

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/40/2018
Identifikačné číslo spisu: 1014201515
Dátum vydania rozhodnutia: 03.09.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Erika Čanádyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1014201515.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eriky Čanádyovej a členov senátu JUDr. Jozef Milučkého a JUDr. Anny Peťovskej, PhD., v právnej veci žalobcu: ERS Holding, spol. s r. o., so sídlom Šamorínska 10, Bratislava, IČO: 35 702 982, zastúpeného: JUDr. Tomášom Balážikom, advokátom so sídlom Šamorínska 10, Bratislava, proti sťažovateľovi (predtým žalovaný): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/259050/2014/1042 zo dňa 3. júna 2014, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 6S/193/2014-603 zo dňa 28. júna 2018, takto

rozhodol:

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky priznáva žalobcovi voči žalovanému nárok na náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I.
Konanie na správnom súde

1. Krajský súd v Bratislave rozsudkom č.k. 6S/193/2014-603 zo 28. júna 2018 podľa § 191 ods. 1 písm. e/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100302/1/259050/2014/1042 zo dňa 3. júna 2014 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 175 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, o výške ktorej rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 1100302/1/259050/2014/1042 zo dňa 3. júna 2014 žalovaný na odvolanie žalobcu potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9104408/5/202205/2014/BieM zo dňa 17. januára 2014, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubený rozdiel dane z pridanej

hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 33 000,- Eur za zdaňovacie obdobie júl 2011.

3. Správny súd poukázal na závery vyjadrené v skôr vydaných rozhodnutiach v skutkovo totožných veciach medzi rovnakými účastníkmi konania, ktoré sa týkali iných zdaňovacích období roku 2011. Išlo o rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/191/2014-524 zo dňa 21. januára 2016, ktorým bolo rozhodnutie žalovaného zrušené a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie, a ktorý bol rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/37/2016 zo dňa 30. apríla 2017 potvrdený ako vecne správny. Tiež rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/192,193/2014-582 zo dňa 13. januára 2016, ktorým bolo taktiež rozhodnutie žalovaného v skutkovo totožnej veci zrušené a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie, a ktorý bol rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/57/2016 zo dňa 28. marca 2018 potvrdený ako vecne správny. Odkázal na závery vyplývajúce z týchto rozhodnutí a v súvislosti s jednotlivými žalobnými námietkami uviedol nasledovné.

4. V danom prípade začal správca dane daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku oznámením zo dňa 21. novembra 2012, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 12. decembra 2012. Toto oznámenie obsahovalo údaje o dni začatia daňovej kontroly, mieste výkonu daňovej kontroly, druhu kontrolovanej dane a kontrolovanom zdaňovacom období, ako aj výzvu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch nesplnenia zákonných povinností zo strany kontrolovaného daňového subjektu. Keďže daňová kontrola sa začala oznámením podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku, nemal správca dane povinnosť uvádzať v predmetnom oznámení dôvody začatia daňovej kontroly, ako je tomu podľa § 46 ods. 3 cit. zákona, keď o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní, alebo ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené alebo ak oprávnenie začať daňovú kontrolu bez oznámenia vyplýva správcovi dane z osobitného predpisu.

5. Ďalej uviedol, že daňová kontrola sa spravidla vykonáva u daňového subjektu. Správca dane však môže určiť aj iné miesto jej výkonu, ak to vyžaduje účel kontroly. V prejednávanej veci správca dane určil, že daňová kontrola sa vykoná v priestoroch Daňového úradu Bratislava na Vazovovej 2, Bratislava, avšak bez toho, aby v oznámení špecifikoval, prečo si to vyžaduje účel daňovej kontroly. Možno konštatovať, že výkon daňovej kontroly na inom mieste ako u kontrolovaného daňového subjektu obvykle viac zaťažuje daňový subjekt, a preto je žiaduce takýto postup zdôvodniť. Hoci tak správca dane v danom prípade neurobil, bol správny súd toho názoru, že tento postup nemôže predstavovať takú vadu konania, ktorá by mala za následok nezákonnosť vydaného rozhodnutia. tiež poukázal na to, že žalobca pri začatí daňovej kontroly dňa 20. decembra 2012 určené miesto výkonu daňovej kontroly nenamietal a netvrdil, že by tým bolo neprimerane zasiahnuté do jeho práv.

