

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/5/2018  
Identifikačné číslo spisu: 1015201735  
Dátum vydania rozhodnutia: 31.01.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1015201735.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členiek senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci žalobcu: JIVA GROUP s.r.o., so sídlom Vajnorská 8/A, Bratislava, IČO: 46 016 732, zastúpeného STEFANKOVA | law office s.r.o., so sídlom Vajnorská 8/A, Bratislava, IČO: 47 239 077, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 20584344/2015 z 29. júla 2015, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/246/2015-219 z 12. októbra 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/246/2015-219 z 12. októbra 2017 z a m i e t a .

Žalobca m á p r á v o proti sťažovateľovi na úplnú náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č.k. 1S/246/2015-219 z 12.10.2017 podľa § 191 ods. 1 písm. d/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 20584344/2015 z 29.07.2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Podľa § 167 ods. 1 SSP priznal správny súd žalobcovi proti žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

2. Z administratívneho spisu správny súd zistil, že Daňový úrad Bratislava (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2012. Správca dane kontrolou predložených dokladov zistil, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 197 406,- €, čo doložil faktúrou, vystavenou spoločnosťou RP-SUN s.r.o. za predaj nehnuteľností, nachádzajúcich sa v katastrálnom území Z. - I. W., zapísaných na liste vlastníctva č. XXXX, s parcelným č. XXXXX/X, XXXXX, XXXXX/X a XXXXX/X (ďalej aj „nehnuteľnosti“ alebo „pozemky“).

3. Rozhodnutím č. 20254386/2015, 9104408/Hlô z 15.05.2015 správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6

zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) žalobcovi za zdaňovacie obdobie október 2012 určil rozdiel DPH v sume 197 406,- €, nepriznal nadmerný odpočet DPH v sume 196 331,- € a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na DPH v sume 1 075,- €. Podľa správca dane nebolo preukázané, že dodávateľovi uvedenému na faktúre, z ktorej si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane, vznikla v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) daňová povinnosť.

4. Správca dane z oznámenia Správy katastra pre Hlavné mesto SR Bratislavu zistil, že predmetné nehnuteľnosti od spoločnosti Bratislavské elektrotechnické závody, štátny podnik na základe kúpnej zmluvy evidovanej pod č. V-25086/12 z 29.10.2012 kúpila spoločnosť MOBILIFE s.r.o., ktorá ich následne na základe kúpnej zmluvy evidovanej pod č. V-25429/12 zo 06.11.2012 predala spoločnosti RP-SUN s.r.o. a táto ich kúpnu zmluvou evidovanou pod č. V-25665/12 z 21.11.2012 previedla na žalobcu. V odôvodnení rozhodnutia poukázal správca dane tiež na to, že konatelia predchádzajúcich vlastníkov sa na adrese trvalého pobytu nenachádzajú, majú len virtuálne sídla, predchádzajúce spoločnosti vlastnili dotknuté nehnuteľnosti len niekoľko dní, suma za nákup nehnuteľností nebola uhradená resp. následne deklarovaná poukázaná suma bola z účtu ihneď v hotovosti vybratá, za spoločnosť MOBILIFE s.r.o. kúpne zmluvy podpísala neoprávnená osoba, pričom v danom období aktuálna konateľka spoločnosti MOBILIFE s.r.o. W. Z. o tejto skutočnosti nevedela, zmenu vlastníckych pomerov za konateľov zúčastnených spoločností uskutočňovala W. R. O. za spoločnosť STEFANKOVA | law office s.r.o., ktorá tieto spoločnosti zastupovala aj pred správcou dane, v priebehu kontroly došlo k zmene sídla žalobcu do priestorov spoločnosti STEFANKOVA | law office s.r.o. a neskôr aj k zmene konateľa žalobcu z B. O. na W. R. O., predmetom prevodov boli pozemky reálne nevyužiteľné, nachádzajúce sa pod komunikáciami, bytovkou, parkom a garážami. Na základe uvedeného dospel správca dane k záveru, že cieľom konania dotknutých spoločností pri nákupe a predaji pozemkov, bolo umelé vytvorenie podmienok pre uplatnenie daňovej výhody - odpočtu DPH, ako dôsledok obchodovania personálne prepojenými osobami. Do obchodovania boli ako kupujúci a predávajúci vsunuté spoločnosti MOBILIFE s.r.o. a RP-SUN s.r.o. ako platelia dane, hoci žalobca mohol pozemky kúpiť priamo od spoločnosti Bratislavské elektrotechnické závody v likvidácii, štátny podnik na základe verejného ponukového konania na odpredaj majetku. Ak by však žalobca kúpil pozemky priamo od tejto spoločnosti, nemohol by si uplatniť odpočet DPH, pretože spoločnosť Bratislavské elektrotechnické závody v likvidácii, štátny podnik nebola platiteľom DPH.

