

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/108/2014
Identifikačné číslo spisu:	7013201161
Dátum vydania rozhodnutia:	23.11.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Milučký
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:7013201161.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu: QUANTUM Leasing, a.s. so sídlom Južná trieda č. 82, Košice, právne zastúpeného advokátom JUDr. Ing. Branislavom Pechom, PhD., Advokátska kancelária so sídlom Piaristická 2, Nitra, poštová adresa: Bajkalská 9, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/38008-270606/2013/4897 zo dňa 04.06.2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/220/2013-39 zo dňa 10. júla 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/220/2013-39 zo dňa 10. júla 2014 **p o t v r d z u j e**.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a**.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol ako nedôvodnú žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného ako i dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Košice, pobočka Michalovce (ďalej len „správca dane“) č. 9810401/5/638690/2013 zo dňa 14.02.2013, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) v nadväznosti na § 165 ods. 5 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“) znížil žalobcom uplatnený nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2010 zo sumy 165 361,73 Eur na sumu 61,73 Eur. Žalovaný napadnutým rozhodnutím v rámci odvolacieho konania postupom podľa § 74 ods. 4 v spojení s § 165b ods. 1 daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Dôvodom zníženia žalobcom uplatneného práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty bolo kvalifikovanie zdaniteľného obchodu, deklarovaného faktúrou č. M2010/003, vystavenou dodávateľom žalobcu, obchodnou spoločnosťou Tomi Trading, s.r.o. Košice, za predaj nehnuteľností na základe kúpnej zmluvy zo dňa 13.07.2010, ako zneužitie práva, s prihliadnutím na okolnosti predchádzajúce tvorbe obchodného reťazca v súvislosti so sedemnásobným prevodom predmetnej nehnuteľnosti. Daňové orgány oboch stupňov konštatovali porušenie § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.12.2010 (ďalej len „zákon o DPH“) v spojení s ustanoveniami § 19 ods. 1 a § 8 ods. 1 citovaného zákona.

Predmetná faktúra bola vystavená s dátumom vzniku daňovej povinnosti 13.07.2010, základ dane 870 000,- Eur, DPH 19% 165 300,- Eur, spolu 1 035 300,- Eur. Podľa faktúry mal žalobca nadobudnúť od dodávateľa Tomi Trading, s.r.o. prevodom nehnuteľnosti: pozemky na parcelách č. 3697/6, 3697/7, 3697/8, 3697/9, 3697/13 o celkovej výmere 3 312 m² a stavby vedené pod súpisným č. 3091 na parcele č. 3 697/8 - reštaurácia, tobogan a ihrisko a na parcele č. 3697/13 - turistická ubytovňa, všetko zapísané na LV XXXX. Predmetná faktúra bola uhradená v hotovosti, pri podpise zmluvy 13.07.2010 - VPD č. 07/006 vo výške 60.000,00 Eur, dňa 06.08.2010 - VPD č. 08/003 vo výške 200.000,00 Eur, dňa 13.08.2010 - VPD č. 08/005 vo výške 275.300,00 Eur, dňa 20.08.2010 - VPD č. 08/009 vo výške 230.000,00 Eur a dňa 27.08.2010 - VPD 08/013 vo výške 270.000,00 Eur.

Podľa § 250k ods. 1 OSP neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania krajský súd nepriznal.

Krajský súd v rámci súdneho prieskumu zákonnosti napadnutých správnych rozhodnutí vychádzal zo zisteného skutkového stavu a na základe obsahu administratívneho spisu vyhodnotil, že správca dane preveroval deklarovaný zdaniteľný obchod nielen u žalobcu, ale aj dožiadaniami u iných správcoch dane (Daňový úrad Košice II, Daňový úrad Bratislava I, Daňový úrad Sereď), spoluprácou s Okresným riaditeľstvom Policajného zboru, Odborom kriminálnej polície Michalovce a vypočutím svedka Petra Tomča. Z dôkazov zadovážených pri daňovej kontrole vyplýva, že predmetné nehnuteľnosti v priebehu rokov 2008 až 2010 zmenili vlastníka celkom sedemkrát, pričom súčasne dochádzalo aj k postupnému zvyšovaniu kúpnej ceny. Daňový orgán prvého stupňa zistil, že L. S. a I. S. previedli uvedené nehnuteľnosti na základe Kúpnej zmluvy a jej dodatku z 10.01.2008 na spoločnosť Euro Capital Croup, s.r.o. za sumu 109 540,- Eur, vklad bol povolený dňa 10.01.2008. Spoločnosť Euro Capital Group, s.r.o. Bratislava uvedené nehnuteľnosti previedla na základe Kúpnej zmluvy z 22.01.2008 na spoločnosť POLI REAL, s.r.o. Košice, za sumu 829 848,- Eur, vklad povolený dňa 24.01.2008. Spoločnosť POLI REAL, s.r.o. Košice uvedené nehnuteľnosti previedla na spoločnosť Stellenbosch s.r.o., Bratislava na základe Kúpnej zmluvy z 18.12.2008, vklad povolený 11.02.2009, za sumu 962 623,65 Eur. Spoločnosť Stellenbosch s.r.o., Bratislava previedla uvedené nehnuteľnosti na spoločnosť Tomi Trading, s.r.o., Košice (dodávateľa žalobcu) na základe Kúpnej zmluvy z 22.10.2009, vklad povolený dňa 12.11.2009, za sumu 860 000,- Eur. Spoločnosť Tomi Trading, s.r.o. Košice previedla uvedené nehnuteľnosti na základe Kúpnej zmluvy z 13.07.2010 na spoločnosť QUANTUM Leasing, a.s. Michalovce (na žalobcu) za sumu 870 000,- Eur, vklad povolený dňa 22.07.2010, pričom žalobca uvedené nehnuteľnosti previedol na základe Kúpnej zmluvy z 09.09.2010 na L. S., vklad povolený dňa 13.09.2010, za sumu 880 000,- Eur. L. S. previedol uvedené nehnuteľnosti na základe Kúpnej zmluvy z 28.10.2010 na L. B. s manželkou, vklad povolený dňa 22.11.2010, za sumu 110 000,- Eur. Z výpisu z Katastra nehnuteľností Galanta bolo preukázané, že uvedené nehnuteľnosti od roku 1998 vlastnil L. S.. Tieto nehnuteľnosti v období rokov 2008 - 2010 boli prevedené na iného vlastníka sedemkrát a vrátili sa naspäť pôvodnému vlastníkovi L. S.. Cena nehnuteľností od prvého prevodu L. S. v januári 2008 vo výške 109 539,93 Eur sa zvýšila až na 880 000,- Eur, za ktorú ich v septembri 2010 naspäť odkúpil L. S. od žalobcu. Napokon L. S. v septembri 2010 nehnuteľnosti kúpil a následne už v októbri 2010 tieto nehnuteľnosti predal L. B. s manželkou za sumu 110 000,- Eur. Daňové orgány na žalobcom deklarované dodanie nehnuteľností aplikovali rozsudok Európskeho súdneho dvora z 21. februára 2006 vo veci C-255/02 Halifax plc, lebo aj v tomto prípade daňový subjekt mal za cieľ získanie daňovej výhody - čerpanie nadmerného odpočtu, pričom tejto spoločnosti nešlo o vykonávanie bežných obchodných transakcií za účelom dosahovania zisku z podnikania. Ďalej považovali za možné aplikovať aj rozsudok Európskeho súdneho dvora vo veci C-440/04 Recolta Recycling SPRL, pretože zástupcovia daňového subjektu nemohli nevedieť, že sú

