

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/61/2018
Identifikačné číslo spisu: 1014201507
Dátum vydania rozhodnutia: 28.04.2020
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1014201507.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný 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: ERS Holding, spol. s r.o., so sídlom Šamorínska 10, 821 06 Bratislava, IČO: 35 702 982, zast. JUDr. Tomášom Balážikom, advokátom, so sídlom Šamorínska 10, 821 06 Bratislava, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o všeobecnej správnej žalobe, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 28. júna 2018 č. k. 6S/191/2014-614 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 1100302/1/263000/2014/1042 z 05.06.2014 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 9104408/5/203945/2014/BieM z 17.01.2014 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane v sume 180.400 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2011.

2. Určený rozdiel dane vyplynul z výsledku daňovej kontroly zameranej na dodržiavanie zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z. z.“) za zdaňovacie obdobia január - september, november - december 2011, zachyteného v protokole z daňovej kontroly č. 9104408/5/5267844/2013/BieM z 26.11.2013 (ďalej len „protokol“). Správca dane

neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane podľa § 51 zák. č. 222/2004 Z.z. z nasledovných faktúr:
- faktúra č. 11VF0120 od spoločnosti REK MEDIA, s.r.o. (do 29.04.2013 ERS MEDIA, spol. s r.o.) za reklamno-mediálnu kampaň za obdobie 12/2011 v sume 3.000 eur,
- faktúra č. 11VF007 od spoločnosti ERS T.I.M., spol. s r.o. za poradenskú činnosť v oblasti prieskumu trhu pre získanie pracovného personálu v sume 45.000 eur,
- faktúra č. 11VF0007 od spoločnosti ERS Reality, spol. s r.o. za projektovú dokumentáciu Senec - vyúčtovanie v sume 70.000 eur,
- faktúra č. 11VF0136 od spoločnosti REK MEDIA, s.r.o. (do 29.04.2013 ERS MEDIA, spol. s r.o.) za mediálnu zľavu za kampaň za obdobie 2011 v sume -7.600 eur,
- faktúra č. 11VF001 od spoločnosti GOLD EDEN, spol. s r.o. za sprostredkovanie obchodného partnera - Pro Residence v sume 70.000 eur.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Správnu žalobou podanou na Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia spolu s prvostupňovým rozhodnutím a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie z dôvodu ich nezákonnosti.

4. Krajský súd preskúmal napadnuté rozhodnutie v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie je nutné zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie, nakoľko napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov.

5. Krajský súd úvodom poukázal na závery vyjadrené v skôr vydaných rozhodnutiach v skutkovo totožných veciach medzi rovnakými účastníkmi konania, ktoré sa týkali iných zdaňovacích období roku 2011 a na ktoré závery odkázal (1. - rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/191/2014-524 z 21.01.2016, ktorým bolo rozhodnutie žalovaného zrušené a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie, potvrdený rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/37/2016 z 30.04.2017, 2. - rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/192,193/2014-582 z 13.01.2016, ktorým bolo rozhodnutie žalovaného zrušené a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie, potvrdený rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/57/2016 z 28.03.2018).

6. Krajský súd uviedol, že postup správcu dane, ktorý vykonal daňovú kontrolu na inom mieste ako u daňového subjektu, nepredstavuje takú vadu, ktorá by mala za následok nezákonnosť vydaného rozhodnutia. Navyše žalobca pri začatí daňovej kontroly určené miesto výkonu daňovej kontroly nenamietal a netvrdil, že by tým bolo neprimerane zasiahnuté do jeho práv. Taktiež požiadavka správcu dane na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie kontroly DPH bola podľa názoru krajského súdu jasná, zrozumiteľná a určitá, nijako sa neprieči § 3 ods. 1 a 2 Daňového poriadku a nezasahuje do žalobcových práv nad nevyhnutnú mieru. Krajský súd bol toho názoru, že zahájenie daňovej kontroly prebehlo v medziach zákona.

7. Podľa krajského súdu nemožno súhlasiť so žalobcom v tom, že by mu správca dane odoprel právo dôsledne sa vyjadriť ku všetkým dokumentom tvoriacich obsah spisu. Správca dane do tohto práva žalobcu nezasiahol ani tým, že ho informoval o spoplatnení vyhotovenia fotokópií dokladov nachádzajúcich sa v spise. Skutočnosť, že správca dane podmienil vyhotovenie fotokópií požadovaných dokladov zo spisov zaplatením správneho poplatku podľa položky 2 písm. a) sadzobníka správnych poplatkov (tvoriaceho súčasť zákona č. 145/1995 Z.z. o správnych poplatkoch), nemožno považovať za nezákonný zásah do žalobcových práv.

8. Pokiaľ ide o sťažnosť žalobcu zo dňa 18.11.2013 na postup zamestnanca správcu dane P. Z. C., bol krajský súd toho názoru, že touto sťažnosťou žalobca namietal neopodstatnenosť požiadavky uvedeného zamestnanca na predloženie konkrétnych dokladov a neprimeranosť lehoty, žalovaný preto postupoval v súlade so zákonom, keď predmetnú sťažnosť vyhodnotil ako námietku proti postupu zamestnanca

správca dane a nie ako námietku zaujatosti. Tým, že sa dotknutý zamestnanec naďalej zúčastňoval daňovej kontroly, preto nedošlo k nezákonnému zásahu do žalobcových práv.

9. Za nedôvodnú považoval krajský súd aj námietku žalobcu, že nebola dodržaná jednoročná lehota na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Zo spisu jednoznačne vyplýva, že daňová kontrola bola začatá dňom 19.12.2012, ktorý bol určený oznámením správcu dane o daňovej kontrole (§ 46 ods. 1 veta prvá Daňového poriadku) a bola skončená dňom 10.12.2013, kedy bol žalobcovi doručený protokol z daňovej kontroly (§ 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku). Lehota 15 pracovných dní určená správcom dane žalobcovi na vyjadrenie sa k zisteniam uvedených v protokole a na označenie dôkazov sa v zmysle zákona do lehoty na výkon daňovej kontroly nezapočítava.

