

|                            |                                |
|----------------------------|--------------------------------|
| Súd:                       | Najvyšší súd SR                |
| Spisová značka:            | 6Sžf/1/2013                    |
| Identifikačné číslo spisu: | 1010201473                     |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 25.09.2013                     |
| Meno a priezvisko:         | JUDr. Zdenka Reisenauerová     |
| Funkcia:                   | sudca                          |
| ECLI:                      | ECLI:SK:NSSR:2013:1010201473.1 |

## UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: NAVY team, s.r.o., so sídlom Seberíniho 9, Bratislava, IČO: 35 852 186 v zastúpení Advokátska kancelária MARCEL BIZNÁR, s.r.o., so sídlom Bajkalská 31, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. I/222/12305-78436/2010/992895-r zo dňa 15. júla 2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k.1S 193/2010-43 zo dňa 11. októbra 2012, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k.1S 193/2010-43 zo dňa 11. októbra 2012 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 1S 193/2010-43 zo dňa 11. októbra 2012, podľa ust. § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.), zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/12305-78436/2010/992895-r zo dňa 15. júla 2010, ktorým žalovaný podľa ust. § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov platný v rozhodnom čase (ďalej len zák. č. 511/1992 Zb. alebo zákon o správe daní) potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Pezinok pod č. 608/320/16894/10/PATo zo dňa 3. mája 2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov (správne malo byť uvedené rozdiel dane z pridanej hodnoty) za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2008 v sume 150.883 Sk (5.008,39 Eur). O náhrade trov konania krajský súd rozhodol poukazom na ust. § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi právo na náhradu trov konania z dôvodu jeho neúspechu v konaní nepriznal.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia po preskúmaní veci konštatoval, že rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu obsahuje všetky zákonom stanovené formálne i obsahové náležitosti, vydal ho orgán na to príslušný, pričom postupoval v medziach zákonom stanoveného postupu. Súd nezistil, že by došlo v daňovom konaní k porušeniu daňových zásad, pričom daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a prihliadli na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo. Krajský súd dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého

rozhodnutia. Postup žalovaného ako aj preskúmané rozhodnutie krajský súd považoval v súlade so zákonom, a preto žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. ako nedôvodnú zamietol. Uviedol, že pokiaľ ide o zmenu v osobe žalovaného táto nastala v dôsledku prijatia zákona č. 333/2001 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva, § 2 ods. 1, a § 10 ods. 1.

Krajský súd zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného preskúmal v intenciách ustanovenia § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v spojení s ustanoveniami § 29 ods. 8 a s § 44 písm. b/ zákona č. 511/1992 Zb..

Krajský súd prisvedčil žalovanému, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno, nepreukázal skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií, záznamov vedených žalobcom a že v danom prípade išlo o výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložených žalobcom v zmysle ust. § 2 písm. i/ zák. č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov. Uviedol, že v daňovom konaní nebolo dostatočne a hodnoverne zo strany žalobcu preukázané, že fakturovaný tovar žalobca nadobudol od dodávateľa GOLD MKM, s.r.o. ako sa uvádza na predmetných faktúrach preverovaných správcou dane pri daňovej kontrole. Použitie pomôcok pri určovaní dane vyhodnotil krajský súd ako nemiestne, keďže žalobca za dodávateľa tovaru označil obchodnú spoločnosť GOLD MKM, s.r.o. a predložil faktúry, teda skutkové okolnosti boli zrejmé. Taktiež na pozadí uvedených skutočností by podľa názoru krajského súdu previerka existencie tovaru v sklade na K. X/A v H., ktorej sa žalobca domáhal bola nadbytočne vykonaným dôkazom, pretože samotná prítomnosť tovaru by nepreukazovala jeho priame nadobudnutie od spoločnosti GOLD MKM, s.r.o. ako i právny titul vystavenia predmetných faktúr.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca podľa ust. § 205 ods. 2 písm. d/ a f/ O.s.p.. Navrhoval, aby odvolací súd rozhodnutie krajského súdu podľa ust. § 250ja ods. 3 O.s.p. zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie a zároveň zaviazal žalovaného k náhrade trov konania, ktoré si uplatnil a vyčísli v sume 389,67 Eur.

