

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/63/2017  
Identifikačné číslo spisu: 7016200754  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.04.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:7016200754.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Igora Belka a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): W. H. - Stavcentrum, so sídlom Hviezdoslavova 466/32, 052 01 Spišská Nová Ves, IČO: 33 058 661, zast. Advokátskou kanceláriou Hovan a Hospŕdka, s.r.o., so sídlom M. Gorkého 8, 052 01 Spišská Nová Ves, IČO: 47 233 419, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 9. marca 2017 sp. zn. 6S/73/2016, takto

### rozhodol:

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

Účastníkom právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### Odôvodnenie

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 103237828/2016 z 30.05.2016 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 102604836/2016 z 23.02.2016 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „daň“, resp. „DPH“) v sume 90.000 eur za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2014.

2. Na základe vykonanej daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na DPH za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok, o ktorého výsledku vyhotovil protokol č. 20271515/2015 z 25.05.2015 (ďalej len „protokol“), správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie DPH z faktúr vystavených spoločnosťou Fekete STAVCENTRUM, s.r.o., so sídlom

- Fabíniho 28, Spišská Nová Ves (od 29.04.2014 so sídlom Okružná 3239, Modra), IČO: 36 576 336:  
- č. 101400493 z 21.03.2014, predmetom ktorej bol predaj hmotného majetku v celkovej sume 240.000 eur,  
- č. 101400498 z 21.03.2014, predmetom ktorej bol predaj haly v celkovej sume 120.000 eur,  
- č. 101400499 z 21.03.2014, predmetom ktorej bol predaj budovy v celkovej sume 180.000 eur.

3. V napadnutom rozhodnutí sa žalovaný stotožnil s názorom správcu dane, že faktúry medzi personálne prepojenými osobami boli vystavené za účelom získania daňovej výhody vo forme uplatnenia odpočítania dane žalobcom z dodávateľských faktúr na vstupe, s tým, že uplatnená daň nebude dodávateľom Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. uhradená do štátneho rozpočtu. Žalovaný konštatoval, že žalobca nielenže mal vedomosť o tom, že uvedenými obchodnými prípadmi dôjde k zneužitiu práva, ale na tomto akte sa priamo podieľal. Správca dane preukázal schému so zabudovaným mechanizmom odpočítania dane založenú na vytvorení umelej situácie, ktorá bola základom pre zneužitie systému DPH, čo v konečnom dôsledku bráni právu žalobcu na odpočítanie dane zo sporných faktúr.

4. Žalovaný konštatoval, že v konaní vo veci prevodu vlastníckych práv k hnutelným veciam a nehnuteľnostiam nastali skutkové okolnosti zneužívajúceho konania, ktoré správca dane preukázal nasledovnými skutočnosťami:

- predaj hnutelných vecí (motorových vozidiel a pracovných strojov) v zmysle faktúry č. 101400493, z ktorej si žalobca uplatnil odpočítanie DPH, sa uskutočnila v personálne prepojenom reťazci: W. H., IČO: 33058661 (Zmluva o predaji podniku z 30.12.2008) > Fekete STAVCENTRUM, s.r.o., IČO: 36576336 (toho času bol konateľom p. W. H.) > W. H. - Stavcentrum, IČO: 33058661 > STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o., IČO: 36658677 (do 04.02.2014 bol konateľom P. Fekete, od 04.02.2014 T. Y. - zať p. H.);
- predaj nehnuteľností v zmysle faktúr č. 101400498 a 101400499, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane, sa uskutočnil medzi personálne prepojenými osobami: W. H., IČO: 33058661 (Zmluva o predaji podniku zo dňa 30.12.2008) > Fekete STAVCENTRUM, s.r.o., IČO: 36576336 (konateľ W.. H.) > W. H. - Stavcentrum, IČO: 33058661;
- pôvodne boli nehnuteľnosti, stroje a zariadenia na základe Zmluvy o prevode podniku zo dňa 30.12.2008 prevedené daňovým subjektom W. H. - Stavcentrum na spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. Cena bez DPH bola zmluvne dohodnutá na 796 654,04 eur a mala byť predávajúcemu uhradená v 4 splátkach, z toho posledná splátka mala byť uhradená k 31.01.2012;
- v období pred rozhodnutím jediného spoločníka spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. - p. W. H. o zrušení spoločnosti bez likvidácie došlo k prevodu vlastníckych práv k nehnuteľnostiam, motorovým vozidlám a pracovným strojom zo spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. opäť na daňový subjekt W. H. K prevodu nehnuteľností došlo na základe kúpnych zmlúv podpísaných za obe strany W. H. Tentokrát už bola cena za nehnuteľnosti uvedená s DPH;
- v podanom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 1. štvrt'rok 2014 si daň na vstupe žalobca odpočítal, pričom dodávateľ Fekete STAVCENTRUM s.r.o. daň na výstupe do štátneho rozpočtu neodviedol;
- dodávateľ Fekete STAVCENTRUM, s.r.o., za ktorého konal p. W. H. - žalobca, už pri vystavení faktúr vedel, že daň uvedená na daňových dokladoch nebude odvedená do štátneho rozpočtu;
- daňový subjekt nehnuteľností nadobudnuté od spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. v čase preverovania nevyužíval k vykonávaniu ekonomickej činnosti;
- predmet faktúry č. 101400493 - motorové vozidlá a pracovné stroje vložil daňový subjekt v rovnaký deň, ako ich od spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. získal, do prepojenej spoločnosti STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o.;
- daňový subjekt sa najskôr nevedel vyjadriť k protihodnote, ktorú poskytol dodávateľovi Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. za dodanie hnutelných vecí a nehnuteľností, následne podával rôzne vysvetlenia zahŕňajúce prevody z bankového účtu (číslo účtu nekorešpondovalo s účtami uvedenými v kúpnych zmluvách) a zápočtami vzájomných pohľadávok a záväzkov medzi personálne prepojenými osobami, pričom ich podstatu nepreukázal;
- toky finančných prostriedkov na bankovom účte daňového subjektu sa preukázali len ako formálne, keďže sa uskutočňovali medzi subjektmi prepojenými osobou W.. H. (pôžička od spoločnosti, v ktorej je konateľom žalobca a jeho syn a následne W.. H. vkladal a vyberal z účtu v rovnaké dni - 01.04.2014 a

