

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžf/37/2016
Identifikačné číslo spisu: 1014201508
Dátum vydania rozhodnutia: 20.04.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1014201508.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členov senátu JUDr. Jarmily Urbanovej a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu: ERS Holding, spol. s r.o., so sídlom Malé Pálenisko 11, Bratislava, IČO: 35 702 982, (adresa na doručovanie: Šamorínska 10, Bratislava), proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/258766/2014/1042 zo dňa 3. júna 2014, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/191/2014-524 zo dňa 21. januára 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/191/2014-524 zo dňa 21. januára 2016 p o t v r d z u j e .

Žalobcovi sa náhrada trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 1S/191/2014-524 zo dňa 21.01.2016 postupom podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p. zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100302/1/258766/2014/1042 zo dňa 03.06.2014. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi priznal náhradu trov konania pozostávajúcu zo zaplateného súdneho poplatku za podanú žalobu v sume 70,- €.

2. Rozhodnutím č. 1100302/1/258766/2014/1042 zo dňa 3.6.2014 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9104408/5/201960/2014/BieM zo dňa 17.01.2014, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011 v sume 36 000,- €.

3. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že žalobca namietal nezákonnosť rozhodnutia ako aj postupu, ktorý predchádzal jeho vydaniu. Konkrétne poukazoval na to, že daňovú kontrolu na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - september 2011 a november - december 2011 začal

správca dane na základe jedného oznámenia o začatí daňovej kontroly, o výsledku ktorej bol vyhotovený jeden protokol a v nadväznosti naň bolo vydaných 11 rozhodnutí za každé zdaňovacie obdobie, čím malo dôjsť k porušeniu právnej istoty a zásad Daňového poriadku. Zároveň namietal, že oznámenie o daňovej kontrole nebolo dostatočne odôvodnené a miesto výkonu daňovej kontroly mimo sídla žalobcu bolo určené v rozpore s § 44 ods. 2 Daňového poriadku. Správcovi dane vytýkal pochybenie v súvislosti s vyžiadanim potrebných dokladov na vykonanie daňovej kontroly, keď nerešpektoval ustanovenie § 3 ods. 1 a 2 Daňového poriadku. Žalobca uviedol, že správcovi dane predložil všetky doklady (faktúry, objednávky, zmluvy, dodacie listy, preberacie protokoly, vyhlásenia o splnení služby a ďalšie), ktoré preukázali realizáciu zdaniteľných plnení v súlade s § 8 a § 9 zákona č. 222/2004 Z.z. (ďalej len „zákon o DPH“). Za neprípustné považoval posudzovanie primeranosti ceny fakturovaných plnení zamestnancami správcu dane, nakoľko určovanie ceny je predmetom zmluvnej voľnosti strán. Daňové orgány sa odvolávali na rozsudky Súdneho dvora EÚ, avšak účelovo nespomenuli celý ich obsah. V tejto súvislosti uviedol, že daňové orgány nie sú viazané rozsudkami Súdneho dvora EÚ, ale zákonmi Slovenskej republiky. Ďalej namietal, že nebola zachovaná lehota na vykonanie daňovej kontroly, ale aj lehota na vydanie rozhodnutia o odvolaní. Za nesprávny považoval aj postup správcu dane, keď napriek ním podanej sťažnosti voči postupu správcu dane jeho zamestnanec naďalej vo veci daňovej kontroly konal. Namietal, že postupom správcu dane mu bolo odopreté právo vyjadriť sa k dokumentom v spisovom materiáli, keď správca dane podmienil ich vyhotovenie zaplatením správneho poplatku. Žalobca sa nestotožnil s výkladom ust. § 14 ods. 1 Daňového poriadku, na ktorý poukazoval správca dane, v dôsledku čoho neprihliadol na jeho vyjadrenie k daňovému protokolu, keďže vyjadrenie nebolo podané elektronickými prostriedkami.