V dôvodoch odvolania žalobca namietal, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam, a zároveň rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia. Tvrdil, že konštatovanie krajského súdu ohľadne zákonnosti rozhodnutia žalovaného ako i o neporušení zásad daňového konania, po riadnom vykonaní dokazovania, potom čo správne orgány prihliadli aj na všetko čo v konaní vyšlo najavo, tvorí celé odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu. Vytýkal krajskému súdu, že sa nevyporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v samotnej žalobe. Nesúhlasil s názorom súdu prvého stupňa, pretože nevychádza zo skutkového stavu. Výslovil názor, že daňové orgány sa v predmetnom konaní dopustili porušenia viacerých ustanovení zákona o správe daní a to najmä ust. § 2, 3, 15, 29 a iné. Navyše poukázal na to, že predmetné odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu je úplne totožné s rozhodnutím Krajského súdu v Bratislave zo dňa 8. júna 2011, č. k. 2S 279/2010, ktoré sa týkalo rovnakých účastníkov, avšak inej dane (dane z príjmu právnických osôb za rok 2008). Žalobca mal za to, že rozhodnutie krajského súdu ako i rozhodnutia daňových orgánov vychádzajú z nedostatočne zisteného skutkového stavu. Nestotožnil sa s argumentáciou krajského súdu ohľadne nadbytočnosti vykonania dôkazu miestneho zisťovania v sklade žalobcu. Namietal, že s námietkou, ktorou namietal postup správcu dane v rozpore s ust. § 29 ods. 6 zákona o správe daní, sa žalovaný ani krajský súd vôbec nezaoberali. Tvrdil, že nebolo v jeho možnostiach v čase výkonu daňovej kontroly iným spôsobom preukázať realizáciu zdaniteľného plnenia ako predloženými účtovnými dokladmi vyžiadanými správcou dane a ak nebol nadobudnutý tovar predaný, kontrolou skladových zásob. Vytýkal správcovi dane, že napriek jeho možnostiam nevykonával v prípade pochybností kontrolu účtovných dokladov, či deklarovaný tovar mohol nadobudnúť od iného subjektu, prípadne inými dôkaznými prostriedkami preukázať pochybenie žalobcu, ako aj že správca dane nemal záujem vykonať iné dôkazné prostriedky, napr. výsluch svedkov, bez ktorých nie je možné dospieť k záveru, že došlo k zdaniteľnému plneniu. Uviedol, že napadnuté rozhodnutie je tiež v rozpore s judikatúrou Súdneho dvoru Európskej únie, podľa ktorej štát nemôže sankcionovať podnikateľa, ktorému boli služby alebo tovar dodané pochybným spôsobom. Ďalej namietal, že správca dane v rámci výkonu daňovej kontroly porušil práva a právom chránené záujmy daňového subjektu, ktorý žiadal vykonanie dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia, a preto jeho rozhodnutie je v rozpore so skutkovým stavom.

Žalobca v súvislosti s odôvodnením napadnutého rozhodnutia poukázal na ustálenú judikatúru Ústavného

súdu Slovenskej republiky, podľa ktorej ustanovenie § 157 ods. 2 O.s.p. je potrebné z hľadiska práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie všeobecného súdu musí uviesť dostatočné dôvody, na ktorých je založené. Dôvodil, že nesplnenie tejto povinnosti má za následok odňatie možnosti účastníkovi konať pred súdom, najmä s prihliadnutím na ust. § 205 ods. 2 a 3 O.s.p.. Výslovil názor, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia nezodpovedá zákonným požiadavkám, je neurčité, nepresvedčivé, absentuje vyhodnotenie žalobcom tvrdených a preukázaných skutočností. S poukazom na uvedené dôvody súčasne vyslovil názor, že v prejednávanej veci sú dané dôvody na zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného ako i správca dane nielen v zmysle ust. § 250j ods. 2 písm. a/, b/, d/, a e/, ale aj na základe ust. § 250j ods. 3 O.s.p. pre neúplnosť spisov správneho orgánu.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril tak, že navrhol, aby odvolací súd rozhodnutie krajského súdu v plnom rozsahu potvrdil z dôvodov, že prvostupňový súd posúdil vec po skutkovej ako aj právnej stránke správne a súčasne navrhoval, aby žalobcovi nepriznal právo na náhradu trov konania.

