

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/10/2017  
Identifikačné číslo spisu: 3015200024  
Dátum vydania rozhodnutia: 28.03.2019  
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3015200024.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: : Inštitút aplikovaného manažmentu, so sídlom Trenčín, Jesenského 2, IČO: 42 151 376, právne zastúpeného JUDr. Eugen Kostovčík advokát, so sídlom Košice, Gelnická 33, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 28. októbra 2014, č. 1100306/1/476412/2014/5048, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/19/2015-96 zo dňa 05.októbra .2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalovaného) proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/19/2015-96 zo dňa 05.10. 2016 z a m i e t a.

Pôvodnému žalobcovi p r i z n á v a proti sťažovateľovi nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

1. Napadnutým výrokom rozsudku Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/476412/2014/5048 zo dňa 24.10.2014 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaný napadnutým rozhodnutím zo dňa 24.10.2014 potvrdil podľa § 74 ods. 4 zákona č . 563/2009 Z.z. rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, č. 9301401/5/2014/Chud zo dňa 04.04.2014, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. žalobcovi vyrubil rozdiel DPH v sume 39.545,94 € za zdaňovacie obdobie IV. štvrt'rok 2012, keď žalobcovi nebolo uznané právo na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr za rekonštrukciu a prístavbu vily na Rastislavovej ulici v k.ú. W..

2. Správny súd konštatoval, že správny orgán je v odôvodnení svojho rozhodnutia povinný uviesť, ktoré skutočnosti boli podkladom pre jeho rozhodnutie, akými úvahami bol vedený pri hodnotení dôkazov a právne predpisy, na základe ktorých rozhodoval. Pri právnom posúdení veci musí správny orgán uviesť, konkrétny odkaz na právny predpis, z ktorého vyvodzuje svoje právne posúdenie. Nestačí pritom iba

citácia tohto zákonného ustanovenia, ale je potrebné aj vyložiť obsah právnej normy, aby bolo zrejmé aký je vzťah medzi skutkovými zisteniami a právnym posúdením. Jeho správna úvaha použitá pri rozhodovaní pritom musí zodpovedať zásadám logiky a musí z nej byť zrejmé, akými úvahami sa správny orgán riadil pri svojom rozhodovaní. Povinnosťou odvolacieho správneho orgánu je zaoberať sa jednotlivými odvolacími námietkami odvolateľa a dať odpoveď na nastolené odvolacie dôvody. Z odôvodnenia jeho rozhodnutia musí byť rozpoznateľné, prečo správny orgán považuje námietky účastníka za nedôvodné, mylné alebo vyvrátené, ktoré skutočnosti zobral za podklad svojho rozhodnutia, prečo považuje skutočnosti predstreté účastníkom za nerozhodné, nesprávne alebo inými riadne vykonanými dôkazmi za vyvrátené, podľa ktorej právnej normy rozhodol, a akými úvahami sa riadil pri hodnotení dôkazov.

3 Správny súd ďalej uviedol, že v predmetnej právnej veci bolo nesporné, že žalobca realizoval prístavbu k nehnuteľnosti, ktorá je vo vlastníctve spoločnosti 4R a.s., a to na základe zmluvy o nájme zo dňa 1.2.2012, ktorá v čl. III obsahuje aj dojednanie ohľadne dokončenia tejto prístavby žalobcom. Taktiež nebolo v konaní sporné, že prenajímateľ (vlastník) nie je platcom DPH a žalobca sa stal platiteľom 15.4.2012. Stavebné povolenie pre realizáciu projektu prístavby bolo vydané dňa 28.12.2009 pôvodne pre stavebníkov - vtedajších vlastníkov nehnuteľnosti. V dôsledku prevodu vlastníckeho práva sa stal stavebníkom následne nový vlastník spoločnosť 4R a.s., Bratislava, ktorý uzavrel vyššie uvedenú zmluvu o nájme so žalobcom, ktorý je vo vzťahu k nemu osobou personálne prepojenou.

