

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/58/2016
Identifikačné číslo spisu: 1014200429
Dátum vydania rozhodnutia: 08.06.2017
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1014200429.1

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: AUTO ROTOS - ROZBORA s.r.o., IČO: 35 918 519, so sídlom Račianska č. 184/B, 831 05 Bratislava, zast.: LEGAL & CORP s.r.o., advokátskym spoločenstvom, IČO: 47 237 325, so sídlom Gajova č. 11, 811 09 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 žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 28. januára 2016 č.k. 1S 53/2014-106, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave zo dňa 28. januára 2016 č. k. 1S 53/2014-106 m e n í tak, že žalobu zamieta.

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

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100302/1/3164/2014/1042 zo 07.01.2014 (ďalej na účely rozsudku len „napadnuté rozhodnutie“ - príloha č. 1 daňového spisu) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci 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 na účely rozsudku len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej na účely rozsudku len „správca dane“) č. 9104405/5/4411765/2013/Sia z 01.10.2013 (ďalej na účely rozsudku 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 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 október 2009 v tam uvedenej sume na tom právnom základe, že oproti nadmernému odpočtu (správca dane použil terminológiu daň vyrubená podaným daňovým priznaním) vykázanému v daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie bola správcom dane zistená daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty.

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.

3. Vyrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 ods. 1 a odseku 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej tiež na účely rozsudku „zák. č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie rokov 2007, 2008, 2009 a január 2010, marec - december 2010 boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 9104405/5/1113356/2013/Sia z 22.03.2013 (ďalej na účely rozsudku len „protokol“).

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.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

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. Nehodnovernými majú byť podľa správcu dane údaje fakturované na vstupe, ktoré sa týkajú nasledujúcich zdaniteľných obchodov žalobcu:

a) zabezpečenie dodávky stavebných prác a stavebných poddodávok v zmysle zmluvy o dielo z 12.09.2009 (ďalej na účely rozsudku len „zmluva o dielo“) od poskytovateľa služby PHOTOART s.r.o., Bratislava (ďalej na účely rozsudku len „dodávateľ stavby“), za ktorých údajné vykonanie vystavil dodávateľ stavby faktúru z 15.10.2009,

i) s využitím subdodávateľa spoločnosti Euro Projekt Management s.r.o., Košice,

ii) predmetom zmluvy o dielo bolo zabezpečiť

(1) výrobu a montáž reklamného zariadenia,

(2) výrobu a montáž oceľového reklamného „dvojbigbordu“ (ďalej tiež „dvojbillboard“) s osvetlením pre areál DP Krasňany (ďalej na účely rozsudku spoločne len „reklamné zariadenia“),

(3) dodávku a montáž oceľového oplotenia parkoviska odstavných plôch, úprava povrchu a betónovanie, frakcia B 20.

5. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku (najmä preverenie existencie subdodávateľa a predmetu zmluvy o dielo) správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že u vyššie uvedeného dodávateľa a jeho subdodávateľa nevznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. nakoľko žalobca nepreukázal, že zdaniteľný obchod dodávateľ stavby uvedený ako platiteľ na faktúre zrealizoval, a tým nemohol vzniknúť ani nárok na odpočítanie dane u žalobcu.

6. V súvislosti s námietkou žalobcu, že predmetný dvojbilboard sa stále nachádza na tom istom mieste a správca dane si ho mohol a stále môže kedykoľvek zistiť miestnou obhliadkou, žalovaný s poukazom na to, že

- rozhodnutím Miestneho úradu Mestskej časti Bratislava - Rača z 27.06.2003 bolo povolené inému žiadateľovi, t.j. spoločnosti AUTO ROTOS s.r.o. so sídlom Bratislava umiestniť jeden kus reklamného zariadenia s rozmermi 10,2 x 2,45 m (na trakčných stĺpoch 28b a 28c konečná električiek komisárky - Rača, areál DP Bratislava a.s., Púchovská ulica, parc.č. XXXX/XX, k.ú. X.), s platnosťou na dobu určitú (do 31.12.2006), a

- po obhliadke vykonanej pracovníkmi správcu dane (odkaz na úradný záznam z 28.10.2013 na prílohe č. 72 spisu správcu dane), konštatoval, že správca dane žiadne hore uvedené reklamné zariadenia na adrese DP Krasňany nezistil a ani nezistil, že by napríklad dvojbilboard, na ktorom by bol uvedený názov žalobcu, bol tam umiestnený, a to ani v súčasnosti.

7. Vo vzťahu k námietke žalobcu, že správca dane mal zo správania sa žalobcu k predmetnej nehnuteľnosti dospieť k názoru, že s vlastníkom nehnuteľností, i keď nie výslovne, mohlo dôjsť k uzavretiu zmluvy o výpožičke zmysle § 659 a nasl. Občianskeho zákonníka, žalovaný uviedol, že z predloženého spisového materiálu nevyplýva skutočnosť, že by žalobca v priebehu daňovej kontroly a v rámci vyrubovacieho konania so zmluvou o výpožičke disponoval, a žalovaný ani nepripúšťa záver, že by správca dane mal (bez predloženia akejkoľvek zmluvy), dospieť k zisteniu, že v danom prípade išlo medzi daňovým subjektom a vlastníkom nehnuteľností o výpožičku.

8. V súvislosti s uvedeným vo vzťahu k predloženej zmluve z 12.05.2005 o predaji časti podniku (príloha č. 76 spisu správcu dane) medzi spoločnosťou AUTO ROTOS s.r.o. ako predávajúcim a žalobcom ako kupujúcim správca dane po zistení, že sa týka výlučne stavby - Stanica technickej kontroly, súp.č. XXXX, na parc.č. XXXXX/X, parc.č. XXXXX/X, XXXXX/X, parc.č. XXXXX/XX a k nehnuteľnostiam patriacemu príslušenstvu (čistička odpadových vôd, prípojka vody, vodomerná šachta, kanalizačná prípojka, spevnené betónové plochy, prípojka elektriny a plynu, brány a plot zo zadnej strany pozemku), tak vyslovil záver, že sa netýkajú ani v jednom prípade sporom dotknutých nehnuteľností, takže argumenty žalobcu vo vyjadrení sú bezpredmetné.

9. Navyše žalovaný zdôraznil, že počas daňovej kontroly žalobca nepredložil správcovi dane žiadnu projektovú dokumentáciu, žiaden preberací protokol a ani súpis vykonaných prác (viď str. 4 prvostupňového rozhodnutia) a ani takáto stavba nebola v majetku žalobcu evidovaná.

