

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5SŽf/57/2016  
Identifikačné číslo spisu: 1014201511  
Dátum vydania rozhodnutia: 28.03.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1014201511.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbanovej a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu: ERS Holding, spol. s r.o., so sídlom Šamorínska 10, Bratislava, IČO: 35 702 982, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1100302/1/258730/2014/1042 zo dňa 3. júna 2014 a č. 1100302/1/262429/2014/1042 zo dňa 5. júna 2014, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S 192/14, 2S 193/14-582 zo dňa 13. januára 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S 192/14, 2S 193/14-582 zo dňa 13. januára 2016 p o t v r d z u j e .

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

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 2S 192/14, 2S 193/14-582 zo dňa 13. januára 2016 podľa § 250j ods. 2 písm. c/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/258730/2014/1042 zo dňa 03.06.2014 a č.1100302/1/262429/2014/1042 zo dňa 05.06.2014 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania pozostávajúcu zo zaplatených súdnych poplatkov za podané žaloby vo výške 140,- €.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 1100302/1/258730/2014/1042 zo dňa 03.06.2014 žalovaný na odvolanie žalobcu potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9104408/5/202755/2014/BieM zo dňa 17.01.2014, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 18 000,- €za zdaňovacie obdobie február 2011.

3. Napadnutým rozhodnutím č.1100302/1/262429/2014/1042 zo dňa 5.6.2014 žalovaný na odvolanie žalobcu potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č.

9104408/5/202423/2014/BieM zo dňa 17.01.2014, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel na DPH v sume 50 000,- € za zdaňovacie obdobie november 2011.

4. Z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia január - september, november - december 2011 z dôvodu podozrenia, že žalobca a daňové subjekty v reťazci obchodných spoločností, ktoré sú personálne prepojené na osobu P. P. (podľa údajov z OR bol/je menovaný konateľom a spoločníkom v 79 spoločnostiach), si prostredníctvom podaných daňových priznaní uplatňujú a aj odpočítavajú DPH z deklarovaných zdaniteľných obchodov, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie.

5. Správca dane zistil, že v kontrolovanom zdaňovacom období február 2011 si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 14 000,- € za deklarované zdaniteľné obchody (konečný návrh štúdie - rozpracovanosti na Šamorínskej 10 - prestavba) uvedené na faktúre číslo 11VF006 (interné číslo 11DF0015) zo dňa 28.02.2011 od personálne prepojenej spoločnosti REAL -DESIGN, spol. s r.o., Šamorínska 10, 821 06 Bratislava, IČO: 35830506, IČ DPH: SK2020247603. Na výzvu správcu dane, ako použil nakúpené tovary a služby na dodanie tovarov a služieb a na preukázanie opodstatnenosti odpočítania dane podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH žalobca uviedol, že „dodanie tovaru a služieb nastane po výstavbe prístavby.“ Uviedol, že odpoveď na otázku, o aký konečný návrh štúdie sa jedná, je na DVD nosiči, pričom sa vyjadril, že „väčšina vecí bola vykonávaná buď zamestnancom REAL - DESIGN, s.r.o. alebo na základe osôb, ktoré vykonávajú činnosť na základe osobitného povolenia, ktorí predmetnú činnosť fakturujú, v tomto prípade sa dá povedať, že ide o subdodávateľský vzťah“. Podľa žalobcu úhrada faktúry č. 11VF006 prebehla tak, že pohľadávka ERS Holding, spol. s r.o. bola postúpená do Best factoring, spol. s r.o. (v ktorej je konateľom P. P.) a bola uhradená vzájomným zápočtom medzi Best factoring, spol. s r.o. a REAL - DESIGN, s.r.o. a časť bola uhradená cez banku (zápisnica o ústnom pojednávaní číslo 9104408/5/4501915/2013/BieM zo dňa 04.10.2013).

6. V kontrolovanom zdaňovacom období február 2011 si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 4 000,- € za deklarované zdaniteľné obchody (výpomoc pri spracovaní návrhu riešenia stratégie pre „Vášho klienta“) uvedené na faktúre číslo 11VF053 (interné číslo 11VF016) od personálne prepojenej spoločnosti ERS Office Service, spol. s r.o., Šamorínska 10, Bratislava (v ktorej sú od 26.09.2009 spoločníci: právnická osoba ERS Holding spol. s r.o. a fyzická osoba: P. P.). Podľa predložených dokladov daňový subjekt daň uvedenú na predmetnej faktúre priznal a odviezol v zdaňovacom období 1. štvrt'rok 2011. K faktúre č. 11VF053 bola predložená objednávka služieb od ERS Holding, spol. s r.o. zo dňa 31.01.2011 a vyhlásenie objednávateľa o dodaní služieb ERS Holding, spol. s r.o. zo dňa 28.02.2011, ktoré boli podpísané konateľom spoločnosti P. P. Predmetom dodávky mala byť výpomoc služieb, pri ktorej bola dohodnutá odmena vo výške 20 000,- € bez DPH pre klienta STAR CENTRUM, a.s., ktorý je personálne prepojený na osobu P. P., ktorý je podľa údajov zapísaných v obchodnom registri v uvedenej spoločnosti od 10.05.2007 predsedom predstavenstva. Podľa vyjadrenia konateľky dodávateľskej spoločnosti ERS Office Service, spol. s r.o. „návrh riešenia - stratégie nebol vypracovaný subdodávateľsky, ale vypracovala ho ona osobne ako konateľka spoločnosti“. Do zápisnice o ústnom pojednávaní sa k predmetu fakturácie vyjadrila konateľka uvedenej spoločnosti p. K., kde uviedla, že „v danom prípade išlo o rozloženie rizika podnikateľských aktivít spoločnosti ERS Holding ako aj jej dcérskych spoločností s počtom strán 39 z decembra 2011“.

7. V kontrolovanom zdaňovacom období november 2011 správca dane zistil, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 3 000,- € za deklarované zdaniteľné obchody - reklamno-mediálna kampaň za obdobie 11/2011 uvedené na faktúre číslo 11VF0104 (interné číslo 11DF0153) zo dňa 30.11.2011 v celkovej sume 18 000,- €, z toho DPH 3 000,- €, ktorú vyhotovila spoločnosť REK Media, s.r.o. (od 14.03.2007 do 29.04.2013 ERS Media, spol. s r. o.), 935 31 Dolná Seč (od 14.03.2007 do 29.04.2013 Šamorínska 10, Bratislava), IČO: 36752096, IČ DPH: SK2022356875. V uvedenej spoločnosti bol od jej vzniku do 29.04.2013 konateľom P. P. a od 30.04.2013 je konateľom bulharský občan N. G. L., ul. R. K. XX, A. XXXX, K., ktorý je nekontaktný. Spoločnosť REK Media, s.r.o. nevidovala v roku 2011 žiadnych zamestnancov, ktorí by mohli fakturované zdaniteľné obchody vykonať, pretože posledné ročné hlásenia k dani zo závislej činnosti podala za rok 2008 a od roku 2009 až doteraz nepodala ročné

hlásenia k dani zo závislej činnosti. Z toho je podľa žalovaného zrejme, že uvedený daňový subjekt nemohol reálne vo vlastnej réžii fakturované zdaniteľné plnenia žalobcovi dodať. Z výsledkov šetrení dožiadaného Daňového úradu Nitra vyplynulo, že na adrese sídla spoločnosti REK Media, s.r.o. sa nachádzal rodinný dom bez označenia preverovanej spoločnosti a v dome nebol nikto prítomný. Starosta obce Dolná Seč uviedol, že o spoločnosti REK Media, s.r.o. ešte nepočul a na uvedenej adrese býva pán T. I., ktorý sa vyjadril, že dom vlastní jeho dcéra a o spoločnosti REK Media, s.r.o. nič nevie. Súčasného konateľa - N. G. L. ani predošlého konateľa - P. P. nepozná. Na výzvu správcu dane na predloženie dokladov za účelom preverenia zdaniteľných obchodov uskutočnených medzi žalobcom a daňovým subjektom REK Media, s.r.o. konateľ spoločnosti ERS Holding spol. s r.o. P. P. predložil ako dôkazný prostriedok vyhlásenie o dodaní služieb zo dňa 23.11.2011, podľa ktorého mali byť predmetné zdaniteľné obchody dodané na základe zmluvy zo dňa 26.06.2010 a jej dodatku č. 1 zo dňa 13.03.2011, pričom predmetné vyhlásenie bolo podpísané za spoločnosť ERS Holding, spol. s r.o. konateľom P. P. ako preberajúcim a za spoločnosť ERS Media, spol. s r.o. ako odovzdávajúcim taktiež konateľom P. P. Úhrady alebo iné skutočnosti súvisiace s deklarovateľnými zdaniteľnými obchodmi nebolo možné zistiť, pretože nový konateľ daňového subjektu REK Media, s.r.o. je nekontaktný.

