

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/3/2016
Identifikačné číslo spisu: 5015200711
Dátum vydania rozhodnutia: 23.08.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:5015200711.1

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: Transeuropa, s.r.o., so sídlom Štrková 4, 010 01 Žilina, IČO: 36 794 724, právne zastúpená advokátkou Mgr. Soňou Grošaftovou, so sídlom kancelárie Hodžova 13, 010 01 Žilina, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/187398/2015 z 5. mája 2015 a o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/143/2015-50 zo 14. júna 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/143/2015-50 zo 14. júna 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 Žiline (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 20S/143/2015-50 zo 14. júna 2016 podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/187398/2015 z 5. mája 2015, ktorým zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej aj „správca dane“) č. 9501401/5/230119/2015 z 30. januára 2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení neskorších predpisov, vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2014 v sume 25.868,89 €. Správca dane postupoval pri určení rozdielu dane z predaja ťahačov v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), keď podľa § 8 ods. 3 zákona o DPH, ak platiteľ dodá tovar na iný účel ako na podnikanie, a ak pri kúpe tohto tovaru bola daň odpočítaná, považuje sa takéto dodanie za dodanie za protihodnotu. Správca dane konštatoval, že žalobcovi vznikla daňová povinnosť dodaním tovaru podľa § 19 ods. 1

zákona o DPH a povinnosť platiť daň za dodaný tovar podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH pri výpočte základu dane za zohľadnenia vstupnej ceny hmotného majetku (105.000 €, deň nákupu 20. november 2013), odpisy majetku ku 31. decembru 2013 (0 €), daňového priznania dane z príjmu za rok 2013, z ktorých vyplýva, že predmetom účtovania neboli účtovné odpisy, odpisov zahrnutých do daňových výdavkov ku dňu predaja 14.marca 2014 (0 €), základ dane zostatku a cene 105.000,- €, zo základu vypočítanej dane správcom dane (21.000 €), odvedenej dane platiteľom (0,60 €), t.j. rozdiel 20.999,40 €. Pri dokladoch VPD VO155/T, V-165/N, V-194/N a V-10155/T neuznal žalobcovi odpočet dane vo výške 4.633,83 € a pri dokladoch VPD V-0182 rozdiel vo výške 44,53 €.

Z obsahu administratívneho spisu mal krajský súd preukázané, že ťahače, ktoré boli predmetom prevodu odberateľskou faktúrou žalobcu č. 10140098/PR zo 14. marca 2014, boli nadobudnuté nasledovne: Držiteľom ťahačov bola od prvej evidencie 9. augusta 2007 spoločnosť EUROIMPEX, a.s. Žilina, ktorého v čase od 27. októbra 2007 do 2. decembra 2010 členom dozornej rady bola L. F. a od 11. októbra 2000 do 25. októbra 2007 bol D. F. predsedom predstavenstva, ktorý od 22. júna 2007 bol aj konateľom žalobcu a L. F. od 12. februára 2013 spoločníčkou žalobcu. EUROIMPEX a.s. bola držiteľom ťahačov od 9. januára 2013 a vlastníkom ťahačov od 9. augusta 2007 do 8. januára 2013 bola spoločnosť VB LEASING SK, spol. s r.o.. Od 9. januára 2013 do 8. januára 2014 bola držiteľom ťahačov spoločnosť S&J PRESSBURG plus, s.r.o., ktorá ich predala žalobcovi faktúrou č. 2013121 z 20. novembra 2013 (základ dane 105.000 €, DPH 21.000 €). Od 9. januára 2013 do 20. novembra 2013 žalobca využíval ťahače na základe zmluvy o výpožičke z 9. januára 2013 bezodplatne. Od 8. januára 2014 do 14. marca 2014 bol držiteľom a vlastníkom vozidiel žalobca. 14. marca 2014 žalobca odberateľskou faktúrou č. 10140098/PR zo 14. marca 2014, zdaniteľné plnenie 3 €, DPH 0,60 €, previedol ťahače spoločnosti Trade rental, s.r.o.. Táto spoločnosť 14. marca 2014 sa stala vlastníkom ťahačov. V deň predaja ťahačov 14. marca 2014 Trade rental, s.r.o. dala ťahače žalobcovi ako obchodnej spoločnosti do bezplatného užívania. Žalobca využíva predmetné ťahače na uskutočnenie svojich plnení, pričom spoločnosť Trade rental, s.r.o. Žilina je spoločnosťou personálne prepojenou so žalobcom, keď jediným konateľom a spoločníkom Trade rental, s.r.o. je L. F., ktorá je aj zároveň spoločníčkou a konateľom žalobcu. V konaní bolo preukázané, že od 8. januára 2014, nielen do predaja do 14. marca 2014, posudzovanou faktúrou č. 10140098/PR, v cene vrátane DPH 3,60 €, ale aj po tomto termíne je naďalej užívateľom ťahačov žalobca, ktorý ťahače aj fyzicky používal.

