

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžf/10/2016
Identifikačné číslo spisu: 6015200541
Dátum vydania rozhodnutia: 28.03.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Příbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:6015200541.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: Agro-sol s.r.o., so sídlom Horná 5, Banská Bystrica, IČO: 46 799 273, právne zastúpený: Lion Law Partners s.r.o., advokátska kancelária, so sídlom Komenského 14A, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/57717/2015/5094 zo dňa 10. februára 2015, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/73/2015-72 zo dňa 14. októbra 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/73/2015-72 zo dňa 14. októbra 2015 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k.23S/73/2015-72 zo dňa 14. októbra 2015 podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/57717/2015/5094 zo dňa 10.02.2015. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal.

2. Rozhodnutím č. 1100301/1/57717/2015/5094 z dňa 10.02.2015 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601402/5/5015528/2014/Žák zo dňa 12.11.2014, ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) a zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 19 600,- €. Správca dane znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2013 zo sumy 29 773,72 € na sumu 10 173,72 €. Nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní doručený dňa 27.01.2014 bol 29 773,72 €, nadmerný odpočet priznaný správcom dane vo vyrubovacom konaní bol 10 173,72 €, rozdiel v sume nadmerného odpočtu bol 19 600,- €, nadmerný odpočet vrátený do 10 dní od skončenia daňovej kontroly predstavoval sumu 10 173,72 €. Žalovaný svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca si uplatnil za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2013 odpočítanie dane v sume 19 600,- € z dodávateľskej faktúry č. 130006, interné č. 3020130137 zo dňa 24.10.2013 vystavenej dodávateľom

Hontianske výrobné družstvo s tým, že predmetom fakturácie bolo právo na určenie a schválenie poľovníckych hostí v poľovnom revíri Drieňovo v zmysle Zmluvy o predaji práva na určenie a schválenie poľovníckych hostí a predaji práva na prevedenie vlastníckeho práva k ulovenej zveri zo dňa 24.10.2013, cena celkom 117 600,- €, z toho základ dane 98 000,- € a DPH 20% vo výške 19 600,- €. Podľa žalovaného správca dane preukázal, že služba tak, ako bola dohodnutá a fakturovaná, nemohla byť dodaná. V tejto súvislosti uviedol, že každý zdaniteľný obchod, teda aj dodanie služby musí mať reálny základ a služba musí byť dodaná tak, aby sa u príjemcu dala využiť na jeho podnikanie. Aby mala služba reálny základ, musia byť splnené podmienky na jej dodanie, teda aj zákonné podmienky, ktoré nie sú v rozpore s príslušnou právnou normou, ktorej sa služba týka. V danej veci bola uzatvorená zmluva podľa § 269 Obchodného zákonníka, pričom mal za to, že zmluva nesmie odporovať všeobecne záväzným právnym predpisom v predmetnej oblasti. Predávajúci Hontianske výrobné družstvo ako užívateľ poľovného revíru nebol oprávnený predaj práva na určenie a schválenie poľovníckych hostí, ktoré práva sú predmetom vystavenej faktúry a ani práva na prevedenie ulovenej zveri v poľovnom revíri Drieňovo, keďže takýto prevod je v rozpore so zákonom č. 274/2009 Z.z. o poľovníctve (ďalej len „zákon o poľovníctve“). Na základe uvedeného bol spochybnený predmet zmluvy tak, že fakturovaná služba nebola dodaná a nebude ju možné nikdy dodať, pretože to neumožňuje zákon o poľovníctve. Argumentoval tým, že právo na určenie a výber poľovníckych hostí ako aj právo na prevedenie ulovenej zveri na inú osobu patrí len užívateľovi poľovného revíru, pričom uvedené práva nemožno previesť, nakoľko to zákon o poľovníctve neumožňuje. Taktiež aj Okresný úrad v Banskej Bystrici vo vyjadrení zo dňa 17.07.2014, na ktoré sa odvolával žalobca uviedol, že sa ako problematické javia prípady, keď užívateľ poľovného revíru predal celý plán lovu konkrétnej fyzickej alebo právnickej osobe, pričom v takomto prípade výber poľovníckych hostí vykonáva predmetná fyzická alebo právnická osoba. V zmysle predmetnej zmluvy čl. VI Práva a povinnosti zmluvných strán najmä bod 12, však v tomto prípade nejde o predaj celého plánu lovu a preto nemožno uvažovať o prevode predmetného práva. Odberateľské faktúry predložené žalobcom boli fakturované fyzickým osobám do Francúzska, pričom boli vystavené až v mesiaci november a december 2014, t.j. po doručení protokolu z daňovej kontroly a išlo o predaj jelenieho a muflonieho mäsa, s tým, že podľa priloženej evidencie Záznam o love zveri za rok 2014 je zrejmé, že jelenia a muflonia zver bola ulovená už začiatkom roka 2014. Zároveň neboli vyfakturované ani všetky príjmy, ktoré sú uvedené v evidencii. Uvedené faktúry pritom nepreukazujú použitie fakturovaného plnenia - právo na určenie a schválenie poľovníckych hostí. S poukazom na uvedené preto nedošlo k dodaniu služby podľa § 9 zákona o DPH. Ak nedošlo k dodaniu služby tak u predávajúceho nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH. Vzhľadom na to, že u predávajúceho nevznikla daňová povinnosť, tak kupujúci si nemal právo daň odpočítať, pretože nesplnil podmienky podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. V danom prípade dodávateľ - Hontianske výrobné družstvo uviedol na faktúre daň, ktorá nemá ekonomické opodstatnenie a preto sa na takýto úkon pri správe dani podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku neprihliada.