8. V kontrolovanom zdaňovacom období november 2011 správca dane zistil, že daňový subjekt si uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 47 000,- € za deklarované zdaniteľné obchody (rozpracovanosť projektu pre stavebné povolenie „Veľké Pálenisko“ betonáreň a spevnené komunikácie - cesty) uvedené na faktúre číslo 11VF031 (interné číslo 11DF0156) zo dňa 30.11.2011 v celkovej sume 282 000,- €, z toho DPH v sume 47 000,- €, od personálne prepojenej spoločnosti REAL - DESIGN, spol. s r.o., Šamorínska 10, Bratislava, IČO: 35830506, IČ DPH: SK2020247603.

9. V priebehu miestneho zisťovania u daňového subjektu REAL-DESIGN, spol. s r.o. správca dane zistil, že deklarovateľný dodávateľ má predmetnú faktúru evidovanú v knihe vydaných faktúr a v záznamoch DPH, v ktorých bola daň z pridanej hodnoty z predmetnej faktúry uvedenou spoločnosťou priznaná a odvedená v zdaňovacom období november 2011. K predmetu fakturácie žalobca predložil správcovi dane zmluvu o dielo zo dňa 09.09.2011, podľa ktorej sa zmluvné strany dohodli na vypracovaní projektovej dokumentácie v celkovej cene 3 060 000,- €. Žalobca zároveň predložil aj odovzdávací protokol zo dňa 30.06.2011 medzi ERS Holding, spol. s r.o. a REAL - DESIGN, spol. s r.o., ktorý bol podpísaný aj na strane dodávateľa aj na strane odberateľa konateľom spoločnosti P. P..

10. Na otázky správcu dane ako použil žalobca nakúpené tovary a služby na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ sa konateľ v priebehu ústneho pojednávania nevyjadril, v písomnom vyjadrení uviedol, že dodanie tovaru a služieb nastane po výstavbe projektu.

11. Správca dane v procese výkonu daňovej kontroly zistil, že vo všetkých spoločnostiach, ktoré dodávali tovar alebo službu je/bol štatutárnym orgánom prípadne spoločníkom P. P.. Ide o spoločnosť REAL-DESIGN, spol. s r.o., ERS Office service, spol. s r.o., REK MEDIA, s.r.o. Úhrady sa vykonali zápočtom s majetkovo a personálne prepojenými osobami. Daňové subjekty, ktoré dodávali tovar alebo službu, mali minimálnu vlastnú daňovú povinnosť na úhradu alebo nadmerný odpočet. Pri predaji tovaru alebo služby si predávajúce spoločnosti opäť znížili vzniknutú daňovú povinnosť nákupom tovaru a služieb, od majetkovo a personálne prepojených osôb, a to hlavne kde bol/je konateľom alebo spoločníkom P. P. - ERS systems, spol. s r.o., Bau Konzorcium, spol. s r.o., ERS Office service, spol. s r.o. Z analýzy podaných daňových priznaní k DPH správca dane zistil, že žalobca od zdaňovacieho obdobia január 2004 v podaných daňových priznaniach vykázal nadmerný odpočet vo výške 1 450 225,34 € a vlastnú daňovú povinnosť vo výške 348 009,69 € (prepočet bol správcom dane spracovaný k údajom k 18.11.2013).

12. Podľa žalovaného pre splnenie zákonných podmienok pre uznanie nároku na odpočítanie dane nepostačuje, ak žalobca deklaruje prijatie dodávky tovaru alebo služby len preukázaním daňového dokladu - faktúry s predpísaným obsahom, resp. aj inými dokladmi. Daňové doklady musia na jednej strane jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia a na druhej strane je potrebné, aby bolo preukázané, že k prijatiu zdaniteľného obchodu, ktorý je deklarovateľný na faktúre reálne aj došlo a že tieto

boli daňovým subjektom použité na účely jeho podnikateľskej činnosti. Pokiaľ nie sú splnené tieto hmotnoprávne podmienky, nie je možné konštatovať, že žalobca preukázal rozhodujúce skutočnosti, ktoré mali vplyv na priznanie práva na odpočítanie dane tak, ako ho žalobca deklaroval v podanom daňovom priznaní za kontrolované zdaňovacie obdobie. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH vzniká platiteľovi právo odpočítať daň z tovarov a služieb dňom vzniku daňovej povinnosti pri dodaní týchto tovarov a služieb. Moment vzniku práva na odpočítanie dane je spojený so vznikom daňovej povinnosti. Ak nedôjde ku vzniku daňovej povinnosti, nemôže vzniknúť ani nárok na odpočet dane. Deň, kedy vznikne právo na odpočítanie dane, je totožný s dňom, kedy vznikla daňová povinnosť (daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru alebo dňom poskytnutia služby alebo ak bola prijatá platba vopred, daňová povinnosť vzniká dňom prijatia platby). Uvedené podľa žalovaného vyplýva aj z judikatúry ESD

(napr. C-342/87 - Genius Holding). Podľa rozsudku právo na odpočet sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre, teda právo na odpočet dane nevzniká tým, že daň je uvedená na faktúre. Z rozsudku vyplýva, že pokiaľ platiteľ dane uplatní vo faktúre DPH na transakciu, ktorá je napr. oslobodená od dane, resp. transakciu, ktorá nie je predmetom dane (t.j. nevznikla povinnosť uplatniť daň na výstupe podľa zákona a DPH je účtovaná neoprávnene), právo na odpočet dane príjemcovi plnenia nevzniká.

13. V deklarovaných obchodných transakciách podľa žalovaného ide iba o vyhotovenie faktúr za dodávky, ktoré sú bez ekonomického opodstatnenia - ide o vyrábanie faktúr s nehmotnými dodávkami, podklady preukazované platiteľom sú iba jednoduché dokumenty odpísané z verejne dostupných zdrojov, jednoduché grafické návrhy, ako aj dokumentácia, ktorá je určená širokému okruhu záujemcov. Jednotlivé dokumenty predkladané správcovi dane pri kontrole nemali presné špecifikácie, výpočty, ako aj nemali formu, ktorá by potvrdzovala, že príslušná nehmotná dodávka je určená výhradne len pre odberateľa ERS Holding, spol. s r.o. Hodnota za dodávky je neúmerne vysoká a pre svoju všeobecnosť nie je využiteľná pre ekonomickú činnosť príjemcu.

14. Správca dane v rámci daňovej kontroly získal oprávnené pochybnosti o tom, či boli predmetné zdaniťelné obchody dodané tak, ako sú deklarované v predmetnej faktúre a následne použité na účely podnikateľskej činnosti kontrolovaného daňového subjektu. Preukázať uskutočnenie zdaniťelného plnenia osobou uvedenou v predloženej faktúre, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, je povinnosťou daňového subjektu a nie správcu dane.

