

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžf/67/2016
Identifikačné číslo spisu: 1014201509
Dátum vydania rozhodnutia: 20.04.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1014201509.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členov senátu JUDr. Jarmily Urbancovej 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 rozhodnutí žalovaného č. 1100302/1/258780/2014/1042 zo dňa 3. júna 2014 a č. 1100302/1/259094/2014/1042 zo dňa 3. júna 2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S/192/2014-573, 5S/194/2014 zo dňa 26. apríla 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S/192/2014-573, 5S/194/2014 zo dňa 26. apríla 2016 m e n í t a k, že rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/258780/2014/1042 zo dňa 3. júna 2014 a č. 1100302/1/259094/2014/1042 zo dňa 3. júna 2014 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 210,- € z titulu náhrady súdnych poplatkov do 30 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 5S/192/2014-573, 5S/194/2014 zo dňa 26.4.2016 podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1100302/1/258780/2014/1042 zo dňa 03.06.2014 a č. 1100302/1/259094/2014/1042 zo dňa 03.06.2014. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal.

2. Rozhodnutím č. 1100302/1/258780/2014/1042 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 správcu dane - Daňového úradu Bratislava č. 9104408/5/203043/2014/BieM zo dňa 17.01.2014, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2011 v sume 95 000,- €.

3. Rozhodnutím č. 1100302/1/259094/2014/1042 zo dňa 03.06.2014 žalovaný podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Bratislava č. 9104408/5/202321/2014/BieM zo dňa 17.01.2014, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2011 v sume 3 000,- €.

4. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že žalobca namietal nezákonnosť rozhodnutí ako aj postupu, ktorý predchádzal ich 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. Správca dane nepostupoval v súlade s § 24 ods. 1 písm. a/, b/, c/ Daňového poriadku tým, že neprihliadol na ním predložené podporné dôkazy, ktoré dôkazy mali preukázať uskutočnenie zdaniteľných obchodov a samotnú ekonomickú činnosť v zmysle ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). 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 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 ustanovenia § 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.

5. 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 nevzhliadol 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. A. I. 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 dorúčením 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 námietskou 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 zaisťovanie 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.

6. Krajský súd mal za preukázané, že v kontrolovanom zdaňovacom období si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 11 000 eur za deklarované zdaniteľné obchody - reklamno-mediálna kampaň uvedená na faktúre č. 11VF0020, ktorú vystavila spoločnosť REK MEDIA, s.r.o. V tejto spoločnosti bol od jej vzniku konateľom bulharský občan C. E. P., ktorý je nekontaktný. Daňový subjekt REK MEDIA, s.r.o., nemá žiadnych zamestnancov, reálne nevykonáva ekonomickú činnosť a teda nemohol fakturované plnenia dodať. V kontrolovanom zdaňovacom období si žalobca taktiež uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 4 000,- € za deklarované zdaniteľné obchody - zhrnutie ornice uvedené na faktúre č. 11VF0005, ktorú vystavila spoločnosť BAU RENT, spol. s.r.o. Konateľ žalobcu na otázku správcu dane kto zhrnutie ornice vykonal, akí zamestnanci a aké stroje boli použité uviedol, že zhrnutie ornice bolo vykonané na základe rozhodnutia Obvodného pozemkového úradu Bratislava, avšak ďalšie okolnosti nekonkretizoval. V kontrolovanom zdaňovacom období si žalobca taktiež uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 80 000,- € za deklarované zdaniteľné obchody na základe zmluvy o dielo uvedené na faktúre č. 11VF009 od personálne prepojenej spoločnosti REAL-DESIGN spol. s.r.o. Dodávateľ má faktúru evidovanú v knihe evidovaných faktúr a v záznamoch DPH, v ktorých bola daň priznaná a odvedená v zdaňovacom období marec 2011. Žalobca k tomuto obchodu uviedol, že k dodaniu tovaru a služieb dôjde po výstavbe prístavby. V kontrolovanom zdaňovacom období si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 3000 eur za deklarované zdaniteľné obchody - poskytnutie služieb v oblasti reklamnej a mediálnej propagácie uvedené na faktúre č. 11VF0072, ktorú vystavila spoločnosť REK MEDIA, s.r.o. Služby mali byť dodané na základe zmluvy s tým, že žalobca predložil ako dôkazný prostriedok vyhlásenia o dodaní služieb. Úhrady alebo iné skutočnosti súvisiace s týmito zdaniteľnými plneniami neboli preukázané, keďže nový konateľ spoločnosti C. E. P. je nekontaktný.