10. V rozpore s Daňovým poriadkom ani s iným všeobecne záväzným predpisom nie je ani skutočnosť, že na základe daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia január - september a november - december 2011, ktorá bola začatá jedným oznámením a ukončená jedným protokolom, bolo vydaných celkom 11 rozhodnutí za každé jednotlivé mesačné zdaňovacie obdobie. Krajský súd nepovažoval s poukazom na novelu Daňového poriadku vykonanú zák. č. 440/2012 Z.z. a § 165 ods. 4 Daňového poriadku za nepodložené tvrdenie žalobcu, že ku dňu 01.01.2014 mu nevznikla povinnosť doručovať podania elektronicky a naďalej mohol doručovať obvyklým spôsobom podľa § 13 ods. 1 a § 27 ods. 5 Daňového poriadku.

11. Krajský súd sa nestotožnil ani s tvrdením žalobcu, že napadnuté rozhodnutie je nezákonné z dôvodu prekročenia lehoty 60 dní podľa § 65 ods. 1 Daňového poriadku na rozhodnutie o podanom odvolaní. Krajský súd poukázal na to, že správca dane ešte pred uplynutím uvedenej lehoty požiadal o jej predĺženie podľa § 65 ods. 2 Daňového poriadku a nadriadený orgán žiadosti vyhovel (lehotu predĺžil do 11.07.2014), pričom žalovaný rozhodol v takto predĺženej lehote dňa 05.06.2014. V uvedenom smere preto nepostupoval žalovaný v rozpore so zákonom.

12. Pokiaľ ide o námietky žalobcu ohľadom povahy a záväznosti rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“), krajský súd podotkol, že Súdny dvor je jedinou inštitúciou, ktorá je oprávnená podávať záväzný výklad práva Európskej únie (ďalej len „EÚ“) a prispievať tak k jeho jednotnému uplatňovaniu vo všetkých členských štátoch EÚ. Povinnosť riadiť sa výkladom Súdneho dvora má nielen účastník konania a súd, ktorý o výklad práva EÚ požiadal, ale všetky členské štáty, ich inštitúcie i obyvateľstvo. Rozhodnutia Súdneho dvora v otázkach výkladu práva EÚ, vrátane smerníc o jednotnom systéme DPH, ktoré boli implementované do právneho poriadku Slovenskej republiky, teda majú všeobecnú záväznosť.

13. Pokiaľ ide o námietku neprípustnosti posudzovania primeranosti ceny fakturovaných služieb správcom dane, bol krajský súd toho názoru, že právo správcu dane vstupovať i do hodnotenia obsahu záväzkových vzťahov žalobcu so svojimi zmluvnými partnermi, vrátane dojednaní o cenách, vyplýva z oprávnenia skúmať splnenie podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Je treba mať na zreteli, že pokiaľ by si žalobca neuplatnil právo na odpočítanie dane, neexistoval by dôvod, pre ktorý by štát v zastúpení správcu dane hodnotil, koľko a za čo žalobca svojim zmluvným partnerom zaplatí.

14. Krajský súd nevyhodnotil ako dôvodné ani námietky žalobcu o osobnom zaujatí správcu dane i žalovaného voči osobe konateľa a spoločníka Z.. Q. Q., ktoré malo vyústiť do množstva daňových kontrol voči subjektom, v ktorých figuruje Z.. Q. Q.. Krajský súd uviedol, že zjavným dôvodom, pre ktorý sa orgány správy daní zaujímajú o podnikanie žalobcu a spoločností prepojených so žalobcom v osobe Z.. Q. Q., sú podľa názoru krajského súdu vyššie opísané zistenia správcu dane, podľa ktorých žalobca v zdaňovacích obdobiach január 2004 až november 2013 v priznaniach vykázal nadmerný odpočet vo výške 1.450.225,34 eura a vlastnú daňovú povinnosť vo výške 348.009,69 eura.

15. V prípade všetkých spoločností, v ktorých Z.. Q. Q. figuroval alebo figuruje ako spoločník alebo konateľ, je podľa údajov správcu dane rozdiel medzi vykázaným nadmerným odpočtom a vlastnou daňovou povinnosťou uvedených spoločností viac ako 6 miliónov eur v neprospech štátu. Vykonanie

daňovej kontroly je preto pochopiteľné a žiaduce. Vzhľadom na uvedené sa javí, že dôvodom postupu správcu dane voči žalobcovi a spoločnostiam, s ktorými je personálne prepojený v osobe Z.. Q. Q., nie je osobné zaujatie voči menovanému, ale spôsob podnikania žalobcu, ktorý vedie k neobvyklým rozdielom medzi vykázanými nadmernými odpočtami dane a vlastnou daňovou povinnosťou daňových subjektov v neprospech štátu.

16. Krajský súd napriek vyššie uvedenému konštatoval, že napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov vo smere preukázania, že platiteľ dane kúpené tovary a služby použije ako platiteľ na svoje podnikanie v zmysle § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z.

17. Krajský súd ďalej poukázal na náležitosti rozhodnutia stanovené v § 63 Daňového poriadku, medzi ktoré patrí odôvodnenie. Medzi dôvody nezrozumiteľnosti rozhodnutia správneho orgánu patrí aj absencia právnych záverov vyplývajúcich z rozhodujúcich skutkových okolností, ako aj ich nejednoznačnosť. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov je založená na nedostatku skutkových dôvodov, pričom ide o vady skutkových zistení, o ktoré sú opreté rozhodovacie dôvody. Za takéto vady možno považovať prípady, keď je rozhodnutie založené na skutočnostiach nezisťovaných v konaní, prípadne, keď nie je zrejmé, či vôbec nejaké dôkazy v konaní boli vykonané.