15. Žalovaný uviedol, že správca dane pri posúdení práva na odpočítanie dane vychádzal z dikcie ustanovení zákona o DPH (vnútroštátny predpis), zohľadňujúc tiež závery rozsudkov súdneho dvora obsahujúce výklad tzv. šiestej smernice o DPH (od 01.01.2007 nahradenej smernicou Rady 2006/112/ES) o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dani z obratu. Predmetné plnenia (deklarované na faktúrach od personálne prepojeného daňového subjektu) i napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu vedú podľa žalovaného len k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Zo šetrenia správcu dane bolo podľa žalovaného preukázané, že jediným cieľom zúčastnených spoločností v reťazci personálne prepojených obchodných spoločností bolo vytvoriť podmienky, na základe ktorých daňové subjekty zapojené do týchto obchodných transakcií predstierali ekonomickú podstatu podnikania, aby v konečnom dôsledku kontrolovaný žalobca získal neoprávnený prospech vo forme odčerpania nadmerných odpočtov zo štátneho rozpočtu. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na rozhodnutia súdneho dvora, napr. vo veciach C-255/02 a C-110/99, z ktorých vyplýva, že šiesta smernica o DPH bráni právu platiteľa dane na odpočet tejto dane zaplatenej na vstupe, keď plnenia predstavujúce základ tohto práva predstavujú zneužitie.

16. S poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci 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 žalovaný dôvodil, že v daňovom konaní má každý daňový subjekt povinnosť jednak daň priznať (bremeno tvrdenia) a jednak povinnosť toto tvrdenie preukázať (dôkazné bremeno). Povinnosť dôkazného

bremena na strane daňového subjektu vzniká vtedy, ak správca dane vyjadří relevantné pochybnosti o jeho tvrdeniach. Správca dane nemusí z úradnej povinnosti vyhľadávať a ziskávať skutočnosti, ktoré by mohli byť podkladom k tomu, aby žalobca mohol v konaní uplatniť svoje nároky na priznanie odpočítania dane. Povinnosťou správcu dane, pokiaľ ide o nároky uplatnené daňovým subjektom, je tieto prejednať a umožniť daňovému subjektu ich existenciu z právne významných hľadísk preukázať relevantnými dôkazmi. Touto zásadou sa správca dane podľa názoru žalovaného dôsledne riadil.

17. Podľa žalovaného správcu dane správne poukázal na skutočnosť, že Súdny dvor EÚ vo veci C-255/02 Halifax definoval zneužitie práva. Podľa vyjadrenia generálneho advokáta vo veci Halifax, z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva všeobecná zásada práva Spoločenstva spočívajúca v tom, že o právo Spoločenstva sa nemožno opierať na zneužívajúce alebo podvodné účely. Táto všeobecná zásada výkladu je uplatniteľná aj na ustanovenia tzv. Šiestej smernice (teraz smernica 2006/112/ES). Pravidlá DPH majú byť vykladané v súlade so všeobecnou zásadou zákazu zneužitia práva Spoločenstva. Boj proti daňovým podvodom je uznaným cieľom smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorú zákon o DPH transponuje. O zneužitie práva sa jedná v prípade, ak predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu (zákon o DPH) viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami.

18. Na základe tejto judikatúry možno podľa žalovaného skonštatovať, že spoločnosť ERS Holding, spol. s r.o. kúpou tovarov a služieb od dodávateľov REAL-DESIGN, spol. s r.o. a ERS Office service, spol. s r.o. musela presne vedieť, akých obchodov sa zúčastňuje, pretože uvedené daňové subjekty sú navzájom personálne a majetkovo prepojené osobou P. P..

19. Žalovaný zistil, že predložené dôkazy a zistenia správcu dane nasvedčujú tomu, že uplatnenie odpočítania dane daňovým subjektom za dodanie tovarov a služieb, aj napriek formálnemu dodržaniu zákonom určených podmienok (faktúra od platiteľa vyhotovená podľa § 71 zákona o DPH), viedlo k získaniu daňovej výhody a aj konanie daňového subjektu viedlo k takémuto cieľu. Predložené dôkazy a zistenia nasvedčujú zneužitiu práva a vedú k záveru, že práve zneužitie práva na odpočítanie DPH bolo hlavným cieľom transakcií uvedených na faktúrach od dodávateľov: REAL-DESIGN, spol. s r.o. a ERS Office service, spol. s r.o.. Právo platiteľa dane na odpočítanie DPH na vstupe od DPH splatnej na výstupe, ktorá vznikla z uskutočnenia zdaniteľných dodávok, predstavuje prirodzený dôsledok zásady neutrality. Ak sa však zistí zneužitie práva, ako tomu bolo podľa žalovaného aj v posudzovanom prípade, príslušné ustanovenia smernice o práve na odpočítanie dane, riadne vykladané v súlade so zásadou zakazujúcou zneužitie práva Spoločenstva, uvedené právo nepriznávajú.

20. Podľa žalovaného Najvyšší súd SR rozsudok súdneho dvora C-504/10 zo dňa 27.10.2011 aplikoval následne aj v ďalších svojich rozsudkoch vydaných v predmetnej veci (napr. 3Sžf/20/2010 a 5Sžf/66/2011) a vyslovil zásadu, že je povinnosťou krajského súdu osobitne sa vysporiadať s otázkou, či vzhľadom na všetky skutkové okolnosti, týkajúce sa poskytnutia služby, o ktorú ide vo veci samej, došlo k zneužitiu práva, pokiaľ ide o právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe alebo nie.

21. Krajský súd vychádzajúc zo žalobných dôvodov, konštatoval, že zahájenie daňovej kontroly prebehlo v medziach zákona. V priebehu kontroly vykonal správca dane rozsiahle preverovania a šetrenia pre posúdenie opodstatnenosti uplatneného práva na odpočítanie dane z vyššie opísaných obchodov, vrátane šetrení u žalobcových dodávateľov. Žalobcu vyzýval na preukázanie, akým spôsobom na svoje podnikanie použil preverované dodávky, u ktorých mal pochybnosti o správnom, pravdivosti a úplnosti predložených dokladov. Na každom z ústnych pojednávaní sa mal žalobca možnosť vyjadriť k zisteniam správcu dane a predložiť dôkazy o svojich tvrdeniach. Krajský súd sa nestotožnil so žalobcom v tom, že by mu správca dane odoprel právo dôsledne sa vyjadriť ku všetkým dokumentom tvoriacim obsah spisu. Správca dane do tohto práva žalobcu nezasiahol ani tým, že ho informoval o spolplatnení vyhotovenia fotokópií dokladov nachádzajúcich sa v spise. Krajský súd zdôraznil, že žalobca bol so všetkými zisteniami správcu dane priebežne oboznamovaný a mal právo nazerať do dokladov nachádzajúcich sa v spise. V naznačenom smere preto nedošlo zo strany správcu dane k nezákonnému postupu, ktorý by ukraľoval žalobcu na jeho právach.

22. V súvislosti so sťažnosťou žalobcu zo dňa 18.11.2013 na postup zamestnanca správcu dane Ing. M. K., krajský súd uviedol, že touto sťažnosťou žalobca namietal neopodstatnenosť požiadavky uvedeného zamestnanca na predloženie konkrétnych dokladov a neprímeranosť lehoty, v ktorej žiadal predmetné doklady predložiť. Nenamietal zaujatosť menovaného zamestnanca v procese daňovej kontroly. Žalovaný preto postupoval v súlade so zákonom, keď predmetnú sťažnosť vyhodnotil ako námietku proti postupu zamestnanca správcu dane a nie ako námietku zaujatosti, o ktorej by bolo potrebné rozhodnúť. Tým, že sa dotknutý zamestnanec naďalej zúčastňoval daňovej kontroly, preto nedošlo k nezákonnému zásahu do žalobcových práv.