7. Krajský súd v súvislosti s posudzovaním splnenia podmienok na odpočítanie dane uviedol, že podmienky uvedené v ustanovení § 49 ods. 1, 2 a § 51 zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane. Platiteľ, ktorý si uplatňuje právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry musí preukázať, že zdaniteľný obchod bol uskutočnený tak, ako je deklarovaný na faktúre. Predloženie samotných dokladov nepreukazuje, že vzniklo právo na odpočítanie dane. Aby mohol byť uplatnený nárok na odpočítanie dane, musí mať nadobudnutý tovar alebo služby priame a bezprostredne spojenie s výstupnými plneniami, ktoré sú dôvodom na uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Krajský súd zhodne s daňovými orgánmi dospel k záveru o neopodstatnenosti žalobcom uplatneného práva na odpočítanie dane, keďže daňové subjekty v reťazci spoločnosti prepojených na osobu Mgr. X. X. - konateľa žalobcu si prostredníctvom daňových priznaní odpočítavajú DPH z hodnoty deklarovaných zdaniteľných obchodov, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie. Daňové subjekty, ktoré dodávali tovar, alebo službu mali minimálnu vlastnú daňovú povinnosť na úhradu alebo nadmerný odpočet. Pri predaji tovaru alebo služieb si predávajúce spoločnosti znížili vzniknutú daňovú povinnosť nákupom tovaru alebo služieb od majetkovo a personálne prepojených spoločnosti, najmä kde

bol konateľom alebo spoločníkom Mgr. X. X.. Krajský súd dospel k záveru, že správca dane a žalovaný pri posúdení práva žalobcu na odpočítanie dane vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, postupovali v súlade s ustanoveniami zákona o DPH, pri zohľadnení judikatúry Súdneho dvora EÚ a preto nebol dôvod na zrušenie žalobou napadnutých rozhodnutí.

