

## U z n e s e n i e

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: **F. R., K.**, zastúpený advokátkou *JUDr. Máriou Konrádovou, Farská 9, Nitra*, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná ulica 63, Banská Bystrica, predtým Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, Banská Bystrica, Nová ulica č. 13, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/13161-84404/2010/992117-r zo dňa 30.7.2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre, č. k. 26S/8/2010-156 zo dňa 26. mája 2011, takto

### r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/8/2010-156 zo dňa 26. mája 2011 **z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d' a ľ š i e k o n a n i e a r o z h o d n u t i e.**

### O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/13161-84404/2010/992117-r zo dňa 30.7.2010. Týmto rozhodnutím žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Šurany č. 633/230/581/10/Hru zo dňa 21.1. 2010, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2005 v sume 3.824,30 €. Dôvodom vyrubenia uvedeného rozdielu dane bola skutočnosť, že správca dane neuznal daňovému subjektu odpočet dane z predložených dokladov týkajúcich sa nákupu nafty a benzínu od dodávateľa FORSAGE s.r.o. v celkovej sume 115.211,30 Sk.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia odvolávajúc sa na § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty ako aj na § 19 ods. 1 prvú a druhú vetu citovaného zákona uviedol, že z výsledkov dokazovania obsiahnutých v administratívnom spise prvostupňového orgánu vyplýva, že u spoločnosti FORSAGE spol. s r.o. (údajnom dodávateľovi predmetnej nafty) nebolo zistené, že by bola splnená podmienka vzniku daňovej povinnosti, keďže z dôvodov uvádzaných prvostupňovým i odvolacím orgánom finančnej správy nebolo spoľahlivo preukázané, že predmetnú naftu v množstve tvrdenom žalobcom žalobcovi v mesiaci február skutočne dodal. Preto podľa názoru krajského súdu nemožno prisvedčiť tvrdeniu žalobcu, že mu vzniklo právo na odpočet dane z tohto tovaru, keďže toto právo je striktne viazané práve na vznik daňovej povinnosti v zmysle § 49 ods. 1 zákona č. 224/2004 Z. z.. Z uvedených dôvodov preto krajský súd považoval rozhodnutie žalovaného, ktorým bol dodatočný platobný výmer prvostupňového orgánu potvrdený, za správne. Vzhľadom k tomu, že rozhodnutia a postup správnych orgánov v medziach žaloby sú podľa názoru krajského súdu v súlade so zákonom, žalobu podľa § 250j ods. 1 OSP zamietol. O trovách konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP, v zmysle ktorého krajský súd neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie. Uviedol, že prvostupňový súd si osvojil názor žalovaného bez toho, aby sa zaoberal zákonnosťou tohto rozhodnutia. Namietal, že prvostupňový súd neposúdil vec správne po právnej stránke, v dôsledku čoho nesprávne rozhodol. Poukázal na to, že žalovaný ako aj prvostupňový súd v rozpore s § 2 ods. 1 a 3 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov nesprávne vyhodnotil dôkazy, ktoré boli v prospech žalobcu, keď ich buď nevykonal alebo tie, ktoré vykonal, vyhodnotil jednostranne, keď počas celého daňového konania vychádzal z podkladov spoločnosti FORSAGE spol. s r.o. a vyhodnotil ich ako správne, a to bez toho, aby ich pravosť a správnosť overil, hoci o jej konaní boli vážne pochybnosti. V priebehu kontroly sa preukázal opak – a to, že spoločnosť FORSAGE spol. s r.o. porušovala celý rad predpisov – cez colné, daňové, účtovné – že vzápätí po daňovej kontrole prestala vykonávať podnikateľskú činnosť, „stratila“ registračnú pokladnicu, ktorú je aj po vyradení povinná uchovávať, ako aj značnú časť dokladov vydaných ERP, a to napriek tomu, že je povinná ich archivovať 10 rokov. Nakoľko je dôvodná pochybnosť o úplnosti a preukaznosti účtovníctva spoločnosti FORSAGE spol. s r.o. bolo potrebné preveriť, či neboli uskutočnené i nákupy, ktoré sa nenachádzali v účtovníctve tejto spoločnosti. Tieto dôkazy nikto nevykonal. Jediný dôkaz, ktorý mohol potvrdiť alebo spochybniť pravosť dokladov