4. K žalobným námietkam krajský súd uviedol, že v danom prípade sa daňová kontrola začala oznámením podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku a preto správca dane nemal povinnosť v oznámení o začatí daňovej kontroly uvádzať dôvody jej začatia. Za nedôvodnú považoval aj námietku žalobcu, ktorou namietal absenciu zdôvodnenia výkonu daňovej kontroly na inom mieste ako u kontrolovaného subjektu. Uvedené pochybenie podľa názoru krajského súdu nepredstavuje takú vadu konania, ktorá by mala za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Ďalej uviedol, že požiadavka správcu dane na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly je jasná a určitá, nepriečiaca sa § 3 ods. 1 a 2 Daňového poriadku, keďže zoznam všetkých dokladov predložených žalobcom správca dane uviedol do zápisnice a aj do protokolu o daňovej kontrole. Pochybenie správcu dane nevzhládol ani v súvislosti s tým, že podmienil vyhotovenie kópií dokladov zaplatením správneho poplatku podľa pol. 2 písm. a/ sadzobníka správnych poplatkov v zmysle zákona č. 145/1995 Z. z. o správnych poplatkoch, keďže uvedený zákon sa vzťahuje aj na úkony orgánov daňovej správy. K námietke žalobcu týkajúcej sa jeho sťažnosti na postup zamestnanca správcu dane Ing. L. Q. uviedol, že žalobca touto sťažnosťou namietal neopodstatnenosť požiadavky zamestnanca na predloženie konkrétnych dokladov a neprimeranosť lehoty, v ktorej žiadal doklady predložiť. Nešlo teda o námietku zaujatosti v procese daňovej kontroly. Ako nedôvodnú vyhodnotil aj námietku žalobcu o nedodržaní zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly, keďže daňová kontrola bola začatá dňom 19.12.2012 a skončená doručením protokolu t.j. dňom 10.12.2013, pričom mal za to, že lehota 15 dní na vyjadrenie k protokolu sa do lehoty na vykonanie daňovej kontroly nezapočítava. K porušeniu Daňového poriadku nedošlo ani tým, že daňová kontrola bola začatá jedným oznámením a ukončená jedným protokolom a následne bolo vydaných 11 rozhodnutí, nakoľko žalobca nekonkretizoval v čom sa má tento postup priečiť zásadám daňového konania. Za nezákonný nepovažoval ani postup správcu dane, keď neprihliadol na písomné vyjadrenie žalobcu k protokolu doručené správcovi dane dňa 03.01.2014, nakoľko dňa 01.01.2014 nadobudla účinnosť novela Daňového poriadku, v zmysle ktorej sa všetky písomnosti daňového subjektu, ktorý je platiteľom DPH doručujú výlučne elektronickými prostriedkami, pričom na podania doručené po 01.01.2014 v inej forme sa neprihliada. Krajský súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu o nedodržaní lehoty na rozhodnutie odvolacieho orgánu, keďže lehota na rozhodnutie o odvolaní bola v danom prípade predĺžená Ministerstvom financií SR podľa § 65 ods. 2 Daňového poriadku. K námietkam žalobcu ohľadom záväznosti rozhodnutí Súdneho dvora EÚ podotkol, že Súdny dvor EÚ je jedinou inštitúciou oprávnenou podávať záväzný výklad práva EÚ a prispievať tak k jeho jednotnému uplatňovaniu. Jeho výklad je záväzný pre účastníkov, súdy, ktoré o výklad požiadali, ale aj všetky členské štáty. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva všeobecná zásada práva EÚ spočívajúca v

tom, že o právo na odpočítanie dane sa nemožno opierať na zneužívajúce alebo podvodné účely, či na zaistenie výhod, ktoré sú zjavne v rozpore s jeho cieľmi. O zneužitie práva ide, ak deklarované plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v ustanoveniach tzv. Šiestej smernice viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami.

5. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia krajský súd zistil, že v kontrolovanom zdaňovacom období apríl 2011 si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 33 000,- € za deklarované zdaniteľné obchody (zúčtovanie prijatej zálohovej platby na opravu a návrh riešenia kamerového systému na Šamorínskej ul. v Bratislave) uvedené na faktúre č. 11VF0060 od personálne prepojenej spoločnosti ERS systems, spol. s.r.o. Deklarovaný dodávateľ mal predmetnú faktúru evidovanú v knihe vydaných faktúr a v záznamoch DPH, v ktorých bola daň z tejto faktúry spoločnosťou ERS systems, spol. s.r.o. priznaná a odvedená. K predmetu fakturácie žalobca predložil správcovi dane objednávku, podľa ktorej mala spoločnosť ERS systems, spol. s.r.o. dodať žalobcovi služby vo forme návrhov na nové hardwarové vybavenie, nové softwarové vybavenie, presieťovanie kamerového systému v AB Šamorínska, OD Sotina, obchodných priestoroch Bachová, prepojenie viacerých objektov prostredníctvom bezdrôtového pripojenia, návrh na prepojenie kamerového a dochádzkového systému v celkovej sume 825 000,- €. Okrem tejto objednávky žalobca predložil príjmový pokladničný doklad zo dňa 03.04.2011 na sumu 33 247,46 € a dohodu o vzájomnom započítaní záväzkov a pohľadávok zo dňa 30.04.2011 uzatvorenú medzi spoločnosťou ERS systems, spol. s.r.o. a žalobcom na sumu 164 752,44 €. Na výzvu správcu dane, akým spôsobom bol nakúpený tovar a služby a akým spôsobom bol nakúpený tovar a služby podľa uvedených faktúr použitý na dodanie tovarov a služieb podľa § 8 a § 9 zákona o DPH a na preukázanie opodstatnenosti odpočítania dane podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH žalobca uviedol, že išlo o vyúčtovanie k platbe v zmysle § 19 ods. 4 zákona o DPH. V kontrolovanom zdaňovacom období si žalobca taktiež uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 3 000,- € za deklarované zdaniteľné obchody - reklamno-mediálna kampaň uvedené na faktúre č. 11VF0003, ktorú vystavila spoločnosť REK MÉDIA s.r.o. (od 14.03.2007 do 29.4.2013 ERS MÉDIA spol. s.r.o.). V uvedenej spoločnosti bol konateľom od 14.03.2007 do 29.04.2013 D. D. a od 30.04.2013 je konateľom bulharský štátny občan V. M. C., ktorý je nekontaktný. Daňový subjekt REK MÉDIA, s.r.o., nemá žiadnych zamestnancov a reálne nevykonáva žiadnu ekonomickú činnosť. Na ústnom pojednávaní dňa 13.08.2013 konateľ spoločnosti predložil ako dôkazný prostriedok - vyhlásenie o dodaní služieb zo dňa 23.11.2011 (podľa ktorého mali byť predmetné zdaniteľné obchody dodané na základe zmluvy zo dňa 26.06.2010 a jej dodatku č. 1 zo dňa 13.03.2011). Predmetné vyhlásenie bolo za žalobcu podpísané konateľom D. D. ako preberajúcim a za spoločnosť ERS MÉDIA spol. s.r.o. ako odovzdávajúcim konateľom D. D.. Podľa žalobcu propagačné materiály boli odovzdávané klientom a možným budúcim klientom. Úhrady a iné skutočnosti súvisiace s deklarovanými zdaniteľnými obchodmi nebolo možné zistiť, pretože nový konateľ spoločnosti REK MÉDIA, s.r.o. je nekontaktný. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia poukázal na umelý charakter zdaniteľných obchodov, ktorých bol žalobca súčasťou s tým, že ich cieľom bolo získať daňovú výhodu. Ďalej uviedol, že dodanie tovaru a služby jednotlivými dodávateľmi je súčasťou obchodu bez reálneho ekonomického opodstatnenia, pri ktorom reálna pridaná hodnota nevznikla a cieľom takýchto formálnych obchodných transakcií bez reálneho plnenia bolo len zneužitie práva na uplatnenie odpočítania DPH a čerpanie odpočtov v reťazci dodávateľov tovarov a služieb. Vo všetkých spoločnostiach, ktoré dodávali tovar alebo službu je alebo bol štatutárnym orgánom prípadne spoločníkom D. D.. Úhrady sa vykonali najmä zápočtom majetkovo a personálne prepojenými osobami. 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 daňovú povinnosť nákupom tovaru a služieb od majetkovo a personálne prepojených osôb a ta najmä kde bol konateľom/spoločníkom D. D.. Žalovaný konštatoval, že žalobca nepreukázal, že kúpené tovary a služby použije ako platiteľ na svoje podnikanie v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH.