Krajský súd skonštatoval, že od nadobudnutia ťahačov žalobcom, až do doby prevodu na obchodnú spoločnosť Trade rental, s.r.o. Žilina, ako aj po tomto prevode nie je sporným, že ťahače, fyzicky využíva žalobca, i keď od 14. marca 2014 nie je vedený ako vlastník ťahačov. Vlastníkom je obchodná spoločnosť Trade rental, s.r.o. Žilina, ktorá je personálne prepojená so žalobcom.

K žalobnej námietke žalobcu, že tento splnil všetky zákonom stanovené podmienky na odpočet dane z pridanej hodnoty, dodal tovar za protihodnotu, ktorý podlieha dani, dodávka spĺňa všetky zákonné predpoklady, a to určenie protihodnoty, uskutočnenie zdaniteľnou osobou, s miestom dodania v tuzemsku pre obchod, ktorý podlieha dani z pridanej hodnoty uviedol, že pre posúdenie veci bolo podstatné, že ťahače boli súčasťou majetku - aktív žalobcu a ich predajom obchodnej spoločnosti Trade rental, s.r.o. a účtovaním ceny predaja faktúrou č. 10140098/PR s dátumom vyhotovenia 14. marca 2014, s dátum splatnosti 28. marca 2014, na celkovú sumu vrátane DPH 3,60 €, došlo k dodaniu tovaru, keď predmetom prevodu bol hmotný tovar, hnutelný majetok, ktorý je považovaný aj z hľadiska zákona o DPH za tovar, pričom existencia alebo neexistencia personálneho prepojenia medzi predávajúcim (žalobcom) a nadobúdateľom ťahačov nie je podstatná. Pre posúdenie veci boli podstatné skutkové okolnosti nadobudnutia tovaru, teda hodnoty tovaru a ceny, v ktorej žalobca tovar nadobudol a hodnoty prevádzaného tovaru v časovom období niekoľkých mesiacov, keď ťahače nadobudol žalobca od obchodnej spoločnosti S&J PRESSBURG plus s.r.o. v novembri 2013 a cena bola účtovaná faktúrou uvedenej obchodnej spoločnosti č. 2013121 s dátumom vyhotovenia 20. novembra 2013 a s dátumom splatnosti 19. januára 2014 v sume 105.000 € plus DPH 21.000 €, keď fakticky za niekoľko mesiacov došlo k predaju tých istých ťahačov žalobcom v prospech obchodnej spoločnosti Trade rental s.r.o. posudzovanou faktúrou, vystavenou s dátumom dodania služby 14. marca 2014, s dátumom splatnosti 28. marca 2014, v cene 1 ťahača 1 €, spolu 3 € bez DPH, s DPH spolu 3,60 €. V konaní bolo

preukázané, že napriek uvedeným transakciám, na základe ktorých najskôr žalobca nadobudol a neskôr previedol ťahače na ďalšiu obchodnú spoločnosť, ťahače žalobca využíval od 9. januára 2013 do 20. novembra 2013 na základe zmluvy o výpožičke s obchodnou spoločnosťou S&J PRESSBURG plus, s.r.o., teda držba ťahačov a ich využívanie žalobcom v podnikateľskej činnosti boli realizované, čo v konaní nebolo sporným, aj po prevode ťahačov na obchodnú spoločnosť Trade rental, s.r.o. Žilina.

