.

10. V uvedenej súvislosti krajský súd poukázal na rozsiahlu judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“), na ktorú aj žalobca odkazoval. Zásadnou právnou otázkou, ktorú žalovaný musí podľa krajského súdu v ďalšom konaní posúdiť v zmysle judikatúry Súdneho dvora (rozsudok Kittel a Recolta Recycling, marginálny bod č. 51, resp. rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a spol., sp.zn. C-409/04 Zb., resp. žalobcom uvádzaný rozsudok v spojených veciach Mahagében kft a Pétér Dávid sp.zn. C-80/11 a C-142/11- ďalej tiež „rozsudok Mahagében a spol.“ alebo iba „rozsudok Mahagében“) je to, či vzhľadom na objektívne skutočnosti žalobca ako zdaniteľná osoba vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu.

11. Napríklad v rozsudku vo veci sp.zn. C-285/11 Bonik Súdny dvor v nižšie citovaných bodoch (prevzatá argumentácia zo str. 15 rozsudku krajského súdu) uviedol:

„35. Treba však pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (pozri najmä rozsudky Halifax a i., už citovaný, bod 71; Kittel, už citovaný, bod 54; zo 7. decembra 2010, R., C-285/09, Zb. s. 1-12605, bod 36; z 27. októbra 2011, Tanoarch, €-504/10, Zb. s. 110853, bod 50, ako aj Mahagében a Dávid, bod 41).

36. Súdny dvor v tejto súvislosti rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliavať noriem práva Únie (pozri najmä rozsudky Fini H, bod 32; Halifax a L, bod 68; Kittel, bod 54, ako aj Mahagében a Dávid, bod 41).

37. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri rozsudky Fini H, bod 34; Kittel, bod 55, ako aj Mahagében a Dávid, bod 42).

38. Tak je to v prípade, že daňový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba. takomto prípade totiž nie sú splnené objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou a hospodárska činnosť (pozri rozsudky Halifax a i., body 58 a 59, ako aj Kittel, bod 53).

39. Zdaniteľná osoba, ktorá vedela alebo mala vedieť, že sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, sa musí totiž na účely smernice 2006/112 považovať za účastníka na tomto podvode, a to bez ohľadu na otázku, či má alebo nemá prospech z opätovného predaja tovaru alebo poskytnutia služieb v rámci ním uskutočnených zdaniteľných plnení na výstupe (pozri rozsudok Kittel, už citovaný, bod 56, ako aj Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 46).

40. Výplýva z toho, že právo na odpočítanie dane možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní daňového podvodu týkajúceho sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb (pozri v tomto zmysle rozsudky Kittel, už citovaný, body 56 až 61, ako aj Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 45).

41. Naopak v súlade s režimom práva na odpočítanie dane stanoveným v danej smernici nie je potrestanie prostredníctvom zamietnutia tohto práva zdaniteľnej osoby, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávajúcim alebo že iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení zdaniteľnej osoby, bolo poznačené podvodom vo vzťahu k DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky Optigen a i., už citovaný, body 52 a 55; Kittel, už citovaný, body 45, 46 a 60, ako aj Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 47).

42. Založením systému zodpovednosti bez zavinenia sa totiž prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií (pozri rozsudok Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 48).

43. V dôsledku toho, keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou príslušných daňových orgánov predložiť dostatočné objektívne dôkazy, na základe ktorých by bolo možné dospieť k záveru, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca (pozri rozsudok Mahagében a Dávid, už citovaný, bod 49).

44. Výplýva z toho, že ak vnútroštátny súd musel skutočné uskutočnenie dodaní tovaru dotknutých vo veci samej a využitie tohto tovaru spoločnosťou Bonik na vstupe pre uskutočnenie pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení považovať za preukázané, prináleží tak uvedenému súdu overiť, či dotknuté daňové orgány preukázali existenciu takýchto objektívnych skutočností.

45. Za týchto podmienok treba na položené otázky odpovedať tak, že články 2, 9, 14, 62, 63, 167, 168 a 178 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že im odporuje, aby sa za okolností, ako sú okolnosti dotknuté vo veci samej, zdaniteľnej osobe zamietlo právo odpočítať DPH za dodania tovaru z dôvodu, že so zreteľom na podvody alebo nezrovnalosti spáchané na vstupe alebo výstupe tohto dodania sa toto dodanie nepovažuje za skutočne uskutočnené bez toho, aby sa na základe objektívnych dôkazov preukázalo, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou podvodu týkajúceho sa DPH spáchaného na vstupe alebo na výstupe v rámci dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu."