6. Krajský súd po vyhodnotení odôvodnenia napadnutého rozhodnutia dospel k záveru o jeho nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov. Podľa názoru krajského súdu napriek tomu, že napadnuté rozhodnutie je rozsiahle, nie je možné zistiť správnu úvahu, na základe ktorej žalovaný vyhodnotil, že

žalobca v zmysle uvedených faktúr si znížil daňovú povinnosť z predaja tovaru alebo služby. Pri zdôvodnení obchodov týkajúcich sa zdaniteľného obdobia apríl 2011 žalovaný len skonštatoval skutkový stav bez uvedenia úvah, ktoré ovplyvnili jeho hodnotenie dôkazov. Mal za to, že samotné poukázanie na majetkovo - personálne prepojenie spoločností a umelý charakter zdaniteľných obchodov je nepostačujúce na preukázanie toho, že žalobca nakúpené tovary a služby použil ako platiteľ na svoje podnikanie v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH.

7. Proti tomuto rozsudku podal včas odvolanie žalovaný, ktorým sa domáhal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol. V dôvodoch odvolania uviedol, že zistenia správcu dane v predmetnej veci nasvedčujú tomu, že ide o typický umelo vytvorený obchodný reťazec, ktorý bol vytvorený za účelom získania daňovej výhody - čerpania nadmerných odpočtov. Za účelom zistenia skutkového stavu bol vypočítaný konateľ žalobcu, ktorý na otázku správcu dane ako spoločnosť v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH použila nakúpené tovary a služby na dodávky tovarov a služieb len stroho uviedol, že išlo o vyúčtovanie k platbe v zmysle § 19 ods. 4 zákona o DPH a teda splnenie podmienok na odpočítanie dane nepreukázal. Správca dane v procese výkonu daňovej kontroly zistil, že vo všetkých spoločnostiach, ktoré dodávali tovar alebo službu je alebo bol štatutárnym orgánom prípadne spoločníkom D. D.. Úhrady sa vykonali zápočtom majetkovo a personálne prepojených osôb. Daňové subjekty, ktoré dodávali tovar alebo službu mali minimálnu vlastnú daňovú povinnosť na úhradu alebo nadmerný odpočet. Pri predaji tovaru alebo služby si predávajúca spoločnosť opäť znížila vlastnú daňovú povinnosť nákupom tovaru a služieb od majetkovo a personálne prepojených osôb, hlavne kde je alebo bol konateľom resp. spoločníkom D. D.. Žalovaný mal za to, že zisťovanie ekonomického dôvodu daňovej transakcie je súčasťou zásady skutočného obsahu právneho úkonu, alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane. Z vykonaného dokazovania vyplynulo, že žalobca prijal služby od iných personálne prepojených platiteľov DPH, avšak tieto služby nemali priame a bezprostredné spojenie s výstupnou transakciou, ktorá bola dôvodom na uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Zdôraznil, že zaúčtovanie faktúr v účtovníctve ešte nie je dôkazom reálneho dodania tovaru alebo služieb dodávateľom, ktorý ich vystavil, ale len tvrdením o takejto skutočnosti. V deklarovanych obchodných transakciách išlo iba o vyhotovenie faktúr za dodávky, ktoré sú bez ekonomického opodstatnenia. Jednotlivé dokumenty predložené správcovi dane nemali presné špecifikácie, výpočty ako aj nemali formu, ktorá by potvrdzovala, že príslušná nehmotná dodávka je určená výhradne len pre odberateľa - žalobcu. V daných obchodných transakciách bolo spochybnené, že zdaniteľné obchody budú ekonomicky využívané na uskutočňovanie zdaniteľných plnení žalobcu. Žalovaný poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veciach C-255/02 a C-110/99, v zmysle ktorých šiesta smernica DPH bráni právu platiteľa dane na odpočet tejto dane zaplatenej na vstupe, keď plnenia predstavujúce základ tohto práva predstavujú zneužitie. V predmetnej veci nie je naplnený ani zmysel vykonávania akejkoľvek reálnej podnikateľskej činnosti podľa Obchodného zákonníka, pričom aktivity daňového subjektu nesmerovali k dosiahnutiu cieľa podnikania, t.j. dosiahnutiu zisku, ale k umelému vytvoreniu podmienok na čerpanie daňovej výhody. Poukázal na znalecký posudok č. 5/2014 a č. 4/2014, ktorý analyzoval ekonomickú činnosť jednotlivých spoločností. Z uvedenej analýzy vyplynulo, že takmer všetky spoločnosti účtujú v rámci výrobnjej spotreby iba o službách a neúčtujú o spotrebe materiálu a energie, čo je vzhľadom na charakter ich činnosti nelogické pričom vzniká podozrenie, že ide o fakturácie v rámci skupiny majetkovo a personálne prepojených spoločností a faktúry vystavované mimo skupiny majú minimálny objem.

