

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžf/91/2016  
Identifikačné číslo spisu: 7015200040  
Dátum vydania rozhodnutia: 17.04.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:7015200040.1

## UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: Monty Consulting, s.r.o., so sídlom Jantárová 30, Košice, IČO: 44 833 083, právne zastúpeného advokátom JUDr. Petrom Beluščákom, so sídlom Jantárová 30, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu č. 1100303/1/495392/2014/14008 zo dňa 10. novembra 2014, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/4/2015-31 zo dňa 14. apríla 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/4/2015-31 zo dňa 14. apríla 2016 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/495392/2014/14008 zo dňa 10. novembra 2014, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni Daňovým úradom Košice (ďalej aj ako „správca dane“) č. 9801401/5/3686897/2014/Ber zo dňa 31. júla 2014, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2011 v sume 90.459,33 Eur. Správca dane nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie november 2011 v sume 70.000 Eur a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na DPH v sume 20.459,33 Eur.

II.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že správca dane vykonal u žalobcu kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie november 2011, o výsledku ktorej vyhotovil protokol zo dňa 05.02.2014 č. 9801401/5/466722/2014/Ber. Na základe výsledku vykonanej kontroly bol správcom dane u žalobcu zistený rozdiel oproti podanému daňovému priznaniu. Kontrolou uskutočnených zdaniteľných obchodov na predložených účtovných a daňových dokladoch bolo správcom dane zistené porušenie ustanovenia § 69 ods. 1 v nadväznosti na ustanovenie §

19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH (ďalej len „zákon o DPH“) tým, že žalobca pri dodaní tovaru pre odberateľa VAKERT Kft., DELSO krt 57, Nyíregyháza, Maďarsko, IČ DPH: HU12656550, vyhotovil faktúru č. 50110036 zo dňa 11. novembra 2011, predmetom ktorej bolo dodanie 1 ks motorového vozidla BMW X6 xDrive 40d VIN: WBAFH01010L475900 v sume 61.378 Eur a faktúru č. 50110037 zo dňa 11. novembra 2011, predmetom ktorej bola dodávka 1 ks motorového vozidla BMW X6 xDrive 40d VIN: WBAFH01050L475771 v sume 61.378 Eur bez DPH a jej neodvedením si žalobca nesplnil svoju daňovú povinnosť. Podľa zistení správca dane žalobca vykázal v daňovom priznaní k DPH a súhrnnom výkaze za zdaňovacie obdobie november 2011 dodanie tovaru uvedeného na predmetných faktúrach ako dodanie do iného členského štátu oslobodené od dane podľa § 43 zákona o DPH. K predmetným faktúram však žalobca nepredložil žiaden iný doklad preukazujúci dodanie tovaru do iného členského štátu EÚ.

Správca dane za účelom overenia dodania dvoch motorových vozidiel BMW spoločnosti VAKERT Kft., zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, pričom v odpovedi na túto žiadosť zo dňa 22. januára 2013 sa uvádza, že daňový subjekt VAKERT Kft. nevie poskytnúť žiadne presné informácie o nadobudnutí a ani nevie preukázať, či tovar prišiel do Maďarska. Úloha tohto daňového subjektu v transakcii je prostredný zákazník v trojstrannom obchode. Táto skutočnosť bola zaznamenaná na faktúre vystavenej pre CRT CAR Rent & Trade GmbH, ATU 63010538 a priznaní DPH, pričom táto spoločnosť zabezpečila prepravu tovaru. Maďarský daňový subjekt nevedel predložiť zmluvu o predaji uzatvorenú so slovenskou spoločnosťou, objednávku, ani iné súvisiace doklady. Súčasne boli Daňovému úradu Košice zaslané dostupné doklady, a to faktúry vystavené spoločnosťou VAKERT Kft., spoločnosti CRT CAR Rent & Trade GmbH, so sídlom v Rakúsku za dve vozidlá BMW. Ďalej boli zaslané doklady o preprave CMR s dátumom 21. novembra 2011 a s uvedením miesta prevzatia tovaru: Košice, Slovensko a miesto dodania tovaru: Rakúsko, Strass im Attergau.

Krajský súd poukázal na vyjadrenie konateľa žalobcu do zápisnice o ústnom pojednávaní, podľa ktorého o dodaní motorových vozidiel do Maďarska nebola uzavretá písomná zmluva, boli iba ústne dohody, pričom konateľ žalobcu sa nevedel vyjadriť, či bola vyhotovená objednávka. So spoločnosťou VAKERT Kft. v Maďarsku sa nakontaktoval prostredníctvom p. Jeszenského, ktorý je spoločníkom s.r.o. Jeszenský a syn, Inžinierske stavebníctvo SK, v ktorej je konateľom. Nevedel sa vyjadriť ani k preprave tovaru, pričom uviedol, že doklady doloží neskôr. Daňový úrad konštatoval, že na základe prijatých opatrení konateľ žalobcu nepredložil v stanovenej lehote žiadne doklady preukazujúce prepravu tovaru a dodanie tovaru do Maďarska. Na základe týchto výsledkov medzinárodnej výmeny informácií správca dane získal pochybnosti o dodaní predmetných vozidiel do Maďarska, preto zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií do Rakúska, v ktorej žiadal rakúsku daňovú správu o preverenie skutočného dodania motorových vozidiel BMW spoločnosti CRT CAR Rent & Trade GmbH, Rakúsko, IČ DPH: ATU63010538. V odpovedi na toto dožiadanie rakúska daňová správa uviedla, že predmetné vozidlá boli nakúpené rakúskou spoločnosťou od VAKERT Kft., do Rakúska tieto vozidlá priviezla spoločnosť CRT CAR Rent & Trade GmbH a následne ich predala do Turecka. Spoločnosť Monty Consulting, s.r.o. (žalobca) je pre túto spoločnosť neznáma. Spoločnosť CRT CAR Rent & Trade GmbH mala uzatvorenú zmluvu s VAKERT Kft. a týkala sa dodávky vozidiel 2x BMW X6.