18. Podľa krajského súdu vlastný výrok rozhodnutia nepresvedčí o správnosti rozhodnutia, ak nebude riadne odôvodnený. Odôvodnenie je zhrnutím všetkých zistených skutočností odôvodňujúcich výrok rozhodnutia. Musí preto v plnom rozsahu zodpovedať skutočným výsledkom uskutočneného konania. Daňový poriadok v § 63 ods. 5 ustanovuje, že v odôvodnení rozhodnutia správny orgán uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom na rozhodnutie, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

19. V uvedenej súvislosti krajský súd konštatoval, že v prejednávanom prípade preskúmané rozhodnutie obsahuje rozsiahle odôvodnenie, ktoré sa obmedzuje najmä na opis skutkového stavu, na základe ktorého správny orgán rozhodol, priebeh daňovej kontroly a opis informácií z nej získaných, vrátane spôsobu ich získania (napr. prostredníctvom vyjadrení na ústnych pojednávaniach), avšak bez náležitého odôvodnenia záverov žalovaného. Žalovaný napadnutým rozhodnutím žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 180.400 eur za zdaňovacie obdobie december 2011, a to na základe sporných faktúr. Odôvodnenie napadnutých rozhodnutí je vyhodnotením celej daňovej kontroly vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie január - september, november - december 2011 a sú v ňom obsiahnuté všetky obchody, na základe ktorých žalobcovi v kontrolovanom období bol za jednotlivé zdaňovacie obdobia vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty.

20. Žalovaný, ako aj správca dane sa v napadnutom a prvostupňovom rozhodnutí zamerali najmä na zdôvodnenie personálneho a majetkového prepojenia žalobcu s obchodnými spoločnosťami, ktoré sú žalobcovými dodávateľmi alebo odberateľmi tovaru a služieb. Avšak pri zdôvodnení obchodov týkajúcich sa zdaniteľného obdobia december 2011 žalovaný len stroho konštatoval zistený skutkový stav bez uvedenia úvah, ktoré ovplyvnili jeho hodnotenie dôkazov. Samotné poukázanie na umelý charakter zdaniteľných obchodov, ktorých súčasťou bol žalobca ako daňový subjekt s cieľom získať daňovú výhodu, že dodanie tovaru, služby jednotlivými dodávateľmi je súčasťou obchodu bez reálneho opodstatnenia, pri ktorom reálna pridaná hodnota nevznikla, je nepostačujúce pre riadne odôvodnenie nepreukázania, že žalobca kúpené tovary a služby použil ako platiteľ na svoje podnikanie v zmysle § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.

21. Odôvodnenie musí poskytnúť skutkovú a právnu oporu výroku rozhodnutia. Z odôvodnenia rozhodnutia musí byť zrejmé, prečo správny orgán takto rozhodol, ktoré skutočnosti boli podkladom jeho rozhodnutia, podľa ktorej právnej normy rozhodol, akými úvahami sa riadil pri hodnotení dôvodov. Absencia uvedených úvah zakladá zjavnú nepreskúmateľnosť správneho rozhodnutia pre nedostatok dôvodov (rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/191/2014-524 zo dňa 21.01.2016 v spojení s rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/37/2016 zo dňa 20.04.2017).

22. Z obsahu napadnutého rozhodnutia mal krajský súd za nesporné, že žalovaný nevenoval dostatočnú pozornosť odôvodneniu svojho rozhodnutia. Je potrebné uviesť, že napriek tomu, že napadnuté rozhodnutie je rozsiahle, nie je možné zistiť správnu úvahu správneho orgánu, na základe ktorej vyhodnotil, že žalobca si v zmysle sporných faktúr neoprávnene znížil daňovú povinnosť z predaja tovaru alebo služby. Samotné konštatovanie, že ide o obchody medzi majetkovo a personálne prepojenými osobami nie je postačujúce, aby žalobcovi nebol priznaný nárok na odpočítanie dane. Krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5A 5/2002.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

23. Rozsudok krajského súdu napadol žalovaný (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnou sťažnosťou z 03.08.2018, v ktorej uviedol ako dôvod kasačnej sťažnosti, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov /ďalej len „S.s.p.“).

24. V podanej kasačnej sťažnosti namietal nesprávnosť názoru krajského súdu, že napadnuté rozhodnutie žalovaného vychádza z nedostatočne zisteného skutkového stavu. V napadnutom rozhodnutí sa sťažovateľ vysporiadal so všetkými skutkovými a právnymi otázkami majúcimi význam pre posúdenie rozporných zdaniteľných obchodov, ktoré boli predmetom fakturácie dodávateľmi REK MEDIA s.r.o., ERS T.I.M., spol. s r.o., ERS Reality, spol. s r.o., GOLD EDEN, spol. s r.o., pri ktorých sa reálne dodanie deklarovaných zdaniteľných obchodov nepreukázalo. Sťažovateľ oprávnenosť uplatneného práva na odpočítanie dane nepreukázal žiadnymi relevantnými dôkazmi, že deklarované zdaniteľné obchody reálne prijal a následne použil na účely svojej podnikateľskej činnosti.

25. Sťažovateľ poukázal na § 3 ods. 6 Daňového poriadku a zdôraznil, že pochybnosti správcu dane boli riadne preukázané zisteniami v rámci výkonu daňovej kontroly, ktoré krajský súd nesprávne posúdil. Podľa sťažovateľa zistenia správcu dane nasvedčovali tomu, že v danej veci ide o typický umelo vytvorený obchodný reťazec, ktorý bol vytvorený za účelom získania daňovej výhody - čerpania nadmerných odpočtov zo štátneho rozpočtu.

