

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/1/2016  
Identifikačné číslo spisu: 3013200790  
Dátum vydania rozhodnutia: 19.10.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:3013200790.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členov senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci žalobcu: AB Cosmetics Slovakia, s.r.o., so sídlom Visolaje 148, IČO: 36 349 798, právne zastúpený: advokátska kancelária Hulín s.r.o., so sídlom Hurbanova 20, Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/336015/2013/5051-r zo dňa 15. júla 2013, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/166/2013-111 zo dňa 25. mája 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/166/2013-111 zo dňa 25. mája 2016 p o t v r d z u j e .

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania v sume 181,90 €, ktorú náhradu je žalovaný povinný zaplatiť advokátskej kancelárii Hulín s.r.o. do troch dní od právoplatnosti tohto rozhodnutia.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 13S/166/2013-111 zo dňa 25. mája 2016 postupom podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p. rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/336015/2013/5051-r zo dňa 15.07.2013 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi priznal náhradu trov konania pozostávajúcu zo zaplateného súdneho poplatku za žalobu vo výške 70,- € a trov právneho zastúpenia vo výške 994,68 €.

2. Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9312401/5/1185217/2013 zo dňa 27.03.2013, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určený rozdiel v sume 250 000,- € nepriznaním nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2011 vo výške 249 950,- € a vyrubeníím vlastnej daňovej povinnosti v sume 50,- €.

3. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že žalobca si uplatnil odpočítane DPH z faktúry č. 301101935 zo dňa 15.11.2011 od dodávateľa AB Cosmetics, s.r.o. za nákup nehnuteľností evidovaných na LV č. XXXX v k. ú. Z. v zmysle kúpnej zmluvy zo dňa 21.07.2011 a preberacieho protokolu zo dňa 15.11.2011. Predaj uskutočnil záložný veriteľ F. N. pri výkone záložného práva podľa § 151m Občianskeho zákonníka. Daňové orgány konštatovali porušenie § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), keď dospeli k záveru, že k predaju nehnuteľností malo dôjsť napriek existencii právoplatného a vykonateľného uznesenia Okresného súdu Bratislava I sp.zn. 28Cb/122/2011-52 zo dňa 09.05.2011, ktorým bolo M. M. (vtedajšiemu konateľovi spoločnosti AB Cosmetics, s.r.o.) zakázané previesť, zaťažiť alebo inak právne nakladať s obchodným podielom spoločnosti AB Cosmetics, s.r.o. a zároveň bolo spoločnosti AB Cosmetics, s.r.o. zakázané vykonávať akékoľvek úkony s výnimkou tých, ktoré sú nevyhnutné na zabezpečenie riadneho výkonu činnosti, ktoré sú predmetom jej podnikania, najmä bol zakázaný prevod alebo prenájom nehnuteľností alebo iného majetku, ktorého hodnota predstavuje významný podiel na celkovej hodnote majetku. Spoločnosť AB Cosmetics, s.r.o. ako predávajúci v zastúpení záložným veriteľom nehnuteľnosti odovzdala žalobcovi ako kupujúcemu na základe preberacieho protokolu, pričom obe zmluvné strany mali vedomosť o tom, že v zmysle nariadeného predbežného opatrenia nemôže dôjsť k prevodu vlastníckeho práva k nehnuteľnostiam. Vzhľadom na skutočnosť, že príslušná správa katastra konanie o návrhu na vklad nehnuteľností do katastra nehnuteľností prerušila, k vkladu vlastníckeho práva doposiaľ nedošlo. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie vo smere preukázania, či predloženým dokladom nechýba materiálny podklad. Toto dokazovanie preukázalo, že k uskutočneniu zdaniteľného obchodu došlo na základe konania, ktoré je predmetom šetrenia orgánov činných v trestnom konaní. Daňové orgány vyslovili záver, že právne úkony vykonané M. M. sú neplatné a to s poukazom na vydanie predbežného opatrenia, ktorým bol prevod nehnuteľností zakázaný. Žalovaný odkazom na ustanovenie § 19 ods. 1 zákona o DPH uviedol, že za deň dodania nehnuteľnosti sa považuje deň jej odovzdania len v prípade, ak za ním nasleduje vklad do katastra nehnuteľností, k čomu však doposiaľ nedošlo. Taktiež poukázal na výsledky miestneho zisťovania, z ktorých nevyplývalo využívanie nehnuteľností na ekonomickú činnosť žalobcu. Posúdenie uzatvorených zmlúv bolo podľa názoru žalovaného povinnosťou správcu dane vo vzťahu k určaniu výšky dane a to najmä s ohľadom na to, či nešlo o uzatvorenie zmlúv so snahou znížiť základ dane a získať daňovú výhodu. Správca dane túto skutočnosť v plnom rozsahu posúdil a preukázal, že vznik daňovej povinnosti a nárok na odpočítanie dane žalobcom bol určený v súlade so zákonom o DPH.