23. Za nedôvodnú považoval krajský súd aj námietku žalobcu, že nebola dodržaná lehota na vykonanie daňovej kontroly, ktorá je podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku najviac jeden rok od začatia kontroly. Daňová kontrola bola začatá dňom 19.12.2012, ktorý bol určený oznámením správcu dane o daňovej kontrole (§ 46 ods. 1 veta prvá Daňového poriadku) a bola skončená dňom 10.12.2013, kedy bol žalobcovi doručený protokol z daňovej kontroly (§ 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku). Lehota 15 pracovných dní určená správcom dane žalobcovi na vyjadrenie sa k zisteniam uvedených v protokole a na označenie dôkazov sa v zmysle zákona do lehoty na výkon daňovej kontroly nezapočítava. Protokol obsahuje všetky zákonom vyžadované náležitosti, vrátane namietaného súpisu kontrolovaných dokladov (§ 47 písm. g/ Daňového poriadku) i vyjadrení žalobcu k zisteným skutočnostiam, ktoré uviedol do zápisnice o ústnom pojednávaní u správcu dane dňa 25.11.2013. Daňová kontrola bola vykonaná v súlade so zákonom a preto protokol z nej vyhotovený spĺňa všetky zákonné požiadavky na to, aby bol použitý ako dôkazný prostriedok v následnom vyrubovacom konaní. V rozpore s Daňovým poriadkom ani s iným všeobecne záväzným predpisom nie je ani skutočnosť, že na základe daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia január - september a november - december 2011, ktorá bola začatá jedným oznámením a ukončená jedným protokolom, bolo vydaných celkom 11 rozhodnutí za každé jednotlivé mesačné zdaňovacie obdobie. Zo žaloby nie je zrejmé, v čom sa má tento postup správcu dane priečiť zásadám Daňového poriadku a právnej istote a najmä ako ukrátil žalobcu na jeho právach.

24. Dňa 01.01.2014 nadobudla účinnosť novela Daňového poriadku vykonaná zákonom č. 440/2012 Z.z., ktorá zaviedla povinnosť všetkým platiteľom dane z pridanej hodnoty doručovať podania orgánom finančnej správy výlučne elektronickými prostriedkami do elektronickej podateľne Finančného riaditeľstva SR. Všetky písomnosti daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane z pridanej hodnoty, doručené orgánom finančnej správy po dátume 01.01.2014 inou ako elektronickou formou, sa podľa zákona považujú za nepodané a správca dane na ne neprihliada. Keďže žalobca doručil písomné vyjadrenie k protokolu do podateľne správcu dane dňa 03.01.2014, postupoval správca dane i žalovaný v súlade so zákonom, keď toto vyjadrenie v ďalšom konaní nevzali do úvahy. S ohľadom na to, že daňová kontrola sa u žalobcu začala už za účinnosti Daňového poriadku (zákon č. 563/2009 Z.z.), nemôže sa žalobca na základe ustanovenia § 165 ods. 4 Daňového poriadku dovolávať právneho režimu zákona č. 511/1992 Z.z. o správe daní, ktorý sa vzťahuje len na tie daňové kontroly, ktoré boli začaté podľa tohto zákona a neboli ukončené pred účinnosťou zákona č. 563/2009 Z.z. (Daňový poriadok). Preto považoval krajský súd tvrdenie žalobcu, že ku dňu 01.01.2014 mu nevznikla povinnosť doručovať podania elektronicke a naďalej mohol doručovať obvyklým spôsobom podľa § 13 ods. 1 a § 27 ods. 5 Daňového poriadku, za nepodložené.

25. Krajský súd sa nemohol stotožniť ani s tvrdením žalobcu, že napadnuté rozhodnutie je nezákonné z dôvodu prekročenia lehoty 60 dní podľa § 65 ods. 1 Daňového poriadku na rozhodnutie o podaných odvolaniach. Poukázal na to, že správca dane ešte pred uplynutím uvedenej lehoty požiadaval dňa 1.4.2014 Ministerstvo financií SR o jej predĺženie podľa § 65 ods. 2 Daňového poriadku. Nadriadený orgán predmetnej žiadosti vyhovel a lehotu na rozhodnutie o podaných odvolaniach žalobcu predĺžil do 11.07.2014. Túto lehotu žalovaný dodržal a v prejednávanych veciach rozhodol dňa 03.06.2014, resp. 05.06.2014, pričom do uplynutia predĺženej lehoty žalobcovi predmetné rozhodnutia aj doručil. V uvedenom smere preto nepostupoval žalovaný v rozpore so zákonom.

26. K námietkam žalobcu ohľadom povahy a záväznosti rozhodnutí Súdneho dvora EÚ, krajský súd

podotkol, že súdny dvor je jedinou inštitúciou, ktorá je oprávnená podávať záväzný výklad práva EÚ a prispievať tak k jeho jednotnému uplatňovaniu vo všetkých členských štátoch EÚ. Povinnosť riadiť sa výkladom súdneho dvora má nielen účastník konania a súd, ktorý o výklad práva EÚ požiadal, ale všetky členské štáty, ich inštitúcie i obyvateľstvo. Rozhodnutia súdneho dvora v otázkach výkladu práva EÚ, vrátane smerníc o jednotnom systéme DPH, ktoré boli implementované do právneho poriadku SR, teda majú všeobecnú záväznosť.

27. Krajský súd ďalej uviedol, že správne orgány pri hodnotení skutkového stavu dôvodne poukázali na zneužitie práva a jeho dôsledky v zmysle rozhodnutia súdneho dvora vo veci C-255/02 Halifax, v ktorom sa uvádza: „Ak platiteľ alebo skupina vzájomne prepojených platiteľov dane vykoná viac plnení, ktoré ako celok vytvoria umelú situáciu, ktorej jediným cieľom je vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, na takéto plnenia sa nesmie prihliadať“ (odsek 66). Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva všeobecná zásada práva EÚ spočívajúca v tom, že o toto právo sa nemožno opierať na zneužívajúce alebo podvodné účely, či na zaistenie výhod, ktoré sú zjavne v rozpore s jeho účelmi a cieľmi. Spoločné pravidlá dane z pridanej hodnoty majú byť vykladané v súlade so všeobecnou zásadou zákazu zneužitia práva EÚ. O zneužitie práva sa jedná v prípade, ak deklarované plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach tzv. šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu (zákon o DPH) viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami.

28. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 a § 51 zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane. Zákonodarca požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočítanie uplatňuje, preukázal, že splnil podmienky, ktoré pre nárok na odpočítanie zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľný obchod bol uskutočnený tak, ako je deklarovaný na faktúre. Samotné faktúry, zmluvy, vyhlásenia zmluvných strán o poskytnutom plnení či evidencie DPH alebo iné formálne doklady ešte nepreukazujú, že vzniklo právo na odpočítanie dane, doklady musia byť odrazom reálneho plnenia. Technicky je totiž možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie. Predloženie dokladov je teda len jednou z hmotnoprávnych podmienok na uznanie nároku na odpočítanie dane. Aby mohol byť uplatnený nárok na odpočítanie dane, musia mať nadobudnuté tovary a služby priame a bezprostredné spojenie s výstupnými plneniami, ktoré sú dôvodom pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Je preto nevyhnutné, aby zámer platiteľa, ako použije prijaté plnenia, bol zrejmý v čase vzniku práva na odpočítanie dane, aby bolo jednoznačné, že prijaté tovary alebo služby sa viažu k uskutočneniu plnení, s ktorými je spojený nárok na odpočet dane. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zaručuje plnú neutralitu dane, čo sa týka daňového zaťaženia všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich účel a výsledok, pokiaľ tieto činnosti ako také podliehajú dani z pridanej hodnoty.