Na základe týchto skutočností správca dane dospel k záveru, že žalobca si v kontrolovanom daňovom období uplatnil oslobodenie od dane pri dodaní tovaru pre odberateľa VAKERT Kft., Maďarsko, v rozpore s ustanovením § 43 zákona o DPH, nakoľko tovar nebol odoslaný ani prepravený z tuzemska do iného členského štátu (Maďarskej republiky). Podľa záverov správca dane žalobca počas kontroly nepreukázal splnenie podmienok uvedených v § 43 zákona o DPH. Pretože neboli splnené podmienky na uplatnenie oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH, žalobcovi pri predaji motorových vozidiel spoločnosti VAKERT Kft. vznikla podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť, na základe čoho správca dane zvýšil žalobcovi výšku daňovej povinnosti o sumu 20.459,33 Eur. Daňový úrad konštatoval, že pri kontrole bolo tiež zistené, že neboli splnené ani podmienky oslobodenia od dane pri trojstrannom obchode, nakoľko v zmysle § 45 ods. 1 písm. a) a d) zákona o DPH trojstranným obchodom sa rozumie obchod, na ktorom sa zúčastňujú tri osoby a predmetom obchodu je dodanie toho istého tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi, a

ak tovar odovzdal alebo prepravil prvý dodávateľ alebo prvý odberateľ, alebo iná osoba na ich účet.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku ďalej poukázal na ďalšie zistenia správcu dane, podľa ktorých si žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období neoprávnene uplatnil odpočítanie dane v sume 70.000 Eur z došlej faktúry č. 1020110152 (interné číslo 30110037) vystavenej dňa 08. decembra 2011 za prijatú zálohovú platbu zo dňa 29. novembra 2011 od dodávateľa MD-stav Capital s.r.o., Pražská 4, Košice, IČ DPH: SK 2022855703, základ dane 350.000 Eur. V tomto prípade podľa zistení správcu dane išlo o uplatnenie odpočítania dane z prijatých platieb v súvislosti s kúpou nehnuteľností - pozemkov a stavieb bez súpisného čísla na adrese Priemyselná ulica v Michalovciach a v jeho bezprostrednej blízkosti od daňového subjektu MD-stav Capital, s.r.o., Košice, a to na základe kúpnej zmluvy o prevode práv k nehnuteľnostiam z 22. novembra 2011. Na základe tejto zmluvy mal žalobca nadobudnúť nehnuteľnosti uvedené na liste vlastníctva LV č. 8901, a to pozemky parc. č. 5023/1, 5023/40, 5033/1, 5037, stavba bez súpisného čísla na parcele č. 5037 - sklad. Z faktúry č. 1020110152 je zrejmé, že išlo o fakturovanie za prijatú zálohovú platbu zo dňa 29. novembra 2011.

Z predložených dokladov správca dane zistil, že v mesiaci november 2011 mali byť vyplatené dve zálohové platby, a to bezhotovostne dňa 23. novembra 2011 v sume 202.000 Eur z účtu ČSOB a.s. č. 4012081352/7500 a v hotovosti dňa 29. novembra 2011 v sume 218.000 Eur - výdavkový pokladničný doklad bez čísla zo dňa 29. novembra 2011 s uvedením „úhrada dokladu 30110037“. Správca dane vykonal dňa 12. apríla 2012 miestne zisťovanie sídla spoločnosti MD-stav Capital s.r.o. uvedeného v Obchodnom registri na Pražskej 4 v Košiciach. Zistil, že spoločnosť nemá označenie na informačnej tabuli vo vchode do budovy podnikateľského centra a na uvedenej adrese nesídlí. Dňa 08. októbra 2012 správca dane spísal s konateľom uvedenej spoločnosti Rastislavom Grodským zápisnicu o ústnom pojednávaní, ktorý uviedol, že spoločnosť mala do konca apríla 2012 dvoch zamestnancov na trvalý pracovný pomer a päť zamestnancov na dohodu, pričom v súčasnosti nevykonáva spoločnosť žiadnu činnosť a nemá ani uzatvorenú zmluvu na prenájom priestorov na Pražskej 4 v Košiciach. Potvrdil prijatie platieb od žalobcu, pričom uviedol, že v mesiaci november išlo o prvú splátku za predaj pozemku a stavieb budov. Ďalšie faktúry boli vystavené, ale neboli uhradené. So žalobcom sa ústne dohodol na splátkach do konca roka, že mu zaplatí aspoň 150 - 200 tisíc Eur. Uviedol, že predmetné nehnuteľnosti spoločnosť kúpila od V. z Michaloviec na základe kúpno-predajnej zmluvy z 26. októbra 2011 a faktúry č. F110021 z toho istého dňa za sumu 39.600 Eur. Konateľ uvedenej spoločnosti konštatoval, že žalobca súhlasil s dohodnutou cenou, pretože mal záujem kúpiť tento pozemok pre účel colného skladu, ktorý tam chcel zriadiť. Konateľ žalobcu správcovi dane na ústnom pojednávaní dňa 27. februára 2013 potvrdil úmysel so zaobstaraním predmetnej nehnuteľnosti na vybudovanie logistického centra, pričom cena bola dohodnutá s pánom K. na základe predloženého súdno-znaleckého posudku, ktorý zabezpečil predávajúci (spoločnosť MD-stav Capital s.r.o.).