04.04.2014 tie isté finančné prostriedky, pričom dôvod svojho konania neobjasnil);

- daňový subjekt si v zdaňovacom období 1. štvrt'rok 2014 uplatnil nárok na odpočítanie dane 90.000 eur z faktúr od dodávateľa Fekete STAVCENTRUM, s.r.o., za dodanie nehnuteľností a hnuiteľných vecí. V daňovom priznaní za predmetné zdaňovacie obdobie síce vykázal aj dodanie tovaru v hodnote 240.000 eur, DPH - 40.000 eur (pre prepojenú spoločnosť STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o.), ale uplatnením nároku na odpočítanie dane v sume 90.000 eur bol výsledný vzťah k štátnemu rozpočtu nadmerný odpočet v sume 50.306,81 eura;

- dodávateľská spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie marec 2014 vykázala vysokú vlastnú daňovú povinnosť, ktorú však do štátneho rozpočtu neodviedla. Po uskutočnení zdaniteľných obchodov došlo rozhodnutím jediného spoločníka (p. W. H.) k dobrovoľnému výmazu dodávateľskej spoločnosti z Obchodného registra Slovenskej republiky a v čase vydania rozhodnutia bola nástupníckou spoločnosťou v poradí už šiesty právny nástupca - spoločnosť RELCO s.r.o., Okružná 3239, 900 01 Modra.

5. Žalovaný sa stotožnil s názorom správcu dane, že cieľom žalobcu personálne prepojeného s dodávateľom cez osobu W. H. bolo získať daňovú výhodu prostredníctvom odpočítania DPH z faktúr č. 101400493, 101400498, 101400499. Situáciu, keď si odberateľ - W. H. uplatnil voči štátu vrátenie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe, hoci mal vedomosť o tom, že jeho dodávateľ - Fekete STAVCENTRUM s.r.o. DPH za predaj nehnuteľností a hnuiteľných vecí štátu neodviedol, posúdil správca dane ako akt zneužitia práva platiteľa dane na odpočítanie DPH.

## II.

Konanie na správnom súde

6. Žalobou podanou na Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) 01.07.2016 sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia vecí na ďalšie konanie.

7. Krajský súd podľa ustanovení § 177 a nasl. zák. č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného a postupom podľa § 107 ods. 2 S.s.p, po oboznámení sa s podaniami žalovaného a žalobcu a s administratívnymi spismi prvostupňového orgánu, ako aj žalovaného dospel k záveru, že žalobe žalobcu nemožno priznať úspech.

8. Krajský súd zdôraznil v prvom rade dôkazné bremeno žalobcu ako daňového subjektu, ktorého právom a povinnosťou bolo, aby preukázal splnenie podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane, pričom daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Krajský súd v tejto súvislosti odkázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, ďalej poukázal na ustanovenie § 3 ods. 6 Daňového poriadku a konštatoval, že právo na odpočítanie dane možno uplatniť len vo vzťahu ku skutočne splatným daniam, t.j. daniam, zodpovedajúcim plneniu podliehajúcemu dani, resp. zaplateným z dôvodu ich splatnosti. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia na faktúre.

9. Kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodnú aj námietku žalobcu, že rozhodnutie žalovaného vníma ako arbitrárne. Krajský súd uviedol, že žalobca žiadnym spôsobom v daňovom konaní nepreukázal, že nevedel, že daň nebude spoločnosťou Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. do štátneho rozpočtu odvedená. Iba tvrdenie žalobcu, že o tejto skutočnosti nevedel, bez predloženia hodnoverných dôkazov, nemôže obstáť.

10. K námietke spočívajúcej v tvrdení žalobcu, že správca dane a žalovaný boli povinní úplne zistiť skutkový stav, a teda sa žalobcu pýtať, či existuje ten-ktorý doklad aj bez chýbajúcich formálnych náležitostí, krajský súd uviedol, že dôkazné bremeno je na strane žalobcu ako daňového subjektu, ktorý je oprávnený uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH,

pretože je iniciátorom odpočítania dane. Žalobca si tento nárok aj uplatnil, preto bolo jeho povinnosťou preukázať, že ho uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Krajský súd preto ani túto námietku žalobcu nepovažoval za dôvodnú.

11. K námietke žalobcu spočívajúcej v tvrdení, že z rozsudku Súdneho dvora EÚ Halifax plc. C-255/02 vyplýva, že pri obchodoch, kedy sa preukázali reálne obchody, prevody vlastníckych práv, kedy došlo k zaplateniu kúpnej ceny, nemožno len konštatovať, že ide o obchody s cieľom získať daňovú výhodu, krajský súd zhodne s názorom žalovaného uviedol, že predmetný rozsudok sa venuje zneužitiu práva platiteľa dane na odpočet dane zaplatenej na vstupe a je fiškálnym záujmom štátu, aby nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nebol zneužívaný.