29. Žalovaný i správca dane postavili závery o neoprávnenosti uplatneného práva na odpočítanie dane v podstate na tom, že daňové subjekty v reťazi spoločností prepojených na osobu Mgr. P. P. si prostredníctvom daňových priznaní odpočítavajú DPH z hodnoty deklarovaných zdaniteľných obchodov, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie. Na základe podrobných šetrení u žalobcu i prepojených daňových subjektov (REAL-DESIGN, s.r.o., ERS Office Service, s.r.o., REK Media, s.r.o.) správca dane deklaroval žalobcovi svoje pochybnosti o hodnovernosti a pravdivosti predložených daňových dokladov a žiadal ho o preukázanie, ako použije deklarované služby uvedených spoločností na dodávku tovarov alebo služieb (na svoje zdaniteľné plnenia). V prípade spoločnosti REAL-DESIGN, s.r.o. sa jednalo o podkladovú štúdiu pre prestavbu nehnuteľnosti vo vlastníctve žalobcu na Šamorínskej 10 v Bratislave, resp. o projekt pre stavebné povolenie pre betonáreň a cesty v objekte Veľké Pálenisko. Podľa vyjadrenia žalobcu mali byť plnenia fakturované spoločnosťou REAL-DESIGN, s.r.o. použité na podnikanie žalobcu s uvedeným nehnuteľným majetkom po realizácii stavby/prestavby. Žalobca doložil správcovi dane okrem vytlačenej úvodnej strany dokumentov, ktoré mali byť vypracované spoločnosťou REAL-DESIGN, s.r.o., aj DVD nosič, ktorý mal obsahovať predmetnú štúdiu resp. projekt. Takisto v prípade dodávky fakturovanej spoločnosťou ERS Office Service, s.r.o. žalobca predložil písomne vypracovaný materiál, za ktorý uvedenej spoločnosti zaplatil dohodnutú cenu vrátane DPH. Správca dane k uvedeným dôkazom konštatoval, že ide iba o jednoduché dokumenty odpísané z

verejne dostupných zdrojov, jednoduché grafické návrhy, resp. dokumentácia, ktorá je určená širokému okruhu záujemcov. Uviedol, že jednotlivé dokumenty nemali presné špecifikácie, výpočty ani formu, ktorá by potvrdzovala, že príslušná nehmotná dodávka je určená výhradne len pre žalobcu ako odberateľa. Konštatoval tiež, že hodnota predmetných dodávok bola neúmerne vysoká a pre svoju všeobecnosť tieto neboli využiteľné pre ekonomickú činnosť žalobcu.

30. Žalobca naopak na pojednávaní tvrdil, že na základe uvedených plnení spoločnosti REAL-DESIGN, s.r.o. podal návrh na vydanie územného rozhodnutia pre objekt Šamorínska 10 Bratislava a tiež návrh na vydanie stavebného povolenia na objekt Veľké Pálenisko, čím deklaroval, že predmetné dodávky použil na svoje budúce podnikanie. V prípade plnenia od spoločnosti ERS Office Service, s.r.o. žalobca deklaroval, že toto plnenie ďalej fakturoval spoločnosti STAR CENTRUM, a.s.

31. Krajský súd dospel k záveru, že zistenia žalovaného i správcu dane o všeobecnosti plnení fakturovaných spoločnosťami REAL-DESIGN, s.r.o. a ERS Office Service, s.r.o. a ich nepoužiteľnosti na podnikanie žalobcu, ako aj z toho vyplývajúci záver o nesplnení podmienok pre odpočítanie dane, sú založené na nedostatočne zistenom skutkovom stave. Súd musel konštatovať, že vyššie uvedené laické a podrobnejšie nešpecifikované hodnotenie poskytnutých plnení daňovými orgánmi nie je podložené hodnovernými dôkazmi a preto ho nie je možné spoľahlivo preskúmať a prisúdiť mu hodnotu pravdivosti a správnosti. Bez kvalifikovaného posúdenia použiteľnosti žalobcom prijatých plnení na deklarovaný účel nie je v možnostiach súdu urobiť si spoľahlivý úsudok o tom, či ide o umelo vytvorené plnenia bez ekonomického zmyslu, ktorých účelom je len profitovať z odpočítania dane, ako to v zásade konštatovali daňové orgány. Pokiaľ má žalovaný dôvodné pochybnosti o reálnosti fakturovaných plnení, ktoré žalobca doložil daňovými dokladmi a za ktoré zaplatil dohodnutú cenu vrátane dane a zároveň predložil správcovi dane predmet tohto plnenia (DVD nosiče, písomné materiály), musí správca dane preukázať, že tieto plnenia sú fiktívne a nepoužiteľné pre ich zhodnotenie na deklarovaný podnikateľský účel. Toto podľa názoru krajského súdu nie je možné preukázať inak, ako odborným (znaleckým) vyhodnotením predmetných plnení z pohľadu ich reálnej hodnoty a použiteľnosti pre žalobcu, resp. pre podnikateľa v rovnakom postavení ako žalobca. Pokiaľ sa ukáže, že služby, ktoré žalobca prijal od spoločnosti REAL-DESIGN, s.r.o. a ERS Office Service, s.r.o., vzhľadom na svoju povahu a „kvalitu“ nie sú objektívne spôsobilé na to, aby boli deklarovaným spôsobom využité na zdaniteľné plnenia, bude možné prijať záver o zneužití práva na odpočítanie dane z faktúr za tieto služby.

32. Pokiaľ ide o námietku neprípustnosti posudzovania primeranosti ceny fakturovaných služieb správcom dane, bol krajský súd toho názoru, že právo správcu dane vstupovať i do hodnotenia obsahu záväzkových vzťahov žalobcu so svojim zmluvnými partnermi, vrátane dojednaní o cenách, vyplýva z oprávnenia skúmať splnenie podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Je treba mať na zreteli, že pokiaľ by si žalobca neuplatnil právo na odpočítanie dane, neexistoval by dôvod, pre ktorý by štát v zastúpení správcom dane hodnotil, koľko a za čo žalobca svojim zmluvným partnerom zaplatí.

33. V prípade plnenia fakturovaného spoločnosťou REK Media, s.r.o. (predtým ERS Media, s.r.o.) správca dane vykonanými šetreniami aj prostredníctvom Daňového úradu Nitra dostatočne zdôvodnil svoje pochybnosti o pravdivosti a hodnovernosti žalobcom predložených dokladov, ktoré sa týkali reklamno-mediálnej kampane za kontrolované zdaňovacie obdobie november 2011. Bolo preukázané, že spoločnosť REK Media, s.r.o. nemala v predmetnom zdaňovacom období žiadnych zamestnancov, vo svojom sídle zapísanom v obchodnom registri je neznáma a konateľ (rumunský štátny občan) je nekontaktný. Žalobca nepreukázal, aké konkrétne služby či tovary v mesiaci november 2011 od spoločnosti REK Media, s.r.o. prijal, kto tieto plnenia poskytol, v akých médiách a v akom rozsahu bola reklamno-mediálna kampaň poskytnutá a pod. Predložené fotografie rôznych reklamných predmetov, ktoré mal žalobca prijať od uvedenej spoločnosti, vyznievajú z dôkazného hľadiska skôr žartovne a nepreukazujú žiaden vzťah k fakturovanému plneniu, z ktorého si žalobca uplatnil odpočítanie dane.

34. Vzhľadom na uvedené dospel krajský súd po preskúmaní veci k záveru, že napadnuté rozhodnutia žalovaného vychádzajú z vyššie opísaných dôvodov v časti týkajúcej sa plnení fakturovaných spoločnosťami REAL-DESIGN, s.r.o. a ERS Office Service, s.r.o. z nedostatočne zisteného

skutkového stavu veci a preto postupoval podľa § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p. a napadnuté rozhodnutia zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie, v ktorom uváži, či chýbajúce skutkové zistenia doplní sám a vo veciach opätovne rozhodne alebo rozhodnutia správcu dane zruší a vráti vec do štádia prvostupňového konania.

35. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný včas odvolanie, ktorým sa domáhal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a žalobu zamietol. Žalovaný sa nestotožnil s názorom krajského súdu, že napadnuté rozhodnutia žalovaného vychádzajú v časti týkajúcej sa plnení fakturovaných spoločnosťami REAL-DESIGN, s.r.o. a ERS Office Service, s.r.o. z nedostatočne zisteného skutkového stavu. Podľa žalovaného zistenia správcu dane nasvedčovali tomu, že v danej veci ide o typický umelo vytvorený obchodný reťazec, ktorý bol vytvorený za účelom získania daňovej výhody - čerpania nadmerných odpočtov zo štátneho rozpočtu. Ďalej uviedol, že v kontrolovanom zdaňovacom období si žalobca uplatnil právo na odpočítane dane v sume 14 000,- € za deklarované zdaniteľné obchody (konečný návrh štúdie rozpracovanosti na Šamorínskej 10 - prestavba) uvedené na faktúre číslo 11VF006 zo dňa 28.02.2011 od personálne prepojenej spoločnosti REAL-DESIGN spol. s.r.o. Správca dane za účelom zistenia skutkového stavu súvisiaceho s deklarovanými zdaniteľnými obchodmi spísal zápisnicu, v ktorej položil konateľovi žalobcu otázky: ako žalobca v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH použil nakúpené tovary a služby na dodávky tovarov a služieb, akým spôsobom bol nakúpený tovar a služby podľa uvedených faktúr použitý na dodanie tovarov a služieb podľa § 8 a § 9 zákona o DPH, na ktoré otázky žalobca reagoval písomným vyjadrením, v ktorom bez predloženia akýchkoľvek relevantných dôkazov uviedol, že k dodaniu tovaru a služieb nastane po výstavbe prístavby. V priebehu ústneho pojednávania žalobca k veci uviedol, že odpoveď o aký konečný návrh štúdie sa jedná, je na DVD nosiči. Odovzdanie bolo v dokumentácii v zmysle zmluvy zo dňa 15.09.2010, pričom samotná časť je nahratá v predmetnom DVD. Ďalej žalobca uviedol, že väčšina vecí bola vykonávaná buď zamestnancom REAL DESIGN, s.r.o. alebo na základe osôb, ktoré vykonávajú činnosť na základe osobitného povolenia, ktorí predmetnú činnosť fakturujú, v tomto prípade sa dá povedať, že ide o subdodávateľský vzťah. Podľa žalovaného ani DVD nosiče neobsahujú dôkazy, ktoré by preukázali, že fakturované zdaniteľné obchody žalobca reálne prijal a použil na účely svojej podnikateľskej činnosti „po výstavbe prístavby“ tak, ako to tvrdí žalobca, pretože žalobca správcovi dane žiadnu výstavbu prístavby v čase výkonu kontroly nepreukázal. Žalovaný v tejto súvislosti poznamenal, že obsah nosičov DVD nenesie znaky dôkazov, ktoré by preukázali, že deklarované tovary a služby - konečný návrh štúdie rozpracovanosti žalobca prijal a použil na účely svojej podnikateľskej činnosti.

36. V kontrolovanom zdaňovacom období správca dane zistil, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 4 000,- € za deklarované zdaniteľné obchody (výpomoc pri spracovaní návrhu riešenia stratégie pre „Vášho klienta“) uvedené na faktúre číslo 11VF053 od personálne prepojenej spoločnosti ERS Office service spol. s.r.o. Podľa objednávky služieb malo ísť o výpomoc služieb, pri ktorej bola dohodnutá odmena vo výške 20 000,- € bez DPH pre klienta STAR CENTRUM, a.s. Podľa vyjadrenia konateľky spoločnosti ERS Office service spol. s.r.o. „návrh riešenia - stratégie nebol vypracovaný subdodávateľsky, ale vypracovala ho ona osobne. Podľa žalovaného zistené skutočnosti potvrdzujú, že žalobca deklarované zdaniteľné obchody „prijal“ od personálne prepojenej spoločnosti a následne ich prefakturoval personálne prepojenému odberateľovi. Aby išlo o reálne dodanie, nič nebránilo tomu, aby spoločnosť ERS Office service spol. s.r.o. predmetné zdaniteľné obchody dodala priamo spoločnosti STAR CENTRUM a.s. Správca dane v procese výkonu daňovej kontroly zistil, že vo všetkých spoločnostiach, ktoré dodávali tovar, alebo službu, bol/je štatutárnym orgánom prípadne spoločníkom Roman Ruhig. V danej obchodnej transakcii ide o spoločnosť REAL DESIGN spol. s.r.o. a ERS Office spol. s.r.o. Fakturované zdaniteľné obchody nemali reálne finančné krytie pretože úhrady za deklarované zdaniteľné obchody sa opätovne vykonali zápočtom s majetkovo a personálne prepojenými osobami.

37. V kontrolovanom zdaňovacom období správca dane zistil, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 47 000,- € za deklarované zdaniteľné obchody (rozpracovanosť projektu pre stavebné povolenie „Veľké pálenisko“ betonáreň a spevnené komunikácie - cesty) uvedené na faktúre číslo 11VF031 zo dňa 30.11.2011 od personálne prepojenej spoločnosti REAL-DESIGN spol. s.r.o. V tejto

súvislosti žalovaný uviedol, že podľa faktúry mal žalobca nadobudnúť „projekt pre stavebné povolenie „Veľké pálenisko“ betonáreň a spevnené komunikácie - cesty“, ale deklarovaný projekt správcovi dane nepredložil. Obsah nosičov DVD tiež nenesie znaky dôkazov, ktoré by preukázali, že deklarované tovary žalobca reálne prijal, pretože ani jeden dôkaz zaznamenaný na DVD nosičoch nie je možné identifikovať, že bol dodaný v prospech žalobcu. Žalovaný mal za to, že v zmysle § 3 ods. 6 Daňového poriadku zisťovanie ekonomického dôvodu daňovej transakcie je súčasťou zásady skutočného obsahu právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane. Z vykonaného dokazovania vyplynulo, že žalobca prijal služby od iných personálne prepojených platiteľov DPH. Avšak tieto služby nemali priame a bezprostredné spojenie s výstupnou transakciou, ktorá bola dôvodom pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Ďalej zdôraznil, že faktúra vyhotovená v zmysle § 71 až 74 zákona o DPH je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce reálne plnenie, pričom zaúčtovanie faktúr v účtovníctve ešte nie je dôkazom reálneho dodania tovaru alebo služieb dodávateľom, ktorý ich vystavil, ale len tvrdením o takejto skutočnosti. Podľa žalovaného správca dane preukázal, že v deklarovaných obchodných transakciách išlo iba o vyhotovenie faktúr za dodávky, ktoré sú bez ekonomického opodstatnenia, pretože v daných obchodných transakciách ide o vyrábanie faktúr s nehmotnými dodávkami, podklady preukazované žalobcom sú iba jednoduché dokumenty odpísané z verejne dostupných zdrojov, jednoduché grafické návrhy, ako aj dokumentácia, ktorá je určená širokému okruhu záujemcov. Jednotlivé dokumenty nemali presné špecifikácie, výpočty ani formu, ktorá by potvrdzovala, že príslušná nehmotná dodávka je určená výhradne len pre odberateľa - žalobcu. Vo vyššie uvedených prípadoch bol prevod ekonomického vlastníctva výrazne spochybnený, pretože jeho nadobudnutie predpokladá, že zdaniteľné obchody budú ekonomicky využívané na uskutočňovanie zdaniteľných plnení žalobcu, čo sa v daných obchodných prípadoch nepotvrdilo. Žalovaný v závere svojho odvolania zopakoval svoju argumentáciu obsiahnutú v napadnutých rozhodnutiach resp. vo vyjadrení v žalobe.

