

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžf/93/2016
Identifikačné číslo spisu: 6015201554
Dátum vydania rozhodnutia: 17.04.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:6015201554.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členov senátu JUDr. Kataríny Benzovej a JUDr. Marty Molnárovej, v právnej veci žalobcu: RONY 99 s.r.o., Kostolná 99, 962 12 Detva, IČO: 44 690 975, právne zastúpeného advokátskou kanceláriou Ulianko & partners, s.r.o., Nám. SNP 41, 960 01 Zvolen, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: 1472765/2015 zo dňa 28. septembra 2015, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/206/2015 - 43 zo dňa 04. mája 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/206/2015-43 zo dňa 04. mája 2016 potvrdzuje.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania v sume 181,90 eur, na účet advokáta žalobcu do 3 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len ako „krajský súd“) zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. d/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len ako „OSP“) rozhodnutie žalovaného č. 1472765/2015 zo dňa 28. septembra 2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol tak, že žalovaný je povinný nahradiť žalobcovi trovy konania vo výške 634,28 eur, z toho 70 eur na zaplatenom súdnom poplatku a 584,28 eur trovy právneho zastúpenia a zaplatiť ich zástupcovi žalobcu do 3 dní od právoplatnosti rozsudku krajského súdu.

Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že z obsahu administratívneho spisu žalovaného zistil, že správca dane vykonal na základe poverenia u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2013. Protokol z daňovej kontroly č. 9614401/5/4295533/2013/Melj zo dňa 19. septembra 2013 bol žalobcovi riadne doručený s výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole. Žalobca vo svojom vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly uviedol, že dodávateľ potvrdil, že DPH vo výške 4 600 eur z faktúry, ktorou vyfakturoval kúpnu cenu žalobcovi odviezol a priznal vo

svojom daňovom priznaní za obdobie január 2013 a že medzi ním a pánom U. nebola uzatvorená kúpno-predajná zmluva. Správca dane rozhodnutím zo dňa 21. novembra 2013 určil žalobcovi rozdiel v sume 4 600 eur. Toto rozhodnutie bolo zrušené a vec vrátená správcovi dane na ďalšie konanie. Následne správca dane vo vyrubovacom konaní doplnil dokazovanie a rozhodnutím č. 9614401/5/4329983/2014/Melj zo dňa 22. septembra 2014 opätovne rozhodol tak, že žalobcovi určil rozdiel dane v sume 4 600 eur. Toto rozhodnutie bolo zrušené rozhodnutím žalovaného zo dňa 15. decembra 2014 a vec vrátená na ďalšie konanie. Správca dane následne doplnil dokazovanie a rozhodol rozhodnutím č. 949655/2015 zo dňa 17. júna 2015, ktorým žalobcovi určil rozdiel dane v sume 4 600 eur na dani z pridanej hodnoty. Znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie január 2013 zo sumy 5 427,90 eur na sumu 827,09 eur.

Krajský súd skúmal napadnuté rozhodnutie a predchádzajúci postup v daňovom konaní a počas daňovej kontroly výlučne z dôvodov tvrdenej nezákonnosti uvedených v žalobe. Žalobca namietal nezákonnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov, keď odôvodnenie neobsahovalo žiadne úvahy, ktorými boli hodnotené skutočnosti predkladané žalobcom a dospel k záveru, že táto námietka bola dôvodná. Nedostatočné odôvodnenie správneho rozhodnutia spôsobuje jeho nepreskúmateľnosť. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov je založená na nedostatku skutkových dôvodov, nie na chybách alebo okrajových nedostatkoch odôvodnenia. Nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov je rozhodnutie aj vtedy, keď odôvodnenie nemá zákonom požadované náležitosti. Krajský súd vo svojom odôvodnení rozsudku uviedol, že v preskúmanom prípade odôvodnenie prvostupňového a ani napadnutého rozhodnutia, ako bolo uvedené na č. l. 5 až 10 tohto rozsudku, neobsahovali vyhodnotenie žiadneho dôkazu. Obsahoval opis jednotlivých dôkazov bez uvedenia, akou úvahou bol správny orgán pri ich hodnotení vedený a čo z vykonaných dôkazov zistil.

Krajský súd konštatoval, že z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nebolo možné zistiť, ako bol ktorý dôkaz vyhodnotený. Hodnotenie dôkazov tam absolútne absentovalo. Nebolo možné z neho zistiť, ako boli vyhodnotené dôkazy o reálnom dodaní predmetného auta dodávateľom uvedeným na faktúre a to, ako bola vyhodnotená kúpna zmluva, ako bol hodnotený protokol o odovzdaní a prevzatí, ako bola vyhodnotená faktúra, doklad o zaplatení časti kúpnej ceny v hotovosti a časti prostredníctvom financujúcej spoločnosti Credium Slovakia, a.s. Nebolo možné zistiť, prečo správny orgán tieto dôkazy nepovažoval za základ svojho rozhodnutia, resp. ako s nimi naložil. Nebolo možné zistiť, čo správny orgán zistil z výpovedí svedkov a ani ako vyhodnotil všetky ostatné dôkazy s výnimkou toho, že svoje rozhodnutie založil na údajoch uvedených v evidencii dopravných vozidiel vedenej Ministerstvom vnútra Slovenskej republiky, urobil tak bez toho, aby zodpovedal odvolacie námietky žalobcu, podľa ktorých táto evidencia má len deklaratórny účinok a údaje v nej v danom prípade vlastníckym vzťahom nezodpovedajú. Takisto nepreskúmateľnosti pridáva aj nedostatok odôvodnenia spočívajúceho v tom, že žalovaný sa s odvolacími námietkami v odôvodnení vysporiadal len tak, že s nimi nesúhlasil. Takéto vyrovnanie sa s námietkami, ako konštatoval krajský súd, nemožno považovať za súladné so zákonom.