6. Mal za to, že požiadavka správcu dane na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie kontroly DPH za zdaňovacie obdobie január - september, november - december 2011 je jasná, zrozumiteľná a určitá, nijako sa neprieči § 3 ods. 1 a 2 Daňového poriadku a nezasahuje do žalobcových práv nad nevyhnutnú mieru. Zoznam všetkých dokladov predložených žalobcom pri začatí kontroly dňa 20. decembra 2012 správca dane uviedol do zápisnice a nakoniec aj do protokolu o daňovej kontrole. Keďže žalobcovi bolo oznámenie o daňovej kontrole s výzvou na súčinnosť doručené už dňa 12. decembra 2012, správny súd konštatoval, že do 20. decembra 2012 mal primeraný časový priestor na zhromaždenie všetkých vyžiadaných dokladov.

7. Na základe uvedeného mal krajský súd za to, že zahájenie daňovej kontroly prebehlo v medziach zákona. V priebehu kontroly vykonal správca dane rozsiahle preverovania a šetrenia pre posúdenie opodstatnenosti uplatneného práva na odpočítanie dane, vrátane šetrení u žalobcových dodávateľov. Žalobcu vyzýval na preukázanie, akým spôsobom na svoje podnikanie použil preverované dodávky, u ktorých mal pochybnosti o správnosti, pravdivosti a úplnosti predložených dokladov. Na každom z ústnych pojednávaní sa mal žalobca možnosť vyjadriť k zisteniam správcu dane a predložiť dôkazy o svojich tvrdeniach. Nesúhlasil 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. Zdôraznil, že žalobca bol so všetkými zisteniami správcu dane priebežne oboznamovaný a mal právo nazerať do 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. Zákon o správnych poplatkoch sa totiž nepochybne vzťahuje aj na úkony orgánov daňovej správy, hoci naň Daňový poriadok výslovne neodkazuje. Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane neodmietol vyhotoviť žalobcovi fotokópie požadovaných dokladov zo spisov, trval však na zaplatení správneho poplatku, ktorý žalobca vopred zaplatiť odmietol tvrdiac, že požaduje správcom dane neosvedčené fotokópie dokladov, ktoré správne poplatku nepodliehajú. Správny súd bol toho názoru, že vyhotovenie fotokópie listín zo spisov správcu dane je spoplatnené podľa položky 2 písm. a/ sadzobníka správnych poplatkov bez ohľadu na to, či daňový subjekt požiada o osvedčenie ich zhody s originálom alebo nie. V naznačenom smere preto nedošlo zo strany správcu dane k nezákonnému postupu, ktorý by ukracoval žalobcu na jeho právach.

8. Ohľadom sťažnosti žalobcu zo dňa 18. novembra 2013 na postup zamestnanca správcu dane C.. U. V. správny súd vyslovil, že touto sťažnosťou žalobca namieta neopodstatnenosť požiadavky uvedeného zamestnanca na predloženie konkrétnych dokladov a neprimeranosť lehoty, v ktorej žiadal predmetné doklady predložiť. Nenamieta zaujatosť menovaného zamestnanca v procese daňovej kontroly. Žalovaný preto postupoval v súlade so zákonom, keď predmetnú sťažnosť vyhodnotil ako námietku proti postupu zamestnanca správcu dane a nie ako námietku zaujatosti, o ktorej by bolo potrebné rozhodnúť. Tým, že sa dotknutý zamestnanec naďalej zúčastňoval daňovej kontroly, preto nedošlo k nezákonnému zásahu do žalobcových práv.

9. Za nedôvodnú považoval správny súd aj námietku žalobcu, že nebola dodržaná lehota na vykonanie daňovej kontroly, ktorá je podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku najviac jeden rok od začatia kontroly. Zo spisu jednoznačne vyplýva, že daňová kontrola bola začatá dňom 19. decembra 2012, ktorý bol určený oznámením správcu dane o daňovej kontrole a bola skončená dňom 10. decembra 2013, kedy bol žalobcovi doručený protokol z daňovej kontroly. Lehota 15 pracovných dní určená správcom dane žalobcovi na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole a na označenie dôkazov sa v zmysle zákona do lehoty na výkon daňovej kontroly nezapočítava. Protokol obsahuje všetky zákonom vyžadované náležitosti, vrátane namietaného súpisu kontrolovaných dokladov i vyjadrení žalobcu k zisteným skutočnostiam, ktoré uviedol do zápisnice o ústnom pojednávaní u správcu dane dňa 25. novembra 2013. Konštatoval, že daňová kontrola bola vykonaná v súlade so zákonom, a preto protokol z nej vyhotovený spĺňa všetky zákonné požiadavky na to, aby bol použitý ako dôkazný prostriedok v následnom vyrubovacom konaní.