V dôvodoch písomného vyjadrenia uviedol, že v preskúmvanej veci neboli zistené žiadne skutočnosti, ktoré by odôvodňovali zmenu, alebo zrušenie napadnutého rozhodnutia. Konštatoval, že krajský súd rozhodol správne, keď zamietol žalobu, pričom vychádzal zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu veci. Poukázal na to, že žalobca predložením dokladov síce ako platiteľ DPH tvrdil, že prišlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia, ale platiteľ musí byť schopný toto svoje tvrdenie aj vecne preukázať. Trval na to, že previerka zásob žalobcu by nepreukázala, že tovar bol skutočne nadobudnutý od dodávateľa uvedeného na faktúrach, majúť za to, že správca dane vykonal všetky úkony na objasnenie správneho skutkového a právneho stavu a nemal dôvod postupovať podľa ust. § 29 ods. 6 zákona o správe daní. Zastával názor, že námietky žalobcu boli krajským súdom zodpovedané. Ďalej uviedol, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, pričom žalobca nepredložil správcovi dane žiadne relevantné dôkazne prostriedky o nadobudnutí tovaru od subjektu uvedeného na faktúrach ani to žiadnym spôsobom nepreukázal, v ktorej súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/53/2010. Konštatoval, že z uvedeného rozhodnutia vyplýva záver o tom, že uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu, ak zdaniteľné plnenie nie je uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúre, potom formálna existencia faktúry, ako aj preukázanie zaplatenia, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane podľa zákona o DPH, podmienky uvedené v ust. § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane a ich nesplnenie nie je možné odpustiť, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa, pričom naopak zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočítanie dane zákonodarca stanovil, a preto pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

Ďalej žalovaný zdôraznil, že žalobca počas kontroly nenavrhol vykonanie žiadnych dôkazov, napriek tomu, že dôkazné bremeno v daňovom konaní znáša daňový subjekt podľa ust. § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb., s poukazom na to, že správca dane vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom dbá aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je viazaný iba návrhmi daňového subjektu (ust. § 29 ods. 1 a 2 zákona). Mal za to, že správca dane postupoval podľa zásady voľného hodnotenia dôkazov, t. j. zhodnotil všetky dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý jednotlivito a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti. Tiež poukázal na to, že žalobca v odvolaní neuviedol, v čom konkrétne vidí neúplnosť spisu správneho orgánu. Nestotožnil sa ani s argumentáciou žalobcu, že rozhodnutie krajského súdu je v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora. Ďalej konštatoval, že v priebehu konania bolo zistené, že spoločnosť GOLD MKM s.r.o. nemala žiadnych zamestnancov. Tvrdenie žalobcu, že pri sporných zdaniteľných obchodoch konal so zamestnancom spoločnosti GOLD MKM s.r.o., považoval za nepravdivé. Uviedol, že žalobca ani v jednom prípade bližšie nešpecifikoval, čo sa nachádza na adrese K. X/a, H., kde mu mal byť tovar doručený a nemal nahlásenú prevádzku na daňovom úrade. Záverom konštatoval, že vzhľadom na všetky skutočnosti a dôkazy mal za preukázané, že žalobca uplatňoval svoje právo na odpočítanie DPH za účelom neoprávnene získať daňovú výhodu. Poukázal na to, že ESD v rozsudku v spojených veciach C-80/11 a C 142/11 v bode 42 uviedol, že prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na

odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. (rozsudok Fini H. body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, bod 55).