4. Správny súd konštatoval, že samotné uzavretie vyššie uvedenej zmluvy medzi vlastníkom nehnuteľnosti - neplatcom DPH s osobou, ktorá je v postavení platcu DPH, predmetom ktorej je okrem iného aj realizácia prístavby, zákon nezakazuje. Ide teda o konanie právom dovolené, ktoré samo o sebe nepredstavuje zneužitie práva. Rovnako zákon umožňuje, aby bola takáto zmluva uzavretá medzi osobami, ktoré sú personálne prepojené. Pokiaľ správne orgány dospeli k záveru, že toto inak právom dovolené konanie bolo realizované v danom konkrétnom prípade za účelom zneužitia práva, tak tento ich záver musí byť postavený na riadne a dostatočne zistenom skutkovom stave, z ktorého potom možno na základe objektívnych skutočností naisto dôvodiť, že hlavným cieľom predmetnej transakcie bolo práve získanie daňovej výhody. Rovnako potom musia byť tento záver a úvaha správneho orgánu riadne odôvodnené tak, aby bolo zrejmé, ktoré konkrétne skutočnosti a z akého dôvodu viedli k záveru o účelovosti uzavretia zmluvy a k tomu, že jej cieľom bolo výlučne získanie daňovej výhody.

5. V predmetnej právnej veci správny súd dospel k záveru, že žalobou napadnuté rozhodnutie uvedené kritéria nespĺňa, a preto je potrebné ho zrušiť podľa § 191ods. 1 písm. d) S.s.p..

6. Správny súd považoval žalobné námietky žalobcu za dôvodné. V predmetnej právnej veci sa žalovaný odvolával pri svojich záveroch aj na rozhodnutie Súdneho dvora ES C-255/02 Halifax. Žalobca namietal, že v danom prípade skutkový stav daňovej transakcie žalobcu nemá prvky vyššie uvedeného rozsudku Súdneho dvora EÚ. Poukazoval na to, že ak sa správca dane odvolával na tento rozsudok bolo na ňom preukázať, že skutkový stav má prvky uvedeného rozsudku a nielen uvádzať niektoré právne závery z tohto rozsudku. Žalobca poukázal konkrétne na bod 94 vyššie uvedeného rozsudku podľa ktorého plnenia, ktoré zakladajú zneužívanie musia byť znovu definované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia predstavujúce uvedené zneužívanie. Z uvedeného dôvodu súdny dvor v rozsudku Halifax spochybnil umelý prostredný článok v reťazci, ktorý nemal žiadne ekonomické ale len daňové opodstatnenie a ktorý bol prostriedkom pre získanie daňovej výhody. Namietal, že zásadný skutkový rozdiel, pre ktorý nie je možné v prípade žalobcu aplikovať právne závery z rozsudku Halifax je v tom, že zatiaľ čo vo veci Halifax dcérske spoločnosti neprijali plnenia od stavebníkov na účely svojho podnikania, žalobca vykonal podľa zmluvy o nájme technické zhodnotenie nehnuteľnosti za účelom vykonávania vlastnej podnikateľskej činnosti, ktorá je odlišná od podnikateľskej činnosti prenajímateľa. Žalobca v podanom odvolaní konkrétne uviedol z akého dôvodu nie je možné na daný prípad aplikovať závery z rozsudku Halifax, a preto tak, ako správne poukazuje, bolo povinnosťou žalovaného sa s touto jeho odvolacou námietkou zaoberať, reagovať na ňu jasným a zrozumiteľným vysvetlením, prečo je toto rozhodnutie aplikovateľné na danú vec, resp. vyvrátiť tvrdenia žalobcu uvedené v podanom odvolaní.

7. Súčasne správny súd uviedol, že žalobca predložil správnym orgánom dôkazy, ktorými mienil preukázať svoj úmysel začať vykonávanie hospodárskej činnosti v súvislosti s realizovanou prístavbou. Tieto dôkazy boli všetky vyhodnotené ako účelové a nebolo na ne pri rozhodovaní prihliadané. Žalobca vo svojom odvolaní tieto závery spochybňoval, pričom uvádzal dôvody pre ktoré považoval takýto postup správnych orgánov za nesprávny. Správny súd konštatuje, že s uvedenými odvolacími námietkami sa žalovaný nezaoberal tak, ako to má na mysli ust. 63 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z.z., keď žalovaný na tieto jednotlivé odvolacie námietky nedal jasnú odpoveď. Z odôvodnenia jeho rozhodnutia nie je zrejmé z akého dôvodu ich považoval za nesprávne, ako konkrétne sa s nimi vysporiadal. Žalovaný v podstate zopakoval skutkové zistenia a právne závery správcu dane bez toho, aby zákonne konformným spôsobom vyvrátil argumenty žalobcu a vysporiadal sa s nim tak, ako mu to ukladá zák. č. 563/2009 Z.z.. Vzhľadom na uvedené súd rozhodnutie žalovaného zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. d) S.s.p., tak ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozhodnutia. V ďalšom konaní bude povinnosťou žalovaného sa riadne vysporiadať s jednotlivými odvolacími námietkami žalobcu a o veci rozhodnúť opätovne. Správny súd rozhodol v zmysle § 175 S.s.p. aj o nároku na náhradu trov konania tak, že úspešnému žalobcovi priznal úplnú náhradu trov konania v zmysle ust. § 167 ods. 1 S.s.p.. O výške trov rozhodne po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie skončilo vyšší súdny úradník a to v zmysle ust. § 175 ods. 2 S.s.p..