zapojení do reťazca spoločností obchodujúcich s nehnuteľnosťami, keďže k prevodu daných nehnuteľností dochádzalo s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu. Z celého reťazca prevodov nehnuteľností a zapojených subjektov vyplynulo, že sa na nich priamo alebo nepriamo podieľalo niekoľko vzájomne prepojených osôb, aj z kontrolovaného žalobcu. Tento ani napriek niekoľkým výzvam správcu dane nepredložil doklady, ktoré by mohli potvrdiť reálnosť využívania nehnuteľností a ktoré by vyvrátili pochybnosti, že k prevodu nehnuteľností dochádzalo iba s cieľom získať daňovú výhodu. Konateľ spoločnosti Tomi Trading, s.r.o., Peter Tomčo, si nevedel spomenúť, či si spoločnosť uplatnila nadmerný odpočet, ani či bola splnená daňová povinnosť pri nákupe a predaji predmetných nehnuteľností, kedy a akým spôsobom bolo za nehnuteľnosti zaplatené. Na daňovom úrade prehlásil, že nehnuteľnosti v čase ich vlastníctva od 23.10.2009 do 13.07.2010 dal do prenájmu, ale nevedel o tom predložiť žiadne doklady, ani komu dal nehnuteľnosti do prenájmu a nepredložil ani zmluvu o prenájme, ani žiadne doklady o správe nehnuteľností. Na základe uvedeného správca dane považoval za zrejmé, že spoločnosť Tomi Trading, s.r.o. sa nachádzala v reťazci a odčerpala prostriedky zo štátneho rozpočtu a následne vystavila faktúru pre žalobcu.

S poukazom na definície ekonomickej činnosti podľa článku 9 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH k námietke o ekonomickom zámere žalobcu nevlastniť nadobudnuté nehnuteľnosti dlhšiu dobu z dôvodu dosiahnutia zisku, krajský súd s prihliadnutím na krátke obdobie vlastníctva prevádzaných nehnuteľností žalobcom (od 22.07.2010 do 09.09.2010) uviedol, že za také krátke obdobie vlastníctva nehnuteľností, tieto nevyužíval za účelom dosahovania príjmu na pokračujúcom základe tak, ako to definuje Smernica Rady 2006/112/ES, ani nevykonával činnosť, ktorá by spĺňala kritéria ekonomickej činnosti podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH. Skutočnosť, že by žalobca za ten krátky čas (od 22.07.2010 do 09.09.2010) aj mohol realizovať svoje vlastnícke právo, nemožno v danom prípade považovať za ekonomickú činnosť v zmysle definícií, čo je účelom ekonomickej činnosti podnikania. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na záver Súdneho dvora EÚ uvedený v rozsudku *Welcome Trust Ltd vec C-155/94* bod 32: „Napriek tomu z tej istej jurisprudencie vyplýva, že jednoduché vykonávanie vlastníckeho práva jeho držiteľom by sa nemohlo samo o sebe považovať za hospodársku činnosť“. Zároveň považoval za potrebné uviesť, že predmetom zdanenia podľa zákona o dani z pridanej hodnoty je tzv. pridaná hodnota, ktorá sa dá ekonomicky vyjadriť ako mzdy, zisk, renty, či úroky. Každý platiteľ dane, resp. spracovateľ pridá určitú časť pridanej hodnoty k výrobe zdaňovaného tovaru, prípadne poskytovanej služby. Potom predmetom zdanenia je už len pridaná časť hodnoty, nie celá hodnota. V danom prípade bol žalobca vlastníkom nehnuteľnosti veľmi krátky čas a ani netvrdil, že by vytvoril nejakú pridanú hodnotu.

Žalobca však žiadnu činnosť, ktorá by spĺňala kritéria ekonomickej činnosti nevykonával a napokon aj sám uviedol, že nemal zámer na nehnuteľnostiach vykonávať akúkoľvek činnosť. Dosiahnutie zisku, ktoré žalobca považuje za svoj prvoradý cieľ, nie je možné dosahovať na úkor štátu v podobe vyplatenia nadmerného odpočtu. Zisk musí totiž byť dosiahnutý na základe reálne vykonávanej ekonomickej činnosti. Žalobca ani na dani z príjmov právnickej osoby nepreukázal, akú ekonomickú činnosť vykonával, keďže za zdaňovacie obdobie v roku 2010 nepredložil doklady ku kontrole, stal sa nekontaktný, so správcom dane nespolupracoval. Na základe týchto skutočností správca dane dospel podľa krajského súdu k správne mu záveru, že na daný prípad možno aplikovať rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci *Halifax plc vec C-255/02*. V tomto rozsudku sa uvádza: „1. Plnenia o aké ide vo veci samej, predstavujú dodávku tovarov alebo poskytnutie služieb a hospodársku činnosť v zmysle článku 2 bodu 1 a článku 4 ods. 1 a 2, článku 5 ods. 1 a článku 6 ods. 1 šiestej Smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty; jednotný základ jej stanovenia, zmennej a doplnenej Smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ak spĺňajú objektívne kritéria, na ktorých sú tieto pojmy založené, takisto v prípade, ak sú vykonávané iba s cieľom získať daňovú výhodu bez iného podnikateľského účelu.