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c ods.1 O.s.p. v spojení s § 10 ods. 2 ) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s §§ 212 a nasl), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s § 214 ods. 2, a dospel k záveru, že v danej veci nie sú splnené podmienky pre potvrdenie alebo zmenu napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci mu na ďalšie konanie. Preskúvaným rozhodnutím žalovaný rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, ktorým správca dane daňovému subjektu - žalobcovi podľa § 44 ods. 6, písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2008, zmenil v časti týkajúcej sa výšky finančnej istiny rozdielu dane. Odvolací súd preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im prechádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný rozhodol s konečnou platnosťou o vyrubení rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2008 žalobcovi.

Podľa § 244 ods. 1 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmvajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Podľa § 247 ods. 1 O.s.p. podľa ustanovení tejto hlavy sa postupuje v prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu.

Pre súd je rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia; súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 veta prvá, ods. 3 O.s.p.).

Podľa § 246c ods. 1 O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona. Opravný prostriedok je prípustný, len ak je to ustanovené v tejto časti. Proti rozhodnutiu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky opravný prostriedok nie je prípustný.

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

Podľa § 221 ods. 1 písm. f/, h/ O.s.p. súd rozhodnutie zruší, len ak účastníkovi konania sa postupom súdu odňala možnosť konať pred súdom, súd prvého stupňa nesprávne vec právne posúdil tým, že nepoužil správne ustanovenie právneho predpisu a nedostatočne zistil skutkový stav.

Podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku ustanovujúcej správne súdnictvo súd pri preskúmvaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu preskúmvava zákonnosť rozhodnutia a postupu

nielen so zreteľom na hmotné právo, ale posudzuje zákonnosť rozhodnutia a postupu aj vzhľadom k tomu, či správny orgán postupoval v konaní v súlade s procesnými predpismi a v rámci súdneho prieskumu prihliada k tým procesným vadám, ktoré by mohli mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci. Za účelom vykonania súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu si súd vyžiada administratívny spis, ktorý je povinný žalovaný správny orgán súdu predložiť. Ak nedôjde k vybaveniu žaloby spôsobom uvedeným v § 250d ods. 2, 3 O.s.p., výsledkom súdneho prieskumu je rozhodnutie súdu rozsudkom tak, že žalobu zamietne alebo rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie (§ 250j ods. 1, 2, 3 O.s.p.).

Povinnosťou súdu je rozsudok odôvodniť v súlade s § 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s § 157 ods. 2, tak, aby jasným, určitým a zrozumiteľným spôsobom bolo zrejmé, z akých podkladov súd pri svojom rozhodovaní vychádzal, ktoré skutočnosti považoval za preukázané a ktoré nie, z akých dôvodov, stručne, jasne a výstižne vysvetlil, akými úvahami sa riadil pri hodnotení skutkových a právnych okolností namietaných v žalobe a zodpovedal na najdôležitejšie namietané otázky, resp. hmotnoprávne alebo procesné pochybenia správneho orgánu, ktoré žalobca namietal v žalobe.

Odvolací súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že súd prvého stupňa náležite nepostupoval v intenciách citovaných právnych noriem, keď z napadnutého rozsudku krajského súdu nevyplýva, v akom rozsahu súd prvého stupňa preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a postup mu predchádzajúci, keďže v odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd náležite nevyhodnotil, či a z akých dôvodov nepovažoval za dôvodné námietky žalobcu uvedené v žalobe, na ktorú skutočnosť poukazuje aj žalobca vo svojom odvolaní proti rozsudku krajského súdu, ktorý súčasne dáva do pozornosti, že predmetné odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu je úplne totožné s rozhodnutím Krajského súdu v Bratislave zo dňa 8. júna 2011, č. k. 2S 279/2010, ktoré sa týkalo rovnakých účastníkov, avšak inej dane (dane z príjmu právnických osôb za rok 2008), ktorá skutočnosť spôsobuje nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku.