Z predloženého účtovníctva následne správca dane zistil, že došlá faktúra bola uhradená bankovým prevodom dňa 09.04.2010 so zaúčtovaním na obstaranie majetku. Po žiadosti o spresnenie žalobca uviedol, že ide o majetok s inventárnym číslom „28 0014 Autosalón AĽ“, ktorý však patrí spoločnosti AUTO ROTOS s.r.o.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

10. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Bratislave žalobu zo 17.03.2014.

11. Krajský súd v Bratislave uznesením zo dňa 13.05.2014 č.k. 1S/53/2014-70 odložil vykonateľnosť napadnutého rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia na tom právnom základe, že okamžitým výkonom rozhodnutia, zaväzujúceho žalobcu k splateniu daňovej povinnosti by mohlo dôjsť k neschopnosti žalobcu uhrádzať záväzky z pracovnoprávných vzťahov, k prepúšťaniu zamestnancov (v súčasnosti zamestnáva 42) a v konečnom dôsledku aj k ukončeniu jeho podnikateľskej činnosti.

B)

12. Krajský súd v Bratislave ako prvostupňový súd preskúmal napadnuté rozhodnutie v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, a dospel k záveru o dôvodnosti žaloby s tým, že zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci a napadnuté rozhodnutie

žalovaného je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, a preto podľa § 250j ods.2 písm. c) a d) O.s.p. napadnuté rozhodnutie spolu s prvostupňovým rozhodnutím zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

13. S poukazom na relevantné ustanovenia Občianskeho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 222/2004 Z.z. ako aj na početnú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej na účely rozsudku len „Súdny dvor“) a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného krajský súd poukázal na to, že žalovaný nespochybnil existenciu predmetu zdaniteľného obchodu ale časové hľadisko, v ktorom bolo dielo zrealizované (viď vyjadrenie žalovaného na pojednávaní pred krajským súdom dňa 28.01.2016 - str. 10 rozsudku krajského súdu).

V súvislosti s predloženými fotografiami žalovaný uviedol, že tieto nepreukazujú skutočnosť, že dielo bolo postavené v súlade so stavebným povolením, ktoré bolo vydané v roku 2003, pričom predmetné dielo malo byť zrealizované do 31.12.2006. Pri daňovej kontrole v roku 2013 zamestnanci správcu dane vykonali reálne kontrolu na mieste a zistili, že predmetný billboard sa v čase vykonania kontroly v danej lokalite nenachádzal (str. 11 rozsudku krajského súdu).

14. So zdôraznením judikatúry Súdneho dvora (rozsudok Súdneho dvora vo veci C -18/13, marginálne body č. 31 a 32) krajský súd zdôraznil, že samotná skutočnosť, že v preskúmvanej veci nebolo plnenie poskytnuté žalobcovi skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľmi, ešte nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet, na ktoré má žalobca nárok.

15. V tejto súvislosti krajský súd zdôraznil, že skutočnosť, že dielo nebolo postavené v stanovenom časovom rozpätí v stavebnom rozhodnutí, nemohlo v zmysle zák. č. 222/2004 Z.z. byť jediným právne relevantným argumentom pre konštatovanie, že sa predmetný zdaniteľný obchod neuskutočnil.

Či daňové orgány zisťovali, či jednotlivé súčasti dodávky podľa zmluvy o dielo boli zrealizované (najmä keď žalobca na pojednávaní uviedol, že billboard sa nachádza cca 3 km od sídla žalobcu, a teda nie je v areáli, v ktorom správca dane vykonával kontrolu), tak táto skutočnosť podľa krajského súdu z preskúmvaných rozhodnutí ani z daňového spisu nevyplýva.

16. Ďalej krajský súd uviedol, že neuskutočnenie zdaniteľného obchodu nepreukazuje ani zistenie, že dodávateľ stavby a jeho subdodávateľ (Euro projekt Management s.r.o.) nemohli jeho dodanie pre žalobcu zabezpečiť vzhľadom na absenciu dokladov o dodaní plnenia (súpis vykonaných prác, preberacie protokoly, iné doklady preukazujúce vykonanie vyfakturovaných prác). V súvislosti s uvedeným však krajský súd nevyhlásil možnosť, že subdodávateľ alebo i samotný dodávateľ stavby mohli konať v rozpore so zákonom, avšak v žiadnom prípade toto nie je objektívnym dôkazom protizákonnosti konania žalobcu.

17. Pokiaľ teda daňové orgány v konaní nepreukázali, že zdaniteľné obchody vôbec prebehli a nepreukázali neexistenciu predmetných zdaniteľných plnení, potom bolo z ich strany potrebné objektívne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenia zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca (viď rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach sp.zn. C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid), čím sa aj na správcu dane prenieslo dôkazné bremeno.

18. V uvedenej súvislosti tiež krajský súd poukázal na to, že žalobca tvrdil, že mu dodávka bola dodaná tak, ako sa deklaruje na ním predložených účtovných dokladoch a požaduje vrátenie DPH, ktorú zaplatil na vstupe na základe vystavených faktúr dodávateľom stavby. S tým súvisí aj podľa krajského súdu skutočnosť, že hoci nehnuteľnosť v rozhodnom čase bola vo vlastníctve spoločnosti AUTO ROTOS s.r.o., avšak spoločníkom a jediným konateľom oboch obchodných spoločností (AUTO ROTOS s.r.o. ako aj žalobcu) bol v tom čase pán Ing. W. X., z uvedeného dôvodu obe obchodné spoločnosti boli personálne prepojené, podnikali v tom istom sídle, a preto vyjadrenie ich konateľa mali daňové orgány akceptovať ako právne relevantný dôkaz.

Krajský súd preto vyslovil názor, že k spochybneniu nároku žalobcu na vrátenie DPH zaplatenej na

vstupe nepostačuje konštatovanie, že nie je možné vylúčiť, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že plnenie je poznačené protiprávnosťou konania v niektorej časti reťazca firiem, ktorého súčasťou sa žalobca stal.

19. Rovnako krajský súd odmietol uznať závery žalovaného, že neuskutočnenie zdaniteľného obchodu preukazuje zistenie, že dodávateľ stavby a jeho subdodávateľ nemohli jeho predmet pre žalobcu zabezpečiť vzhľadom na absenciu dokladov o splnení záväzku zo zmluvy o dielo (žiadny súpis vykonaných prác, chýbajúce preberacie protokoly, resp. iné doklady preukazujúce vykonanie vyfakturovaných prác).