Krajský súd uviedol, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia postráda vyhodnotenie všetkých dôkazov vo vzájomnej súvislosti. Taktiež, ako uviedol krajský súd nebolo zrejmé, ako bola vyhodnotená skutočnosť, že predmetné auto žalobca kúpil na základe písomnej kúpnej zmluvy od autosport Szilágyi, s.r.o., ktorý nadobudol toto od výhradného dovozcu týchto áut pre Slovenskú republiku a R. U. si auto dal zaevidovať na Dopravnom inšpektoráte na základe vlastnej faktúry, t. j. faktúry, v ktorej bol dodávateľom aj odberateľom, t. j. bez dokladu o nadobudnutí tovaru. Nebolo zisťované, ako tovar nadobudol, napriek námietkam, že sa tak nestalo. Žalovaný vo svojej rozhodovacej praxi pravidelne poukazoval na to, že najjednoduchšia dôkazná situácia pre preukázanie vzniku nároku na nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty, je pre daňovníka taký stav, keď dodávateľ dodanie tovaru uvedie v daňovom priznaní a daň z pridanej hodnoty odvedie, potom na preukázanie reálnosti obchodu - dodávky stačí faktúra a doklad o splnení. Správny orgán toto ani neskúmal a to napriek tomu, že žalobca už vo svojom vyjadrení k protokolu tvrdil, že jeho dodávateľ predmetný zdaniteľný obchod v daňovom priznaní priznal a priznanú daň odvedol štátu. Navyše, ako uviedol krajský súd v danom prípade žalobca preukazoval, že tovar kúpil od dodávateľa uvedeného na faktúre tromi rôznymi dokladmi - faktúrou, kúpnu zmluvou a odovzdávacím protokolom.

Krajský súd vo svojom odôvodnení rozsudku poukázal na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie k smernici 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty napríklad rozsudok Optigen a i., C-354/3, C-355/03 a C-484/03, či rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-439/04 a C-440/04 Kittel a Recolta Recycling.

Rozsudok krajského súdu napadol v zákonnej lehote odvolaním žalovaný, dôvodiac, že rozsudkom bola vec po právnej stránke posúdená nesprávne a žalovaný postupoval v súlade so zákonnými ustanoveniami, keď prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil, pričom tak rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane sú jasne a dostatočne odôvodnené, rozhodnutia obsahujú dostatok skutkových dôvodov pre prijatie záveru a z ich rozhodnutí je zrejmé, na základe akých úvah bol prijatý záver. Žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky po posúdení veci napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a žalobu žalobcu zamietol a nepriznal žalobcovi náhradu trov konania.

Žalovaný vo svojom odvolaní uviedol, že správca dane vykonal podľa § 46 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, ktorý si žalobca uplatnil v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie január 2013 v sume 5 427,09 eur. Daňová kontrola začala v zmysle oznámenia o daňovej kontrole dňa 17. apríla 2013. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol z daňovej kontroly č. 9614401/5/4295533/2013/MeIJ zo dňa 19. septembra 2013, ktorý spolu s výzvou zo dňa 19. septembra 2013 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručil žalobcovi dňa 25. septembra 2013. V zmysle ustanovenia § 46 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov je daňová kontrola ukončená dňom doručenia protokolu. Žalovaný uviedol, že daňovou kontrolou bolo zistené, že žalobca si neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúry č. 12013009 zo dňa 21. januára 2013 od dodávateľa autosport Szilágyi, s.r.o. za dodanie motorového vozidla Fiat Ducato 3,0 MTJ L2H2 Panorama, č. podvozku K základ dane 23 000,00 eur a 20 % DPH 4 600,00 eur. Žalobca využil svoje právo a v stanovenej lehote doručil dňa 27. septembra 2013 správcovi dane svoje vyjadrenie k protokolu, v ktorom vyjadril nesúhlas s nevrátením odpočtu DPH v sume 4 600,00 eur z uvedenej faktúry. Správca dane v rámci vyrubovacieho konania dňa 06. novembra 2013 prerokoval so splnomocneným zástupcom žalobcu pripomienky k protokolu (zápisnica č. 9614401/5/4953730/2013/MeIJ) a následne vydal rozhodnutie č. 9614401/5/4392806/2013/MeIJ zo dňa 21. novembra 2013, ktorým určil podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov rozdiel v sume 4 600,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2013 a znížil nadmerný odpočet zo sumy 5 427,09 eur na sumu 827,09 eur.

Žalovaný vo svojom odvolaní podrobne popísal ako postupoval správca dane, keď žalobca porušil ust. § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH.

Žalovaný ďalej konštatoval, že voči rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, ktoré preskúmal odvolací orgán Finančné riaditeľstvo SR, ktorý následne vydal rozhodnutie o odvolaní č. 1100307/1/87150/2014/5257 zo dňa 17. februára 2014, ktorým zrušil rozhodnutie správcu dane a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

V odvolaní ďalej uviedol, že po zrušení rozhodnutia odvolacím orgánom správca dane pokračoval vo vyrubovacom konaní. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 9614401/5/4329983/2014/MeIJ zo dňa 22. septembra 2014, v ktorom určil žalobcovi rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty v sume 4 600,00 eur a znižuje nadmerný odpočet zo sumy 5 427,09 eur na sumu 827,09 eur. Správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane v sume 4 600,00 eur z faktúry č. 12013009 od dodávateľa autosport Szilágyi, s.r.o., na základe ktorej mu bolo predané a dodané motorové vozidlo Fiat Ducato 3,0 MTJ L2H2 Panorama, č. podvozku K základ dane 23 000,00 eur a 20 % DPH 4 600,00 eur.

