

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/41/2018
Identifikačné číslo spisu: 1015201557
Dátum vydania rozhodnutia: 19.06.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jarmila Urbancová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1015201557.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci sťažovateľa (žalobcu): zerovia s.r.o., so sídlom Nevädzová 6F, Bratislava, IČO: 47 390 051, zastúpeného Erben & Erben, advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Mostová 2, Bratislava, IČO: 35 724 111, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1132914/2015 z 10. júla 2015, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/203/2015-82 zo 6. decembra 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/203/2015-82 zo 6. decembra 2017 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č.k. 2S/203/2015-82 zo 06.12.2017 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1132914/2015 z 10.07.2015 a žalovanému náhradu trov konania nepriznal podľa § 168 ods. 1 SSP.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd uviedol, že Daňový úrad Bratislava (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu kontrolu začatú dňa 17.04.2014 na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2014. Daňová kontrola bola ukončená v zmysle § 46 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) dorúčením protokolu č. 9104408/438765/2015/BieM z 20.03.2015. Vo vyrubovacom konaní správca dane vydal rozhodnutie č. 9104408/2013/4274/2015/BieM z 23.04.2015, ktorým podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel DPH v sume 10.000 eur za predmetné zdaňovacie obdobie. Správca dane neakceptoval žalobcovi právo na odpočítanie DPH z faktúry č. 014003 (interné číslo FP 1401001) v sume 10 000,- € (základ dane 50 000,- € a 20% DPH), dátum zdaniteľného plnenia 17.01.2014, vystavenej dodávateľom

MILEX PROGRES a.s., Beňadická 13, Bratislava, IČO: 31 321 852, za predaj pozemku parc.č. XXXX, druh pozemku - záhrady, k.ú. V., zapísaného na LV č. XXXX Okresného úradu B. Dodávateľskú faktúru považoval správca dane za vystavenú s konaním smerujúcim k získaniu daňovej výhody, keď žalobca nepreukázal, že nešlo o naplnenie kontraktu iba po formálnej stránke.

3. Žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím rozhodnutie správcu dane na odvolanie žalobcu potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia poukázal na zistenia správcu dane obsiahnuté v administratívnom spise, podľa ktorých žalobca uzavrel zmluvu s predávajúcim MILEX PROGRES a.s. na kúpu uvedeného pozemku, pričom sa zmluvné strany dohodli, že celú kúpnu cenu a DPH zaplatí žalobca do 7 dní po nadobudnutí účinnosti tejto zmluvy. Keďže žalobca nedisponoval finančnými prostriedkami na kúpu pozemku, uzavrel zmluvu o pôžičke s nebankovým subjektom 7 Kraska a.s., Sedmokráskova 3, Bratislava, IČO: 45 850 836, ako veriteľom na poskytnutie pôžičky, ktorá bola podmienená preukázaním uzavretia zmluvy o kúpe dotknutého pozemku. Za účelom zabezpečenia pôžičky sa zmluvné strany dohodli, že žalobca v deň poskytnutia pôžičky podpíše zmluvu o zriadení záložného práva na predmetný pozemok. Účinnosť kúpnej zmluvy nastala dňom jej podpisu 06.12.2013, vklad bol povolený dňa 17.01.2014 a celková cena za pozemok bola uhradená bankovým prevodom dňa 06.02.2014. V bežnom podnikateľskom prostredí nie je podľa žalovaného obvyklé podať návrh na vklad do katastra nehnuteľností na zmenu vlastníka predmetu kúpy bez akéhokoľvek finančného zabezpečenia (napr. bez zabezpečenia vinkulácie finančných prostriedkov na bankovom účte v prospech predávajúceho, bez zriadenia notárskej úschovy, bez hypotekárneho úveru). Takéto správanie nevrhá dobré svetlo na konanie subjektov vystupujúcich v obchodno-záväzkových vzťahoch. Žalovaný dodal, že predsedom predstavenstva spoločnosti 7 Kraska a.s. je D.. J. F. a predsedom predstavenstva dodávateľskej spoločnosti MILEX PROGRES a.s. je D.. E. F., ktorý podľa zistení sú v príbuzenskom vzťahu otec a syn. Ďalej sa v odôvodnení žalovaného uvádza, že žalobca si mal pred kúpou nehnuteľnosti preveriť, aký druh pozemku kupuje, preštudovať si územný plán danej lokality, vyžiadať si územno-plánovacia informáciu, či je možné na danom pozemku stavať, na akú stavbu dostane povolenie, či na pozemku je bezproblémový prístup k rozvodom vody, elektriny a plynu, akým spôsobom je zabezpečený prístup na pozemok a pod. Neoverením si uvedených skutočností a len tvrdením žalobcu, že proces výstavby je zložitý komplex pozostávajúci z viacerých faktorov, ktoré musia byť vo vzájomnom súlade a poukazovaním na desaťročné vlastníctvo predchádzajúceho majiteľa pozemku, nepreukazuje jeho právo na uplatnenie odpočítania dane. Verohodnosť zdaniteľného obchodu bola spochybnená zistením, že žalobca ako investor možnej výstavby nedisponoval finančným zabezpečením, nemal vlastných zamestnancov, kanceláriu, t. j. stále miesto podnikania, ktoré má personálne a materiálne vybavenie potrebné na výkon podnikania, sídlo spoločnosti zapísané v obchodnom registri je totožné s trvalým pobytom konateľky spoločnosti, porušenie ustanovení zmluvy o pôžičke neuhradením úrokov. Zo šetrenia správcu dane bolo preukázané, že jediným cieľom zúčastnených personálne prepojených obchodných spoločností bolo vytvoriť podmienky, na základe ktorých daňové subjekty zapojené do týchto obchodných transakcií predstierali ekonomickú podstatu podnikania, aby v konečnom dôsledku kontrolovaný daňový subjekt získal neoprávnený prospech vo forme odčerpania nadmerného odpočtu zo štátneho rozpočtu. Žalobca ako platiteľ dane nepreukázal priamu a bezprostrednú súvislosť prijatých plnení s plneniami na výstupe. Pokiaľ neboli splnené uvedené hmotnoprávne podmienky, nebolo možné konštatovať, že žalobca preukázal rozhodujúce skutočnosti, ktoré mali vplyv na priznanie práva na odpočítanie dane tak, ako ho deklaroval v podanom daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie.