Keďže v danom prípade W. H. ako konateľ dodávateľskej spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. uzavrel zmluvy so žalobcom (W. H.), vystavil faktúry, previedol majetok spoločnosti na žalobcu, podal daňové priznanie k DPH za spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o., sám sa odvolal z funkcie konateľa a následne zrušil spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o., ktorá neodviedla daň do štátneho rozpočtu, pričom sám žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr, potom nemožno nepovažovať za akt zneužitia práva vyplývajúci zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty, ak v mene dodávateľa povinného odvieť daň konala osoba, ktorá bola zároveň odberateľom uplatňujúcim si odpočítanie dane. Obaja účastníci zdaniteľných obchodov boli v rozhodnom období personálne prepojení, a preto je nepochybné, že žalobca nielenže mal vedomosť o tom, že uvedenými obchodnými prípadmi dôjde k zneužitiu práva platiteľa dane na odpočet DPH, ale sa priamo na tomto akte zneužitia práva podieľal. Preto krajský súd túto rozhodnú námietku žalobcu považoval za nedôvodnú.

12. Krajský súd tiež uviedol, že z obsahu administratívneho spisu žalovaného nevyplýva, že by žalobca preukázal správcovi dane počas daňovej kontroly či vyrubovacieho konania, alebo žalovanému v odvolacom konaní, ako sú využívané predmetné nehnuteľnosti a či sú využívané pre účely jeho podnikania. Preto krajský súd uzavrel, že ani táto námietka žalobcu nie je dôvodná.

13. S ohľadom na to, že žalobca nespĺnil podmienky pre uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty vyplývajúce z § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty, krajský súd žalobu žalobcu podľa § 190 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol, pričom jeho žalobné námietky nepovažoval za dôvodné.

### III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

#### A)

14. Rozsudok krajského súdu napadol žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) kasačnou sťažnosťou, v ktorej ako dôvod kasačnej sťažnosti uviedol, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.). Nesprávne právne posúdenie vidí sťažovateľ v tom, že krajský súd považoval sťažovateľa za osobu, ktorá pristúpila k zneužitiu práva a má za to, že odôvodnenie rozsudku krajského súdu nemožno aplikovať na prejednávaný prípad.

15. Sťažovateľ uviedol, že aj v prípade predaja hmotného majetku nemožno namietat' reálnosť obchodu či nesplnenie hmotnoprávnych podmienok takéhoto obchodu. V prípade predaja haly a budovy sa obchod uskutočnil medzi samostatnými subjektmi za splnenia všetkých hmotnoprávnych podmienok, ktoré si kúpna zmluva pri predaji nehnuteľností vyžaduje, prebehol zápis v príslušnom katastri nehnuteľností a došlo k zaplateniu kúpnej ceny. Aj keď došlo k zaplateniu kúpnej ceny inak, než bolo dohodnuté medzi účastníkmi, na platnosť kúpnej zmluvy táto skutočnosť nemá vplyv a nemožno ani tvrdiť, že nedošlo k protiplneniu.

16. Rovnako nemožno podľa sťažovateľa namietat' ekonomické opodstatnenie transakcie, pretože túto okolnosť už môžu posúdiť len subjekty, ktorých sa predmetný obchod týkal, t.j. predávajúci a kupujúci,

avšak to, že kúpna cena bola vrátane DPH, strany zmluvy nevedeli ovplyvniť. Sťažovateľ teda uzatvoril kúpne zmluvy, zaplatil cenu buď v hotovosti alebo zápočtom, čo kupujúci dodnes nenamieta. Správca dane nenamieta realnosť obchodov, napriek tomu je akceptovaný fakt, že sťažovateľovi nepatrí odpočet DPH. Sťažovateľ zdôraznil, že nešlo o obchody, kedy by medzi účastníkmi prebehla iba fakturácia, ako je to pri podvodoch s DPH bežné, v tomto prípade sa vec reálne predávala, sťažovateľ nezískal ekonomickú výhodu, keď nadobudol kúpené, svoju daňovú povinnosť neobchádzal ani ju neznižoval.

17. Podľa sťažovateľa nie je relevantná ani úvaha súdu o porušení zásady neutrality DPH. Kupujúci a predávajúci boli dva samostatné subjekty, ich personálne prepojenie žiadna právna úprava nevylučuje a o výmaze predávajúceho sťažovateľ nerozhodoval. Prípadnú daňovú výhodu získala spoločnosť K2 Business s.r.o., a to zaplatením kúpnej ceny, nie sťažovateľ.

Tvrdenie o zneužití práva podľa sťažovateľa nie je opodstatnené, sťažovateľ uplatňuje odpočet DPH potom, čo si sám daňovú povinnosť pri reálnom obchode splnil.

18. Na základe uvedených skutočností sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

B)

19. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti z 08.06.2017 (č. l. 99) žalovaný uviedol, že naďalej v plnom rozsahu trvá na svojich doterajších záveroch a má za to, že správca dane neuznal nárok sťažovateľa na odpočítanie dane z predmetných faktúr vystavených prepojenou dodávateľskou spoločnosťou Fekete STAVCENTRUM s.r.o. oprávnene, keď na základe vykonaného dokazovania vyhodnotil zistený skutkový stav ako akt zneužitia práva.

20. Žalovaný uviedol, že aj keď sú sťažovateľ a spoločnosť Fekete STAVCENTRUM s.r.o. samostatné subjekty, za právnickú osobu koná štatutárny orgán a nie je možné prehliadať skutočnosť, že konateľom a jediným spoločníkom spoločnosti Fekete STAVCENTRUM s.r.o. bol v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov W. H., ktorý ako jediný spoločník a konateľ dodávateľskej spoločnosti previedol majetok (hnuteľný majetok a nehnuteľnosti - halu a budovu) zo spoločnosti Fekete STAVCENTRUM s.r.o. na seba, dňa 17.04.2014 ukončil svoje pôsobenie vo funkcii konateľa spoločnosti a dňa 03.06.2014 ako jediný spoločník rozhodol o zrušení tejto spoločnosti a jej zlúčení s nástupníckou spoločnosťou.

