

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/69/2016
Identifikačné číslo spisu: 6015200819
Dátum vydania rozhodnutia: 27.09.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:6015200819.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: Školský majetok, s.r.o., so sídlom Zacharovce 79, 979 01 Zacharovce, IČO: 47477024, zastúpeného advokátom JUDr. Miroslavom Katunským, so sídlom kancelárie Floriánska č. 16, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu SR, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/167555/2015/2527 z 21. apríla 2015 a o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/115/2015-72 z 29. apríla 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/115/2015-72 z 29. apríla 2016 p o t v r d z u j e .

Účastníkom sa náhrada trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 24S/115/2015-72 z 29. apríla 2016 podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/167555/2015/2527 z 21. apríla 2015, ktorým zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica, pobočka Rimavská Sobota (ďalej aj „správca dane“) č. 9613401/5/5505210/2014/Ulic z 29. decembra 2014 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 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“) vyrubil žalobcovi (ďalej aj „daňový subjekt“) rozdiel v sume 65.500 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie IV. štvrt'rok 2013, nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet v sume 55.249,15 eur a vyrubil žalobcovi daň v sume 10.250,85 eur. Z odôvodnenia rozhodnutia vyplýva, že správca dane mal pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti žalobcom predložených dokladov (faktúra a kúpna zmluva), preto

vykonal dokazovanie smerujúce k prevereniu skutočnosti, či žalobca fakturovanú nehnuteľnosť prijal a zakúpil od spoločnosti LANDOX s.r.o. uvedenej na faktúre. Výsledkom preverovania bolo zistenie, že nehnuteľnosť nebola spoločnosťou LANDOX s.r.o. žalobcovi v kontrolovanom období IV. štvrtrok 2013 dodaná, zdaniteľný obchod deklarovaný predmetnou faktúrou, resp. uzavretou kúpnu zmluvou nebol reálne uskutočnený, čím nevznikla daňovému subjektu LANDOX s.r.o. daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o DPH“) a platiteľovi - žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane tak, ako to ukladá Zákon o DPH.

Žalobca namietal v žalobe nesprávne právne posúdenie veci, pričom žalobca uviedol, že nesprávne právne posúdenie veci je dôsledkom nedostatočne zisteného skutkového stavu, z ktorého žalovaný vyvodil nesprávne skutkové závery.