Následne žalovaný v odvolaní uviedol, že voči tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, ktoré preskúmal odvolací orgán Finančné riaditeľstvo SR a vydal rozhodnutie o odvolaní č. 1100301/1/549194/2014/14003 zo dňa 15. decembra 2014, ktorým zrušil rozhodnutie správcu dane a

vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Správca dane po zrušení rozhodnutia vo vyrubovacom konaní vykonal ďalšie šetrenie skutkového stavu. Správca dane a ani žalovaný pritom nespochybnili reálne nadobudnutie predmetného auta žalobcom. Spochybnili len vznik daňovej povinnosti u dodávateľa uvedeného na faktúre. Tým, že daňový subjekt autosport Szilágyi, s.r.o. vystavil faktúru s daňou, na základe zistenej skutočnosti, že vlastníkom a držiteľom predmetného motorového vozidla bol R. U., vznikla daňovému subjektu autosport Szilágyi, s.r.o. daňová povinnosť podľa ustanovenia § 69 ods. 5 zákona o DPH cit.: „Každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň“ a nie podľa ust. § 19 ods. 1 zákona o DPH. Vyjadril sa, že sa ak aj žalobca odvolával na vyjadrenie dodávateľa, že dodávateľ daň v zmysle faktúry uhradil daňovému úradu, nedochádzalo k dvojitému zdaneniu daňových subjektov, a ani k porušeniu zásady neutrality DPH, pretože daňovému subjektu autosport Szilágyi, s.r.o. daňová povinnosť nevznikla podľa ust. § 19 ods. 1 zákona o DPH a daň bola uhradená z dôvodu jej uvedenia na faktúre v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH. Žalovaný sa nestotožňoval s názorom krajského súdu, že správny orgán svoje rozhodnutie založil len na údajoch uvedených v evidencii dopravných vozidiel vedenej Ministerstvom vnútra Slovenskej republiky. V súvislosti s týmto tvrdením žalovaný poukázal na zákon č. 8/2009 Z. z. o cestnej premávke a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, a to konkrétne na § 111 ods. 1 tohto zákona. Ďalej poznamenal, že podľa tejto evidencie dátum prvej evidencie predmetného motorového vozidla je 30. apríla 2012 a prvým vlastníkom a držiteľom predmetného motorového vozidla je uvedený R. U. až do 31. januára 2013 a motorovému vozidlu bola pridelená EVČ G od 30. apríla 2012 do 30. januára 2013.

Žalovaný vo svojom odvolaní ďalej uviedol, že sa s námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní dostatočne vysporiadal, vyjadril sa k nim a náležité odôvodnil, čo je zrejmé z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného. Žalovaný sa vyjadril k predloženým dôkazom žalobcu (kúpnej zmluve, faktúre a odovzdávajúcemu protokolu) totožne ako správca dane, a to tak, že nespochybnil dodanie motorového vozidla a jeho nadobudnutie žalobcom, ale spochybnil len dodávateľa uvedeného na faktúre. Žalovaný mal za to, že z uvedených skutočností nie je možné jednoznačne sa stotožniť s tvrdením žalobcu, že R. U. nikdy nemal záujem vlastníť tovar a že sa tak ani nesprával. Naopak, podľa správcu dane a tiež žalovaného, prepisom motorového vozidla vzniklo R. U. právo nakladať s týmto hmotným majetkom ako vlastníkom a tým aj naplneniu ustanovenia § 8 ods. 1 písm. a) prvá veta, zákona o DPH, t. j., že dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak.

K námietke žalobcu, ako aj krajského súdu, že nebolo zisťované ako R. U. nadobudol tovar, žalovaný uviedol, že nepovažuje za relevantnú námietku žalobcu, že správca dane, resp. správny orgán svoje závery o prevode vlastníckeho práva k motorovému vozidlu z dodávateľa na R. U. žiadnym spôsobom nepreukázal. Správca dane v danom prípade vychádzal zo zisteného skutkového stavu, podľa ktorého skutočným vlastníkom a držiteľom predmetného motorového vozidla bol R. U. a nie daňový subjekt autosport Szilágyi s.r.o. Túto skutočnosť podľa žalovaného podporuje aj vyjadrenie splnomocneného zástupcu z dožiadania na spoločnosť FIAT SR, spol. s.r.o., ktorý uviedol, že podmienkou získania zľavy na nové motorové vozidlo bola registrácia v danom mesiaci, t. j. v apríli 2012, a že zľava motorového vozidla sa týkala podpory predaja.

Vo svojom odvolaní žalovaný uviedol, že podmienky ustanovené v ustanoveniach § 49 ods. 1 a 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane. Ich nespĺnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosť žalobcu. Naopak zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužívateľnosť, aby platiteľ (žalobca), ktorý nárok na odpočítanie dane uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočítanie dane stanovil. Pokiaľ si žalobca uplatňuje nárok na odpočítanie dane z predmetných dodávateľských faktúr, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to osobou na nich uvedenou, preto nepostačuje len predloženie dokladov. Odpočítanie dane len na základe faktúr, bez preukázania reálneho plnenia, vykazuje znaky podvodného konania, ktoré je v rozpore so zákonom o DPH. Boj proti daňovým podvodom je uznaným cieľom smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty,

ktorá je zapracovaná v zákone o DPH. Preto, ako uviedol žalovaný, ak finančné orgány v daňovom konaní zistia objektívne skutočnosti, ktoré nasvedčujú zneužitiu práva (umelý charakter transakcií, nepreukázanie sídla ekonomickej činnosti, nekontaktnosť platiteľa dane, nepodávanie daňových priznaní, neplatenie vlastnej daňovej povinnosti a ďalšie objektívne skutočnosti), sú oprávnené tieto skutočnosti uviesť vo svojich rozhodnutiach, ako dôkazy nasvedčujúce zneužitiu práva, ktoré vedú k záveru, že zneužitie práva bolo hlavným cieľom transakcie. V zmysle rozsudku ESD vo veci C-255/02, ak správca dane napriek formálnemu dodržaniu podmienok zo strany daňového subjektu (žalobcu) preukáže zneužívanie systému dane z pridanej hodnoty, ktoré viedlo k získaniu daňovej výhody, je oprávnený požadovať od daňového subjektu (žalobcu) s retroaktívnym účinkom zaplatenie odpočítaných čiastok. Žalovaný je toho názoru, že v posudzovanej veci dodávateľovi uvedenému na faktúre, daňovému subjektu autosport Szilágyi, s.r.o., nevznikla daňová povinnosť podľa ust. § 19 ods. 1 zákona o DPH, takže daň nebola uhradená z titulu vzniku daňovej povinnosti, ale bola uhradená z dôvodu jej uvedenia na faktúre v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH, preto nemožno hovoriť o porušení neutrality dane.