Žalovaný zdôraznil, že prevod majetku na sťažovateľa nebol spochybný, avšak pochybnosti správcu dane boli v účele zdaniteľných obchodov. Pokiaľ sťažovateľ uviedol, že došlo k zaplateniu kúpnych cien, žalovaný s týmto tvrdením nesúhlasí. Sťažovateľ účelovo predkladal správcovi dane rôzne doklady a podával rôzne vysvetlenia, avšak pochybnosti správcu dane o tom, že fakturované sumy neboli uhradené, neboli odstránené. Uvedené by podľa žalovaného nebolo porušením žiadneho zákona, ak by daň z tohto prevodu za dodávateľskú spoločnosť aj skutočne odvedol do štátneho rozpočtu. Žalovaný ďalej konštatoval, že práve sťažovateľ podal dňa 25.04.2014 daňové priznanie k DPH za dodávateľskú spoločnosť, teda o povinnosti odvieť daň z týchto zdaniteľných obchodov vedel. Z uvedeného je podľa žalovaného zrejmé, že neodvedením dane do štátneho rozpočtu sa sťažovateľ podieľal na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality DPH, keďže platiteľ dane umelo vytvára podmienky odôvodňujúce žiadosť o odpočet.

21. Žalovaný sa nestotožnil ani s tvrdením sťažovateľa, že prípadnú daňovú výhodu získala spoločnosť K2 Business s.r.o. a nie on sám. Daň z preverovaných zdaniteľných obchodov bola spoločnosť Fekete STAVCENTRUM s.r.o. povinná do štátneho rozpočtu odvieť do 25.04.2014, teda v období, ktoré predchádzalo zrušeniu tejto spoločnosti a jej zlúčeniu s nástupníckou spoločnosťou.

22. Záverom žalovaný uviedol, že nezistil pochybenie správcu dane v postupe, ani iné porušenie platných zákonov. Žalovaný z obsahu spisu ako aj z predložených listinných dôkazov dospel k záveru, že všetky námietky sťažovateľa uvedené v žalobe, ako aj v kasačnej sťažnosti, nie je možné akceptovať

a tieto námietky sú neopodstatnené. Správca dane a žalovaný postupovali podľa jeho názoru v súlade s právnymi predpismi.

Z vyššie uvedených dôvodov žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

#### IV.

##### Právne názory kasačného súdu

23. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj len „Najvyšší súd“) konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.) postupom podľa § 492 ods. 2 S.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná.

Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na internetovej stránke Najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30. apríla 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

24. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 S.s.p. prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania správneho súdu a napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov.

V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti vyššie uvedených dôvodov kasačnej sťažnosti.

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

26. V predmetnej veci je potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok správneho súdu, ktorým bola správna žaloba zamietnutá. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. Tento sťažnostný dôvod vyhodnotil kasačný súd ako neopodstatnený, a to s poukazom na nasledovné.

Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku v znení relevantnom pre prejednávanú vec správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

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

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. znení relevantnom pre prejednávanú vec právo odpočítať daň z

tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

27. Z obsahu administratívneho spisu vyplynulo, že sťažovateľ podal dňa 16.04.2014 daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. štvrťrok 2014, v ktorom deklaroval výšku dane za zdanieľné obchody v sume 40.000,- eur a odpočítanú daň v sume 90.306,81 eur. Výsledným vzťahom k štátnemu rozpočtu bol nadmerný odpočet v sume 50.306,81 eur. Správca dane za účelom zistenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 1. štvrťrok 2014. Spochybnené bolo právo sťažovateľa na odpočítanie DPH z faktúr vystavených spoločnosťou Fekete STAVCENTRUM, s.r.o., a to faktúry č. 101400493 z 21.03.2014, č. 101400498 z 21.03.2014 a č. 101400499 z 21.03.2014.

28. Predmetom zdanieľného obchodu v zmysle faktúry č. 101400493 bol predaj hmotného majetku v celkovej sume 240.000 eur, z ktorej si sťažovateľ odpočítal daň v sume 40.000 eur. Pre odberateľa motorových vozidiel a pracovných strojov STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o. bola 21.03.2014 vystavená faktúra č. 10140001 na sumu 240.000 eur, ku ktorej sťažovateľ predložil aj zmluvu o tichom spoločenstve medzi STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o. a sťažovateľom W. H. (v zmluve identifikovaný prostredníctvom rodného čísla a dátumu narodenia). Za rovnakú sumu nakúpil sťažovateľ predmet plnenia od svojho dodávateľa Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. Na otázku správcu dane, či bol faktúrou č. 10140001 fakturovaný odberateľovi ten istý majetok, ktorý sťažovateľ obstaral od Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. faktúrou č. 101400493 zo dňa 21.03.2014, odpovedal sťažovateľ kladne (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 20205643/2015 zo dňa 11.05.2015). Na otázku správcu dane, ako súvisí vklad tichého spoločníka W. H. do spoločnosti STAVCENTRUM SPIŠ s.r.o. s faktúrou č. 10140001 zo dňa 21.03.2014 vystavenú podnikateľom W. H. - Stavcentrum, odpovedal sťažovateľ, že „nijak nesúvisí“.