Uvedené zistenie podľa krajského súdu nevyklučuje možnosť, že subdodávateľ alebo i samotný dodávateľ stavby mohli konať v rozpore so zákonom, avšak v žiadnom prípade to nie je objektívnym dôkazom protizákonnosti konania žalobcu.

20. Tiež krajský súd zdôraznil s prihliadnutím na hore citovanú judikatúru Súdneho dvora (aj vo veci Optigen Ltd, resp. Kittel - str. 13 rozsudku krajského súdu), že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopreté.

Neskôr bola táto zásada spresnená tak, že vo vzťahu k nedbanlivosti a úmyslu je Súdny dvor tohto názoru, že osobe povinnej k dani, ktorá vedela alebo musela vedieť, že prijatím určitého plnenia sa bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom v oblasti dane z pridanej hodnoty, môže byť uplatnenie nároku na odpočet dane odopreté.

21. V preskúvanom konaní však podľa krajského súdu nebolo relevantným spôsobom spochybnené, že dodávky (zdaniteľné obchody) prebehli tak, ako sa uvádza na predmetných faktúrach.

S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel krajský súd k záveru, že žaloba je dôvodná.

III.

Odvolanie žalovaného/ stanoviská

A)

22. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 15.03.2016 (č.l. 120) proti rozsudku krajského súdu žalovaný proti tvrdeniu krajskému súdu, že zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci a rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, oponoval, že sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia vysporiadal so všetkými skutkovými a právnymi otázkami majúcimi význam pre posúdenie rozporných zdaniteľných obchodov.

23. Následne odvolací súd v stručnosti rekapituluje odvolacie námietky žalovaného:

- poukázal čl. VIII. bod 2 zmluvy o dielo,

o povinnosť žalobcu zaobstarať a odovzdať zhotoviteľovi projektovú dokumentáciu do 7 dní od podpisu tejto zmluvy,

o spoločnosť Euro Projekt Management s.r.o. sa na adrese sídla v Košiciach nenachádza, konateľ ani splnomocnený zástupca sú v mieste trvalého bydliska neznámi, i napriek zaslaným predvolaniam (aj opakovanými) nebolo možné sa s konateľom subdodávateľa skontaktovať,

- úhrada z 09.04.2010 bola zaúčtovaná v prospech karty dlhodobého majetku

o vlastníkom uvedenej stavby je spoločnosť AUTO ROTOS s.r.o., Bratislava,

- predložené stavebné povolenie je

o na iného stavebníka a je časovo obmedzené do 31.12.2006,

- zaúčtovanie faktúr v účtovníctve ešte nie je dôkazom reálneho dodania tovaru a služieb dodávateľom, ktorý ich vystavil, ale len tvrdením o takejto skutočnosti,

- vyjadril nesúhlas so záverom krajského súdu, že predmet zdaniteľného obchodu bol žalobcovi dodaný,

- žalobcom na súdnom pojednávaní dňa 28.01.2016 predložené naskenované farebné fotografie žiadnym spôsobom nepreukazujú, že by predmetné reklamné zariadenia (billboardy) boli vyhotovené v zdaňovacom období október 2009,

- vyjadril nesúhlas s citáciou nesprávneho textu rozsudku Súdneho dvora sp.zn. C-18/13,

o judikatúra Súdneho dvora zdôrazňuje, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal

všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

24. Záverom žalovaný navrhol zmeniť rozsudok krajského súdu tak, že Najvyšší súd Slovenskej republiky žalobu zamietne a neprizná žalobcovi náhradu trov konania.

B)

25. Z vyjadrenia žalobcu z 02.05.2016 (č.l. 129) vyplýva, že sa v plnom rozsahu pridržiava a súhlasí s právnym názorom krajského súdu uvedeným v rozsudku napadnutým zo strany žalovaného, pričom do pozornosti dáva svoje predošlé vyjadrenia v preskúmvanej veci.

Ďalej žalobca prezentoval svoju argumentáciu, prečo je nesporná existencia predmetu plnenia ako aj že obstaranie stavby cez jej dodávateľa ako generálneho dodávateľa, ktorý si následne zabezpečuje čiastkové dodávky ďalším subdodávateľom, predstavuje bežnú prax v oblasti stavebníctva a je podložené nielen zmluvou o dielo ale aj preberacím protokolom, v ktorom sa konštatuje prevzatie a odovzdanie diela s konkrétnym popisom (č.l. 130).

26. Čo sa týka judikatúry Súdneho dvora, tak podľa žalobcu si žalovaný vytvoril nesprávny záver o tom, že realnosť dodania zdaniteľného plnenia bola spochybnená zo zistenia, že dodávateľ stavby alebo jeho subdodávateľ takéto dodanie nemohli uskutočniť.

Tiež žalobca citoval rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach sp.zn. C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid (s podporou v rozsudkoch sp.zn. C - 285/11 zo 06.12.2012 vo veci účastníka Bonik alebo sp.zn. C-18/13 z 13.02.2014 vo veci účastníka Maks Pen), z ktorého vyplýva, že nemožno zdaniteľnej osobe zamietnuť právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté, z hodnoty DPH z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tieto služby alebo jeden z jej poskytovateľov, sa dopustila nezákonnosti a bez toho, aby tento orgán objektívne preukázal, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného subjektu dodávateľského reťazca.

27. Ďalej žalobca uviedol, že aj samotná skutočnosť (č.l. 131), že subdodávateľ zmluvného partnera žalobcu, teda dokonca subjekt, s ktorým žalobca nemal žiadny zmluvný vzťah, nepodal v rozhodnom čase daňové priznania a nedoviedol do štátneho rozpočtu DPH, je len dôkazom o protiprávnosti konania tejto obchodnej spoločnosti, ale nemožno to považovať za objektívny dôkaz protiprávnosti konania žalobcu, ani v tom nemožno badať jeho vedomosť o existencii porušenia daňových právnych predpisov, či jeho priamu, cieľnú a úmyselnú participáciu na potenciálnom daňovom podvode.

28. Opätovne žalobca využil judikatúru Súdneho dvora na podporu svojich argumentov s tým, že ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie predmetu zdaniteľného obchodu uskutočnené (podľa žalobcu v preskúmvanej veci preukázateľne bolo), no v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, môže správca dane pristúpiť k záveru o nepriznaní práva na odpočítanie dane iba za súčasného splnenia dvoch podmienok vyplývajúcich z judikatúry Súdneho dvora.

V preskúmvanej veci však podľa žalobcu nedošlo k preukázaniu ani jednej z týchto podmienok, pričom tieto podmienky neboli v rámci daňového konania posudzované.