26. Mal za to, že správca dane v rámci daňovej kontroly preukázal, že v deklarovaných obchodných transakciách ide o vyhotovenie faktúr za dodávky, ktoré sú bez ekonomického opodstatnenia - vyrábanie faktúr s nehmotnými dodávkami, podklady preukazované platiteľom sú iba jednoduché dokumenty odpísané z verejne dostupných zdrojov, jednoduché grafické návrhy, ako aj dokumentácia, ktorá je určená širokému okruhu záujemcov. Jednotlivé dokumenty predkladané správcovi dane pri kontrole nemali presné špecifikácie, výpočty, ako aj nemali formu, ktorá by potvrdzovala, že príslušná nehmotná dodávka je určená výhradne len pre žalobcu ako odberateľa. Zároveň zdôraznil, že aj hodnota za dodávky bola neúmerne vysoká, a pre svoju všeobecnosť nie je využiteľná pre ekonomickú činnosť príjemcu.

27. Následne sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že z analýz u personálne prepojených spoločností, ktoré sa zúčastňovali na fakturácii deklarovaných zdaniteľných obchodov, vyplýva, že si uplatnili podanými daňovými priznaniami u správcu dane vrátenie DPH v ich prospech v sume 6.459.589,90 eura, i napriek tomu, že všetky zdaniteľné obchody sa uskutočňovali v tuzemsku. Daňové subjekty, ktoré dodávali tovar alebo službu, mali minimálnu vlastnú daňovú povinnosť na úhradu alebo nadmerný odpočet. Pri predaji tovaru alebo služby si predávajúce spoločnosti opäť znížili vzniknutú povinnosť nákupom tovaru a služieb od majetkovo a personálne prepojených osôb, kde bol konateľom, resp. spoločníkom Q. Q., pričom úhrady sa skoro vo všetkých obchodných transakciách uskutočňovali vzájomnými zápočtami, čiže bez reálnych finančných zdrojov.

28. Namietal, že v daných obchodných transakciách bol prevod ekonomického vlastníctva výrazne

spochybný, pretože jeho nadobudnutie predpokladá, že zdaniteľné obchody (tovary a služby) budú ekonomicky využívané na uskutočňovanie zdaniteľných plnení príjemcu (žalobcu), čo sa v daných obchodných prípadoch vykonaným šetrením na strane správcu dane nepotvrdilo a žalobca použité deklarovaných obchodných transakcií na účely jeho podnikateľskej činnosti správcovi dane nepreukázal žiadnymi relevantnými dôkazmi.

29. Poukazujúc na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 23. júna 2010 sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23. februára 2011 č.k. III. ÚS 78/2011-17 sťažovateľ zdôraznil, že dôkazné bremeno je v daňovom konaní zásadne na strane daňového subjektu. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.

30. Podľa sťažovateľa správca dane nevychádzal len zo skutočnosti, že v danom prípade išlo o fakturovanie zdaniteľných obchodov medzi majetkovo a personálne prepojenými osobami, ale v priebehu výkonu daňovej kontroly riadne preveroval fakturované zdaniteľné obchody, pri ktorých nebolo zo strany žalobcu i napriek výzve správcu dane relevantnými dôkazmi preukázané, že fakturované zdaniteľné obchody reálne prijal a následne použil za účelom jeho podnikateľskej činnosti.

31. Sťažovateľ ďalej krajskému súdu vyčítal, že sa v rámci posúdenia veci vôbec nezaoberal znaleckým posudkom č. 5/2014, ktorý bol spolu so znaleckým posudkom č. 4/2014, doručený Krajskému súdu v Bratislave dňa 29. októbra 2014, z ktorého vyplýva, že v danom prípade sa jedná o finančný holding, ktorý koordinuje jednotlivé spoločnosti v rámci skupiny, pričom takmer všetky spoločnosti účtujú v rámci výrobnjej spotreby iba o službách a neúčtujú o spotrebe materiálu a energie, s ohľadom na ktorú skutočnosť vzniká podozrenie, že ide o fakturácie medzi spoločnosťami v rámci skupiny (personálne a majetkovo prepojenými) a faktúry vystavené mimo skupiny majú minimálny objem.

32. Sťažovateľ namietal taktiež odklon od rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktorý v rozsudku zo dňa 23. februára 2012 sp.zn. 5Sžf/17/2011 vyslovil: „Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.“ Dodal, že obdobné právne závery vyplývajú aj z uznesenia Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 16. decembra 2009 sp.zn. III.ÚS 401/2009-17 a rozsudkov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/9/2012, sp.zn. 2Sžf/33/2012, sp.zn. 3Sžf/95/2012 a sp.zn. 8Sžf/27/2011.

33. V závere kasačnej sťažnosti zdôraznil, že daňové orgány postupovali v súlade s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku, vec po právnej stránke správne posúdili a dospeli k správne právnemu záveru, že žalobca počas výkonu daňovej kontroly ani v odvolacom konaní nepredložil žiadne dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia, teda neuniesol dôkazné bremeno. Preto žalovaný pokladal rozsudok napadnutý kasačnou sťažnosťou za nesprávny, ako aj v rozpore so základným princípom konania ustanovenom v § 5 ods. 3 S.s.p., podľa ktorého súd pri rozhodovaní má dbať na ochranu zákonnosti a verejného záujmu.

34. Na základe vyššie uvedených skutočností sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a aby žalobcovi nepriznal trovy konania.