## II.

### Kasačná sťažnosť, vyjadrenie žalovaného

8. Proti predmetnému právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne podal sťažovateľ ako žalovaný v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť. S rozsudkom správneho súdu sa žalovaný nestotožňuje, pretože rozhodnutie správcu dane považuje za opodstatnené z dôvodov, ktoré už žalovaný uviedol vo svojom rozhodnutí. Podľa jeho názoru takýto nedostatok v obsadení súdu predstavuje podstatnú vadu konania, ktorá zakladá kasačný dôvod v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) Správneho súdneho poriadku, keďže krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci

9. Sťažovateľ uviedol, že s rozsudkom krajského súdu sa nestotožňuje, pretože rozhodnutie správcu dane považuje za opodstatnené z dôvodov, ktoré už uviedol vo vydanom rozhodnutí Finančného riaditeľstva SR č. 1100306/1/476412/2014/5048 zo dňa 28.10.2014. Nesúhlasí so závermi krajského súdu obsiahnutými v napadnutom rozsudku, nakoľko zastáva názor, že senát krajského súdu sa výrazne odklonil od procesných a hmotnoprávných postupov daňového konania, ustálených rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky najmä, sp. zn. 4Sžf/30/2104 zo dňa 17.02.2015, 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, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“, správca dane v celom konaní vyššie uvedené zásady daňového konania dodržal, svoje dôkazy vyhodnotil jednotlivo a všetky vo vzájomnej súvislosti.

10. Žalovaný (sťažovateľ) vo svojom rozhodnutí na str. 13 až 14 podrobne uviedol zistenia skutkového stavu, ktoré nasvedčovali zneužitiu práva žalobcom, že hlavným cieľom celého sledu udalostí bolo získať daňovú výhodu uplatnením práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty u nájomcu - u žalobcu. Žalovaný v rozhodnutí detailne a zrozumiteľne opísal stav a nastolil situáciu, ktorá by existovala v

prípade, keby neexistovali plnenia predstavujúce zneužitie. Vysvetlenie a navodenie takej situácie v zmysle záverov Rozsudku Súdneho dvora EU vo veci C-255/02 Halifax, v napadnutom rozhodnutí začína od str. 14 po str. 15, preto neobstojí tvrdenie krajského súdu v bode 28, že žalovaný sa v danom prípade námietkou žalobcu nezaoberal.

