

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/57/2019
Identifikačné číslo spisu: 1015201233
Dátum vydania rozhodnutia: 28.05.2020
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1015201233.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobca): AMANEX s. r. o., Kopčianska 10, Bratislava - mestská časť Petržalka, 851 01, IČO: 46 048 723, právne zastúpený: JUDr. Pavlom Čičmancom, advokátom, Prievozska 14/A, 821 09 Bratislava proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/192202/2015/4885 zo dňa 15. mája 2015, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/182/2015-32 zo dňa 07.02.2017 v spojení s opravným uznesením č. k. 5S/182/2015-62 zo dňa 17.06.2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/182/2015-32 zo dňa 7. februára 2017 z a m i e t a .

Sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred prvostupňovým správnym súdom

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej v texte rozsudku len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 5S/182/2015-32 zo dňa 07.02.2017 v spojení s opravným uznesením č. k. 5S/182/2015-62 zo dňa 17.06.2019 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S. s. p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/192202/2015/4885 zo dňa 15. mája 2015, ktorým tento potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej aj ako „správca dane“ alebo „prvostupňový správny orgán“) č. 9104408/5/330465/2015/BieM zo dňa 12. 02. 2015, ktorým v zmysle § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých

zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) správca dane znížil žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2012 zo sumy 100 994,37 eur na sumu 994,37 eur, t. j. určil rozdiel dane v sume 100 000 eur. Rozdiel dane pozostával z nepriznaného nároku na odpočítanie dane vo výške 100 000 eur z kúpy nehnuteľnosti na základe kúpnej zmluvy uzatvorenej so spoločnosťou CRASELIX s. r. o. dňa 03. 04. 2012. O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že žalobcovi voči žalovanému nárok na náhradu trov konania nepriznal.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že po preskúmaní spisového materiálu administratívneho spisu žalovaného dospel k záveru, že neboli zistené žiadne skutočnosti, ktoré by odôvodňovali zmenu alebo zrušenie napadnutého rozhodnutia. Podľa názoru krajského súdu sa žalovaný vo svojom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu, ktoré uviedol vo svojom odvolaní. Uviedol, že žalobca v žalobe namietal nesprávne právne posúdenie veci zo strany žalovaného ako aj správneho orgánu prvého stupňa. Poukázal na to, že žalobca na str. 6 až 11 cituje zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), daňový poriadok, Ústavu SR, Nálezy Ústavného súdu SR a judikatúru Súdneho dvora EU. Správny súd sa stotožnil so závermi žalovaného v jeho rozhodnutí, že žalobca okrem citácii uvedených právnych noriem neuviedol, v čom spočíva nesprávne právne posúdenie veci zo strany žalovaného, ktoré právne predpisy zo strany žalovaného sú nesprávne interpretované a ktoré závery sú v nesúlade s vykonanými skutkovými zisteniami. Žalobca skonštatoval, že rozhodnutie žalovaného je vydané na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, o právnych záveroch, ktorého sú dôvodné pochybnosti, alebo sú v extrémnom nesúlade s vykonanými skutkovými zisteniami, z ktorých v žiadnej možnej interpretácii odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia nevyplývajú. Z uvedeného zhrnutia žalobcom nie je podľa názoru krajského súdu možné vyvodiť, v čom spočíva nesprávne právne posúdenie veci zo strany žalovaného a orgánu verejnej správy prvého stupňa.

3. Krajský súd ďalej odôvodnil neopodstatnenosť námietky žalobcu, podľa ktorej žalovaný vychádzal z nesprávneho výkladu ust. § 24 ods. 4, § 46 ods. 10 daňového poriadku a jeho závery nezodpovedajú skutkovému priebehu kontroly a zisteniam z nej získaných. Podľa správneho súdu správca dane neprekročil lehotu stanovenú ust. § 46 ods. 10 daňového poriadku. Daňová kontrola za zdaňovacie obdobie druhý štvrťrok 2012 bola u žalobcu začatá dňa 20.11.2012, na základe oznámenia o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti č. 9102408/5/3167945/2012/BieM zo dňa 31.10.2012. Ukončená bola dňa 23.10.2013, keď bol žalobcovi doručený protokol č. 9104408/5/4669609/2013/BieM zo dňa 16.10.2013. Z uvedeného vyplýva, že dĺžka trvania daňovej kontroly bola 338 dní, čiže jednoročná lehota vyplývajúca z ust. § 46 ods. 10 daňového poriadku bola správcom dane dodržaná. Taktiež bola dodržaná lehota na vydanie prvostupňového rozhodnutia správcom dane v zmysle § 68 ods. 3 daňového poriadku, nakoľko toto rozhodnutie bolo vydané vo vyrubovacom konaní v zákonom stanovenej 15 dňovej lehote odo dňa spisovania poslednej zápisnice.