29. Faktúra č. 101400499 (celková suma 180.000,- eur, DPH - 30.000,- eur) bola vystavená 21.03.2014 za predaj prevádzkovej budovy v Spišskej Sobote v zmysle kúpnej zmluvy uzavretej medzi Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. ako predávajúcim a sťažovateľom ako kupujúcim. Spôsob úhrady bol zmluvne dohodnutý nasledovne: vzájomné započítanie pohľadávok a záväzkov vo výške 158.000,- eur, rozdiel pohľadávky v sume 22.000,- eur mal uhradiť kupujúci bezhotovostným prevodom na účet predávajúceho do 10 dní od podpísania zmluvy. Sťažovateľ poskytol len informáciu, že faktúra nebola určite uhradená v hotovosti, pretože to zákon neumožňuje. Sťažovateľom boli k daňovej kontrole predložené dva bankové výpisy, v zmysle ktorých 01.04.2014 bola prijatá platba vo výške 71.000 eur od STAVCENTRUM SK, s.r.o. špecifikovaná ako pôžička. V ten istý deň bol uskutočnený prevod pre prijímateľa Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. vo výške 71.000 eur. Dňa 04.04.2014 bola na účet sťažovateľa prijatá platba od Fekete STAVCENTRUM, s.r.o., a v ten istý deň bola z tohto účtu realizovaná platba pre Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. vo výške 70.672,97 eura. K úhrade faktúry č. 101400499 podal sťažovateľ vysvetlenie zo dňa 27.04.2015, v ktorom uviedol, že úhrada bola vykonaná bankovým prevodom 01.04.2014, a to vo výške 21.672,98 eur (časť z celkovej sumy 71.000,- eur pripísanej na účet) a ďalšia časť bola vysporiadaná zápočtom s pohľadávkou za predaj podniku v sume 158.327,03 eur. Samotná pohľadávka vznikla podľa sťažovateľa pri predaji podniku W. H. - Stavcentrum spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. na prelome rokov 2008/2009. Tvrdenie sťažovateľa o úhrade faktúry formou vzájomného zápočtu pohľadávok a záväzkov (na základe zmluvy o predaji podniku) bolo v rozpore so zmluvne dohodnutými podmienkami pri predaji podniku

ustanovenými v časti kúpnej zmluvy - IV. Cena a platobné podmienky, pretože podľa tohto článku zmluvy mala byť posledná splátka kúpnej ceny uhradená dňa 31.01.2012. K uvedenému sa sťažovateľ 11.05.2015 vyjadril, že „je v príkrom rozpore, čo je uvedené v zmluve, lebo komentár zo dňa 27.04.2015 obsahuje formálne chyby, pracovníčka uviedla údaje, ktoré nekorešponujú so skutočnosťou“.

30. Predmetom zdaniteľného obchodu v zmysle faktúry č. 101400498 z 21.03.2014 bol predaj haly na základe kúpnej zmluvy v nadväznosti na dodatok č. 1 k tejto zmluve uzatvorenej medzi kupujúcim (sťažovateľom) a predávajúcim (Fekete STAVCENTRUM, s.r.o.). Spôsob úhrady bol zmluvne dohodnutý bezhotovostným prevodom na účet do 10 dní od podpísania zmluvy. Aj keď sťažovateľ tvrdil (vysvetlenie zo dňa 27.04.2015), že kúpna cena bola uhradená bankovým prevodom (dňa 01.04.2014 vo výške 49.327,03 eura a dňa 04.04.2014 ďalšia časť v sume 70.672,97 eura), podľa údajov o platbe sa nedajú platby priradiť k úhrade predmetnej faktúry, keďže číslo účtu, na ktoré boli platby odoslané, nekorešponduje s číslom účtu odberateľa uvedenom na faktúre, ani na kúpnej zmluve a nesedia ani variabilné symboly. Správcou dane bolo zistené, že časť peňažných prostriedkov v sume 70.672,97 eur, z ktorých bola údajne uhradená faktúra, bola poskytnutá dodávateľom Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. a v ten istý deň mu bola uvedená suma vrátená na ten istý účet, z ktorého bola platba prijatá. K uvedeným zisteniam správcu dane sťažovateľ uviedol, že kúpna cena bola zaplatená a spôsob platby popísal v podanom vyjadrení, hoci obsahuje nedostatky. Na otázku správcu dane, či v súčasnosti vykonáva sťažovateľ v nadobudnutých objektoch ekonomickú činnosť, odpovedal sťažovateľ záporne.

31. Z administratívneho spisu ďalej vyplynulo, že sťažovateľ obe nehnuteľnosti (halu, prevádzkovú budovu - nehnuteľnosti do 5 rokov od ich kolaudácie) v rámci predaja podniku na prelome rokov 2008/2009 predal spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. V zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. nebola pri predaji uplatnená daň z pridanej hodnoty a pri ich predaji v roku 2014 dodávateľ Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. fakturoval cenu vrátane dane z pridanej hodnoty. Sťažovateľ si uplatnil právo na odpočítanie dane, pričom daň z predaja nehnuteľností nebola odvedená a daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2014 za dodávateľa Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. podával elektronicky dňa 25.04.2014 W. H. (ID používateľa: EKR 1013139). Podľa výpisu z Obchodného registra Slovenskej republiky bol W. H. konateľom spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. od 13.02.2004 do 17.04.2014 a spoločníkom od 13.02.2004 do 06.06.2014. Podľa správcu dane si teda sťažovateľ bol vedomý, že dodávateľ má povinnosť priznanú daň zaplatiť, na strane druhej si sťažovateľ ako odberateľ uplatnil neuhradenú daň v príslušnom daňovom priznaní. Predaj podniku, spätný predaj nehnuteľností, vzájomné zápočty pohľadávok a záväzkov, bankové prevody týkajúce sa úhrad predmetných faktúr boli vykonávané medzi majetkovo a personálne prepojenými osobami (W. H., T. Y.), pričom daň z posledného preverovaného uskutočneného zdaniteľného obchodu týkajúca sa faktúr od Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. za predaj nehnuteľností a hmotného majetku nebola do štátneho rozpočtu uhradená. Rozhodnutím jediného spoločníka z 03.06.2014 spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. zanikla bez likvidácie zlúčením s nekontaktnou spoločnosťou K2 Business s.r.o., ktorej právnym nástupcom v dôsledku ďalších prevodov (zlúčení) sa stala spoločnosť RELCO s.r.o. (ktorá je nástupcom cca 760 spoločností so sumárnym daňovým dlhom vyše 23 miliónov eur - pozn. Najvyšší súd Slovenskej republiky).