Krajský súd vyhodnotil skutkový stav zhodne, ako ho vyhodnotil žalovaný v žalobou napadnutom rozhodnutí, resp. správca dane, že zo žalobcom predložených dôkazov, ani z dokazovania vykonaného správcom dane nebolo preukázané, že predmetná nehnuteľnosť uvedená na spornej faktúre bola skutočne dodaná žalobcovi 30. októbra 2013 spôsobom deklarovaným žalobcom vo faktúre a kúpnej zmluve. Tvrdenie žalobcu, že kúpna zmluva z 30. októbra 2013 bola uzavretá 30. októbra 2013 a v tento deň bola obidvoma zmluvnými stranami aj podpísaná, ako aj tvrdenie, že k dodaniu nehnuteľnosti došlo 30. októbra 2013 dňom vystavenia spornej faktúry, bolo spochybnené tak výpoveďou konateľa spoločnosti LANDOX s.r.o. M. K., ako aj výpoveďou bývalého konateľa spoločnosti LANDOX s.r.o. W. V., ktorí zhodne potvrdili, že kúpnu zmluvu podpisoval konateľ spoločnosti LANDOX s.r.o. M. K. u notárky v Spišskej Novej Vsi začiatkom marca 2014. Uvedená skutočnosť vyplýva aj z overovacej doložky na kúpnej zmluve, z ktorej je nepochybné, že notárka osvedčila skutočnosť, že konateľ spoločnosti LANDOX s.r.o. (ako predávajúci) M. K. vlastnoručne podpísal predmetnú kúpnu zmluvu pred ňou 5. marca 2014. Žalobca žiadnym relevantným dôkazom teda nepreukázal svoje tvrdenie, že konateľ M. K. podpísal predmetnú kúpnu zmluvu 30. októbra 2013 a 5. marca 2014 už len uznal svoj podpis za vlastný pred notárkou. Záver žalovaného, že žalobca nepreukázal spôsob a dátum dodania predmetnej nehnuteľnosti vyplýva aj z okolností, za ktorých sa M. K. stal konateľom spoločnosti LANDOX s.r.o., ktoré skutočnosti vyplývajú z výpovede M. K. a W. V. a z ktorých vyplýva, že M. K. nedisponoval žiadnymi listinami, ani účtovnými dokladmi spoločnosti LANDOX s.r.o.. Z dokazovania nevyplývala ani skutočnosť, že by M. K. 30. októbra 2013 vystavil predmetnú faktúru. Naopak z výpovede W. V. vyplývalo, že predmetnú faktúru vystavil Q. S.. Pokiaľ žalobca tvrdil, že preukázal užívanie predmetnej nehnuteľnosti v čase, kedy zamestnanci správcu dane vykonali miestne zisťovanie a ohliadku nehnuteľnosti (12. marca 2014), kedy žalobca disponoval kľúčmi od predmetnej nehnuteľnosti, krajský súd uviedol, že táto skutočnosť jednak nepreukazuje žalobcom deklarovanú skutočnosť, že dňom dodania nehnuteľnosti bol deň 30. októbra 2013 a ani samotnú skutočnosť, že žalobca disponoval kľúčmi od predmetnej nehnuteľnosti nemožno vyhodnotiť ako dôkaz o tom, že predmetnú nehnuteľnosť užíval v dôsledku dodania nehnuteľnosti, resp. odovzdania tejto nehnuteľnosti konateľom spoločnosti LANDOX s.r.o., keďže ani z vyjadrenia M. K., ani z vyjadrenia W. V. nevyplýva, že by disponovali kľúčmi od predmetnej nehnuteľnosti, resp. že by konateľ spoločnosti LANDOX s.r.o. odovzdal predmetnú nehnuteľnosť žalobcovi. Naopak, vzhľadom na listinné dôkazy nachádzajúce sa v administratívnom spise, podľa ktorých spoločnosť LANDOX s.r.o. nadobudla predmetnú nehnuteľnosť od spoločnosti THT Slovakia s.r.o., ktorej konateľmi a spoločníkmi sú podľa výpisu z obchodného registra personálne prepojené osoby so žalobcom, je možné vyvodiť, že kľúčmi disponovali rovnaké osoby, ktoré mali prístup k nehnuteľnosti v dôsledku toho, že boli súčasne spoločníkmi predchádzajúceho vlastníka nehnuteľnosti (spoločnosť THT Slovakia s.r.o.). Z vykonaného dokazovania je preto možné vyvodiť záver, že žalobca nepreukázal, že došlo k reálnemu odovzdaniu predmetnej nehnuteľnosti medzi spoločnosťou LANDOX s.r.o. a žalobcom v kontrolovanom zdaňovacom období IV. štvrtrok 2013 (konkrétne 30. októbra 2013), a teda žalobca nepreukázal, že boli splnené podmienky na odpočet dane v zmysle citovaných ustanovení Zákona o DPH.

Na základe takto vyhodnoteného skutkového stavu považoval krajský súd žalobnú námietku žalobcu spočívajúca v tvrdení, že žalobca vychádzal z nedostatočne zisteného skutkového stavu, z ktorého

vyvodil nesprávne skutkové závery v dôsledku nesprávneho vyhodnotenia dôkazov, za nedôvodnú a pre úplnosť uviedol, že z výpovede konateľa spoločnosti LANDOX s.r.o. M. K. nevyplýva skutočnosť, že spoločnosť v rozhodnom období nehnuteľnosť neužívala, tak ako to tvrdí žalobca v žalobe, z výpovede M. K. vyplýva, že o činnosti spoločnosti LANDOX s.r.o. nemal žiadne informácie, nevedel ani, že je jej konateľom, nevedel sa vyjadriť sa k otázke vlastníctva nehnuteľnosti spoločnosťou LANDOX s.r.o., nevedel, kde sa predmetná nehnuteľnosť nachádza, nevedel ani kde sa nachádza N., rovnako nedisponoval žiadnymi listinnými dôkazmi, ani účtovnými dokladmi spoločnosti LANDOX s.r.o. a predmetnú nehnuteľnosť žalobcovi ani neodovzdal.