4. Správny súd tiež uviedol, že zo strany správcu dane nebolo porušené ust. § 24 ods. 4 daňového poriadku, z ktorého vyplýva, že ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Žalobca namietal, že uvedené ustanovenie neoprávňuje správcu dane použiť v rámci dokazovania skutočností rozhodujúce pre správne určenie dane za zdaňovacie obdobie druhý štvrťrok 2012 aj kontrolné zistenia získané v rámci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie december 2013. Súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného, že dokazovanie určitých skutočností tvrdených daňovým subjektom a ich vyvracanie správcom dane tvorí podstatu uvedeného dokazovania. Už vyššie citované ust. § 24 ods. 4, v ktorom sa hovorí, že ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, a čo nie je získané v rozpore so všeobecnými právnymi predpismi. Zistené skutočnosti z kontroly vykonanej za zdaňovacie obdobie december 2013 a ich použitie v rámci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie druhý štvrťrok 2012 neboli získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Správca dane bol oprávnený použiť aj tieto zistenia z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie december 2013 a neboli v rozpore s ust. § 24 ods. 4 daňového poriadku. Čo sa týka samej podstaty veci, o ktorú v danej prejednávanej veci ide a to nepriznanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z kúpy

nehnutelnosti bytu a nebytových priestorov, orgány verejnej správy podľa názoru krajského súdu správne rozhodli, keď nepriznali žalobcovi nárok na odpočítanie dane vo výške 100.000,- eur z kúpnej zmluvy uzatvorenej dňa 03.04.2012 so spoločnosťou Craselix s. r. o. Bratislava.

5. Krajský súd ďalej konštatoval, že základným predpokladom pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z prijatých tovarov a služieb platiteľom dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH je preukázanie toho, že platiteľ dane prijaté tovary a služby použije na dodávky tovarov a služieb s možnosťou odpočítania dane. Túto skutočnosť pri plnení prijatom od spoločnosti Craselix s. r. o. Bratislava žalobca nepreukázal. Zo spisového materiálu vyplýva a bolo preukázané, že žalobca prijaté plnenie použil na dodávky služieb prenájmu, ktoré sú od dane v zmysle § 38 ods. 3 zákona o DPH oslobodené. Žalobca nepreukázal, že by dané nehnuteľnosti použil na iný účel. Žalobca odpočítal daň z tovaru, ktorý použil na dodávky služieb, ktoré sú podľa § 38 ods. 3 zákona o DPH od dani oslobodené, porušil tým ust. § 49 ods. 3 zákona o DPH, v zmysle ktorého platiteľ nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb podľa § 49 ods. 2, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 42. Správny súd tiež uviedol, že žalovaný sa vo svojom rozhodnutí vysporiadal aj s judikatúrou Najvyššieho súdu SR, s článkami Ústavy SR ako aj s rozsudkami Európskeho súdneho dvoru, na ktoré poukázal žalobca vo svojom odvolaní.

6. Krajský súd v Bratislave po preskúmaní veci dospel k záveru, že orgány verejnej správy pri svojom rozhodovaní vychádzali z riadne a úplne zisteného skutkového stavu veci a všetky dôkazy vo svojich rozhodnutiach riadne odôvodnili. Podľa názoru správneho súdu napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj orgánu verejnej správy prvého stupňa bolo z pohľadu žalobných dôvodov v súlade so zákonom, nakoľko námietky žalobcu neodôvodňujú zrušenie napadnutých rozhodnutí, žalobu v celom rozsahu podľa § 190 S. s. p. zamietol.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

7. Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonom stanovenej lehote žalobca kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ S. s. p., v ktorej uviedol, že napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

8. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že nesúhlasí so záverom krajského súdu, ktorý uviedol na strane 9 odôvodnenia rozsudku, nakoľko na stranách 2 až 6 žaloby podrobne opísal aké skutkové zistenia v procese zisťovania žalovaný a správca dane pri posudzovaní opodstatnenosti oprávnených nárokov žalobcu na odpočítanie dane zistili a taktiež uviedol skutkové zistenia, ktoré žalovaný a správca dane nesprávne právne posúdili. Sťažovateľ dôvody nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom odôvodňuje okrem iných aj argumentáciou zhodnou v podanej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného. Žalobca nesúhlasil s právnymi závermi krajského súdu vyslovenými na strane 10 rozsudku a tiež s právnymi závermi žalovaného a správcu dane, lebo vychádzajú zo skutkového stavu, ktorý je v rozpore s obsahom spisu, z nesprávneho výkladu čl. 2 ods. 1 písm. a), písm. b), čl. 167, čl. 168 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „DPH smernica“), § 38 ods. 3, ods. 5, § 49 ods. 2, ods. 3 zákona o DPH, 3 ods. 1, ods. 2, ods. 3, ods. 6, 24 ods. 1, ods. 2, ods. 3 daňového poriadku ako i z nesprávneho posudzovania - hodnotenia dôkazov produkovaných v procese zisťovania skutkového stavu pri správe daní a preto ich treba hodnotiť ako arbitrárne a protizákonné.

9. Podľa názoru sťažovateľa právnemu záveru krajského súdu o preukázaní daňového úniku a zneužitia absentuje zistenie subjektívnej stránky konania žalobcu, t. j. predstieranie vôle vykonávať ekonomickú činnosť, ktorá mala viesť k získaniu daňovej výhody. V tomto smere dokazovanie žalovaným a správcom dane nebolo vôbec vykonané a odôvodnené v nimi vydaných rozhodnutiach. Vykonané dokazovanie nepreukázalo splnenie ani druhej kumulatívnej podmienky, ktorou je získanie daňovej výhody, ako hlavného cieľa predmetného plnenia. V tomto smere dokazovanie žalovaným a správcom

dane nebolo tiež vôbec vykonané a odôvodnené v nimi vydaných rozhodnutiach. Záver krajského súdu, žalovaného a správcu dane, že žalobca nenadobudol investičný majetok pre potreby svojej ekonomickej činnosti, je založený na dohadoch, na ľubovôli bez akejkoľvek racionálnej opory v zistenom skutkovom stave, lebo žalovaný a správca dane v odôvodneniach vydaných rozhodnutí konštatujú zhodne, že materiálne neboli dodania nehnuteľností spochybnené. Podľa sťažovateľa krajský súd v danej veci použil neadekvátne metódy výkladu vynútených právnou úpravou, ktorá je vo svojej podstate komplikovaná a neujasnená a pripúšťa viaceré interpretačné výsledky. Ďalej tiež uviedol, že krajský súd sa pri výklade odchyľil od platných zásad interpretácie právnych noriem požadovaných právnou teóriou i praxou a neprimeraným extenzívnym výkladom v niektorých momentoch nesledujúcich účel právnej úpravy dospel k takým rigoróznym záverom, že tieto odporujú základnej právnej logike a s ňou súvisiacou právnou úpravou.

10. Právne závery krajského súdu, žalovaného a správcu dane, že z argumentácie žalobcu v podanej žalobe nie je možné vyvodiť, v čom spočíva nesprávne právne posúdenie veci zo strany žalovaného a orgánu verejnej správy prvého stupňa, že zo spisového materiálu vyplýva a bolo preukázané použitie prijatého plnenia žalobcom na dodávky služieb prenájmu, ktoré sú od daní v zmysle § 38 ods. 3 zákona o DPH oslobodené, že žalobca nepreukázal použitie kúpených nehnuteľností na iný účel, že žalobca odpočítal daň z tovaru, ktorý použila dodávka služieb, ktoré sú podľa § 38 ods. 3 zákona o DPH od daní oslobodené, čím porušil ustanovenie § 49 ods. 3 zákona o DPH, v zmysle ktorého si nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, ktoré použil na dodávky tovarov a služieb oslobodených od dane podľa 28 až § 42 zákona o DPH, sú podľa sťažovateľa založené na ľubovôli bez akejkoľvek racionálnej opory v zistených skutočnostiach, na ktoré pri zisťovaní skutkového stavu prihliadali, avšak ich vyhodnotili ako právne nepodstatné a bezvýznamné. Týmto svojim postupom zaťažil krajský súd vydané rozhodnutie vadou nesprávneho právneho posúdenia podľa § 440 ods. 1, písm. g) S. s. p..