2. Šiestu Smernicu je potrebné vykladať v tom zmysle, že bráni právu platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keď plnenia predstavujúce základ tohto práva predstavujú zneužitie. Preukázanie zneužitia na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej Smernice a vo vnútroštátnej právnej 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 takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.“

Krajský súd dôvodil, že koncept zneužitia práva podľa rozsudku Halifax plc si vyžaduje splnenie dvoch prvkov a to: subjektívny prvok - plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej Smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Objektívny prvok - teda dôkaz, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu. Daňovou kontrolou bolo zistené, že nastali skutkové okolnosti zneužívajúceho konania. Obidva prvky tak subjektívny, ako aj objektívny prvok, v danom prípade krajský súd vyhodnotil za preukázané.

Subjektívny prvok bol naplnený preukázaním, že deklarované zdaniteľné obchody mali hlavný cieľ získať daňovú výhodu v uplatnení odpočítania dane. Bol preukázaný čisto umelý charakter týchto plnení, ako aj personálne prepojenie medzi spoločnosťami v osobe Róberta Müllera, T. L. a JUDr. L. Q., zúčastnenými v schéme mechanizmu odpočítanej dane. Preto podľa krajského súdu žalobca vedel a mohol vedieť, že sa zúčastňuje na plnení, ktoré predstavuje schému so zabudovaným mechanizmom na neoprávnené uplatnenie odpočítania dane.

Objektívny prvok správca dane preukázal zisteniami v reťazci obchodných spoločností, ktoré si postupne dodávali nehnuteľnosti zapísané na LV XXXX, katastrálne územie P. V ich postupe nastali skutkové okolnosti zneužívajúceho konania. Spoločnosti zapojené do reťazca v období, v ktorom nadobudli nehnuteľnosti, si nárokovali odpočítanie dane v plnej výške a v období, v ktorom nehnuteľnosti predali, neodviedli daň, ktorá zodpovedala danému plneniu. V daňových priznaniach vykázali nízku vlastnú daňovú povinnosť. Po uskutočnení zdaniteľného obchodu, niektoré obchodné spoločnosti zostali bez konateľa, alebo im bola zrušená registrácia platiteľa dane z pridanej hodnoty, prípadne zmenili obchodné meno alebo sídlo. Všetky uvedené zistenia preukazujú, že reťazec bol vytvorený účelovo, s cieľom získania daňovej výhody, ktorá spočívala v získaní prostriedkov zo štátneho rozpočtu a v umelom pláne vyhnutia sa plateniu dane.

Správca dane materiálne nespochybňoval dodanie nehnuteľností, ktorej prevod vlastníctva je zapísaný aj v katastri nehnuteľností, ale tento prevod, napriek formálnemu dodržaniu podmienok, mal hlavný cieľ čerpať daňovú výhodu v podobe uplatneného nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie júla 2010 a to vo výške 165 361,73 Eur.

K žalobcom namietanej neznalosti okolností predchádzajúcich a následných prevodov predmetných nehnuteľností krajský súd poukázal na správcom dane zistenú vzájomnú personálnu prepojenosť medzi postupnými nadobúdateľmi a scudziteľmi nehnuteľností. V spoločnosti Euro Capital Group s.r.o., ktorá figuruje v reťazci ako druhý nadobúdateľ, bol konateľom spoločnosti Róbert Müller od 14.11.2007 do 04.08.2009 a od 03.11.2010 do 25.07.2012 bol konateľom spoločnosti Castilo Trade, s.r.o., ktorá vystavila faktúry, na základe ktorých si spoločnosť Tomi Trading, s.r.o. odpočítala daň na vstupe v zdaňovacom období júl 2010, t.j. v tom období, kedy bol uskutočnený predaj nehnuteľností pre samotného žalobcu. Opodstatnenosť vystavenej fakturácie sa v priebehu daňovej kontroly nepodarilo, resp. nebolo možné preveriť, pretože Róbert Müller nepredložil doklady, nedostavil sa na ústne pojednávanie k správcovi dane a v mieste bydliska sa nezdržiava. Aktuálny stav v spoločnosti Castilo Trade, s.r.o. je taký, že táto zanikla splynutím so spoločnosťou LEDSK, s.r.o. dňa 26.07.2012. Bolo zistené, že T. L. (členka dozornej rady spoločnosti QUANTUM Leasing, a.s.) a JUDr. Martin Balčík (bývalý člen predstavenstva spoločnosti QUANTUM Leasing, a.s.) boli splnomocnení zástupcovia v daňovom konaní spoločnosti Castilo Trade s.r.o., ktorá mala dodať tovar spoločnosti Tomi Trading, s.r.o. - priamemu dodávateľovi nehnuteľností pre spoločnosť QUANTUM Leasing, a.s., t. j. žalobcu. Ďalej bolo zistené, že člen predstavenstva žalobcu (QUANTUM Leasing, a.s.) JUDr. Jarkovský a Róbert Müller konateľ spoločnosti Castilo trade, s.r.o. a spoločnosti Euro Capital Group, s.r.o. boli v rokoch 2006 - 2008 konateľmi a spoločníkmi spoločnosti MJ GROUP s.r.o.. Z uvedeného teda jednoznačne vyplýva, že spoločnosti QUANTUM Leasing, a. s., Castilo Trade s.r.o. a Tomi Trading, s.r.o. sú ekonomicky a personálne prepojené osoby a teda možno mať za to, že tieto osoby vedeli, resp. mohli

vedieť na akej činnosti sa podieľajú.