29. Vo vzťahu k dôkazným prostriedkom predloženým správcovi dane žalobca zdôraznil, že tieto sú po právnej stránke perfektné (č.l. 134). Samotná jednoduchosť zmluvy o dielo alebo absencia súpisov práv podľa žalobcu nepredstavuje dôkaz usvedčujúci žalobcu z nekalého konania.

Pokiaľ ide o argument žalovaného, že zmluva o nájme medzi žalobcom a spoločnosťou AUTO ROTOS, s.r.o. neexistovala, tak žalobca sa v plnom rozsahu pridržiava právneho názoru krajského súdu, že v danom prípade bolo potrebné zobrať do úvahy, že obe obchodné spoločnosti boli cez osobu konateľa pána Ing. W. X. personálne prepojené, podnikali v tom istom sídle, a preto vyjadrenie ich konateľa mali daňové orgány akceptovať ako právne relevantný dôkaz.

30. Záverom žalobca navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu potvrdil.

Pre prípad úspechu si žalobca uplatnil trovy odvolacieho konania vo vyčíslenej výške 363,32 €.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

31. 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. 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 (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné, pretože napadnuté rozhodnutie je v súlade s dotknutými predpismi, a preto rozsudok krajského súdu postupom podľa § 220 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 zmenil tak, že žalobu v zmysle § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

32. 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 preskúmvanej 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.

33. V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) Najvyšší súd celkom zdôrazňuje, že podstatou súdneho odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania rozhodnutia žalovaného, je otázka, či na základe podkladov predložených žalobcom počas daňovej kontroly boli dostatočne preukázané skutočnosťami opodstatnene nasvedčujúce záveru, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo, t.j. otázka správneho zistenia rozhodujúcich skutočností a dostatočného rámca podkladov pre naplnenie zásady materiálnej pravdy v ďalšom procese aplikácie hmotného práva.

Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

1) K stavbe reklamných zariadení :

34. Medzi účastníkmi, a tento záver aj nepochybne vyplýva z ich odvolacích argumentov, je sporné skutkové vymedzenie splnenia zákonných podmienok zdaniteľného obchodu, najmä vzhľadom na preukázanie existencie jeho predmetu, t.j. vyššie označených reklamných zariadení (viď bod č. 4), s ktorými je faktúra vystavená dodávateľom stavby a jeho subdodávateľom spojená.

Za tejto situácie sa krajský súd nestotožnil so skutkovými zisteniami správcu dane v tom rozsahu, ako si ich žalovaný osvojil v zmysle výsledkov vykonanej daňovej kontroly, t.j. že v daňovom konaní žalobca nepredložil ani stavebné povolenie na stavbu multifunkčného dvojskladu ani nepreukázal vydania kolaudačného rozhodnutia na túto stavbu. Ďalej v komplexe existujúcich stavieb na adrese Račianska ulica č. 184/B, Bratislava nebola žiadna z budov preverovaná správcom dane, či sa stotožňuje s reklamnými zariadeniami (viď bod č. 13).

35. V uvedenej súvislosti žalobca namietal v daňovom konaní, že tak reklamné zariadenie ako aj dvojbillboard sa nachádzajú na označených miestach, čo si mohol správca dane počas vykonávania daňovej kontroly overiť. Hoci žalobca neeviduje žiaden nájom na stavbu Autosalón a servis, tak poukazoval na to (Výjadrenie žalobcu zo 17.04.2012 k protokolu - príloha č. 57 spisu správcu dane), že k predmetnej nehnuteľnosti eviduje z hľadiska právnej sily vyšší právny vzťah, akým je vlastnícky vzťah. Tento vlastnícky vzťah obligaçne vznikol na základe zmluvy o predaji časti podniku. Preto bol oprávnený po dohode so spoločnosťou AUTO ROTOS s.r.o. zabezpečiť, resp. objednať stavebné práce od dodávateľa stavby.

Vo vzťahu k stavebnému povoleniu žalobca sa v rovnaký deň vyjadril tak, že poskytol správcovi dane požadované stavebné povolenie už viac krát.

36. Naopak správca dane vo vzťahu k vydaným stavebným povoleniam pre areál na adrese Račianska č. 184/B, 831 05 Bratislava zistil, že

- rozhodnutím Mestskej časti Bratislava - Rača - Miestny úrad, č. J. 1341-R-ÚZR/2003 z 27.06.2003 bolo povolené žiadateľovi AUTO ROTOS s.r.o. so sídlom Pestovateľská č. 10, 821 04 Bratislava, IČO: 31 348 653, osadiť jeden kus reklamného zariadenia s rozmermi 10,2 x 2,45 m (na trakčných stĺpoch 28b a 28c konečná električiek komisárky - Rača, areál Dopravného podniku Bratislava a.s., Púchovská ulica, par.č. XXXX/XX, k.ú. X.),
- povolenie je obmedzené na dobu určitú do 31.12.2006,
- uvedené rozhodnutie zaslal správcovi dane na základe jeho výzvy samotný žalobca.

37. Pri uplatňovaní práva na odpočítanie DPH z dodávky alebo z iných činností týkajúcich sa stavby (§ 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.) je nielen logické ale aj celkom legitímne (prirodené) požadovať od žalobcu ako daňového subjektu (na rozdiel od stanoviska žalobcu vyplývajúceho z vyjadrenia k odvolaniu - viď bod č. 25), že žalobca ako stavebník bude disponovať odbornou ako aj úradnou stavebnou dokumentáciou a znalosťou, kde a ako sa dotknuté stavebné činnosti vykonávali (m.m. rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf 35/2016 z 30.mája 2017).

38. Najvyšší súd, hoci je v súdnej sústave vrcholným garantom spravodlivej ochrany práv a oprávnených záujmov účastníkov, ako aj výchovy na zachovávanie zákonov, na čestné plnenie povinností a na úctu k právam iných osôb (§ 1 O.s.p.), tak vzhľadom na objektívny charakter pojmov dane z pridanej hodnoty (najmä rozsudok sp.zn. C-255/02 Súdneho dvora vo veci účastníkov Halifax a spol. z 21. februára 2006) neodmieta myšlienku pri splnení základných podmienok pre spoločný systém dane z pridanej hodnoty (viď bližšie Smernica Rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty - ďalej na účely rozsudku len „Smernica č. 2006/112“), že aj zo zdaniteľných obchodov, ktorých výsledkom je stavba realizovaná bez príslušných, neskôr zrušených alebo s nepostačujúcimi povoleniami a licenciami, môže vzniknúť daňová povinnosť alebo právo na odpočítanie DPH.