11. Žalovaný v odvolacom konaní zistil, že žalobca (daňový subjekt) umelo vytvoril podmienky za účelom odpočítania dane z faktúr súvisiacich s rekonštrukciou prístavby rodinného domu (nehnuteľnosť uvedená na liste vlastníctva č. XXXX k.ú. Q.). Ak by tomu tak nebolo, vilu by bol rekonštruoval a prístavbu k nej by postavil vlastník - spoločnosť 4R, a.s., Bratislava ako majiteľ, avšak v postavení neplatiteľa dane z pridanej hodnoty. Pritom osoba v postavení neplatiteľa v zmysle zákona o DPH, by nebola oprávnená uplatniť odpočítanie dane za prijaté plnenia v súvislosti s rekonštrukciou uvedenej nehnuteľnosti. Za vzniku týchto nových okolností vstúpilo do reťazca obchodných partnerov občianske združenie, žalobca Inštitút aplikovaného manažmentu, Jesenského 2, 911 01 Trenčín, ktorého štatutárnym orgánom bol Doc. H. W. S. H.. Žalobca bol tak účelovo zaregistrovaný za platiteľa dane z pridanej hodnoty od 15.04.2012, pričom Zmluva o nájme nebytových priestorov medzi prenajímateľom: 4R a.s., Bratislava a nájomcom: Inštitút aplikovaného manažmentu, Trenčín bola uzatvorená už 01.02.2012, Tak ako krajský súd nevidel v personálnom prepojení nedovolené konanie, aj žalovaný o tomto zmluvnom spojení neuvádzal jeho nezákonnosť. Podstata sporu teda spočíva vo vyhodnotení objektívnych kritérií, že posudzované prijaté zdaniteľné plnenia - prijaté služby a tovary v súvislosti s rekonštrukciou a prístavbou rodinného domu a z nich žalobcom uplatnený odpočet dane, boli vykonané iba s cieľom získania daňovej výhody tým, že bola odpočítaná daň (DPH) za vstupné plnenia bez jasného jednoznačného podnikateľského zámeru vzhľadom na žalobcom uskutočnené či plánované zdaniteľné plnenia. Ako dôkazy žalobca predkladal daňovým orgánom zmluvy a dohody o budúcej zmluve (zo dňa 04.12.2013, REVINVEST s.r.o.), alebo rezervačné zmluvy so spoločnosťou Booking.com, so sídlom v Amsterdame, ktoré neboli uzatvorené v období, za ktoré bol nadmerný odpočet uplatňovaný (4. štvrtrok 2012). Žalobca nedisponoval ani osvedčením o živnostenskom oprávnení k vykonávaniu prenájmu nehnuteľnosti a iných nezákladných služieb, ubytovacích služieb a iných služieb, ktoré získal až dňa 13.01.2014. Všetky uvedené skutočnosti uviedol žalovaný vo svojom rozhodnutí.

12. Sťažovateľ (žalovaný) svoje závery oprel o podklady predložené žalobcom, ako bola Zmluva o nájme nebytových priestorov zo dňa 01.02.2012 uzatvorená medzi žalobcom a prenajímateľom 4R, a.s., Bratislava, ktorej predmetom bol nájomný pomer dohodnutý na 20 rokov, pričom prenajímateľ spoločnosť 4R, a.s., Bratislava nemal v predmete svojej činnosti prenájom nehnuteľností (Obchodný register, vložka č. 5487/B). Účelovosť uzatvorenej zmluvy o nájme vyplýva z toho, že sám vlastník nehnuteľnosti (4R, a.s.) by pri technickom zhodnotení danej nehnuteľnosti v postavení osoby neregistrovanej na DPH, nemal nárok na odpočítanie dane na základe dodávateľských faktúr a potom ani nájomné, ktoré bude týmto prenajímateľom až v budúcnosti fakturované v zmysle zmluvy, nebude podliehať režimu s daňou. Pretože účastníci zmluvného vzťahu sú personálne prepojené osobou C. H. W. S. H., ktorý je štatutárnym orgánom na oboch stranách, z toho vyplýva, že štatutár mal vedomosť o podmienkach a spôsobe uplatnenia odpočítania dane na základe faktúr za prijaté zdaniteľné plnenia, pričom ako žalobca daňovým orgánom nepreukázal použitie prijatých zdaniteľných plnení na účely uskutočnenia svojich zdaniteľných plnení.

13. K argumentácii krajského súdu, že žalobca na pojednávaní súdu predložil rozhodnutie stavebného úradu o kolaudácii stavby zo dňa 26.05.2014, ktoré nadobudlo právoplanosť dňa 30.05.2014; ďalej žalobca predložil faktúry, ktoré vystavil pre spoločnosť Booking.com za obdobie apríl 2014 až december 2014 a rok 2015, ktorými deklaroval existenciu zmluvného vzťahu s touto spoločnosťou v zmysle návrhov zmlúv, ktoré predložil správcovi dane počas daňovej kontroly a ktoré boli vyhodnotené ako účelové, žalovaný uvádza, že predložené dôkazy nemal žalobca k dispozícii v čase uplatnenia nároku na odpočet dane za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2012. Žalovaný vychádzal pri rozhodovaní o vyrubenej dani v rozhodnom období z podkladov osvedčujúcich tvrdenia a predložené dôkazy, ktoré žalobca mal alebo mohol nimi disponovať a evidovať ich v záznamoch na účely odpočítania dane podľa § 70 zákona o DPH. Správne vedenie záznamov na dani z pridanej hodnoty pre účely odpočítania dane je nevyhnutným podkladom pri zostavovaní daňového priznania. Žalobca bol oprávnený uplatniť