12. Na základe uvedeného krajský súd pripustil, že nemá pochybnosti, že v danom prípade ide o podvodné konanie, keďže tomu nasvedčujú všetky súvisiace okolnosti prípadu. Avšak na druhej strane v preskúmvanej veci je veľa neobvyklých - podozrivých, resp. neštandardných okolností, medzi ktoré krajský súd priradil:

- dodávateľ sa zaviazal na realizáciu diela bez akejkoľvek zálohovej platby o pri tak veľkej cene (viac ako 500.000 €) za dielo je nezvyčajné,
- sám nedisponoval žiadnymi zamestnancami ani technikou potrebnou na vykonanie diela, o zhotovenie diela do 6 mesiacov od podpisu zmluvy,
- dodávateľ v ten istý deň uzavrel zmluvu o dielo so subdodávateľom o na ten istý predmet diela o s dohodnutou cenou v rovnakej výške a tiež o bez akejkoľvek zálohovej - preddavkovej platby,
- podľa tvrdenia konateľa subdodávateľa (pán N. H.) a súčasne stavbyvedúceho na stavbe o stavebné práce vykonané až v ďalšej subdodávke, o avšak nevie, kým, kedy a ako,
- o pričom mal robiť záznamy do stavebného denníka v čase od 05.03.2012 do 30.04.2012,
- o pričom všetky účtovné doklady spolu s vozidlom (patrílo pánovi T. X. - konateľovi dodávateľa) mali byť deň pred ústnym pojednávaním u správcu dane s uvedeným pánom H. odcudzené.

13. Vzhľadom na uvedené krajský súd aj pripustil možnosť, že ak boli stavebné práce skutočne

vykonané, existuje tu aj možnosť, že išlo o nelegálne vykonané práce a bez dokladov nakúpený materiál a následne bol vytvorený tento obchodný prípad, ktorý predstavuje podvodné konanie.

14. V uvedenej súvislosti sa krajský súd vyjadril aj k stavebnému denníku s tým, že je obvyklé, že sa v stavebnom denníku neuvádzajú mená pracovníkov na stavbe a ani skutočnosť, že žalobca nedisponuje prvou stranou denníka, v ktorej je uvedený názov stavby, nie je podstatná. Podľa obsahu záznamov je daný prehľad, aké práce sa na stavbe mohli robiť a správca dane ich mohol podľa krajského súdu porovnať so súpisom - rozpočtom. Podstatné pre krajský súd je to, že záznamy v stavebnom denníku vykonával N. H.. Avšak v danom prípade ani tieto záznamy podľa krajského súdu nevyvrátili podozrenie o svojej nehodnovernosti, nakoľko môže ísť o fiktívne záznamy neodrážajúce zákonom predpísanú skutočnosť.

15. Podľa názoru súdu je ťažko predstaviteľné, aby tretia - neznáma spoločnosť, zabezpečila už 05.03.2012, čo je prvý záznam v stavebnom denníku, na stavbu potrebných pracovníkov a materiál, pričom následne už v krátkom čase mali byť montované okná a vykonávané zateplenie fasády, pričom okná musel vyrobiť ďalší podnikateľský subjekt. Krajskému súdu je zrejmé, že nešlo o typizované okná, ktoré sú bežne na sklade, ale na „mieru“ vyrábané okná. Preto krajský súd odporučil správcovi dane, aby sa pokúsil zistiť bližšie podrobnosti spojené s týmito oknami.

16. Na základe vyššie citovaných ustanovení a zistených skutočností krajský súd napadnuté rozhodnutie zrušil.

III.

Odvolanie žalovaného/ stanoviská

A)

17. Z obsahu včas podaného odvolania z 11.08.2016 (č.l. 129 - ako odvolací súd v bode č. 7 naznačil, podľa obsahu posúdil ako odvolanie) proti rozsudku krajského súdu vyplýva, že žalovaný uviedol ako dôvod odvolania to, že rozhodnutie krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci /§ 205 ods. 2 písm. f) O.s.p./.