vydaných z ERP spoločnosti FORSAGE spol. s r.o. bolo vypracovanie znaleckého posudku. Tak žalovaný ako aj prvostupňový súd argumentujú, že znalecké dokazovanie – ERP nemohol žalovaný vykonať z objektívnych dôvodov, nakoľko spoločnosť FORSAGE spol. s r.o. túto ku kontrole nepredložila. To je síce pravda, ale ani žalovaný ani súd sa nevysporiadali s otázkou, že v čase vykonania kontroly bola ERP k dispozícii a sám žalobca požiadal o vykonanie posudku. Tento dôkaz mal byť vykonaný ako dôkaz v prospech žalobcu a jeho vykonaním by sa preukázalo, či doklady, ktoré má žalobca k dispozícii boli vystavené ERP spoločnosťou FORSAGE spol. s r.o. Žalobca sám bez súčinnosti žalovaného nemohol tento dôkaz vykonať, žalovaný svojou nečinnosťou jeho vykonanie zmaril, a preto tvrdenie žalovaného, ako aj súdu, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, vyznieva viac než paradoxne. Závažné pochybenie v rozhodovaní súdu vidí v skutočnosti, že napriek tomu, že podstatu žaloby t. j. nezákonného postupu žalovaného videl žalobca v tom, že aj keď všetci zamestnanci žalobcu aj spoločnosti FORSAGE spol. s r.o. potvrdili, že žalobcovi zamestnanci naftu a benzín pravidelne vo väčších množstvách čerpali a žalobca mal k dispozícii doklady oprávňujúce odpočet DPH, žalovaný mu neuznal odpočet ani z jedného litra nafty a benzínu za kontrolované obdobie. Z tvrdenia žalovaného aj prvostupňového súdu vyplýva (str. 7 posledný odsek), že výpovede vodičov sa rozchádzajú v ďalšom nakladaní s naftou čerpanou na čerpacej stanici – rozdielne výpovede vodičov o nakladaní s naftou nie sú dôkazom, že žalobca naftu nečerpал a nepoužil na svoje zdaniteľné plnenie. Výsledkom tohto zistenia mohla byť skutočnosť, že s naftou sa nenakladalo správne, ale nie tvrdenie, že naftu na tejto čerpacej stanici vôbec nečerpali a vôbec nepoužili na zdaniteľné plnenia žalobcu. Prvostupňový súd iba prevzal tvrdenie žalovaného bez toho, aby odôvodnil v čom a koho svedeckú výpoveď považuje za nepresvedčivú a ako mohol zo svedeckých výpovedí všetkých svedkov, ktorí potvrdili čerpanie pohonných hmôt dospieť k záveru, že tieto neboli čerpané a žalobcovi dodané. Ďalší dôkaz o nezákonnom postupe žalovaného, že dôkazy vyhodnocoval subjektívne, tak aby zo žalobcu vytvoril obraz neseriózneho podnikateľa je porovnanie jeho spotreby nafty na hektár s „porovnateľným“ podnikateľom (str. 9 odsek 2). Už zo samotného vyjadrenia žalovaného vidieť, že vykonal kontrolu porovnateľného podnikateľa, tak, že nemohla byť porovnateľná – „porovnateľný subjekt“ na rozdiel od žalobcu nevykonával závlahovú činnosť a živočíšnu výrobu, to znamená, že týchto podnikateľov vôbec nebolo možné porovnať. Zo samotného tvrdenia žalovaného aj súdu vyplýva, že tieto „porovnateľné“ subjekty okrem kvality pôdy nemajú porovnateľné vôbec nič – ani výmeru, ani počet strojov, ani počet zamestnancov, ani spôsob hospodárenia, ani vzdialenosť od hospodárskeho dvora na jednotlivé polia. Taktiež nie je