Záverom žalovaný poukázal na svoje stanovisko v napadnutom rozhodnutí, v ktorom uvádzal, že dátum prvej evidencie predmetného motorového vozidla je 30. apríla 2012 a prvým vlastníkom a držiteľom predmetného motorového vozidla je uvedený R. U. až do 31. januára 2013 a motorovému vozidlu bola pridelená EVČ G od 30. apríla 2012 do 30. januára 2013. Žalovaný k argumentu žalobcu uvedenom v odvolaní, že neskúmal oprávnenie dodávateľa nakladať s tovarom ako s vlastným, keďže o tom nemal objektívne pochybnosti uviedol, že tento argument nepovažoval za relevantný, pretože v čase kúpi motorového vozidla, t. j. 21. januára 2013 vozidlo malo pridelené platné EVČ G a tým aj žalobca mal možnosť pri dodržaní zásady opatrnosti pri kúpe vozidla overiť si skutočnosť, kto je v technickom preukaze zapísaný ako vlastník a držiteľ motorového vozidla.

Žalobca sa k odvolaniu žalovaného písomne vyjadril a žiadal, aby odvolací súd rozhodnutie súdu prvého stupňa v celom rozsahu ako vecne správny potvrdil a zaviazal žalovaného na úhradu trov odvolacieho konania vo výške 181,89 eur.

Žalobca sa v plnom rozsahu stotožňoval so zisteniami a právnymi závermi, ku ktorým dospel súd prvého stupňa, a teda s odvolaním žalovaného nesúhlasil a považoval ho za nedôvodné. Ďalej uviedol, že súd prvého stupňa je vo svojej argumentácii obsiahnutej v odôvodnení napadnutého rozsudku koherentný, t. j. jeho rozhodnutie je konzistentné a jeho argumenty podporujú príslušný záver o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného pre nedostatok dôvodov v ňom uvedených. Žalobca konštatoval, že žalovaný v „odôvodnení“ odvolania len vyslovil nesúhlas so závermi súdu prvého stupňa, pričom ďalej len zhrnul svoj dovtedajší postup, ako aj postup správneho orgánu prvého stupňa. V súvislosti s týmto tvrdením poukázal na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžp/2/2010.

Vo svojom vyjadrení žalobca konštatoval, že žalovaný neuviedol v odvolaní žiadne relevantné dôvody, ktoré by mali viesť k záveru o nesprávnom právnom posúdení veci prvostupňovým súdom. Podľa žalobcovho názoru žalovaný len reprodukuje postup činnosti v rozhodovaní, ktorý bol preskúmaný súdom prvého stupňa v konaní 24S/206/2015. Pritom rozhodnutie, ktoré rezultovalo z činnosti žalovaného, konajúci súd jednoznačne vyhodnotil ako nepreskúmateľné a neodôvodnené. Žalovaný správny orgán teda postupoval v rozpore so znením § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „daňový poriadok“), ktorý ustanovuje požiadavku na riadne odôvodnenie rozhodnutia daňového úradu.

Žalobca poukázal na výklad ust. § 63 ods. 5 daňového poriadku, ktorým je možné dospieť k záveru, že s tam uvedenými požiadavkami je v rozpore nielen úplný, či čiastočný nedostatok dôvodov rozhodnutia žalovaného, ale napr. aj existencia nesúlady medzi právnymi závermi správneho orgánu a jeho skutkovými zisteniami, napr. keď právne závery zo skutkových zistení v žiadnej možnej interpretácii nevyplývajú a napokon aj všeobecné zistenia bez špecifikácie jednotlivých dôkazov, z ktorých mali byť tieto zistenia vyvedené. Povinnosťou žalovaného bolo riadne odôvodniť rozhodnutie, pretože ide o právo účastníka správneho konania na dostatočné a presvedčivé odôvodnenie spôsobu rozhodnutia správneho orgánu, ktoré sa vysporiada aj so špecifickými námietkami a dôkazmi účastníka konania. Porušením

uvedeného práva účastníka konania na jednej strane a povinnosti žalovaného na druhej strane sa účastníkovi konania, okrem upretia práva dozvedieť sa o príčinách rozhodnutia práve zvoleným spôsobom, odňala možnosť náležite skutkovo aj právne argumentovať proti rozhodnutiu žalovaného v rovine polemiky s jeho dôvodmi a právnym posúdením.