Správca dane pri výkone daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nadmerného odpočtu využil aj zistenia a poznatky z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie december 2011 uvedené v protokole z kontroly č. j. 9801402/5/1040300/2013 zo dňa 19. marca 2013. Správca dane v priebehu kontroly zistil aj úhrady, ktoré vykazuje žalobca výdavkovými pokladničnými dokladmi bez uvedenia čísla z 23. mája 2012 vo výške 35.000 Eur, 25. júna 2012 vo výške 35.000 Eur, 28. augusta 2012 vo výške 30.000 Eur, 11. septembra 2012 vo výške 30.000 Eur, 16. októbra 2012 vo výške 20.000 Eur, t. j. v celkovej výške 150.000 Eur. Spolu mal žalobca uhradiť sumu 570.000 Eur. Ďalšie faktúry vystavené v mesiaci december 2011 a v roku 2012 neboli podľa zistení správcu dane uhradené, pričom celková hodnota predávaných nehnuteľností na základe predmetnej kúpnej zmluvy je 2.260.494 Eur s DPH. S poukazom na zaplatenú sumu 570.000 Eur žalobcom spoločnosť MD-stav Capital s.r.o. podľa záverov správcu dane nadobudla viac ako 14-násobok sumy, za ktorú predmetné nehnuteľnosti kúpila od V. Aj tieto skutočnosti podľa správcu dane svedčia o tom, že ide o uzavretie účelovej a pre žalobcu výrazne nevýhodnej zmluvy.

Krajský súd poukázal tiež na to, že správca dane vykonal dňa 14. februára 2013 miestne zisťovanie v mieste, kde sa nachádzajú nehnuteľnosti, ktoré sú predmetom kúpnej zmluvy z 22. novembra 2011 uzavretej medzi MD-stav Capital s.r.o. ako predávajúcim a žalobcom ako kupujúcim, zapísaných na LV

č. 8901, katastrálne územie Michalovce. Správca dane zistil, že ide o objekt priemyselného charakteru s tromi nadzemnými podlažiami a pozemky nachádzajúce sa pod objektom a v jeho blízkosti. Objekt bol v značne schátranom stave, bez okien, okenné otvory boli zalepené plechom. Objekt mal rovnú strechu, budova mala dvojvchodové kovové dvere zamknuté na kľúč, resp. na reťazi visiacim zámkom, na celej ploche všetkých podlaží budovy sa nachádzali betónové podporné stĺpy. Vnútro budovy bolo skoro celkom prázdne, v niektorých častiach sa nachádzali časti dreveného materiálu stavebného charakteru (dvere, časti kuchynského nábytku). Na všetkých podlažiach sa v čase ohliadky nachádzala voda, resp. voda z topiaceho sa snehu. Zo stropu budovy kvapkala, resp. tiekla voda. Pozemky boli zarastené burinou. Pri miestnom zisťovaní konateľ žalobcu predložil správcovi dane zmluvu o budúcej spolupráci a budúcej zmluve za účelom vybudovania logistického centra uzatvorenú medzi žalobcom a PEGAS-K, Užhorod, Ukrajina, z mesiaca marec 2011. Správca dane k tejto zmluve namietal, že nie je určená konkrétna doba, v ktorej sa má uzavrieť budúca zmluva. Naopak, je v nej určená lehota, v ktorej sa, v prípade neúspešnosti jedného z účastníkov zmluvy pri nadobudnutí nehnuteľností do vlastníctva, ukončí spolupráca zmluvných strán dohodou.

Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu ďalej vyplýva konštatovanie správcu dane o tom, že žalobca od mája 2012 podáva nulové daňové priznania k DPH, prípadne daňové priznania s nízkou daňovou povinnosťou. Žalobca má sídlo na ulici Učňovská 6, Košice - Šaca, ktoré je len virtuálne a žalobca tam nemá označenie. Počas kontroly došlo k zmene sídla na Jantárovú 30, Košice. Žalobca nemal a ani nemá žiadnych zamestnancov, účtovníctvo bolo vedené spoločnosťou FINAL ACCOUNTS, s.r.o., Košice, ktorá takisto viedla účtovníctvo dodávateľskej spoločnosti MD-stav Capital s.r.o. Na základe uvedených zistení správca dane považuje správanie obidvoch spoločností za účelové s cieľom získania daňovej výhody. Správca dane pri kontrole zistil, že platiteľom dane (žalobcom) uplatnené odpočítanie dane z prijatých platieb za nákup nehnuteľností, ktoré nemali väzbu na zdaniteľné plnenia platiteľa a ani daň z dodania nehnuteľností nebola dodávateľom odvedená do štátneho rozpočtu, je v rozpore s cieľom a režimom DPH podľa vnútroštátneho predpisu, ako aj podľa smernice Rady 2006/112/ES. Správca dane konštatoval, že žalobca za nakúpené nehnuteľnosti nezaplatil celkovú sumu uvedenú v zmluve, nakúpené nehnuteľnosti nevyužíva a ani ich ďalej nepredal, ani neprenajal iným nájomcom. Dodávateľ MD-stav Capital s.r.o. bol v priebehu vykonávania daňových kontrol nekontaktný, nepodával daňové priznania, k daňovej kontrole nepredložil žiadne doklady, účtovníctvo viedla tá istá osoba ako u žalobcu a nakoniec táto spoločnosť zanikla v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou, ktorá je taktiež nekontaktná. Spoločnosť MD-stav Capital s.r.o. síce daň z prijatej platby odviedla v záznamoch DPH, ale nikdy ju neodviedla do štátneho rozpočtu.