10. Následne uviedol, že 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. Zo žaloby nie je zrejmé, v čom sa má tento postup správcu dane priečiť zásadám Daňového poriadku a právnej istote a najmä ako ukráťal žalobcu na jeho právach.

11. Dal do pozornosti, že dňa 1. januára 2014 nadobudla účinnosť novela Daňového poriadku vykonaná zákonom č. 440/2012 Z.z., ktorá zaviedla povinnosť všetkým platiteľom dane z pridanej hodnoty doručovať podania orgánom finančnej správy výlučne elektronickými prostriedkami do elektronickej podateľne Finančného riaditeľstva SR. Všetky písomnosti daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty, doručené orgánom finančnej správy po dátume 1. január 2014 inou ako elektronickou formou, sa podľa zákona považujú za nepodané a správca dane na ne neprihliada. Keďže žalobca doručil písomné vyjadrenie k protokolu do podateľne správcu dane dňa 3. január 2014, postupoval správca dane i žalovaný v súlade so zákonom, keď toto vyjadrenie v ďalšom konaní nevzali do úvahy. S ohľadom na to, že daňová kontrola sa u žalobcu začala už za účinnosti Daňového poriadku (zákon č. 563/2009 Z.z.), nemôže sa žalobca na základe § 165 ods. 4 Daňového poriadku dovolávať právneho režimu zákona č.

511/1992 Z.z. o správe daní, ktorý sa vzťahuje len na tie daňové kontroly, ktoré boli začaté podľa tohto zákona a neboli ukončené pred účinnosťou zákona č. 563/2009 Z.z. (Daňový poriadok). Preto považoval tvrdenie žalobcu, že ku dňu 1. januára 2014 mu nevznikla povinnosť doručovať podania elektronicky a naďalej mohol doručovať obvyklým spôsobom podľa § 13 ods. 1 a § 27 ods. 5 Daňového poriadku, za nepodložené.

12. 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. Poukázal na to, že správca dane ešte pred uplynutím uvedenej lehoty požiadal dňa 1. apríla 2014 Ministerstvo financií SR o jej predĺženie podľa § 65 ods. 2 Daňového poriadku. Nadriadený orgán predmetnej žiadosti vyhovel a lehotu na rozhodnutie o podanom odvolaní žalobcu predĺžil do 11. júla 2014. Túto lehotu žalovaný dodržal a v prejednávanej veci rozhodol dňa 5. júna 2014, pričom do uplynutia predĺženej lehoty žalobcovi predmetné rozhodnutie aj doručil. V uvedenom smere preto nepostupoval žalovaný v rozpore so zákonom.

13. Pokiaľ ide o námietky žalobcu ohľadom povahy a záväznosti rozhodnutí Súdneho dvora EÚ, krajský súd podotkol, že súdny dvor je jedinou inštitúciou, ktorá je oprávnená podávať záväzný výklad práva 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 SR, teda majú všeobecnú záväznosť.

14. Mal za to, že správne orgány pri hodnotení skutkového stavu dôvodne poukázali na zneužitie práva a jeho dôsledky v zmysle rozhodnutia súdneho dvora veci C 255/02 Halifax, v ktorom sa uvádza: „Ak platiteľ alebo skupina vzájomne prepojených platiteľov dane vykoná viac plnení, ktoré ako celok vytvoria umelú situáciu, ktorej jediným cieľom je vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, na takéto plnenia sa nesmie prihliadať“.

15. Poukázal na skutočnosť, že z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva všeobecná zásada práva EÚ spočívajúca v tom, že o toto právo sa nemožno opierať na zneužívajúce alebo podvodné účely, či na zaisťovanie výhod, ktoré sú zjavne v rozpore s jeho účelmi a cieľmi. Spoločné pravidlá dane z pridanej hodnoty majú byť vykladané v súlade so všeobecnou zásadou zákazu zneužitia práva EÚ. O zneužitie práva sa jedná v prípade, ak deklarované plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach tzv. šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu (zákon o DPH) viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami.