B)

35. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobca navrhol, aby kasačný súd podanú kasačnú sťažnosť zamietol a súčasne priznal žalobcovi voči sťažovateľovi právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania. Uviedol, že kasačná sťažnosť podaná sťažovateľom je v rozpore s § 440 ods. 2 S.s.p., ako

aj v rozpore s ustálenou rozhodovacou praxou, nakoľko táto nespĺňa zákonné podmienky ustanovené cit. zákonným ustanovením.

36. Mal za to, že sťažovateľ uvádza nesprávny dôvod kasačnej sťažnosti, nakoľko z jej textu vyplýva, že žalovaný namieta skutočnosti podľa § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p., teda že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Tvrdil teda, že kasačná sťažnosť nespĺňa zákonné dôvody a odkláňa sa od vymedzeného zákonného dôvodu kasačnej sťažnosti § 440 ods. 1 písm. g) v spojitosti s § 440 ods. 2 S.s.p.

37. Súčasne dal do pozornosti, že v obdobnej veci, a to vo veci tej istej daňovej kontroly, z toho istého protokolu správca dane vydal 11 rozhodnutí, ktoré sťažovateľ potvrdil a všetky sú z obsahovej a formálnej stránky totožné, a vo všetkých prípadoch súdy rozhodli tak, že napadnuté rozhodnutia daňových orgánov sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov v rozpore s § 63 ods. 5 Daňového poriadku. S ohľadom na uvedené mal za to, že ak by sťažovateľ namietal dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p, so svojou kasačnou sťažnosťou by nemohol uspieť. Zároveň tvrdil, že kasačná sťažnosť sťažovateľa sa nezaobera dôvodmi rozhodnutia, pre ktoré správny súd zrušil napadnuté rozhodnutie a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Opätovne zdôraznil, že sťažovateľ neuviedol dôvody, pre ktoré pokladá právne posúdenie za nesprávne.

38. Vo vzťahu k tvrdeniu sťažovateľa, že preveril ekonomickú činnosť žalobcu uviedol, že sumy uvádzané žalovaným pri daňových odpočtoch a daňových povinnostiach na DPH sú zavádzajúce. Dodal, že ak by sťažovateľ predložil úplné údaje o žalobcovi, musel by poukázať aj na majetok žalobcu, ktorým disponuje - nehnuteľnosti, z ktorého aj žalobcovi vznikol pri ich stavbe a kúpe nadmerný odpočet, a povinnosti na DPH má z nájmu alebo z neskoršieho predaja. Z uvedeného je podľa žalobcu možné vyvodit', že nadobudnutý majetok bol použitý na ďalšie zdaniteľné plnenie a sú splnené podmienky podľa § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z.

39. K znaleckému posudku, vypracovanému Ekonomickou univerzitou v Bratislave, uvedenému v kasačnej sťažnosti, sa vyjadril, že tento nie je posudkom ku konkrétnym zdaniteľným obchodom, ktoré sú predmetom preskúmaného rozhodnutia.

40. Žalobca má za to, že v zmysle § 24 ods. 1 a 4 Daňového poriadku preukázal dostatočne skutočnosti, ktoré mu ukladá predmetné ustanovenie, a to tým, že predložil daňový doklad, faktúry a s tým spojené ďalšie dokumenty, že predmetný obchod bol reálne splnený, ako aj zápisnice z iných miestnych zisťovaní. Podľa žalobcu je zrejmé, že správca dane aj žalovaný úmyselne obchádza zákon, predložené dôkazy a vytvára si svojvoľu vlastných rozhodnutí vrátane nezákonného vyhodnocovania dôkazov.

41. V závere vyjadrenia uviedol, že sa stotožňuje s právnymi závermi vyslovenými v napadnutom rozsudku v časti o nedostatočnom zistení skutkového stavu. Podľa názoru žalobcu krajský súd vykonaným dokazovaním dostatočne a objektívne zistil skutkový stav veci, na ktorý správne aplikoval príslušné ustanovenia zák. č. 222/2004 Z. z. a Daňového poriadku. Žalobca mal za to, že kasačná sťažnosť a tvrdenia v nej uvádzané sú zjavne nedôvodné, nakoľko sťažovateľ v nej neuviedol žiadne nové skutkovo a právne relevantné skutočnosti.

IV.

Právne názory kasačného súdu

42. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len „Najvyšší súd“) konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) postupom podľa § 492 ods. 2 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho

súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28. apríla 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

43. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 S.s.p. prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania krajského súdu a napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov. V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti vyššie uvedených dôvodov kasačnej sťažnosti.

44. Zo zásady, že kasačný súd je dôvodmi kasačnej sťažnosti viazaný [§ 439 ods. 3 písm. a) a contrario § 453 ods. 2 veta druhá S.s.p.] jednoznačne vyplýva procesná povinnosť sťažovateľa s plnou zodpovednosťou za procesný výsledok navrhnutý v kasačnej sťažnosti objasniť zákonným spôsobom, z čoho vyvodzuje prípustnosť opravného prostriedku, a náležite vymedziť dôvod kasačnej sťažnosti [§ 440 v spojení s 445 ods. 1 písm. c) S.s.p.]. V dôsledku spomenutej viazanosti kasačný súd nekoná nad rozsah (§ 453 úvod S.s.p.), ktorý sťažovateľ vymedzil v kasačnej sťažnosti uplatneným dôvodom.

45. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým bolo napadnuté rozhodnutie zrušené a vec vrátená žalovanému na ďalšie konanie. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti označil ako dôvod kasačnej sťažnosti nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. Sťažovateľ videl nesprávne právne posúdenie v tom, že krajský súd dospel k záveru o potrebe zrušenia napadnutého rozhodnutia z dôvodu jeho nedostatočného odôvodnenia. V závere sťažovateľ namietal tiež odklon od rozhodovacej praxe kasačného súdu. Kasačný súd tieto dôvody kasačnej sťažnosti nepovažuje za naplnené z nasledujúcich dôvodov.

46. Kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že nesprávne právne posúdenie veci, teda nesprávna aplikácia objektívneho práva nastáva v prípade, ak krajský súd aplikoval na správne zistený skutkový stav nesprávnu právnu normu, alebo síce použil správnu právnu normu, ale ju nesprávne interpretoval, a napokon právnu normu síce správne vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval. V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že sťažovateľ síce založil svoju kasačnú sťažnosť na tomto dôvode kasačnej sťažnosti, avšak nezrejmil, v čom konkrétne spočíva nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, resp. ako je vyššie naznačené, v čom spočíva nesprávna aplikácia objektívneho práva krajským súdom.

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v cit. 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 cit. 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 cit. znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku v znení relevantnom pre prejednávanú vec správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku v cit. znení pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 24 ods. 1, 2 a 4 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k ním vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

47. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane v kontrolovanom zdaňovacom období december 2011 neuznal žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie dane z faktúry od spoločnosti REK MEDIA, s.r.o. (do 29.04.2013 ERS MEDIA, spol. s r.o.) za reklamno-mediálnu kampaň za obdobie 12/2011, faktúry od spoločnosti ERS T.I.M., spol. s r.o. za poradenskú činnosť v oblasti prieskumu trhu pre získanie pracovného personálu, faktúru od spoločnosti ERS Reality, spol. s r.o. za projektovú dokumentáciu Senec - vyúčtovanie, faktúry od spoločnosti REK MEDIA, s.r.o. (do 29.04.2013 ERS MEDIA, spol. s r.o.) za mediálnu zľavu za kampaň za obdobie 2011 a faktúry od spoločnosti GOLD EDEN, spol. s r.o. za sprostredkovanie obchodného partnera - Pro Residence.

48. Správca dane právo na odpočítanie dane žalobcovi neuznal na základe skutočnosti, že bola preukázaná existencia zneužívajúcich okolností smerujúcich k získaniu daňovej výhody. Správca dane z podaných daňových priznaní a vykonaného šetrenia u daňových subjektov zistil, že daňové subjekty si znížili daňovú povinnosť odpočítaním dane z nákupu tovarov a služieb od personálne a majetkovo prepojených osôb, čím platiteľom dane vznikol nadmerný odpočet alebo minimálna daňová povinnosť na úhradu.

49. V napadnutom rozhodnutí sťažovateľ konštatoval, že podľa skutočností zistených správcom dane pri daňovej kontrole žalobca porušil ustanovenie § 49 až 51 zák. č. 222/2004 Z.z. (str. 23 napadnutého rozhodnutia). Podľa žalovaného z vykonaného šetrenia správcu dane bolo preukázané, že jediným cieľom zúčastnených spoločností v reťazci personálne prepojených obchodných spoločností bolo vytvoriť podmienky, na základe ktorých daňové subjekty zapojené do týchto obchodných transakcií predstierali ekonomickú podstatu podnikania, aby v konečnom dôsledku žalobca získal neoprávnený prospech vo forme odčerpania nadmerných odpočtov zo štátneho rozpočtu. Sťažovateľ ďalej poukazoval na dôkazné bremeno daňového subjektu (str. 24 napadnutého rozhodnutia).

50. V napadnutom rozhodnutí sa sťažovateľ ďalej na stranách 25-33 zaoberal odvolacími námietkami žalobcu týkajúcimi sa vyhotovenia a doručenia protokolu, postupu správcu dane a jeho zamestnancov a popretiu práv žalobcu vyjadrovať sa (možnosť sa k protokolu vyjadriť, dodržanie lehoty na výkon daňovej kontroly, vypracovanie jedného protokolu, chýbajúci súpis kontrolovaných dokladov a kontrolných zistení v protokole, obligatórne náležitosti protokolu, vyhotovenie fotokópií zo spisového materiálu, doručenie podania elektronickými prostriedkami, dopustenie sa trestného činu krivého obvinenia, nevrátenie daňových dokladov žalobcovi, omyl v písaní pri nesprávnych údajoch faktúr v protokole, sťažnosť na postup správcu dane, nepredloženie odborného stanoviska daňového poradcu, namietané pochybenie zamestnancov správcu dane, porušenie daňového tajomstva).

51. Sťažovateľ v napadnutom rozhodnutí ďalej poukázal na výsledky hospodárenia žalobcu, z ktorých je

zrejme, že spôsob vykonávania obchodných transakcií nenaplnia zmysel vykonávania reálnej podnikateľskej činnosti (str. 33), venoval sa personálnej a majetkovej prepojenosti obchodných spoločností a poukázal na umelo vytvorené obchodné vzťahy (str. 33 a 35). Žalovaný vyhodnotil poukazovanie na znalecký posudok predložený žalobcom za nedôvodné. Poukázal tiež na judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa zneužitia práva a vedomosť žalobcu o tom, akých obchodov sa zúčastňuje (str. 36).

52. Sťažovateľ založil svoju kasačnú sťažnosť na nesprávnosti záveru krajského súdu o tom, že napadnuté rozhodnutie vychádza v časti týkajúcej sa plnení fakturovaných spoločnosťami dodávateľmi REK MEDIA s.r.o., ERS T.I.M., spol. s r.o., ERS Reality, spol. s r.o., GOLD EDEN, spol. s r.o. z nedostatočne zisteného skutkového stavu. Kasačný súd nepovažuje túto námietku za dôvodnú.