Krajský súd s poukazom na rozsudok súdneho dvora Amplificientifica a Amplifin z 22. mája 2008 C-162/07 skonštatoval, že zneužitie práva predstavuje vytváranie umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality, vytvorenosť s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu, keď sa formálne dodržia podmienky pre odpočet dane, úkonmi daňového subjektu sa však sleduje hlavný cieľ, a to získanie daňovej výhody. Zároveň poukázal aj na rozsudok súdneho dvora Halifax plc a.i. z 29. apríla 2004, podľa ktorého v oblasti DPH si preukázanie zneužívajúceho konania vyžaduje na jednej strane, aby predmetné plnenia, napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave, ktorá ju preberá, viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov tak isto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu. Krajský súd poukázal aj na závery Súdneho dvora Európskej únie v rozsudku C-504/10 z 27. októbra 2011, z ktorého vyplýva, že vzniknuté právo na odpočet nadobúdateľovi (žalobcovi) prináleží iba v prípade, že neexistujú podvodné alebo zneužívajúce okolnosti smerujúce k získaniu daňovej výhody a je úlohou súdu zistiť, či výlučným cieľom konania je získanie daňovej výhody, bez existencie iného hospodárskeho cieľa. Keď bola zistená existencia zneužitia, príslušné plnenia musia byť znovu definované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia predstavujúce zneužitie.

Krajský súd sa stotožnil s názorom správnych orgánov, že vzhľadom na charakter posudzovaného obchodného prípadu, predmet prevodu, hodnotu ťahačov v čase ich nadobudnutia žalobcom, uplatnenie žalobcom nároku na odpočítanie DPH v sume 21.000 €, časový horizont medzi nadobudnutím ťahačov do vlastníctva žalobcu a jeho následným prevodom na obchodnú spoločnosť Trade rental, s.r.o., vyčíslenie hodnoty ťahačov v čase prevodu na Trade rental, s.r.o. oproti hodnote, v ktorej ich nadobudol žalobca, neexistenciu skutočností, na základe ktorých došlo k zníženiu hodnoty ťahačov, je potrebné konanie žalobcu vyhodnotiť ako okolnosti, ktoré smerujú k získaniu daňovej výhody žalobcu a ktoré nemôžu požívať ochranu, keď v konečnom dôsledku, sú v rozpore so základnými zásadami daňového konania upravenými v § 3 ods. 6 daňového poriadku. Posudzovaný obchod poprel akýkoľvek podnikateľský zámer žalobcu - úmysel realizovať podnikanie v snahe zabezpečenia zisku dosiahnutia príjmu. Transakciou zámerne a bez preukázania logických dôvodov sa nielenže vzdal žalobca dosiahnutia príjmu alebo zisku z podnikania, ale bezúčelovo a bez dôvodu (ktorý nepreukázal ani v konaní, ani v dôvodoch podanej žalobe) sa zbavil státisícového majetku, ktorý napriek tomu potrebuje k výkonu svojej podnikateľskej činnosti a ktorý, ako vyplýva aj z vykonaného dokazovania, v súvislosti s výkonom podnikateľskej činnosti aj naďalej, po prevode, využíva k podnikaniu. Žalobca v preskúmanom konaní, ani v podanej žalobe skutkovo nevymedzil, ani nepreukázal dôvody, ktoré by preukazovali, že predmet prevodu skutočne v čase prevodu mal hodnotu 3 € + DPH, nepreukázal okolnosti, že došlo k odpisovaniu hodnoty majetku, došlo k jeho znehodnoteniu, poškodeniu alebo k iným okolnostiam, na základe ktorých hodnota ťahačov vyčíslená v posudzovanej faktúre zodpovedala tejto reálnej hodnote, preto bol na mieste postup žalovaného a správcu dane, ktorý určil v súlade s ust. § 22 ods. 5 zákona o DPH základ dane a príslušnú DPH.