Tvrdenie žalobcu k otázke vzniku kúpnej zmluvy, že táto bola skutočne podpísaná 30. októbra 2013, na základe čoho mohol predávajúci 30. októbra 2013 vystaviť faktúru na zaplatenie kúpnej ceny a kupujúci mohol túto faktúru v IV. štvrtroku 2013 zaúčtovať, krajský súd zhodne so žalovaným vyhodnotil ako účelové, keď toto tvrdenie žalobcu nebolo v daňovom konaní žalobcom preukázané, ako ani tvrdenie, že konateľ M. K. pôvodnú zmluvu „zaprotrošil“, a preto mu bolo potrebné odovzdať ďalšie vyhotovenie kúpnej zmluvy z 30. októbra 2013, aby na tomto vyhotovení mohol dať overiť svoj podpis.

Krajský súd ďalej uviedol, že v daňovom konaní nesie dôkazné bremeno daňový subjekt, ktorý v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Faktúra ako daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie dane použiteľná len vtedy, ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú skutočnosť. Výsledkom preverenia správcom dane bolo zistenie, že nehnuteľnosť nebola spoločnosťou LANDOX s.r.o. žalobcovi v IV. kvartáli 2013 dodaná, zdaniteľný obchod deklarovaný predmetnou faktúrou, resp. kúpnu zmluvou nebol reálne uskutočnený, čím nevznikla spoločnosti LANDOX s.r.o. daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 Zákona o DPH (pravdepodobne má byť správne uvedený § 19 ods. 1 - pozn. Najvyšší súd SR) a žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 Zákona o DPH.

Aj námietku žalobcu, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je nedostatočne odôvodnené, považoval krajský súd za nedôvodnú, podľa ktorého je napadnuté rozhodnutie dostatočne a riadne odôvodnené, obsahuje všetky dôkazy, ktoré tvorili podklad rozhodnutia správcu dane i žalovaného, obsahuje všetky zistenia, ako aj dôkazy, ktoré boli vykonané tak počas daňovej kontroly, ako aj počas vyrubovacieho konania, tieto sú vyhodnotené jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, z dôkazov sú vyvedené konkrétne skutkové závery a na zistený skutkový stav boli aplikované relevantné ustanovenia Zákona o DPH. Rozhodnutie obsahuje vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami žalobcu a obsahuje úvahu, ktorá ovplyvnila hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých žalovaný rozhodoval.

Súčasne krajský súd neprihliadol na namietaný dôvod nezákonnosti napadnutého rozhodnutia uplatnený splnomocneným zástupcom žalobcu na pojednávaní 29. apríla 2016, keď tento namietal, že v prejednávanej veci malo byť aplikované ust. § 38 Zákona o DPH, v zmysle ktorého predmetná nehnuteľnosť mala byť oslobodená od dane, pričom žalovaný, ani správca dane toto ustanovenie neaplikovali, keď rozsah napadnutia správneho rozhodnutia nebol žalobcom rozšírený v lehote podľa § 250b (§ 250h ods. 1 O.s.p.).

O trovách konania žalobcu rozhodol krajský súd s poukazom na § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca z dôvodov uvedených v ustanovení § 205 ods. 2 písm. d/, písm. e/ a písm. f/ O.s.p. včas odvolanie, ktorým sa domáhal, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že žalobe vyhovie, čo odôvodnil tým, že krajský súd žalobu nedostatočne posúdil a krajský súd napadnutý rozsudok nedostatočne odôvodnil, keď tento sa bez všetkého iba stotožnil so závermi žalovaného bez toho, aby sa námietkami žalobcu reálne zaoberal.

Žalobca uviedol, že sa nie je možné stotožniť so závermi krajského súdu o tom, že výsledky dokazovania správcu dane spochybnili tvrdenie žalobcu o dodaní nehnuteľnosti uvedenej na spornej faktúre spôsobom a v termíne, ako uviedol žalobca (30. október 2013), keď k uvedenému záveru, ako žalovaný, tak aj krajský súd, dospeli len na základe tej skutočnosti, že kľúčmi disponovali rovnaké osoby, ktoré mali prístup k nehnuteľnosti v dôsledku toho, že boli súčasne spoločníkmi predchádzajúceho vlastníka nehnuteľnosti.