odpočítanie dane za prijaté tovary a služby z faktúr, ak by v čase jeho uplatnenia v podanom daňovom priznaní k DPH vedel pred daňovými orgánmi jednoznačne označiť a preukázať na aké svoje podnikateľské aktivity ich použije. Z charakteru podnikateľskej činnosti žalobcu bolo možné posúdiť relevantnosť predkladaných dôkazov. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý platiteľ musí vedieť v dostatočnom rozsahu preukázať uplatňované právo na odpočítanie dane, avšak vzhľadom na zásadu objektívnej pravdy daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správnych orgánov viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia žalobcu.

14. Sťažovateľ (žalovaný) riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Dávame do pozornosti súdu, že z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21.01.2009 vo veci Garda Ruiz proti Španielsku) a Ústavného súdu SR (napr. vo veci pod sp.zn. III. ÚS 209/04) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku. Žalovaný v tomto prípade v dostatočnej miere uviedol dôvody, na ktorých sa výrok jeho rozhodnutia zakladá, pričom sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu. I po hmotnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

15. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti žalovaný ako sťažovateľ navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/19/2015-96 zo dňa 05.10.2016 zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, alebo aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/19/2015-96 zo dňa 05.10.2016 zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

16. Žalobca prostredníctvom právneho zástupcu sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril podaním zo dňa 20.12.2016. Z obsahu kasačnej sťažnosti vyplýva, že žalovaný v podstate len reprodukuje obsah svojich záverov v rozhodnutí a nesúhlasí s právnymi závermi súdu, no bez toho, aby výsledok konfrontácie svojich záverov a záverov súdu predstavil zákonne konformným spôsobom. Skutočnosť, že sťažovateľ sa s právnym názorom krajského súdu nestotožňuje, nemôže sama osebe viesť k záveru, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Požiadavky vyplývajúce z ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g) SSP nie sú naplnené tým, že žalovaný dôvod kasačnej sťažnosti vymedzuje prevažne odkazom na svoje rozhodnutie. Žalovaný v závere kasačnej sťažnosti nezrozumiteľne namieta, že takýto nedostatok v obsadení súdu predstavuje podstatnú vadu konania, ktorá zakladá kasačný dôvod v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) Správneho súdneho poriadku, keďže krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. V tvrdení žalovaného, že krajský súd sa výrazne odklonil od procesných a hmotnoprávnych postupov daňového konania a ustálenej judikatúry, pretože správca dane svoje dôkazy vyhodnotil jednotlivito a všetky vo vzájomnej súvislosti ide len o všeobecné tvrdenie. Či žalobca splnil alebo nesplnil dôkazné bremeno a či správca dane dôkazy vyhodnotil jednotlivito a všetky vo vzájomnej súvislosti je potrebné posudzovať podľa konkrétnych okolností danej veci. Odkaz na judikatúru nie je a nemôže byť univerzálnym prostriedkom obhajoby.

17. Podľa žalobcu ťažiskovou námietkou žalobcu v odvolaní (body 12 až 18) bolo, že v danom prípade skutkový stav jeho daňovej transakcie nemá prvky rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C- 255/02 Halifax. Zásadný skutkový rozdiel oproti rozsudku Súdneho dvora EÚ Halifax je v tom, že Súdny dvor EÚ spochybnil dcérske spoločnosti, ako umelý článok v reťazci, pretože neprijali plnenia od stavebníkov na účely svojho podnikania a boli prostriedkom pre získanie daňovej výhody. Žalobca podľa zmluvy o nájme vykonal technické zhodnotenie nehnuteľnosti za účelom vykonávania vlastnej podnikateľskej činnosti, ktorá je odlišná od podnikateľskej činnosti prenajímateľa. Žalovaný tvrdí, že nastolil situáciu, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia predstavujúce zneužitie v zmysle záverov rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-255/02 Halifax. Žalobca poukazoval na to, že ak by spoločnosť 4R, a. s., ako prenajímateľ neplatiteľ DPH uzatvorila úplne identickú nájomnú zmluvu s nájomcom platiteľom DPH, ktorý by nebol ekonomicky a personálne prepojený, všetky daňové režimy, tak pre

účely DPH, ako aj pre účely dane z príjmov by sa riadili rovnako, ako v prípade personálne prepojeného žalobcu. Žalovaný sa konkrétnymi dôvodmi uvedenými v zásadnej námietke žalobcu vôbec nezaoberal a len vo všeobecnosti poukazoval na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-255/02 Halifax.