Uvedené zistenia a závery správcu dane boli premietnuté do jeho rozhodnutia č. 9801401/5/3686897/2014/Ber zo dňa 31. júla 2014, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie november 2011 v sume 90.459,33 Eur. Po odvolaní žalobcu sa žalovaný stotožnil so závermi správcu dane o tom, že daňovou kontrolou (na základe zistení vyplývajúcich z medzinárodnej výmeny informácií) bolo objektívne spochybnené preukázanie splnenia zákonom stanovených podmienok pre oslobodenie od dane predloženými faktúrami, ktorými žalobca deklaroval dodanie tovaru (2 ks motorových vozidiel BMW X6) do iného členského štátu (Maďarska), a to v súvislosti s prepravou tovaru. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí zdôraznil, že v danom prípade žalobca nespĺnil predpoklady uvedené v rozsudku Európskeho súdneho dvora vo veci C-409/04 Teleos, na ktorý sám poukázal v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, čo podľa neho preukazuje správnosť záveru správcu dane o nespĺnení podmienok na oslobodenie od DPH podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH. Ďalej žalovaný v súvislosti s preskúmaním faktúry č. 1020110152, ktorou žalobca preukazoval splnenie podmienok na odpočítanie dane, konštatoval, že zálohová platba nie je identifikovaná, nie je zrejmé, že ide o zálohovú platbu v súvislosti skúpu nehnuteľnosti zapísanej na LV č. XXXX - pozemky a stav v Michalovciach na základe kúpnej zmluvy o prevode práv k nehnuteľnostiam zo dňa 22. novembra 2011. Je nesporné, že ide o preddavok. V prípade preddavku vznik daňovej povinnosti nie je viazaný na reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu, pretože nastupuje osobitný právny režim vyplývajúci z ustanovenia § 19 ods. 4 zákona o DPH, podľa ktorého ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby. Týmto ustanovením bol do slovenského právneho poriadku transponovaný článok 10 ods. 2, prvý pododsek Šiestej smernice Rady č. 77/388/EHS, a k

tomuto článku smernice sa vzťahuje rozsudok Súdneho dvora ES vo veci C-419/02 BUPA Hospitals Ltd. s tým, že v momente vyplatenia preddavku už musia byť tovar a služby presne určené. Vzhľadom na to, že nehnuteľnosť, prípadne kúpna zmluva o prevode tejto nehnuteľnosti nie je vo faktúre uvedená ani vo všeobecnosti, ani na ňu faktúra neodkazuje, žalovaný konštatoval, že táto preddavková platba nespĺňa požiadavky uvedeného rozsudku Súdneho dvora, pretože predmet zdaniteľného obchodu - nehnuteľnosť, prípadne kúpna zmluva nebola presne určená. Keďže išlo o preddavok, v danom prípade materiálna existencia plnenia nebola pre odpočítanie dane podstatná a námietky, ktoré uviedol žalobca v podanom odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, žalovaný nepovažoval za opodstatnené vo vzťahu k oprávnenosti nároku na odpočítanie dane v tomto prípade. Správca dane podľa žalovaného dospel k správneému záveru, že žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane, čím porušil príslušné ustanovenia zákona o DPH.

Krajský súd v kontexte zistení správcu dane a rozsahu žalobných dôvodov dôvodil, že medzi účastníkmi konania bola sporná otázka, či žalobca pri kontrole preukázal podmienky zákona o DPH pre uplatnenie oslobodenia od dane podľa ustanovenia § 43 tohto zákona v súvislosti s dodaním dvoch motorových vozidiel značky BMW X6 xDrive 40d do iného členského štátu - Maďarska pre odberateľa VAKERT Kft. Žalobca správcovi dane deklaroval dodanie dvoch motorových vozidiel do iného členského štátu - Maďarska pre maďarského odberateľa faktúrami a kópiou čestného prehlásenia spoločnosti VAKERT Kft., že tovar bol dodaný do iného členského štátu bez uvedenia jeho názvu. Z výpovede konateľa žalobcu bolo zistené, že k dodaniu motorových vozidiel do Maďarska nebola spísaná písomná zmluva, nebola predložená ani dodatočne vyhotovená objednávka, pričom celá obchodná transakcia mala byť sprostredkovaná p. Jeszenským z Nyíregyházi, prostredníctvom ktorého sa žalobca mal skontaktovať so spoločnosťou VAKERT Kft. Celý obchod dohodla osoba, o ktorej konateľ žalobcu nevedel uviesť, či bola zo spoločnosti VAKERT Kft. Konateľ žalobcu ani nevedel uviesť, kto zabezpečoval dopravu tovaru do Maďarska.

Krajský súd v súvislosti s touto obchodnou transakciou a s poukazom na zistenia vyplývajúce z medzinárodnej výmeny informácií správcom dane uviedol, že spoločnosť VAKERT Kft. nevedela poskytnúť žiadne presné informácie o nadobudnutí motorových vozidiel, nevedela preukázať, či tovar prišiel do Maďarska a jeho úloha v obchode bola ako sprostredkovateľ v trojstrannom obchode, čo bolo zaznamenané na faktúre vystavenej pre odberateľa CRT CAR Rent & Trade GmbH v Rakúsku. Maďarský daňový subjekt nevedel predložiť zmluvu o predaji, ktorú by uzavrel so žalobcom, ani objednávku a iné súvisiace doklady. Predmetné motorové vozidlá dodala spoločnosť VAKERT Kft. do Rakúska spoločnosti CRT CAR Rent & Trade GmbH Rakúsko, ktorá ich ďalej odpredala do Turecka. Pre rakúsku obchodnú spoločnosť bol žalobca neznámy a neboli potvrdené žiadne intrakomunitárne nadobudnutia uskutočnené žalobcom pre maďarského a rakúskeho odberateľa. Medzi maďarskou a rakúskou obchodnou spoločnosťou bola uzavretá zmluva dňa 19. novembra 2011, ktorá sa týkala dodávky dvoch motorových vozidiel BMW X6. Dokazovaním vykonaným správcom dane bolo zistené, že rakúska spoločnosť si sama zabezpečila prepravu dvoch motorových vozidiel z Košíc do Rakúska, ktoré prevzala, čo vyplýva z obsahu CMR, na ktorých je miesto nakladania tovaru uvedená Slovenská republika Košice a miesto vykladania tovaru Rakúsko, Strass im Attergau. Z dokumentov, ktoré boli zaslané rakúskou daňovou správou, je zrejmé, že v čase dodania tovaru maďarským platiteľom rakúskemu odberateľovi sa tovar nachádzal v Slovenskej republike v Košiciach a nebol teda odoslaný a prepravený do Maďarska. Žalobca si podľa krajského súdu nesplnil svoju dôkaznú povinnosť, pretože nepreukázal dodanie tovaru do iného členského štátu, t. j. do Maďarska, dokladmi, ktoré sú uvedené v ustanovení § 43 ods. 5 zákona o DPH. Žalobcovi pri dodaní motorových vozidiel spoločnosti VAKERT Kft. vznikla podľa § 19 zákona o DPH daňová povinnosť.