Zároveň namietal, že krajský súd sa s námietkou žalobcu o nesprávnej aplikácii Zákona o DPH, keď v danom prípade išlo o predaj nehnuteľnosti, pričom na posudzovanie dopadu kúpy, resp. predaja nehnuteľnosti na vznik daňovej povinnosti zaplatiť DPH je potrebné aplikovať ust. § 38 Zákona o DPH, ako špeciálnu úpravu, vôbec nezaoberal a ani nevysporiadal. Uviedol, že v napadnutom rozhodnutí žalovaného chýba posúdenie tohto konkrétneho plnenia s ustanoveniami Zákona o DPH, ktoré stanovujú povinnosť platiť dane v prípade ak predmetom dodania je špecifický tovar - nehnuteľnosť. Podľa žalobcu správca i žalovaný postupovali podľa ustanovení o bežnom režime zdanenia, resp. mu nie je zrejmé, na základe akej skutočnosti správca dane ako i žalovaný uvedený postup zvolili, resp. čo ich k tomu viedlo, čo podľa žalobcu činí rozhodnutie správcu dane, ako aj žalobou napadnuté rozhodnutie nepreskúmateľnými.

Záverom odvolania žalobca vyčíslil trovy prvostupňového a trovy odvolacieho konania v celkovej výške 1.043,82 eur.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že v plnom rozsahu zotrúva na svojich predchádzajúcich vyjadreniach a odmieta tvrdenia o nepreskúmateľnosti žalobou napadnutého rozhodnutia z dôvodu, že v rozhodnutí chýba posúdenie konkrétneho plnenia s ustanoveniami Zákona o DPH, ktoré stanovujú povinnosť platiť dane v prípade, ak predmetom dodania je špecifický tovar - nehnuteľnosť. Žalovaný zdôraznil, že v napadnutom rozhodnutí, ako aj správca dane, skonštatoval, že daňová povinnosť v kontrolovanom zdaňovacom období v zmysle ust. § 19 ods. 1 Zákona o DPH nevznikla, pretože žalobca nepreukázal, že právo nakladať s nehnuteľnosťou ako vlastník získal od spoločnosti LANDOX s.r.o. práve 30. októbra 2013 a keďže daňová povinnosť v kontrolovanom zdaňovacom období nevznikla, nebolo opodstatnené zaoberať sa otázkou platenia dane v zmysle § 69 ods. 12 písm. c/ Zákona o DPH. Žalobca nebol príjemcom plnenia od dodávateľa LANDOX s.r.o. v kontrolovanom zdaňovacom období IV. štvrtrok 2013 a preto nebol povinný platiť daň vzťahujúcu sa na dodanie nehnuteľnosti alebo jej časť v tuzemsku, ktorú sa podľa vyjadrení žalobcu dodávateľ rozhodol zdaňovať podľa § 38 ods. 1 Zákona o DPH. Tieto skutočnosti neboli predmetom vykonaného dokazovania z dôvodu, že pre vyslovenie záveru o neoprávnenosti uplatneného odpočítania dane zo spornej faktúry vo výške 65.500 eur nie sú relevantnými.

Záverom žalovaný uviedol, že odmieta názor žalobcu, že na prejedávanú vec aplikoval nesprávne právne predpisy, resp. predmetnú vec posudzoval v rozpore s právnou úpravou. Uviedol, že právo na odpočítanie dane žalobcovi nevzniklo a navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok potvrdil ako vecne správny.

Vo vydarení k vyjadreniu žalovaného žalobca opätovne uviedol, že v predmetnej veci bolo potrebné aplikovať ust. § 38 Zákona o DPH.