Žalobca vo svojom vyjadrení na doplnenie uviedol, že žalovaný sa dostatočne nezaoberal a teda ani nevyporiadal so skutočnosťou, že žalobca ako daňový subjekt preukázal reálne uskutočnenie predaja - dodania tovaru motorového vozidla Fiat Ducato 3,0 MTJ L2H2 PANORAMA, číslo podvozku Z (ďalej len „Tovar“), tak predložením kúpnej zmluvy zo dňa 21. januára 2013, faktúry č. 12013009, odovzdávacieho protokolu zo dňa 21. januára 2013, technického preukazu, ako aj samotnými výpoveďami žalobcu ako daňového subjektu a dodávateľa. Tento zdaniteľný obchod sa uskutočnil dňa 21. januára 2013 v sídle dodávateľa ako autorizovaného predajcu značky Fiat v SR na adrese Železničná 26, Lovinobaňa, z čoho nepochybne vyplývalo, že žalobca ako daňový subjekt nadobudol oprávnenie nakladať s tovarom ako vlastník. Správny orgán naopak svoje závery o prevode vlastníckeho práva k motorovému vozidlu z dodávateľa na R. U., žiadnym spôsobom nepreukázal, pričom v podstate svoje závery o uskutočnení zdaniteľného obchodu medzi týmito subjektmi v rozhodnutí odôvodnil s poukazom na evidenciu motorových vozidiel Ministerstva vnútra Slovenskej republiky, ktorá má len deklaratórne účinky a má len evidenčný charakter, pričom na prechod vlastníckeho práva k motorovým vozidlám nemá žiadny vplyv. Správny orgán tým nepriamo podmienil vznik, zmenu a zánik vlastníckeho práva k hnuteľnej veci (motorovému vozidlu) zápisom vo vyššie uvedenej evidencii. Žalobca zdôrazňoval, že takýto postup a právny výklad skutkového stavu veci nemal oporu v zákone a rozhodnutie žalovaného sa tak stalo arbitrárnym a nezákonným.

Žalobca tiež uviedol, že daňová povinnosť dodávateľovi vznikla v zmysle ust. § 19 ods. 1 Zákona o DPH dňom dodania tovaru, teda momentom, keď žalobca nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník. V súvislosti s týmto tvrdením poukázal na metodické usmernenia Finančného riaditeľstva SR k výkladu ust. § 19-21 Zákona o DPH. Metodické usmernenie upresňuje skutočnosti, od ktorých závisí vznik daňovej povinnosti, pričom na prvé miesto stavia práve čas dojednaný v nadobúdacom titule a to zmluve, ďalej v prípade, ak táto skutočnosť zrejme zo zmluvy nie je, nastupuje zákonná úprava v Obchodnom zákonníku. Metodické usmernenie reflektuje najmä na prípady, kedy podľa zmluvy dôjde k dodaniu tovaru v odlišnom čase ako k prevodu vlastníckeho práva, a to buď ešte pred dodaním tovaru, v tom prípade vzniká daňová povinnosť až dodaním tovaru, alebo až po jeho dodaní, kde vzniká daňová povinnosť už dodaním tovaru, čo potvrdzuje slovným spojením „momentom keď kupujúci nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník“.

Záverom žalobca uviedol, že interpretujúc ust. § 19 ods. 1 Zákona o DPH s poukazom na ust. § 466 Obchodného zákonníka a prihladnuc pritom na existujúci skutkový stav je možné konštatovať, že daňová povinnosť dodávateľovi vznikla dňa 21. januára 2013, čím žalobcovi vzniklo právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty tak, ako ho uplatnil. Prvostupňový súd vo svojom rozsudku len potvrdil, že v dôsledku nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia zo strany žalovaného a jeho nezákonnosti, nie je zrejme ako sa žalovaný vysporiadal s nami predloženými dôkazmi a vnesenými námietkami v priebehu správneho konania. Žalobca uviedol, že žalovaný na str. 10 svojho odvolania nemiestnym spôsobom a pri absencii akýchkoľvek relevantných dôvodov poukazoval na zneužívanie systému DPH, pričom tak tendenčne podsúva informácie o podvodnom konaní žalobcu v danom prípade, čo žalobca považuje za absolútne neprimerané a neprípustné.

Dňom 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“), ktorý upravuje v § 1 a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho v správnom súdnictve, b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov (§ 492 ods. 2 SSP).

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá a § 212 ods. 1 OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 OSP, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP), a dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného nemožno priznať úspech.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Predmetom odvolacieho konania je preskúmanie rozsudku krajského súdu, ktorým podľa § 250j ods. 2 písm. d/ OSP zrušil žalobou napadnuté rozhodnutia žalovaného č. 1472765/2015 zo dňa 28. septembra 2015 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 949655/2015 zo dňa 17. júna 2015, ktorý správca dane podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 daňového poriadku určil rozdiel dane v sume 4 600,- eur na dani pridanej hodnoty, znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie január 2013 zo sumy 5 427,09 eur na 827,09 eur daňovému subjektu - žalobcovi (potvrdené žalovaným správnym orgánom podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky sa predovšetkým zaoberal otázkou, či zistenie skutkového stavu daňovými orgánmi je dostačujúce na posúdenie veci a či odôvodnenie žalobou napadnutých rozhodnutí je dostatočne zrozumiteľné a preskúmateľné vo vzťahu k záverom daňových orgánov.

Po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania žalovaného, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku krajského súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, nezistil odvolací súd žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov, obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu. Závery krajského súdu spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, preto sa s ním odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne. Najvyšší súd považuje za vyčerpávajúci krajským súdom predostretý návrh na doplnenie dokazovania v následnom daňovom konaní, ktorým je žalovaný v zmysle ustanovenia § 250j ods. 7 OSP viazaný.

Podľa § 3 ods. 1, 2, 3 zákona č. 563/2009 Z. z., pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. 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 prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane. 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 § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. 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.

Podľa § 63 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v

daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

Podľa § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 74 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Podľa § 2 ods. 1 písm. a) a b) zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v účinnom znení, predmetom dane je dodanie tovaru, poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa ust. § 8 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 19 ods. 1 veta prvá zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. 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 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 § 111 ods. 1 zákona č. 8 /2009 Z. z. o cestnej premávke a o zmene a doplnení niektorých zákonov, evidencia vozidiel je informačný systém Policajného zboru podľa osobitného predpisu, ktorý sa vedie na účely získavania informácií o vlastníkoch vozidiel, držiteľoch vozidiel, technických údajov vozidiel, vydaných dokladoch, tabuľkách s evidenčným číslom a poskytovaní údajov z tejto evidencie.