3. Žalobca vo svojej žalobe namietal, že z neprípustného právneho posudzovania platnosti či neplatnosti zmluvy nemožno dospieť k udržateľnému záveru, že správca dane „dokazovaním“ (bez toho, aby bolo správcom dane špecifikované, na základe ktorých konkrétnych dôkazov) preukázal nemožnosť plnenia zo zmluvy medzi jej účastníkmi, pretože (údajne) spochybnil predmet zmluvy, ktorý nebude možné nikdy dodať. V danom prípade ide o tautologický spôsob uvažovania a svojvoľné hodnotenie dôkazov, ktoré nemôžu požívať právnu ochranu. Daňové orgány sa zamerali na dokazovanie neplatnosti zmluvy a nedostatočne preskúmali transakciu z pohľadu ekonomického obsahu. Neskúmali, či predané práva slúžia v rámci podnikateľskej činnosti žalobcu a či ich používa na dodávky tovarov a služieb. Žalobca v tejto súvislosti poukazyval na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn.4Sžf/25/2011 a nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. I ÚS/241/2007. Ďalej uviedol, že v daňovom práve platí zásada skutočného obsahu úkonu pri vyrubení dane. Prípadná neplatnosť zmluvy z hľadiska súkromnoprávneho nemá vplyv na skutočnosť, či na jej základe realizované výdavky sú alebo nie sú daňovým výdavkom. V posudzovanom prípade bolo uskutočnené zmluvné plnenie a došlo k naplneniu kauzy transakcie tak, ako to vyžaduje zákon o DPH. Správcom dane získané dôkazy, o ktoré opiera úvahu, že služba tak, ako bola dohodnutá nemohla byť dodaná, nezodpovedajú zistenému skutkovému stavu. Správca dane aplikoval jednotlivé ustanovenia zákona o DPH jednostranne na ťarchu a v neprospech žalobcu, čiže v rozpore so zákonom. Žalovaný nedôvodne a v rozpore so skutkovým

stavom ignoroval dokazovaním preukázané splnenie služby tak, ako bola v zmluve dohodnutá. Správca dane uznanie práva na odpočítanie DPH spochybnil len zmätočným hodnotiacim úsudkom bez náležitého odôvodnenia. Žalobcovi bolo upreté právo na objektívne a vecné hodnotenie dôkazov. Žalobca nemal žiadne pochybnosti o tom, že právo na odpočítanie dane si uplatnil po splnení všetkých podmienok v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH, k čomu predložil všetky relevantné dôkazy potvrdzujúce uskutočnenie dohodnutého obchodu.

4. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že rozhodnutím Obvodného lesného úradu vo Veľkom Krtíši č. 2006/00189 zo dňa 29.06.2006 bola schválená zmluva o nájme výkonu práva poľovníctva v spoločnom poľovnom revíri Drieňovo medzi Hontianskym výrobným družstvom Horný Badín a vlastníkami, správcami a oprávnenými obhospodarovateľmi (nájomcami) poľovných pozemkov: Agrodružstvo Čabrad' Čabradský Vrbovok, Slovenský pozemkový fond, Cirkevný zbor ECAV Drieňovo, na základe čoho sa Hontianske výrobné družstvo stalo užívateľom poľovného revíru. Dňa 24.10.2013 bola uzavretá medzi Hontianskym výrobným družstvom ako predávajúcim a žalobcom ako kupujúcim Zmluva o predaji práva na určenie a schválenie poľovníckych hostí a práva na prevedenie ulovenej zveri v poľovnom revíri Drieňovo podľa § 269 ods. 2 a nasl. Obchodného zákonníka a v súlade so zákonom o poľovníctve. Zmluva bola uzavretá na dobu určitú do 18.07.2016. Predmetom tejto zmluvy podľa čl. III bol predaj práva na určenie a schválenie poľovníckych hostí v poľovnom revíri užívanom predávajúcim, ktorí následne budú môcť vykonávať právo na odstrel zveri v poľovnom revíri v rozsahu 100% z každého druhu zveri zo schváleného plánu chovu alebo raticovej zveri a zo schváleného plánu chovu a lovu malej zveri v príslušnej poľovníckej sezóne až do 18.07.2016. Predmetom uvedenej zmluvy bol aj predaj práva na prevedenie vlastníckeho práva k ulovenej zveri na kupujúceho v rozsahu 100% kusov podľa bodu III.1 zmluvy, okrem poľovníckej trofeje a jedlých vnútorností, ktoré patria konkrétnemu poľovníkovi, ktorý zver ulovil. V bode III.1 a III.2 zmluvy označenom ako predmet zmluvy zmluvné strany deklarovali, že predmetom tejto zmluvy nie je postúpenie užívania poľovného revíru ani jeho časť, ale práva na lov zveri poľovníckym hosťom, ktorými budú osoby určené kupujúcim - žalobcom. Poľovnícki hostia určení žalobcom budú za podmienok uvedených v tejto zmluve oprávnení loviť zver v poľovnom revíri individuálnym spôsobom lovu ako aj na spoločnej poľovačke. Cena za predmet zmluvy podľa čl. IV. bola stanovená od nadobudnutia účinnosti zmluvy do 18.07.2016 vo výške 98 000,- € bez DPH.

5. Pre posúdenie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného bola podľa názoru krajského súdu skutočnosť, či žalobcom uplatnený odpočet dane v sume 19 600,- € z dodávateľskej faktúry č. 130006 vystavenej dodávateľom Hontianske výrobné družstvo na predmet fakturácie - právo na určenie a schválenie poľovníckych hostí a právo na prevedenie vlastníckeho práva k ulovenej zveri v poľovnom revíri Drieňovo v zmysle zmluvy zo dňa 24.10.2013 má ekonomické opodstatnenie, resp. či nejde o účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak daňový subjekt nebol oprávnený. V tejto súvislosti dal krajský súd do pozornosti ustanovenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku, v zmysle ktorého sa pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej na zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú činnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak daňový subjekt nebol oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti sa pri správe daní neprihliada. Obchádzanie daňovej povinnosti alebo získavanie daňového zvýhodnenia súvisí aj s neplatnosťou právneho úkonu, i keď podľa súdnej praxe sa absolútne neplatný úkon nevyhlasuje, ale sa naň hľadí tak, ako keby nebol vôbec urobený a jeho neplatnosť pôsobí voči každému. Na absolútnu neplatnosť súd alebo iný štátny orgán prihliada z úradnej povinnosti. Podľa názoru krajského súdu z § 13 ods. 3 zákona o poľovníctve vyplýva, že ten, komu bolo užívanie poľovného revíru postúpené zmluvou, nesmie ďalej postúpiť inému užívanie poľovného revíru ani jeho časti. Lov zveri poľovníckym hosťom sa za postúpenie užívania poľovného revíru nepovažuje. Z ustanovení predmetného zákona pritom vyplýva, že výkon práva poľovníctva v poľovnom revíri môže realizovať len užívateľ poľovného revíru, ktorý má právo na určovanie a výber poľovníckych hostí, ako aj právo na prevedenie ulovenej zveri na inú osobu, len užívateľ si môže privlastniť a využiť pre vlastnú potrebu ulovenú alebo inak usmrtenú zver, prípadne