11. Podľa sťažovateľa sú právne závery krajského súdu, žalovaného a správcu dane v rozpore s výkladom článku 168 písm. a) DPH smernice, ktorý je podľa jeho názoru potrebné vykladať tak, že zdaniteľná osoba konajúca ako taká, ktorá nadobudla investičný majetok a zaradila ho do svojho obchodného majetku, je oprávnená odpočítať DPH zaplatenú pri nadobudnutí tohto majetku v zdaňovacom období, v ktorom bol dodávateľ povinný platiť túto DPH, a to bez ohľadu na okolnosť, že sa tento majetok ihneď nevyužíval na podnikateľské účely. Vnútroštátnemu súdu prináleží určiť, či zdaniteľná osoba nadobudla investičný majetok pre potreby svojej ekonomickej činnosti, prípadne posúdiť existenciu zneužitia. Sťažovateľ pritom poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ: 268/83 Rompelmen, C-118/11 Eon Aset Menidjunt, C-97/90 Lennartz, C-25/03 HE, C-378/02 Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-291/92 Armbrecht, C-434/03 Charles a Charles-Tijmens, C-460/07 Puffer, C-400/98 Breitsohl, C-255/02 Halifax a i., C-396/98 Schloßstrasse, C-385/09 Nidera Handelscompagnie.

12. S poukazom na vyššie uvedené, právne posúdenie veci krajským súdom, žalovaným a správcom dane ide podľa sťažovateľa zjavne nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie zabezpečenia správneho výberu daní a predchádzaniu daňovým únikom, čím spochybnili základný princíp neutrality DPH. 12. Krajský súd a orgány verejnej správy vykonali podľa názoru sťažovateľa v prerokovávanom prípade výklad čl. 2 ods. 1 písm. a, písm. b), čl. 167, čl. 168 písm. a) DPH smernice, 38 ods. 3, ods. 5, § 49 ods. 2, ods. 3 zákona o DPH, § 3 ods. 1, ods. 2, ods. 3, ods. 6, 24 ods. 1, ods. 2, ods. 3 daňového poriadku spôsobom zjavného a neodôvodneného či nespravodlivého vybočenia (excesu) zo štandardného výkladu, ktorý je v súdnej praxi rešpektovaný a predstavuje tak nepredvídateľnú interpretačnú ľubovôľu, resp. je v rozpore so všeobecne uznávanými zásadami spravodlivosti. Sťažovateľ konštatoval, že právny záver krajského súdu vychádzajúci z právnych záverov orgánov verejnej správy v prerokovávanom prípade je zjavným výkladovým vybočením, ktoré predstavuje porušenie práva na spravodlivý proces vychádzajúci z čl. 46 ods. 1 Ústavy a čl. 6 Dohovoru.

13. S poukazom na uvedené sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, a priznal mu náhradu trov konania.

14. Ku kasačnej sťažnosti podal písomné vyjadrenie žalovaný. Podľa jeho názoru krajský súd pri svojom

rozhodovaní vychádzal z riadne zisteného skutkového stavu veci a z jeho riadneho právneho posúdenia. V danom prípade sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol v čom spočíva nesprávne právne posúdenie zo strany správcu dane, žalovaného resp. správneho súdu. Opakovane poukazuje len na skutočnosti, ktoré uviedol v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane a v správnej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného. Žalovaný uviedol, že sa s argumentami žalobcu podrobne vysporiadal v rozhodnutí o odvolaní s ktorým rozhodnutím sa Krajský súd v Bratislave v plnom rozsahu stotožnil. Ďalej konštatoval, že daňové orgány ako aj krajský súd v priebehu posúdenia veci vychádzali zo skutočností, ktoré boli zistené v priebehu daňovej kontroly a následného ďalšieho konania a svoj záver v danej veci podložili nielen právnou normou (zákon o DPH, DPH smernica, rozsudky ESD), ale aj relevantnými dôkazmi, ktoré majú reálny podklad vo vykonanom dokazovaní a sú súčasťou priloženého spisového materiálu. Preto navrhol, aby kasačný súd podľa § 461 S. s. p. kasačnú sťažnosť zamietol.

