

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/14/2016
Identifikačné číslo spisu: 1014201802
Dátum vydania rozhodnutia: 24.04.2018
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1014201802.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana v právnej veci žalobcu: Arcadia Consulting s.r.o., IČO: 45 252 599, so sídlom Ružová dolina č. 6, 821 08 Bratislava, zast.: JUDr. Peter Kubík, advokát, s.r.o., advokátskym spoločenstvom, IČO: 47 233 931, so sídlom Staré Grunty č. 162, 841 04 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 22. júna 2016 č.k. 6S/233/2014-65, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 22. júna 2016 č.k. 6S/233/2014-65 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100302/1/432001/2014/5060 z 01.10.2014 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“ - č.l. 8) žalovaný ako odvolací finančný orgán oprávnený v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 9104408/5/2806174/2014/KovM z 18.06.2014 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“). Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na preskúmanú vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

2. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2013 na tom skutkovom základe, že oproti nadmernému odpočtu vykázanému žalobcom v daňovom priznaní bola správcom dane po vykonaní daňovej kontroly naopak zistená daňová povinnosť na DPH.

Vyrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej tiež „zák. č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 9104408/5/989943/2014/KovM zo 17.03.2014 (ďalej len „protokol“).

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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

Z daňového spisu ďalej vyplýva, že základným dôvodom pre nepriznanie požadovaného nadmerného odpočtu je nesplnenie hmotnoprávných podmienok uvedených v § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

4. Spochybnými zdaniteľnými obchodmi v zdaňovacom období máj 2013 sú

a) dodanie bytov v katastrálnom území (ďalej len „k.ú.“) D. W. žalobcovi na základe Zmluvy o prevode vlastníctva bytu z 31.05.2013 od dodávateľa tovaru ELNEA, a.s., Bratislava (ďalej len „dodávateľ I.“), ktorý nadobudol vlastníctvo k prevádzaným bytom dňa 08.08.2013, za ktorých prevod vystavil dodávateľ I. faktúru v mesiaci máj 2013, pričom k povoleniu vkladu došlo dňa 09.08.2013, a

b) dodanie bytov v k.ú. D. W. na základe Zmluvy o prevode vlastníctva bytu z 31.05.2013 od dodávateľa tovaru NELLY Reality I, s.r.o., Bratislava (ďalej len „dodávateľ II.“), ktorý nadobudol vlastníctvo k prevádzaným bytom dňa 08.08.2013, za ktorých prevod vystavil dodávateľ II. faktúru opätovne v mesiaci máj 2013, pričom k povoleniu vkladu došlo tiež dňa 09.08.2013, pričom

i) dodávateľia zápisnične uviedli, že predmetné nehnuteľnosti nadobudli od spoločnosti adbau, s.r.o., Bratislava (ďalej len „vlastník bytov“),

ii) podkladom boli Zmluvy o prevode vlastníctva bytu z 23.12.2011, vrátane ich neskorších dodatkov a protokolov o odovzdaní z 09.01.2012,

iii) podľa informácie z Okresného úradu Kežmarok, katastrálny odbor, dodávateľia I. a II. v čase dodania (31.05.2013) ich ešte nevlastnili.

Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že u vyššie uvedených dodávateľov I. a II. daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v mesiaci máj 2013 nevznikla, a tým ani v uvedenom zdaňovacom období nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane u žalobcu.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

5. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Bratislave žalobu bez uvedenia dátumu.

6. Krajský súd v Bratislave ako prvostupňový súd preskúmal napadnuté rozhodnutie, ako aj konanie tomuto predchádzajúce v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe a dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie je vecne správne (viď bod č. 26 rozsudku krajského súdu).

Preto ju na základe nižšie uvedených dôvodov postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“) zamietol (viď bod č. 53 rozsudku krajského súdu).

7. Na tomto mieste musí Najvyšší súd zdôrazniť, že hoci krajský súd vyhotovil a odôvodnil svoj rozsudok v zmysle Správneho súdneho poriadku, a teda aj poučil neúspešného žalobcu o nutnosti spochybníť rozsudok prostredníctvom kasačnej sťažnosti, tak Najvyšší súd Slovenskej republiky musí zdôrazniť dátum vyhlásenia rozsudku, t.j. deň 22. júna 2016, a s tým spojené právne pôsobenie zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej tiež „O.s.p.“, resp. „Občiansky súdny poriadok“) podporené účinkami vyhlásenia rozsudku ako významného ústavného procesného úkonu všeobecného súdu ustanovením § 491 ods. 2 S.s.p.