K druhej žalobnej námietke žalobcu, že preukázal listinnými dôkazmi nárok na odpočet DPH aj vo vzťahu k neuznaniu odpočtu vo výške 4.630,83 € a 44,53 €, krajský súd uviedol, že súčasťou administratívneho spisu nie je faktúra, ktorá by sa viazala k tomuto výdavkovému dokladu a taktiež výdavkové doklady pod č. V-0155/T, V-0165/N a V-0194/N predložené neboli. Doklady s podobnými číslami, ale nie s presnými identifikačnými znakmi síce predložené boli, ale nejedná sa o doklady totožné s dokladmi, ktoré boli predmetom preskúmania správnych orgánmi a rozhodovania, vo vzťahu ku ktorým nebol uznaný správnym orgánom odpočet v celkovej výške 4.633,83 €. Taktiež súčasťou administratívneho spisu, tak ako tvrdili správne orgány, sa tieto výdavkové doklady nenachádzajú a k

výdavkovému dokladu V-0182 z 26. marca 2014 sa nenachádza faktúra, napriek tomu, že žalobca bol vyzvaný aj na predloženie tohto listinného dôkazu. Krajský súd uzavrel, že žalobca nepreukázal, že predložil všetky požadované doklady, ktoré boli potrebné k uplatneniu práva na odpočítanie DPH.

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. f/ O.s.p. včas odvolanie, ktorým sa domáhal, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že žalobe vyhovie, čo odôvodnil tým, že predmetom sporu nie je dodanie tovaru podľa § 8 ods. 3 zákona o DPH, a teda základ dane nemôže byť určený podľa § 22 ods. 5 zákona o DPH, keďže dodanie tovaru - 3 ks ťahačov, tak ako deklaroval žalobca predloženými dokladmi je potrebné posudzovať z hľadiska splnenia zákonných podmienok podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH, a to ako zdaniteľný obchod, predmetom ktorého je dodávka s určenou protihodnotou, uskutočnená zdaniteľnou osobou, s miestom dodania v tuzemsku. Potom i samotná „protihodnota“ je každá odplata za dodanie tovaru v rozsahu dojednanom zmluvnými stranami, teda i suma 3 € bez DPH. Uviedol, že zákon o DPH bližšie nedefinuje pojem „protihodnota“, avšak tento zároveň nevymedzuje predaj tovaru ako „dodanie tovaru za reálnu protihodnotu“, resp. protihodnotu „zodpovedajúcu cene obvyklej“ a pod., teda z dikcie zákona jednoznačne vyplýva, že po splnení zákonných podmienok je dodaním tovaru za „protihodnotu“, t.j. dojednanú kúpnu cenu, také dodanie, ktoré uskutoční zdaniteľná osoba v tuzemsku. Krajský súd rovnako, ako i žalovaný, vo vzťahu k spochybneniu výšky „protihodnoty“ za dodanie tovaru, bez skúmania ďalších zákonných podmienok vymedzených v § 2 ods. 1 zákona o DPH následne vyslovil, že daný vzťah je potrebné posudzovať ako predaj tovaru na iný účel platiteľom, alebo jeho dodanie bezodplatne