8. Žalobca vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že s právnymi závermi krajského súdu o nedostatočnom odôvodnení napadnutého rozhodnutia sa stotožňuje. Uviedol, že krajský súd vykonaným dokazovaním dostatočne a objektívne zistil skutkový stav veci v súlade s § 250i O.s.p., na ktorý správne aplikoval ustanovenia zákona o DPH a Daňového poriadku. Odvolacie námietky žalovaného považuje za zjavne nedôvodné, nakoľko neuviedol žiadne nové skutkovo a právne relevantné skutočnosti. Obsah podaného odvolania je v prevažnej miere tvorený slovnými zneniami prevzatými zo zrušeného rozhodnutia. Žalobca ďalej poukazuje na nález Ústavného súdu ČR sp.zn. I.ÚS/1835/07 zdôraznil, že už samotné oznámenie o daňovej kontrole vrátane protokolu o daňovej kontrole sú absolútne neplatnými právnymi úkonmi z dôvodu porušenia § 45 ods. 1 písm. f/ a § 47 písm. i/ ako aj zásad daňového konania podľa § 3 ods. 1 až 3 Daňového poriadku. Žalobca mal za to, že objektívne preukázal zaujatosť zamestnancov správcu

dane v priebehu výkonu daňových kontrol. Trval na tom, že v priebehu výkonu daňovej kontroly poskytol správcovi dane potrebnú súčinnosť, na výzvu správcu dane predkladal potrebné doklady a dôkazy. Žalovaný nikdy nevzniesol pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených žalobcom. Žalobca ďalej uviedol, že aplikácia rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Halifax je bez zrejmej skutkovej a právnej relevancie s tým, že žalovaný v tomto smere neunesol dôkazné bremeno, t.j. nepreukázal, že konanie žalobcu by napĺňalo aspoň základné prvky konania, ktoré bolo posudzované v predmetnom rozsudku. Vzhľadom na uvedené žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil.

9. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného nie je dôvodné.

10. Podľa § 491 ods. 1 zákona NR SR č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“), ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti O.s.p. pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

11. Podľa § 492 ods. 2 S.s.p. odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

12. V správnom súdnictve preskúmajajú súdy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 O.s.p.).

13. Daňový poriadok v ustanovení § 3 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa tohto ustanovenia pri správe daní 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.

14. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určaniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

15. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

16. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12, c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a, d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

17. Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak a/ pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71, b/ pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b/ je daň uvedená v záznamoch podľa § 70, c/ pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c/ má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu, d/ pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d/ má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

18. Podľa § 51 ods. 2 zákona o DPH, platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/, c/ alebo písm. d/ najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má doklad podľa odseku 1 písm. a/, c/ alebo písm. d/. Ak platiteľ nemá doklad podľa odseku 1 písm. a/, c/ alebo písm. d/ do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a/, c/ alebo písm. d/. Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b/ najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo.

19. Podľa 63 ods. 1, 2, 5 Daňového poriadku, ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno 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. 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.

20. Predmetom odvolacieho konania je preskúmanie rozsudku krajského súdu, ktorým podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p. zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100302/1/258766/2014/1042 zo dňa 03.06.2014, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9104408/5/201960/2014/BieM zo dňa 17.01.2014, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011 v sume 36 000,- €.

21. Odvolací súd sa predovšetkým zaoberal otázkou, či odôvodnenie napadnutého rozhodnutia je dostatočne zrozumiteľné a preskúmateľné vo vzťahu k záverom daňových orgánov, v ktorých konštatovali, že žalobca nesplnil podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 a 2 zákona o DPH.

22. Z obsahu pripojeného spisového materiálu odvolací súd zistil, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane 1. v sume 33 000,- € za deklarované zdaniteľné obchody (zúčtovanie prijatej zálohovej platby na opravu a návrh riešenia kamerového systému na Šamorínskej ul. v Bratislave) uvedené na faktúre č. 11VF0060, ktorú vystavila spoločnosť ERS systems, spol. s.r.o., 2. sume 3 000,- € za deklarované zdaniteľné obchody - reklamno-mediálna kampaň uvedené na faktúre č. 11VF0003 od spoločnosti REK MÉDIA, s.r.o.

23. Daňové orgány v odôvodnení svojich rozhodnutí vyhodnotili priebeh celej daňovej kontroly vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie január - september 2011, november - december 2011 s tým, že v nich popísali všetky obchody v kontrolovanom období, na základe ktorých bol žalobcovi vyrubovaný rozdiel DPH. K záveru o neoprávnenosti žalobcom uplatneného nároku na odpočítanie dane dospeli na základe toho, že jednotlivé daňové subjekty v reťazci obchodných spoločností boli prepojené na osobu Mgr. D. D. - konateľa žalobcu, pričom tieto spoločnosti si prostredníctvom daňových priznaní odpočítavajú DPH z hodnoty deklarovaných zdaniteľných plnení, ktoré nemajú reálne ekonomické opodstatnenie. Správca dane na základe vykonaných šetrení u žalobcu a prepojených daňových

subjektov vyjadril svoje pochybnosti o hodnovernosti a pravdivosti predložených daňových dokladov a zároveň žalobcu žiadal, aby preukázal ako použije deklarované služby dodávateľských spoločností na dodávku tovarov alebo služieb na svoje zdaniteľné plnenia, ktorú skutočnosť podľa daňových orgánov nepreukázal. S poukazom na uvedené mali daňové orgány za to, že žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane, keďže žalobca si uplatňuje a odpočítava DPH z deklarovaných zdaniteľných plnení, ktoré nemajú žiadne ekonomické opodstatnenie, pričom ide o typický reťazec obchodných spoločností umelo vytvorený na účely získania daňovej výhody spočívajúcej v čerpaní nadmerných odpočtov zo štátneho rozpočtu.

24. Podľa názoru odvolacieho súdu 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 apríl 2011 len konštatovali skutkový stav bez toho, aby uviedli relevantné právne úvahy, ktoré boli určujúce pri hodnotení dôkazov. Je potrebné uviesť, že nepriznanie 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 neoprávnenne 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 správnymi 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.