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

8. S poukazom na relevantné ustanovenia Občianskeho súdneho poriadku, Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku ako aj zák. č. 222/2004 Z.z. a po rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane krajský súd vyslovil právny názor, že absencia vzniku daňovej povinnosti dodávateľov I. a II. z dodania predmetných nehnuteľností v zdaňovacom období máj 2013, ako jediný dôvod nepriznania práva na odpočítanie dane žalobcom v tomto zdaňovacom období, bola už zakotvená v protokole.

9. Všeobecne záväzným právnym predpisom, ktorým sú stanovené zákonné podmienky prevodu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti, je podľa krajského súdu Občiansky zákonník (ďalej len „OZ“), a to najmä § 132 ods. 1 a 2, § 588 a nasl. OZ a zákon č. 162/1995 Z.z. o katastri nehnuteľností a o zápise vlastníckych a iných práv k nehnuteľnostiam v znení neskorších predpisov (katastrálny zákon) v citovanom znení (ďalej len „zák. č. 162/1995 Z.z.“), pričom podľa uvedenej právnej úpravy zmluvný prevod vlastníckeho práva nastane na základe rozhodnutia o povolení vkladu príslušnou správou katastra (viď § 31 zák. č. 162/1995 Z.z.).

10. Z uvedených dôvodov krajský súd námietky žalobcu, že zák. č. 222/2004 Z.z. neurčuje, že predajca nehnuteľnej veci musí byť vlastníkom a že pre uskutočnenie zdaniteľného obchodu dodaním tovaru je rozhodujúce, aby došlo k fyzickému odovzdaniu nehnuteľnosti, t.j. rozhodujúcou je skutočnosť, kedy kupujúci získa právo disponovať s tovarom aj keď nie ako vlastníkom, považoval za nedôvodné.

11. Čo sa týka odkazu žalobcu na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (rozsudky sp.zn. C-78/12C-111, sp.zn. C-111/05, sp.zn. C-435/03 alebo sp.zn. C - 237/09), z ktorých vyplýva, že pri dodaní tovaru nie je dôležité nadobudnutie vlastníctva k tovaru kupujúcim a pre uskutočnenie zdaniteľného obchodu dodaním tovaru je rozhodujúce, aby došlo k faktickému prevodu tovaru (v tomto prípade nehnuteľností), krajský súd zdôraznil (viď bod č. 51 rozsudku krajského súdu), že ide o rozsudky týkajúce sa hnutelných vecí (obchodovanie so zvieratami, či káblami z optických vlákien, tabakových výrobkov, poprípade poskytovania ľudských orgánov, krvi či mlieka).

12. V tejto súvislosti však krajský súd zdôraznil, že Súdny dvor (napríklad marginálny bod č. 34 citovaného rozsudku sp.zn. C-78/12C111) povinnosť určiť, či ide o prevod práva nakladať s dotknutým tovarom ako vlastníkom, preniesol na vnútroštátny súd s prihliadnutím na zistené skutkové okolnosti. Nakoľko žalobca svoj návrh na prerušenie konania z dôvodu posúdenia prejudiciálnej otázky pred Súdnym dvorom podľa článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie zbral späť podaním doručeným krajskému súdu dňa 10.05.2016, tak krajský súd rozhodol v merite veci bez tohto prerušenia.

Na základe vyššie citovaných ustanovení a právnych záverov krajský súd žalobu zamietol.

III.

Odvolanie žalovaného stanoviská

A)

13. Vo včas doručenom podaní zo dňa 23.09.2016 (č.l. 73 - v zmysle záverov uvedených v bode č. 7 bude Najvyšší súd Slovenskej republiky s ním nakladať ako s odvolaním), ktorým žalobca prostredníctvom právneho zástupcu spochybnil zákonnosť rozsudku krajského súdu, bolo ako nasledujúci dôvod odvolania uvedené to, že rozhodnutie krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci / javí sa ako odkaz na ustanovenie § 205 ods. 2 písm. f) O.s.p./.