III.

Konanie na kasačnom súde

15. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len "najvyšší súd") ako súd kasačný [§ 438 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len "S. s. p.")], po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S. s. p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S. s. p.) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 453 ods. 1 S. s. p.) a jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28.mája 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S. s. p.).

16. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave, preskúmal rozsudok správneho súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

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

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

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

20. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že Daňový úrad Bratislava, ako miestne príslušný správca dane, vykonal u žalobcu kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2012. Rozhodnutím č. 9104408/5/27r4796/2014/BieM zo dňa

21.01.2014 podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku nepriznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane vo výške 100 000 eur z kúpnej zmluvy uzatvorenej dňa 03.04.2012 so spoločnosťou CRASELIX s. r. o., Trenčianska 57, Bratislava, predmetom ktorej bol predaj nehnuteľností (bytu a nebytových priestorov) v celkovej výške 600 000 eur. Predmetná kúpna zmluva bola spísaná formou notárskej zápisnice pred notárom dňa 03.04.2012 a zaevidovaná pod č. N231/2012, Nzl 1873/2012, NCRI 12182/2012. Uvedená notárska zápisnica bola predložená správcovi ako daňový doklad - faktúra, na základe ktorej si žalobca uplatnil odpočítanie dane. Správca dane z uvedenej notárskej zápisnice (kúpnej zmluvy) žalobcovi nárok na odpočítanie dane nepriznal z dôvodu, že dospel k záveru, že predmetnú notársku zápisnicu nie je možné uznať za faktúru oprávňujúcu odpočítať daň, nakoľko neobsahuje náležitosti faktúry podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH a tým žalobca nesplnil základnú podmienku na uplatnenie práva na odpočítanie dane uvedené v § 49 ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona o DPH. Nárok na odpočítanie dane správca dane neuznal aj z dôvodu, že šetrením zistil, že žalobca predmetné nehnuteľnosti používa na dodávky služieb, ktoré sú od dane oslobodené podľa § 38 zákona o DPH (prenájom nehnuteľností nezdaniteľnej osobe - občanovi), a preto nemá právo na odpočítanie dane pri ich kúpe, nakoľko ustanovenie § 49 ods. 3 zákona o DPH ustanovuje, že platiteľ nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb podľa ods. 2, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až § 42 zákona o DPH.

21. O odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný v rámci odvolacieho konania rozhodnutím č. 1100302/1/213847/2014/4885 zo dňa 12.05.2014 tak, že rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9104408/5/274796/2014/BieM zo dňa 23.01.2014 zrušil a vrátil vec na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu, že okolnosti, na základe ktorých správca dane rozhodoval, neboli postačujúce na prijatie ním prezentovaného záveru. Žalovaný sa so závermi správcu dane, že predloženú notársku zápisnicu nie je možné uznať za faktúru oprávňujúcu odpočítať daň, nakoľko neobsahuje náležitosti faktúry podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH, nestotožnil. Plne by sa však bol stotožnil so záverom správcu dane, že žalobcovi nárok na odpočítanie dane pri kúpe nehnuteľností definovaných v notárskej zápisnici nevznikol, a to v prípade, ak žalobca predmetné nehnuteľnosti použil na plnenia oslobodené od dane v zmysle § 38 ods. 3 zákona o DPH, s ktorými nie je spojený nárok na odpočítanie dane, nakoľko ust. § 49 ods. 3 zákona o DPH takýto nárok vylučuje. Žalovaný akceptoval námietku žalobcu uvedenú v odvolaní, že správca dane účel použitia nehnuteľností žalobcom v čase od ich nadobudnutia (03.04.2012) do dňa podpisu zmluvy o nájme s pani O. (15.01.2013) neskúmal, a preto jeho záver o porušení ustanovenia § 49 ods. 2 v nadväznosti na ods. 3 zákona o DPH v kontrolovanom zdaňovacom období bol predčasný a nepreskúmateľný. Na základe uvedeného žalovaný zaviazal správcu dane v ďalšom konaní preveriť, za akým účelom žalobca predmetné nehnuteľnosti, pri kúpe ktorých si uplatnil nárok na odpočítanie dane, nadobudol, ako ich následne použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ a to aj so zreteľom na uplatnenie ustanovenia § 54 zákona o DPH. Zaviazal správcu dane preveriť, na aké zdaniteľné obchody boli nehnuteľnosti žalobcom využívané v časovom období medzi uzatvorením kúpnej zmluvy zo dňa 03.04.2012 a nájomnej zmluvy zo dňa 15.01.2013.