4. Správny súd poukázal na to, že vychádzajúc z § 49 ods. 2 zákona o DPH je neodmysliteľnou podmienkou možnosti odpočítať daň od dane, ktorú je platiteľ povinný platiť, aby sa plnenie z tovarov alebo služieb použilo na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. V danom prípade bol žalobcovi dodaný tovar v tuzemsku. Žalobca, ktorý je povinný pred správcou dane preukázať správnosť výpočtu dane v daňovom priznaní, bol povinný predložiť dôkazy, ktoré potvrdzujú, že tovar prijal za účelom svojich ďalších dodávok spočívajúcich v dodaní tovaru alebo služieb jeho ako platiteľa v zmysle zákona o DPH.

5. Následne správny súd uviedol, že v bežnom obchodnom styku bez ohľadu na mentálnu úroveň daňového subjektu (podnikateľa) sa predpokladá minimálna znalosť o predmete dodávky práve z

pohľadu jeho ďalšej použiteľnosti pre podnikateľské aktivity. Pokiaľ podnikateľ kupuje pozemok, nie je nič neobvyklé alebo výnimočné, že si pred kúpou overí, akú činnosť môže na pozemku vykonávať. V prípade stavebného pozemku si podnikateľ overí relevantnosť tvrdenia o možnosti výstavby na tomto pozemku a preverí všetky atribúty s tým spojené. To znamená, že napríklad preverí z údajov zapísaných v katastri nehnuteľností o aký druh pozemku sa jedná, požiada príslušný samosprávny orgán o územno-plánovaciu informáciu, z ktorej sa dozvie, akým druhom stavby a v akom rozsahu predpokladá územný plán zastavanie predmetného pozemku, prípadne príslušný územný plán sám preštuduje. Neodmysliteľným predpokladom správnosti postupu v kontexte s § 49 ods. 2 zákona o DPH je vyžiadanie si stanovísk od prevádzkovateľov inžinierskych sietí, či je možné pozemok (pokiaľ doposiaľ nie je) napojiť na existujúce inžinierske siete. V ďalšom (nie nevyhnutnom) slede je vhodné konzultovať s príslušným odborníkom možnosť zhodnotenia pozemku prípadnou výstavbou.

6. V súdnej veci žalobca predložil správcovi dane faktúru a k nej prislúchajúci interný doklad, kúpnu zmluvu a list vlastníctva týkajúci sa predmetnej nehnuteľnosti. Použitie dodaného tovaru na svoju podnikateľskú činnosť v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH žalobca preukazoval pôdorysným náčrtom architektonického návrhu 1. až 3. nadzemného podlažia plánovanej výstavby budovy na predmetnom pozemku, výškopisom, polohopisom a fotodokumentáciou.

7. Správny súd v tomto kontexte poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011.

8. Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena, správny súd uviedol, že v daňovom konaní platí zásada, že daňový subjekt preukazuje skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov ním vedených. Avšak nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno. Daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno a dôkaznú núdzu správca dane. Plnenia, ktoré nie sú samé osebe poznačené podvodom vo vzťahu k DPH, predstavujú dodávku tovarov uskutočnenú osobou podliehajúcou dani a hospodársku činnosť v zmysle čl. 2 bodu 1, čl. 4 a čl. 5 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17.05.1977, ak spĺňajú objektívne kritériá bez ohľadu na úmysel iného subjektu ako dotknutého platiteľa dane, ktorý je súčasťou rovnakého dodávateľského reťazca, a/alebo prípadnú podvodnú povahu iného plnenia, o ktorej tento platiteľ nevedel alebo nemohol vedieť, ktoré je súčasťou tohto reťazca a ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení uskutočnenom platiteľom (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 z 15.03.2011, rozsudky Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics a C-484/03 Bond House).