14. Následne odvolací súd v stručnosti rekapituluje odvolacie námietky žalobcu:

- krajský súd nemal právomoc skúmať, či dodávatelia I. a II. ako predávajúci boli oprávnení nakladať s nehnuteľnosťami,

o túto právomoc má príslušný okresný úrad, ktorý povolením vkladu dňa 09.08.2013 uznal, že dodávatelia boli oprávnení s nehnuteľnosťami nakladať,

- krajský súd právne pochybil pri tvrdení, že „nebolo preukázané dodanie tovaru“ s následkom, že „nevznikla daňová povinnosť“, lebo

o nehnuteľnosti existujú a vklady zmlúv boli povolené do katastra,

- krajský súd si nesprávne a bez opory v ustanovení zákona či Smernice Rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica č. 2006/112“), stotožnil pojem „prevod práva nakladať ako vlastník“ s „prevodom vlastníctva“,

o čo je aj v rozpore s obchodnou praxou,

- krajský súd povinnosť skúmať vlastníctvo vyvodil mylnou aplikáciou záverov vyplývajúcich z rozsudku Súdneho dvora sp.zn. C-78/12C-111,

o z bodu 34 citovaného rozsudku Súdneho dvora nevyplýva oprávnenie vnútroštátneho súdu skúmať vlastnícke právo dodávateľa pri dodaní tovaru, ale oprávňuje vnútroštátny súd skúmať všetky faktické a skutkové okolnosti týkajúce sa konkrétneho dodania tovaru, a to práve za účelom posúdenia, či takýmto dodaním tovaru došlo k prevodu práva na odberateľa nakladať s dotknutým tovarom ako vlastník,

o skúmanie vlastníckeho práva podľa vnútroštátnej právnej úpravy pre potreby posúdenia dodania tovaru a vzniku daňovej povinnosti by viedlo k ohrozeniu spoločného systému DPH a jednotnej definície zdanielných obchodov (napríklad marginálny bod č. 8 rozsudku Súdneho dvora sp.zn. C-320/88),

- krajský súd argumentuje, že ak dodávateľ tovaru nie je v čase jeho odovzdania nadobúdateľovi jeho vlastníkom, tak takéto dodanie tovaru nie je „dodaním tovaru“ v zmysle § 8 zák. č. 222/2004 Z.z. a čl. 14 Smernice č. 2006/112,

o z tohto vyplývajú absurdné závery, t.j.

o v prípade nehnuteľností dodávateľ tovaru musí byť v čase odovzdania tovaru odberateľovi jeho vlastníkom,

- krajský súd sa neriadil znením § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.,

o ak bola nehnuteľnosť odovzdaná do užívania skôr ako bol povolený vklad, tak dňom vzniku daňovej povinnosti je deň odovzdania,

- Súdny dvor ozrejmil situáciu s prevodom nehnuteľnosti podľa holandského práva nasledovne (rozsudok sp.zn. C-320/88 zo dňa 08. februára 1990):

o zo znenia citovaného ustanovenia je zrejmé, že pojem „dodanie tovaru“ neodkazuje na prevod vlastníctva podľa pravidiel upravených právnym poriadkom jednotlivých štátov, ale zahŕňa akýkoľvek prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorý oprávňuje druhú stranu nakladať s ním akoby bola jeho vlastníkom („as if he were the owner of the property“). (9) V súlade s tým odpoveď na prvú otázku musí byť tá, že „dodanie tovaru“ treba vykladať tak, že zahŕňa akýkoľvek prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, aj v prípade ak nedochádza k prevodu vlastníckeho práva k veci („even if there is no transfer of legal ownership of the property“).

15. Záverom žalobca navrhol zmeniť rozsudok krajského súdu tak, že odvolací súd zruší napadnuté rozhodnutie a vráti vec príslušnému správne orgánu na ďalšie konanie, resp. navrhol zrušiť rozsudok krajského súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

Vo vzťahu k náhrade trov právneho zastúpenia sa žalobca nevyjadril.

16. Ďalej v uvedenom podaní žalobca s odkazom na čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie bez

podrobnejšieho odôvodnenia závažnosti kolízie slovenského právneho poriadku s právom Únie (vid' bod III. Kasačnej sťažnosti) predložil návrh znenia otázok, ktoré navrhol posúdiť v prejudiciálnom konaní pred Súdny dvorom:

„1) Je potrebné ustanovenie čl. 14 a čl. 2 Smernice č. 2006/112 vykladať tak, že podmienkou na to, aby sa odovzdanie nehnuteľnosti nadobúdateľovi na základe odplatnej zmluvy uzavretej s dodávateľom považovalo za „dodania tovaru“ podľa čl. 14 Smernice č. 2006/112 a podliehalo DPH podľa čl. 2 ods. 1 pís. a) Smernice č. 2006/112, je, aby predávajúci bol v čase odovzdania nehnuteľnosti do užívania nadobúdateľovi vlastníkom prevádzanej nehnuteľnosti?