Tento záver je však nižšie (viď body č. 39 a č. 40) korigovaný vyslovením určitých podmienok.

39. V uvedenej súvislosti preto musí Najvyšší súd zdôrazniť, že nepreukázanie vopred prebiehajúceho konania podľa Stavebného zákona môže oprávnenne vyvolať spoločensky nežiaducu situáciu, že osoby dotknuté vo svojich subjektívnych právach neboli prizvané na pripomienkovanie zámeru stavby vrátane obchádzania tak dôležitých ochranných prvkov zabudovaných zákonodarcom v právnom systéme, ktoré majú za účel ochranu dôležitých celospoločenských hodnôt, ktorými ochrana života a životného prostredia najmä sú, a že ani neprebehlo odborné posudzovanie stavby, resp. jej stavebných materiálov na jej vhodnosť a dosiahnutie sledovaného účelu.

40. Správca dane pri pochybnostiach, či vôbec žalobcom deklarované stavby reklamných zariadení v komplexe budov alebo ich blízkeho okolia nachádzajúcich sa na adrese Račianska ulica č. 184/B, Bratislava (t.j. Hala kontroly originality, Výstavný priestor vozidiel, Autosalón a Stanica technickej kontroly) v čase realizácie existovali, správne očakával, že žalobca, ktorý o sebe tvrdí, že bol oprávnenou osobou pri realizácii uvedených reklamných zariadení, unesie dôkazné bremeno a predloží relevantné dôkazy nielen o oprávnení vykonávať stavbu [viď vyššie uvedené stavebné úkony a užívacie povolenia, popri prípade iba splnenie ohlasovacej povinnosti v prípade výstavby oceľového oplotenia parkoviska odstavných plôch s oporou v zákone č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon) v znení neskorších predpisov - ďalej na účely rozsudku len „Stavebný zákon“], ale aj o možnosti ich umiestniť v blízkosti cestného telesa (najmä zákon č. 135/1961 Zb. o pozemných komunikáciách /cestný zákon/), ďalej o zabezpečení a priebehu stavby (stavebný denník, výdavky s prevozom alebo zaobstaraním stavebného materiálu, certifikáty a protokoly zo skúšok), jej ukončení ako aj o jej aktuálnej existencii.

41. Ak takýmto povolením stavebník nedisponuje, je celkom logicky očakávaná reakcia mestského úradu, ktorý popri výkone funkcie stavebného úradu plní aj povinnosti správcu miestnych daní (najmä daní zo stavieb) a správcu miestnych komunikácií, že bude od žalobcu požadovať nápravu takto zistenej situácie najmä v zmysle § 88 ods. 1 písm. b), resp. vyvodí sankčné dôsledky v zmysle § 106 ods. 2 a 3 Stavebného zákona.

42. Najvyšší súd však na tomto mieste musí upozorniť, že žalobca počas daňovej kontroly, resp. v nasledujúcom daňovom konaní produkoval dôkazy, ktoré nepotvrdzujú takýto prístup a poukazoval iba na stavebné a užívacie povolenia, ktoré však neboli vystavené na žalobcu ako na stavebníka ale naopak na subjekt s označením AUTO ROTOS s.r.o. (ide o hore uvedené povoloňacie rozhodnutie z roku 2003 s časovým obmedzením do konca roku 2006).

43. Uvedené zistenia sa nasledovne prejavili aj pri preverení vlastníckych vzťahov k stavbám nachádzajúcim sa v komplexe budov na hore uvedenej adrese (viď bod č. 36) Račianska ulica č. 184/B, Bratislava, a to v prospech spoločnosti

- AUTO ROTOS s.r.o. so zápisom vlastníckeho práva na LV č. XXXX pre stavby: Výstavný priestor vozidiel - prístavba skladu C, Autosalón a servis, sklad C a D,

- a naopak zápis vlastníckeho práva v prospech žalobcu na LV č. XXXX pre stavbu: Stanica technickej kontroly s nadobúdacím titulom - kúpa zo dňa 19.05.2005.

Zo získaných poznatkov počas daňovej kontroly správca dane správne posledne uvedenú stavbu Stanice technickej kontroly vylúčil z okruhu budov, ktoré by mohol stotožniť s umiestnením reklamných zariadení v spojení s tvrdením žalobcu, že stavbou dotknutou umiestnením reklamných zariadení mal byť Autosalón A1.

44. V uvedenej súvislosti správca dane preveroval tvrdenú platbu a jej zaúčtovanie. Podľa predloženého účtovníctva faktúra bola uhradená bankovým prevodom dňa 09.04.2010 a následne bola zaúčtovaná žalobcom na účet 042 001 Obstaranie majetku. Pri zaradení do majetku dňom 31.12.2010 bola zahrnutá do celkovej obstarávacej ceny v sume 662.065,00 € na účet 021 004 s názvom „BUDOVA ako stavba f“. Na karte dlhodobého majetku s inventárnym číslom 28 0014 je uvedený názov majetku - „stavba f“. Podľa argumentácie žalovaného, na základe výzvy správcu dane z 19.07.2012 (príloha č. 25 spisu správcu dane) žalobca vo svojej odpovedi z 28.08.2012 k požiadavke správcu na spresnenie pojmu „stavba f“ uviedol, že v danom prípade ide o majetok s inventárnym číslom „28 0014 Autosalón A1“.

45. Aby si žalobca mohol uplatniť svoje právo na odpočítanie dane v súvislosti s dodaním uvedených reklamných zariadení, bolo jeho povinnosťou preukázať v zmysle § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z., že mu stavba reklamných zariadení bola odovzdaná v zmysle podmienok dohodnutých v zmluve o dielo. Z pripojenej zmluvy o dielo (príloha č. 31 spisu správcu dane), konkrétne jej čl. III vyplýva čas plnenia k 01.12.2009, ktorý je však, ako správne poukázal aj žalovaný, v rozpore s časovým obmedzením platnosti povolenia na osadenie reklamného zariadenia do 31.12.2006, ktoré je uvedené v tomto rozhodnutí zo dňa 27.06.2003 (viď bod č. 36). Potom aj pre Najvyšší súd bolo preukázané, že uvedené povolenie nemohlo byť podkladom na realizáciu diela v zmysle zmluvy o dielo.