18. Pokiaľ žalovaný poukázal na to, že žalobca nemal jasný podnikateľský zámer, dôkazy ktoré predkladal a ktoré uvádza súd nemal k dispozícii v čase uplatnenia nároku na odpočet dane za zdaňovacie obdobie 4. štvrt'rok 2012. Žalobca v tejto súvislosti opätovne poukazuje (bod 24 žaloby) na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-153/11 Klub OOD. Klub kúpil v Sofii byt určený na bývanie, uplatnil si DPH a tvrdil, že nehnuteľnosť je určená na podnikateľské účely, pretože ju má v úmysle využívať na obchodné rokovania. Podľa daňových orgánov Klub nepreukázal, že uvedený byt sa v čase daňovej kontroly využíval na podnikateľské účely, ani to, že sa týmto spôsobom bude využívať v budúcnosti. Súdny dvor EÚ v rozsudku prijal záver, že zdaniteľná osoba konajúca vo vlastnom zmysle slova, ktorá nadobudla investičný majetok a zaradila ho do svojho obchodného majetku, je oprávnená odpočítať daň z pridanej hodnoty zaplatenú pri nadobudnutí tohto majetku v zdaňovacom období, v ktorom sa daň stala splatnou, a to bez ohľadu na okolnosť, že sa tento majetok ihneď nevyužíval na podnikateľské účely. Vnútroštátnemu súdu prináleží určiť, či zdaniteľná osoba nadobudla investičný majetok pre potreby svojej ekonomickej činnosti, prípadne posúdiť existenciu zneužitia. Z uvedeného vyplýva, že nebol to krajský súd, ktorý rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, ale boli to správne orgány, ktoré vec po právnej stránke posúdili nesprávne.

19. K živnostenskému oprávneniu žalobca poukazuje na uznesenie Ústavného súdu SR č. IV. ÚS 104/2012-89 z 01. 03. 2012, podľa ktorého vo vzťahu k splneniu zákonných hmotnoprávných podmienok na vznik nároku na nadmerný odpočet DPH je riešenie otázky platnosti nájomnej zmluvy irelevantné. Žalobca k tomu dodáva, že daňová povinnosť a nárok na odpočítanie na dani z pridanej hodnoty nevzniká na základe zmluvy, ale na základe zákona č. 222/2004 Z. z. Nie je preto rozhodujúce, čo si zmluvné strany medzi sebou dohodli, ako predmet plnenia označili, kde sa malo plnenie uskutočniť, a ani to, či pri plnení postupovali v súlade so zmluvou alebo v rozpore so zmluvou. Rozhodujúce je to, či išlo o plnenie, ktoré je zákonom č. 222/2004 Z. z. považované za daňovo relevantné (išlo o zdaniteľné plnenie, ktoré je predmetom dane), teda či zákon s takýmto plnením spája vznik daňovej povinnosti alebo vznik nároku na odpočítanie dane (porovnaj rozsudok NSS CR sp. zn. 1 Afs 5/2004 z 27. 02. 2006, resp. rozsudok NS SR sp. zn. 4 Sžf 25/2011 z 13. 09. 2011). Z uvedených dôvodov táto argumentácia žalovaného nemá žiadnu hodnotu závažnosti.