38. Žalobca sa vo vyjadrení k odvolaniu žalovaného stotožnil s právnymi závermi vyslovenými v odvolaní napadnutom rozsudku v časti o nedostatočnom zistení skutkového stavu. Podľa názoru žalobcu krajský súd vykonaným dokazovaním dostatočne a objektívne zistil skutkový stav veci, na ktorý správne aplikoval príslušné ustanovenia zákona o DPH a Daňového poriadku. Žalobca mal za to, že odvolanie žalovaného a tvrdenia v ňom uvádzané sú zjavne nedôvodné, nakoľko žalovaný v ňom neuviedol žiadne nové skutkovo právne relevantné skutočnosti. K tvrdeniu žalovaného o tom, že žalobca prijal služby od iných personálne prepojených platiteľov DPH, avšak tieto služby nemali priame a bezprostredné spojenie s výstupnou transakciou, ktorá bola dôvodom pre uplatnenie odpočítania dane uviedol, že pokiaľ sa týka faktúr č. 11VF0031 zo dňa 30.11.2011 a č. 11VF0104 zo dňa 30.11.2011, konštatovania žalovaného sú laického charakteru bez akýchkoľvek dôkazov s tým, že žalovaný nedisponuje odbornými znalosťami na to, aby mohol objektívne zhodnotiť predložený projekt. Vo vzťahu k faktúram č. 11VF006 zo dňa 28.02.2011 a č. 11VF053 uviedol, že podklady predložené správcovi dane niesli znaky presných špecifikácií, týkali sa konkrétneho a určitého pozemku, na ktorom je vystavená stavba s presným a nezameniteľným pôdorysom a dispozičným riešením. Poukázal na to, že vypracovanie projektovej dokumentácie je nevyhnutným predpokladom pre stavebné konanie. Vzhľadom na uvedené skutočnosti tvrdenia žalovaného o všeobecných výpočtoch bez presných špecifikácií neobstoja nakoľko predložené dokumenty preukazujú opak, pričom žalovaný nebol spôsobilý objektívne a relevantne sa vyjadriť k predloženej dokumentácii a jeho tvrdenia sú len vo všeobecnej rovine.

39. K vyjadreniu žalobcu podal vyjadrenie žalovaný, v ktorom uviedol, že v deklarovaných obchodných transakciách išlo iba o vyhotovenie faktúr za dodávky, ktoré sú bez ekonomického opodstatnenia, pretože ide o vyrábanie faktúr s nehmotnými dodávkami, pričom jednotlivé dokumenty predkladané správcovi dane pri kontrole nemali presné špecifikácie, výpočty, ako aj nemali formu, ktorá by potvrdzovala, že príslušné nehmotné dodávky sú určené výhradne len pre odberateľa - žalobcu. V ďalších bodoch svojho vyjadrenia žalovaný iba zopakoval svoju argumentáciu obsiahnutú v napadnutých rozhodnutiach, vyjadrení k žalobe a odvolaní proti rozsudku krajského súdu.

40. 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](http://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 odvolaniu žalovaného nie je možné priznať úspech.

41. 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.

42. 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.

43. Predmetom odvolacieho konania je rozsudok krajského súdu, ktorým podľa § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p zrušil rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/258730/2014/1042 zo dňa 03.06.2014 a č.1100302/1/262429/2014/1042 zo dňa 05.06.2014 a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

44. Napadnutým rozhodnutím č. 1100302/1/258730/2014/1042 zo dňa 03.06.2014 žalovaný na odvolanie žalobcu potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 9104408/5/202755/2014/BieM zo dňa 17.01.2014, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel na DPH v sume 18 000 eur za zdaňovacie obdobie február 2011.

45. Napadnutým rozhodnutím č. 1100302/1/262429/2014/1042 zo dňa 05.06.2014 žalovaný na odvolanie žalobcu potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 9104408/5/202423/2014/BieM zo dňa 17.01.2014, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel na DPH v sume 50 000,- € za zdaňovacie obdobie november 2011.

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

47. Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 a 5 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne

podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

48. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

49. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

50. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

51. V predmetnej veci daňové orgány dospeli k záveru, že žalobca nesplnil podmienky na odpočítanie dane uvedené v ustanoveniach § 49 ods. 1, 2 a § 51 zákona o DPH, nakoľko daňové subjekty v reťazci obchodných spoločností vzájomne prepojených na osobu Mgr. P. P. si na základe daňových priznaní odpočítavajú DPH z hodnoty jednotlivých deklarovaných zdaniteľných obchodov, v ktorých však absenteje akékoľvek ekonomické opodstatnenie. Daňové orgány vykonali za účelom preverenia oprávnenosti žalobcom uplatneného odpočtu DPH šetrenia a to u žalobcu, ale i prepojených daňových subjektov (REAL-DESIGN, s.r.o., ERS Office Service, s.r.o., REK Media, s.r.o.). Vzhľadom na to, že správca dane nadobudol pochybnosti o hodnovernosti a pravdivosti predložených daňových dokladov, žiadal žalobcu, aby preukázal ako použije deklarované služby uvedených spoločností na dodávku tovarov alebo služieb (na svoje zdaniteľné plnenia).

52. Najvyšší súd z obsahu spisového materiálu zistil, že:

- K faktúre č. 11VF006 od spoločnosti REAL-DESIGN, spol. s.r.o., žalobca priložil zmluvu, odovzdávací protokol zo dňa 15.09.2010, evidenciu DPH a knihu vydaných faktúr za február 2011. Dodávateľ touto faktúrou žalobcovi fakturoval „konečný návrh štúdie - podklad pre ÚR pre objekt Šamorínska 10 - prestavba“. Žalobca pripojil úvodnú stranu konečného návrhu štúdie a uviedol, že táto bola predložená zamestnancom správcu dane v rámci daňovej kontroly. Nakoľko ide o veľký objem dokumentu, navrhol súdu v prípade záujmu vykonať prehliadku objektu na Šamorínskej 10 v Bratislave.

- Faktúra č. 11VF053 od spoločnosti ERS Office Service, spol. s.r.o., ktorou uvedená spoločnosť fakturovala žalobcovi „výpomoc pri spracovaní a návrhu riešenia - stratégie pre vášho klienta“, bola riadne zaevidovaná, priznaná a odvedená, čo vyplynulo zo zápisnice z miestneho zisťovania zo dňa 13.08.2013. K faktúre bola predložená objednávka služieb od žalobcu, vyhlásenie objednávateľa o dodaní služieb a evidencia DPH za 1. štvrťrok 2011. Žalobca tiež predložil návrh dispozičných riešení - prevádzky obchodného domu Senica 2011 a obchodného priestoru na Bachovej ulici v Bratislave. K žalobe priložil žalobca aj úvodnú stranu predmetného materiálu, ktorý bol predložený zamestnancom správcu dane v rámci daňovej kontroly.

- K faktúre č. 11VF031 od spoločnosti REAL-DESIGN, spol. s.r.o. žalobca priložil zmluvu o dielo, ktorú uzavrel s uvedenou spoločnosťou dňa 09.09.2011, odovzdávací protokol zo dňa 30.11.2011, predložená bola aj evidencia DPH za november 2011, podľa ktorej bola predmetná faktúra priznaná a daň odvedená. Predmetom fakturácie bolo „výúčtovanie rozpracovanosti pre stavebné povolenie Veľké Pálenisko - betonáreň a spevnené komunikácie (cesty)“, pričom o realizácii predmetu služby žalobca predložil správcovi dane fotodokumentáciu. Žalobca uviedol, že vzhľadom na veľký objem dokumentu, je možné vykonať osobnú prehliadku objektu.