46. Správca dane následne preveroval, kto je vlastníkom hore účtovanej „stavby f“ (viď bod č. 44), ktorá bola žalobcom identifikovaná ako stavba Autosalónu A1. Z údajov získaných v dňovej kontrole mal však správca dane preukázané, že žalobca nie je vlastníkom (viď bod č. 43) uvedenej budovy a preto by mohol reklamné zariadenie, ktoré je umiestnené na tejto budove, resp. je v pozícii vedľajšej veci k veci hlavnej, mohol zaobstarať iba so súhlasom vlastníka veci hlavnej.

Tieto právne otázky však nie sú riešené v zmluve o dielo ale naopak je v nej deklarované (čl. V), že vlastníkom tak reklamného zariadenia ako aj dvojbillboardu sa stane žalobca. Navyše, celkom rozporne je zakotvené v čl. V zmluvy o dielo z 18.09.2009 medzi dodávateľom stavby a subdodávateľskou spoločnosťou Euro Projekt Management, s.r.o., že vlastníkom zhotovovanej veci nie je žalobca ale dodávateľ stavby.

47. Potom, na základe uvedených skutočností bol žalobca povinný na preukázanie svojich tvrdení

(dôkazné bremeno) predložiť správcovi dane platnú stavebnú (projektovú) dokumentáciu, v zmysle ktorej mal dodávateľ stavby aj stavbu vykonať, a s jej pomocou mal správcovi dane na mieste (v teréne) preukázať, kde sa uvedená stavba (reklamné zariadenia) aj nachádza.

Hoci Najvyšší súd nie je odborným miestom na technické posudzovanie stavieb, nemôže logicky pripustiť, že nie tak jednoduchú stavbu, ako je opísaná v zadaní zmluvy o dielo, by dodávateľ stavby bez uvedenej dokumentácie bol schopný zabezpečiť.

48. Na tomto mieste musí Najvyšší súd poukázať na zásadu poctivého obchodného styku, ktoré ako jedna z riadiacich zásad obchodného práva prerastá aj do iných právnych odvetví - v prejednávanej veci predovšetkým do daňového práva s tým cieľom, že je povinnosťou štatutárnych orgánov obchodných spoločností zabezpečiť nielen prínosné výsledky podnikania ale aj jeho neskoršiu preukaznosť z dôvodu ochrany spoločníkov či akcionárov pred sankcionovaním zo strany orgánov štátnej moci.

49. Daňovo - účtovné doklady, ako sú faktúry, dodacie a príjmové listy, potvrdené protokoly o vykonaní prác či zhotovení diela, prepravné dokumenty, potvrdenia z mýtného systému a iné, sú na jednej strane významnými dôkaznými prostriedkami pre oblasť súkromného práva, ale na druhej strane ide o listiny s daňovo-právnym charakterom, ktoré sú iba logickým následkom (záznamom udalosti), ktoré vytvárali a formovali obsah a charakter toho ktorého zdaniteľného obchodu, pri realizácii ktorého správca dane absentoval.

Preto, ak správcovi dane vzniknú pochybnosti, že určitá udalosť (časť) zdaniteľného obchodu sa nezrealizovala, potom je dôkazným bremenom, ktoré má oporu v hore uvedenej zásade poctivého obchodného styku v spojení s pravidlom obozretného podnikania, žalobcu ako daňového subjektu v súlade s § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. preukázať, že nielen v spochybnenej časti sa zdaniteľný obchod zrealizoval ale aj jeho výsledky použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ.

2) K dôkaznému bremenu :

50. Preto následne bolo povinnosťou žalobcu preukázať, že ním deklarované a existujúce reklamné zariadenia legálne užíva nielen v zmysle § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. ale aj v súlade s inými právnymi predpismi na dodávky tovarov a služieb, z ktorých mu plynie príjem z ekonomickej činnosti.

Toto dôkazné bremeno však žalobca v daňovom konaní a ani v predchádzajúcej daňovej kontrole neunesol, a to prinajmenej s prihliadnutím na absenciu záväznej dokumentácie a potvrdení, ktoré Stavebný zákon neodmysliteľne spája s vyhotovením a užívaním stavby.

Podľa § 49 ods. 2 veta prvá zák. č. 222/2004 Z.z. 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.

51. Že správca dane vyvinul odborné úsilie na preverenie existencie reklamných zariadení v čase výkonu daňovej kontroly, má Najvyšší súd preukázané z úradného záznamu z 28.10.2013 (príloha č. 72 spisu správcu dane), v zmysle ktorého:

„Daňový subjekt AUTO ROTOS - ROZBORA s.r.o. v odvolaniach evidovaných pod č. 9104405/5/4749746/2013 a 9104405/5/4749721/2013 k rozhodnutiam o vyrúbení dane za zdaňovacie obdobie október a november 2009 uvádza, že reklamný dvojbord sa nachádza stále na tom istom mieste (označenie prevádzky) a správca dane si to môže zistiť miestnou obhliadkou.

Správca dane počas výkonu kontroly žiadny bilbord ani dvojbord s označením prevádzky spoločnosti AUTO ROTOS - ROZBORA s.r.o. v Rači - Krasňanoch nezistil. Dňa 28.10.2013 na základe tvrdenia v odvolaní správca dane vykonal miestne zisťovanie od areálu DP Krasňany - Krasňany - Pekná cesta - Bratislava, Račianska 184/B /sídlo spoločnosti AUTO ROTOS - ROZBORA s.r.o. /. Nikde žiadny billboard ani dvojbord, na ktorom by bolo označenie spoločnosti AUTO ROTOS - ROZBORA s.r.o., nenašiel.“

52. V uvedenej súvislosti musí Najvyšší súd opätovne zdôrazniť svoju judikatúru, ktorá sa týka otázky prerozdelenie dôkazného bremena (m.m. rozhodnutie Najvyšší súd sp.zn. 5 Sž-o-KS 29/2005):

„V okamihu, kedy správca dane spochybni dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový

subjekt v daňovom konaní preukázať, že k vynaloženiu výdavkov skutočne na jeho strane došlo. Už samotné zistenie skutočnosti, že vystavovatelia dotknutých daňových dokladov popreli ich vystavenie (inak povedané spochybnili hodnovernosť existencie daňového dokladu ako aj v ňom zaznamenaných údajov o tovare), jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o výške výdavkov vychádzajúcich z týchto dokladov a deklarovanych v jeho daňovom priznaní. “

53. Ako už Najvyšší súd zdôraznil, žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepredložil správcovi dane relevantné dôkazné prostriedky vo forme povinnej a inej dokumentácie (najmä projekt stavby v zmysle čl. VIII. bod 2 zmluvy o dielo ako aj ustanovenia § 45 ods. 2 Stavebného zákona potrebný na vydanie stavebného povolenia vrátane statických a dynamických výpočtov konštrukcií stavieb, rozhodnutia v stavebnom konaní, stavebný denník v rozsahu vymedzenom v § 46d stavebného zákona či atesty pre nebezpečné zariadenia), ktoré by preukázali podiel dodávateľa stavby na stavbe, resp. jej samotnú existenciu v tom rozsahu, v akom bola dohodnutá a následne mala byť prevzatá žalobcom na základe zápisnice o prevzatí uvedenej v čl. IX. zmluvy o dielo.