9. Správny súd zdôraznil, že v zmysle § 24 ods. 1 písm. a/ daňového poriadku je povinnosťou daňového subjektu preukazovať skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane. Ako vyplýva z vyššie príkladom vymenovaných zisťovaní, potrebných pred kúpou pozemku, ktoré by v budúcnosti preukázali naplnenie podmienky podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, žalobca správcovi dane nepredložil ani jeden. Žalobca nepredložil dôkaz, že pred samotnou kúpou pozemku zisťoval, či je vôbec možné predmetný pozemok použiť na jeho ďalšie dodávky, či už tovarov alebo služieb spojených s vlastníctvom predmetného pozemku. Žalobca tvrdil, že predmetný pozemok kupoval za účelom jeho ďalšieho zhodnotenia tým, že na ňom mieni postaviť polyfunkčný objekt, ktorý chce ďalej prenajímať. Nepredložil však žiaden dôkaz o tom, že by pred kúpou pozemku uvažoval o akomkoľvek jeho použití pre ďalšie dodávky tovarov a služieb v rámci predmetu svojho podnikania. Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH vyplýva, že možnosť odpočítania od dane, ktorú je platiteľ povinný plniť, je podmienená vôľou

použiť dodaný tovar alebo službu na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. To znamená, že už v čase dodania tovaru, pri ktorom vznikla dodávateľovi daňová povinnosť musí daňovník vedieť alebo dôvodne predpokladať, že dodávky tovarov a služieb použije ako platiteľ.

10. V preskúvanom administratívnom konaní neboli podľa názoru správneho súdu vyvrátené dôvodné pochybnosti o tom, či žalobca mienil použiť získaný pozemok na jeho ďalšie dodávky tovarov a služieb. V časovom rámci realizácie predmetného obchodu nedisponoval žiadnym relevantným dokladom, ktorý by bol spôsobilý potvrdiť jeho vôľu získaný tovar použiť na svoju ďalšiu podnikateľskú činnosť.

11. Aj keď nasledovné skutočnosti nie sú podľa správneho súdu rozhodujúce pre právny záver o nenaplnení predpokladu § 49 ods. 2 zákona o DPH, nebolo možné si nevšimnúť, že žalobca, ktorý nedisponoval na kúpu predmetného pozemku dostatkom finančných prostriedkov (nedisponoval žiadnymi finančnými prostriedkami), uzavrel zmluvu o pôžičke s obchodnou spoločnosťou 7 Kraska a.s., ktorá je personálne prepojená s predávajúcim. V zmluve o pôžičke sa jej účastníci dohodli, že za účelom zabezpečenia pôžičky dlžník (žalobca) v deň poskytnutia pôžičky podpíše zmluvu o zriadení záložného práva na nehnuteľnosť, ktorej prevod vlastníckeho práva je predmetom vyššie spomínanej kúpnej zmluvy. Zároveň sa žalobca ako dlžník zaviazal, že počas trvania záväzkového vzťahu podľa zmluvy o pôžičke nezriadi ani neumožní zriadiť žiadne právo tretej osoby k predmetnej nehnuteľnosti. Na základe uvedeného správny súd zhrnul, že úkony žalobcu potvrdzujú skôr iný úmysel ako kúpiť predmetný pozemok za účelom jeho použitia pre dodávky tovarov a služieb žalobcom ako platiteľom.

12. Správny súd dodal, že žalobca sa snažil v priebehu administratívneho konania predložiť dôkazy potvrdzujúce naplnenie podmienok podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH predložením dokumentácie pozostávajúcej z nákresu architektonického návrhu stavby, ktorá bola podľa neho plánovaná na predmetnom pozemku spolu s vyhotovenými pohľadmi na túto stavbu, predložením fotodokumentácie pozemku, polohopisného a výškopisného zamerania pozemku. K uvedenému správny súd poznamenal, že kúpna zmluva na predmetnú nehnuteľnosť bola medzi účastníkmi uzavretá dňa 06.12.2013, pričom žalobca zabezpečil vyššie uvedené dôkazy až potom, ako správca dane u neho začal daňovú kontrolu, preverujúc správnosť určenia dane za rozhodné zdaňovacie obdobie. Daňová kontrola u žalobcu za zdaňovacie obdobie január 2014 začala oznámením z 15.04.2014, pričom žalobca vyššie uvedené doklady zaslal správcovi dane až dňa 27.10.2014. Je teda evidentné, že podklady boli vyhotovené až po uzavretí kúpnej zmluvy resp. po začatí daňovej kontroly.

13. Argumenty žalobcu, že výstavba akejkoľvek nehnuteľnosti je zložitý a zdĺhavý proces, na ktorého realizáciu je potrebné obstaranie množstva dokumentov podľa správneho súdu neobstojí vzhľadom na ich všeobecnú, vágnu a neurčitú formuláciu. Sám žalobca v žalobe priznal, že kroky smerujúce k výstavbe polyfunkčného objektu na zakúpenom pozemku vykonával od začiatku daňovej kontroly. Je teda zrejmé, že žalobca v čase uzavretia kúpnej zmluvy nedisponoval žiadnym podkladom oprávňujúcim ho k tvrdeniu, že zamýšľa predmetný pozemok využiť na dodávku tovarov a služieb v rámci jeho podnikateľskej činnosti.

14. Žalobcove tvrdenie o práve na odpočítanie DPH z predmetného obchodu spochybňuje aj vysvetlenie právneho zástupcu žalobcu na pojednávaní pred súdom dňa 06.12.2017, že žalobca doposiaľ na predmetnom pozemku nevykonal žiadne práce ani prípravu projektu, keďže čaká na rozhodnutie v tejto veci a nevyplatenie nadmerného odpočtu mu spôsobilo problémy v cash flow. Uvedené tvrdenie považoval správny súd za nelogické až zmätočné, pretože suma 10 000,- €, predstavujúca žalobcom uplatnený nadmerný odpočet, nemôže nijako ovplyvniť financovanie prípadnej výstavby, ktorej hodnota je bezpochyby rádovo oveľa vyššia. Skutočnosť, že žalobca doposiaľ nezačal prípravu projektu a ani nevykonal žiadne práce smerujúce k zhodnoteniu predmetného pozemku na dodávky tovarov a služieb žalobcom ako platiteľom svedčí podľa správneho súdu o správnosti záverov správcu dane a žalovaného.

15. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, navrhujúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného

zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

16. V dôvodoch uviedol, že z výpisu z Obchodného registra Okresného súdu Bratislava I je zrejmé, že predmetom činnosti žalobcu je aj prenájom nehnuteľností spojený s poskytovaním iných než základných služieb spojených s prenájomom. Žalobca ešte pred nadobudnutím pozemku požiadal daňový úrad o pridelenie statusu dobrovoľného platcu dane, nakoľko mienil nadobudnúť pozemok za účelom výstavby nehnuteľnosti, ktorú bude používať na dosahovanie zdaniteľných plnení. Z uvedeného dôvodu mal žalobca za to, že preukázal zámer nadobudnutý pozemok využiť na podnikateľský účel v rámci predmetu podnikania.

17. Rovnako mal za to, že dodaná pôdorysná dokumentácia nákresu architektonického návrhu a jej objednanie, predstavuje činnosť, ktorá nie je štandardne začlenená do rámca nakladania so súkromným majetkom a teda tiež preukazuje podnikateľský zámer využitia nadobudnutého pozemku.

18. Žalobca mal ešte pred kúpou pozemku vedomosť o tom, že sa jedná o pozemok, ktorý je súčasťou územného plánu mesta Bratislavy, pričom sa jedná o verejne dostupnú informáciu, ktorá sa nachádzala a aj v súčasnosti nachádza na webovom sídle Mesta Bratislava. Podľa tohto územného plánu je územie, v ktorom sa pozemok nachádza, definované ako územie s kódom 201, čo znamená stabilizované územie s funkciou využitia občianskej vybavenosti celomestského a nadmestského významu. Žalobca teda mal už pred kúpou pozemku vedomosť o jeho funkčnom využití. Nemôže byť povinnosťou daňového subjektu oboznamovať správcu dane o skutočnostiach, ktoré sú voľne dostupné na internete.

19. Ďalej žalobca poukázal na to, že vo vzťahu k stavebnému úradu vykonával kroky, ktorými si overoval konkrétne možnosti výstavby nehnuteľnosti, t. j. akú mieru zastavanosti mu v konečnom dôsledku stavebný úrad umožní.

20. Už na ústnom pojednávaní dňa 10.10.2013, na ktorom bola preverená jeho žiadosť o dobrovoľnú registráciu, žalobca uviedol svoje podnikateľské zámery s nadobudnutím pozemku za účelom výstavby nehnuteľnosti. Tieto skutočnosti však daňové orgány a správny súd nezohľadnili.

21. Žalobca tvrdil, že práve zadržiavanie dane spôsobilo, že nedisponoval potrebnými finančnými prostriedkami určenými na účel výstavby nehnuteľnosti na dotknutom pozemku. Ak by žalobca v následnom procese získal potrebné povolenia a mohol realizovať výstavbu nehnuteľnosti, získal by ďalšie finančné zdroje na dokončenie výstavby nehnuteľnosti.

22. Žalobca poukázal tiež na to, že faktúra od dodávateľa MILEX PROGRES a.s. bola vystavená platne, nebola namietaná, bola v celom rozsahu uhradená a správcovi dane predložená a taktiež bola nepochybne preukázaná aj existencia materiálneho plnenia. V tejto súvislosti odkázal žalobca na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2011, podľa ktorého „Najvyšší súd preto dospel k záveru, ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správcu dane. Ak tieto skutočnosti budú uplatnené proti daňovému subjektu účasť na dokazovaní mu musí byť umožnená. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia od následného forenzného dokazovania“.

23. Ďalej žalobca odkázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp.zn. 5 Afs 131/2004 z 25.03.2005, podľa ktorého dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých resp. akýchkoľvek skutočností, teda aj tých, ohľadne ktorých táto povinnosť stíha úplne iný subjekt. Nemožno sa preto podľa žalobcu stotožniť so záverom žalovaného a správneho súdu, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď takýto záver je vyvodzovaný z toho, že žalobca nepreukázal skutočnosti ohľadne samotného plnenia subdodávateľov jeho dodávateľov, teda osôb, s ktorými on sám žiadne zmluvy neuzatváral. Z čoho vyplýva, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie

je absolútne.

24. S poukazom na § 69 ods. 1 Daňového poriadku žalobca uviedol, že právo vyrubiť daň zaniká až po uplynutí piatich rokov, preto správca dane môže až do uplynutia tejto lehoty u žalobcu vykonať následnú daňovú kontrolu a vyrubiť rozdiel DPH za príslušné zdaňovacie obdobie.

25. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu uviedol, že žalobca v daňovom konaní nepredložil relevantné doklady o svojom zámere využitia nadobudnutého pozemku. Jeho tvrdenia zostali len v ústnej rovine (výstavba je dlhodobý proces, doladovanie konkrétnych detailov, aby mohol začať proces realizácie výstavby). Žalovaný z verejne dostupných informácií zistil, že po uplynutí 4,5 roka od nárokovania si žalobcu na vrátenie dane zo zakúpeného pozemku, žiadna výstavba nehnuteľnosti nebola realizovaná, proces výstavby je negatívny a na liste vlastníctva nie je zapísaná stojaca nehnuteľnosť.