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

- krajský súd neprihliadol na to, že správca dane vyhodnotil zistený skutkový stav tak, že stavebné práce na zákazke „Kompletná rekonštrukcia budovy č.s. 6337 a č.s. 6428“, vedené na LV č. XXXXX pre k.ú. N., nevykonali dodávateľ uvedený na vyššej (t.j. svojej) faktúre,
- vykonanie stavebných prác nebolo spornou skutočnosťou,
- argumentácia v napadnutom rozhodnutí nevychádza z právneho názoru, že sa jednalo o podvodné konanie žalobcu,

o preto žalovaný nesúhlasí právnym záverom súdu, že je potrebné sa zaoberať aj otázkou, či žalobca s prihliadnutím na všetky objektívne okolnosti vedel alebo mohol vedieť, že sa svojou činnosťou dopúšťa podvodného konania, resp. na podvode participuje, ale

o žalovaný poukazuje na rozsudky Súdneho dvora sp.zn.C-80/11 a C-142/11 z 21.6.2012, v ktorých zdôrazňuje obozretnosť daňového subjektu,

o resp. na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6 Sžf/9/2012 z 24.10.2012, nakoľko neuniesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal, že sa reálne obchod uskutočnil tak, ako bol fakturovaný.

19. Záverom žalovaný navrhol zmeniť rozsudok krajského súdu tak, že zamietne žalobu, resp. navrhol zrušiť rozsudok krajského súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

B)

20. Z vyjadrenia žalobcu zo 14.10.2016 (č.l. 136.) po uvedení hore citovaných odvolacích námietok vyplýva, že žalobca tieto námietky vyhodnotil ako nedôvodné.

Spornosť zistení spočíva v tom, že žalovaný zastáva názor, či na základe dôkazov získaných v daňovom konaní bolo možné dospieť k záveru, že tieto práce neboli vykonané práve dodávateľom uvedeným na faktúre.

21. Žalobca sa domnieva, že predložil v obchodnom styku pre danú transakciu všetky obvyklé listiny a dodávateľ spolupracoval so správcom dane. Iba záver žalovaného, že dodávateľ nemohol dodať stavebné práce uvedené na faktúre, je podľa žalobcu v rozpore s početnou judikatúrou Súdneho dvora (najmä rozsudok Mahagében a spol. či najnovší rozsudok sp.zn. C- 277/14 PPUH).

22. Správca dane nemôže posudzovať a zisťovať, či bolo spáchané podvodné konanie. Táto činnosť podľa žalobcu prináleží OČTK. Žalovaný iba všeobecne argumentuje tým, že žalobca nekonal v súlade so zásadou opatrnosti v obchodnom styku.

V uvedenej súvislosti žalobca namietal, že z rozsudku Mahagében vôbec nevyplýva povinnosť žalobcu ako daňového subjektu zistiť si informácie o druhom subjekte alebo sa ubezpečiť o zákonnom konaní (dodržiavaní daňových povinností) svojho obchodného partnera.

23. Takisto žalobca poukázal na právne názory vyslovené Súdny dvorom vo veci Maks Pen. Avšak prítomnosť množstva, podľa krajského súdu neobvyklých - podozrivých okolností pri zdaniteľnom obchode (napríklad vysoká cena diela bez predchádzajúcej zálohy, problémy s pamäťou štatutárneho orgánu alebo situácia s odcudzeným autom a v ňom nachádzajúce sa účtovníctvo) nie je podľa žalobcu na jeho ťarchu.

24. Záverom žalobca navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietol a priznal žalobcovi náhradu trov kasačného konania.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

25. 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 jednomyselne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné, pretože napadnuté rozhodnutie je vo výroku vecne správne, 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.

26. 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 prejednávanej 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. Preto správny súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody, t.j. dispozitívne rozhodnutie účastníka konania z úradnej povinnosti meniť alebo ho počas súdneho prieskumu presvedčať o nevhodnosti takto zvoleného prostriedku nápravy.

27. 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 skutočnosti 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.

28. Medzi účastníkmi, a tento záver aj nepochybne vyplýva z odvolacích námietok a vyjadrenia k odvolaniu (tu označené ako kasačná sťažnosť), je sporné skutkové vymedzenie splnenia podmienok zdaniteľného obchodu. Za tejto situácie sa krajský súd stotožnil so skutkovými zisteniami správca dane v tom rozsahu, ako si ich žalovaný osvojil v zmysle výsledkov vykonanej daňovej kontroly. Pritom zdôraznil, citujúc niektoré pasáže z textu rozsudkov Súdneho dvora, že kľúčovými pre posúdenie veci sú napríklad rozsudky Súdneho dvora vo veci sp.zn. C - 285/11 Bonik a vo veci sp.zn. C-18/13 Maks Pen.