4. Žalobca vo svojej žalobe namietal nesprávne právne posúdenie veci, nedostatočné zistenie skutkového stavu, vady, ktoré mali vplyv na zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov, ale aj ich nepreskúmateľnosť pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Uviedol, že ustanovenie § 156m Občianskeho zákonníka upravuje osobitný druh zastúpenia, ktorý umožňuje záložnému veriteľovi predať vec, ktorej nie je vlastníkom. Napriek tomuto zákonnému zastúpeniu nie je možné stotožňovať konanie tohto zákonného zástupcu s právnym úkonom dlžníka, keďže v danom prípade ide o tzv. priame zastúpenie, pri ktorom zástupca prejavuje svoju vôľu, ale právne účinky z jeho konania vznikajú zastúpenému. Právny úkon zástupcu je tak priamym konaním a prejavom jeho vôle, z čoho vyplýva, že na záložného veriteľa a jeho konanie pri výkone záložného práva sa vydané predbežné opatrenie žiadnym spôsobom nevzťahovalo. Žalovanému okrem uvedeného vytýkal aj to, že rozsudok Okresného súdu Žilina, na ktorý žalobca poukazoval, žalovaný bez akéhokoľvek odôvodnenia odmietol aplikovať. Poukázal aj na to, že správca dane vykonal miestne zisťovanie v predmetných nehnuteľnostiach až dňa 13.03.2013, t.j. po formálnom ukončení daňovej kontroly, pričom záver žalovaného o nepreukázaní využívania nehnuteľností na ekonomickú činnosť v čase miestneho zisťovania považoval za účelový, keďže nehnuteľnosti boli využívané tak žalobcom, ale aj treťou osobou nájomcom.

5. Krajský súd mal z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že žalobca podal za zdaňovacie obdobie november 2011 riadne daňové priznanie, v ktorom vykázal daňovú povinnosť v sume 50,- € a za toto zdaňovacie obdobie podal dňa 14.02.2012 dodatočné daňové priznanie, v ktorom si uplatnil nadmerný odpočet vo výške 249 950,- €. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie november 2011, ktorá kontrola bola ukončená protokolom č. 9312401/5/110714/2013 zo dňa 09.01.2013. Správca dane vydal dňa 27.03.2013 rozhodnutie č.