zrejme, ako žalovaný vypočítal priemernú spotrebu nafty (použitej len na rastlinnú výrobu), keď doklady predložené žalobcom vôbec neskúmal. Napriek tomu, že bolo jednoznačne preukázané z predložených dokladov, že bez čerpania nafty, ktorú žalovaný spochybnil a neuznal tak do nákladov ani odpočet DPH, by žalobca nemohol dodať tovar a služby v hodnote niekoľko desiatok miliónov slovenských korún v rokoch 2005 a 2006 – touto skutočnosťou sa už vo svojich rozhodnutiach ani žalovaný ani prvostupňový súd nezaoberal. Takisto argumenty žalobcu, ktoré vyvracajú tvrdenia žalovaného o „náhlom“ poklese čerpania nafty ako aj zvýšeného čerpania tzv. bielej nafty oproti tzv. červenej nafte už v rozhodnutiach žalovaného aj prvostupňového súdu absentujú. Obe tieto skutočnosti objektívne preukazovali oprávnenosť tvrdení žalobcu. Žalovaný sa týmito skutočnosťami vôbec nezaoberal, a to napriek tomu, že z predložených dokladov sa dali veľmi jednoducho zistiť. Prvostupňový súd sa nevysporiadal ani s tvrdením žalobcu v žalobe, a to, že „rovnaké zistenia aké sú konštatované v napadnutých rozhodnutiach, boli zistené aj pri kontrole nadmerného odpočtu za mesiac marec 2007. Podľa Protokolu o opakovanej daňovej kontrole a tiež dodatočného platobného výmeru bola odpočítavaná daň znížená o 119.480,--Sk, zodpovedajúca nákupu 20400 litrov nafty. Rovnako ak o v prípade zdaňovacieho obdobia február 2005 išlo o nákupy pohonných látok od spoločnosti FORSAGE spol. s r.o. Šurany, ktoré táto spoločnosť nemala zaznamenané na kontrolných páskach z elektronickej registračnej pokladnice. Avšak na základe odvolania odvolací orgán svojím rozhodnutím zmenil dodatočný platobný výmer vydaný správcom dane, a to v tom smere, že všetky nadobudnutia pohonných hmôt uznal za preukazné, t. j. akceptoval, že tovar bol dodaný. z tohto pohľadu je postup Daňového riaditeľstva SR rozdielny v dvoch identických prípadoch. Nakoľko na takéto prístup neexistujú zákonné dôvody, považuje za dôvodné, aby tak, ako boli posúdené odpočty dane v mesiaci marec 2007, boli posúdené aj za zdaňovacie obdobie február 2005. Vzhľadom na to, že toto rozhodnutie žalovaného predchádzalo rozhodnutiu, o ktorom sa rozhoduje v tomto konaní a jeho obsah je diametrálne odlišný, t.j. v prospech žalobcu - tak žalovaný ako aj súd bol povinný sa s rozdielnym postupom žalovaného vysporiadať, čo neurobil. Napokon žalobca poukázal na to, že súd si osvojil stanovisko žalovaného, že iba dôkazy v neprospech žalobcu sú správne a vierohodné a dôkazmi v jeho prospech sa ani nezaoberal ani nevysporiadal. Takýto postup podľa jeho názoru nemôže byť správny, čo potvrdzuje aj rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 3Sž-o-KS/147/2006, ktorým zrušil rozhodnutie Krajského súdu v Košiciach a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, z ktorého jednoznačne vyplýva, že v konaní nemožno použiť iba dôkazy, ktoré sú v neprospech žalobcu a tie, ktoré sú v jeho

prospech bez odôvodnenia nepoužiť. Vzhľadom k uvedenému žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok prvého stupňa zmenil a jeho návrhu vyhovel.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že v plnom rozsahu sa pridrižiava písomného vyjadrenia k žalobe žalobcu, keďže odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre neobsahuje žiadne nové skutočnosti, ako tie, ku ktorým sa žalovaný podrobne vyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 OSP) v medziach odvolania (§ 212 ods. 1 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 3 veta prvá OSP) a dospel k záveru, že rozsudok súdu prvého stupňa je potrebné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie pre závažné procesné pochybenie.

Vzhľadom k tomu, že zákonom č. 479/2009 Z. z. a zákonom č. 333/2011 Z. z. bolo s účinnosťou od 1. januára 2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky v Bratislave, t. č. pre oblasť správy daní a poplatkov pôsobiace na adrese Lazová ulica 63, 974 01 Banská Bystrica, Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 107 ods. 4 OSP na strane žalovaného koná s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

*V zmysle § 244 ods. 1 a 2 OSP v správnom súdnictve preskúmajú súdy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy. V správnom súdnictve preskúmajú súdy zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov štátnej správy, orgánov územnej samosprávy, ako aj orgánov záujmovej samosprávy a ďalších právnických osôb, ako aj fyzických osôb, pokiaľ im zákon zveruje rozhodovanie o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy.*

Základným cieľom, resp. poslaním konania v správnom súdnictve podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (v rámci ktorého bol vydaný aj napadnutý rozsudok krajského súdu) je preskúmať „zákonnosť“ rozhodnutí a postupov orgánov

verejnej správy, či pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy.