Podľa § 112 zákona č. 8 /2009 Z. z. o cestnej premávke a o zmene a doplnení niektorých zákonov
(3) Výrobca vozidiel a zástupca výrobcu vozidiel je povinný bezodplatne v elektronickej forme zasielať orgánu Policajného zboru pri vystavení osvedčenia o evidencii časť II technické údaje v ňom uvádzané pre každé vozidlo, ktoré vyrobil alebo dovezol.

(4) Slovenská kancelária poisťovateľov je povinná bezodplatne v elektronickej forme zasielať orgánu Policajného zboru aktualizované údaje o vozidlách, ktorých držiteľia uzavreli povinné zmluvné poistenie zodpovednosti za škodu spôsobenú prevádzkou motorového vozidla a aktualizované údaje o poistných udalostiach vozidiel.

Podľa § 116 ods. 2 cit. zákona, vlastník vozidla alebo držiteľ vozidla splnomocnený na tento úkon vlastníkom vozidla je povinný osobne oznámiť orgánu Policajného zboru, ktorý vozidlo eviduje, zmenu vlastníckeho práva k vozidlu.

Podľa § 118 ods. 1 cit. zákona, orgán Policajného zboru vykoná zmeny v evidencii, ak o to požiada vlastník vozidla zapísaný v osvedčení o evidencii časť I alebo časť II alebo vlastník vozidla, ktorý

hodnovernými dokladmi preukáže spôsob nadobudnutia vlastníctva vozidla a plnenie, s tým súvisiacich povinností; povinnosti podľa § 116 v tomto prípade plní vlastník vozidla.

Odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne (§ 219 ods. 1 OSP).

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu odvolacích dôvodov žalovaného konštatuje, že vo vzťahu k posúdeniu dôvodov nezákonnosti rozhodnutia žalovaného v súvislosti s neuznaním predmetného nároku na odpočet DPH, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu, ktorý sa pri svojom rozhodovaní náležite vypořiadal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v žalobe a na zdôraznenie jeho správnosti doplní len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP).

Zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov je účelom daňovej kontroly (§ 44 ods. 1 veta prvá zákona č. 563/2009 Z. z.). Daňová kontrola teda slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedným z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní. Daňová kontrola predstavuje verejnomocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubovaniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií.

Zákon č. 563/2009 Z. z. v § 3 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z nich je zásada zákonnosti. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. sa pri správe daní 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. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určaniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán.

Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne, ako aj procesné), ktoré sú zverejnené v Zbierke zákonov. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality a ustanovenie o riadnom odôvodnení rozhodnutia daňovým orgánom je prejavom zásady proporcionality.

Medzi dôvody nezrozumiteľnosti rozhodnutia správneho orgánu patrí aj absencia právnych záverov vyplývajúcich z rozhodujúcich skutkových okolností, ako aj ich nejednoznačnosť. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov je založená na nedostatku skutkových dôvodov, pričom ide o vady skutkových zistení, o ktoré sú opreté rozhodovacie dôvody. Vlastný výrok rozhodnutia nepresvedčí o správnosti rozhodnutia, ak nebude riadne odôvodnený. Odôvodnenie je zhrnutím všetkých zistených skutočností odôvodňujúcich výrok rozhodnutia. Musí preto v plnom rozsahu zodpovedať skutočným výsledkom uskutočneného konania. V odôvodnení rozhodnutia správny orgán uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom na rozhodnutie, akými úvahami bol vedený pri hodnotení dôkazov a použití právnych predpisov, na základe ktorých rozhodoval a ako sa vyrovnal s návrhmi a námietkami účastníkov konania a s ich vyjadreniami k podkladom rozhodnutia. V rozhodnutí sa spravidla, pokiaľ ide o skutkovú stránku, najprv uvedie podstata veci, a potom nasleduje rozbor dôkazov a ostatných podkladov rozhodnutia. V odôvodnení je nutné reagovať na prípadné pripomienky a návrhy účastníkov konania, na ich vyjadrenia k podkladom rozhodnutia a vysporiadať sa aj s prípadnými rozpormi v jednotlivých dôkazoch. Potom by

mali byť uvedené závery o tom, ktoré skutočnosti sú vzaté za nepochybne zistené.

Týmto požiadavkám žalobou napadnuté rozhodnutia daňových orgánov ani podľa názoru odvolacieho súdu jednoznačne nevyhovujú. Daňové orgány v odôvodneniach svojich rozhodnutí len popísali skutkové zistenia z daňovej kontroly u žalobcu bez toho, aby neskôr vyhodnotili, ktoré konkrétne dôkazy, zistenia alebo skutočnosti preukazujú ich závery, že žalobca nenadobudol tovar od daňového subjektu autosport Szilágyi, s.r.o. podľa predloženej faktúry, ktorému nevznikla daňová povinnosť podľa ust. § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, keďže nebol vlastníkom motorového vozidla. Odvolací súd považuje za potrebné uviesť, že skutočnosť, že žalobca si neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúry č. 12013009 zo dňa 21.01.2013 od deklarovaného dodávateľa autosport Szilágyi, s.r.o., nemožno vyvodzovať len zo samotnej skutočnosti, že podľa evidencie motorových vozidiel nebol evidovaný ako vlastník a držiteľ predmetného motorového vozidla, bez náležitého vyhodnotenia zadovaných dôkazov a svedeckých výpovedí, ktoré sú obsahovo totožné aj po opätovnom podaní vysvetlenia správcovi dane, na základe zrušujúcich rozhodnutí žalovaným. Žalovaný spochybnil vznik daňovej povinnosti u dodávateľa uvedeného na faktúre, pretože podľa údajov uvedených v evidencii dopravných vozidiel vedenej Ministerstvom vnútra Slovenskej republiky, podľa § 111 ods. 1 zákon č. 8/2009 Z. z. o cestnej premávke a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ako prvý vlastník a držiteľom predmetného motorového vozidla je uvedený R. U. od 30. apríla 2012 do 30. januára 2013 a daňová povinnosť podľa ust. § 19 ods. 1 zákona o DPH vznikla jeho skutočnému dodávateľovi Gabrielovi Steinerovi IČO: 30 189 471, IČ DPH: SK 1020591990, ktorý bol v čase predaja na základe technického preukazu motorového vozidla jeho držiteľom a majiteľom od 30.04.2012.