podľa § 8 ods. 3 zákona o DPH. Je nepochybné, že ak sa zmluvné strany v obchodnom vzťahu dohodli na odplate za predaj tovaru a táto je v nimi určenej výške, túto žalovaný ani krajský súd spochybniť nemôže. Podradenie uvedenej transakcie pod iné zákonné ustanovenie, bez právneho základu, iba vo vzťahu k spochybneniu účelu podnikania a samotnej ekonomickej činnosti žalobcu, ktorej cieľom má byť dosahovanie zisku, tak nemôže byť relevantným záverom majúcim oporu v zákone. Žalobca ďalej uviedol, že súhlasí s názorom krajského súdu, že ekonomickejšia činnosť definovaná v § 3 ods. 2 zákona o DPH, je pojmom širším ako podnikanie, súčasne ale zdôraznil, že ekonomickejšou činnosťou je každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem, tzn., ktorej cieľom je dosahovanie príjmu, čo však neznamená, že ak je podnikateľský subjekt v strate alebo jeho činnosť primárne nesmeruje k dosahovaniu zisku. tento nevykonáva ekonomickejšiu činnosť. Potom v nadväznosti na § 2 Obchodného zákonníka podnikaním je činnosť vykonávaná podnikateľom nepretržite, vo vlastnom mene, na vlastnú zodpovednosť a za účelom dosahovania zisku. V uvedenom prípade účel predstavuje cieľ, ku ktorému činnosť podnikateľa smeruje, tzn. ideálny stav, ktorý sa má dosiahnuť, pričom nie je rozhodujúci spôsob, akým podnikateľ k tento stav dosiahne. Potom i samotné dodanie ťahačov za ustálenú protihodnotu a ich následná výpožička sa realizovala za účelom ďalšieho rozvoja ekonomickej činnosti nadobúdateľa, ktorý pre jej rozvoj, a to získania licencií pre oblasť medzinárodnej dopravy, preukázania finančnej spoľahlivosti musí preukázať aj vlastníctvo k predmetu prostredníctvom ktorého má túto činnosť vykonávať. Preto následná výpožička nemôže byť dôvodom pre vyslovenie nesprávnych záverov krajského súdu. Samotné užívanie ťahačov titulom zmluvy o výpožičke žalobcom slúži predovšetkým na zabezpečenie a udržanie jeho príjmu a v nadväznosti na uvedené potom nie je správny záver krajského súdu o vedomom konaní žalobcu, s cieľom získať daňovú výhodu, teda zneužitie práva, a to aj s poukazom na rozsudok ESO C- 162/07 a C-255/02, kedy práve v uvedenom ESO vyslovil: „Preukázanie zneužitia na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržiavaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej správnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov tak isto vyplývať že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.“ Žalobca uzavrel, že musí byť nepochybné preukázané, že k porušeniu právnych predpisov došlo a ich cieľom bolo podvodné konanie zo strany žalobcu - daňového subjektu.