*V zmysle § 250ja ods. 3 OSP ak odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie. Inak o odvolaní rozhodne spôsobom podľa § 219 až 221 tohto zákona.*

Procesným právom účastníka je právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia a znamená právo účastníka na dostatočné a presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia, a jeho porušením sa účastníkovi odníma možnosť náležite skutkovo a aj právne argumentovať proti rozhodnutiu súdu, voči ktorému chce využiť možnosť opravného prostriedku. V zmysle ust. § 221 ods. 1 písm. f/ OSP *súd rozhodnutie zruší, len ak účastníkovi konania sa postupom súdu odňala možnosť konať pred súdom.*

Nedostatok riadneho a vyčerpávajúceho odôvodnenia ohľadom podstatných argumentov súdneho rozhodnutia je preto porušením práva na spravodlivé súdne konanie. Potreba riadneho odôvodnenia súdneho rozhodnutia, v ktorom súd preskúmava rozhodnutie správneho orgánu vyplýva aj z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva. Aj keď s ohľadom na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva nie je potrebné zdôvodňovať každý argument účastníkov konania, súdne rozhodnutia musia byť odôvodnené a musia obsahovať odpovede súdu na všetky argumenty prednesené stranami, ktoré viedli k rozhodnutiu. Dôvody musia byť špecifikované s ohľadom na skutkové okolnosti prípadu, a nie len odkazovať na určité časti zákonov.

Úlohou krajského súdu bolo v danej veci preskúmať rozhodnutie žalovaného v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe (§ 250j ods. 1 OSP). Konanie v správnom súdnictve je totiž ovládané dispozičnou zásadou znamenajúcou, že súd preskúmava napadnuté rozhodnutie len v medziach a v rozsahu určenom v žalobe. Krajský súd podľa názoru odvolacieho súdu sa však v rozsudku nevysporiadal priamo ani s jednou z námietok uvedených v žalobe. Rozsudok krajského súdu tak nereagoval na podstatné námietky žalobcu, pričom nie je z jeho odôvodnenia zrejmé, ako dospel k záveru o zákonnosti a správnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného, preto je rozhodnutie krajského súdu nielenže

nepresvedčivé, ale z pohľadu prieskumu rozsudku krajského súdu nepreskúmateľné. Súčasťou náležitého odôvodnenia je aj náležité vysporiadanie sa s námietkami účastníka ako poistka proti svojvôli. V rozsudku totiž nebolo uvedené, akými úvahami bol krajský súd pri rozhodovaní v danej veci vedený. Nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia je v rozpore s princípom zákazu svojvôle vyplývajúceho z princípu právneho štátu podľa čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a princípom objektivity, ktorý je imanentnou súčasťou každého základného práva alebo slobody, o ktorých sa koná. Bez náležitého odôvodnenia nie je možné preskúmať správnosť právneho posúdenia veci.

Z ustanovenia § 246 ods. 1 OSP vyplýva, že konanie v správnom súdnictve je v zásade dvojinštančné. Nie je úlohou odvolacieho súdu domýšľať dôvody, pre ktoré prvostupňový súd rozhodol vo veci tak, ako rozhodol, ani nahrádzať úlohu prvostupňového súdu v súdnom prieskume rozhodnutí správnych orgánov. Ak by odvolací súd takúto úlohu na seba zobral, potom by vážnym spôsobom zasiahol do práva účastníka konať pred súdom, nakoľko by ho *de facto* obral o možnosť dvojinštančného konania garantovaného v týchto prípadoch zákonom.

Preto krajský súd pochybil, keď žalobu žalobcu zamietol bez toho, aby sa v odôvodnení svojho rozhodnutia dôsledne vysporiadal s námietkami žalobcu týkajúcimi sa zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného.

V ďalšom konaní krajský súd prejedá vec v naznačenom smere znova v medziach podanej žaloby, dôsledne sa vysporiada i s ďalšími námietkami žalobcu a opäť o žalobe rozhodne a svoje rozhodnutie riadne odôvodní, súc viazaný právnym názorom odvolacieho súdu (§ 226 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

V novom rozhodnutí rozhodne krajský súd i o náhrade trov tohto konania (§ 224 ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov

v znení účinnom od 1. mája 2011).

**P o u ě n í e :** Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave, dňa 26. septembra 2012

**JUDr. Jozef Hargaš, v. r.**

**predseda senátu**

Za správnosť vyhotovenia:

Peter Szimeth