9312401/5/1185217/2013, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel v sume 50,- € na DPH za zdaňovacie obdobie november 2011 a súčasne žalobcovi nepriznal za toto zdaňovacie obdobie nadmerný odpočet v sume 250 000,- €. Správca dane mal za preukázané, že žalobca uzatvoril dňa 21.07.2011 so spoločnosťou AB Cosmetics, s.r.o. kúpnu zmluvu, predmetom ktorej boli nehnuteľnosti vedené na LV č. XXXX v k.ú. Z., keď v mene predávajúceho konal v zmysle § 151m ods. 6 Občianskeho zákonníka záložný veriteľ F. N.. K povoleniu vkladu do katastra nehnuteľností doposiaľ nedošlo a to z dôvodu prerušenia katastrálneho konania podľa § 31a písm. e/ zákona č. 162/1995 Z.z. až do právoplatného skončenia súdneho konania vedeného na Okresnom súde Bratislava I pod sp.zn. 28Cb/122/2011. Následne žalobca ako kupujúci uzavrel s predávajúcim dohodu o odovzdaní predmetu kúpy, pričom sa dohodli, že žalobca prevezme nehnuteľnosti do užívania najneskôr ku dňu 21.11.2011. Žalobca dňa 15.11.2011 nehnuteľnosti prevzal a predávajúceho požiadal o vystavenie faktúry. Predávajúci vystavil faktúru č. 301101935 zo dňa 15.11.2011 v celkovej sume 1 500 000,- €. V čase uzavretia kúpnej zmluvy, dohody o odovzdaní nehnuteľností a protokolu bol podľa údajov v obchodnom registri spoločníkom a konateľom spoločnosti predávajúceho (AB Cosmetics, s.r.o.) Ing. M. M.. Registrový súd vykonal následne zmenu v týchto údajoch s tým, že aj podľa aktuálneho stavu v obchodnom registri je spoločníkom a konateľom G. M.. Na majetok predávajúceho bol vyhlásený konkurz. Správca dane preveril u konkurzného správcu vystavenie uvedenej faktúry, pričom zistil, že Ing. M. M. nevydal účtovné doklady konateľovi G. M.. Splnomocnená zástupkyňa predávajúceho uviedla, že predmetná faktúra zrejme bola vystavená, avšak k bankovému prevodu kúpnej ceny nedošlo. Na výzvu správcu dane žalobca potvrdil, že v čase úhrady faktúry disponoval prostriedkami na úhradu kúpnej ceny, pričom uviedol, že predmetné nehnuteľnosti boli určené na výrobu kozmetických výrobkov.

6. Z písomného vyjadrenia G. M. vyplynulo, že dňa 09.03.2011 mali byť bez jeho vedomia vyhotovené zmluvy o prevode obchodného podielu v spoločnosti AB Cosmetics, s.r.o. a rozhodnutie jediného spoločníka tejto spoločnosti. Následne bol podaný návrh na zápis údajov do obchodného registra. Neznámy páchatel' sfaľšoval jeho podpis, ktorý bol úradne overený. Voči Ing. M. bolo vznesené obvinenie pre obzvlášť závažný trestný čin podvodu. Podľa jeho tvrdení sa Ing. M. snažil obísť nariadené predbežné opatrenie antidatovanými fiktívnymi pôžičkami, ktoré uzatváral v čase, keď bol neoprávnené konateľom spoločnosti AB Cosmetics, s.r.o. Týmto konaním umožnil zriadenie záložného práva, prostredníctvom ktorého bol dosiahnutý prevod vlastníckeho práva k nehnuteľnostiam.

7. Krajský súd s poukazom na ustanovenie § 63 ods. 5 Daňového poriadku konštatoval, že žalobou napadnuté rozhodnutie je postihnuté vadou nepreskúmateľnosti, keď odôvodnenie tohto rozhodnutia je predovšetkým opisom jednotlivých dôkazov vykonaných správcou dane, pričom v ňom absentuje ich hodnotenie zo strany žalovaného. K záverom daňových orgánov o neplatnosti právnych úkonov krajský súd uviedol, že v rozhodnutí chýba konkretizácia týchto úkonov a odkaz na ustanovenia zákona, z ktorých táto neplatnosť vyplýva. Absentuje taktiež ucelená úvaha správneho orgánu, na základe ktorej dospel k záverom, keď jednotlivé časti sa nachádzajú v rôznych častiach rozhodnutia bez logického usporiadania. Žalovaný sa taktiež bez akéhokoľvek odôvodnenia nezaoberal judikatúrou predloženou žalobcom. Krajský súd sa stotožnil s výkladom daňových orgánov vo vzťahu k aplikácii ustanovenia § 19 ods. 1 zákona o DPH, avšak podotkol, že v danom prípade nedošlo k vkladu ani k jeho zamietnutiu, keďže konanie je prerušené. Daňové orgány síce majú možnosť v zmysle § 22 Daňového poriadku urobiť si úsudok k tejto otázke, avšak za splnenia podmienky jeho náležitého odôvodnenia v rozhodnutí, k čomu však nedošlo.

8. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný včas odvolanie, ktorým sa domáhal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil a žalobu zamietol. V odvolaní uviedol, že podľa § 245 ods. 2 O.s.p. pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy, preskúmava súd iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom, pričom súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia. Vo vzťahu k posudzovanému prevodu nehnuteľností medzi žalobcom a spoločnosťou Cosmetics, s.r.o. opätovne uviedol, že v prípade prevodu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti platí zásada, že k nadobudnutiu nehnuteľnosti nedochádza samotnou zmluvou, ktorá je len právnym dôvodom nadobudnutia vlastníctva, ale vlastné nadobudnutie vlastníctva k nehnuteľnosti je viazané na ďalšiu právnu skutočnosť, ktorou je vklad, teda zápis vlastníckeho práva do katastra nehnuteľností. Ďalej uviedol, že na výpise z listu vlastníctva č. XXXX je stále zapísaný vlastník AB

Cosmetics, s.r.o. v konkurze a konateľom spoločnosti je stále G. M. M. M. bol konateľom od 22.2.2011 do 22.2.2011. Žalovaný trvá na svojom názore, že žalobca si neoprávnene uplatnil nárok na odpočítanie dane z faktúry od dodávateľa AB Cosmetics, s.r.o., pretože k zapísaniu vlastníckeho práva do katastra nehnuteľností a teda ani k dodaniu nehnuteľností podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH doposiaľ nedošlo. Podľa žalovaného nemožno súhlasiť s názorom krajského súdu, že v prípade vytvorenia predbežnej otázky je povinný vykladať katastrálny zákon a Občiansky zákonník, keďže neplatnosť úkonu nekonštatoval žalovaný ale príslušné štátne orgány, na ktoré v rozhodnutí poukázal. Žalovaný posudzoval vec z hľadiska zákona o DPH. Pokiaľ si žalobca uplatňuje nárok na odpočítanie dane, je povinný preukázať, že k zdaniteľnému plneniu došlo tak, ako to deklaruje predloženou faktúrou. V danom prípade malo dôjsť k zdaniteľnému obchodu nelegálnym konaním neoprávnených osôb. Posúdenie neplatnosti právneho úkonu, trestného konania, tiež veci z hľadiska katastrálneho konania neprináleží žalovanému. Ak nedošlo k dodaniu nehnuteľností, nemohla dodávateľovi vzniknúť daňová povinnosť a ak dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH, potom žalobcovi nemohlo vzniknúť ani právo na odpočítanie dane. K rozsudku Okresného súdu Žilina č.k. 10Cbi/35/2011-65 zo dňa 21.09.2012, na ktorý sa odvolával žalobca uviedol, že uvedený rozsudok nemohol byť zohľadnený z dôvodu, že v posudzovanom prípade došlo k legálnemu zriadeniu záložného práva, čo nie je tento prípad. Ďalej uviedol, že aj v daňovom konaní je potrebné aplikovať zásadu „Nemo turpitudinem suam allegare potest“ t.j. nikto nemôže mať prospech zo svojej vlastnej nepoctivosti. Zo spisového materiálu vyplýva, že k prevodu dodávateľskej spoločnosti AB Cosmetics, s.r.o. došlo na Ing. M. M. na základe sfaľšovaného podpisu konateľa spoločnosti a takto vyhotovené doklady boli použité na vykonanie zmien v obchodnom registri. Následne Ing. M. M. zriadil záložné právo k obchodnému podielu spoločnosti AB Cosmetics, s.r.o. Z vyjadrenia Krajskej prokuratúry Trnava vyplynulo, že ak bol G. M. nezákonným spôsobom zbavený svojho konateľstva a funkcie jediného spoločníka v spoločnosti AB Cosmetics, s.r.o. predložená záložná aj kúpna zmluva sú absolútne neplatnými právnymi úkonmi. Na uvedené vyjadrenie žalovaný prihliadal v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Záverom dodal, že je povinnosťou žalobcu počínať si v obchodných vzťahoch opatrne a s primeranou obozretnosťou. Žalobca tak v danom prípade nepostupoval a preto mu s poukazom na vyššie uvedené nárok na odpočítanie dane nevznikol.