54. Tiež, čo sa týka zmluvných povinností dodávateľa stavby, ktoré sú zakotvené v zmluve o dielo, ktorá zmluva o dielo je značne jednoduchá (čo neuniklo ani pozornosti krajského súdu), tak v zmysle čl. I. ods. 2 citovanej zmluvy o dielo je zdôraznené, že súčasťou predmetu plnenia nie je dodávka realizačnej projektovej dokumentácie. Toto je potom doplnené záväzkom žalobcu odovzdať dodávateľovi stavby stavenisko, a to v stave zodpovedajúcom podmienkam uvedeným v projektovej dokumentácii (viď čl. VIII. ods. 1 citovanej zmluvy), ako aj ďalšou povinnosťou žalobcu zaobstarať a odovzdať dodávateľovi stavby ako zhotoviteľovi projektovú dokumentáciu do 7 dní od podpisu tejto zmluvy.

55. Všetky uvedené skutočnosti podporujú naďalej mienku správcu dane, že bez adekvátnej dokumentačnej podpory (t.j. projekt, rozpis stavebného materiálu, náklady spojené s jeho presunom na stavbu ako aj na stavbe samotnej, popri prípade certifikáty výrobkov a stavebných materiálov vrátane potrebných rozhodnutí v zmysle Stavebného zákona), nie je možné nielen uvedenú stavbu zrealizovať, a pokiaľ Najvyšší súd nebude prihliadať k spornému právnemu usporiadaniu vlastníctve (viď body č. 46 a č. 51), tak aj užívať na relevantnú ekonomickú činnosť, t.j. na podnikanie žalobcu.

56. Vo vzťahu k posúdeniu možnosti subdodávateľa vyhotoviť vlastnými finančnými a personálnymi prostriedkami stavbu v zmysle zmluvy o dielo na zhotovenie stavby z 18.09.2009 správca dane prostredníctvom miestneho zisťovania zistil závažné skutočnosti, že

- spoločnosť Euro Projekt Management s.r.o. je v mieste sídla neznáma, na adrese sídla sa nenachádza, konateľ ani splnomocnený zástupca sú v mieste trvalého bydliska neznámi,
- napriek zaslanými predvolaniami (aj opakovanými) a vykonaným miestnym zisťovaním sa miestne príslušný správca dane so splnomocneným zástupcom ani s konateľom nemohol skontaktovať,
- uvedené osoby so správcom dane nespolupracujú.

57. Preto Najvyšší súd na rozdiel od krajského súdu musel potvrdiť preskúmateľnosť záverov napadnutého rozhodnutia o tom, že vo vzťahu k uplatnenému právu na odpočítanie DPH za výrobu a montáž reklamných zariadení ako aj dodávky a montáže oceľového oplatenia v zmysle zmluvy o dielo žalobca nepreukázal, že u dodávateľa stavby a jeho subdodávateľa vznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z., nakoľko žalobca nepreukázal, že zdaniteľný obchod dodávateľ stavby uvedený ako platiteľ na faktúre zrealizoval, a tým nemohol vzniknúť ani nárok na odpočítanie dane u žalobcu.

58. V uvedenej súvislosti sa Najvyšší súd musí vyjadriť aj k zásade primeranej odbornej starostlivosti štatutárneho orgánu pri výkone svojej funkcie, s ktorou sa neodmysliteľne spája aj jeho povinnosť vykonávať podnikanie so zabezpečením všetkých dostupných informácií o obchodných záväzkových vzťahoch, t.j. zdaniteľných obchodoch aj smerom k správcovi dane (viď napríklad § 135a Obchodného zákonníka v spojení s § 24 ods. 1 Daňového poriadku), čo napríklad vyslovil prostredníctvom rozsudku sp.zn. 5 Sžf 97/2009 zo dňa 06. júla 2009 nasledovne:

„Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne

fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené.“

59. Na základe hore uvedených právnych názorov sa Najvyšší súd nemôže stotožniť so záverom krajského súdu, s prihliadnutím na argumentáciu žalobcu (str. 10 rozsudku krajského súdu), že tento nespochybnil realizáciu samotného diela, je nutné v zmysle početnej judikatúry Súdneho dvora požadovať od žalovaného, že preukáže u žalobcu ako zdaniteľnej osoby, že vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu.

Navyše žalovaný v odvolaní tento záver krajského súdu spochybnil (str. 8 odvolania) s poukazom na povinnosť žalobcu, že keď sa predmetný dvojbilboard mal nachádzať cca 3 km od sídla žalobcu (teda nie v sídle žalobcu), tak žalobca mal toto tvrdenie aj preukázať. V tejto súvislosti musí Najvyšší súd tiež poznamenať, že nepotvrdil, že uvedená nehnuteľnosť neexistuje, len potvrdil, že žalobca jej existenciu ako aj využitie relevantným spôsobom v čase daňovej kontroly nepreukázal.

60. Na tomto mieste musí Najvyšší súd aj poukázať na snahu žalobcu predložiť krajskému súdu dodatočne dôkazné prostriedky (č.l. 83 až 102) na podporu svojich tvrdení. Najvyšší súd poukazuje na to, že v správnom súdnictve s prihliadnutím na prevládajúci kasačný princíp súdneho prieskumu rozhodnutí orgánov verejnej správy je konajúci súd prísne viazaný (§ 250i ods. 1 a contrario § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p.) skutkovým stavom s výnimkou uplatnenia apelačného prieskumného systému. Nakoľko však zo zápisnice z pojednávania dňa 28.01.2016 (č.l. 78) nevyplyva, že by krajský súd na uvedenom pojednávaní pristúpil k dokazovaniu, Najvyšší súd musí tieto dôkazné prostriedky označiť za neskoro predložené a z uvedeného dôvodu sa s nimi nezaoberal.

Podľa § 250i ods. 1 O.s.p. v citovanom znení pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúvanie napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 250j ods. 2 písm. c) O.s.p. v citovanom znení správny súd zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému správnenému orgánu na ďalšie konanie, ak po preskúvaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v medziach žaloby dospel k záveru, že zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci.