16. Ďalej uviedol, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) sú hmotnoprávnej povahy a na ich splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane. Zákonodarca požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočítanie uplatňuje, preukázal, že splnil podmienky, ktoré pre nárok na odpočítanie zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľný obchod bol uskutočnený tak, ako je deklarovaný na faktúre. Samotné faktúry, zmluvy, vyhlásenia zmluvných strán o poskytnutom plnení či evidencie DPH alebo iné formálne doklady ešte nepreukazujú, že vzniklo právo na odpočítanie dane, doklady musia byť odrazom reálneho plnenia. Technicky je totiž možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie. Predloženie dokladov je teda len jednou z hmotnoprávnych podmienok na uznanie nároku na odpočítanie dane.

17. Dodal, že aby mohol byť uplatnený nárok na odpočítanie dane, musia mať nadobudnuté tovary a služby priame a bezprostredné spojenie s výstupnými plneniami, ktoré sú dôvodom pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Je preto nevyhnutné, aby zámer platiteľa, ako použije prijaté plnenia, bol zrejмый v čase vzniku práva na odpočítanie dane, aby bolo jednoznačné, že prijaté tovary alebo služby sa viažu k uskutočneniu plnení, s ktorými je spojený nárok na odpočet dane. Spoločný systém dane z

pridanej hodnoty zaručuje plnú neutralitu dane, čo sa týka daňového zaťaženia všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich účel a výsledok, pokiaľ tieto činnosti ako také podliehajú dani z pridanej hodnoty.

18. Konštatoval, že z povahy DPH platí, že ide o všeobecnú nepriamu daň spotrebného charakteru, do štátneho rozpočtu sa odvádza postupne v pravidelných termínoch za zdaňovacie obdobie osobami, ktoré sú zaregistrované ako platitelia tejto dane. Daň sa vyberá postupne a po častiach len z tej hodnoty, ktorá bola v príslušnej fáze pridaná (t.j. pridaná hodnota) k cene nakúpeného tovaru a služby. To, čo bolo v príslušnej fáze pridané a má byť zdanené, sa určí na základe mechanizmu dane. Ten pracuje so vstupmi (nákupmi) a výstupmi (predajmi) a s daňou na vstupe a daňou na výstupe. Tento mechanizmus zabezpečuje správne vybratie dane len za predpokladu, že daňový subjekt nespraví chybu, resp. neporuší zákon. Akákoľvek chyba spôsobená nedodržaním zákona o DPH, prípadne iných zákonov platiteľom, môže mať za následok narušenie mechanizmu dane tým spôsobom, že platiteľ bude daňou zaťažený dvakrát. Každý, kto uvedie daň na faktúre, je v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH povinný túto daň odvieť do štátneho rozpočtu. To platí aj v prípade, ak sa pri daňovej kontrole preukáže, že k plneniu nedošlo vôbec alebo skutočným dodávateľom bol niekto iný ako ten, ktorý je uvedený na faktúre. Pokiaľ teda štát prijme daň odvodenú z titulu jej uvedenia na faktúre, nemôže na strane štátu dôjsť k vzniku bezdôvodného obohatenia, pretože takéto plnenie je plnením na základe zákona.

19. Ohľadom námietky neprípustnosti posudzovania primeranosti ceny fakturovaných služieb správcom dane, bol správny súd 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.

20. K námietke žalobcu, že daňová kontrola za zdaňovacie obdobie október 2011, v ktorom bolo posudzované aj odpočítanie dane z faktúry vystavenej spoločnosťou REK Media, s.r.o., pričom kontrola sa mala skončiť bez nálezu, uviedol, že sa plne stotožňuje so žalobcom v tom, že pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch by nemali vznikať neodôvodnené rozdiely, ako to ustanovuje § 3 ods. 9 Daňového poriadku. Správny súd však dospel k záveru, že ak boli skutkové okolnosti plnení prijatých žalobcom od uvedenej spoločnosti v októbri 2011 zhodné s tými, ktoré boli správcom dane posudzované v zdaňovacom období december 2011, potom je tu skôr dôvod na korekciu výsledkov daňovej kontroly za október 2011 a prípadné dorubenie rozdielu DPH žalobcovi z predmetných plnení.