9. Žalobca vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že tvrdenie žalovaného o dodaní tovaru, ku ktorému malo dôjsť na základe konania, ktoré je predmetom šetrenia orgánov činných v trestnom konaní je nepravdivé, keďže žiadne takéto konanie neprebíha ani neprebíhalo. Opätovne zdôraznil, že kúpna zmluva bola uzatvorená medzi žalobcom a F. N. konajúcim podľa § 151m ods. 6 Občianskeho zákonníka ako záložný veriteľ a teda kúpna zmluva nebola právnym úkonom spoločnosti AB Cosmetics, s.r.o. Nehnuteľnosti neboli vôbec prevedené v rozpore s nariadeným predbežným opatrením, keďže zákaz dispozície s majetkom sa vzťahoval len na účastníkov tohto konania. Záložný veriteľ F. N. tak bol bez akýchkoľvek pochybností oprávneným nakladať so zálohom, t.j. realizovať výkon záložného práva. Žalobca v tejto súvislosti zopakoval svoju argumentáciu k výkladu ustanovenia § 19 ods. 1 zákona o DPH. Ďalej poukázal na to, že súčasný zápis v obchodnom registri v časti štatutárneho orgánu nie je v súlade s právnym stavom, a to z dôvodu existencie rozhodnutia jediného spoločníka zo dňa 26.12.2006, ktorým bol z funkcie konateľa spoločnosti AB Cosmetics, s.r.o. platne odvolaný G. M. a vymenovaný do funkcie konateľa Ing. M. M.. Žalobca ďalej žiadal vykonať ako dôkaz listiny predložené Ing. M. M. v daňovom konaní a ďalšie listiny v súvislosti s preukázaním vlastníctva k obchodnému podielu v spoločnosti AB Cosmetics, s.r.o. a oprávnením Ing. M. M. konať v mene tejto spoločnosti.

10. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) <. (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného nie je dôvodné.

11. 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.

predo dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

12. Podľa § 492 ods. 2 S.s.p. odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté predo dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

13. 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 O.s.p.).

14. Daňový poriadok v ustanovení § 3 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa tohto ustanovenia 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.

15. Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednáwanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, najvyšší súd sa v svojom odôvodnení následne obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku a doplnenia svojich odlišných zistení a záverov zistených v odvolacom konaní (§ 219 ods. 2 O.s.p. umožňuje odvolaciemu súdu doplniť odôvodnenie prvostupňového súdu o ďalšie dôvody).

16. Najvyšší súd na tomto mieste zdôrazňuje, že správne súdnictvo najmä vzhľadom na ústavnú garanciu zakotvenú v čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky zabezpečuje jej realizáciu súdnou mocou formou súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutí a postupu správnych orgánov pri rozhodovacej činnosti. Uvedené ústavné právo na súdny prieskum je založené na dominantnom postavení súdnej moci pri posudzovaní správnosti aplikácie a výkladu právnych noriem (ustanovení) na skutočnosti zistené v správnom alebo v inom osobitnom konaní. Uvedené dominantné postavenie súdnej moci je však použiteľné iba na rozhodnutia správnych orgánov, ktoré spĺňajú základné podmienky preskúmateľnosti argumentov vedúcich správny orgán k právnomu záveru vyslovenom vo výrokovej časti rozhodnutia.