3) K umelej konštrukcii zdaniteľného obchodu :

61. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku zásadne vychádzal z judikatúry Súdneho dvora. Z jeho doktríny o zákaze zneužitia daňového práva (viď citovaný rozsudok vo veci sp.zn. C-255/02 Halifax a spol. a ďalšie rozsudky - ďalej tiež „doktrína zneužitia práva“) pre krajský súd vyplynul záver (viď bod č. 14), že ak daňové orgány nepreukázali uskutočnenie zdaniteľných obchodov ako aj neexistenciu predmetných zdaniteľných plnení, potom bolo z ich strany potrebné objektívne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca (viď rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach sp.zn. C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid), čím sa na správcu dane malo preniesť dôkazné bremeno.

62. Následne krajský súd (viď bod č. 16) vyhodnotil skutkové zistenie, že hoci dodávateľ stavby a jeho subdodávateľ nemohli dodanie stavby zabezpečiť zo subjektívnych dôvodov (subdodávateľskej spoločnosti chýbali ľudské zdroje, nebolo jasné, akým spôsobom prepravila materiál, uvedená spoločnosť nemala akékoľvek reálne doklady o uskutočnení zdaniteľného plnenia), tak toto zistenie nepreukazuje podľa krajského súdu neuskutočnenie zdaniteľného obchodu.

63. Krajský súd následne s poukazom na judikatúru Súdneho dvora zdôraznil (str. 12 a nasl. rozsudku krajského súdu), že správca dane mal na výber z dvoch alternatív právneho posúdenia, ktoré záviseli od skutočného stavu veci zisteného pri daňovej kontrole, a to

- že je objektívne preukázané, že zdaniteľné obchody neprebehli vôbec, že plnenia deklarované v dôkazoch produkovaných žalobcom mu neboli nikdy dodané, čo by znamenalo, že žalobca bol súčasťou skupiny vzájomne prepojených platiteľov dane, pričom títo vykonali viac súvisiacich plnení, ktoré ako celok vytvorili umelú situáciu, ktorej jediným cieľom bolo vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, alebo

- že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak žalobca bol súčasťou reťazca firiem, v ktorom sa vyskytol daňový podvod, resp. iná nezákonnosť, čo však znamenalo pre správcu dane toto preukázať.

65. S týmto výkladom judikatúry Súdneho dvora na skutkový stav, ako je v preskúmvanej veci samej, Najvyšší súd nemôže súhlasiť. Predovšetkým, ako už bolo vyššie zdôraznené (viď najmä bod č. 37) správny súd alebo správca dane nie je zaťažovaný inkvizičnou povinnosťou v teréne vyhľadávať, kde sa môže zrealizované dielo na hore uvedenej adrese nachádzať. Doktrínu zneužitia práva je v zmysle citovaného rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Max Pen (sp.zn. C-18/13, marginálny bod č. 22) možné v súdnom konaní aplikovať iba v prípade, ak je preukázané, že zdaniteľné obchody prebehli a ich materiálne výsledky reálne existujú.

66. Ďalšími podmienkami, ktoré uvedený rozsudok Súdneho dvora (sp.zn. C-18/13, marginálny bod č. 25) neodmysliteľne a kumulatívne spája s právom na odpočítanie dane je, že žalobca ako osoba dotknutá zdaniteľným obchodom aby bola

- jednak zdaniteľnou osobou v zmysle tejto smernice,

- jednak využívala uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných obchodov (plnení), a

- na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou.

67. Pokiaľ splní daňový subjekt uvedené podmienky, podľa Súdneho dvora právo na odpočítanie dane nemôže byť v zásade zamietnuté. Avšak boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, ako cieľ uznaný a podporovaný Smernicou č. 2006/112, je podľa Súdneho dvora dôvodom, prečo sa osoby podliehajúce súdnej právomoci nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie vrátať práva na odpočet DPH.

68. Najvyšší súd, nakoľko už vyššie zdôraznil (viď bod č. 40), že žalobca nielenže existenciu reklamných zariadení ale aj ich využitie v čase daňovej kontroly relevantným spôsobom nepreukázal, musí v zmysle hore citovanej judikatúry Súdneho dvora potvrdiť záver žalovaného, že žalobca podmienky na odpočítanie dane nespĺnil.

69. Na základe svojich právnych názorov Najvyšší súd pristúpil k vysloveniu zrušujúceho výroku, nakoľko tieto odôvodňujú záver a nutnosti zamietnuť žalobu ako nedôvodnú.

V.

70. Odvolací súd vzhľadom na odvolacie námietky uplatnené žalovaným 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 zistenými v predchádzajúcich konaniach o tom, že žalobca nespĺňa zákonné podmienky pre priznanie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty.

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.

71. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedených rozhodnutiach (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 5SŽf 97/2009, sp.zn. 1SŽf 35/2016 ako aj sp.zn. 5 SŽ-o-KS 29/2005, pri ktorých Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od ich 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 odchýlil (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 oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa §156 ods. 1 a 3 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

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

73. Najvyšší súd v súlade so zásadou hospodárnosti súdneho konania ako aj so svojou dlhodobou ustálenou praxou neuviedol vo výroku zrušujúceho rozsudku zákonné ustanovenie, podľa ktorého bolo napadnuté rozhodnutie zrušené (§ 250j ods. 4 prvá veta O.s.p.), pretože dôvodom podania tejto informácie správnym súdom je v zmysle § 250j ods. 4 veta druhá O.s.p. poskytnúť podklady pre posúdenie prípustnosti možného odvolania proti rozsudku súdu. Nakoľko proti rozhodnutiam Najvyššieho súdu vydaným v správnom súdnictve sú nielen generálne (§ 246c ods. 1 O.s.p.) ale aj špeciálne (§ 250ja ods. 6 O.s.p.) opravné prostriedky neprípustné s výnimkou prípadu úplnej jurisdikcie zakotvanej v ustanovení § 250ja ods. 5 O.s.p., a táto situácia v preskúmvanej veci nenastala, potom nie je možné ust. § 250j ods. 4 O.s.p. na výrok rozhodnutia Najvyššieho súdu aplikovať. Podľa § 250ja ods. 5 O.s.p. proti rozsudku súdu podľa § 250j ods. 5 je prípustný opravný prostriedok podľa štvrtej časti, ak nie je ustanovené inak.

74. Najvyšší súd v preskúmvanej 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.

75. 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.).