26. Rozhodnutia, na ktoré žalobca v kasačnej sťažnosti poukazoval, považoval žalovaný za nevyužiteľné v tomto prípade, nakoľko žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok a ani rozhodujúcich skutočností, ktoré by mali vplyv na priznanie práva na odpočítanie dane tak, ako ich žalobca deklaroval v podanom daňovom priznaní.

27. Tvrdenie, že z dôvodu nevyplatenia nadmerného odpočtu žalobca nedisponoval potrebnými finančnými prostriedkami určenými na získanie všetkých potrebných povolení, považoval žalovaný za irelevantné.

28. Na základe uvedeného žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú zamietol.

29. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti (453 ods. 1 a 2 SSP) a po jej preskúmaní dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Kasačný súd rozhodol o kasačnej sťažnosti bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP). Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

30. Predmetom kasačného konania bol rozsudok, ktorým správny súd podľa § 190 SSP zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1132914/2015 z 10.07.2015.

31. Z administratívneho spisu kasačný súd zistil, že žalobca ako kupujúci uzavrel dňa 06.12.2013 s predávajúcim MILEX PROGRES a.s. kúpnu zmluvu, predmetom ktorej bol pozemok parc.č. XXXX, druh pozemku - záhrada o výmere 570 m², nachádzajúci sa v okrese B. D., obec B., katastrálne územie V., zapísaný na LV č. XXXX (ďalej aj „pozemok“). Kúpna cena bola dohodnutá v sume 60 000,- € (základ dane 50 000,- € a DPH 10 000,- €).

32. Vklad vlastníckeho práva k pozemku bol v prospech žalobcu povolený dňa 17.01.2014, rozhodnutím Okresného úradu Bratislava, katastrálny odbor č. V 29891/13 zo 17.01.2014.

33. Predávajúci MILEX PROGRES a.s. na základe kúpnej zmluvy z 06.12.2013 vystavil žalobcovi dňa 29.01.2014 za predaj dotknutého pozemku faktúru č. 014003 v sume 60 000,- € (základ dane 50 000,- € a DPH 10 000,- €) s dňom splatnosti 12.02.2014.

34. Dňa 03.02.2014 uzavrel žalobca ako dlžník so spoločnosťou 7kraska a.s. ako veriteľom zmluvu o pôžičke v sume 60 000,- € za účelom nadobudnutia vyššie uvedeného pozemku. Na zabezpečenie pôžičky sa zmluvné strany dohodli, že žalobca v deň poskytnutia pôžičky podpíše zmluvu o zriadení záložného práva na dotknutý pozemok. Zároveň sa žalobca zaviazal, že počas trvania záväzkového vzťahu nezriadi a ani neumožní zriadiť žiadne právo tretej osoby k tomuto pozemku, pokiaľ nezíska

predchádzajúci písomný súhlas veriteľa.

35. Kúpna cena za pozemok bola žalobcom spoločnosti MILEX PROGRES a.s. uhradená bankovým prevodom dňa 06.02.2014

36. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie január 2014.

37. Rozhodnutím č. 9104408/20134274/2015/BieM z 23.04.2015 správca dane podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel na DPH v sume 10 000,- € za zdaňovacie obdobie január 2014. Správca dane nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet z faktúry č. 014003, vystavenej spoločnosťou MILEX PROGRES a.s. za dodanie predmetného pozemku parc.č. XXXX, zapísaného na LV č. XXXX pre katastrálne územie V.. V odôvodnení rozhodnutia správca dane konštatoval, že žalobca nepredložil dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, na ktoré bol vyzvaný správcom dane, t. j. nepreukázal, akú činnosť vykonáva v súvislosti s dotknutým pozemkom za účelom dosiahnutia zámeru, s akým bol pozemok nadobudnutý a v akom štádiu rozpracovanosti sa tento zámer nachádza. Správca dane v tejto súvislosti uviedol, že povinnosť použiť tovary na účely svojho podnikania ako platiteľ vyplýva z § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH a zároveň je povinnosťou daňového subjektu v zmysle § 24 ods. 1 písm. a/ daňového poriadku preukázať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane. 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 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.

38. Žalovaný rozhodnutím č. 1132914/2015 z 10.07.2015 rozhodnutie správcu dane č. 9104408/20134274/2015/BieM z 23.04.2015 podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil.

39. 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.

40. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

41. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

42. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) 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,
- b) skutočnosti, 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.

43. Odpočítanie dane má dve stránky - vecnú a formálnu. Aby mohlo byť právo na odpočítanie dane uplatnené, musia byť splnené vecné podmienky (§ 49 zákona o DPH), ako aj podmienky formálne (§ 51 zákona o DPH).

44. Čo sa týka vecných podmienok, platiteľ dane si môže v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona o DPH odpočítať daň, ak prijal zdaniteľné plnenie uskutočnené dodávateľom - iným platiteľom dane v tuzemsku, dodávateľovi vznikla daňová povinnosť, daň voči nemu tento dodávateľ uplatnil a prijatý tovar

alebo službu platiteľ dane použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

45. Jednou z podmienok pre odpočítanie dane teda je, že nadobudnutý tovar bude použitý na účely zdaniteľných plnení platiteľa. To znamená, že pri uplatňovaní nároku na odpočítanie dane musí principiálne existovať priama väzba medzi jednotlivým prijatým zdaniteľným plnením (kúpeným tovarom alebo prijatou službou) a poskytnutým plnením platiteľa. V prípade, ak platiteľ uplatňuje plný nárok na odpočítanie dane, musí byť schopný objektívne preukázať priamu a bezprostrednú väzbu s poskytnutým zdaniteľným plnením, pri ktorom mu zákon umožňuje odpočítanie dane, teda musí byť schopný preukázať, že nadobudnutý tovar alebo prijatá služba bude použitá na účely jeho zdaniteľných plnení.