Z administratívneho spisu vyplýva a nie je sporné, že daňový subjekt autosport Szilágyi, s.r.o., ako autorizovaný predajca motorových vozidiel Fiat LUV (Dilerská zmluva z 15.06.2004) nadobudol predmetné motorové vozidlo od spoločnosti Fiat SR, spol. s.r.o. Bratislava v januári 2012. Išlo o nové motorové vozidlo, na ktoré spoločnosť Fiat SR, spol. s.r.o. poskytla predajcovi akciu - zľavu z ceny motorového vozidla, ak motorové vozidlo bude zaevidované na dopravnom inšpektoráte s pridelením EČV na prvého majiteľa v mesiaci apríl 2012. Importér na predmetné motorové vozidlo poskytol daňovému subjektu autosport Szilágyi, zľavu a dňa 09.05.2012 vystavil doklad o oprave základu dane. Svedkyňa H. a ani R. neuviedli, že by predmetné motorové vozidlo bolo R. predané, resp., že by R. nadobudol toto motorové vozidlo od daňovému subjektu autosport Szilágyi. Gabriel Steiner, ako daňový subjekt IČO: 30 189 471 v daňovom konaní opakovane do zápisnice z pojednávania uviedol, že na predmetné motorové vozidlo si sám vystavil faktúru na kúpu a predaj dňa 30.04.2012 s DPH 5.049,00 eur, z ktorej faktúry daň neodviedol a ani si neuplatnil nadmerný odpočet podaním daňového priznania. Z rozhodnutia žalovaného a ani správcu dane nevyplýva právny záver podľa ust. § 8 ods. 1 písm. a/, podľa § 19 ods. 1 veta prvá zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, kedy a na základe čoho Gabrielovi Steinerovi ako daňovému subjektu a platcovi dane vzniklo právo nakladať s predmetným motorovým vozidlom, t. j. kedy mu vznikla daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a či nejde o simulovaný právny úkon podľa § 39 OZ. Z ustanovenia § 39 OZ vyplýva, že neplatný je právny úkon, ktorý svojím obsahom alebo účelom odporuje zákonu alebo ho obchádza alebo sa prieči dobrým mravom. Právny úkon, ktorý svojím obsahom alebo účelom odporuje zákonu alebo ho obchádza alebo sa prieči dobrým mravom nie je dovolený. Nedovolenosť je teda daná, ak obsah alebo účel právneho úkonu odporuje zákonu alebo obsah alebo účel právneho úkonu obchádza zákon. Obchádzanie zákona predstavuje osobitnú situáciu, v ktorej právny úkon formálne zodpovedá zákonnej norme, avšak v konečnom dôsledku vznikajú (menia sa alebo zanikajú) práva a povinnosti, ktoré sú v rozpore s účelom a zmyslom zákona.

V spise sa nachádza potvrdenie o registrácii motorového vozidla na R. U. od 30.04.2012 do 30.01.2013, avšak z fa č. 2020223 z 30.04.2012 vyplýva, že túto vystavil podnikateľ - daňový subjekt Gabriel Steiner pre odberateľa R. U., P. J. P. XXXX/X, XXX XX G.. Nie je zrejmé, či motorové vozidlo malo byť predané fyzickej osobe - podnikateľovi alebo fyzickej osobe - nepodnikateľovi. Ďalej v spise sa nachádza potvrdenie Allianz - Slovenská poisťovňa, a.s. o uzavretí poisťovnej zmluvy o povinnom zmluvnom poistení zodpovednosti za škodu spôsobenú prevádzkou motorového vozidla s R. U. a manželkou a z rozhodnutia nie je možné zistiť, či poisťovnú zmluvu na predmetné motorové vozidlo

uzavreli ako podnikatelia alebo súkromné fyzické osoby, za situácie, že predmetné motorové vozidlo mal nadobudnúť daňový subjekt R. U., Predaj - servis motorových vozidiel. Žalovaný tieto skutočnosti, vo vzťahu k výroku svojho rozhodnutia, po právnej stránke nechal bez povšimnutia a tieto dôkazy nevyhodnotil.

Neuniklo pozornosti odvolacieho súdu, že v spise sa nachádza fotokópia technického preukazu k uvedenému motorovému vozidlu a v II. časti je ako vlastník vedený CREDIUM Slovakia, s.r.o., IČO: 44 690 975 Detva, Kostolná 19 (kúpna zmluva z 21.01.2013) a ako držiteľ je vedený žalobca od 28.01.2013. Žalovaný v rozhodnutí uvádza dátum do 30.01.2013 (vlastník R. U.) alebo od 30.01.2013 ako držiteľ motorového vozidla vedený žalobca. Ide o nehodu údajov evidencie vozidiel ako informačného systému Policajného zboru podľa osobitného predpisu, ktorý sa vedie na účely získavania informácií o vlastníkoch vozidiel, držiteľoch vozidiel, technických údajov vozidiel. Podľa § 111 zákona č. 8 /2009 Z. z. o cestnej premávke táto evidencia vozidiel má iba informačný charakter, teda údaje o motorových vozidlách v tomto systéme musia mať reálny podklad v právnych úkonoch o ich nadobudnutí a zmene majiteľa/držiteľa motorového vozidla v nadväznosti na daňové zákony (zákon o DPH alebo zákon o dania z príjmu) ak ide daňovú transakciu medzi dvoma daňovými subjektami.