2) Je podmienkou na to, aby sa odovzdanie nehnuteľnosti dodávateľom na základe odplatnej zmluvy odberateľovi do užívania považovalo za vznik „zdaniteľnej udalosti“ podľa čl. 62 Smernice č. 2006/112, aby v deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania nadobúdateľovi bol dodávateľ vlastníkom nehnuteľnosti, alebo postačuje, aby sa ním

a) mal stať na základe skôr uzavretej zmluvy a súčasne

b) mal nehnuteľnosť v držbe? "

B)

17. Z vyjadrenia žalovaného zo 17.10.2016 (č.l. 81) po uvedení hore citovaných odvolacích námietok vyplýva, že tieto námietky vyhodnotil ako nedôvodné.

Ďalej žalovaný odkázal na svoje argumenty obsiahnuté nielen vo svojom vyjadrení zo 17.10.2013 k žalobe ale aj na zistené skutočnosti v rámci výkonu daňovej kontroly. Tiež zdôraznil, že krajský súd sa so skutkovými dôvodmi vedúcimi k záveru daňových orgánov stotožnil.

18. K otázke možnosti prevodu práva nakladať s nehnuteľnosťami ako vlastníkom žalovaný poukázal na zrejme nesprávnosti v preberacích protokoloch spísaných dňa 09.01.2012, ktoré boli odstránené vlastníkom bytov až dodatkami zo dňa 20.04.2012 ku kúpny m zmluvám. Navyše žalovaný zdôraznil, že uvedené dodatky z 20.04.2012 uvádzali odovzdanie bytov do 3 pracovných dní od povolenia vkladu, čo bolo 08.08.2013, preto ani žalobca nemohol nadobudnúť byty 31.05.2013, kedy si aj uplatnil ním tvrdené právo na odpočítanie dane.

19. V uvedenej súvislosti žalovaný navyše poukazuje aj na konanie v reťazci subjektov vzájomne si dodávaných bytov (spoločnosť NELLY&KYRIE, s.r.o., Bratislava a vlastníkom bytov), ktoré nebolo zjavne náhodné, ale účelové, pretože obchodné spoločnosti boli personálne prepojené (Ing. M. I., Ing. M. U. ako aj Ing. arch. V. Q.), na základe svojich pravidiel si vystavovali tieto personálne prepojené spoločnosti kúpne zmluvy a preberacie protokoly, od ktorých odvodzovali dátumy zdaniteľných obchodov tak, že v podaných daňových priznaniach DPH ani jedna z nich nemala vlastnú daňovú povinnosť vo výške DPH uvedenej pri deklarovanom predaji nehnuteľnosti.

20. Požiadavku žalobcu na prerušenie konanie za účelom podania prejudiciálnej otázky na Súdny dvor žalovaný označil ako nedôvodnú, pretože prevod, odovzdanie nehnuteľností a právne skutočnosti súvisiace s nadobudnutím nehnuteľností rieši platná tuzemská legislatíva a zák. č. 222/2004 Z.z. je v súlade so Smernicou č. 2006/112.

21. Záverom žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu potvrdil, kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú a nepriznal trovy konania.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

22. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku tiež „O.s.p.“) s prihliadnutím na ustanovenie § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (vid' bod č.

7). Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spoj. s ust. § 250ja ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne väčšinou hlasov s 1 kontravótom (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie (t.j. žalobcom označené ako kasačná sťažnosť) nie je dôvodné, pretože napadnutý rozsudok je vo výroku vecne správny, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

23. Na prvom mieste Najvyšší súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v prejednávanej veci žalobcu), t.j. zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Občianskeho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti rozhodnutiu či postupu správcu dane. Preto správny súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody, t.j. dispozitívne rozhodnutie účastníka konania z úradnej povinnosti meniť alebo ho počas súdneho prieskumu presviedčať o nevhodnosti takto zvoleného prostriedku nápravy.