Krajský súd považoval za správny záver žalovaného, aj správcu dane, že žalobca nepreukázal žiadnymi dôkazmi to, že obchodná transakcia medzi ním a maďarskou obchodnou spoločnosťou sa uskutočnila tak, ako je to uvedené na predmetných faktúrach, t. j. že tovar bol dodaný z územia Slovenska do Maďarska spoločnosťou VAKERT Kft. Námietku žalobcu, že nemôže zodpovedať za konanie svojho obchodného partnera v Maďarsku, krajský súd nepovažoval za relevantnú, pretože okolnosti, za ktorých došlo k uzavretiu ústnej zmluvy o dodaní dvoch motorových vozidiel do Maďarska svedčia o tom, že

žalobca uzavretím kúpnej zmluvy s jemu neznámou obchodnou spoločnosťou nekonal obozretne a vzhľadom na uplatňovanie oslobodenia od DPH nevykonal všetky opatrenia, ktoré je možné od neho očakávať.

Ďalej krajský súd dôvodil, že medzi účastníkmi konania bola sporná otázka, či boli splnené podmienky pre odpočítanie dane z platieb v súvislosti s kúpou nehnuteľností zapísaných na liste vlastníctva LV č. XXXX v katastrálnom území Michalovce, a to na základe faktúry č. 1020110152 od daňového subjektu MD-stav Capital s.r.o. vystavenej na základe kúpnej zmluvy o prevode práv k nehnuteľnostiam zo dňa 22. novembra 2011. S poukazom na vyššie opísané zistenia správcu dane krajský súd uviedol, že ustanovením § 19 ods. 4 zákona o DPH bol transponovaný do slovenského právneho poriadku článok 10 ods. 2 prvý pododsek Šiestej smernice rady č. 77/388/EHS, a k tomuto článku sa vzťahuje rozsudok Súdneho dvora Európskych spoločenstiev vo veci C-419/02 BUPA Hospitals Ltd., z ktorého vyplýva, že v momente vyplatenia preddavku musia byť tovary a služby presne určené. Krajský súd zdôraznil, že na predmetnej faktúre nie je uvedené, či ide o platbu za kúpu nehnuteľnosti zapísanej na LV č. XXXX kat. územia Michalovce. Podľa krajského súdu preddavková platba nespĺňa požiadavky rozsudku Súdneho dvora, keďže predmet zdaniteľného obchodu nebol na faktúre presne určený, a teda predmetný účtovný doklad nespĺňa náležitosti zákona potrebné na uplatnenie odpočtu dane. Ďalej krajský súd konštatoval, že aj v prípade, ak by nešlo o preddavkovú platbu, závery správcu dane ohľadom hodnotenia tejto obchodnej transakcie považoval za správne a zodpovedajúce vykonanému dokazovaniu. Žalobca nadobudol predmetné nehnuteľnosti za cenu, ktorá je vyššia ako 14-násobok sumy, za ktorú nadobudol nehnuteľnosti predávajúci MD-stav Capital s.r.o. Žalobca nesplnil kúpnu cenu a ani po odstupe dvoch rokov účel, pre ktorý nehnuteľnosť mal nadobudnúť, nezačal realizovať. Uzavretím takejto nevýhodnej zmluvy žalobca podľa krajského súdu konal v rozpore s ustanovením § 2 Obchodného zákonníka, podľa ktorého podnikaním je sústavná činnosť vykonávaná podnikateľom vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť za účelom dosiahnutia zisku.

Krajský súd závery žalovaného a správcu dane, že žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane, považoval za správne a zodpovedajúce logickému vyhodnoteniu dôkazov každého jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti. Námietku žalobcu, že žalovaný vo svojom rozhodnutí uviedol iné dôvody pre nesplnenie podmienok na odpočet dane v súvislosti s kúpou nehnuteľností ako správny orgán prvého stupňa, krajský súd nepovažoval za opodstatnenú, pretože žalovaný postupoval v súlade s ustanovením § 74 ods. 2 druhá veta Daňového poriadku, podľa ktorého 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. Na žalobnú námietku týkajúcu sa správnosti výroku rozhodnutia správcu dane, krajský súd s poukazom na § 74 ods. 2 prvá veta Daňového poriadku neprihliadol, pretože ju žalobca neuplatnil v odvolacom konaní.

O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi, ktorý v konaní úspech nemal, právo na ich náhradu nepriznal.

### III.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a žiadal, aby najvyšší súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že rozhodnutia žalovaného a správcu dane zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie. Za nesprávne považoval závery krajského súdu o tom, že nesplnil podmienky zákona o DPH na uplatnenie oslobodenia od dane podľa § 43 uvedeného zákona v súvislosti s dodaním dvoch motorových vozidiel BMW X6 do iného členského štátu - Maďarska. V tejto súvislosti poukázal na to, že maďarská spoločnosť VAKERT Kft. (kupujúci) odkúpila predmetné motorové vozidlá od žalobcu, pričom uhradila kúpnu cenu za tovar bezhotovostne prevodom na účet dňa 23. novembra 2011 v sume spolu 122.756 Eur. Táto platba bola zároveň identifikovaná ako úhrad faktúr č. 50110037 a č. 50110036. Uvedená spoločnosť poskytla žalobcovi čestné prehlásenie, že predmetné motorové vozidlá boli prepravené do iného členského štátu, pričom prepravu mal zabezpečiť odberateľ na vlastné náklady. V súvislosti s informáciou od maďarskej daňovej správy o úlohe spoločnosti VAKERT Kft. ako sprostredkovateľa v trojstrannom obchode, čo malo vyplývať aj z faktúry vystavenej pre rakúsku spoločnosť CRT Car Rent & Trade GmbH, žalobca uviedol, že spoločnosť VAKERT Kft. nemohla tento