8. Proti tomuto rozsudku podal žalobca z dôvodov uvedených v ustanovení § 205 ods. 2 písm. b/, c/, d/ a f/ O.s.p. odvolanie, ktorým žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutia žalovaného a správcu dane zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie alternatívne, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Žalobca namieta, že už samotné oznámenie o daňovej kontrole vrátane protokolu o daňovej kontrole sú absolútne neplatnými právnymi úkonmi z dôvodu porušenia právnej istoty a neuvedenia dôvodov začatia daňovej kontroly ako aj následne porušenia ustanovenia § 45 ods. 1 písm. f/ a ustanovenie § 47 písm. i/ vrátane zásad daňového konania v zmysle § 3 ods. 1 až 3 Daňového poriadku. Žalobca mal za to, že v priebehu výkonu daňovej kontroly nebol oboznamovaný zo zisteniami daňových orgánov. V súvislosti s oprávnenosťou uplatneného práva na odpočítanie dane uviedol, že samotné konštatovanie, že ide o obchody medzi majetkovo a personálne prepojenými osobami nie je postačujúce, aby mu nebol priznaný nárok na odpočítanie dane. Uviedol, že zistenie skutkového stavu je nedostatočné na posúdenie veci, pričom rozhodnutia daňových orgánov sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a pre nezrozumiteľnosť vo vzťahu k otázke, či žalobca kúpené tovary a služby použije na svoje podnikanie v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH. Žalobca je presvedčený, že dostatočne preukázal skutočnosti, ktoré mu ukladá zákon a podľa § 51 ods. 1 písm. a/ v spojení s § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH mu oprávnené vznikol nárok na odpočítanie dane. Žalovaný ako aj správca dane sa v odôvodnení svojich rozhodnutí zamerali na zdôvodnenie personálneho a majetkového prepojenia žalobcu s jednotlivými dodávateľmi alebo odberateľmi tovaru, avšak nedostatočne venovali pozornosť ustanoveniam zákona o DPH najmä ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a/ v spojení s ustanovením § 49 ods. 1 a 2 písm. a/, t.j. právo odpočítať DPH na základe faktúry vystavenej v súlade s § 71 a nasl. ako aj vedenia záznamov v zmysle § 70 zákona o DPH vrátane splnenia podmienok pri výkone daňovej kontroly v časti dokazovania podľa § 24 ods. 1 a 4 Daňového poriadku. Žalobca sa nestotožnil s názorom krajského súdu, že správne orgány dôvodne poukázali na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-255/02 Halifax. Poukázal na to, že v prípade žalobcu nejde o mechanizmus typu „kolotoč“, keďže všetky dodané tovary a služby sú viazané na majetok žalobcu v tuzemsku, ktorým žalobca vykonáva obchodnú činnosť. Všetky obchodné transakcie žalobcu sú medzi tuzemskými platiteľmi dane a nejde o cezhraničný obchod tak, ako je uvádzané v predmetnom rozhodnutí Súdneho dvora EÚ. Žalobca používa tovary a služby na ďalšie zhodnocovanie svojho majetku, t.j. ich používa na ďalšie zdaniteľné plnenia v súlade s § 49 ods. 2 zákona o DPH. Poukazujuúc na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 2Sžf/19/2011 mal za to, že žalovaný, ale aj krajský súd mali preukázať svoje tvrdenia o umelom vytvorení podmienok na čerpanie daňovej výhody a to nielen odkazom na uvedené rozhodnutie Súdneho dvora EÚ. Aplikácia tohto rozhodnutia Súdneho dvora EÚ je bez zrejmej skutkovej a právnej relevancie. Žalovaný v tomto smere neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že konanie žalobcu napĺňalo aspoň základné prvky konania, ktoré bolo predmetom posudzovania v uvedenom rozsudku Súdneho dvora EÚ. Ďalej namieta, že sťažnosťou zo dňa 18.11.2013 namieta zaujatosť zamestnanca správcu dane. Žalovaný nepostupoval v súlade so zákonom, keď predmetnú sťažnosť vyhodnotil ako námietku proti postupu zamestnanca správcu dane. Namietať zamestnanec postupoval zaujato a neobjektívne pri spisovaní protokolu z daňovej kontroly. Žalobca uviedol, že už zo samotného vyjadrenia k zisteniam uvedeným v návrhu protokolu zo dňa 02.01.2014 jednoznačne vyplýva, že zo strany žalobcu bola podaná námietka zaujatosti voči všetkým zamestnancom správcu dane. Zdôraznil, že zaujatosť žalovaného v konaní a rozhodovaní vo veciach žalobcu bola preukázaná aj v iných súdnych konaniach vedených na Krajskom súde v Bratislave konkrétne v konaní pod sp.zn. 1S/270/2014 a 1S/27/2015. V tejto súvislosti vytkol krajskému súdu nejednotnosť rozhodovania v obdobných prípadoch. Zároveň namieta, že postupom krajského súdu došlo k odňatiu jeho možnosti konať pred súdom, keď žalobcovi boli predvolania na pojednávanie doručené až dňa 10.02.2016, t.j. deň po ich uskutočnení.

9. Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že správca dane neprijal záver v predmetnej veci nesprávnym právnym posúdením a nevydal nesprávne rozhodnutie, pretože správca dane prijal záver k

rozporným deklarovaným obchodom na základe výsledkov, ktoré boli zistené v priebehu výkonu daňovej kontroly a ktoré boli správcom dane uskutočňované v súlade s § 3 ods. 1 Daňového poriadku. Žalovaný sa nestotožnil s námietkou žalobcu, že oznámenie o daňovej kontrole vrátane protokolu o daňovej kontrole sú absolútne neplatnými právnymi aktmi, pretože správca dane zaslal žalobcovi oznámenie o daňovej kontrole, ktoré mu bolo doručené dňa 12.12.2012. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 20.12.2012 vyplýva, že konateľ daňového subjektu telefonicky kontaktoval správcu dane s tým, že ku dňu 19.12.2012 nie je schopný predložiť doklady týkajúce sa daňovej kontroly. Na základe tejto skutočnosti sa správca dane dohodol s konateľom žalobcu na predložení dokladov ku daňovej kontrole na deň 20.12.2012, z čoho vyplýva, že žalobca v čase prijatia oznámenia nenamietal proti oznámeniu o daňovej kontrole, ale v súčinnosti so správcom dane sa dohodol na predložení dokladov na daňovú kontrolu v lehote, ktorá mu vyhovovala. Protokol o daňovej kontrole zo dňa 26.11.2013 bol vyhotovený v súlade s § 47 písm. f/ Daňového poriadku, pričom nemožno súhlasiť s tvrdením žalobcu, že ide o návrh protokolu. Žalovaný nepovažuje za dôvodnú námietku žalobcu, že správca dane nesplnil podmienku uvedenú v ustanovení § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku, nakoľko správca dane žalobcovi umožnil vyjadriť sa ku skutočnostiam, ktoré boli zistené v priebehu výkonu daňovej kontroly. Správca dane pri posúdení práva na odpočítanie dane vychádzal zo zákona o DPH a zároveň zohľadnil rozsudky Súdneho dvora EÚ. 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. Žalovaný sa nestotožnil ani s námietkou žalobcu týkajúcou sa posúdenia námietky zaujatosti zamestnanca správcu dane, keď mal za to, že podaná sťažnosť smerovala proti postupu zamestnanca správcu dane, s tým, že uvedená sťažnosť bola riadne vybavená a s výsledkom jej vybavenia bol žalobca oboznámený.