K námietke žalobcu, že predajná cena 110.000,00 Eur, za ktorú pán S. predal nehnuteľnosti pánovi B. s manželkou, nesúvisí s vykonávanou kontrolou u žalobcu, krajský súd konštatoval, že správca dane v rámci daňovej kontroly oprávnenosti vrátenia dane preveroval celý reťazec zdaniteľných obchodov a obchodných spoločností, medzi ktorými dochádzalo k postupným prevodom nehnuteľností zapísaných na LV XXXX, katastrálne územie P.. Fyzická osoba L. S. bola na začiatku a na konci celého reťazca. Sám pán S. v zápisnici o ústnom pojednávaní u správcu dane 21.01.2011 a 08.06.2011 ako dôvod prevodu nehnuteľností v roku 2008 spoločnosti Euro Capital Group, s.r.o. uviedol súrnu potrebu peňazí. V roku 2010 nehnuteľnosti opätovne kúpil, dňa 13.09.2010 za 880 000,- Eur a následne ich predal 22.11.2010 za sumu 110.000,- Eur a to z dôvodu, že opätovne potreboval peňažné prostriedky v hotovosti a nehnuteľnosti použil ako zálohu pre L. B. Z obsahu predložených kúpnych zmlúv vyplýva, že L. S. mal v septembri 2010 hotovosť na vyplatenie kúpnej ceny v sume 880.000,- Eur a v októbri 2010 už súrne potreboval peňažné prostriedky, a preto nehnuteľnosti predal za podstatne nižšiu cenu, než za akú ich kúpil, t.j. 110.000,- Eur.

V súvislosti s namietaným neprimeraným prenosom dôkazného bremena na žalobcu a odkazom na závery rozsudku Nejvyššího správního soudu ČR 5 Afs 131/2004 zo dňa 25.03.2005, krajský súd uviedol, že vyslovený právny názor na otázku rozsahu dôkazného bremena na strane kontrolovaného daňového subjektu sa v uvedenej veci týkal kontroly dane z príjmu, a preto nie je možné ho aplikovať aj v tomto prípade, pretože u žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu bola vykonávaná daňová kontrola DPH a vychádzala aj z iných skutkových zistení. U žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu neboli pochybnosti ohľadom dodania tovaru - nehnuteľností, ani neboli pochybnosti pokiaľ ide o dodávateľa, resp. ďalších dodávateľov v reťazci. Pochybnosti správcu dane boli v účele deklarovaných zdaniteľných obchodov.

Rozsah dôkaznej povinnosti pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane je upravený v ustanovení § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Odpočítanie dane je verejnoprávnym nárokom, ktorého uplatnenie je možné len za zákonom stanovených podmienok. Platiteľ dane, ktorý si uplatňuje odpočítanie dane, musí oprávnenosť nároku deklarovaného v daňovom priznaní správcovi dane preukázať. Táto povinnosť pre platiteľa dane vyplýva priamo z § 29 ods. 8 zákona o správe daní. Krajský súd poukázal na obsah administratívneho spisu, podľa ktorého správca dane žalobcovi zaslal štyri výzvy, a to z 22.02.2011, 11.04.2011, 28.06.2011, predvolanie ktorého obsahom bola aj výzva zo 17.08.2011. Avšak ani jednou z nich nebol žalobca žiadaný o preukázanie takých skutočností, ohľadne ktorých povinnosť stíha iný daňový subjekt.

K žalobcom poukazovanému právnenému záveru z rozsudku Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-354/03 (Optigen), C-355/03 (FulcrumElektronics) a C-484/03 (BOND House), podľa ktorého každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami, pričom nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia, o ktorej platiteľ nevie alebo nemôže vedieť, krajský súd tento vyložil tak, že podstatou tohto judikátu je ochrana poctivého obchodníka. To znamená, že poctivým obchodníkom patrí odpočítanie dane, aj keď nakúpili od nepoctivého obchodníka, ktorý má vo svojom konaní nedostatky alebo prípadný podvod, ak o ňom nevedeli alebo nemohli vedieť. V konkrétnom prípade žalobcu bolo podľa krajského súdu preukázané, že v reťazci obchodných spoločností, ktoré si navzájom medzi sebou dodávali nehnuteľnosť, išlo o umelo nastavený mechanizmus za účelom čerpania daňovej výhody. Osoby podieľajúce sa na uvedených dodaniach boli ekonomicky a personálne prepojené, z čoho krajský súd vyvodil, že žalobca vedel, prípadne mohol vedieť, že sa podieľa na plnení, ktoré nemá pre účely dane z pridanej hodnoty ekonomickú podstatu a jediným jeho cieľom je čerpanie daňovej výhody. To označil krajský súd za dôvod, pre ktorý sa žalobca nemôže dovolávať ochrany v zmysle citovaného judikátu Súdneho dvora EÚ.

Krajský súd vyhodnotil, že žalobca síce správcovi dane predložil doklady ako kúpnu zmluvu, faktúru,

príjmové pokladničné doklady, z formálneho hľadiska spĺňajúce zákonom predpísané náležitosti, avšak ustanovenia § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH upravujúce hmotnoprávne podmienky na uplatnenie odpočítania dane, žalobca vykladá len gramaticky, zneužívajúc účel zákonnej úpravy.

Za zneužitie práva v rozpore s jeho účelom možno považovať taký výkon práva, ktorý nesleduje zákonom zamýšľaný účel, ale môže smerovať k poškodeniu práv iného. V tomto prípade by bol poškodený štát, ak by bol neoprávnene uplatnený nadmerný odpočet žalobcovi aj vyplatený.