32. Sťažovateľ 21.05.2015 doručil vyjadrenie k zápisnici o ústnom pojednávaní a predložil zmluvu o tichom spoločenstve, ktorá bola súčasťou faktúry č. 10140001. Zmluva o tichom spoločenstve predložená sťažovateľom dňa 21.05.2015 ako príloha k vyjadreniu sa odlišovala od pôvodnej zmluvy o tichom spoločenstve, ktorú predložil dňa 18.06.2014, a to v identifikácii tichého spoločníka a vo výške vkladu. K faktúre č. 10140001 sťažovateľ v podanom vyjadrení uviedol, že bola vystavená za účelom preukázania vkladu tichého spoločníka, ktorý sa podľa § 8 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. považuje za dodanie tovaru. K faktúram č. 101400499 a 101400498 uviedol sťažovateľ, že po dohode zmluvných strán bol spôsob úhrady kúpnej ceny realizovaný inak, ako ustanovovali príslušné kúpne zmluvy. V podanom vyjadrení k zisteniam uvedeným v protokole dňa 17.06.2015 sťažovateľ k faktúram č. 101400498 a 101400499 uviedol, že kúpne zmluvy boli platne uzavreté. Dohoda o cene, ktorá je obligatórnou náležitosťou každej kúpnej zmluvy, bola v oboch kúpnych zmluvách uvedená. Spôsob

platenia nie je obligatórnou náležitosťou a je na dohode zmluvných strán. K spôsobu úhrady kúpnej ceny podal sťažovateľ vysvetlenie, že tvrdenie správcu dane o tom, že na základe zmluvy o predaji podniku mala byť posledná splátka uhradená k 31.01.2012, je pre toto konanie irelevantné. Kúpna cena za predaj podniku nebola splatená, jej nesplatená časť teda mohla byť použitá pre zápočet s kúpnou cenou. Kúpne zmluvy boli podľa vyjadrenia sťažovateľa platne uzavreté, došlo k odovzdaniu a prevzatiu predávaných vecí, takže išlo o reálne uzatvorené obchody, bez ohľadu na to, či daň na vstupe bola alebo nebola zaplatená, resp. či spôsob platenia kúpnej ceny zodpovedá pôvodne dohodnutému spôsobu platenia.

33. Sťažovateľ ani vo vyrubovacom konaní nepredložil žiadne nové dôkazy, ktorými by preukázal svoje tvrdenia. Sťažovateľ síce zaslal ďalšie podanie (25.11.2015), v ktorom opätovne vysvetľoval rozdielny spôsob úhrady kúpnych cien a predložil ďalšie doklady, avšak predložené doklady považoval správca dane odôvodnene za neúplné a nejednoznačné. Z predložených dokladov a písomností vyplýva, že pôžičku poskytol Peter Fekete identifikovaný rodným číslom (nie fyzická osoba ako podnikateľ), argumentáciu vzájomným započítaním pohľadávok a záväzkov správca dane neuznal z dôvodu, že veriteľom nie je sťažovateľ. Všetky bezhotovostné a hotovostné platby, vzájomné započítanie pohľadávok a záväzkov boli uskutočnené medzi majetkovo a personálne prepojenými osobami. Bezhotovostné platby z 01.04.2015 a 04.04.2015 boli poukazované na účet a zároveň vrátené späť v rovnaký deň. Rovnakým spôsobom bol uskutočnený aj hotovostný vklad a výber z pokladne sťažovateľa dňa 04.11.2009. Finančné prostriedky vložil a následne vybral p. W. H.. Správcovi dane boli predložené rôzne zmluvy o tichom spoločenstve.

34. Sťažovateľ založil svoju kasačnú sťažnosť na nesprávnom právnom posúdení veci krajským súdom a na tvrdení, že odôvodnenie krajského súdu nie je aplikovateľné na prejednávaný prípad (bližšie body 16 a 17).

35. S týmto dôvodom kasačnej sťažnosti zakotveným pod § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. (t.j. nesprávne právne posúdenie vecí) zákonodarca spája právnu situáciu, kedy krajský súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f) S.s.p.), bez väd zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/), aplikuje nesprávnu právnu normu, alebo síce aplikoval správnu právnu normu, ale ju nesprávne interpretoval, a napokon právnu normu síce správne vyložil, ale ju nesprávne aplikoval na zistený skutkový stav.