10. 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 žalobcu je dôvodné.

11. 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.

12. 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.

13. V správnom súdnictve preskúmajú sudy 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.).

14. 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.

15. 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 určeniu 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.

16. 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.

17. 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.

18. 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.

19. 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.

20. 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.

21. Predmetom odvolacieho konania je preskúmanie rozsudku krajského súdu, ktorým zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného:

- č. 1100302/1/258780/2014/1042 zo dňa 03.06.2014, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Bratislava č. 9104408/5/203043/2014/BieM zo dňa 17.01.2014, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2011 v sume 95 000,- €.

- č. 1100302/1/259094/2014/1042 zo dňa 03.06.2014, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Bratislava č. 9104408/5/202321/2014/BieM zo dňa 17.01.2014, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2011 v sume 3 000,- €.

22. Odvolací súd sa predovšetkým zaoberal otázkou, či odôvodnenie napadnutých rozhodnutí je dostatočne zrozumiteľné a preskúmateľné vo vzťahu k záverom daňových orgánov (ale aj krajského súdu), 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.

23. Z obsahu pripojeného spisového materiálu odvolací súd zistil, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane 1. v sume 11 000,- € za deklarované zdaniteľné obchody - reklamno-mediálna kampaň uvedené na faktúre č. 11VF0020, ktorú vystavila spoločnosť REK MEDIA, s.r.o., 2. v sume 4 000,- € za deklarované zdaniteľné obchody - zhrnutie ornice uvedené na faktúre č. 11VF0005, ktorú vystavila spoločnosť BAU RENT, spol. s.r.o., 3. v sume 80 000,- € za deklarované zdaniteľné obchody na základe zmluvy o dielo uvedené na faktúre č. 11VF009 od spoločnosti REAL-DESIGN spol. s.r.o. a 4. v sume 3 000,- € za deklarované zdaniteľné obchody - poskytnutie služieb v oblasti reklamnej a mediálnej propagácie uvedené na faktúre č. 11VF0072, ktorú vystavila spoločnosť REK MEDIA, s.r.o.

24. 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 vyrubený 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. X. X. - 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 (ale aj krajský súd) 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.

25. 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 kontrolovaných zdaňovacích období marec a august 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 spoločností a pochybnosťami o hodnovernosti žalobcom predložených dokladov. V tejto súvislosti je nutné považovať napadnuté rozhodnutia 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 napadnutých rozhodnutiach 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 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 aj krajský súd, 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.

26. 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 nepeskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Vytýkané nedostatky odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia nemôžu byť konvalidované ani prípadným dodatočným vysvetlením resp. dopĺňujúcim 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 preskúmvacej 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.

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 odst. 3 Správneho poriadku a takéto rozhodnutie je nepeskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

28. Z dôvodu nepreskúmateľnosti rozhodnutí žalovaného odvolací súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 5S/192/2014-573, 5S/194/2014 zo dňa 26.04.2016 v zmysle § 250ja ods. 3 veta prvá O.s.p. zmenil tak, že rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/258780/2014/1042 zo dňa 03.06.2014 a č. 1100302/1/259094/2014/1042 zo dňa 03.06.2014 podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Úlohou žalovaného bude v ďalšom konaní vysporiadať sa so všetkými vznesenými námietkami žalobcu a svoje rozhodnutie v naznačenom smere dostatočne odôvodniť.

29. O trovách konania rozhodol odvolací súd tak, že žalobcovi priznal náhradu trov konania v súlade s ustanovením § 250k ods. 1 O.s.p. a § 151 ods. 1 a 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p., avšak iba z titulu zaplatených súdnych poplatkov za žalobu v sume 70,- € a za podané odvolanie v sume 140,- €. Náhradu iných trov konania nebolo žalobcovi možné priznať, nakoľko táto nebola vyčíslená najneskôr v lehote troch pracovných dní od vyhlásenia rozsudku v danej veci.

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.