obchod deklarovať ako trojstranný, nakoľko nebola splnená podmienka pre trojstranný obchod podľa § 45 ods. 1 písm. d/ zákona o DPH. S názorom žalobcu napokon súhlasil aj žalovaný v napadnutom rozhodnutí. Žalobca zdôraznil, že v kontrolovanom zdaňovacom období zrealizoval dodanie tovaru do iného členského štátu a opieral sa pritom o rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-409/04 Teleos, kde súdny dvor judikoval, že uplatnenie oslobodenia od dane v prípade intrakomunitárneho dodania tovaru nemôže byť daňovníkovi odopreté, ak tento konal v dobrej viere pri poskytnutí evidencie preukazujúcej oslobodenie od dane, ak daňový subjekt nebol súčasťou daňového podvodu. Žalobca mal za to, že v súvislosti s týmto obchodom konal v dobrej viere a nebol informovaný o skutočnosti, že bude súčasťou trojstranného obchodu. V zmysle uvedeného by podľa žalobcu intrakomunitárna preprava mala byť priradená k prvej dodávke, nakoľko právo nakladať s tovarom ako vlastník nebolo prevedené na konečného odberateľa v členskom štáte odoslania.

Zastával názor, že v priebehu výkonu daňovej kontroly splnil svoju dôkaznú povinnosť a preukázal dodanie tovaru do iného členského štátu dokladmi uvedenými v § 43 ods. 5 zákona o DPH. V predmetnom prípade žalobca konal v dobrej viere, že tovar (motorové vozidlá) bude vyvezený do Maďarska a spoľahol sa na vyhlásenie spoločnosti VAKERT Kft. ako kupujúceho s tým, že táto mala podľa vzájomnej dohody zabezpečiť dopravu sama a na vlastné náklady. Preto oprávnené vychádzal z toho, že v predmetnom prípade sú splnené podmienky na oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH. V tejto súvislosti dodal, že nemal možnosť skontrolovať, či vozidlá boli alebo neboli vyvezené do Maďarska, nakoľko prepravu mal zabezpečiť kupujúci. Zároveň sa spoliehal na čestné vyhlásenie kupujúceho. Mal preto za to, že vykonal všetky opatrenia, ktoré je možné od neho vzhľadom na danú situáciu očakávať. Namietal, že krajský súd v napadnutom rozsudku neuviedol, aké opatrenia mal žalobca vykonať vzhľadom na predmetný obchod, resp. aké opatrenia bolo možné od žalobcu oprávnené očakávať. Taktiež sa krajský súd nemal vysporiadať s argumentáciou žalobcu ohľadom rozsudku súdneho dvora C-409/04 Teleos. Rozhodnutie krajského súdu podľa žalobcu neposkytuje odpovede na zásadné právne a skutkové otázky vyplývajúce z námietok žalobcu uvedených v žalobe.

Za nesprávne považoval žalobca aj závery krajského súdu v súvislosti s odpočítaním dane z platieb súvisiacich s kúpou nehnuteľností zapísaných na LV č. XXXX v k. ú. Michalovce na základe faktúry č. 1020110152 od daňového subjektu MD-stav Capital s.r.o. Dôvodil, že predmetná faktúra dostatočne určitým spôsobom vymedzuje predmet plnenia, na ktorý sa vzťahuje, ktorý je možné jednoznačne identifikovať a priradiť ku konkrétnemu účtovnému, resp. obchodnému prípadu. Uvedenú faktúru je možné podľa žalobcu jednoznačne priradiť ku konkrétnej platbe - zdaniteľnému obchodu. S uvedeným nemal problém ani správca dane a túto skutočnosť žalobcovi vo svojom rozhodnutí ani nevytkol. Podľa názoru žalobcu v tomto prípade boli splnené všetky zákonné predpoklady na uplatnenie práva na odpočítanie dane z uvedenej faktúry, ktorá spĺňa všetky zákonné požiadavky na jej obsah a je dostatočne určitá. V súvislosti so závermi krajského súdu ohľadom kúpnej ceny nehnuteľností žalobca poukázal na skutočnosť, že kúpna cena bola určená na základe znaleckého posudku. Žalobca nedisponoval kúpnu zmluvou, na základe ktorej nadobudol nehnuteľností predávajúci, a preto ani nevedel za akú kúpnu cenu. Zdôraznil, že záver krajského súdu o tom, že kúpna zmluva bola pre žalobcu nevýhodná, nebol žiadnym spôsobom bližšie odôvodnený. Čo sa týka účelu kúpy nehnuteľností a jeho nerealizácie, tak žalobca mal už v žalobe a v rámci daňovej kontroly poukázať na to, že hospodársky dôvod pre nákup predmetných nehnuteľností bol podnikateľský zámer vybudovať logistické centrum - colný sklad. To, že nedošlo k realizácii tohto zámeru podľa žalobcu ešte nepreukazuje, že nie je, resp. v čase uzatvorenia predmetnej kúpnej zmluvy nebol daný. Na tomto mieste žalobca poukázal na vyjadrenie správcu dane, podľa ktorého nepredložil dôkazy preukazujúce vecnú stránku a skutočný obsah právneho úkonu. Toto konštatovanie správcu dane podľa žalobcu implikuje, že skutočný obsah právneho úkonu je iný ako obsah deklarovaný žalobcom. Toto konštatovanie správcu dane podľa žalobcu, však v daňovom konaní preukázané nebolo. Mal za to, že závery správcu dane o skutočnom obsahu právneho úkonu nie sú preukázané a sú založené len na interpretácii skutkového stavu bez dôkazov pre správcu dane vyvedené závery. Namietal, že správca dane sa v priebehu kontroly vôbec nezaujímal o to, prečo daný podnikateľský zámer nebol dovedy realizovaný. Zo skutočnosti, že colný sklad nebol vytvorený jednoducho vytvoril záver, že zámer vytvoriť colný sklad tu nikdy neexistoval a jediným cieľom predmetnej transakcie bolo neoprávnené získanie daňovej výhody. To všetky bez toho, aby správca dane