Podaním z 27. apríla 2017 žalobca poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR č. k. 8Sžf/10/2013 z 12. decembra 2013 a 4Sž/168/1996, zverejnený v ZSP 10/1997, s. 21, na podklade ktorých poukázal na výnimku zo zásady iudex ne eat ultra petita partium (sudca nech nejde nad návrhy strán), ktorá vyplýva z ustanovenia § 249 ods. 2 O.s.p., a ktorú predstavujú veci, v ktorých súd zistil, že žalobou napadnuté rozhodnutie trpí takými vadami, na ktoré musí súd prihliadať bez ohľadu na to, či žaloba takýto nedostatok rozhodnutia namietala. V kontexte s námietkou, že v predmetnej veci bolo potrebné aplikovať ust. § 38 Zákona o DPH, ako špeciálnu právnu úpravu, uviedol, že aplikovanie nesprávnej právnej úpravy je tak závažná vada rozhodnutia, že súd musí na túto prihliadnúť bez ohľadu na to, či žalobcom namietaná bola alebo nie.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“ alebo „odvolací súd“) ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 10 ods. 2 O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 211 a nasl. O.s.p.) v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu a dospel k záveru, že odvolaniu nemožno priznať úspech. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 vety prvej O.s.p., s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 27. septembra 2018 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p.).

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

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

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

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

Podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Odvolací súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému meritórnemu výroku rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu, a s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 O.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu. S poukazom na uvedené potvrdil odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny (§ 219 ods. 1 a 2 O.s.p.).

Predmetom odvolacieho konania bolo v rozsahu odvolacích námietok preskúmať rozsudok krajského súdu, tzn. zodpovedať, či výsledky dokazovania správcu dane dostatočne spochybnili tvrdenie žalobcu o dodaní nehnuteľnosti uvedenej na spornej faktúre spôsobom a v termíne, ako uviedol žalobca (30. október 2013) ako aj, či krajský súd postupoval správne, keď sa s odkazom na ust. § 250b (§ 250h ods. 1 O.s.p.) odmietol zaoberať namietaným dôvodom nezákonnosti napadnutého rozhodnutia uplatneným splnomocneným zástupcom žalobcu na pojednávaní 29. apríla 2016, kde tento namietal, že v prejednávanej veci malo byť aplikované ust. § 38 Zákona o DPH, v zmysle ktorého predmetná nehnuteľnosť mala byť oslobodená od dane, pričom žalovaný, ani správca dane toto ustanovenie neaplikovali.

Na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku najvyšší súd v prvom rade poukazuje na to, že v daňovom konaní je dôkazné bremeno na daňovom subjekte.

V uvedenom kontexte poukazuje najvyšší súd na svoje početné rozhodnutia, z ktorých vyplýva, že „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“. (rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011), ako aj, že: „Nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúry, iba predloženie faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. K námietke sa dáva žalobcovi do pozornosti, že je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosť daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný, tieto dôkazy len vykonáva.“ (rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 6Sžf/19/2011 z 23. novembra 2011).

Vo vzťahu k dôkaznému bremenu daňového subjektu je vzhľadom na odvoláciu námietku žalobcu ohľadne nesprávne vyhodnoteného skutkového stavu, na mieste poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 5Sžf/97/2009 zo 6. júla 2010, podľa ktorého: „Žalobca ako daňový subjekt nemusí svoje tvrdenie ním uvádzané v rôznych daňových listinách, podaniach a hláseniach preukazovať, pokiaľ nenastane opak, tzn., ak správca dane počas daňovej kontroly, resp. v daňovom konaní nepredloží daňovému subjektu svoje zistenia (§ 29 zákona č. 511/1992 Zb.) jasne preukazujúce pochybnosti o jeho tvrdeniach.“