5. Žalovaný napadnutým rozhodnutím rozhodnutie správca dane potvrdil. Mal za to, že správcou dane zistené skutočnosti (umelý charakter transakcie, konanie neoprávnenej osoby pri predaji pozemkov, prepojenosť osôb, zmeny konateľov, spoločnosti reálne nesídliace na adresách zapísaných v Obchodnom registri) nasvedčujú zneužitiu práva na odpočítanie dane s tým, že jediným dôvodom účasti personálne prepojených obchodných spoločností bolo vytvoriť podmienky, na základe ktorých daňové subjekty predstierali ekonomickú podstatu podnikania, aby v konečnom dôsledku kontrolovaný daňový subjekt získal neoprávnený prospech vo forme neoprávneného odčerpania nadmerného odpočtu DPH zo štátneho rozpočtu.

6. V odôvodnení rozsudku ďalej správny súd skonštatoval, že keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou príslušných daňových úradov predložiť dostatočne objektívne dôkazy, že právo na odpočítanie dane daňovému subjektu neprináleží. Vnútroštátnym súdom napokon prináleží overiť, či dotknuté daňové úrady preukázali existenciu objektívnych skutočností, priznanie práva na odpočítanie dane vylučujúcich.

7. Správny súd sa stotožnil s námietkou žalobcu, že napadnuté rozhodnutie žalovaného trpí vadou nepreskúmateľnosti, keď z jeho odôvodnenia nie je zjavné, čo žalovaný považuje za personálne prepojenie a na základe akej právnej normy v tomto smere žalovaný vychádzal. Argumentácia žalovaného, že E. a N. sa pred uzavretím obchodu poznali dlhé roky z Bratislavy a že N. I. osobne dohadoval podmienky obchodu s B. O., ktorý vystupoval pri obchodných rokovaniach za žalobcu, je podľa správneho súdu nepostačujúca pre prijatie záveru o personálnom prepojení obchodných spoločností. Žalovaný podľa správneho súdu nepreukázal naplnenie definície ekonomického alebo

personálneho prepojenia, ktorým je účasť osoby na majetku, kontrole alebo vedení inej osoby alebo vzájomný vzťah medzi osobami, ktoré sú pod kontrolou alebo vedením tej istej osoby alebo v ktorých má táto osoba priamy alebo nepriamy majetkový podiel, a to vo vzťahu k dotknutým spoločnostiam MOBILIFE s.r.o., RP-SUN s.r.o. a spoločnosti žalobcu. V tejto súvislosti správny súd dodal, že v napadnutom rozhodnutí žalovaný uviedol, že „nadobudol presvedčenie“, že známosť uvedených osôb (E. B. a N. I.) vyústila do umelo vytvorených obchodných vzťahov, avšak konštatáciu o personálnom prepojení osôb žalovaný nezdôvodnil žiadnymi právne relevantnými okolnosťami. Podľa správneho súdu bolo povinnosťou konajúceho správneho orgánu uviesť v odôvodnení rozhodnutia konkrétne, ktoré osoby a akým spôsobom vzájomne participovali vo vyššie menovaných spoločnostiach a to aj v súlade s údajmi zapísanými v Obchodnom registri.

8. K tvrdeniu žalovaného ohľadne právneho zastupovania, keď zmenu vlastníckych pomerov v dotknutých spoločnostiach za konateľov uskutočňovala STEFANKOVA | law office s.r.o., zastúpená W. R. O., ktorá tieto spoločnosti zastupovala aj pred správcom dane, správny súd uviedol, že k poskytnutiu právnych služieb došlo až v druhej polovici roku 2013 a v roku 2014, teda cca deväť mesiacov po realizácii prevodov dotknutých nehnuteľností v roku 2012, a teda zistené skutočnosti sa týkajú iného obdobia a podľa názoru správneho súdu sú vo vzťahu ku kúpnej zmluve k pozemkom právne bezvýznamné.

9. Na základe uvedeného dospel správny súd k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je z dôvodu absencie odôvodnenia v časti personálneho prepojenia dotknutých obchodných spoločností nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. V závere správny súd uložil žalovanému povinnosť v ďalšom konaní vec opätovne prejednať a rozhodnúť v súlade s vysloveným právnym názorom.

10. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, navrhujúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie.

11. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ namietal, že z odôvodnenia napadnutého rozsudku nevyplýva, že by sa správny súd zaoberal všetkými, správcom dane zistenými skutočnosťami, súvisiacimi s meritom veci. V tejto súvislosti sťažovateľ uviedol, že predmetom fakturácie bol predaj nehnuteľností, ktoré podľa vyjadrenia miestneho úradu sú súčasťou komunikácie „Kominárska“ (parc.č. XXXXX/X, XXXXX), komunikácie „Mikovíniho“ (parc.č. XXXXX/X), pričom v súčasnosti nie je možné ich zastavať. Pozemok parc.č. XXXXX/X je umiestnený v stabilizovanom území a je určený územným plánom mesta pre parky, sadovnícke a lesoparkové úpravy. Miestny úrad zároveň neodporučil výstavbu nových budov v predmetnom území, nakoľko by nepriaznivo ovplyvňovali charakter existujúcej zástavby.

12. Z uvedeného je podľa sťažovateľa zrejmé, že žalobca pri nákupe predmetných nehnuteľností vedel, že tieto nebude môcť použiť na účely podnikateľskej činnosti. Uvedené potvrdzuje podľa sťažovateľa aj to, že žalobca pozemky v januári 2017 predal spoločnosti JG Trading s.r.o., sídliacej na tej istej adrese ako žalobca, za 1,- €, z toho DPH v sume 0,17 centov, čo je 197 405,83 € v neprospech štátneho rozpočtu. Sťažovateľ dodal, že na túto skutočnosť poukázal na pojednávaní správneho súdu dňa 21.09.2017, pričom o uvedenom doložil do súdneho spisu aj dôkazy. V súvislosti s uvedeným konaním žalobcu sťažovateľ poukázal na judikatúru ESD (C-98/98 Midland Bank) a na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/66/2011, v zmysle ktorého zákonnú ochranu požíva len poctivý obchodný styk.

13. Ďalej sťažovateľ uviedol, že spoločnosť MOBILIFE s.r.o. dotknuté pozemky nadobudla od spoločnosti Bratislavské elektrotechnické závody, štátny podnik dňa 25.10.2012 za 32 901,- €, následne ich dňa 29.10.2012 predala za 954 129,- € spoločnosti RP-SUN s.r.o., ktorá ich predala žalobcovi dňa 31.10.2012 za 987 030,- €, a teda v danom prípade bola fakturácia pozemkov v reťazci zúčastnených spoločností uskutočnená v priebehu siedmich dní, čo je v bežnej praxi podľa sťažovateľa neobvyklé.

14. Na podporu správnosti záverov daňových orgánov poukázal sťažovateľ na výpoveď E. B., ktorý si nepamätal, kde mala spoločnosť MOBILIFE s. r. o. priestory, či mala zamestnancov, kto v jej mene v roku 2012 uskutočňoval obchodnú činnosť. Nepamätal sa na skutočnosti týkajúce sa kúpy a predaja dotknutých pozemkov, a to kto ho vo veci ich kúpy oslovil, ako bola určená kúpna cena, či bola uhradená, na základe čoho konal v mene spoločnosti, keď v čase podpisu zmlúv nebol oprávnenou osobou. Zároveň tvrdil, že pozemky predal známemu N. I. Nevedel uviesť, prečo spoločnosť MOBILIFE s.r.o. nepodala daňové priznanie, v ktorom mala priznať daň z predaja pozemkov a komu túto spoločnosť predal. Odmenu za výkon funkcie konateľa nedostával. K spoločnosti MOBILIFE s.r.o. sťažovateľ dodal, že v čase predaja pozemkov bola jej konateľkou W. Z., ktorá o tom nemala žiadnu vedomosť.