Podľa krajského súdu správca dane svoj názor o zneužívaní práva Spoločenstva nezaložil na domnienkach, ale na skutkových zisteniach, na ktoré aplikoval príslušnú judikatúru Súdneho dvora EÚ. Boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužívaniam je podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ cieľom uznaným a podporovaným šiestou Smernicou (bod 70 rozsudok Halifax plc). Subjekty podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu dovolávať právnych noriem Spoločenstva podvodne alebo ich zneužívať (bod 68 rozsudok Halifax plc). Krajský súd v rámci súdneho prieskumu uzavrel, že bolo dostatočne preukázané, že žalobca sa dopustil zneužitia subjektívneho práva na odpočítanie dane, správca dane správne konal, keď uplatnené odpočítanie dane neuznal, pričom postupoval v súlade s ustanovením § 2 zákona o správe daní.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby najvyšší súd zmenil napadnutý rozsudok tak, že zruší rozhodnutia žalovaného i správcu dane a vec vráti na ďalšie konanie, eventuálne zruší rozsudok súdu prvého stupňa a vráti mu vec na ďalšie konanie. Zároveň navrhol priznať mu právo na náhradu trov konania.

Žalobca napáda neúplné zistenie skutkového stavu a nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, ako i nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku a jeho nepreskúmateľnosť. Vo vzťahu k meritu veci zopakoval námietky uplatnené v žalobe.

Uviedol, že žiadne ustanovenie právneho predpisu mu neukladá povinnosť preverovať históriu vlastníkov predmetných nehnuteľností, ani okolností ich predchádzajúcich alebo nasledujúcich prevodov.

Domnienky správcu dane a prvostupňového súdu o zneužívaní práva Európskeho spoločenstva a ich konštatovanie o fiktívnosti nákupu a predaja predmetných nehnuteľností považuje žalobca za nesprávne a ničím nepodložené. Rovnako tak rozhodnutie správneho orgánu či súdu nemôže byť založené na subjektívnych pochybách o ekonomickom účele obchodnej transakcie, ktorého posudzovanie ide nad rámec zákona, nie je pojmovo uchopiteľný, nie je legálne definovaný a teda je výlučne subjektívnou a nelegálnou kategóriou. Nie je možné rozhodnutie správneho orgánu a súdu založiť na subjektívnych hypotézach a nelegálnych kategóriách s rôznym a neustáleným výkladom, nakoľko takéto rozhodnutie potom trpí vadou nepreskúmateľnosti. S poukazom na znenie § 22 ods. 1 zákona o DPH žalobca napáda nesprávnu interpretáciu pojmu „pridanej hodnoty“ zo strany správcu dane.

Podľa žalobcu konštatovanie správcu dane o neuskutočení dodania nehnuteľností odporuje právnomu systému Slovenskej republiky, pretože reálnosť uskutočneného obchodu pri nákupe a predaji nehnuteľnosti je zrejma z rozhodnutí príslušnej správy katastra, vzhľadom na otázku vzniku vlastníckeho práva. Zákon ustanovuje podmienky na prevod vlastníckeho práva k nehnuteľnostiam, ako aj ich dodanie, preto má za to, že splnil všetky podmienky dodania nehnuteľností a správca dane nemôže vysloviť opačný názor. Vzhľadom na tvrdenie o nereálnosti dodania stavby vzniká podľa žalobcu otázka, ako by mal zabezpečiť ešte ďalšie dôkazy o existencii zdaniteľného plnenia. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/32/2011, podľa ktorého „dodaním tovaru“ je potrebné rozumieť akékoľvek dodanie tovaru, aj bez toho, aby bola zmluva právne perfektná a nepovažoval pritom za dôvodné hodnotiť, či sa jednalo o podvodné konanie, ale za rozhodujúcu považoval skutočnosť, že „došlo k zdaniteľnému plneniu“.

Nesprávne a právne irelevantne správca dane a žalovaný argumentujú rozsudkom Súdneho dvora EÚ Welcome Trust Ltd C-155/94, pretože žalobca nemal záujem využívať vlastnícke právo jeho

„jednoduchým držaním“, ale kúpou a predajom nehnuteľností dosiahnuť ekonomický profit, čo aj zrealizoval v zmysle definícií podnikania podľa všetkých relevantných právnych predpisov. Aby subjekt využil nehnuteľnosť na podnikanie, nie je nevyhnutné vlastniť ju dlhodobo. Má za to, že preukázal účel nákupu predmetných nehnuteľností, a to reálny ekonomický profit z danej obchodnej transakcie. Dôležitý je pozitívny ekonomický výsledok dosiahnutý kúpou a následným predajom nehnuteľnosti - zisk.

Podľa žalobcu nie je možné, aby raz určitú činnosť pre účely DPH neposúdili ako podnikanie, a druhý raz tú istú činnosť pre účely dane z príjmov ako podnikanie posúdili. V tejto súvislosti poukázal na zásadu právnej istoty a rovnakého zaobchádzania, kedy subjekty v zmysle zákonov majú legitímne očakávania, ktoré by nemali byť narušované nerovnakým výkladom a rozhodovaním správnych orgánov v obdobných veciach.

Má za to, že predložením podstatných dôkazov, najmä kúpnej zmluvy, faktúry, rozhodnutia príslušnej správy katastra, výpisu z listu vlastníctva, potvrdzujúcich vierohodnosť a správnosť ním deklarovaných údajov v daňovom priznaní za obdobie 07/2010, ako i oprávnenosť odpočítania dane z pridanej hodnoty podľa ustanovení § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno.

V súvislosti s neprimeraným prenosom dôkazného bremena na žalobcu, s otázkou rozloženia daňového bremena pri reťazových transakciách a s prenosom následkov a okolností predchádzajúcich a nasledujúcich prevodov predmetných nehnuteľností na posúdenie oprávnenosti nároku žalobcu na odpočet dane („Vo vzťahu k vyhodnoteniu výpovedí tretích osôb ako údajne rozporupne alebo nepresvedčivo, že si nevedeli spomenúť a podobne,“) žalobca poukázal na právne závery rozhodnutí Najvyššieho Správneho súdu Českej republiky 5 Afs 131/2004 zo dňa 25.03.2005, Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/22/2009 a najmä sp. zn. 3Sžf/1/2010, rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 Optigen, C-355/03 FulcrumElectronics a C-484/03 BOND House a apeloval na povinnosť súdu rešpektovať ustálenú judikatúru najvyššieho súdu v obdobných veciach (sp. zn. 8Sžf/14/2012). Tvrdenia žalovaného ohľadom iných spoločností a tretích osôb, či nepodanie daňových priznaní týmito spoločnosťami, žalobca označil za úplne právne irelevantné, nakoľko sa netýkajú tohto realizovaného obchodu ani rozhodného zdaňovacieho obdobia a ani žalobcu. Žalobca má za to, že nemôže vo vzťahu k jeho právu na vrátenie DPH zodpovedať za konanie odberateľov a dodávateľov predchádzajúcich a nasledujúcich prevodov predmetných nehnuteľností.