V rámci konania nebolo sporné, že žalobca si uplatnil za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2013 nadmerný odpočet v sume 55.249,15 eur po tom, čo si odpočítal daň v sume 65.500 eur z faktúry č. 1301000 z 30. októbra 2013 v sume 393.000 eur (základ dane 327.500 eur, 20 % DPH 65.500 eur) vystavenej spoločnosťou LANDOX, s.r.o., Betliarska 12, Bratislava za dodanie nehnuteľnosti - kravína nachádzajúcej sa v k. ú. N. W., vedenej na LV č. XXX, na parc. č. 540/12 súp. č. 2562. K faktúre bola doložená kúpna zmluva, datovaná 30. októbra 2013, uzatvorená medzi predávajúcim - spoločnosťou LANDOX s.r.o. a kupujúcim - žalobcom, predmetom ktorej bol odplatný prevod vyššie uvedenej nehnuteľnosti. Kúpna suma bola dohodnutá vo výške 393.000 eur s DPH. Z osvedčovacej doložky vyplýva, že predávajúci podpísal predmetnú zmluvu pred notárom 5. marca 2014. K úhrade kúpnej sumy 393.000 eur s DPH malo dôjsť započítaním vzájomných pohľadávok o čom bola doložená dohoda o započítaní vzájomných pohľadávok uzatvorená medzi spoločnosťou LANDOX s.r.o. a žalobcom, datovaná 20. novembra 2011, predmetom ktorej bolo vzájomné započítanie pohľadávky spoločnosti LANDOX s.r.o. voči žalobcovi vo výške 393.000 eur (z faktúry č. 1301000 z 30. októbra 2013) a pohľadávky žalobcu voči spoločnosti LANDOX s.r.o. vo výške 470.000 eur neuhradenej vo výške 393.230 eur (z dokladu č. 20082013 z 20. augusta 2013), ktorá mala vzniknúť na základe opakovaných jednorazových pôžičiek vo výške 5.000 eur, ktoré mali byť uhrádzané v hotovosti do pokladne

spoločnosti LANDOX s.r.o., a to 4. júla 2013, 5. júla 2013, 6. júla 2013, 8. júla 2013, 9. júla 2013, 10. júla 2013, 11. júla 2013, 12. júla 2013, 13. júla 2013, 14. júla 2013, 15. júla 2013, 16. júla 2013, 17. júla 2013, 18. júla 2013, 20. júla 2013, 22. júla 2013, 23. júla 2013, 24. júla 2013, 25. júla 2013, 26. júla 2013, 27. júla 2013, 28. júla 2013, 29. júla 2013, 30. júla 2013, 31. júla 2013, 1. augusta 2013, 2. augusta 2013, 3. augusta 2013, 5. augusta 2013, 6. augusta 2013, 7. augusta 2013, 8. augusta 2013, 9. augusta 2013, 10. augusta 2013, 12. augusta 2013, 13. augusta 2013, 14. augusta 2013, 15. augusta 2013, 16. augusta 2013, 17. augusta 2013, 19. augusta 2013, 20. augusta 2013, 21. augusta 2013, 22. augusta 2013, 23. augusta 2013, 24. augusta 2013, 26. augusta 2013, 27. augusta 2013, 28. augusta 2013, 29. augusta 2013, 30. augusta 2013, 31. augusta 2013, 1. septembra 2013, 2. septembra 2013, 3. septembra 2013, 4. septembra 2013, 5. septembra 2013, 6. septembra 2013, 7. septembra 2013, 9. septembra 2013, 10. septembra 2013, 11. septembra 2013, 13. septembra 2013, 14. septembra 2013, 16. septembra 2013, 17. septembra 2013, 18. septembra 2013, 19. septembra 2013, 20. septembra 2013, 21. septembra 2013, 23. septembra 2013, 24. septembra 2013, 25. septembra 2013, 26. septembra 2013, 27. septembra 2013, 28. septembra 2013, 30. septembra 2013, 1. októbra 2013 a 2. októbra 2013.

Sporným zostalo dodanie tovaru - nehnuteľnosti. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania buď deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností alebo ak je tento deň skorší, ako deň zápisu, deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania. Vzhľadom na právne posúdenie skutkových záverov, ktoré učinil správca dane, resp. žalovaný, a vzhľadom na odvolacie námietky žalobcu, odvolací súd skúmal záver správcu dane a žalovaného, že predmetná nehnuteľnosť nebola dodaná v zdaňovacom období IV. štvrťrok 2013.

Skutočnosť, že k zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností došlo 22. apríla 2014, rozhodnutím Okresného úradu Rimavská Sobota, katastrálneho odboru č. V 723/14 z 22. apríla 2014, nebola v priebehu sporná. Vo vzťahu k odovzdaniu nehnuteľnosti do užívania sa odvolací súd stotožňuje so záverom správcu dane, že k odovzdaniu nehnuteľnosti reálne nikdy nedošlo, keď táto zostala v dispozícii obchodnej spoločnosti THT Slovakia s.r.o., ktorá je personálne prepojená so žalobcom a teda, že predmetná nehnuteľnosť nebola dodaná v zdaňovacom období IV. štvrťrok 2013.