15. Ďalej sťažovateľ poukázal na výpoveď N. I., bývalého konateľa spoločnosti RP-SUN s.r.o., ktorý na otázky zamestnancov Kriminálneho úradu FS odpovedal identicky ako E.. Pri kúpe pozemkov konal za spoločnosť, pričom o možnosti ich kúpy sa dozvedel od E. B. Nepamätal si miesto, kde došlo k podpisu zmluvy, nevedel, kto podával návrh na vklad do katastra nehnuteľností. Uviedol, že faktúra bola zo strany dodávateľa vystavená a zaevidovaná v účtovníctve RP-SUN s.r.o. a nákup bol zaplatený prostredníctvom zmenky, ktorú odovzdal E. B. (táto skutočnosť nebola potvrdená), keďže v čase predaja nedisponoval vlastnými finančnými prostriedkami. O možnosti predaja pozemku informoval B. O. osobne. Predajná cena bola určená dohodou, faktúra o predaji bola zahrnutá v účtovníctve spoločnosti RP-SUN s.r.o., pričom si nepamätal, v akom období spoločnosť odvieďla daň. Zo strany žalobcu nebola uhradená plná kúpna cena z dôvodu súdneho sporu s daňovým úradom. Spoločnosť RP-SUN s.r.o. predal, avšak si nepamätal, ako mu bola vyplatená kúpna cena. Odmenu za výkon funkcie konateľa nedostal. Nového konateľa nepoznal.

16. S poukazom na citované výpovede mal sťažovateľ za to, že v prípade uvedených osôb išlo o tzv. „biele kone“, ktoré sa nevedeli vyjadriť ku skutočnostiam súvisiacim s podnikateľskou činnosťou dotknutých spoločností, ako ani k predmetu fakturácie. V tejto súvislosti sťažovateľ namietal, že s týmito skutočnosťami sa správny súd nevysporiadal.

17. Žalobca mohol podľa sťažovateľa predmetné nehnuteľnosti kúpiť priamo od pôvodného vlastníka, keď o ponukovom konaní musel vedieť nielen z dôvodu, že toto bolo riadne zverejnené, ale tiež z dôvodu, že spoločnosť MOBILIFE s.r.o. mala od 31.08.2011 do 08.08.2014 splnomocnenú zástupkyňu v daňovom konaní L., ktorá bola od 22.11.2011 do 17.01.2013 aj splnomocnenou zástupkyňou žalobcu.

18. Sťažovateľ bol tiež názoru, že W. R. O., konajúca za STEFANKOVA | law office s.r.o., ktorá zastupovala žalobcu v rámci daňovej kontroly od 16.01.2013 do 16.08.2015, mala vedomosť o zisteniach správcu dane, a preto možno jej účasť na úkonoch súvisiacich s výmazom osôb konateľov spoločností MOBILIFE s.r.o. a RP-SUN s.r.o. z Obchodného registra a zápisom nových konateľov zo zahraničia (v spoločnosti MOBILIFE s.r.o. od 06.06.2012 maďarský občan B. Y. a v spoločnosti RP-SUN s.r.o. od 18.02.2014 X. Q. zo Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska) vyhodnotiť ako účelové konanie, ktoré smerovalo k zmareniu prípadného ďalšieho šetrenia v danej veci. Zároveň sťažovateľ opakovane poukázal na to, že od 28.10.2014 je W. R. O. konateľkou žalobcu.

19. Podľa sťažovateľa zistené skutočnosti, a to umelý charakter deklarovaných obchodných transakcií (obchody s pozemkami s nadhodnotenou cenou 90,- € za m<sup>2</sup>, čo je viac ako 30-násobok pôvodnej ceny, ktorá bola 3,- € za m<sup>2</sup>) nasvedčujú zneužitiu práva, s cieľom odčerpať DPH zo štátneho rozpočtu. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na judikatúru ESD, podľa ktorej je potrebné v takýchto obchodných transakciách aplikovať zásadu zákazu zneužívania práva na odpočítanie dane z dôvodu umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality, ktoré boli vytvorené iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu (rozsudok C-162/07, C-653/11, C-425/06, C-110/99, C-277/09, C-101/09).

20. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti poukázal na to, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol, v čom vidí nesprávnosť právneho posúdenia veci správnym súdom.

21. Ďalej žalobca uviedol, že porušením povinnosti správcu dane vyplatiť žalobcovi nadmerný odpočet DPH v zákonom stanovenej lehote, došlo k tomu, že nemohol pokračovať v rozvoji obchodnej činnosti a predmetné pozemky bol nútený predať investorovi aj s ťarchou, nakoľko bol dlžníkom za ich nákup. Nový vlastník v súčasnosti pokračuje v začatých rokovaniach o predaji jednotlivých pozemkov pod bytovými domami a garážami. Geometrickým plánom bolo vyčlenených 106 nových parkovacích miest určených na predaj. Nový vlastník pozemkov je platca DPH, ktorý za predaj parkovacích miest a pozemkov pod bytovými domami odvedie DPH, a preto štátny rozpočet podľa žalobcu nepríde o príjem z DPH tak, ako to tvrdí sťažovateľ.