môže takúto zver v malom množstve odpredať. Lov a realizácia lovu je v kompetencii užívateľa poľovného revíru a užívateľ musí viesť predpísanú evidenciu o ulovenej zveri, o jej prevedení na inú osobu a o vlastnej spotrebe je užívateľ poľovného revíru povinný viesť predpísanú evidenciu. Príjem z poplatkového lovu patrí taktiež užívateľovi. Predávajúci Hontianske výrobné družstvo viedlo evidenciu, predpisovalo povolenky na lov a aj po podpise zmluvy určovalo a schvaľovalo poľovníckych hostí. Vzhľadom k tomu, že uvedené práva patria užívateľovi poľovného revíru, nemohli byť predmetom Zmluvy o predaji práva na určenie a schválenie poľovníckych hostí a práva na prevedenie ulovenej zveri v poľovnom revíri Drieňovo. Na druhej strane, ak však predmetom prevodu uvedené práva boli, nemohli mať ekonomické opodstatnenie, ich cieľom bolo získanie daňového zvýhodnenia, na ktoré by daňový subjekt inak nebol oprávnený a preto v zmysle § 3 ods. 6 zákona Daňového poriadku sa na takýto úkon neprihliada. Ďalej poukázal na ustanovenie § 19 ods. 2 zákona o DPH, v zmysle ktorého daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby. Predmetom zmluvy zo dňa 24.10.2013 uzavretej medzi predávajúcim Hontianske výrobné družstvo a žalobcom bol predaj práva na určenie a schválenie poľovníckych hostí v poľovnom revíri užívanom predávajúcim a aj predaj práva na prevedenie vlastníckeho práva k ulovenej zveri na žalobcu. Vzhľadom na to, že úkony, ktoré boli predmetom zmluvy, vykonával predávajúci, nemohlo dôjsť k dodaniu služby kupujúcemu podľa § 9 zákona o DPH a preto nemohla predávajúcemu vzniknúť daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH. Poukazujúc na ustanovenie § 49 ods. 1 zákona o DPH, mal za to, že nárok na odpočítanie dane má zdanieľná osoba, ktorá má postavenie platiteľa dane. Základným predpokladom vzniku nároku na odpočet dane je skutočnosť, že vznikla daňová povinnosť dodávateľovi tovaru alebo služby, alebo platiteľovi dane, na ktoré je prenesená daňová povinnosť. Ak nedôjde k vzniku daňovej povinnosti, nemôže vzniknúť ani nárok na odpočet dane. Keďže dodávateľovi služby nevznikla daňová povinnosť, nemohol vzniknúť žalobcovi ani nárok na odpočet dane. Podľa názoru krajského súdu závery a vyhodnotenie dôkazov daňovými orgánmi zodpovedajú zistenému skutkovému stavu, ku ktorému dospeli na základe vykonaných dôkazov (výsluch svedka, listinné dôkazy, zmluvy o predaji práva na určenie a schválenie poľovníckych hostí a práva na prevedenie ulovenej zveri), pričom v dôvodoch rozhodnutia opreli svoje závery o príslušné ustanovenia zákonov.