20. Pokiaľ žalovaný uvádzal, že v personálnom prepojení, rovnako ako súd nevidel nedovolené konanie a neuvádzal jeho nezákonnosť. Uvedené tvrdenie je v extrémnom rozpore s obsahom spisov. Podľa správcu dane a žalovaného objektívnymi skutočnosťami, ktoré nasvedčujú zneužitiu práva je ekonomické a personálne prepojenie osôb a to, že zmluva bola uzatvorená účelovo medzi prenajímateľom neplatiťom DPH a nájomcom platiťom DPH. Z obsahu rozhodnutí správnych orgánov, ako aj zo samotnej kasačnej sťažnosti jednoznačne vyplýva, že ich záver o zneužití práva žalobcom s hlavným cieľom získať daňovú výhodu uplatnením práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty je založený práve na personálnom prepojení. Žalobca namietal, že v praxi bežne dochádza k uzatvoreniu nájomných zmlúv medzi prenajímateľom neplatiťom DPH a nájomcom platiťom DPH. Bežné je aj to, že zmluvné strany sa v súlade s právnymi predpismi dohodnú na rekonštrukciu, ktorú vykoná na vlastné náklady nájomca, platiť DPH a ktorý bude technické zhodnotenie odpisovať. V postupe žalobcu išlo o legitímne uplatnenie práva na odpočítanie dane, ktoré nie je žiadnym získaním daňovej výhody, a teda uzatvorenie nájomnej zmluvy medzi prenajímateľom neplatiťom DPH a nájomcom platiťom DPH s personálnym prepojením, nemôže byť samé osebe objektívnou skutočnosťou k záveru, že zmluva bola uzatvorená účelovo a viedla k zneužitiu práva.

21. Podľa názoru žalobcu na základe uvedeného je možné prijať právne relevantný záver, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní neporušil zákon, nerozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a kasačná sťažnosť žalovaného nie je dôvodná a preto navrhol aby Najvyšší súd SR kasačnú sťažnosť žalovaného z 30. novembra 2016 podanú proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/19/2015 z 5. októbra 2016 zamietol.

### III.

#### Konanie pred kasačným súdom

22. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 Správneho súdneho poriadku, ďalej len „SSP“) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk).

23. Podľa kasačného súdu správny súd správne konštatoval, že správny orgán je v odôvodnení svojho rozhodnutia povinný uviesť, ktoré skutočnosti boli podkladom pre jeho rozhodnutie, akými úvahami bol vedený pri hodnotení dôkazov a právne predpisy, na základe ktorých rozhodoval. Pri právnom posúdení veci musí správny orgán uviesť, konkrétny odkaz na právny predpis, z ktorého vyvodzuje svoje právne posúdenie. Nestačí pritom iba citácia tohto zákonného ustanovenia, ale je potrebné aj vyložiť obsah právnej normy, aby bolo zrejmé aký je vzťah medzi skutkovými zisteniami a právnym posúdením. Jeho správna úvaha použitá pri rozhodovaní pritom musí zodpovedať zásadám logiky a musí z nej byť zrejmé, akými úvahami sa správny orgán riadil pri svojom rozhodovaní. Povinnosťou odvolacieho správneho orgánu je zaoberať sa jednotlivými odvolacími námietkami odvolateľa a dať odpoveď na nastolené odvolacie dôvody. Z odôvodnenia jeho rozhodnutia musí byť rozpoznateľné, prečo správny orgán považuje námietky účastníka za nedôvodné, mylné alebo vyvrátené, ktoré skutočnosti zozbiera za podklad svojho rozhodnutia, prečo považuje skutočnosti predstretú účastníkom za nerozhodné, nesprávne alebo inými riadne vykonanými dôkazmi za vyvrátené, podľa ktorej právnej normy rozhodol, a akými úvahami sa riadil pri hodnotení dôkazov.

24. Pokiaľ správny súd uviedol, že žalobca predložil správnym orgánom dôkazy, ktorými mienil preukázať svoj úmysel začať vykonávanie hospodárskej činnosti v súvislosti s realizovanou prístavbou a tieto dôkazy boli všetky vyhodnotené ako účelové a nebolo na ne pri rozhodovaní prihliadané tak aj kasačný súd konštatuje, že s uvedenými odvolacími námietkami sa žalovaný nezaoberal tak, ako to má na mysli ust. 63 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z.z., keď žalovaný na tieto jednotlivé odvolacie námietky nedal jasnú odpoveď. Z odôvodnenia jeho rozhodnutia nie je zrejmé z akého dôvodu ich považoval za nesprávne, ako konkrétne sa s nimi vysporiadal. Žalovaný v podstate zopakoval skutkové zistenia a právne závery správcu dane bez toho, aby zákonne konformným spôsobom vyvrátil argumenty žalobcu a vysporiadal sa s ním tak, ako mu to ukladá zák. č. 563/2009 Z.z..

30. Najvyšší súd Slovenskej republiky na základe uvedených dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 SSP, keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

31. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 175 ods. 1 a 2 SSP a § 467 ods. 1 SSP tak, že pôvodnému žalobcovi priznal voči sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu, keďže v konaní bol úspešný.

32. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.