53. Kasačný súd rovnako ako krajský súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov vo smere preukázania, že platiteľ dane kúpené tovary a služby použije ako platiteľ na svoje podnikanie v zmysle § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z. Odôvodnenie napadnutých rozhodnutí je vyhodnotením celej daňovej kontroly vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie január - september, november - december 2011 a sú v ňom obsiahnuté všetky obchody, na základe ktorých žalobcovi v kontrolovanom období bol za jednotlivé zdaňovacie obdobia vyrubený rozdiel dane. Sťažovateľ sa v napadnutom rozhodnutí zameral najmä na zdôvodnenie personálneho a majetkového prepojenia žalobcu s obchodnými spoločnosťami, ktoré sú žalobcovými dodávateľmi alebo odberateľmi tovaru a služieb a umelý charakter obchodov. Avšak pri zdôvodnení obchodov týkajúcich sa zdaniteľného obdobia december 2011 žalovaný len stroho konštatoval zistený skutkový stav bez uvedenia úvah, ktoré ovplyvnili jeho hodnotenie dôkazov.

54. Podľa názoru kasačného súdu bez náležitého vyhodnotenia použiteľnosti žalobcom prijatých plnení na deklarovaný účel nie je možné vyvodiť záver, že ide o umelo vytvorené plnenia bez ekonomického zmyslu, ktorých účelom je len profitovať z odpočítania dane, ako to konštatovali daňové orgány. Uvedený záver prijal žalovaný, ktorý si osvojil skutkový stav zistený správcom dane bez uvedenia úvah, ktoré ovplyvnili jeho hodnotenie dôkazov pri jednotlivých žalobcom predložených faktúrach pri posudzovaní splnenia podmienok na odpočítanie dane.

55. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti ďalej poukazoval na dôkazné bremeno daňového subjektu v daňovom konaní. Kasačný súd sa stotožňuje so závermi daňových orgánov, že pokiaľ daňový subjekt požaduje od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, je jeho zákonnou povinnosťou preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok. Následne je správca dane oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie nadmerného odpočtu. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybni deklarovaný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil, inak nie je možné priznať nárok na vrátenie dane. V danej veci však daňové orgány preukázateľne nespochybnili reálne dodanie služieb žalobcovi a ich využiteľnosť na jeho podnikateľskú činnosť, keď len konštatovali všeobecnosť a nešpecifikovateľnosť plnení poskytnutých žalobcovi.

56. Ak teda dôjde k spochybneniu, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených sporných faktúrach, má správca dane právo a zároveň povinnosť preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. K popretiu vzniku práva na odpočítanie dane na vstupe môže viesť už dôvodné spochybnenie skutočného dodania tovaru dodávateľom deklarovaným v predložených faktúrach, spojené s následným nepredložením ďalších relevantných dôkazov a neunesením dôkazného bremena daňovým subjektom.

57. Podľa kasačného súdu však iná situácia nastáva v prípade, ak daňový subjekt predložil listiny, ktoré preukazujú realizáciu zdaniteľného plnenia od dodávateľa spôsobom uvedeným na predložených dokladoch, avšak v dodávateľskom reťazci došlo k úniku dane resp. k zneužívajúcemu konaniu. V takom prípade by potom daňové orgány mali pokračovať v dokazovaní s poukazom na ustanovenie § 3 ods. 6 Daňového poriadku, ktoré však v druhej vete predpokladá ako hypotézu svojej aplikácie účelové obchádzanie alebo znižovanie daňovej povinnosti, čo už vyžaduje aj určitú subjektívnu stránku u daňového subjektu. Pri preukázaní účasti daňového subjektu na zneužívajúcom konaní a s tým súvisiacej požiadavke na preukázanie jeho vedomosti o zapojení do podvodnej schémy či porušenia pravidiel primeranej obozretnosti daňového subjektu pri realizácii obchodných transakcií poznačených podvodom na dani, sú zaťažené dôkazným bremenom daňové orgány.

58. Kasačný súd si dovoľí poukázať na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 3. septembra 2019 sp. zn. 6Sžfk/40/2018, ktoré sa týka žalobcu a v ktorom kasačný súd uviedol, že: „...Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne, keďže v zmysle takéhoto výkladu by pri každom preverovaní dodávky tovaru alebo služby umožňoval správcovi dane poprieť túto dodávku. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na to, že bez ohľadu na povahu dôkazov predložených daňovým subjektom je len na správcovi dane, aby zistenie skutkového stavu bolo presné a úplné a závisí výlučne od správcu dane, aké dokazovanie za týmto účelom vykoná. Daňové bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadří pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Ak správca dane mal pochybnosti o tvrdeniach žalobcu a predložené dôkazy nemienil akceptovať, potom bol povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia žalobcu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené žalobcom. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje taktiež na to, že v zmysle konštantnej judikatúry „hodnotenie dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov nemôže byť ľubovoľné“. O výklade daňových noriem daňovými orgánmi sa výstižne vyjadril aj Ústavný súd SR v Náleze sp. zn. I. ÚS 241/07 ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaním a rešpektovaním práv ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom.“

59. Kasačný súd zastáva názor, že závery daňových orgánov sú predčasné, nakoľko nevychádzajú zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu veci týkajúceho sa použiteľnosti žalobcom prijatých plnení na deklarovaný účel. V danom prípade je nutné prisvedčiť správnosti záverov krajského súdu, že daňové orgány sa uchýlili k nie odbornému a bližšie nešpecifikovanému posúdeniu poskytnutých plnení deklarovanými dodávateľmi, na základe čoho nebolo možné bez akýchkoľvek pochybností ustáliť, že predmetné zdaniteľné plnenia objektívne neboli spôsobilé na ich využitie pri dodávkach tovarov a služieb resp. pri podnikateľskej činnosti žalobcu. Z napadnutého rozhodnutia nevyplýva, akými úvahami bol sťažovateľ pri rozhodovaní vedený, ktoré skutočnosti považoval za preukázané a ktoré nie a ako vyhodnotil predložené dôkazy.