predložil jednoznačné dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. S touto námietkou žalobcu sa nemal vysporiadať nielen žalovaný v napadnutom rozhodnutí, ale ani krajský súd vo svojom rozsudku. Žalobca na tomto mieste namieta, že krajský súd jednoducho prevzal argumentáciu správcu dane ohľadom hodnotenia tejto obchodnej transakcie. Námietkami ohľadom vecného bremena, jeho rozdelenia medzi žalobcu a správcu dane a jeho následného unesenia sa krajský súd podľa žalobcu vôbec nezaoberal. Žalobca dodal, že za predmetné nehnuteľnosti zaplatil, aj keď nie plnú kúpnu cenu, úhrady boli správcovi dane preukázané a neboli správcom dane spochybnené. Zdroje financovania sú výlučne obchodnou záležitosťou daňového subjektu, pričom žalobca nebol nikdy správcom dane vyzvaný na to, aby preukázal zdroje na zaplatenie kúpnej ceny a na rekonštrukciu objektu. Preto zastával názor, že konštatovanie o nezabezpečení týchto zdrojov nemá oporu v skutkových zisteniach v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Zdôraznil, že rozhodujúcim je úmysel daňového subjektu - hospodársky dôvod pre nákup predmetných nehnuteľností, ktorý bol žalobcom preukázaný.

Vo vzťahu k námietke, že žalovaný vo svojom rozhodnutí uviedol iné dôvody pre nesplnenie podmienok na uznanie práva na odpočítanie dane ako správca dane a vo vzťahu k záveru súdu o správnosti tohto postupu žalovaného, žalobca poukázal na to, že obsah faktúry nie je novou skutočnosťou účastníkmi neuplatnenou. Obsah faktúry bol známy počas celého vyrubovacieho konania a v žiadnom prípade nejde o novú skutočnosť. To isté platí aj o právnych záveroch vyplývajúcich z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-419/02 BUPA Hospitals Ltd., ktoré taktiež nie sú novou skutočnosťou, nakoľko aj toto rozhodnutie je z času už pred začatím vyrubovacieho konania.

Ohľadom námietky žalobcu týkajúcej sa správnosti výroku rozhodnutia správcu dane, tak vzhľadom na § 74 ods. 2 druhá veta Daňového poriadku je podľa žalobcu možné pod toto zákonné ustanovenie zahrnúť aj povinnosť žalovaného prihliadnúť na nesprávnosť výroku rozhodnutia správcu dane aj keď nebola v odvolaní namietaná účastníkom konania. Zdôraznil, že na túto námietku mal krajský súd v preskúmvacom konaní prihliadať. Žalobca uzavrel, že krajský súd sa vo svojom rozhodnutí nedostatočne vysporiadal s jednotlivými žalobnými námietkami a neposkytol odpovede na zásadné otázky nastolené žalobou.

#### IV.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom Krajského súdu v Košiciach a s vysloveným právnym záverom sa stotožňoval.

#### V.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve, a v zmysle § 1 písm. b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) prejednal vec podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c OSP, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP) a dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je nutné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

V správnom súdnictve preskúmvajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonosť 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 zákonosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Základným poslaním správneho súdництва je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní (čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky); ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím, či postupom orgánu verejnej správy ukrátená, dovolala súdu, ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami, ako ten, o koho práva v konaní ide.

Podstatou konania v správnom súdnictve podľa druhej hlavy piatej časti OSP je preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu, súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Podľa § 19 ods. 1, veta prvá a druhá, zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

Podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby.

Podľa § 43 zákona o DPH

(1) Oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

(2) Oslobodené od dane je dodanie nového dopravného prostriedku, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu kupujúcemu predávajúcim alebo kupujúcim alebo na ich účet.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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

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

Podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku 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.

Podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní

vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani. Správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku 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 dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

## VI.

Úlohou krajského súdu bolo v rozsahu žalobných dôvodov preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného a posúdiť, či tento postupoval správne, keď potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni Daňovým úradom Košice č. 9801401/5/3686897/2014/Ber zo dňa 31. júla 2014, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2011 v sume 90.459,33 Eur.

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 vyporiadať s námietkami uplatnenými účastníkmi konania, a to spôsobom zodpovedajúcim ich závažnosti. Pokiaľ súd tejto zákonnej povinnosti nedostojí, 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 OSP (v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

Pokiaľ sa týka námietok v súvislosti s neuznaním odpočítania dane pri tvrdenom intrakomunitárnom dodaní tovaru dvoch motorových vozidiel do Maďarska, je treba uznať žalobcovi, že zo strany krajského súdu absentuje podrobnejšie odôvodnenie neuznania procesnej obrany žalobcu založenej na judikatúre SD EÚ (TELEOS), kde žalobca zdôrazňoval právo na ochranu daňovníka konajúceho v dobrej viere a nemajúceho vedomosť o prípadnej účasti v daňovom podvode. Aj keď je evidentné, že krajský súd sa stotožnil s argumentáciou použitou v rozhodnutí žalovaného, je treba zdôrazniť, že je povinnosťou súdu sa zo svojho pohľadu vysporiadať so žalobnými dôvodmi a odôvodniť svoje právne závery, vrátane vysvetlenia, prečo považuje či nepovažuje argumentáciu každého z účastníkov za relevantnú pre svoje rozhodnutie.