21. K námietkam žalobcu o osobnom zaujatí správcu dane i žalovaného voči osobe konateľa a spoločníka Mgr. Romana Ruhiga, ktoré má byť spôsobené osobnými nezhodami menovaného s riaditeľom Daňového úradu Bratislava Ing. Dušanom Pátekom a malo vyústiť do množstva daňových kontrol voči subjektom, v ktorých figuruje Mgr. Roman Ruhig, správny súd uviedol, že zjavným dôvodom, pre ktorý sa orgány správy daní zaujímajú o podnikanie žalobcu a spoločností prepojených so žalobcom v osobe Mgr. Romana Ruhiga, sú podľa presvedčenia správneho súdu 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 Eur a vlastnú daňovú povinnosť vo výške 348 009,69 Eur. V prípade všetkých spoločností, v ktorých Mgr. Roman Ruhig 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 mil. Eur v neprospech štátu. Za týchto okolností je celkom pochopiteľné a žiaduce, aby zainteresované spoločnosti podstúpili daňovú kontrolu, najmä s ohľadom na zistenia správcu dane doložené znaleckým posudkom, podľa ktorého žalobca obchoduje prakticky len s personálne prepojenými spoločnosťami. Vzhľadom na uvedené sa javí, že dôvodom postupu správcu dane voči žalobcovi a spoločnostiam, s ktorými je personálne prepojený v osobe Mgr. Romana Ruhiga, 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.

22. Krajský súd v Bratislave napriek vyššie uvedenému však musel konštatovať, že napadnuté rozhodnutie, ako aj rozhodnutie vydané v prvom stupni správcom dane, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov v smere preukázania, že platiteľ dane kúpené tovary a služby použije ako platiteľ na svoje podnikanie v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH.

23. Zdôraznil, že podľa § 63 ods. 1 Daňového poriadku možno ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak (ods. 2). Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo (ods. 5).

24. Na to uviedol, že 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.

25. Ďalej uviedol, že 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. V rozhodnutí sa spravidla, pokiaľ ide o skutkovú stránku, najprv uvedie podstata veci a potom nasleduje rozbor dôkazov a ostatných podkladov rozhodnutia. 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. Potom by mali byť uvedené závery o tom, ktoré skutočnosti sú vzaté za nepochybne zistené, posúdi sa právny význam týchto skutočností a vysloví sa úsudok o predmete konania. S poukazom na právnu normu citovanú vo výroku rozhodnutia, sa zdôvodní jej použitie v konkrétnom prípade.

26. Vyslovil, že v prejednávanej príhode 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 pojednaniach), avšak bez náležitého odôvodnenia záverov žalovaného. Žalovaný napadnutým rozhodnutím žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 33 000,- Eur za zdaňovacie obdobie júl 2011, a to na základe faktúr uvedených v bode 2 tohto rozsudku. 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 vyrubovaný rozdiel dane z pridanej hodnoty. Žalovaný, ako aj správca dane sa v napadnutých rozhodnutiach 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 júl 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 preukázania, že žalobca kúpené tovary a služby nepoužil ako

platiteľ na svoje podnikanie v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH. 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.

27. Zdôraznil, že ak je rozhodnutie nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov, bráni takýto nedostatok spravidla posúdeniu dôvodnosti ďalších meritórnych námietok.

28. Dal do pozornosti, že v odôvodnení rozhodnutia v konaní vedenom pod sp.zn. 5A 5/2002 Najvyšší správny súd ČR uviedol, že rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov vtedy: „.... Ak je odôvodnenie rozhodnutia v rozpore s výrokom rozhodnutia, alebo rozhodnutiu chýba rozhodný dôvod pre výrok, bez ktorého nemožno dôjsť k uskutočnenému záveru, alebo rozhodnutie neobsahuje žiadne hodnotenie dôkazov a záver z nich vyplývajúci alebo z hodnotenia dôkazov žiaden záver nevyplýva“.