17. Ak žalobca poukazoval v súdnom konaní na nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia a krajský súd svoj zrušujúci rozsudok založil najmä na tejto argumentácii, ide o závažný dôvod, ktorý sám o sebe vytvára základnú prekážku pre vykonanie súdneho prieskumu rozhodnutia správneho orgánu.

18. Jedným z dôvodov nepreskúmateľnosti rozhodnutia správneho orgánu súdna judikatúra spája s nedostatkom dôvodov. Aj konštantná judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva nastolila trvalú požiadavku vysporiadať sa so všetkými relevantnými argumentmi účastníka konania (Garcia Ruiz v. Španielsku, rozsudok z 21.01.1999, sťažnosť č. 30544/96), ktorej dodržiavanie starostlivo preveruje. Za nedostatok dôvodov, ktoré by inak mali byť riadne objasnené v odôvodnení rozhodnutia správneho orgánu, nie je možné považovať čiastkové nedostatky odôvodnenia rozhodnutia správneho orgánu, ale iba taký nedostatok dôvodov, ktoré majú skutkovo a právne objasniť právne názory vedúce konajúci správny orgán k prijatiu výrokovej časti rozhodnutia, tzn. že existuje stav „absencie“, ktorý nutne vedie k nepochopeniu rozhodovacích dôvodov.

19. Predmetom preskúmacieho konania bolo rozhodnutie č. 1100306/1/336015/2013/5051-r zo dňa 15.07.2013, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9312401/5/1185217/2013 zo dňa 27.03.2013, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume 250 000,- € nepriznaním nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie november 2011 vo výške 249 950,- € a vyrubeníím vlastnej daňovej povinnosti v sume 50,- €.

20. Podľa názoru najvyššieho súdu žalovaný v napadnutom rozhodnutí konštatoval porušenie § 49 ods. 1, 2, § 8 ods. 1 a § 19 ods. 1 zákona o DPH, avšak zrozumiteľnými a jednoznačne sformulovanými závermi nezdôvodnil prečo žalobcovi nevznikol nárok na odpočítane DPH z faktúry č. 301101935 zo dňa 15.11.2011 od spoločnosti AB Cosmetics, s.r.o. za nákup nehnuteľností evidovaných na LV č. XXXX v k.ú. Z. v zmysle kúpnej zmluvy zo dňa 21.07.2011 a preberacieho protokolu zo dňa 15.11.2011.

21. Žalovaný svoje rozhodnutie oprel predovšetkým o skutočnosť, že k predaju nehnuteľnosti malo dôjsť napriek existencii právoplatného a vykonateľného uznesenia Okresného súdu Bratislava I sp.zn. 28Cb/122/2011-52 zo dňa 09.05.2011, ktorým bolo M. M. (vtedajšiemu konateľovi spoločnosti AB Cosmetics, s.r.o.) a spoločnosti AB Cosmetics, s.r.o. zakázané disponovať s obchodným podielom v uvedenej spoločnosti. V tejto súvislosti sa však dôsledne nevysporiadal s námietkou žalobcu, že predmetnú kúpnu zmluvu uzavrel v mene spoločnosti AB Cosmetics, s.r.o. jej záložný veriteľ F. N. v rámci výkonu záložného práva podľa § 151m Občianskeho zákonníka. Daňové orgány tak na jednej strane poukazovali na obmedzenie vyplývajúce z nariadenia predbežného opatrenia, avšak na strane druhej neposkytli uspokojivú odpoveď na otázku, či sa uvedené obmedzenie vzťahovalo aj na predaj nehnuteľností realizovaný pri výkone záložného práva. Žalobca v tejto spojitosti poukazoval na rozhodnutie Okresného súdu Žilina č.k. 10Cbi/35/2011-65 zo dňa 21.09.2012, avšak daňové orgány ho bez akéhokoľvek zdôvodnenia odmietli aplikovať na prejednávajúcu vec. Daňové orgány taktiež vyslovili záver, že všetky úkony M. M. v mene spoločnosti AB Cosmetics, s.r.o. vrátane dohody s F. N. sú neplatné pričom neuviedli, na ktoré konkrétne dohody sa neplatnosť vzťahuje.