Zároveň žalobca namietal aj vyslovený záver krajského súdu o absencii účtovných dokladov. Uviedol, že i ak by žalobca tieto doklady nepredložil, pričom krajský súd, ako i žalovaný mali predloženie účtovných

dokladov preukázané, nesplnenie formálnej podmienky nemôže mať za následok vyrubenie rozdielu na dani tak, ako učinil žalovaný. Žalobca odovzdal správcovi dane 13. augusta 2014 účtovné doklady, vzťahujúce sa ku kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu, o čom svedčí Potvrdenie o zapožičaní dokladov č. 9501401/5/3849136/2014 z 13. augusta 2014, ktorými žalovaný potvrdil prevzatie dokladov v rozsahu: kniha pohľadávok k 31. marcu 2014; kniha záväzkov k 31. marcu 2014; evidencia DPH za marec 2014; príjmové pokladničné doklady č. P P-0042-73; výdavkové pokladničné doklady č. V V-00151-195; dodávateľské faktúry č. 3014021-3014033; a odberateľské faktúry č. 10140079-10140082, 10140084-10140130. Dňa 24. septembra 2014 sa uskutočnilo ústne pojednávanie, predmetom ktorého bolo podanie informácií p. Ing. I. R., ktorá vykonáva pre žalobcu účtovné práce, o čom bola spísaná zápisnica č. 9501401/5/4370276/2014, pričom z uvedenej zápisnice podľa tvrdenia Ing. I. R. vyplýva, že doklady vyžiadané správcom dane boli predložené. Žalobca citoval vyjadrenie Ing. I. R. z pojednávania 24. septembra 2014, kde uviedla: „Fyzicky som doklady predložené ku kontrole za zdaňovacie obdobie mesiaca marec 2014 nechystala, ja som len vytlačila evidenciu DPH, predkontačné lístky a príjmové a výdavkové pokladničné doklady. Uvedené som odkontrolovala na doklady, ktoré mali byť predložené ku kontrole. Všetky doklady uvedené v evidencii sa nachádzali v šanóne“. Na podklade uvedeného mal žalobca za to, že je potrebné dospieť k záveru, že žalobca v zmysle výzvy na predloženie dokladov všetky účtovné doklady správcovi dane predložil, teda aj doklady z ktorých správca dane neuznal uplatnený odpočet, pričom uvedené nemôže ísť na ťarchu žalobcu.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že trvá na dôvodoch, na základe ktorých boli závery prijaté správcom dane, pričom žalobca v podanom odvolaní opakuje svoje námietky uvedené v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane a v žalobe proti rozhodnutiu žalovaného. Uviedol, že žalobca v celom doterajšom konaní - v daňovej kontrole, vyrubovacím konaní, odvolacím konaní, v žalobe proti rozhodnutiu odvolacieho orgánu, ani v odvolaní proti rozsudku krajského súdu konkrétne a logicky nezdôvodnil vo väzbe na jeho všeobecné tvrdenia, prečo predajnú cenu ťahačov niekoľkonásobne podhodnotil voči ich reálnej hodnote. Tvrdenie, že takýto predaj a následná výpožička sa realizovala za účelom ďalšieho rozvoja ekonomickej činnosti nadobúdateľa, ktorý za účelom získania licencie v oblasti medzinárodnej dopravy musí preukázať vlastníctvo k predmetu činnosti, považuje žalovaný za účelové a nemajúce vplyv na posúdenie veci. Takéto zdôvodnenie žalobcu poukazuje na to, že z uvedeného predaja mal mať v rámci podnikania prospech iný podnikateľský subjekt - nadobúdateľ ťahačov ako odberateľ a nie žalobca. U žalobcu jednoznačne a preukázateľne došlo k získaniu daňovej výhody vo forme odpočítania dane pri nákupe predmetných ťahačov (vo výške 21.000 €), keďže pri ich ďalšom predaji nebola štátu odvedená príslušná daň (priznaná bola len daň vo výške 0,60 €). Došlo k zneužitiu práva, tak ako to definoval Súdny dvor EÚ vo veci C-255/02, pretože bolo preukázané naplnenie oboch prvkov: formálne dodržanie zákona, keď boli vyhotovené faktúry s formálnymi náležitosťami podľa zákona a objektívne preukázanie, že hlavným cieľom bolo získať daňovú výhodu vo forme odpočítania dane.

Vo vzťahu k námietkam, kde žalobca nesúhlasí s nepriznaním odpočtu DPH z dôvodu nesplnenia formálnej podmienky a tvrdí, že všetky doklady predložil, žalovaný uviedol, že pre odpočítanie DPH z faktúr resp. dokladov vyhotovených elektronickou registračnou pokladnicou (ERP) (na účely DPH sú považované za faktúru) je nevyhnutné preukázať existenciu takéhoto dokladu - v danom prípade dokladu z ERP. Na preukázanie nároku na odpočítanie dane nestačia výdavkové pokladničné doklady, ktoré si žalobca interne vyhotovil a na základe ktorých zaúčtoval viaceré doklady z ERP. V danom prípade bolo preukázané, že doklady z ERP, z ktorých bola DPH odpočítaná neboli správcovi dane predložené na základe čoho správca dane neuznal žalobcovi DPH odpočítanú vo výške 4 678,36 €, keďže tento nepreukázal právo na odpočítanie dane v zmysle § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 2 písm. a/ a v nadväznosti na § 71 a § 74 ods. 3 písm. b/ zákona o DPH.

Žalovaný mal za to, že krajský súd v predmetnej veci rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi, že aplikoval a vykladal ustanovenia príslušných právnych predpisov správne a dospel k správne rozhodnutiu vo veci, na základe čoho navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil.

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 23. augusta 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.).

Na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku a k jednotlivým odvolacím bodom najvyšší súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 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, z odôvodnenia ktorého 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“.