Najvyšší súd Slovenskej republiky z predloženého spisového materiálu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis zistil, že správca dane vykonal u žalobcu za zdaňovacie obdobie 1 až 4 štvrtrok 2008 kontrolu dane z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, (a nie dane z príjmu podľa zák. č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, ako to vyplýva z odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu), o výsledku ktorej vyhotovil správca dane Protokol č. 608/320/13647/2010/PATo zo dňa 13. apríla 2010 a dodatok č. 1 k protokolu. Protokol bol s platiteľom dane z pridanej hodnoty - žalobcom, prerokovaný a doručený dňa 30. apríla 2010. Na základe výsledkov dokazovania zistených vykonanou daňovou kontrolou a zhrnutých v uvedenom protokole o daňovej kontrole a jeho dodatku správca dane - Daňový úrad Pezinok vydal dodatočný platobný výmer č. 608/320/16894/10/PATo zo dňa 3. mája 2010, ktorým podľa ust. § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. platiteľovi dane - žalobcovi, vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2008 v sume 150,883 Eur, vypísaním slovom, s uvedením daňového obdobia IV. štvrtrok 2008, výšky dane uvedenej v daňovom priznaní, výšky dane zistenej daňovým úradom a výšky rozdielu dane spolu 150,883 Sk t. j. 5.008,39 Eur, súčasne správca dane uložil žalobcovi povinnosť zaplatiť rozdiel dane v sume 5.008,39 Eur za uvedené zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2008 do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti dodatočného platobného výmeru na účet Štátnej pokladnice. Proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane sa žalobca odvolal. Žalovaný rozhodnutím č. I/222/12305-78436/2010/992895-r zo dňa 15. júla 2010 (rozhodnutie napadnuté žalobou) zmenil rozhodnutie správcu dane tak, že mení vo výroku rozhodnutia vyrubený rozdiel dane v sume 150.883,00 eur za IV. štvrtrok 2008 na sumu 5 008,39 eur, s vypísaním slovom.

Odvolací súd zistil, že z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd zákonnosť preskúmaného rozhodnutia žalovaného posudzoval v intenciách ustanovenia § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov, pričom v danom prípade daňové orgány oboch stupňov vyrubili žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Súd prvého stupňa teda pri posúdení zákonnosti rozhodnutia žalovaného a

postupu, ktorý mu predchádzal, vychádzal z právneho prepisu, ktorý sa na daný prípad nevzťahuje, keďže predmetom rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov bola daň z pridanej hodnoty, zistená a vyčíslená správcom dane na základe daňovej kontroly vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie roku 2008 a nie dane z príjmu podľa zákona č. 595/2003 Z. z.. Pokiaľ súd prvého stupňa posudzoval zákonnosť preskúmaného rozhodnutia žalovaného v intenciách ustanovení zákona č. 595/2003 Z. z., o dani z príjmov, hoci predmetom súdneho prieskumu bol rozdiel dane z pridanej hodnoty podľa ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, táto skutočnosť má za následok nedostatočne zistený skutkový stav súdom prvého stupňa. Nesprávne právne posúdenie veci súdom prvého stupňa tým, že nepožil správne ustanovenie právneho predpisu na vec sa vzťahujúceho, čo podmieňuje jeho nesprávne zistenie skutkového stavu veci je dôvodom pre zrušenie rozhodnutia prvostupňového súdu a vrátenie mu veci na ďalšie konanie ( § 221 ods. 1, písm. h/, ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246 ods. 1 ).

Odvolací súd ďalej zistil, že žalobca v žalobe namietal nezákonnosť rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu z dôvodov, že správca dane vo veci zistil skutkový stav nedostatočne pre určenie jeho daňovej povinnosti v sledovanom zdaňovacom období, dôkazy ktoré predkladal neboli vôbec akceptované, neboli vykonané ním navrhované dôkazy, keď žiadal vykonať miestne zisťovanie za účelom kontroly predmetného tovaru, ako aj, že správca dane postupoval v rozpore s § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., keď nevyužil všetky dostupné prostriedky na správne určenie daňovej povinnosti a mali byť na správne určenie dane využité aj pomôcky. Žalobca mal za to, že žalovaný na základe zhodnotenia skutkového stavu dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam a jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, nesúhlasiac s názorom žalovaného, že správca dane pri výkone daňovej kontroly postupoval v zmysle platných právnych predpisov.