22. Žalobcovi nebolo zrejmé, aký právny predpis stanovuje povinnosť spoločnosti platiť konateľovi odmenu za výkon jeho funkcie, a teda tvrdenie sťažovateľa, že v prípade E. B. a N. I. išlo o „biele kone“ je podľa žalobcu ničím nepodložené.

23. K tvrdeniam sťažovateľa, že žalobca musel vedieť o verejnom ponukovom konaní na odpredaj majetku spoločnosti Bratislavské elektrotechnické závody, štátny podnik, žalobca uviedol, že pani N. zastupuje rôzne spoločnosti z titulu výkonu svojho povolania, čo však neznamená, že by na základe plnej moci na konanie pred daňovým úradom mala sledovať zverejnenie ponúk na predaj majetku v Obchodnom vestníku a oznamovať ich svojim klientom.

24. K pochybnostiam o platnosti kúpnej zmluvy, podpísanej podľa sťažovateľa za spoločnosť MOBILIFE s.r.o. neoprávnenou osobou, žalobca uviedol, že takáto skutočnosť mu nebola známa a nehnuteľnosti nadobudol v dobrej viere.

25. Skutočnosť, že W. R. O. ako advokátka poskytovala právne služby spojené so zápisom zmien do Obchodného registra podľa žalobcu neznamená, že mala akýkoľvek vplyv na kontrolované transakcie alebo na ďalšie šetrenie správcu dane.

26. Na základe uvedeného žalobca navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd kasačnú sťažnosť buď ako neprípustnú odmietol podľa § 459 písm. c/ SSP, alebo aby ju ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 SSP. Žalobca si zároveň uplatnil nárok na náhradu trov kasačného konania.

27. K vyjadreniu žalobcu sa následne vyjadril sťažovateľ, ktorý zopakoval skutočnosti uvedené v kasačnej sťažnosti a navyše uviedol, že nemožno súhlasiť s tvrdením žalobcu, že z dôvodu nevyplatenia nadmerného odpočtu zo strany správcu dane nemohol pokračovať v rozvoji obchodnej činnosti s dotknutými pozemkami, nakoľko tieto fakturoval spoločnosti JG Trading s.r.o. za 1,- €, čím sa sám ukrátil minimálne o sumu základu dane 987 238,33 €. V tejto súvislosti sťažovateľ uviedol, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy o tom, že od októbra 2012 do januára 2017, kedy pozemky predal, vyvíjal aktivity za účelom ich využitia v rámci svojej podnikateľskej činnosti. Argumenty žalobcu o tvrdených aktivitách nového vlastníka dotknutých pozemkov sú podľa sťažovateľa pre prejednávajúcu vec irelevantné.

28. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti (453 ods. 1 a 2 SSP) a po jej preskúmaní dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Kasačný súd rozhodol o kasačnej sťažnosti bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP). Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

29. Predmetom kasačného konania bol rozsudok, ktorým správny súd podľa § 191 ods. 1 písm. d/ SSP zrušil rozhodnutie žalovaného č. 20584344/2015 z 29.07.2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

30. Žalovaný rozhodnutím č. 20584344/2015 z 29.07.2015 podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie č. 20254386/2015, 9104408/Hlô z 15.05.2015, ktorým správca dane podľa § 68

ods. 5 a 6 daňového poriadku žalobcovi za zdaňovacie obdobie október 2012 určil rozdiel DPH v sume 197 406,- €, nepriznal nadmerný odpočet na DPH v sume 196 331,- € a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na DPH v sume 1 075,- €.

31. V konaní nebolo sporné, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období október 2012 uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 197 406,- € na základe faktúry, vystavenej spoločnosťou RP-SUN s.r.o. za predaj nehnuteľností, nachádzajúcich sa v katastrálnom území Z., zapísaných na liste vlastníctva č. XXXX, s parcelným č. XXXXX/X, XXXXX, XXXXX/X a XXXXX/X (kúpna zmluva z 31.10.2012). Sporné nebolo ani to, že spoločnosť RP-SUN s.r.o. predmetné nehnuteľnosti nadobudla od spoločnosti MOBILE s.r.o. (kúpna zmluva z 29.10.2012), na ktorú boli tieto nehnuteľnosti prevedené zo štátneho podniku Bratislavské elektrotechnické závody v likvidácii (kúpna zmluva z 25.10.2012).