29. Dospel k záveru, že z obsahu preskúmaného rozhodnutia nesporne vyplýva, že správny orgán nevenoval dostatočnú pozornosť odôvodneniu svojho rozhodnutia. Navyiac pokladal za potrebné uviesť, že napriek tomu, že preskúmané rozhodnutia sú rozsiahle, nie je možné z nich zistiť správnu úvahu správneho orgánu, na základe ktorej vyhodnotil, že žalobca si v zmysle citovaných 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. Na základe vyššie uvedených skutočností Krajský súd v Bratislave konštatoval, že napadnuté rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatočné odôvodnenie, a preto napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

II.

Kasačná sťažnosť žalovaného

30. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný včas kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

31. Žalovaný podal kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP).

32. V podanej kasačnej sťažnosti namietal nesprávnosť názoru krajského súdu, že napadnuté rozhodnutie žalovaného vychádza v časti týkajúcej sa plnení fakturovaných spoločnosťami REK MEDIA s.r.o. a ERS System, spol. s r.o. z nedostatočne zisteného skutkového stavu. Podľa žalovaného zistenia správca 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. Mal za to, že správca dane v rámci daňovej kontroly preukázal, že v deklarovaných obchodných transakciách ide o 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. Následne 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 správca dane vrátenie DPH v ich prospech v sume 6 459 589,90,- Eur, 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 Roman Ruhig, pričom úhrady sa skoro vo všetkých obchodných transakciách uskutočňovali vzájomnými zápočtami, čiže bez reálnych finančných zdrojov.

Namietal, že v daných obchodných transakciách bol prevod ekonomického vlastníctva výrazne spochybnený, 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 použitie deklarovaných obchodných transakcií na účely jeho podnikateľskej činnosti správcovi dane nepreukázal žiadnymi relevantnými dôkazmi.

33. Poukazujúc na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23. februára 2011, zdôraznil, že dôkazné bremeno je v daňovom konaní zásadne na strane daňového subjektu, ktorý je iniciátorom odpočítania dane a jeho povinnosťou je preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom ustanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný.

34. Zároveň pokladal za potrebné uviesť, že 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.

35. Ďalej správne 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 výrobnnej 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.

36. Rovnako tak namietal odklon od rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktorý v rozsudku sp.zn. 5Sžf/17/2011 zo dňa 23. februára 2012 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 nespĺnenie 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 SR sp.zn. III.ÚS 401/2009-17 zo dňa 16. decembra 2009 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.

37. 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 právne 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 SSP, podľa ktorého súd pri rozhodovaní má dbať na ochranu zákonnosti a verejného záujmu.

III.

Vyjadrenie žalobcu ku kasačnej sťažnosti

38. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaného navrhol kasačnému súdu, aby podanú

kasačnú sťažnosť zamietol a súčasne priznal žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania. Uviedol, že kasačná sťažnosť podaná žalovaným je v rozpore s § 440 ods. 2 SSP, ako aj v rozpore s ustálenou rozhodovacou praxou, nakoľko táto nespĺňa zákonné podmienky ustanovené cit. zákonným ustanovením. Mal za to, že žalovaný uvádza nesprávny dôvod kasačnej sťažnosti, nakoľko z jej textu vyplýva, že žalovaný namieta skutočnosti podľa § 440 ods. 1 písm. h/ SSP, 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 SSP.

39. Súčasne dal do pozornosti, že v obdobnej veci, a to vo veci tej istej daňovej kontroly, z toho istého protokolu o daňovej kontrole správca dane vydal 11 rozhodnutí, ktoré žalovaný 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 namietať dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. h/ SSP, so svojou kasačnou sťažnosťou by nemohol uspieť. Zároveň tvrdil, že kasačná sťažnosť sťažovateľa sa nezaobera dôvodmi rozhodnutia, pre ktoré správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Opätovne zdôraznil, že sťažovateľ neuviedol dôvody, pre ktoré pokladá právne posúdenie za nesprávne.

40. Vo vzťahu k tvrdeniu žalovaného, že preveril ekonomickú činnosť žalobcu od obdobia roku 2004, uviedol, že sumy uvádzané žalovaným pri daňových odpočtoch a daňových povinnostiach na DPH sú zavádzajúce. Dodal, že ak by žalovaný 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 vyvodiť, že nadobudnutý majetok bol použitý na ďalšie zdaniteľné plnenie a sú splnené podmienky podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH.

41. 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.