46. V tejto súvislosti poukazuje kasačný súd na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) vo veci C-98/98 Midland bank, v ktorom Súdny dvor vyslovil, že „Existencia priameho a bezprostredného spojenia medzi konkrétnym plnením na vstupe a konkrétnym plnením na výstupe, pri ktorých vzniká oprávnenie na odpočet, je nevyhnutná ešte pred tým, ako je zdaniteľná osoba oprávnená na odpočet dane z pridanej hodnoty na vstupe, aj z dôvodu stanovenia takéhoto oprávnenia“.

47. Súdny dvor aj v rozsudku vo veci C-104/12 Becker uviedol, že „Súdny dvor už rozhodol, že existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi osobitným plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe, čo zakladá právo na odpočet, je v zásade potrebná, aby právo na odpočet dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe bolo priznané zdaniteľnej osobe, ako aj na určenie rozsahu takéhoto práva (pozri rozsudky Midland Bank, už citovaný, bod 24; z 22. februára 2001, Abbey National, C-408/98, Zb. s. I-1361, bod 26, a Investrand, už citovaný, bod 23). Právo na odpočet dane z pridanej hodnoty, ktorej podlieha nadobudnutie tovarov alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným elementom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, ktoré zakladajú právo na odpočet (pozri rozsudky Midland Bank, už citovaný, bod 30, a Abbey National, už citovaný, bod 28)“.

48. Aby teda bolo možné uplatniť si nárok na odpočítanie dane, musia mať nadobudnuté tovary alebo služby priame a bezprostredné spojenie s výstupnými plneniami platiteľa, ktoré sú dôvodom pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Zároveň je nevyhnutné, aby zámer platiteľa, ako použije prijaté plnenie, bol zrejmý 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.

49. Kasačný súd k uvedenému dodáva, že podmienky stanovené v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet dane. Uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH je viazané na kumulatívne splnenie všetkých stanovených podmienok. Ak nie je splnená čo i len jedna z nich, daňový subjekt si nemôže úspešne uplatniť nárok na odpočítanie dane.

50. V preskúmvanej veci nebolo sporné, že žalobca nadobudol pozemok parc.č. XXXX, zapísaný na LV č. XXXX pre katastrálne územie V. od dodávateľa MILEX PROGRES a.s., avšak sporným zostalo, či žalobca použil tento pozemok na dodávky tovarov alebo služieb ako platiteľ v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH.

51. Konateľka žalobcu sa do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9104408/5/1635889/2014/BieM z 28.04.2014 vyjadrila, že spoločnosť nemá zamestnancov, neprenajíma a nevlastní skladové priestory, nevlastní hmotný majetok, okrem dotknutého pozemku, kúpeného za účelom výstavby kancelárskych priestorov alebo kancelárskych priestorov v kombinácii s bytovými priestormi. Plán s pozemkom je postaviť tieto priestory a prenajímať ich. Finančné prostriedky v sume 60 000,- € na kúpu pozemku žalobca získal od spoločnosti 7kraska s.r.o.

52. Zo stanoviska Mestskej časti Bratislava - Nové Mesto, Miestny úrad Bratislava Nové Mesto č. ŽPaÚP-1014/2014/KU z 20.06.2014 vyplýva, že dotknutý pozemok je v zmysle platného Územného plánu hl. mesta SR Bratislavy na rok 2007 určený pre občiansku vybavenosť celomestského a

nadmestského významu, nachádza sa v zastavanom území obce a je ho možné vyňať z poľnohospodárskeho pôdneho fondu. V súvislosti s dotknutým pozemkom bola žalobcovi oddelením životného prostredia a územného plánovania vydaná Územnoplánovacia informácia č. 368/2014/KU z 08.04.2013, ktorá však nenahrádza stanovisko k investičnému zámeru, a v zmysle ktorej je pozemok súčasťou stabilizovaného územia určeného pre občiansku vybavenosť celomestského a nadmestského významu (kód funkcie 201) a v územiach s kódom 201 je prípustné umiestňovať bývanie v obmedzenom rozsahu a teda s výstavbou bytového domu nie je možné súhlasiť, naopak s výstavbou ubytovacích zariadení cestovného ruchu je možné súhlasiť. Miestny úrad Bratislava - Nové Mesto v súvislosti s dotknutým pozemkom neevidovalo vydané stavebné povolenie, územné rozhodnutie a ani žiadosť o vyjadrenie k odňatiu poľnohospodárskej pôdy alebo žiadosť o stanovisko k investičnému zámeru.

53. Následne konateľka žalobcu do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9104408/5/3928556/2014/Biem z 20.08.2014 uviedla, že územnoplánovaciu informáciu Mestskej časti Bratislava - Nové Mesto prijala. Na otázku využitia pozemku odpovedala, že chce na ňom postaviť budovu (nešpecifikovala akú) s tým, že momentálne upravuje projekt v zmysle územného plánu mestskej časti. Žiadosť o stanovisko k investičnému zámeru nebola zo strany žalobcu podaná.