Z odôvodnia napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd prisvedčil žalovanému, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, nepreukázal skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií, záznamov vedených žalobcom a že v danom prípade išlo o výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložených žalobcom v zmysle ust. § 2 písm. i/ zák. č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov.

Podľa názoru odvolacieho súdu z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia súdu prvého stupňa nie je zrejmé, z akých dôvodov považoval žalobné dôvody za nedostačujúce pre vyhovieť žalobnému návrhu. V danej súvislosti senát odvolacieho súdu dáva do pozornosti, že zákonodarca v piatej časti Občianskeho súdneho poriadku upravujúcej správne súdnictvo neustanovuje právnu úpravu, ktorá by oprávňovala súd v rámci súdneho prieskumu obmedziť skutkové zistenia a právne závery len argumentáciou, že súhlasí s konštatáciou žalovaného pokiaľ ide o skutkový stav ním zistený v správnom konaní a s jeho právnym posúdením veci.

Vzhľadom k uvedenému odvolací súd považoval za dôvodnú námietku žalobcu, ktorou v odvolaní namietal nepresvedčivosť a neurčitosť napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa. Taktiež podľa názoru odvolacieho súdu z odôvodnenia napadnutého prvostupňového rozhodnutia nie je dostatočne zrejmé, akým spôsobom sa krajský súd vysporiadal so žalobnými námietkami žalobcu, týkajúcimi sa nedostatočne zisteného skutkového stavu, nesprávneho právneho posúdenia veci, ako aj namietaného rozporného postupu správcu dane s ust. § 29 ods. 6 zákona o správe daní, keď krajský súd v odôvodnení rozsudku náležite nezdôvodnil, z akých podkladov vychádzal, ktoré skutočnosti považoval za preukázané a ktoré nie a z akých dôvodov, akými úvahami sa riadil pri hodnotení skutkových a právnych okolností namietaných v žalobe a nezodpovedal na najdôležitejšie namietané otázky, a preto nie je zrejmé, na základe akých úvah prvostupňový súd dospel k záveru, že žalobné námietky nie sú spôsobilé na zrušenie preskúmaného rozhodnutia žalovaného, ktorá skutočnosť má za následok nepreskúmateľnosť odvolaním napadnutého prvostupňového rozhodnutia pre nedostatok dôvodov.

Odvolací súd dáva do pozornosti, že Ústavný súd Slovenskej republiky v ustálenej judikatúre problematike týkajúcej sa povinnosti súdu náležite zdôvodniť svoje rozhodnutie venoval značnú pozornosť. Ústavný súd Slovenskej republiky v náleze č. sp. zn. III.ÚS36/2010 konštatoval, že nezávislosť rozhodovania všeobecných súdov sa uskutočňuje v ústavnom a zákonom

procesnoprávnym a hmotnoprávnym rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu; jedným z týchto princípov, predstavujúcim súčasť práva na spravodlivý proces a vylučujúci ľubovôľu pri rozhodovaní, je aj povinnosť súdov svoje rozhodnutia odôvodniť (§ 157 ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku), spôsobom zakotveným v ustanovení § 157 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku. Z odôvodnenia totiž musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na strane druhej. Porušením práva na spravodlivý proces môže byť aj situácia, kedy v hodnotení skutkových zistení absentuje určitá časť skutočností, ktoré vyšli v konaní najavo, ale súd ich náležitým spôsobom v celom súhrne posudzovaných skutočností nezhodnotil.

Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojej judikatúre opakovane zdôraznil, že nezávislosť rozhodovania všeobecných súdov sa má uskutočňovať v ústavnom a zákonnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu, ako vyplývajú z čl. 46 a nasl. ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru. Jedným z týchto princípov predstavujúcich súčasť práva na riadny proces (čl. 46 ods. 1 ústavy, čl. 6 ods. 1 dohovoru) a vylučujúcich ľubovôľu pri rozhodovaní je aj povinnosť súdu presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutia náležite odôvodniť [§ 132 a § 157 ods. 1 O.s.p., m. m. I. ÚS 243/07], pritom starostlivo prihliada na všetko, čo vyšlo počas konania najavo, vrátane toho, čo uviedli účastníci. Z odôvodnenia súdneho rozhodnutia (§ 157 ods. 2 O.s.p.) teda musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na jednej strane a právnymi závermi na strane druhej.