V uvedenom kontexte odvolací súd poukazuje na okolnosti, za ktorých sa predmetná nehnuteľnosť dostala do dispozície žalobcu. Nehnuteľnosť, ktorá bola predmetom kúpnopredajnej zmluvy uzatvorenej medzi spoločnosťou LANDOX s.r.o. a žalobcom - kravín nachádzajúci sa v k. ú. N. W., vedenej na LV č. XXX, na parc. č. 540/12 súp. č. 2562, nadobudla spoločnosť LANDOX s.r.o. na základe kúpnej zmluvy č. 2013/03 z 30. júla 2013 v znení dodatku č. 1 zo 16. septembra 2013 od spoločnosti THT Slovakia s.r.o. za kúpnu cenu 3.600 eur s DPH. Vklad vlastníckeho práva do katastra nehnuteľností bol povolený rozhodnutím Okresného úradu Rimavská Sobota, katastrálneho odboru č. V 2052/13 zo 4. októbra 2013. Následne došlo k ďalšiemu prevodu nehnuteľnosti, kedy ju na základe kúpnej zmluvy datovanej k 30. októbru 2013 od spoločnosti LANDOX s.r.o. za kúpnu cenu 393.000 eur s DPH odkúpil žalobca. Vklad vlastníckeho práva do katastra nehnuteľností bol povolený rozhodnutím Okresného úradu Rimavská Sobota, katastrálneho odboru č. V 723/14 z 22. apríla 2014.

V rámci administratívneho konania, po tom, ako konateľ spoločnosti LANDOX s.r.o. M. K. opísal okolnosti, za ktorých sa stal konateľom predmetnej spoločnosti (pričom sa označil za osobu, ktorá je nastrčená k páchaniu trestnej činnosti, aby zakryla osobu páchatel'a, ktorá má z tejto činnosti prospech, tzv. bieleho koňa) uviedol, že predmetnú kúpnu zmluvu datovanú k 30. októbru 2013 podpisoval v marci 2014. O skutočnosti, že zmluva bola podpísaná v marci 2014 svedčí aj osvedčovacia doložka, z ktorej vyplýva, že predávajúci (M. K.) podpísal predmetnú zmluvu osobne pred notárom 5. marca 2014. Tvrdenie žalobcu, podľa ktorého M. K. podpísal predmetnú kúpnu zmluvu 30. októbra 2013 a 5. marca 2014 už len uznal svoj podpis za vlastný, nakoľko pôvodné zmluvy sa stratili, najvyšší súd zhodne so žalovaným vyhodnotil ako účelové tvrdenie, ktoré bolo vyvrátené výpoveďou M. K., ktorý okrem toho, že vyslovene uviedol, že predmetnú zmluvu podpísal až v marci 2014, uviedol aj, že o tom, že je konateľom predmetnej spoločnosti sa dozvedel v januári 2014, po tom, čo bol predvolaný správcom dane. Vzhľadom na námietku žalobcu o zaujatosti M. K. odvolací súd konštatuje, že výpoveď M. K. je

podporená objektívnymi skutočnosťami, ako je osvedčovacia doložka, z ktorej vyplýva, že predávajúci (M. K.) podpísal predmetnú zmluvu osobne pred notárom 5. marca 2014 a skutočnosť, že návrh na vklad vlastníckeho práva bol podaný 19. marca 2014. Nedôveryhodné sa javí aj tvrdenie žalobcu, že všetky exempláre predmetnej zmluvy (minimálne v počte 4 ks) boli stratené.

Zneužitie práva predstavuje vytváranie umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality, keď sa formálne dodržia podmienky pre odpočet dane, úkonmi daňového subjektu sa však sleduje hlavný cieľ, a to získanie daňovej výhody (viď. aj rozsudok Súdneho dvora EÚ C-162/07). Na základe uvedeného je zrejmé, že zo strany žalobcu došlo k zneužitiu práva, tak ako to definoval Súdny dvor EÚ vo veci C-255/02, pretože bolo preukázané naplnenie oboch prvkov, a to formálne dodržanie zákona, keď boli vyhotovené faktúry (a zmluvy) s formálnymi náležitosťami podľa zákona a objektívne preukázanie, na základe preukázania umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality v kontexte s personálnym a majetkovým prepojením, že hlavným cieľom bolo získať daňovú výhodu vo forme odpočítania dane. Osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie (viď. aj rozsudky Súdneho dvora EÚ C-32/03, C-255/02, spojené veci C-439/04 a C-440/04). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne.