Žalobca namietal, že žalovaný sa s dôkazmi ním predloženými vysporiadal prijatím záveru, že žalobca sa zapojil do podvodného konania, teda bol spáchaný trestný čin. Týmto postupom si žalovaný vytvoril úsudok o predbežnej otázke v rozpore s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR a § 2 ods. 1 zákona o správe daní a § 26 ods. 2 citovaného zákona.

Zároveň žalobca napádal nesprávnu interpretáciu pojmu „ekonomicky a personálne prepojené osoby“ zo strany správcu dane i krajským súdom. Nie je to legálny pojem a nie je možné, aby správca dane, či súd zakladali svoje rozhodnutia na pojmoch, ktoré nie sú definované zákonom, nie sú interpretačne ustálené a pripúšťajú tak rozličný výklad, nakoľko by tým zakladali neistotu v právnych vzťahoch a nepredvídateľnosť správnych a súdnych rozhodnutí. Poukázal na to, že v napadnutom rozhodnutí citované osoby nemali v jednom a tom istom rozhodnom čase personálnu alebo majetkovú účasť v uvedených spoločnostiach a táto sa časovo neprekrývala a lišila sa aj niekoľko rokov. Z uvedeného dôvodu je nesprávny a nezákonný predpoklad alebo hypotéza správcu dane či súdu prvého stupňa, že tieto osoby vedeli alebo mohli vedieť o činnosti citovaných spoločností v čase, v ktorom nemali personálnu alebo majetkovú účasť v citovaných spoločnostiach.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil, pričom sa v plnom rozsahu pridrižiava svojho vyjadrenia k žalobe.

Dodal, že žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia neuvádza, že išlo o fiktívne obchody, alebo, že sa

žalobca dopustil podvodu. Poukázal na to, že žalobca v daňovom konaní, ako aj v žalobe tvrdil, že nehnuteľnosť nekúpil za účelom vykonávania konkrétnej ekonomickej činnosti, ale za účelom jej následného predaja. Takéto konanie podľa žalovaného nespĺňa definíciu ekonomickej činnosti podľa článku 9 Smernice Rady 2006/112/ES a podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH. Ťažisko argumentácie žalovaného a vyhodnotenie skutkových zistení je založené na doktríne zneužitia práva tak, ako bola definovaná v rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Halifax plc. C-255/02. Súdny dvor EÚ vykladá právo EÚ, v prípade DPH vykladá smernicu Rady 2006/112/ES o jednotnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá nahradila Šiestu smernicu Rady 77/388/ES.

Opätovne poukázal na závery rozsudku Halifax plc. C-255/02, podľa ktorých uplatňovanie právnej úpravy Spoločenstva nemôže byť rozšírené tak, aby zakrývalo zneužívanie zo strany podnikateľov, teda plnenia, ktoré nie sú vykonávané v rámci bežných obchodných transakcií, ale iba s cieľom získať zneužitím výhody stanovené právom Spoločenstva (bod 69 rozsudku). V skutočnosti boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužívaniam je cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou (bod 71 rozsudku). Súdny dvor EÚ v rozsudku Halifax C- 255/02 stanovil kritéria, po splnení ktorých je možné prijať záver, že došlo k zneužitiu práva, a to 1. Preukázanie zneužívania na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami; 2. Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.

V súvislosti s vyhodnotením výsledkov vykonaného dokazovania a namietaného prenosu dôkazného bremena na žalobcu žalovaný poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 3 Sžf/24/2012, v ktorom sa uvádza: „správca dane je oprávnený v prípade pochybností (a tie v danom prípade boli opodstatnené) preverovať celý obchodný reťazec.“ A ďalej sa uvádza: „Daňovou kontrolou preveroval správca dane dodržiavanie jednotlivých ustanovení zákona o DPH, a to nielen po formálnej stránke, ale aj po materiálnej stránke, a aj z dôvodu pochybností (len na základe predložených listinných dokladov, ako to očakával daňový subjekt), nemohol mu uznať odpočítanie dane tak, ako si uplatnil. Správca dane neobral daňový subjekt o žiadne jeho práva, keď preveroval ďalšie skutočnosti obchodnej transakcie (reálne dodanie tovaru), ale chránil záujmy štátu, čo je jeho prvoradou povinnosťou.“ Uvedený právny názor NS SR je možné aplikovať aj na daný prípad. Správca dane mal dôvodné pochybnosti o účele deklarovaného obchodu, preto preveroval všetky subjekty v reťazci, ich vzájomné väzby, spôsob obchodovania.

K námietke žalobcu, že správca dane nesprávne právne interpretuje pojem „ekonomicky a personálne prepojené osoby“, ktorý nie je legálnym pojmom, žalovaný uviedol, že definícia uvedeného pojmu je upravená v ustanovení § 2 písm. n), o), p) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. I keď je to právna úprava v zákone o dani z príjmov, je možné ju podľa žalobcu aplikovať aj pre účely dane z pridanej hodnoty. Uviedol, že pojem „ekonomicky a personálne prepojené osoby“ je používaný aj v rozsudkoch Súdneho dvora EÚ, t.j. nejedná sa o pojem, ktorý by nemal obsahové vymedzenie. Poukázal na podrobné rozpracovanie prepojenia jednotlivých obchodných spoločností v napadnutom rozhodnutí.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania predchádzajúce ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP) a po tom, ako bol deň verejného vyhlásenia rozhodnutia zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP).

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, 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 (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2, ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní správou daní evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správcu dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad 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.

Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. 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.

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

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu odvolacích dôvodov žalobcu konštatuje, že vo vzťahu k dôvodom neuznania žalobcom uplatneného nároku na vrátenie DPH zaplatenej pri kúpe predmetných nehnuteľností sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP).