Rovnako závery krajského súdu, ktorými len konštatoval, že námietka žalobcu týkajúca sa zmeny dôvodov pre nesplnenie podmienok na odpočet dane v súvislosti s kúpou nehnuteľností uvedených žalovaným v napadnutom rozhodnutí odlišne od rozhodnutia správcu dane, je neopodstatnená s poukazom na § 74 ods. 2 Daňového poriadku, a to bez akejkoľvek bližšej právnej úvahy, nemožno považovať za správne a ani za dostačujúce.

Hlavným dôvodom rozhodnutia správcu dane pre nepriznanie nadmerného odpočtu DPH uplatneného vo výške 70.000 Eur (faktúra č. 1020110152 vystavená dodávateľom MD-stav Capital s.r.o. za prijatú zálohovú platbu vo výške 420.000 Eur týkajúcu sa nákupu nehnuteľností) bola skutočnosť, že žalobca nepreukázal použitie nakúpeného tovaru (nehnuteľností) na účel podnikania ani na iný účel ako na podnikanie, a tým nesplnil podmienky odpočítania dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH.

Žalovaný v napadnutom rozhodnutí v súvislosti s nárokom na odpočet dane z uvedenej faktúry uzavrel, že zálohová platba nie je identifikovaná a že ide o preddavok, ktorý nie je viazaný na reálne uskutočnenie zdanieľného obchodu, pretože nastupuje osobitný režim podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH.

Vo vzťahu ku krajským súdom poukazovanému ustanoveniu § 74 ods. 2 Daňového poriadku musí najvyšší súd konštatovať, že pri porovnávaní skutkového stavu, na základe ktorého rozhodovali správca dane a žalovaný nedošlo k posunu v tom, že by boli vyšli najavo skutkové či právne okolnosti, ktoré by žalobca ako účastník daňového konania dovedy neuplatnil. Žalovaný len rovnaký skutkový stav odlišne právne vyhodnotil vo vzťahu k určení skutočnosti resp. dôvodu pre ktorý žalobcom preukazovaná čiastková úhrada nie je dostatočne relevantnou skutočnosťou, preukazujúcou oprávnenie na odpočítane DPH v zmysle platnej právnej úpravy. Tento postup nie je možné podriaďiť pod režim právnej normy upravenej v § 74 ods. 2 Daňového poriadku.

Okrem toho ak by aj krajský súd dospel k záveru, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí zmenou dôvodov pre nepriznanie nadmerného odpočtu DPH postupoval v súlade s § 74 ods. 2 Daňového poriadku, z jeho rozsudku malo byť zrejmé, akým spôsobom a na základe akej úvahy dospel k tomuto záveru. Pokiaľ krajský súd len stroho konštatoval, že táto námietka žalobcu nie je opodstatnená bez toho, aby svoj záver bližšie zdôvodnil, jeho rozhodnutie nespĺňa základné atribúty zákonnosti.

Nakoľko v prejednávanej veci došlo k odlišnému právnomu vyhodnotenie rozhodujúcej skutočnosti (zásadný význam nepreukázania viazanosti zálohovej platby na tovary a služby presne určené v momente vyplatenia preddavku) bolo povinnosťou krajského súdu vysporiadať sa s argumentáciou oboch strán ohľadne preukázania určitosti plnenia ku dňu vzniku daňovej povinnosti, teda vecnou správnosťou právneho záveru žalovaného s ohľadom na rozsah žalobných dôvodov. Zároveň bolo jeho povinnosťou vyjadriť sa k tomu, či mohlo dôjsť k ujme na právach žalobcu tým, že odvolací orgán zmenil dôvod neuznania nároku na príslušný odpočet DPH v odvolacom rozhodnutí, pričom k použitej argumentácii sa žalobca predtým nemohol vyjadriť.

K odmietnutiu zaoberať sa žalobnou námietkou nevyužitou v správnom konaní odvolací súd uvádza, že v správnom súdnictve v zmysle úpravy piatej časti OSP sa neuplatňuje vo vzťahu k Daňovému poriadku koncentračná zásada, majúca za následok nemožnosť uplatnenia žalobných námietok prv neuvedených v odvolaní proti prvostupňovému správnomu rozhodnutiu. Koncentračná zásada, predstavujúca výrazné obmedzenie procesných práv účastníka konania, sa uplatní iba v prípade, ak to zákon výslovne pre daný prípad ustanovuje, za prísneho režimu poučenia účastníka, či už správnym orgánom alebo súdom. Preto, ak žalobca v žalobe oponoval aj námietkami skôr neuplatnenými v rámci odvolacieho správneho konania, bolo potrebné k týmto námietkam zaujať právny názor (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/75/2015 zo dňa 26. januára 2017). V zmysle uvedeného, ak sa krajský súd odmietol vysporiadať s námietkou žalobcu uplatnenou v žalobe, ktorou namietal nesprávnosť výroku rozhodnutia správcu dane, len z dôvodu, že nebola uplatnená v odvolacom daňovom konaní, konal tak v rozpore so základnými princípmi súdneho preskúmvacieho konania a aj týmto postupom porušil právo žalobcu ako účastníka konania na spravodlivý proces (čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd, čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky).

## VII.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací z uvedených dôvodov napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 2 a § 221 ods. 1 písm. h/ zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), v ktorom bude viazaný vysloveným právnym názorom odvolacieho súdu.

V ďalšom konaní bude povinnosťou krajského súdu predovšetkým opätovne vec prejednať v intenciách platnej judikatúry najvyššieho súdu, vysporiadať sa aj s ostatnými odvolacími dôvodmi žalobcu a vydať rozhodnutie, ktoré bude spĺňať všetky náležitosti požadované v § 157 OSP a ktoré bude aj riadne odôvodnené.

O trovách odvolacieho konania odvolací súd nerozhodoval, nakoľko povinnosťou krajského súdu bude v

novom rozhodnutí rozhodnúť opätovne aj o trovách a ich náhrade v rámci prvostupňového, ako aj odvolacieho konania (§ 246c ods. 1 v spojení s § 224 ods. 3 OSP).

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 opravný prostriedok nie je prípustný.