Hodnotenie dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov nemôže byť ľubovoľné. Podľa názoru Najvyššieho súdu SR môže správny orgán pristúpiť k hodnoteniu dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov len potom, ak vykonal všetky úkony s cieľom odstrániť existujúce rozpory v dôkazoch. To platí aj pre odvolací správny orgán, keďže v zmysle ustálenej judikatúry správneho súdnictva sa jednoznačne zastáva právny názor, že prvostupňové aj druhostupňové správne konanie tvorí jeden celok. Žalovaný ako odvolací orgán rozhodoval vo veci podľa § 74 ods. 4 DP teda na základe apelačného princípu, ktorý smeruje predovšetkým proti nedostatkom skutkového základu, ale aj proti právnym nedostatkom a podľa výsledku konania môže napadnuté rozhodnutie potvrdiť, zmeniť alebo zrušiť. V preskúmvanej veci žalovaný dvakrát zrušil rozhodnutie správcu dane (rozhodnutím zo dňa 17.02.2014 a rozhodnutím zo dňa 15.12.2014) o vyrubení daňovému subjektu rozdiel dane v sume 4 600,00 eur na dani z pridanej hodnoty a znížení nadmerného odpočtu zo sumy 5 437,90 eur na sumu 827,09 eur za zdaňovacie obdobie január 2013 z dôvodu, že žalobca si neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúry č. 12013009 zo dňa 21. januára 2013 od dodávateľa autosport Szilágyi, s.r.o. za dodanie motorového vozidla Fiat Ducato 3,0 MTJ L2H2 Panorama, č. podvozku K základ dane 23 000,00 eur a 20 % DPH 4 600,00 eur, avšak svoje žalobou napadnuté rozhodnutie zákonne v zmysle § 63 Daňového poriadku neodôvodnil.

Najvyšší súd SR má za to, že žalovaný správny orgán sa uvedenými zásadami neriadil a úlohou súdu v správnom súdnictve podľa druhej hlavy piatej časti OSP nie je nahrádzať činnosť správnych orgánov, ale preskúmať zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, teda posúdiť, či správne orgány splnili povinnosti stanovené zákonom.

Odôvodnenie rozhodnutia je jeho dôležitou obsahovou náležitosťou. Predovšetkým musí presvedčiť účastníkov o správnosti postupu správneho orgánu a o zákonnosti jeho rozhodnutia, čím sa napĺňa jedno zo základných pravidiel konania - posilňovanie dôvery účastníka správneho konania v správnosť rozhodovania, čo následne vedie k tomu, aby fyzické resp. právnické osoby dobrovoľne plnili svoje povinnosti vyplývajúce z vydaného rozhodnutia. Nemenej dôležitou funkciou je aj kontrolná funkcia spočívajúca v tom, že každé rozhodnutie je možné preskúmať, pričom presvedčivé odôvodnenie, môže zamedziť zbytočnému uplatňovaniu opravných prostriedkov. Skutočnosť, že rozhodnutie je zrozumiteľné pre orgán, ktorý ho vydal, nepostačuje, lebo rozhodnutie musí byť zrozumiteľné aj pre ostatných účastníkov konania, najmä ak sa ním účastníkovi ukladá konkrétna povinnosť. Odôvodnenie rozhodnutia daňového (správneho) orgánu musí zodpovedať skutočným výsledkom daňového (správneho) konania tak, ako to predpokladá § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. Ako podporné rozhodnutia, ktoré potvrdzujú ustálenosť judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v otázke nárokov na náležité odôvodnenie rozhodnutia správneho orgánu možno uviesť aj rozhodnutie publikované v Zbierke pod č. R 3/2014, podľa ktorého za rozhodnutie vydané v súlade so zákonom nemožno považovať rozhodnutie, ktoré je zrozumiteľné iba pre správny orgán, ktorý ho vydal; tiež

rozhodnutie uverejnené v Zbierke pod č. R 60/2000, podľa ktorého zákonné požiadavky na konanie o právach a povinnostiach fyzických osôb a právnických osôb stanovené zákonom č. 71/1967 Zb. (analogicky tiež i Daňový poriadok), nie sú naplnené tým, že správny orgán v rozhodnutí doslovne paragrafovaným znením alebo voľne uvedie ich znenie a ustálenými formuláciami deklaruje, že sa nimi pri rozhodovaní riadil.

Na základe uvedeného možno zhrnúť, že odôvodnenie žalobou napadnutých rozhodnutí daňových orgánov nespĺňajú kritéria preskúmateľnosti správneho rozhodnutia, preto odvolací súd vyhodnotil odvolacie námietky žalovaného za nespôsobilé spochybníť vecnú správnosť rozsudku krajského súdu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na vyššie uvedené dôvody napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/206/2015-43 zo 4. mája 2016 ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1, 2 OSP potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 246c ods. 1 veta prvá OSP v spojení s § 224 ods. 1 OSP a 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi priznal ich náhradu, pretože bol v konaní úspešný. Podľa § 11 ods. 4 veta prvá, § 16 ods. 3 a § 18 ods. 3 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb (ďalej len „vyhláška č. 655/2004 Z. z.“) odvolací súd priznal žalobcovi proti žalovanému odmenu za jeden úkon právnej služby - vyjadrenie žalobcu z 10. augusta 2016 k odvolaniu žalovaného [§ 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky č. 655/2004 Z. z.] v sume 181,90 eur (143,- eur plus režijný paušál 8,58 eur, plus 20 % DPH z odmeny a náhrad 151,58 eur, čo je 30,32 eur).

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.