32. Správny súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného z dôvodu absencie odôvodnenia v časti žalovaným tvrdeného personálneho prepojenia obchodných spoločností MOBILIFE s.r.o., RP-SUN s.r.o. a žalobcu.

33. Spornou otázkou v danom prípade teda zostalo, či skutkový stav veci, tak ako bol ustálený daňovými orgánmi v rámci správneho konania, bol zistený dostatočne a úplne, a či na základe takto zisteného stavu veci, boli rozhodnutia žalovaného a správcu dane vydané zákonne.

34. Kasačný súd sa stotožňuje so závermi daňových orgánov, že pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje právo na odpočítanie dane, je jeho zákonnou povinnosťou preukázať, že na odpočítanie dane má 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 dane. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybni deklarovany zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil, inak nie je možné priznať mu nárok na vrátenie dane. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že dôkazné bremeno o reálnom uskutočnení zdaniteľného obchodu zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne, keďže v zmysle takéhoto výkladu by pri každom preverovaní reálnosti uskutočneného zdaniteľného obchodu umožňoval správcovi dane tento poprieť.

35. K uvedenému kasačný súd dodáva, 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. Dôkazné bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadrí pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené daňovým subjektom. V tejto súvislosti poukazuje kasačný súd na to, že v zmysle konštantnej judikatúry nemôže byť hodnotenie dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov ľubovoľné (napr. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/57/2016 z 28.03.2018).

36. Aj podľa názoru kasačného súdu z rozsahu dokazovania, vykonaného daňovými orgánmi v prejednávanej veci, nemožno vyvodiť záver o nimi tvrdenom personálnom prepojení obchodných spoločností MOBILIFE s.r.o., RP-SUN s.r.o. a žalobcu.

37. Ako už uviedol správny súd, personálnym prepojením sa rozumie účasť na riadení alebo na kontrole druhej osoby, alebo vzájomný vzťah medzi osobami, ktoré sú pod kontrolou alebo vedením tej istej osoby. Je teda nutné prisvedčiť záveru správneho súdu, že argumentácia žalovaného, že E. B. (MOBILIFE s. r. o.) a N. I. (RP-SUN s.r.o.) sa pred uzavretím obchodu poznali dlhé roky a že N. I. osobne dohadoval podmienky obchodu s B. O., ktorý vystupoval v rámci obchodných rokovaní za žalobcu, je pre prijatie záveru o personálnom prepojení týchto obchodných spoločností nepostačujúca.

38. Pokiaľ správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach tvrdili, že dotknuté spoločnosti sú personálne prepojené, čo ich v konečnom dôsledku viedlo k prijatiu záveru o zneužití práva na odpočítanie dane v prejednávanej veci s tým, že hlavným cieľom obchodu bolo získanie daňovej výhody, bolo ich povinnosťou toto svoje tvrdenie aj preukázať. Daňové orgány však konštatáciu o personálnom prepojení obchodných spoločností MOBILIFE s.r.o., RP-SUN s.r.o. a žalobcu nepodložili žiadnymi relevantnými (objektívnymi) skutočnosťami a dôkazmi tak, aby bola naplnená vyššie uvedená definícia personálneho prepojenia osôb, a teda argumentácia správcu dane a žalovaného v tomto smere zostala len v rovine ich subjektívneho názoru, pričom práve táto okolnosť mala byť podstatným logickým zmyslom argumentov a záveru správcu dane, na ktorej postavil svoje tvrdenia o zneužití práva na odpočet DPH.

39. Na základe uvedeného nie je možné záver správcu dane a žalovaného o personálnom prepojení obchodných spoločností MOBILIFE s.r.o., RP-SUN s.r.o. a žalobcu vziať za dôkazne podložený a za takejto dôkaznej situácie je potrebné konštatovať neunesenie dôkazného bremena daňovými orgánmi ohľadom nimi tvrdeného personálneho prepojenia týchto obchodných spoločností.

40. V závere poukazuje kasačný súd na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. I. ÚS 241/07, podľa ktorého ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom.

41. Vzhľadom na uvedené vyhodnotil kasačný súd námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia správneho súdu. Z uvedených dôvodov kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

42. Podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP kasačný súd rozhodol o náhrade trov kasačného konania tak, že úspešnému žalobcovi priznal proti neúspešnému sťažovateľovi (žalovanému) právo na úplnú náhradu trov kasačného konania. O výške náhrady trov konania na kasačnom súde rozhodne podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 175 ods. 2 SSP krajský súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

43. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom 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, § 139 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.