Súd by mal vo svojej argumentácii, obsiahnutej v odôvodnení svojho rozhodnutia, dbať aj na jeho celkovú presvedčivosť, teda na to, aby premisy zvolené v rozhodnutí, ako aj závery, ku ktorým na základe týchto premisí dospel, boli pre širšiu právnickú (ale aj laickú) verejnosť prijateľné, racionálne, ale v neposlednom rade aj spravodlivé a presvedčivé. Odôvodnenie má obsahovať dostatok dôvodov a ich uvedenie má byť zrozumiteľné. Súd je povinný formulovať odôvodnenie spôsobom, ktorý zodpovedá základným pravidlám logického, jasného vyjadrovania a musí spĺňať základné gramatické, lexikálne a štylistické hľadiská. Nedostatky odôvodnenia zakladajú vadu nepreskúmateľnosti rozhodnutia (Nález Ústavného súdu SR, sp. zn. I. ÚS 114/08). Súd musí súčasne vychádzať z toho, že je povinný poskytovať v občianskom súdnom konaní materiálnu ochranu zákonnosti tak, aby bola zabezpečená spravodlivá ochrana práv a oprávnených záujmov účastníkov (§ 1 O.s.p.), na ktorú skutočnosť poukazuje Ústavný súd Slovenskej republiky v rozhodnutiach (napr. IV. ÚS 1/02, II. ÚS 174/04, III. ÚS 117/07, III. ÚS 332/09).

Uvedenou problematikou sa už viackrát zaoberal aj Európsky súd pre ľudské práva. V rozhodnutí Kraska c. Švajčiarsko z 29. apríla 1993, séria A, č. 254-B, s. 49, § 30 konštatoval, že z práva na spravodlivé súdne konanie vyplýva aj povinnosť súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a návrhmi na vykonanie dôkazov strán s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie.

Z uvedených dôvodov sa odvolaciemu súdu javí odôvodnenie napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa v danej veci, s poukazom na uvedené skutočnosti, ako jednostranné a formalistické, a teda ako zjavne nezdôvodnené a tým aj nesúladne s právami podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru.

Vzhľadom na uvedené odvolací súd dospel k záveru, že prvostupňový súd vec nesprávne právne posúdil a napadnutý rozsudok je nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov, keďže z napadnutého rozsudku vyplýva, že súdu prvého stupňa zákonnosť preskúmaného rozhodnutia a postupu žalovaného posudzoval v intenciách zákona o dani z príjmov, napriek tomu, že predmetom súdneho prieskumu bol vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty a súčasne z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nie je zrejmé, ako prvostupňový súd postupoval pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu na základe žaloby, keď v odôvodnení rozsudku vo veci samej nedal jednoznačnú odpoveď na zásadné žalobné námietky žalobcu.

Uvedené skutočnosti viedli odvolací súd k rozhodnutiu, ktorým napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie podľa § 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s § 221 ods. 1 písm. f/, h/

O.s.p.

Povinnosťou krajského súdu bude v ďalšom konaní postupovať v intenciách názoru odvolacieho súdu a vo veci samej opätovne rozhodnúť. Súd prvého stupňa v novom rozhodnutí opäť rozhodne o náhrade trov konania vrátane o náhrade trov odvolacieho konania (ust. § 224 ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 ).

Podľa ust. § 250ja ods.4 O.s.p. súd prvého stupňa v ďalšom konaní je viazaný právnym názorom odvolacieho súdu.

Vzhľadom k tomu, že zákonom č. 479/2009 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, bolo povinnosťou súdu podľa § 107 ods. 4 O.s.p. v spojení s § 246c ods.1 konať na strane žalovaného s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

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).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.