54. Výzvou č. 9104408/5/4617017/2014/BieM z 13.10.2014 vyzval správca dane žalobcu, aby preukázal a zdokladoval účel využitia nadobudnutého pozemku. Dňa 05.11.2014 bolo správcovi dane doručené vyjadrenie žalobcu, že pozemok bol kúpený za účelom výstavby polyfunkčného objektu - kancelárii alebo ubytovacieho zariadenia. Ďalej žalobca uviedol, že momentálne prebieha komunikácia so susedmi, architektom a tretími stranami a posudzuje sa maximálna využiteľnosť pozemku a pripravujú sa podklady pre územné konanie na stavebnom úrade. Zatiaľ nie je rozhodnutá finálna podoba a ani termín výstavby objektu. Žalobca poukázal na komplikovanosť celého procesu s tým, že vynakladá všetko úsilie pre dokončenie investície do výstavby polyfunkčného objektu s následným prenájmom tretím osobám. Súčasťou vyjadrenia bolo polohopisné a výškopisné zameranie pozemku, pôdorysný náčrt 1. až 3. nadzemného podlažia stavby nazvanej Hotel garni**, Jaskov rad, Bratislava vrátane štyroch pohľadov na uvedenú stavbu, výpočet parkovacích miest a fotodokumentácia pozemku.

55. Správca dane opätovne dňa 06.02.2015 vyzval žalobcu na predloženie dokladov preukazujúcich, akú činnosť vykonáva v súvislosti s dotknutým pozemkom za účelom dosiahnutia zámeru, s akým bol tento nadobudnutý. V odpovedi z 11.03.2015 žalobca uviedol, že asi pred mesiacom prebehlo rokovanie so starostom mestskej časti - Nové Mesto, kde žalobca prezentoval zámer výstavby apartmánového domu na prenájom, momentálne čaká na vyjadrenie, akú zastavanosť a počet podlaží možno uskutočniť pri výstavbe.

56. Kasačný súd na základe uvedeného dospel k záveru, že správca dane poskytol žalobcovi niekoľko príležitostí na spoľahlivé preukázanie použitia nadobudnutého pozemku na účely svojho podnikania ako platiteľ. Tieto možnosti však žalobca nevyužil a nijakým spôsobom nepreukázal použitie nadobudnutého pozemku na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Žalobca žiadnymi relevantnými (objektívnymi) skutočnosťami alebo dôkazmi nepodložil svoje tvrdenia, že nadobudnutý pozemok má byť využitý za účelom výstavby kancelárii resp. ubytovacieho zariadenia a ich následného prenájmu tretím osobám. Argumentácia žalobcu v tomto smere zostala len v rovine jeho tvrdení. Skutočnosť, že predmetom činnosti žalobcu je aj prenájom nehnuteľností spojený s poskytovaním iných než základných služieb spojených s prenájmom, že žalobca je dobrovoľným platiteľom dane a predložený pôdorysný náčrt, nie sú dostatočným dôkazom, preukazujúcim úmysel žalobcu nadobudnutý pozemok použiť na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ dane, a odôvodňujúcim uplatnenie nároku na odpočet dane, keď žalobca v súvislosti s nadobudnutým pozemkom nepredložil ani len investičný zámer, nepodal žiadosť o vydanie stanoviska k investičnému zámeru, žiadosť o vyjadrenie k odňatiu poľnohospodárskej pôdy, rovnako príslušný úrad neevidoval žiadosť žalobcu o územné rozhodnutie a stavebné povolenie, viažucu sa k dotknutému pozemku.

57. Úmysel žalobcu nadobudnúť predmetný pozemok za účelom jeho použitia v rámci svojho podnikania

ako platiteľ spochybňuje aj to, že žalobca nedisponoval na kúpu predmetného pozemku žiadnymi finančnými prostriedkami a za účelom jeho nadobudnutia uzavrel zmluvu o pôžičke s obchodnou spoločnosťou 7 Kraska a.s., personálne prepojenou s dodávateľom žalobcu, pričom žalobca sa ako dlžník zaviazal, že počas trvania tohto záväzkového vzťahu nezriadi ani neumožní zriadiť žiadne právo tretej osoby k predmetnému pozemku, pokiaľ nezíska predchádzajúci písomný súhlas veriteľa.

58. Námietku žalobcu, že zadržiavanie dane výrazne obmedzilo jeho možnosti vyvíjať ďalšie kroky za účelom dokončenia procesu výstavby nehnuteľnosti na dotknutom pozemku, považuje kasačný súd, vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti, keď žalobca nedisponoval žiadnymi finančnými prostriedkami ani len na kúpu predmetného pozemku, za účelovú. Správnosti záverov daňových orgánov svedčí práve skutočnosť, že žalobca, prezentujúci sa ako investor budúcej výstavby nehnuteľnosti na dotknutom pozemku, nedisponuje žiadnymi finančnými prostriedkami a je odkázaný na finančné prostriedky v sume 10 000,- € zo štátneho rozpočtu, aby mohol začať s procesom výstavby nehnuteľnosti, ktorú označil ako podnikateľský zámer využitia nadobudnutého pozemku na účely priznania nároku na odpočítanie dane. Tvrdenie, že ak by žalobca v následnom procese získal potrebné povolenia a mohol realizovať výstavbu nehnuteľnosti, získal by ďalšie finančné zdroje na dokončenie výstavby nehnuteľnosti, žalobca taktiež nijakým spôsobom nepreukázal.