22. Správca dane pokračoval vo vyrubovacom konaní, v rámci ktorého vykonal ďalšie dokazovanie. Po preverení požadovaných rozhodnutí č. 9104408/5/330465/2015/BieM zo dňa 12.02.2015 v zmysle § 68 ods. 6 daňového poriadku znížil žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2012 zo sumy 100 994,37 eur na sumu 994,37 eur, t. j. určil rozdiel dane v sume 100 000 eur. Rozdiel dane pozostával opätovne z nepriznaného nároku na odpočítanie dane vo výške 100 000 eur z kúpy nehnuteľností na základe kúpnej zmluvy uzatvorenej so spoločnosťou CRASELIX s. r. o. dňa 03.04.2015. V odôvodnení rozhodnutia uviedol, že žalobca prijaté plnenie, t. j. kúpené nehnuteľnosti použil na dodávky služieb prenájmu, ktoré sú od dane v zmysle § 38 ods. 3 zákona o DPH oslobodené. Iný účel využitia daných nehnuteľností žalobca správcovi dane nepreukázal. Nakoľko si žalobca odpočítal daň z tovaru, ktorý použil na dodávky služieb, ktoré sú podľa § 38 ods. 3 zákona o DPH od dane oslobodené, porušil ustanovenie § 49 ods. 3 zákona o DPH, v zmysle ktorého platiteľ nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb podľa § 49 ods. 2, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 a 42.

23. Žalovaný rozhodnutím č. 1100302/1/192202/2015/4885 zo dňa 15.05.2015 potvrdil odvolaním

napadnuté rozhodnutie, nakoľko mal zo spisového materiálu a dôkazov v ňom uvedených za preukázané, že správca dane si zadovážil dostatok dôkazov na prijatie ním prezentovaného záveru, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane pri kúpe tovaru (nehnutelnosti), ktorý použil na dodávky služieb, ktoré sú podľa § 38 ods. 3 zákona o DPH od dane oslobodené, a tým nepreukázal splnenie zákonom stanovených podmienok na odpočítanie dane uvedených v ustanovení § 49 ods. 2 zákona o DPH, na ktorých bezpodmienečné splnenie sa nárok na odpočítanie dane viaže.

24. Žalobca sa podanou žalobou domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného pričom namietal, že rozhodnutie žalovaného je vydané na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, o právnych záveroch ktorého sú dôvodné pochybnosti, lebo sú v extrémnom nesúlade s vykonanými skutkovými zisteniami, z ktorých v žiadnej možnej interpretácii odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia nevyplývajú, a preto v prerokovanej veci nevytvárajú zákonom prezumovaný uložený nevyhnutný rozsah na spravodlivé rozhodnutie, v dôsledku čoho je žalobou napadané rozhodnutie neústavné a nezákonné. Poukázal aj na skutočnosť, že správca dane po uplynutí zákonom stanovenej jednoročnej lehoty vydal prvé rozhodnutie vo veci.

25. O podanej žalobe rozhodol Krajský súd v Bratislave č. k. 5S/182/2015-32 zo dňa 07.02.2017 v spojení s opravným uznesením č. k. 5S/182/2015-62 zo dňa 17.06.2019 tak, že žalobu podľa § 190 S. s. p. zamietol.

26. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Podľa ods. 2 uvedeného ustanovenia daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

27. Podľa § 38 ods. 3 zákona o DPH (účinného do 31.12.2012) 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.

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

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

30. Podľa § 49 ods. 3 zákona o DPH platiteľ nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb podľa ods. 2, ktoré použije na dodávky tovaru a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 42.

31. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje a/ skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b/ skutočnosť, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

32. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný inými návrhmi daňových subjektov.

33. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosť o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosť všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

34. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

35. Podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61 Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov.

36. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

37. Zákon č. 222/2004 Z.z. o DPH určuje, kedy vzniká právo na odpočítanie dane a za akých podmienok je možné daň odpočítať. Z prílohy č. 6 (Zoznam prebraných právnych aktov Európskych spoločenstiev a Európskej únie) zákona o DPH vyplýva, že v zozname je Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo dňa 17.05.1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, ktorá bola nahradená v novej štruktúre a v jazykovo upravenej podobe s účinnosťou od 01.01.2007 Smernicou Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (označovaná aj ako DPH smernica). DPH smernica v podstate nahradila Šiestu smernicu bez podstatných zmien významu jednotlivých ustanovení.

38. Podľa článku 17 odsek 2 písm. a/ Šiestej smernice; pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jeho zdaniteľných plnení, daňovník má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť: a/ daň z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník.

39. Podľa článku 168 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006; pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy: a/ DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou.

40. Predmetom súdneho prieskumu bolo rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1100302/1/192202/2015/4885 zo dňa 15. mája 2015, ktorým tento potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9104408/5/330465/2015/BieM zo dňa 12. 02. 2015, ktorým v zmysle § 68 ods. 6 daňového poriadku správca dane znížil žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie 2. štvrt'rok 2012 zo sumy 100 994,37 eur na sumu 994,37 eur, t. j. určil rozdiel dane v sume 100 000 eur. Rozdiel dane pozostával z nepriznaného nároku na odpočítanie dane vo výške 100 000 eur z kúpy nehnuteľnosti na základe kúpnej zmluvy uzatvorenej so spoločnosťou CRASELIX s. r. o. dňa 03. 04. 2012.

41. Kasačné námietky sťažovateľa Najvyšší súd Slovenskej republiky vyhodnocuje v celom rozsahu za nedôvodné. Vo vzťahu k námietke nesprávneho právneho posúdenia veci kasačný súd dáva za pravdu žalovanému, že žalobca ako sťažovateľ túto námietku jednoznačne nekonkretizuje, a to v čom konkrétne spočíva nesprávne právne posúdenie veci. V kontexte s touto námietkou kasačný súd udáva, že podstatou prejednávanej veci je to, či žalobcovi správne nebol uznaný nárok na odpočítanie dane z prijatého zdaniteľného obchodu (kúpa nehnuteľnosti) z dôvodu, že prijaté plnenie žalobca použil na plnenie oslobodené od dane v zmysle § 38 ods. 3 Zákona o DPH s ktorým nie je spojený nárok na odpočet dane, pretože ustanovenie § 49 ods. 3 Zákona o DPH takýto nárok vylučuje. Podmienky pre vznik a uplatnenie práva na odpočítanie dane sú upravené v § 49 až 51 Zákona o dani z pridanej hodnoty

a boli doň transponované na základe Smernice Rady 2006/112/ES. S poukazom na § 49 ods. 3 Zákona o DPH, 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 poukazom na uvedenú právnu úpravu Najvyšší súd konštatuje, že uskutočnenie zdaniiteľného obchodu (dodanie tovaru alebo služby), je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočítania dane. Následne aby mohol byť uplatnený nárok na odpočítanie dane, musia mať nadobudnuté tovary a služby priame a bezprostredné spojenie s výstupnými plneniami, ktoré sú dôvodom pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Je preto nevyhnutné, aby zámer platiteľa dane, ako použije prijaté plnenia, bol zrejmý už v čase vzniku práva na odpočítanie dane, aby bolo jednoznačné, že prijaté tovary alebo služby sa viažu k uskutočneniu plnení, s ktorými je spojený nárok na odpočet dane.

42. Kasačný súd sa stotožňuje s tvrdením žalobcu, že podľa judikatúry Súdneho dvora Európskej únie je právo na odpočítanie dane neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu dane z pridanej hodnoty a v zásade ho nemožno obmedziť. Aby však bolo možné odpočítať daň z pridanej hodnoty, musia plnenia uskutočňované na vstupe priamo a bezprostredne súvisieť s plneniami na výstupe, pri ktorých je daň z pridanej hodnoty odpočítateľná (pozri rozsudky C-37/95, C-268/83, C-98/98, C-169/04, C-16/00 ako aj C-4/94 BLP Group plc., C-98/98 Midland Bank plc). Z týchto rozsudkov vyplýva, že daň z pridanej hodnoty môže byť odpočítaná iba v prípade, ak prijaté zdaniiteľné plnenia priamo a bezprostredne súvisia s uskutočňovanými plneniami, s ktorými je spojený nárok na odpočet dane. Nárok na odpočet dane na vstupe u prijatého tovaru alebo prijatých služieb vzniká iba v situácii, ak sú tieto takéto prijaté plnenia súčasťou nákladov na uskutočnené plnenia, s ktorými je spojený nárok na odpočet dane na vstupe. Vzhľadom na konštrukciu zákona o dani z pridanej hodnoty je v záujme daňového subjektu, t. j. žalobcu aby si zaobstaral dostupné dôkazy, pretože je na jeho strane povinnosť preukázať splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane - § 49 Zákona o DPH, ktoré boli do zákona o DPH transformované Smernicou Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