60. Podľa názoru Najvyššieho súdu pokiaľ sťažovateľ (a predtým aj správca dane) vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarovaných zdaniteľných plnení a ich použiteľnosti na účely podnikania žalobcu v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z., bolo jeho povinnosťou svoje závery preukázať, a teda vykonať dokazovanie vo smere, či tieto plnenia sú fiktívne a nepoužiteľné pre ich zhodnotenie na žalobcom deklarovaný podnikateľský účel. Pre kvalifikované posúdenie použiteľnosti žalobcom deklarovaných plnení na podnikateľské účely v zmysle zák. č. 222/2004 Z.z. je preto aj s poukazom na ich špecifickú povahu potrebné pristúpiť k verifikácii týchto záverov odborným vyhodnotením predmetných plnení z hľadiska ich reálnej hodnoty a skutočnej využiteľnosti na podnikateľské účely žalobcu. Na vyvodenie takéhoto záveru nepostačuje preukázanie majetkového a personálneho prepojenia obchodujúcich spoločností.

61. Ak zo záverov odborného posúdenia žalobcom deklarovaných plnení od dodávateľských spoločností vyplynie ich nereálnosť a objektívna nevyužiteľnosť na podnikateľské účely žalobcu, je možné uvažovať, či skutočne ide iba o umelo vytvorené dodávky služieb bez akéhokoľvek ekonomického opodstatnenia,

ktorých jediným cieľom je iba získanie nadmerného odpočtu. Zneužívajúce konanie daňového subjektu však musí preukazovať daňový orgán, ktorého v tomto smere zaťažuje dôkazné bremeno.

62. Kasačný súd nevyhodnotil ako naplnený ani kasačný dôvod odklonu od rozhodovacej činnosti kasačného súdu. Rozhodnutia, na ktoré odkazuje žalovaný sa týkajú povinnosti preukázania splnenia podmienok na odpočet daňovým subjektom, čo kasačný súd nerozporuje. Je však s ohľadom na vyššie uvedené nutné rozlišovať, čo tvorí dôkazné bremeno daňového subjektu v konkrétnom prípade.

63. Kasačný súd záverom uvádza, že je potrebné prisvedčiť správnosti tvrdenia žalobcu, ktorý vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti poukázal na absenciu náležitostí kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 2 S.s.p. Sťažovateľ má povinnosť presne vymedziť dôvody kasačnej sťažnosti, aby spĺňali kvalitatívne požiadavky kladené zákonom. Tento možno na prvý pohľad príliš formálny príkaz nie je samoučelný, ale je vyjadrením toho, že kasačný súd sa má v zmysle zákonnej úpravy vo svojich rozhodnutiach zaoberať dôvodmi, ktoré má povinnosť konkrétne uviesť právny zástupca, ktorý je na to kvalifikovaný svojím vzdelaním a profesiou, a nie dôvody prípustnosti a dôvodnosti kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho opravného prostriedku, sám vyhľadávať. (Baricová, J., Fečík, M., Števček, M., Filová, A. a kol.: Správny súdny poriadok. Komentár. Bratislava: C. H. Beck, 2018, s. 1622).

64. Záver krajského súdu, že žalovaný nepristúpil k svojej povinnosti čo najúplnejšie zistiť skutkový stav komplexne, náležite starostlivo a dostatočne zodpovedne, považuje kasačný súd za správny. Pokiaľ krajský súd dospel k záveru, že žalovaný nevenoval v tomto smere dostatočnú pozornosť odôvodneniu svojho rozhodnutia, kasačný súd nevidí dôvod, aby sa od tohto záveru odchýlil.

65. Aj podľa názoru kasačného súdu je napadnuté rozhodnutie nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, čo bráni posúdeniu dôvodnosti ďalších meritórnych námietok. Žalovaný je povinný svoje rozhodnutie odôvodniť v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku tak, aby z neho bolo možné vyvodiť, akými úvahami bol vedený pri hodnotení dôkazov. V odôvodnení je nutné reagovať na prípadné pripomienky a návrhy účastníkov konania, na ich vyjadrenia k podkladom rozhodnutia a vysporiadať sa s prípadnými rozpormi v jednotlivých dôkazoch. Žalovaný musí odôvodniť, na základe akých skutočností dospel k záveru o neoprávnenom znížení daňovej povinnosti z predaja tovaru alebo služby žalobcom, pričom na nepriznanie nároku na odpočítanie dane nie je dostačujúce konštatovanie, že ide o obchody medzi majetkovo a personálne prepojenými osobami.

66. Podľa názoru kasačného súdu je preto na základe vyššie uvedených záverov preukázané, že krajský súd vec správne právne posúdil, keď zrušil napadnuté rozhodnutie. Rozhodnutie krajského súdu spĺňa atribúty rozhodnutia zaručujúceho právo na spravodlivý proces a v konaní sa rozhodovaní krajského súdu nebolo zistené porušenie zákona (§ 440 S.s.p.). Kasačný súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými krajským súdom.

67. Pre úplnosť považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne nové skutočnosti, právne významné pre uvedené konanie, s ktorými by sa krajský súd v rámci svojho konania nezaoberal. Námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti nie sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť a zákonnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. To platí aj pre judikatúru, na ktorú sťažovateľ odkazoval, a preto sa ňou kasačný súd v rozsudku bližšie nezaoberal. Najvyšší súd teda dospel k záveru o nutnosti zamietnutia kasačnej sťažnosti podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnej. Podľa § 461 S.s.p. kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

68. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že žalobcovi, ktorý mal v kasačnom konaní úspech (zamietnutie kasačnej sťažnosti) priznal úplnú náhradu účelne vynaložených trov kasačného konania voči sťažovateľovi (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S.s.p.).

Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).