22. Z rozhodnutia žalovaného ďalej vyplynulo, že konanie o návrhu na vklad nehnuteľností zapísaných na LV č. XXXX do katastra nehnuteľností bolo prerušené podľa § 31a písm. e/ zákona č. 162/1995 Z.z. o katastri nehnuteľností a o zápise vlastníckych a iných práv k nehnuteľnostiam (katastrálny zákon) až do právoplatného skončenia konania vedeného na Okresnom súde Bratislava I pod sp.zn. 28Cb/122/2011. Najvyšší súd nespochybňuje tvrdenie žalovaného, že v právomoci daňových orgánov nie je posudzovať platnosť uzatvorených zmlúv, keďže tá je príslušnými zákonmi zverená iným orgánom. Za tohto stavu majú daňové orgány možnosť v zmysle § 22 Daňového poriadku urobiť si úsudok k tejto otázke (správca dane si však nemôže ako o predbežnej otázke urobiť úsudok o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin). Najvyšší súd len podotýka, že takýto postup nevylučuje, že vecne príslušný správny orgán alebo súd vec neskôr posúdi vo vlastnej kompetencii, prípadne aj s iným právnym záverom. Z toho dôvodu posúdenie predbežnej otázky správnym orgánom nemôže byť súčasťou výroku rozhodnutia a musí byť uvedené v odôvodnení rozhodnutia. Vo výroku sa premietne iba v spôsobe rozhodnutia vo veci samej. Ak by príslušný správny orgán alebo súd o predbežnej otázke rozhodol inak, táto skutočnosť je dôvodom na obnovu konania alebo na zmenu, prípadne zrušenie rozhodnutia na základe preskúmania rozhodnutia v mimoodvolacom konaní. Za podstatné však najvyšší súd považuje, aby úsudok správneho orgánu o spornej otázke bol v rozhodnutí náležite odôvodnený, ktorá požiadavka zahŕňa aj vyhodnotenie dôkazov resp. ďalších skutočností získaných v trestnom, či civilnom konaní a pod. V napadnutom rozhodnutí žalovaný síce podrobne popísal dôkazy, z ktorých pri formulovaní svojich záverov vychádzal avšak absentuje v ňom ich hodnotenie a teda aj správna úvaha, ktorou bol pri hodnotení dôkazov vedený.

23. Za nedostatočne odôvodnený považoval najvyšší súd aj záver žalovaného o nepreukázaní využívania nehnuteľnosti žalobcom na ekonomickú činnosť, čím nemal splniť podmienku uvedenú v ustanovení § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH. Z miestneho zisťovania, ale aj žalobcom predkladaných vyjadrení pritom vyplynulo, že prevzaté nehnuteľnosti boli s ohľadom na predmet podnikateľskej činnosti žalobcu (prenájom, skladovanie) využívané na činnosti spojené s dosahovaním pravidelného príjmu z jeho hospodárskej činnosti. Daňové orgány sa v tejto súvislosti žiadnym právne relevantným spôsobom nevysporiadali ani s tvrdeniami žalobcu o zadovážení nehnuteľnosti a ich využívaní v rámci prípravy podnikania a realizácie určitého podnikateľského zámeru.