59. V tejto súvislosti kasačný súd dodáva, že splnenie zákonných podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje daňový subjekt, t.j. platiteľ dane, pričom splnenie podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii - predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané.

60. Zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet dane uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet dane zákon stanovil. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zákona o DPH), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane.

61. Kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH (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 správca dane slúži iba 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“.

62. Daňový subjekt teda musí vedieť objektívne preukázať všetky skutočnosti, na základe ktorých si uplatnil odpočítanie dane.

63. Zaťaženie žalobcu dôkazným bremenom v preskúmvanej právnej veci po obsahovej právnej stránke znamenalo povinnosť žalobcu preukázať v súlade s § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, že ním uplatnené právo na odpočítanie dane z tovaru (pozemku) nadobudnutého v tuzemsku na základe faktúry od dodávateľa MILEX PROGRES a.s. súviselo s použitím predmetného pozemku ním ako platiteľom dane. Žalobca bol povinný v konaní pred daňovými orgánmi preukázať, že nadobudnutý pozemok použil v rámci svojej podnikateľskej činnosti v ďalších zdaňovacích obdobiach. Ako to vyplýva z obsahu administratívneho spisu, žalobca svoju dôkaznú povinnosť v naznačenom smere neunesol.

64. Žalovaný a ani správca dane nespochybnili existenciu samotného pozemku a jeho nadobudnutie žalobcom od dodávateľa MILEX PROGRES a.s., ale konštatovali neexistenciu dôkazov o použití tohto pozemku v rámci podnikateľskej činnosti žalobcu ako platiteľa dane.

65. Pri hodnotení dôkazného stavu vyplývajúceho z obsahu administratívneho spisu kasačný súd konštatuje, zhodne so závermi administratívneho konania, že samotná existencia a nadobudnutie pozemku žalobcom od dodávateľa MILEX PROGRES a.s. je podľa prísnych pravidiel pre odpočítanie dane iba jednou z podmienok pre priznanie nároku na odpočítanie dane. Ďalšou, nie menej dôležitou podmienkou je, aby prijaté plnenie bolo platiteľom dane (žalobcom) použité k dosiahnutiu obratu za vlastné zdaniteľné plnenia a že je tu zároveň vecná a časová súvislosť prijatých zdaniteľných plnení so zdaniteľnými plneniami vlastnými, z ktorých je dosahovaný obrat v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach. Splnenie tejto podmienky žalobca v konaní pred daňovými orgánmi a ani v súdnom preskúmvacom konaní nepreukázal.

66. Kasačný súd poukazuje na to, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo vydané 10.07.2015, t. j. s časovým odstupom takmer rok a pol od kontrolovaného zdaňovacieho obdobia (január 2014), čo predstavuje dostatočnú časovú rezervu pre žalobcu na preukázanie toho, že nárok na odpočítanie dane si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Uvedené však žalobca nepreukázal ani v rámci súdneho preskúmvacieho konania, pričom rozsudok správneho súdu bol vyhlásený dňa 06.12.2017, t.j. takmer štyri roky od kontrolovaného zdaňovacieho obdobia. Ani v kasačnej sťažnosti neuviedol žalobca také skutočnosti a nepredložil dôkazy, ktoré by záver daňových orgánov v prejednávanej veci relevantným spôsobom spochybnili resp. vyvrátili.

67. Žalobca v kasačnej sťažnosti k otázke rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní zmätočne poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2011 z 15.03.2011 a na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp.zn. 5 Afs 131/2004 z 25.03.2005, keď v preskúmvanej veci nebolo žalobcovi zo strany daňových orgánov pričítané neunesenie dôkazného bremena ohľadne skutočností, ktoré by sa týkali iného daňového subjektu ako žalobcu (t.j. dodávateľov žalobcu resp. ich subdodávateľov). V preskúmvanej veci dospeli daňové orgány k záveru, že žalobca v súlade s § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH nepreukázal, že by ním uplatnené právo na odpočítanie dane z tovaru (pozemku) nadobudnutého v tuzemsku na základe faktúry od dodávateľa MILEX PROGRES a.s. súviselo s použitím predmetného pozemku ním ako platiteľom dane, a teda že žalobca neunesol dôkazné bremeno ohľadom splnenia zákonných podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane, ktoré ako už bolo vyššie uvedené, v tomto smere zaťažuje práve žalobcu ako daňový subjekt.

68. Na základe uvedeného dospel kasačný súd k záveru, že v prejednávanej veci neboli splnené podmienky zakladajúce právo žalobcu na odpočet DPH, nakoľko žalobca v súvislosti s nadobudnutým pozemkom nedeclaroval žiadne zdaniteľné plnenia na výstupe, t.j. nepreukázal využitie dotknutého pozemku na svoje zdaniteľné obchody.

69. Kasačný súd vyhodnotil námietky žalobcu vznesené v kasačnej sťažnosti ako nedôvodné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia správneho súdu. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť žalobcu podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

70. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi (žalobcovi), ktorý v kasačnom konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP). Žalovanému kasačný súd náhradu trov kasačného konania nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 168 SSP).

71. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011, § 139 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

Poučenie:

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