6. Proti tomuto rozsudku podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu včas odvolanie, ktorým sa domáhal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. V dôvodoch odvolania namietal predovšetkým nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku, čím malo dôjsť k zásahu do jeho práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky. Krajský súd tak nerešpektovaním ustanovenia § 157 ods. 2 O.s.p. svoje rozhodnutie zaťažil vadou nepreskúmateľnosti. Zdôraznil, že pri formulovaní odôvodnenia v danej veci krajský súd nesprávne a v rozpore s obsahom jednotlivých dôkazov vyhodnotil otázku unesenia dôkazného bremena zo strany žalobcu. Žalobca sa nestotožnil s hodnotiacim úsudkom krajského súdu, ktorý vyústil do záveru, že neunesol dôkazné bremeno na preukázanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, za ktoré uplatňuje nárok na odpočet DPH na vstupe. Krajský súd nevenoval dostatočnú pozornosť povinnosti správcu dane postupovať v dokazovaní v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku, podľa ktorého správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, pričom voľba druhu dôkazného prostriedku závisí aj od otázky, ktorú treba objasniť a nie je pritom viazaný iba návrhom daňových subjektov. Krajský súd taktiež neprihliadol na dôslednú aplikáciu zásady voľného hodnotenia dôkazov, zásady autentickosti daňového konania a zásady rovnosti účastníkov daňového konania. Mal za to, že napriek komplexnej a vyčerpávajúcej argumentácii v podanej žalobe, ktorou namietal nezákonnosť napadnutého rozhodnutia, krajský súd zotrval na kontroverzných a neudržateľných záveroch daňových orgánov bez toho, aby zodpovedal na žalobcom nastolené skutkové a právne otázky. Úvahy daňových orgánov i hodnotiaci úsudok krajského súdu v otázke výkladu § 13 ods. 3 zákona o poľovníctve sú nesprávne a neudržateľné, pretože nevyplývajú z explicitnej dikcie zákona. V danej veci bolo potrebné rozlišovať medzi obsahom zmluvy, ktorou si účastníci medzi sebou dohodli „predaj plánu lovu“ (čl. III bod 1 zmluvy) a medzi krajským súdom akceptovaným porušením § 13 ods. 3 zákona o poľovníctve, ktorý neumožňuje ďalej postúpiť inému užívaniu poľovného revíru ani jeho časti. Zdôraznil, že z predmetného ustanovenia okrem iného vyplýva, že lov zveri poľovníckym hosťom sa za postúpenie užívania poľovného revíru nepovažuje. Krajský súd taktiež nereagoval na žalobnú námietku týkajúcu sa kompetencie daňových orgánov posudzovať

platnosť, či neplatnosť súkromnoprávných zmluvných úkonov. Z neprípustného právneho posudzovania platnosti či neplatnosti zmluvy nemožno dospieť k udržateľnému záveru, že správca dane „dokazovaním“ (bez toho, aby bolo správcom dane špecifikované, na základe ktorých konkrétnych dôkazov) preukázal nemožnosť plnenia zo zmluvy medzi jej účastníkmi, pretože (údajne) spochybnil predmet zmluvy, ktorý nebude možné nikdy dodať. Bol povinnosťou krajského súdu v súlade s prezentovaným rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/25/2011 a nálezom Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. I ÚS/241/2007 náležite odôvodniť vstup daňových orgánov na nedovolenú pôdu právneho hodnotenia platnosti právnych úkonov. Krajský súd len prevzal argumentáciu daňových orgánov bez toho, aby dostatočne argumentoval v rámci nastolenej problematiky. Ani výklad a hodnotiaci úsudok krajského súdu pri aplikácii § 19 ods. 2 v nadväznosti na § 49 ods. 1 zákona o DPH neboli vykonané preskúmateľným spôsobom, pretože práve otázka vzniku daňovej povinnosti má nepochybne svoje korene práve v posúdení predbežnej otázky - vo výklade § 13 ods. 3 zákona o poľovníctve.

7. Žalovaný sa vo vyjadrení k odvolaniu stotožnil s právnymi závermi krajského súdu a preto žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok potvrdil.

8. 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.), a dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu je nutné zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie z dôvodu podľa § 221 ods. 1 písm. f/ O.s.p.

9. 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.

10. 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.

11. V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, 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 (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

12. Pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona (§ 246 ods. 1 vety prvej O.s.p.).

13. V písomnom vyhotovení rozsudku sa po slovách „V mene Slovenskej republiky“ uvedie označenie súdu, mená a priezviská sudcov a prísediach, presné označenie účastníkov a ich zástupcov, účasť prokurátora, označenie prejednávanej veci, znenie výroku, odôvodnenie, poučenie o lehote na podanie odvolania a náležitostiach odvolania podľa § 205 ods. 1 a 2, poučenie o možnosti výkonu rozhodnutia a deň a miesto vyhlásenia (§ 157 ods. 1 O.s.p.).

14. V odôvodnení rozsudku súd uvedie, čoho sa navrhovateľ (žalobca) domáha a z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril odporca (žalovaný), prípadne iný účastník konania, stručne, jasne a výstižne vysvetlí, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie, z ktorých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil, prečo nevykonal ďalšie navrhnuté dôkazy a ako vec právne posúdil. Súd dbá na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé (§ 157 ods. 2 O.s.p.).