42. V závere vyjadrenia uviedol, že sa stotožňuje s právnymi závermi vyslovenými v odvolaní 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 zákona o DPH a Daňového poriadku. Žalobca mal za to, že kasačná sťažnosť žalovaného a tvrdenia v nej uvádzané sú zjavne nedôvodné, nakoľko žalovaný v nej neuviedol žiadne nové skutkovo a právne relevantné skutočnosti.

IV.

Právny názor kasačného súdu

43. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako príslušný súd podľa § 11 písm. g/ SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

44. Najvyšší súd Slovenskej republiky vychádzal zo skutkového stavu, ktorý podrobne v odôvodnení rozsudku popísal krajský súd, preto pre účastníkov konania známe fakty a skutočnosti nebude nadbytočne opakovať a len v stručnosti z neho vyberá nasledovné:

45. Žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane:

- v sume 30 000,- Eur za deklarované zdaniteľné obchody (zúčtovanie návrhu riešenia vlastnej spotreby objektu Šamorínska 10 prostredníctvom solárnych kolektorov na Šamorínskej ul. v Bratislave) uvedené na faktúre č. 11VF0106, ktorú vystavila spoločnosť ERS systems, spol. s r.o.,

- v sume 3 000,- Eur za deklarované zdaniteľné obchody - reklamno-mediálna kampaň uvedené na faktúre č. 11VF0063 od spoločnosti REK MÉDIA, s.r.o.

46. 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 v podanom daňovom priznaní vzniknutú daňovú povinnosť z predaja tovaru alebo služby priznali, ale súčasne si ju znížili 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.

47. Zákonnodarca v právnej norme § 3 ods. 1 Daňového poriadku ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane (§ 3 ods. 2 Daňového poriadku). 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 (§ 3 ods. 3). Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane (§ 3 ods. 6). Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti (§ 3 ods. 7). Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane (§ 3 ods. 8).

48. Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 a 5 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, 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. Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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.

49. 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 nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

50. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania 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.

51. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, 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.

52. Najvyšší súd Slovenskej republiky zastáva názor, že závery daňových orgánov o všeobecnej povahe plnení fakturovaných dodávateľskými spoločnosťami REK MEDIA s.r.o. a ERS System, spol. s r.o. a s tým spojenej ich nepoužiteľnosti na podnikateľskú činnosť odberateľa - žalobcu, ako aj z toho vyplývajúci záver o nesplnení podmienok pre odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, 2 a § 51 zákona o DPH sú predčasné, nakoľko nevychádzajú zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu veci. V danom prípade je nutné prisvedčiť správnosti záverov krajského súdu, že daňové orgány sa uchýlili k neodbornému a bližšie nešpecifikovanému posúdeniu poskytnutých plnení spoločnosťami REK MEDIA s.r.o. a ERS System, spol. s r.o., na základe čoho nebolo možné bez akýchkoľvek pochybnosti ustáliť, že predmetné zdaniteľné plnenia objektívne neboli spôsobilé na ich využitie pri dodávkach tovarov a služieb resp. pri podnikateľskej činnosti žalobcu. Daňové orgány pri konštatovaní nesplnenia podmienok v zmysle § 49 ods. 1, 2 a § 51 zákona o DPH neuviedli žiadne skutočnosti a dôkazy, ktoré ich viedli k prijatiu uvedeného záveru, navyše z ich rozhodnutí nevyplýva ani to, akými úvahami boli pri rozhodovaní vedení, ktoré skutočnosti považovali za preukázané a ktoré nie a ako vyhodnotili predložené dôkazy. Podľa názoru najvyššieho súdu pokiaľ daňové orgány vyslovili pochybnosti o reálnom charaktere deklarovaných zdaniteľných plnení a ich použiteľnosti na účely podnikania žalobcu v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH bolo ich 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 zákona o DPH 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. Ak zo záverov odborného posúdenia žalobcom deklarovaných plnení od dodávateľských spoločností REK MEDIA s.r.o. a ERS System, spol. s r.o. 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.