35. Podľa názoru kasačného súdu tento dôvod kasačnej sťažnosti nebol naplnený. Krajský súd založil svoje rozhodnutie o zamietnutí žaloby na tom, že sťažovateľ nesplnil podmienky pre uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty vyplývajúcej z § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. Krajský súd správne zdôraznil dôkazné bremeno daňového subjektu na preukázanie podmienok na odpočítanie dane a po zvážení všetkých podstatných námietok sťažovateľa dospel k záveru, že vzhľadom na personálnu prepojenosť účastníkov zdaniteľných obchodov v rozhodnom období je nepochybné, že sťažovateľ nielenže mal vedomosť o tom, že uvedenými obchodnými prípadmi dôjde k zneužitiu práva sťažovateľa na odpočet DPH, ale sa priamo na tomto akte zneužitia práva podieľal. Kasačný súd súhlasne dodáva, že pokiaľ si sťažovateľ uplatnil nadmerný odpočet dane, bolo jeho základnou povinnosťou preukázať, že má na jeho uplatnenie právny nárok a ak daňové orgány spochybnili účel deklarovaných zdaniteľných obchodov, bolo na sťažovateľovi, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil).

V prejednávanom prípade bolo správcom dane z dôvodu pochybností o účele deklarovaných obchodov vykonané rozsiahle dokazovanie, na základe ktorého uzavrel, že hlavným cieľom predmetných plnení bolo získať daňovú výhodu. S týmto záverom sa stotožnil žalovaný ako aj krajský súd, ktorý správne konštatoval, že právo na odpočítanie dane možno uplatniť len vo vzťahu ku skutočne splatným daniam, t.j. daniam, zodpovedajúcim plneniu podliehajúcemu dani z pridanej hodnoty, resp. zaplateným z dôvodu ich splatnosti a právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia na faktúre.

36. Zásada zákazu zneužitia práva nemá v zák. č. 222/2004 Z.z. výslovné zákonné zakotvenie, no jej nepriamu definíciu možno nájsť v § 3 ods. 6 Daňového poriadku. Jej bližšie vyjadrenie vyplýva aj z

rozhodnutia Súdneho dvora, ktorý vo veci C-255/02 Halifax uviedol, že na to, aby bola konštatovaná existencia zneužívajúceho konania v oblasti DPH, je potrebné, aby boli splnené dve podmienky, a to na jednej strane predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených na odpočítanie dane musia viesť k získaniu daňovej výhody, na druhej strane z celku objektívnych prvkov musí vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.

Na posúdenie plnení ako zneužívajúcich možno vziať do úvahy čisto umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické alebo personálne prepojenie medzi zahrnutými podnikateľmi v pláne zníženia daňového zaťaženia.

37. Na základe vyššie uvedeného skutkového stavu možno aj podľa kasačného súdu uzavrieť, že u sťažovateľa boli splnené podmienky zneužívajúceho konania. Zjavným zámerom sťažovateľa bolo obísť cieľ sledovaný zák. č. 222/2004 Z.z., keďže faktúry boli vystavené medzi personálne a majetkovo prepojenými osobami, a to prostredníctvom osoby p. W. H., pričom sťažovateľ vedel musel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktorého jediným cieľom je zníženie daňovej povinnosti na dani z pridanej hodnoty, keďže W. H. bol v čase vzniku daňovej povinnosti uvedenej na faktúrach zo dňa 21.03.2014 štatutárnym orgánom aj spoločníkom dodávateľa Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. Uvedené potvrdzujú aj ďalšie zistenia, a to že daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za marec 2014 podal za spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. dňa 24.04.2014 elektronicky p. W. H., ktorý bol v čase vzniku daňovej povinnosti bol štatutárnym orgánom dodávateľa. Nehnutelnosti boli odkúpené späť od dodávateľa, ktorému ich predtým predal v rámci predaja podniku sťažovateľ. Motorové vozidlá a pracovné stroje boli tiež súčasťou predaja podniku, boli kúpené naspäť a ihneď (v ten istý deň) boli predané tretej - personálne prepojenej osobe. Fakturácie, aj toky finančných prostriedkov na bankovom účte, ktorých účel a dôvod sťažovateľ hodnoverne nepreukázal, boli vykonané medzi prepojenými osobami prostredníctvom W. H.. Toky finančných prostriedkov sa preukázali len ako formálne. Sťažovateľ správcovi dane nevedel hodnoverne preukázať ani úhrady faktúr svojmu dodávateľovi. Tieto deklaroval bankovými výpismi, podľa ktorých nebolo možné priradiť odchádzajúce platby k úhradám jednotlivých faktúr, jeho písomné stanoviská k úhradám nekorešponujú s identifikáciami platieb na bankových účtoch a nekorešponujú so zmluvne dohodnutými platobnými podmienkami. Časť úhrady faktúr sťažovateľ vo svojom vyjadrení deklaruje vzájomným zápočtom pohľadávok a záväzkov, ktoré vyplynuli z predaja podniku sťažovateľa pre daňový subjekt Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. Podľa zmluvy o predaji podniku zo dňa 30.12.2008 však posledná splátka kúpnej ceny mala byť uhradená k 31.01.2012. Sťažovateľ rozpory vo svojich tvrdeniach o úhradách faktúr najprv nevedel vysvetliť, následne k nim podal stanovisko, ktoré nepodložil žiadnymi hodnovernými dôkazmi.

38. Kasačný súd sa nestotožňuje s kasačnou námietkou, že tvrdenie o zneužití práva nie je opodstatnené. Je síce pravdou, že personálne prepojenie pri uzatváraní kúpnych zmlúv nie je vylúčené ani zákonom zakázané, avšak vo svetle vyššie opísaného skutkového stavu, je nutné personálne prepojenie vnímať ako jednu zo skutočností potvrdzujúcich zneužívajúce konanie sťažovateľa.

Za zneužitie práva v rozpore s jeho účelom možno považovať taký výkon práva, ktorý nesleduje zákonom zamýšľaný účel, ale môže smerovať k poškodeniu práv iného. V tomto prípade by bol poškodený štát, ak by bol neoprávnene uplatnený nadmerný odpočet sťažovateľovi uznaný resp. vyplatený.