24. Najvyšší súd považoval právny názor daňových orgánov, že dodanie nehnuteľnosti je v zmysle § 19

ods. 1 zákona o DPH podmienené zápisom vlastníckeho práva do katastra nehnuteľností za správny, avšak s poukazom na vyššie uvedené jeho premietnutie do odôvodnenia rozhodnutia vo vzťahu k posudzovaniu splnenia podmienok v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH vyhodnotil ako nepreskúmateľné. K čiastočnej náprave týchto pochybení došlo až v odvolaní proti rozsudku krajského súdu. Je však potrebné uviesť, že vytýkané nedostatky odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia nemôžu byť konvalidované ani prípadným dodatočným vysvetlením resp. doplňujúcim vyjadrením správneho orgánu a ani súdu neprislúcha spôsobom presahujúcim akceptovateľnú mieru dopĺňať resp. absentujúce argumenty správneho orgánu nahrádzať svojimi úvahami a vyvodzovať z nich závery, ku ktorým mal dospieť správny orgán, ktorého postup a úvahy mali byť obsahom odôvodnenia jeho rozhodnutia, pretože takáto aktivita presahuje rámec preskúmavacej právomoci súdu a zároveň zasahuje do sféry kompetencie správneho orgánu v agende vymedzenej zákonom. Pokiaľ je rozhodnutie správneho orgánu zaťažené vadou nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, takýto nedostatok bráni posudzovaniu dôvodnosti ďalších námietok.

25. Pokiaľ sa týka návrhu žalobcu na vykonanie dôkazov, ktorých vykonania sa domáhal vo vyjadrení k odvolaniu žalovaného odvolací súd uvádza, že na rozdiel od súdu konajúceho v občianskoprávných veciach, správny súd nie je súdom skutkovým. Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O.s.p.). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 250i ods. 1 veta druhá O.s.p.). Úlohou súdu v správnom súdnictve podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku nie je nahrádzať činnosť správnych orgánov, ale preskúmať zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, teda posúdiť, či správne orgány splnili povinnosti stanovené zákonom (k tomu pozri bližšie napr. R 60/2000).

26. Pretože rozhodnutie žalovaného požiadavky na odôvodnenie rozhodnutia nespĺňalo, krajský súd postupoval správne, keď rozhodnutie žalovaného ako rozhodnutie nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov (§ 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p.) zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Na margo argumentácie žalovaného ohľadom aplikácie § 245 ods. 2 O.s.p. najvyšší súd podotýka, že zrušenie rozhodnutia žalovaného ako nepreskúmateľného pre nedostatok dôvodov v danej veci nebolo dôsledkom posudzovania účelnosti a vhodnosti rozhodnutia vydaného na základe zákonom povolenej voľnej úvahy v zmysle § 245 ods. 2 O.s.p. Tým, že žalovaný svoje rozhodnutie neodôvodnil, znemožnil správne súdu, aby vôbec posúdil, či také rozhodnutie nevybočilo z medzi a hľadísk ustanovených zákonom, teda prakticky znemožnil akýkoľvek vecný súdny prieskum.

27. Najvyšší súd Slovenskej republiky považoval za potrebné sa vyjadriť k vyššie uvedeným skutočnostiam, ktoré odôvodňujú vecnú správnosť napadnutého rozsudku a v ostatnom sa v plnom rozsahu pridržiava odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 2 O.s.p.) Preto Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. potvrdil.

28. O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. a § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov odvolacieho konania, ktoré pozostávali z náhrady trov právneho zastúpenia za jeden úkon právnej služby poskytnutej advokátom žalobcovi podľa § 11 ods. 4 vyhl. č. 655/2004 Z.z. - vyjadrenie k odvolaniu žalovaného zo dňa 12. októbra 2016 v sume 143,- €, režijný paušál v sume 8,58 €, t.j. spolu s 20% DPH vo výške 181,90 €. Priznanú náhradu trov odvolacieho konania je žalovaný povinný zaplatiť advokátskej kancelárii Hulín s.r.o. v súlade s ustanovením § 149 ods. 1 O.s.p. do troch dní odo dňa právoplatnosti tohto rozsudku.

29. 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 rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.