53. Pokiaľ sa týka dodania služby od spoločnosti REAL - DESIGN, s.r.o. išlo o podkladovú štúdiu pre

prestavbu nehnuteľnosti vo vlastníctve žalobcu na Šamorínskej 10 v Bratislave, resp. o projekt pre stavebné povolenie pre betonáreň a cesty v objekte Veľké Pálenisko. Podľa vyjadrenia žalobcu mali byť plnenia fakturované spoločnosťou REAL-DESIGN, s.r.o. použité na podnikanie žalobcu s uvedeným nehnuteľným majetkom po realizácii stavby/prestavby. Žalobca doložil správcovi dane okrem vytlačenej úvodnej strany dokumentov, ktoré mali byť vypracované spoločnosťou REAL - DESIGN, s.r.o., aj DVD nosič, ktorý mal obsahovať predmetnú štúdiu resp. projekt.

54. V súvislosti s dodávkou služby fakturovanou spoločnosťou ERS Office Service, s.r.o. žalobca predložil písomne vypracovaný materiál, za ktorý uvedenej spoločnosti zaplatil dohodnutú cenu vrátane DPH. Správca dane k uvedeným dôkazom konštatoval, že ide iba o jednoduché dokumenty odpísané z verejne dostupných zdrojov, jednoduché grafické návrhy, resp. dokumentácia, ktorá je určená širokému okruhu záujemcov. Uviedol, že jednotlivé dokumenty nemali presné špecifikácie, výpočty ani formu, ktorá by potvrdzovala, že príslušná nehmotná dodávka je určená výhradne len pre žalobcu ako odberateľa. Konštatoval tiež, že hodnota predmetných dodávok bola neúmerne vysoká a pre svoju všeobecnosť tieto neboli využiteľné pre ekonomickú činnosť žalobcu.

55. Žalobca argumentoval tým, že na základe uvedených plnení spoločnosti REAL-DESIGN, s.r.o. podal návrh na vydanie územného rozhodnutia pre objekt Šamorínska 10, Bratislava. Rovnako podal aj návrh na vydanie stavebného povolenia pre objekt Veľké Pálenisko, čím deklaroval, že predmetné dodávky použil na svoje budúce podnikanie. V prípade plnenia od spoločnosti ERS Office Service, s.r.o. žalobca deklaroval, že toto plnenie ďalej fakturoval spoločnosti STAR CENTRUM, a.s.

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

57. Najvyšší súd zastáva názor, že závery daňových orgánov o všeobecnej povahe plnení fakturovaných dodávateľskými spoločnosťami REAL-DESIGN, s.r.o. a ERS Office Service, s.r.o. a s tým spojenej ich nepoužiteľnosti na podnikateľskú činnosť odberateľa - žalobcu, ako aj z toho vyplývajúci záver o nesplnení podmienok pre odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1, 2 a § 51 zákona o DPH sú predčasné, nakoľko nevychádzajú zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu vecí. V danom prípade je nutné prisvedčiť správnosti záverov krajského súdu, že daňové orgány sa uchýlili k neodbornému a bližšie nešpecifikovanému posúdeniu poskytnutých plnení spoločnosťami REAL-DESIGN, s.r.o. a ERS Office Service, s.r.o., na základe čoho nebolo možné bez akýchkoľvek pochybností ustáliť, že predmetné zdaniteľné plnenia objektívne neboli spôsobilé na ich využitie pri dodávkach tovarov a služieb resp. pri podnikateľskej činnosti žalobcu. Daňové orgány pri konštatovaní nesplnenia podmienok v zmysle § 49 ods. 1, 2 a § 51 zákona o DPH neuviedli žiadne skutočnosti a dôkazy, ktoré ich viedli k prijatiu uvedeného záveru, navyše z ich rozhodnutí nevyplýva ani to, akými úvahami boli pri rozhodovaní vedení, ktoré skutočnosti považovali za preukázané a ktoré nie a ako vyhodnotili predložené dôkazy. Je potrebné uviesť, že žalobca na účely preukázania dodania deklarovaných zdaniteľných plnení predložil daňové doklady, zaplatil dohodnutú cenu vrátane dane a zároveň predložil správcovi dane predmet deklarovaného plnenia (DVD nosiče, písomné materiály). Podľa názoru najvyššieho súdu pokiaľ daňové orgány vyslovili pochybnosti a reálnom charaktere deklarovaných zdaniteľných plnení a ich použiteľnosti na účely podnikania žalobcu v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH bolo ich povinnosťou svoje závery preukázať a teda vykonať dokazovanie vo smere, či tieto plnenia sú fiktívne a nepoužiteľné pre ich zhodnotenie na žalobcom deklarovaný podnikateľský účel. Pre kvalifikované posúdenie použiteľnosti žalobcom deklarovaných plnení na podnikateľské účely v zmysle zákona o DPH je preto aj s poukazom na ich špecifickú povahu potrebné pristúpiť k verifikácii týchto záverov odborným vyhodnotením predmetných plnení z hľadiska ich reálnej hodnoty a skutočnej využiteľnosti na podnikateľské účely žalobcu. Ak zo záverov odborného posúdenia žalobcom deklarovaných plnení od dodávateľských spoločností REAL-DESIGN, s.r.o. a ERS Office Service, s.r.o. vyplynie ich nereálnosť a objektívna nevyužiteľnosť na podnikateľské účely žalobcu je možné uvažovať, či skutočne ide iba o umelo vytvorené dodávky služieb bez akéhokoľvek ekonomického opodstatnenia, ktorých jediným cieľom je iba získanie nadmerného odpočtu.

58. Najvyšší súd sa stotožňuje so závermi daňových orgánov, že pokiaľ daňový subjekt požaduje od štátu vrátenie nadmerného odpočtu, je jeho zákonnou povinnosťou preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok. Následne je správca dane oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie nadmerného DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybnil deklarováný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil, inak nie je možné priznať nárok na vrátenie dane. V danej veci však daňové orgány preukázateľne nespochybnili reálne dodanie služieb žalobcovi a ich využiteľnosť na jeho podnikateľskú činnosť, keď len laicky/neodborne konštatovali všeobecnosť a nešpecifikovateľnosť plnení poskytnutých žalobcovi. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne, keďže v zmysle takéhoto výkladu by pri každom preverovaní dodávky tovaru alebo služby umožňoval správcovi dane poprieť túto dodávku. Najvyšší súd poukazuje na to, že bez ohľadu na povahu dôkazov predložených daňovým subjektom je len na správcovi dane, aby zistenie skutkového stavu bolo presné a úplné a závisí výlučne od správcu dane, aké dokazovanie za týmto účelom vykoná. Daňové bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadrí pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Ak správca dane mal pochybnosti o tvrdeniach žalobcu a predložené dôkazy nemienil akceptovať, potom bol povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia žalobcu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené žalobcom. Najvyšší súd poukazuje taktiež na to, že v zmysle konštantnej judikatúry „hodnotenie dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov nemôže byť ľubovoľné“. O výklade daňových noriem daňovými orgánmi sa výstižne vyjadril aj Ústavný súd SR v Náleze sp.zn. I. ÚS 241/07 ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaním a rešpektovaním práv ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom.

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

60. Vzhľadom na uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky považoval rozhodnutie krajského súdu za zákonné a napadnutý rozsudok krajského súdu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 1 O.s.p. v spojení s ustanovením § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. potvrdil.

61. O trovách konania rozhodol odvolací súd v zmysle ustanovenia § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s ustanovením § 224 ods. 1 O.s.p. za použitia ustanovenia § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p., keď žalobcovi napriek úspechu vo veci trovy konania nevznikli, žiadne si ani neuplatnil a žalovanému správne orgánu náhrada trov konania zo zákona neprináleží.

62. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 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.