Vykonaným dokazovaním v administratívnom konaní bolo teda dostatočne a nepochybne preukázané, že predmetná nehnuteľnosť nebola žalobcovi dodaná v zdaňovacom období IV. štvrtrok 2013 a teda žalobca nepreukázal, že boli splnené podmienky na odpočet dane v zmysle citovaných ustanovení Zákona o DPH.

Nad rámec uvedeného je nutné skonštatovať, že o podvodnom konaní žalobcu svedčí aj neodôvodnené navýšenie kúpnej ceny v priebehu necelého mesiaca o cca 11 000 %, ako aj forma úhrady ceny nehnuteľnosti započítaním, pričom započítavaná pohľadávka mala vzniknúť jednorazovými pôžičkami poskytovanými žalobcom spoločnosti LANDOX s.r.o. v podstate na dennom režime, a to v hotovosti priamo do pokladne, pričom uvedený postup sa odôvodnene javí ako obchádzanie hotovostného obmedzenia platieb tak, aby bol dodržaný zákon o bezhotovostnom platobnom styku (§ 4 ods. 1 zákona č. 394/2012 Z. z. o obmedzení platieb v hotovosti).

Spoločníci a konatelia žalobcu a spoločnosti THT Slovakia s.r.o. Q. C., Q. S. a V. C., ako aj W. V., bývalý konateľ spoločnosti LANDOX s.r.o., sú v súčasnosti stíhaní pre rôzne trestné činy daňového charakteru, ktorých sa mali dopúšťať obdobným spôsobom, ako bolo zistené v predmetnej veci.

Vo vzťahu k námietke žalobcu, že v predmetnej veci bolo potrebné aplikovať ust. § 38 Zákona o DPH, ktorou sa krajský súd odmietol zaoberať, najvyšší súd poukazuje na to, že predmetom súdneho prieskumu môžu byť len tie námietky vznesené v žalobe, ktoré boli uplatnené v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu a s ktorými sa musel žalovaný vysporiadať v druhostupňovom rozhodnutí napadnutom žalobou (ZSP 31/2002), ako aj, že rozsah napadnutia správneho rozhodnutia možno rozšíriť len v lehote podľa § 250b O.s.p. (§ 250h ods. 1 O.s.p.). Krajský súd preto postupoval správne, keď sa odmietol zaoberať namietaným dôvodom nezákonnosti napadnutého rozhodnutia uplatneným splnomocneným zástupcom žalobcu na pojednávaní 29. apríla 2016, kde tento namietal, že v prejednávanej veci malo byť aplikované ust. § 38 Zákona o DPH, v zmysle ktorého predmetná nehnuteľnosť mala byť oslobodená od dane, pričom žalovaný, ani správca dane toto ustanovenie neaplikovali.

Nad rámec uvedeného najvyšší súd konštatuje, že sa stotožnil s názorom žalovaného, že nakoľko žalobca nepreukázal, že boli splnené podmienky na odpočet dane v zmysle vyššie citovaných ustanovení Zákona o DPH, táto skutočnosť nebola pre vyslovenie záveru o neoprávnenosti uplatneného odpočítania dane zo spornej faktúry vo výške 65.500 eur relevantnou a preto nebola ani predmetom vykonaného dokazovania. Z uvedeného dôvodu nebol dôvod na aplikáciu právnych názorov vyjadrených v rozsudkoch Najvyššieho súdu SR č. k. 8Sžf/10/2013 z 12. decembra 2013 a 4Sž/168/1996, zverejnenom v ZSP 10/1997, s. 21, na ktoré poukázal žalobca.

Námietky žalobcu uplatnené v odvolaní teda neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku, ktorý sa v dôvodoch svojho rozhodnutia dostatočne vysporiadal so všetkými žalobnými námietkami.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže v odvolacom konaní nebol úspešný.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť 1. júla 2016.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.