V prejednávanej veci správca dane namietal nesplnenie dôkaznej povinnosti žalobcu, keď žalobca v celom doterajšom konaní - v daňovej kontrole, vyrubovacom konaní, odvolacom konaní, v žalobe proti rozhodnutiu odvolacieho orgánu, ani v odvolaní proti rozsudku krajského súdu konkrétne a logicky nezdôvodnil vo väzbe na jeho všeobecné tvrdenia, prečo predajnú cenu ťahačov niekoľkonásobne podhodnotil voči ich reálnej hodnote, ako aj správcovi dane nepredložil doklady z ERP, z ktorých bola DPH odpočítaná.

V prvom rade odvolací súd poukazuje na svoje skoršie rozsudky sp. zn. 4Sžf/32/2012 z 27. novembra 2012; sp. zn. 6Sžf/86/2015 z 27. septembra 2017 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 37/2018 z 30. januára 2018; sp. zn. 8Sžf/21/2016 z 26. apríla 2018; ako aj sp. zn. 6Sžfk/30/2017 z 31. januára 2018, z ktorých vyplýva, že žalobca sa v rámci kolotoča fiktívnych prevodov podieľa na karuselových podvodoch, prostredníctvom obchodných spoločností, ktoré sú majetkovo a personálne prepojené.

Súčasne odvolací súd zdôrazňuje, že aplikácia právnych predpisov Slovenskej republiky musí brať na zreteľ členstvo SR v Európskej únii s tým, že od 1. mája 2004 je každý orgán verejnej moci povinný aplikovať právo EÚ prednostne pred slovenským právom vtedy, ak je slovenský zákon v rozpore s právom EÚ (viď. rozsudok Súdneho dvora EÚ 6/64, *Costa v. ENEL*, Zb. s. 585) a konštantnou judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

Vnútroštátne orgány aplikácie práva, teda aj súdy, sa majú v rámci svojich právomocí vždy usilovať o eurokonformný výklad vnútroštátneho práva, aby sa zabezpečila úplná účinnosť smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica“) a dosiahnutie jej cieľa (viď. rozsudok Súdneho dvora EÚ *Adeneler*, C-212/04, 4.7.2006, Zb. s. I-6057, bod 111) bez ohľadu na to, či ustanovenia použité pri výklade majú, alebo nemajú priamy účinok.

V rozsudku Súdneho dvora EÚ z 21. júna 2012 v spojených veciach C-80/11 a C-42/11 Súdny dvor EÚ uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (viď. rozsudky *Halifax* zo 7. decembra 2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27. októbra 2011 *Tanoarch*, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor EÚ už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať porušením práva Únie (viď. najmä rozsudok z 3. marca 2005, *Fini H*, C-32/03, Zb. s. I-1599, bod 32; *Halifax a i.*, ako aj *Kittel a Recolta Recycling*, bod 54). 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 (viď. rozsudky *Fini H*, body 33 a 34; *Kittel a Recolta Recycling*, ako aj z 29. marca 2012, *Véleclair*, C-414/10, bod 32). 5.46 Podľa judikatúry Súdneho dvora subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe (viď. rozsudok *Kittel a Recolta Recycling*). Naopak, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (viď. rozsudky z 27. septembra 2007, *Teleos a i.*, C-409/04

Zb. s. I-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25).

Súdny dvor EÚ konštatoval, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť.

Žalobca v rámci odvolacieho konania opakovane namietal aplikáciu ust. § 22 ods. 5 zákona o DPH, keď mal za to, že ak sa zmluvné strany v obchodnom vzťahu dohodli na odplate, túto nemožno spochybniť. Ust. § 22 ods. 5 zákona o DPH upravuje, z akého základu dane pri bezodplatne poskytnutých zdaniteľných obchodoch (§ 8 ods. 3 zákona o DPH) má povinnosť platiteľ dane odvieť daň, pričom ide o implementáciu článku 74 a 75 smernice 2006/112/ES. Dodanie predmetného tovaru - 3 ks ťahačov v cene 1 €/kus bez DPH, pričom pri kúpe tohto tovaru bola daň odpočítateľná (vo výške 21.000 €), je v zmysle ust. § 8 ods. 3 zákona o DPH nutné považovať za bezodplatné dodanie tovaru, čo odôvodňuje aplikáciu ust. § 22 ods. 5 zákona o DPH tak, ako to ustálil správca dane.