15. Citované zákonné ustanovenia je potrebné z hľadiska práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy SR vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie súdu musí obsahovať dostatočné dôvody, na základe ktorých je založené.

16. Požiadavky na spravodlivý proces a odôvodnenie rozhodnutí podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR sa

zásadne vzťahujú aj na správne súdnictvo realizujúce čl. 46 ods. 2 ústavy. Ústavný súd Slovenskej republiky už vyslovil, že „súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Vyjadruje to aj znenie § 157 ods. 2 O.s.p., podľa ktorého v odôvodnení rozsudku uvedie súd podstatný obsah prednesov, stručne a jasne vyloží, ktoré skutočnosti má preukázané a ktoré nie, o ktoré dôkazy oprel svoje skutkové zistenia a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov spravoval, prečo nevykonal i ďalšie dôkazy, a posúdi zistený skutkový stav podľa príslušných ustanovení, ktoré použil. Takéto odôvodnenie musí obsahovať aj rozsudok opravného (odvolacieho) súdu (§ 211 O.s.p.).“ (pozri rozhodnutie IV ÚS 115/03).

17. Povinnosť súdu riadne odôvodniť svoje rozhodnutie vyplývajúca z ustanovenia § 157 ods. 2 O.s.p. znamená právo účastníka na dostatočné a presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia a jeho porušením sa účastníkovi odníma možnosť náležite skutkovo aj právne argumentovať proti rozhodnutiu súdu, voči ktorému chce využiť možnosť opravného prostriedku. Nedostatok riadneho a vyčerpávajúceho odôvodnenia súdneho rozhodnutia je preto porušením práva na spravodlivé súdne konanie. Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie (obsiahnutého v základnom práve na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 Dohovoru) je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany (takýto záver vyplýva aj z konštantnej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky, napr. III. ÚS 909/04 <., III. ÚS 95/06 <., III. ÚS 260/06 <.).

18. V súlade s judikatúrou Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. Kurti v. Turecko - rozsudok z 29. septembra 2005 č. 2507/02, Múčková v. Slovensko - rozsudok z 13. júna 2006 č. 21302/02), je jedným z princípov predstavujúcich neopomenuteľnú súčasť práva na spravodlivý proces aj povinnosť súdu riadne odôvodniť svoje rozhodnutie, pričom sa musí vysporiadať s námietkami uplatnenými účastníkmi konania, a to spôsobom zodpovedajúcim ich závažnosti. Pokiaľ súd v tejto zákonnej povinnosti neobstojí, a to jednak tým, že sa zistenými skutočnosťami alebo tvrdenými námietkami nezaobrá vôbec, alebo sa s nimi vysporiada nedostatočným spôsobom, založí tým nepreskúmateľnosť svojho rozhodnutia. Takýto postup nemožno akceptovať, nakoľko by znamenal otvorenie cesty k ľubovôli v súdnom rozhodovaní a znamenal by porušenie práva na spravodlivý proces (čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd, čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). Procesným právom účastníka konania odzrkadľujúcim aj jeho právo na spravodlivý súdny proces je právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia, čo je priamo vyjadrené v povinnosti súdu odôvodniť rozsudok spôsobom upraveným v ustanovení § 157 ods. 2 O.s.p. (v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.).

19. V danej veci krajský súd konal a rozhodoval o žalobe žalobcu na preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/57717/2015/5094 zo dňa 10.02.2015, ktorým potvrdil rozhodnutie správca dane - Daňového úradu v Banskej Bystrici č. 9601402/5/5015528/2014/Žák zo dňa 12.11.2014, ktorým podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku a zákona o DPH určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 19 600,- €. Správca dane znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2013 zo sumy 29 773,72 € na sumu 10 173,72 €. Nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní doručený dňa 27.01.2014 bol 29 773,72 €, nadmerný odpočet priznaný správcom dane vo vyrubovacom konaní bol 10 173,72 €, rozdiel v sume nadmerného odpočtu bol 19 600 eur, nadmerný odpočet vrátený do 10 dní od skončenia daňovej kontroly predstavoval sumu 10 173,72 €.