24. V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa Najvyšší súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil zo zistení uvedených žalovaným, ktoré sú obsiahnuté v spise správcu dane. Na druhej strane podstatou súdneho odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania napadnutého rozhodnutia, je skutková otázka určenia časového okamihu vzniku práva nakladať s tovarom ako vlastník.

25. Medzi účastníkmi, a tento záver aj nepochybne vyplýva z odvolacích námietok a vyjadrení k nim, je sporné skutkové vymedzenie splnenia podmienok zdaniteľného obchodu. Za tejto situácie sa krajský súd stotožnil so skutkovými zisteniami správcu dane v tom rozsahu, ako si ich žalovaný osvojil v zmysle výsledkov vykonanej daňovej kontroly, čo uviedol nasledovne (viď str. 11 a 12 rozsudku krajského súdu):

„46. Zákonodarca v právnej norme § 8 ods. 1 zákona o DPH stanovuje, že dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak s úpravou, že pre účely zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci a ďalšie produkty zákonom predpokladané. Pokiaľ teda zákonodarca v právnej norme § 3 ods. 1 daňového poriadku ustanovuje daňovému orgánu povinnosť postupovať v daňovom konaní v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi realizujúc tým zásadu zákonnosti, je povinnosťou správcu dane pri skúmaní splnenia zákonných podmienok dodania tovaru, t.j. prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, posudzovať prevod vlastníckeho práva k prevádzanej veci podľa príslušného právneho predpisu, ktorý upravuje prevod vlastníckeho práva k predmetnej prevádzanej veci. Všeobecne záväzným právnym predpisom, ktorým sú stanovené zákonné podmienky prevodu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti je Občiansky zákonník (§ 132 ods. 1, 2, §§ 588 a nasl. OZ) a zákon č. 162/1995 Z. z. o katastri nehnuteľností a o zápise vlastníckych a iných práv k nehnuteľnostiam v znení neskorších predpisov (katastrálny zákon), v súlade s ktorou právnou úpravou zmluvný prevod vlastníckeho práva k nehnuteľnosti nastane účinne na základe rozhodnutia o povolení vkladu vlastníckeho práva do katastra nehnuteľností príslušnou správou katastra ako orgánu štátnej správy v zmysle katastrálneho zákona (§ 31 katastrálneho zákona).

Až na základe rozhodnutia správy katastra o vklade vlastníctva do katastra nehnuteľností môže nadobúdateľ nadobudnúť vlastníctvo k prevádzanej nehnuteľnosti účinne. Z uvedeného teda vyplýva, že pokiaľ prevodca na základe zmluvy prevádzal vlastnícke právo k nehnuteľnosti, nadobúdateľ nadobudol vlastníctvo k prevádzanej nehnuteľnosti až okamihom rozhodnutia o vklade vlastníckeho práva správou katastra do katastra nehnuteľností, (viď rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 6Sžf/47/2011 zo dňa 22.08.2012).

48. Z uvedených dôvodov súd námietky žalobcu, že zákon o DPH neurčuje, že predajca nehnuteľnej veci musí byť vlastník a že pre uskutočnenie zdaniteľného obchodu dodaním tovaru je rozhodujúce, aby

došlo k fyzickému odovzdaniu predmetu prevodu (v tomto prípade nehnuteľnosti), t.j. rozhodujúcou je skutočnosť, kedy kupujúci získa právo disponovať s tovarom aj keď nie ako vlastník, považoval za nedôvodné, s poukazom na to, že zákon o DPH pre splnenie daňových povinností a nároku na odpočet dane ustanovuje podmienku nakladania s tovarom ako vlastník."

26. Aj pre Najvyšší súd je nepochybné, že právnym základom riešenia tohto sporu sú vnútroštátne ustanovenia, ktoré ustanovujú ako základnú podmienku pre vznik práva na odpočítanie dane právny pojem dodanie tovaru, ktorý je predmetom odplatnej ekonomickej činnosti (viď § 8 v spojení s § 19 a § 49 zák. č. 222/2004 Z.z.).

Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení dodaním tovaru je

a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutel'né a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

27. Aj pre Najvyšší súd je nepochybné, že iba vlastník nehnuteľnosti (v preskúmvanej veci sú to dotknuté byty) je v zmysle zásady *nemo plus iuris ad alium transferre potest quam ipse habet* (t.j. nikto nemôže previesť na iného viac práv ako sám má - najmä § 123 Občianskeho zákonníka) oprávnený previesť na tretiu osobu časť vlastníckeho práva k hmotnej veci, a to právo s vecou disponovať. Právo s vecou (bytmi) disponovať, t.j. *ius disponendi* je po právnej stránke veľmi širokým oprávnením, a v prípade nehnuteľností, ako správne krajský súd zdôraznil, je to iba vlastník nehnuteľnosti, ktorý prostredníctvom zákonných úkonov „*titulus aquirendi*" (súkromnoprávny alebo verejnoprávny dôvod vzniku vlastníckeho práva) a „*modus aquirendi*" (odsúhlasenie dôsledkov konania vlastníka kompetentnou štátnou autoritou) prenáša toto oprávnenie na tretiu osobu, t.j. v preskúmvanej veci sú to dodávatelia I. a II. a následne aj žalobca.

Podľa § 123 Občianskeho zákonníka v citovanom znení vlastník je v medziach zákona oprávnený predmet svojho vlastníctva držať, užívať, požívať jeho plody a úžitky a nakladať s ním.

28. Preto sa Najvyšší súd stotožnil s právnym názorom krajského súdu, že nakoľko dodávatelia I. a II. neboli v máji 2013 vlastníkmi bytov (správa katastra ich zapísala do tejto pozície až 08.08.2013) a súčasne z čl. XI (Odovzdanie bytu) dodatku z 20.04.2012 k Zmluve o prevode vlastníctva k bytu vyplýva pre odvolacie konanie jednoznačne, že:

„Predávajúci odovzdá predmet prevodu k dispozícii kupujúcemu spolu s úplnou dokumentáciou prislúchajúcou k predmetu prevodu do troch pracovných dní odo dňa povolenia vkladu vlastníckeho práva k predmetu prevodu v prospech kupujúceho.".

potom správne správca dane konštatoval, že právo na odpočítanie dane žalobcovi v dotknutom zdaňovacom období v zmysle § 19 ods. 1 veta tretia a § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. nevzniklo.

29. Iná právna situácia by vznikla, ak by vlastník bytu ako taký aj konal a prostredníctvom právneho úkonu pred dňom zápisu vlastníckeho práva do katastra nehnuteľností aj súkromnoprávnym aktom odovzdal byty do užívania (*ius utendi et fruendi*) žalobcovi, čo však v preskúmvanej veci po skutkovej stránke nebolo preukázané.

30. Za týchto okolností (vrátane absencie ich odôvodnenia - viď bod č. 16) Najvyšší súd nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre potreby výkladu právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie (najmä žalobcom citovaný rozsudok Súdneho dvora sp.zn. C-320/88 zo dňa 08. februára 1990 vo veci *Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV*), pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal a následne žalobcom predložené návrhy prejudiciálnych otázok si ako odvolací súd neosvojil.

31. Odvolací súd vzhľadom na odvolacie námietky uplatnené žalobcom uvádza, že napadnuté rozhodnutie má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia požadované v zmysle § 63 Daňového poriadku. Uvedené rozhodnutie finančného orgánu vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktoré je logicky vyhodnotené a riadne právne posúdené. Odvolací súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistených v predchádzajúcich konaniach o tom, že žalobca nespĺňa zákonné podmienky pre priznanie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty.

32. Odvolací súd vzhľadom na odvolacie námietky uplatnené žalobcom uvádza, že napadnuté rozhodnutie nespĺňa požiadavku zákonodarcu na riadne zistený skutkový stav v zmysle § 63 Daňového poriadku. Uvedené rozhodnutie finančného orgánu nevychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ku ktorému potom absentuje logicky vyhodnotený a riadne posúdený právny stav. Odvolací súd sa preto nestotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistených v daňovom konaní o tom, že žalobca nespĺňa zákonné podmienky pre priznanie nadmerného odpočtu na dani z príjmov.

Počas konania Najvyšší súd z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

33. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na právne závery obsiahnuté vo vyššie uvedených bodoch, pri ktorých Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 250ja ods. 4 a contrario odsek 7 O.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchyľil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa §156 ods. 1 a 3 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

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

35. Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), a hoci išlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (úprava daňového konania je spojená s verejnoprávnymi vzťahmi), tak v odvolacom konaní na základe mu dostupných informácií z pripojeného priestupkového spisu Najvyšší súd dospel k záveru, že nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

36. O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má právo na náhradu trov tohto konania, čo v tomto súdnom prieskume nenastalo.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).