29. Najvyšší súd sa stotožňuje s vyššie uvedenou argumentáciou žalobcu ako aj krajského súdu týkajúcej sa zásadného vplyvu na preskúmanú vec. V tejto súvislosti Najvyšší súd poukazuje na svoju doterajšiu judikatúru (najmä rozsudok sp.zn. 1Sžf/61/2016 zo dňa 12. decembra 2017), ktorá sa stala po 01. júli 2016 významným formálnym prameňom práva, a podľa ktorej:

„36. Najmä z rozsudku Súdneho dvora v spojených veciach sp.zn. C-80/11 (Mahagében) a C-142/11 (Dávid), konkrétne jeho marginálny bod 66, pre Najvyšší súd vyplýva, že smernica č. 2006/112 bráni vnútroštátnej praxi, v zmysle ktorej správca dane zamietne uplatnenie práva na odpočítanie dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, na základe ktorej sa uplatňuje (požaduje) právo na odpočítanie dane, spĺňala podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, napriek tomu, že vecné (hmotnoprávne) a formálne (procesnoprávne) podmienky vzniku a výkonu práva na odpočítanie dane (ďalej tiež len „vecné a formálne podmienky“) upravené v smernici č. 2006/112 (I.) boli splnené a že (II.) zdaniteľná osoba nedisponovala informáciou, ktorá by ju oprávňovala predpokladať vznik nezákonnosti alebo daňového podvodu na strane svojho dodávateľa ako vystaviteľa faktúry.

37. Pri tejto svojej úvahe Súdny dvor neustále zdôrazňuje objektívny charakter definičných pojmov smernice č. 2006/112 (pre šiestu smernicu je tento záver už vyslovený napríklad v rozsudku Halifax Plc. a spol. v marginálnych bodoch 54 až 56) ako sú ekonomická činnosť, zdaniteľná osoba či dodanie tovaru či poskytovanie služieb.

Pritom objektívny charakter týchto pojmov vychádza z myšlienky, že činnosť je posudzovaná sama osebe (autonómna existencia na základe aplikácie iných právnych predpisov) a uplatňuje sa nezávisle na cieľoch (podnikateľskej stratégii) a dosiahnutých výsledkoch (sledovaných kauzách) dotknutých zdaniteľných obchodoch, resp. ich konkrétnych plnení (napríklad rozsudok Súdneho dvora sp.zn. C-260/98 zo dňa 12. septembra 2000 vo veci Komisia v. Grécko, marginálny bod 26).

38. V súvislosti s vyššie uvedenými podmienkami Súdny dvor pod pojmom vecné podmienky najmä rozumie:

a) vznik práva na odpočítanie dane štandardne v tom okamihu, keď vznikne daňová povinnosť zdaniteľnej osobe ako dodávateľovi, bez ohľadu na jej reálne splnenie (napríklad rozsudok Súdneho dvora sp.zn. C-414/10 vo veci Véleclair)

- tu je rozhodujúca existencia zdaniteľného plnenia spočívajúceho v prevode držby majetku jednou zmluvnou stranou, ktorá opravní druhú stranu fakticky s ním nakladať, akoby bola vlastníkom tohto majetku,

- v prípade dodania tovaru vtedy, keď dodávateľ odovzdá tovar zdaniteľnej osobe (napríklad rozsudok sp.zn. C-324/11 vo veci Tóth, marginálny bod 26),

b) tovary a služby zakladajúce toto právo musia byť využité zdaniteľnou osobou na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení, t.j. musia existovať a vykazovať úžitnú majetkovú hodnotu pre zdaniteľnú osobu,

c) na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou bez ohľadu na jej registráciu či neregistráciu (napríklad rozsudok sp.zn. C-438/09 vo veci Dankowski, marginálne body 26 a 33; alebo rozsudok sp.zn. C-324/11 vo veci Tóth, marginálne body 33 a 26).

39. Pod pojmom formálne podmienky Súdny dvor najmä zdôrazňuje

- splnenie podmienok týkajúcich sa podrobného a kontrolne preukazného účtovania u zdaniteľnej osoby (napríklad rozsudok sp.zn. C-590/13 vo veci Idexx Laboratories Italia, marginálny bod 42),

- existencia došlej faktúry vystavenej dodávateľom, ktorá obsahuje všetky povinné údaje, a

- včas podané riadne daňové priznanie.