25. Odvolací súd v tejto súvislosti uvádza, že odôvodnenie rozhodnutia je jeho dôležitou obsahovou náležitosťou, ktorá musí plniť niekoľko funkcií. Predovšetkým musí presvedčiť účastníkov o správnosti postupu správneho orgánu a o zákonnosti jeho rozhodnutia, čím sa napĺňa jedno zo základných pravidiel konania posilňovanie dôvery účastníka správneho konania v správnosť rozhodovania, ktoré následne vedie k tomu, aby fyzické resp. právnické osoby dobrovoľne plnili svoje povinnosti vyplývajúce z vydaného rozhodnutia. Nemenej dôležitou funkciou je aj kontrolná funkcia spočívajúca v tom, že každé rozhodnutie je možné preskúmať, pričom presvedčivé odôvodnenie môže zamedziť zbytočnému uplatňovaniu opravných prostriedkov. Skutočnosť, že rozhodnutie je zrozumiteľné pre orgán, ktorý ho vydal, nepostačuje, lebo rozhodnutie musí byť zrozumiteľné aj pre ostatných účastníkov konania, najmä ak sa ním účastníkovi ukladá konkrétna povinnosť. Odôvodnenie rozhodnutia správneho (daňového) orgánu musí zodpovedať skutočným výsledkom správneho (daňového) konania tak ako to predpokladá ustanovenie § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Rozhodnutie správneho orgánu, v odôvodnení ktorého absentuje úvaha, ktorou bol správny orgán vedený pri hodnotení dôkazov, ktoré vykonal ako aj správna úvaha, ktorú použil pri použití právnych predpisov, na základe ktorých rozhodoval, rovnako tak aj chýbajúca argumentácia ako sa vyrovnal s námietkami žalobcu ako účastníka správneho konania má za následok, že rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Vytýkané nedostatky odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia nemôžu byť konvalidované ani prípadným dodatočným vysvetlením resp. doplňujúcim vyjadrením správneho orgánu a ani súdu neprislúcha spôsobom presahujúcim akceptovateľnú mieru dopĺňať resp. absentujúce argumenty správneho orgánu nahrádzať svojimi úvahami a vyvodzovať z nich závery, ku ktorým mal dospieť správny orgán, ktorého postup a úvahy mali byť obsahom odôvodnenia jeho rozhodnutia, pretože takáto aktivita presahuje rámec preskúmajacej právomoci súdu a zároveň zasahuje do sféry kompetencie správneho orgánu v agende vymedzenej zákonom. Pokiaľ je rozhodnutie správneho orgánu zaťažené vadou nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, takýto nedostatok bráni posudzovaniu dôvodnosti ďalších námietok.

26. Najvyšší súd na tomto mieste považuje za dôležité zdôrazniť, že dlhodobo a ustálene judikuje (napr. rozhodnutie publikované v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky pod ďalej len „Zbierka“) pod č. R 29/1996), že rozhodnutie súdu, ktorým ako nepreskúmateľné zruší rozhodnutie správneho orgánu, ak rozhodnutie nie je náležite odôvodnené (§ 47 ods. 3 zákona č. 71/1967 Zb.) je vecne správne.

27. Pre úplnosť najvyšší súd poukazuje na obdobnú judikatúru Nejvyššího správního soudu (napr. rozsudok zo dňa 22.01.2004, č.j. 4 Azs 55/2003-51), z ktorej vyplýva, že rozhodnutie správneho orgánu, v odôvodnení ktorého absentuje úvaha, ktorou bol správny orgán vedený pri hodnotení dôkazov, ktoré vykonal ako aj správna úvaha, ktorú použil pri použití právnych predpisov, na základe ktorých rozhodoval, rovnako tak aj chýbajúca argumentácia ako sa vyrovnal s námietkami žalobcu ako účastníka správneho konania je v rozpore s § 47 ods. 3 Správneho poriadku a takéto rozhodnutie je nepesúmateľné pre nedostatok dôvodov.

28. Vzhľadom na to, že žalovaný v odvolaní neuviedol žiadne skutočnosti, ktorými by spochybnil správnosť záverov krajského súdu o nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia, odvolací súd napadnutý rozsudok podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1 O.s.p. ako vecne správny potvrdil.

29. O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi právo na ich náhradu nepriznal, nakoľko žalobca si náhradu trov odvolacieho konania neuplatnil.

30. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.