20. Odvolací súd porovnaním odôvodnenia napadnutého rozsudku s vyššie uvedenými kritériami na jeho zrozumiteľnosť a presvedčivosť dospel k záveru, že krajský súd sa týmito požiadavkami dôsledne neriadil. V odôvodnení rozsudku krajský súd opakovane iba zrekapituloval priebeh konania pred správnymi orgánmi, no k zásadným otázkam týkajúcim sa merita veci zaujal len stručné závery. Z odôvodnenia rozsudku nevyplývajú takmer žiadne vlastné úvahy súdu, na základe ktorých by bolo možné vyvodiť záver o nedôvodnosti žaloby. Krajský súd sa s jednotlivými námietkami žalobcu vysporiadal len tak, že argumenty žalovaného prevzal do odôvodnenia rozsudku a po právnej stránke ich zdôvodnil odkazom na príslušné ustanovenia právnych predpisov. Z odôvodnenia odvolaním

napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd stotožňujúc sa so závermi daňových orgánov dospel k záveru, že žalobca nespĺnil zákonné podmienky na odpočítanie DPH v sume 19 600,- € z dodávateľskej faktúry č. 130006 zo dňa 24.10.2013 vystavenej dodávateľom Hontianske výrobné družstvo, predmetom ktorej bol v zmysle zmluvy zo dňa 24.10.2013 uzavretej medzi dodávateľom a žalobcom predaj práva na určenie a schválenie poľovníckych hostí a predaj práva na prevedenie vlastníckeho práva k ulovenej zveri v poľovnom revíri Drieňovo, nakoľko predávajúci Hontianske výrobné družstvo ako užívateľ poľovného revíru nebol oprávnený predat' práva na určenie a schválenie poľovníckych hostí, ani práva na prevedenie ulovenej zveri v poľovnom revíri Drieňovo, keďže takýto prevod je v rozpore so zákonom o poľovníctve. S poukazom na uvedené preto krajský súd konštatoval, že nedošlo k dodaniu služby podľa § 9 zákona o DPH. Keďže nedošlo k dodaniu služby tak u predávajúceho nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH. a preto kupujúci (žalobca) si nemal právo daň odpočítať, pretože nespĺnil podmienky podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. V danom prípade dodávateľ - Hontianske výrobné družstvo uviedol na faktúre daň, ktorá nemá ekonomické opodstatnenie a preto sa na takýto úkon pri správe dani podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku neprihliada.