40. Pokiaľ ide o nutnosť splniť kumulatívne všetky hore uvedené vecné a formálne podmienky, Súdny dvor poukazuje na to, že:

Z bodu 63 rozsudku Ecotrade (EU:C:2008:267) a z neskoršej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pokiaľ ide o systém prenesenia daňovej povinnosti, základná zásada neutrality DPH vyžaduje, aby odpočet dane zaplatenej na vstupe bol priznaný, pokiaľ sú splnené hmotnoprávne požiadavky, napriek tomu, že zdaniteľné osoby nespĺnili niektoré formálne požiadavky. "

30. Z vyššie citovanej judikatúry potom pre Najvyšší súd jednoznačne vyplýva, že správca dane musí na prvom mieste skúmať kumulatívne skutkové naplnenie formálnych a vecných podmienok pre vznik práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a následne jeho uplatnenia.

Zdaniteľný obchod a jeho splnenie sa mali v zmysle vyššej faktúry z 30.04.2012 odvíjať od dodania stavebných prác (kompletná rekonštrukcia budov), pričom v zmysle predloženej zmluvy o dielo z 01.03.2011 nebol ani dodávateľ a ani samotné materiálne plnenie (viď fotodokumentácia založená v spise na čl. 50 až 91) spochybnené. Sporným sa stala možnosť uskutočnenia stavebných prác týmto dodávateľom prostredníctvom jeho subdodávateľa, t.j. vznik daňovej povinnosti u takto označeného dodávateľa.

31. Pre Najvyšší súd je skutkovo jednoznačné, že správca dane preveroval možnosť uskutočnenia stavebných prác dodávateľom, resp. jeho subdodávateľom prostredníctvom miestneho zisťovania v sídle subdodávateľa s výsledkom, že na uvedenej adrese sa nenachádza ani označenie subdodávateľa a ani tu nemá schránku na prijímanie pošty.

Na základe informácií od pána H. (súčasný štatutárny orgán) bolo zistené, že subdodávateľ práce vykonal, ale kto ich vykonal, to si nepamätá (problémy s pamäťou potvrdené lekárom). Svoje tvrdenie, že v tom čase, nakoľko nebol štatutárnym orgánom subdodávateľa, konal na základe plnej moci, pán H. nepreukázal plnomocenstvom, nakoľko mu malo byť toto plnomocenstvo spolu s účtovnými a inými dokladmi uloženými vo vozidle odcudzené pri krádeži tohto vozidla.

32. Ďalej k povinnosti predložiť dôkazy na preukázanie, že stavebné práce boli vykonané dodávateľom, žalobca namietal to, že tieto dôkazy nemôže predložiť, nakoľko s nimi nedisponuje a ani nemá právo si ich vyžiadať od subdodávateľa. Navyše predložený stavebný denník potvrdzuje vykonávanie stavebných prác.

33. Najvyšší súd nespochybňuje to, že faktúra vystavená dodávateľom stavebných prác je použiteľným dôkazom v zmysle § 24ods. 4 Daňového poriadku, pokiaľ jej hodnovernosť nie je čo do obsahu alebo formy spochybnená. Predovšetkým pri stavebných prácach, a podľa priloženej fotodokumentácie (Komplexná rekonštrukcia budov vo vyčíslenej hodnote presahujúcej čiastku 500.000 €) sa javí ich rozsah ako značný a náročný, musí žalobca ako odberateľ preukázať dodanie stavebných materiálov a vykonanie samotných stavebných prác, ktoré si často vyžadujú prítomnosť stavebných prístrojov a stavebných strojov.

34. Pre posúdenie hodnovernosti o tvrdení vykonania stavebných prác je napríklad možné vychádzať zo stavebného denníka (m.m. rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf/81/2015 z 01.12.2016), ktorý je v zmysle príslušných ustanovení zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon) povinnou dokumentáciou stavby. Zápisy do stavebného denníka sú okrem výnimiek vykonávané stavbyvedúcim denne a hodnovernosť obsahu vykonaných zápisov sú ním tiež verifikované (podpis). Zákon nevyklučuje možnosť subdodávateľa vstupovať do záznamov v stavebnom denníku.

Ako celkom logická požiadavka sa potom pre Najvyšší súd javí nutnosť zaznamenať na úvodných listoch stavebného denníka označenie stavby a umiestnenie staveniska a v jeho závere výsledok najmä kolaudačného konania. Správca dane však poukázal, že niektoré tieto náležitosti v stavebnom denníku absentovali.