53. Sťažovateľ namietal nesprávnosť záveru krajského súdu, že napadnuté rozhodnutie žalovaného vychádza v časti týkajúcej sa plnení fakturovaných spoločnosťami REK MEDIA s.r.o. a ERS System, spol. s r.o. z nedostatočne zisteného skutkového stavu. Kasačný súd uvádza, že daňové orgány v odôvodnení svojich rozhodnutí rozsiahlym spôsobom popisovali a zdôvodňovali personálne a majetkové prepojenie žalobcu s jednotlivými spoločnosťami za celé kontrolované obdobie január - september 2011, november - december 2011, avšak pri odôvodnení deklarovaných zdaniteľných obchodov týkajúcich sa zdaňovacieho obdobia júl 2011 len konštatovali skutkový stav bez toho, aby uviedli relevantné právne úvahy, ktoré boli určujúce pri hodnotení dôkazov. Je potrebné uviesť, že nepriзнание nároku na odpočítanie dane nemožno vyvodzovať len zo samotnej skutočnosti personálneho prepojenia spoločnosti a pochybnosťami o hodnovernosti žalobcom predložených dokladov. V tejto súvislosti je nutné považovať napadnuté rozhodnutie žalovaného za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov v súvislosti s preukazovaním, že žalobca nakúpené tovary a služby použije ako platiteľ dane na svoje podnikanie v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH. V napadnutom rozhodnutí absentuje správna úvaha, na základe ktorej daňové orgány vyvodili záver, že žalobca si v zmysle predložených faktúr neoprávnené znížil daňovú povinnosť z predaja tovarov alebo služieb. 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. Uvedené závery prijal nielen správca dane ale aj žalovaný, ktorý si osvojil skutkový stav zistený správnyimi orgánmi, bez uvedenia úvah, ktoré ovplyvnili jeho hodnotenie dôkazov pri jednotlivých žalobcom predložených faktúrach pri posudzovaní splnenia podmienok na odpočítanie dane v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

54. Sťažovateľ dal súčasne do pozornosti, že dôkazné bremeno je v daňovom konaní zásadne na strane daňového subjektu. 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 DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybní deklarovany 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 laicky/neodborne konštatovali všeobecnosť a nešpecifikovateľnosť plnení poskytnutých žalobcovi. 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 pochybnosť 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.

55. Za danej situácie mal kasačný súd za to, že v novom konaní bude potrebné doplniť dokazovanie za účelom riadneho zistenia skutkového stavu v naznačenom smere a po doplnení dokazovania bude vo veci znovu rozhodnuté s tým, že rozhodnutie bude náležite odôvodnené v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku, správny orgán sa riadne vysporiada a náležite odôvodní akými úvahami bol vedený pri hodnotení dôkazov. Pri ďalšom postupe daňových orgánov je samozrejme nevyhnutné dôsledne dodržiavať procesné práva daňového subjektu v nadväznosti na základné ústavnoprávne princípy.

56. Kasačný súd zároveň 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 SSP. 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 vyhladávať. (Baricová, J., Fečík, M., Števček, M., Filová, A. a kol.: Správny súdny poriadok. Komentár. Bratislava: C. H. Beck, 2018, s. 1622).

57. Keďže kasačná sťažnosť má slúžiť predovšetkým na nápravu výnimočných najzávažnejších procesných pochybení, t.j. zmätočných rozhodnutí a riešenie otázok zásadného právneho významu a zjednocovanie judikatúry so svojím nezameniteľným vplyvom na posilňovanie princípu právnej istoty, z tohto hľadiska nie je prípustné, aby sťažovateľ, povinne zastúpený kvalifikovaným právnym zástupcom, poukázal v kasačnej sťažnosti na svoje podania pred krajským súdom, ale musí v sťažnostných bodoch v prvom rade odôvodniť prípustnosť kasačnej sťažnosti tak, aby kasačný súd mal základ pre svoje rozhodnutie o tom, či kasačná sťažnosť je spôsobilá vyvolať ten procesný následok, že ju kasačný súd vecne prejedná. (Baricová, J., Fečík, M., Števček, M., Filová, A. a kol.: Správny súdny poriadok. Komentár. Bratislava: C. H. Beck, 2018, s. 1622, 1623).

58. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť žalovaného neobsahuje žiadne právne relevantné námietky, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

59. Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalovaného vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné, a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

V.

Trovy kasačného konania

60. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi, ktorý bol v konaní úspešný priznal právo na náhradu trov tohto konania.

61. O výške náhrady trov konania rozhodne krajský súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

62. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.