21. Najvyšší súd musel prisvedčiť námietke žalobcu, že krajský súd sa právne relevantným spôsobom nevysporiadal s viacerými námietkami žalobcu, ktorými namietal nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Predovšetkým je potrebné uviesť, že krajský súd sa v odôvodnení svojho rozsudku nezaoberal námietkou žalobcu týkajúcou sa prípustnosti posudzovania platnosti resp. neplatnosti zmluvy o predaji práva na určenie a schválenie poľovníckych hostí a práva na prevedenie vlastníckeho práva k ulovenej zveri v poľovnom revíri Drieňovo zo dňa 24.10.2013 daňovými orgánmi. Žalobca dal pritom krajskému súdu do pozornosti rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/25/2011 zo dňa 13.09.2011, v ktorom uviedol že: „vo vzťahu k splneniu zákonných hmotnoprávných podmienok na vznik nároku na nadmerný odpočet DPH podľa § 20 zákona o DPH, riešenie tejto otázky je irelevantné. Základnou podmienkou, ak zákon neustanovuje inak, na vznik nároku na nadmerný odpočet podľa § 20 ods. 1 veta prvá zákona o DPH je, aby platiteľ zdaniteľné plnenia prijímal na uskutočnenie jeho zdaniteľných plnení. Samozrejme nesmie byť spochybnené, resp. nepreukázateľné, uskutočnenie zdaniteľných plnení, a to za súčasného splnenia formálnych nárokov kladených zákonom na daňové doklady a kumulatívnych podmienok stanovených v § 20 ods. 2 zákona o DPH. Skúmanie účelu prijímania zdaniteľných plnení platcom DPH je prvoradé a podstatné, pričom prijímanie takýchto plnení na základe neplatného právneho úkonu nemá na vznik nároku na odpočet DPH význam. Neplatnosť právneho úkonu by bola významnou skutočnosťou v prípade, ak by si obchodní partneri navzájom vrátili vzájomné plnenia, čo by bolo podkladom na vykonanie opravy základu dane podľa § 18 zákona o DPH." Obdobný výklad pri skúmaní podmienok na určenie daňovej povinnosti vyplýva i z Nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky č. I. ÚS 241/07 <.-44 zo dňa 18. septembra 2008, na ktorý sa odvolával žalobca a v zmysle ktorého platnosť alebo neplatnosť zmluvy (právneho úkonu) z pohľadu súkromnoprávneho nemá vplyv na skutočnosť, či výdavky realizované na jej základe sú, alebo nie sú daňovými výdavkami. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku na právne závery vyplývajúce z vyššie citovaného rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky resp. Ústavného súdu Slovenskej republiky nereagoval a teda ani nezdôvodnil, prečo ich na prejednávajúcu vec nemožno aplikovať, keď len stručne skonštatoval, že „obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie daňového zvýhodnenia (obchádzanie zákona) súvisí aj s neplatnosťou právneho úkonu i keď podľa súdnej praxe sa absolútne neplatný právny úkon nevyhlasuje, ale sa naň hľadí tak, ako keby nebol vôbec urobený a jeho neplatnosť pôsobí voči každému. Na absolútnu neplatnosť súd alebo iný štátny orgán prihliada z úradnej povinnosti". Vzhľadom na skutočnosť, že daňové orgány, ale aj krajský súd svoje závery o neoprávnenosti žalobcom uplatneného odpočtu DPH založili na tvrdení, že k dodaniu služby (práva na určenie a schválenie poľovníckych hostí ako aj práva na prevedenie ulovenej zveri) v zmysle § 9 ods. 2 zákona o DPH nemohlo dôjsť okrem iného aj pre rozpor s ustanovením § 13 ods. 3 zákona o poľovníctve, bolo potrebné, aby krajský súd v zmysle vyššie uvedeného zrozumiteľne a presvedčivo zdôvodnil opodstatnenosť posudzovania platnosti predmetnej zmluvy a jej vplyvu na splnenie podmienok na odpočítanie DPH žalobcom. Za nezrozumiteľnú a nepresvedčivú považoval najvyšší súd aj argumentáciu krajského súdu, ktorý uviedol, že k dodaniu služby žalobcovi v zmysle § 9 ods. 2 zákona o DPH nemohlo dôjsť, nakoľko predmet zmluvy - právo na určenie a schválenie poľovníckych hostí vykonával dodávateľ, ktorý aj po podpise zmluvy zo dňa 24.10.2013 viedol evidenciu a podpisoval

povolenky na lov. V tejto súvislosti sa však krajský súd opomenul vysporiadať s argumentáciou žalobcu, ale aj výsledkami dokazovania, z ktorého vyplynulo, že k určeniu a schváleniu poľovníckych hostí dochádzalo výlučne na základe pokynov žalobcu. Krajský súd tak bližšie nezdôvodnil, či za týchto okolností možno vydávanie povoleniek na lov a vedenie evidencie predávajúcim stotožniť s výkonom jeho práva na určenie a schválenie poľovníckych hostí. V nadväznosti na to preto nie je zrejmé, na základe akých úvah dospel krajský súd k záveru, že vykonávanie predmetných úkonov predávajúcim bolo prekážkou brániacou výkonu práva na určenie a schválenie poľovníckych hostí žalobcom v zmysle zmluvy zo dňa 24.10.2013 a teda aj prekážkou vylučujúcou dodanie služby žalobcovi v zmysle § 9 ods. 2 zákona o DPH.

22. Ak teda s poukazom na vyššie uvedené krajský súd nepreskúmal komplexne námietky žalobcu a nevysporiadal sa s nimi v odôvodnení svojho rozsudku, postupoval nedôsledne, a preto odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá a § 221 ods. 1 písm. f/ O.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 O.s.p.), v ktorom krajský súd po náležitom vysporiadaní sa s námietkami účastníkov vo veci rozhodne a svoje rozhodnutie dostatočne podrobne a konkrétne odôvodní tak, aby bolo v súlade s ústavným právom na spravodlivé súdne konanie.

23. V novom rozhodnutí rozhodne však krajský súd i o náhrade trov tohto odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p.).

24. 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 v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.