39. Otázkou zneužitia práva sa zaoberal aj Najvyšší súd Slovenskej republiky, ktorý v rozsudku z 11. septembra 2012, sp. zn. 3Sžf/38/2012 vyslovil:

„Bráni právu platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keď plnenia predstavujúce základ tohto práva predstavujú zneužitie.

Preukázanie zneužitia na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.“

40. Aj kasačný súd dospel s poukazom na § 3 ods. 6 Daňového poriadku k záveru, že vzhľadom na obsah a skutočný význam predmetných plnení, ako aj personálne prepojenie medzi spoločnosťami (v osobe W. H.) zúčastnenými v schéme mechanizmu odpočítanej dane z pridanej hodnoty, neboli u sťažovateľa splnené zákonné podmienky na odpočítanie dane z predmetných faktúr. Za daných okolností prípadu postupovali daňové orgány správne, keď neakceptovali požiadavku sťažovateľa na uznanie ním uplatneného nároku na odpočítanie DPH za kúpu predmetných hnutel'ných vecí a nehnuteľností. Sťažovateľ síce správcovi dane predložil doklady (kúpne zmluvy, faktúry) z formálneho hľadiska spĺňajúce zákonom predpísané náležitosti, avšak ustanovenia § 49 ods. 1, 2 zák. č. 222/2004 Z.z. upravujúce hmotnoprávne podmienky na uplatnenie odpočítania dane, sťažovateľ vykladá len gramaticky, zneužívajúc účel zákonnej úpravy.

41. Kasačný súd si v tejto súvislosti dovoľí poukázať na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 23. novembra 2015 sp. zn. 3Sžf/108/2014, v zmysle ktorého:

„Argumentácia svedčiaca právu na odpočet dane nemôže vychádzať len z priamočiareho jazykového výkladu ustanovení § 8 ods. 1 písm. a), § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, ale je potrebné vo vzájomných súvislostiach s využitím teleologického a systematického výkladu prihliadnuť i na základné princípy, na ktorých je výber dane z pridanej hodnoty postavený.“

Preto bolo v konaní správne zohľadnené nielen znenie zákonných ustanovení upravujúcich podmienky uplatnenia nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, ale aj účel tejto právnej úpravy, ako aj základné zásady daňového konania upravené v § 3 Daňového poriadku.

42. Čo sa týka námietky sťažovateľa v kasačnej sťažnosti o reálnosti obchodu a splnení hmotnoprávnych podmienok zdaniteľného plnenia, kasačný súd uvádza, že spornou otázkou v prejednávanej veci nebola reálnosť zdaniteľného plnenia, ako sa to snaží naznačiť sťažovateľ, ale podstatná a rozhodujúca bola otázka posúdenia charakteru a cieľa deklarovaných obchodov. Spochybnený bol ich účel a umelá povaha, zacielená výlučne na uplatnenie práva na odpočítanie dane na vstupe pri súčasnom neodvedení dane na strane personálne prepojeného dodávateľa a z toho vyplývajúca snaha o získanie daňovej výhody. Ani túto námietku sťažovateľa preto nemožno vyhodnotiť ako dôvodnú.

43. Kasačný súd vyhodnotil za nedôvodné aj tvrdenie sťažovateľa, že prípadnú daňovú výhodu získala spoločnosť K2 Business s.r.o. Vzhľadom na to, že sa zdaniteľné obchody uskutočnili v marci 2014, bola spoločnosť Fekete STAVCENTRUM s.r.o. povinná priznať daň do štátneho rozpočtu odviesť v zmysle § 78 zák. č. 222/2004 Z.z. do 25.04.2014. Ako vyplýva z výpisu z Obchodného registra Slovenskej republiky spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. bola dobrovoľne, na základe rozhodnutia jediného spoločníka - W. H. (sťažovateľa) vymazaná z obchodného registra s účinnosťou od 07.06.2014 a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť K2 Business, s. r. o. Daňová povinnosť teda vznikla v období, ktoré predchádzalo zrušeniu spoločnosti Fekete STAVCENTRUM s.r.o. a jej zlúčeniu s nástupníckou spoločnosťou.

44. Najvyšší súd má na základe vyššie uvedených záverov za preukázané, že krajský súd vec správne právne posúdil, keď žalobu zamietol. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností, rešpektujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov vo vzájomných súvislostiach viažucich sa k deklarovanému prijatému zdaniteľnému plneniu (§ 3 ods. 3 a ods. 6 Daňového poriadku), prijal a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zák. č. 222/2004 Z.z. a účelom ním sledovaným. Napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie, má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia v zmysle § 63 Daňového poriadku, pričom vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je správne právne posúdený. Uvedené možno konštatovať aj o rozhodnutí krajského súdu, ktoré spĺňa atribúty rozhodnutia zaručujúceho právo na spravodlivý proces a v konaní sa rozhodovaní krajského súdu nebolo zistené porušenie zákona (§ 440 S.s.p.).

45. Kasačný súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými v

predchádzajúcich konaniach o tom, že zistené zneužívajúce konanie sťažovateľa je nezlučiteľné s priznaním na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

Námietky sťažovateľa uplatnené v kasačnej sťažnosti nie sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť a zákonnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, a preto Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

Podľa § 461 S.s.p. kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

46. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok sťažovateľa a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedených rozhodnutiach (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp. zn. 3Sžf/108/2014 a sp. zn. 3Sžf/38/2012, pri ktorých kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 469 v spojení s § 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchytil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

47. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a žalovanému ich nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.).

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

#### **Poučenie:**

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