Podľa § 28 ods. 2 vyhlášky Ministerstva životného prostredia Slovenskej republiky č. 453/2000 Z.z., ktorou sa vykonávajú niektoré ustanovenia stavebného zákona, v citovanom znení do stavebného denníka sa zapisujú

a) všetky dôležité okolnosti týkajúce sa uskutočňovania stavby, najmä údaje o odchýlkach od

projektovej dokumentácie overenej stavebným úradom v stavebnom konaní alebo od podmienok určených v stavebnom povolení alebo v inom rozhodnutí či opatrení,

b) ďalšie skutočnosti ovplyvňujúce stavebné práce a priebeh výstavby, najmä časový postup prác, teplota vo vzťahu k stavebným prácam najmä s mokrým výrobným procesom, počasie, napr. pri zemných prácach a terénnych úpravách,

c) dátum návštevy staveniska, zistené skutočnosti a opatrenia osoby oprávnenej vykonávať štátny stavebný dohľad a osoby vykonávajúcej štátny dozor,

d) zápisy projektanta a projektanta čiastkových projektov stavby alebo autora architektonického diela, geodeta a kartografa stavby,

e) zápisy stavebníka alebo jeho splnomocneného zástupcu a vlastníka stavby, ak nie je stavebníkom,

f) zápisy osoby vykonávajúcej stavebný dozor alebo kvalifikovanej osoby, ktorá vedie uskutočňovanie stavby, zhotoviteľa (dodávateľa) stavby,

g) údaje o odstránení stavebných vád a nedorobkov podľa podmienok kolaudačného rozhodnutia.

Podľa § 28 ods. 3 vyhlášky č. 453/2000 Z.z. v citovanom platí, že ak ide o technicky jednoduchú stavbu alebo o stavebné práce malého rozsahu, pri ktorých tak určil stavebný úrad v podmienkach stavebného povolenia, denné záznamy môžu byť nahradené jedným záznamom za obdobie najviac siedmich dní.

35. Nielen zodpovednosť žalobcu ako stavebníka voči štátnym orgánom v oblasti stavebných prác (viď najmä stavebný zákon), ale Najvyšší súd zastáva stanovisko, že aj dôkazné bremeno žalobcu ako daňového subjektu by ho malo viesť k zakotveniu zmluvnej povinnosti dodávateľa ako zhotoviteľa diela (stavebných prác - § 410 v spojení s § 536 ods. 2 veta druhá Obchodného zákonníka) mu odovzdať stavebný denník pri odovzdaní a prevzatí diela (najmä § 554 Obchodného zákonníka).

Práve stavebný denník a zápisy v ňom sú dôkazným prostriedkom nielen pre argumentáciu, aké stavebné postupy a klimatické podmienky dodávateľ využil, aby nespôsobil vady diela, ale aby obhájil svoje právo na odpočítanie dane.

36. Pokiaľ sa žalobca dohodol, že stavebné práce na strane dodávateľa bude vykonávať jeden alebo viacerí subdodávatelia (§ 538 Obchodného zákonníka), potom je celkom oprávnená požiadavka, žalobca sledoval okrem stavebného denníka aj stavebné denníky subdodávateľov a aby si zabezpečil oprávnenie v nich vykonávať zápisy.

Tiež by mal byť predmetom záväzku dodávateľa (zhotoviteľa stavby) aj odovzдание týchto stavebných denníkov subdodávateľov alebo ich kópií.

37. Čo sa týka povinnosti preukázať dodávky stavebného materiálu alebo preukázať prítomnosť stavebných strojov, má žalobca široké možnosti toto preukázať rôznymi dodacími dokumenty, cestovnými denníkmi na presun stavebnej techniky alebo aj zápsmi v stavebnom denníku o výkonoch týchto strojov.

Na miesto toho štatutárny orgán dodávateľa konštatoval, že hoci stavebné práce a materiál boli dodané, tak svoje tvrdenia nepodložil žiadnymi dôkazmi a nevedel uviesť, kým boli práce a materiál skutočne dodané.

Vzhľadom na nepreukázanie základnej vecnej podmienky vzniku daňovej povinnosti, t.j. od koho bolo zistené materiálne plnenie dodané, ktorá je právnou skutočnosťou spojenou so vznikom práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, sa ďalšia argumentácia žalobcu judikatúrou Súdneho dvora javí ako neúčelná.

V.

38. Odvolací súd vzhľadom na odvolacie námietky uplatnené žalobcom 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 vznik práva na odpočítanie dane 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.

39. 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 rozsudku sp.zn. 1SŽf/61/2016., pri ktorom Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od jeho 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 odchyľil (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 osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 1 O.s.p. s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa §156 ods. 1 a 3 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

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

41. Najvyšší súd v prejednávanej 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.

42. 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.).