Predmetom odvolacieho konania je posúdiť opodstatnenosť namietanej neprimeranej miery prenosu dôkazného bremena na žalobcu v nadväznosti na zistený skutkový stav pri preverovaní vyššie uvedeného nároku na vrátenie DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie júl 2010.

Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH. DPH je súčasťou ceny, čo zároveň na každom výrobnom a dodávateľskom stupni odráža jej nevyhnutnú proporcionalitu k nadobúdacej cene, preto je ňou zdaňovaný každý predaj tovaru a služieb v každej fáze výroby a distribúcie. Platiteľ si môže od dane, ktorú má odvieť štátu z vykonaného obratu, odpočítať daň, ktorú mu pri nákupe tovarov a služieb účtoval iný platiteľ ako súčasť ceny.

Tento princíp sa však neuplatňuje bez toho, aby platiteľ použil kúpený tovar na ďalšie svoje zdaniteľné plnenia v rámci výkonu jeho ekonomickej činnosti za účelom dosahovania pravidelného príjmu z podnikania. To znamená, že predmetný hmotný majetok, a to vzhľadom na jeho obvyklé použitie, by mal byť platcom DPH využívaný na činnosti spojené s dosahovaním pravidelného príjmu z jeho hospodárskej činnosti. Uvedené platí i pre prípad, pokiaľ sa investičný majetok zadovážuje pre účely prípravy podnikania a realizácie určitého podnikateľského zámeru bez ohľadu na výsledok, ktorý sa tým dosiahne - Rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-32/03 zo dňa 03.03.2005 I/S Fini H proti Skatteministeriet „Aj prípravné činnosti sa musia považovať za hospodárske činnosti v zmysle šiestej smernice. Každý, kto vykonáva prípravné činnosti, musí byť následne považovaný za platiteľa dane v zmysle článku 4 tejto smernice a zároveň má právo na odpočet (rozsudky Rompelman, už citovaný, bod 23, a z 29. februára 1996, INZO, C-110/94, Zb. s. I-857, bod 18). Toto právo na odpočet zostáva zachované aj v prípade, keď sa neskôr rozhodlo, s prihliadnutím na výsledky štúdie o ekonomickej výnosnosti, nepristúpiť k operačnej fáze a zrušiť spoločnosť s likvidáciou, takže zamýšľaná hospodárska činnosť nevedla k zdaniteľným plneniam (rozsudok INZO, už citovaný, bod 20).“

V tomto ohľade správca dane podstatu a princíp odvádzania dane z pridanej hodnoty, ako cieľ sledovaný

zákonem o DPH, správne interpretoval a vzhľadom na skutkové zistenia správne aplikoval.

Nemožno prisvedčiť žalobcovmu tvrdeniu, že vyčerpal svoje dôkazné bremeno predložením vyššie spomenutých listinných dôkazov, preukazujúcich nadobudnutie vlastníctva k predmetným nehnuteľnostiam. Možno mu len prisvedčiť v tom tvrdení, že nehnuteľnosti skutočne nadobudol do vlastníctva, avšak túto skutočnosť žiaden z daňových orgánov, ani krajský súd, nespochybňovali. Naopak, brali ju pri vyhodnotení ďalších podmienok na uplatnený odpočet dane do úvahy.

Podstatnou otázkou v prejednávanej veci nebola fiktívnosť alebo reálnosť zdaniteľného plnenia, ktorá mimochodom nebola vôbec sporná, ako sa to snaží naznačiť žalobca, ale podstatná a sporná bola otázka posúdenia charakteru deklarovaného obchodu, či bolo tento možné v intenciách zákona o DPH považovať za zdaniteľné plnenie.

V podstate možnosť odpočítania dane je viazaná na účel použitia prijatých tovarov a služieb (§ 49 ods. 2 zákona o DPH), z ktorých si platiteľ v postavení odberateľa pri zdaniteľnej transakcii uplatňuje odpočítanie DPH. Podmienkou pre odpočítanie dane je, že kúpený tovar alebo služba budú použité na účely podnikania platiteľa v postavení nadobúdateľa, teda musí tu byť priama väzba medzi jednotlivým prijatým zdaniteľným plnením a poskytnutým plnením v ďalšom stupni výroby alebo distribúcie realizovanej platcom DPH. To znamená, že nadobúdaný hmotný majetok alebo služby, a to vzhľadom na ich obvyklé použitie, by mali byť platcom DPH využívané na činnosti spojené s dosahovaním pravidelného príjmu z jeho hospodárskej činnosti na pokračujúcom základe.

Vo veci samej ide o prevod vlastníckeho práva k nehnuteľnostiam, ktorých hospodárske určenie je, vzhľadom na ich charakter - reštaurácia, tobogan a ihrisko a turistická ubytovňa, jednoznačné. Jeho ekonomické využitie z investičného hľadiska rozhodne nie je krátkodobé, iba ak by nadobúdateľ preukázal, že pripravoval zmenu hospodárskeho využitia uvedených nehnuteľností na dosahovanie svojich zdaniteľných plnení (§ 49 ods. 2 zákona o DPH) a od tohto zámeru dodatočne upustil, čo však taktiež nemožno považovať z ekonomického hľadiska za krátkodobú investíciu. Preto samotná držba predmetných nehnuteľností, ktorá nie je predpokladom inej ekonomickej činnosti na pokračujúcom základe, nie je ekonomickou činnosťou sledujúcou zámer inkasa DPH podľa zákona.