43. Podľa názoru kasačného súdu žalobca pri plnení prijatom od spoločnosti CRASELIX, s. r. o., nepreukázal, že v zmysle § 49 ods. 2 Zákona o DPH, toto plnenie použije na dodávky tovarov a služieb s možnosťou odpočítania dane. Bolo preukázané, že prijaté plnenie od spoločnosti CRASELIX, s. r. o. použil na dodávky služieb prenájmu nezdaniteľnej osobe - občanovi, ktoré sú od dane v zmysle § 38 ods. 3 Zákona o DPH oslobodené. Iné využitie prijatého plnenia v čase od jeho kúpy, do času jeho prenájmu správcovi dane žiadnym spôsobom nepreukázal i napriek skutočnosti, že bol na to správcom dane vyzvaný výzvou zo dňa 08.10.2014.

44. Podľa názoru kasačného súdu nebola presiahnutá ani lehota daňovej kontroly s poukazom na ustanovenie § 46 ods. 10 Daňového poriadku, čo správne aj konštatoval správny súd. Daňová kontrola v predmetnej veci netrvala viac ako 12 kalendárnych mesiacov. Daňová kontrola bola začatá na základe oznámenia a to dňa 20.11.2012, ukončená bola dorúčením protokolu o daňovej kontrole vo vzťahu k žalobcovi dňa 23.10.2013. Taktiež je možné vyhodnotiť ako nedôvodnú kasačnú námietku žalobcu, že nebolo možné použiť zistenia z inej daňovej kontroly a to z daňovej kontroly žalobcu z obdobia za december 2013 s poukazom na § 24 ods. 4 Daňového poriadku, podľa ktorého ako dôkaz možno použiť všetko čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Zistené skutočnosti z kontroly vykonanej za zdaňovacie obdobie 2013 a ich použitie v rámci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie II. štvrtýrok 2012, ktoré boli použité v rámci vyrubovacieho konania aj podľa názoru kasačného súdu bolo možné použiť vzhľadom na uvedené ust. § 24 ods. 4 Daňového poriadku.

45. Kasačný súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že bolo na mieste zo strany správcu dane, respektíve aj žalovaného konštatovanie, že bola preukázaná aj existencia zneužívajúcich okolností smerujúcich k získaniu daňovej výhody a súhlasí s konštatáciou žalovaného, že konanie spoločnosti CRASELIX s. r. o. a AMANEX, s. r. o., možno považovať za úmyselné zneužívanie práva, resp. za účelom neoprávneného získania odpočtu dane, nakoľko tomu nasvedčujú skutkové zistenia správnych orgánov, že skutočným obsahom deklarovovaných obchodných transakcií s predmetnými

nehnutelnosťami bolo získanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ktorá do štátneho rozpočtu nebola nikdy odvedená. K uvedenému záveru žalovaný dospel na základe zistení správcu dane, ktoré žalovaný zhrnul v odôvodnení svojho rozhodnutia, pričom kasačný súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že rozhodujúcim a jediným dôvodom na zamietnutie práva na odpočítanie dane v predmetnej veci bola skutočnosť, že žalobca nepreukázal, že kúpené nehnuteľnosti, pri ktorých si uplatnil odpočet dane, využíval na dodávky tovarov a služieb, s ktorými je spojený nárok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH.

46. Kasačný súd rozhodol o zamietnutí kasačnej sťažnosti sťažovateľa s poukazom na ustanovenie § 461 ods. 1 Správneho súdneho poriadku.

47. O náhrade trov konania kasačný súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalobca v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania zo zákona neprislúcha, len ak to možno spravodlivo očakávať.

48. Tento rozsudok bol prijatý v pomere hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.