V rámci administratívneho, ako aj súdneho prieskumu bolo zistené, pričom uvedené nebolo sporné, že žalobca predmetné ťahače nadobudol od obchodnej spoločnosti S&J PRESSBURG plus s.r.o. v novembri 2013 a cena bola účtovaná faktúrou uvedenej obchodnej spoločnosti č. 2013121 s dátumom vyhotovenia 20. novembra 2013 a s dátumom splatnosti 19. januára 2014 v sume 105.000 € plus DPH 21.000 € a následne tieto odpredal obchodnej spoločnosti Trade rental, s.r.o. s účtovaním ceny predaja faktúrou č. 10140098/PR s dátumom vyhotovenia 14. marca 2014, a dátumom splatnosti 28. marca 2014, na sumu 3 € plus DPH 0,60 €. Odvolací súd nespochybňuje zmluvnú voľnosť účastníkov zmluvného vzťahu, avšak vyčíslenie hodnoty ťahačov v čase prevodu na spoločnosť Trade rental, s.r.o. oproti hodnote, v ktorej ich nadobudol žalobca, súčasne neexistenciu skutočností, na základe ktorých došlo v priebehu cca 4 mesiacov k zníženiu hodnoty ťahačov (dopravná nehoda, amortizácia a pod.), je potrebné vyhodnotiť ako okolnosti, ktoré smerujú k získaniu daňovej výhody žalobcu a ktoré nemôžu požívať ochranu, keď v konečnom dôsledku, sú v rozpore so základnými zásadami daňového konania upravenými v § 3 ods. 6 daňového poriadku, ako aj v rozpore so základnými zásadami podnikania. S uvedeným korešponduje majetkové a personálne prepojenie žalobcu so spoločnosťou Trade rental, s.r.o., ako aj skutočnosť, že v deň predaja ťahačov 14. marca 2014 Trade rental, s.r.o. dala ťahače žalobcovi späť do bezplatného užívania.

Odvolací súd sa v plnom rozsahu stotožňuje so záverom krajského súdu, ktorý s poukazom na rozsudok C-162/07 uviedol, že 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. Na základe uvedeného je zrejmé, že zo strany žalobcov 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 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.

K odvolacej námietke žalobcu, že v zmysle výzvy na predloženie dokladov všetky účtovné doklady správcovi dane predložil, o čom svedčí Potvrdenie o zapožičaní dokladov č. 9501401/5/3849136/2014 z 13. augusta 2014, ktorými žalovaný potvrdil prevzatie dokladov v rozsahu: kniha pohľadávok k 31. marcu 2014; kniha záväzkov k 31. marcu 2014; evidencia DPH za marec 2014; príjmové pokladničné doklady č. P P-0042-73; výdavkové pokladničné doklady č. V V-00151-195; dodávateľské faktúry č. 3014021-3014033; a odberateľské faktúry č. 10140079-10140082, 10140084-10140130, ako aj tvrdenie Ing. I. R., že táto fyzicky doklady predložené ku kontrole za zdaňovacie obdobie mesiaca marec 2014 nechystala, najvyšší súd uvádza, že z uvedeného nemožno vyvodiť záver, že správcovi dane boli predložené potrebné doklady z ERP, na základe čoho správca dane v intenciách vyššie citovaného rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 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, postupoval správne, ak neuznal žalobcovi DPH odpočítanú vo výške 4 678,36 €, keďže právo na odpočítanie dane v zmysle § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 2 písm. a/ a v nadväznosti na § 71 a 74 ods. 3 písm. b/ zákona o DPH preukázané nebolo.

Námietky žalobcu uplatnené v odvolaní 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.