Žalobca však nepreukázal, že používal alebo mal zámer používať uvedený investičný majetok na účel dosahovania príjmu z podnikania na pokračujúcom základe. Naopak, sám potvrdil absenciu jeho zámeru akokoľvek využiť uvedené nehnuteľnosti na podnikateľské účely, jediným zámerom bolo predat' ich obratom (o necelé dva mesiace) za vyššiu cenu. O tom svedčí i skutočnosť, že o kúpený investičný majetok v zmysle zákona o DPH (§ 54 ods. 2 písm. b/ zákona o DPH) ako vlastníč neprejavoval dostatočný záujem a potrebnú odbornú starostlivosť, keďže ich v skutočnosti na dosahovanie zdaniteľných príjmov využíval tretí subjekt - nájomca D. P. a úžitky z nich taktiež nepoberal a platby spojené s užívaním taktiež neuhrádzal ani nezabezpečoval žalobca, ale L. S.. Nevynakladal žiadne výdavky na jeho údržbu a prevádzku so starostlivosťou vlastníka nehnuteľnosti vlastnou, sám ju neužíval ani z nej nebral úžitky, neprenajal ju, ani nepreukázal, že by sa zaujímal o jej skutočné využitie, získanie vedomosti o vtedajšom skutočnom užívateľovi, právnom základe užívania predmetnej nehnuteľnosti a dôvode, pre ktorý jemu neplynú z ekonomického užívania treťou osobou príjmy. Žalobcom deklarovanú obchodnú transakciu, javiacu sa ako umelú, bez ekonomického účelu, nemožno považovať za zdaniteľné plnenie podľa zákona o DPH.

Vzhľadom na uvedené možno konštatovať, že žalobcu zaťažovalo dôkazné bremeno vo vzťahu k ekonomickému účelu predmetu kúpy, a to neuniesol. S prihliadnutím na charakter prevádzaných nehnuteľností, z ktorého podstaty vyplýva dlhodobé ekonomické využívanie na dosahovanie zdaniteľných príjmov, ako i na krátkodobosť vlastníctva žalobcu a súvisiace okolnosti prípadu možno len súhlasiť so záverom, že účelom transakcie bolo zneužitie práva spočívajúce v získaní vrátenia dane zaplatenej za plnenie prijaté žalobcom ako platiteľom DPH, bez ekonomického účelu.

Zámeru žalobcu získať odpočet dane neoprávnene, obchádzajúc cieľ sledovaný zákonom o DPH, svedčia i ďalšie skutkové zistenia:

- neodvedenie DPH žalobcom za predaj predmetných nehnuteľností,
- krátkodobosť formálneho vlastníctva predmetných nehnuteľností žalobcom,
- vzhľadom na hospodársky charakter nehnuteľností absencia ich reálnej držby, brania úžitkov a ekonomického využitia na vlastné zdaniteľné plnenia žalobcom, keďže v priebehu dvoch rokov v rámci siedmych prevodov vlastníctva k predmetným nehnuteľnostiam, vrátane obdobia necelých dvoch mesiacov vlastníctva žalobcom, tieto podľa nájomnej zmluvy naďalej nepretržite a nerušene od roku

2005 užíval D. P. na základe nájomnej zmluvy uzavretej s L. S., prvým a posledným vlastníkom predmetných nehnuteľností v reťazci siedmych prevodov vlastníctva, pričom tento počas celej uvedenej doby naďalej zabezpečoval platby spojené s užívaním predmetných nehnuteľností na základe ním uzavretých zmlúv s dodávateľmi energií a iných služieb: Západoslovenské vodárne a kanalizácie, š.p. Bratislava, Západoslovenské elektrárne - ZSE Energia, a.s., Bratislava, Slovak Telekom, a.s., Mesto Sered' za odvoz komunálneho odpadu,

· predaj predmetných nehnuteľností fyzickej osobe stojacej na začiatku „kolotoča“ siedmych prevodov vlastníctva v krátkom cca dvojročnom období, nepretržite zabezpečujúcej prevádzku predmetu predaja v priebehu uvedeného obdobia.

V kontexte vyššie uvedeného ako i vo svetle správcom dane preverených vzájomných súvislostí spojených s históriou nakladania s predmetom prevodu vlastníctva neobstoí poukazovanie žalobcu na jeho nezodpovednosť za konanie predchádzajúcich a nasledujúcich vlastníkov prevádzaných nehnuteľností a neznalosť ich úmyslu zneužiť právo na odpočet dane podľa zákona o DPH. Mal, ako podnikateľ konajúci s odbornou starostlivosťou a znalosťou o možných konzekvenciách svojich obchodných transakcií na jeho prípadné administratívne povinnosti, na základe obsahu listu vlastníctva, t.j. verejnej listiny vedenej príslušnou správou katastra, zistiť počet prevodov vlastníctva k predmetným nehnuteľnostiam, ako i overiť skutočný stav vecí vo vzťahu k reálnemu užívaniu prevádzaných nehnuteľností. Ak by postupoval s uvedenou obozretnosťou, nedostal by sa do objektívne a opodstatnene javiaceho sa podozrenia, že sa zapojil do reťazca formálne deklarovaných zdaniteľných plnení bez opodstatneného ekonomického účelu.

Aj Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, 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, rozsudky Súdneho dvora vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

Za daných okolností prípadu nie je možné prisvedčiť požiadavke žalobcu na uznanie ním uplatneného nároku na odpočítanie DPH za kúpu predmetných nehnuteľností. Argumentácia svedčiacia právu na odpočet dane nemôže vychádzať len z priamočiareho jazykového výkladu ustanovení § 8 ods. 1 písm. a), § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, ale je potrebné vo vzájomných súvislostiach s využitím teleologického a systematického výkladu prihliadnuť i na základné princípy, na ktorých je výber dane z prídaj hodnoty postavený.

Odvolací súd po prieskume zákonnosti napádaných rozhodnutí a procesných postupov predchádzajúcich ich vydaniu konštatuje, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností, rešpektujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov vo vzájomných súvislostiach viažúcich sa k deklarovanému prijatému zdaniteľnému plneniu (§ 2 ods. 3 a ods. 6 zákona o správe daní), prijal a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH a účelom ním sledovaným. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie jeho nároku na vrátenie dane samé o sebe nepotvrdzujú, že prijal deklarované plnenie za účelom jeho ďalšieho využitia na dodávky tovarov a služieb žalobcu ako platiteľa vykonávajúceho sústavnú ekonomickú činnosť na pokračujúcom základe.

Na základe vyššie uvedeného a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny postupom podľa § 250ja ods. 3 vety druhej OSP v spojení s § 219 ods. 1, ods. 2 OSP potvrdil.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže v odvolacom konaní nebol úspešný.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte 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 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.