

## U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: **J. M. A., s.r.o.**, zastúpeného *JUDr. M. B.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. I/222/13510-82435/2007/994275-r zo dňa 28. novembra 2007, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 3S/6/2008-79 zo dňa 30. marca 2010, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 3S/6/2008-79 zo dňa 30. marca 2010 **z r u š u j e a v e c m u v r a c i a** na ďalšie konanie.

### O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave zamietol žalobu žalobcu podľa §250j ods. 1 O.s.p., ktorým žalobným návrhom sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava I č. 600/231/123797/07/Mas zo dňa 30. júla 2007, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2004 v sume 2 619 972 Sk.

Krajský súd takto rozhodol keď dospel k záveru, že neboli zistené žiadne skutočnosti, ktoré by odôvodňovali zmenu alebo zrušenie napadnutých rozhodnutí a žalovaný správny

orgán sa vo svojom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu, ktoré uviedol vo svojom odvolaní. Krajský súd poukázal na to, že pri posúdení predmetných služieb správca dane ako aj žalovaný vychádzali z definície pojmu distribúcia reklamných predmetov a umiestňovanie reklamných predmetov a tieto pojmy správca dane vysvetlil v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 23.10.2006 ako aj vo svojom rozhodnutí a krajský súd sa s ním stotožnil. Taktiež krajský súd má za to, že žalovaný správne posúdil všetky podklady a správne vyhodnotil predložené doklady žalobcom a žalobca nepreukázal, že v zmluve dojednané služby pre neho dodávatelia uskutočnili. Žalobca nepreukázal, že pri svojom rozhodnutí poskytovať službu umiestňovania občasníkov bezodplatne vychádzal z podrobnej analýzy finančnej situácie spoločnosti, nákladov, výnosov, zisku a pod., čím by preukázal potrebu poskytovať služby umiestňovania občasníkov na daňové účely a že sú preukázateľne vynaloženým výdavkom na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. Podľa krajského súdu žalovaný mal za preukázané, že letáky boli distribuované prostredníctvom S. p., a.s., do jednotlivých predajní, 20 samostatných právnych subjektov C.C., s.d., pre tieto samostatné subjekty vykonávalo reklamnú a propagačnú činnosť. Taktiež z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že použitie svedeckých výpovedí vedúcich predajní C. slúžil pre správca dane ako podporný dôkaz, ktorý mal potvrdiť alebo vyvrátiť tvrdenia daňového subjektu.

Proti rozsudku krajského súdu podal odvolanie žalobca a žiadal, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu zmenil a rozhodnutie žalovaného správneho orgánu zo dňa 28.11.2007 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Poukázal na to, že krajský súd neúplne zistil skutkový stav veci, pretože nevykonal žalobcom navrhnuté dôkazy, čím dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam. Krajský súd nevykonal dokazovanie listinným dôkazom – písomným záznamom návrhu – ponuky zo dňa 24.06.2004, ktorý je akceptáciou ponúkaných služieb zo strany navrhovateľa. Viackrát počas súdneho konania poukázal na tento listinný dôkaz založený v spisovom materiáli, potvrdených písomne p. V. Š., generálnym riaditeľom obchodu C., ktorý preukazuje tú skutočnosť, že C. bola oboznámená a odsúhlasila ponuku spoločnosti žalobcu, ktorá ponuka zahŕňala aj službu umiestňovania občasníkov. Napriek tomu krajský súd vyslovil záver, že takáto akceptácia ponuky sa v spise nenachádza, čo nie je pravdou, pretože tento listinný dôkaz predložil žalobca správcovi dane už v roku 2005 v rámci miestneho zisťovania, o čom svedčí zápisnica o miestnom zisťovaní a tiež zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 23.10.2006. Podľa žalobcu ani žalovaný správny orgán v odvolacom konaní a ani krajský súd nikdy nevykonali

dokazovanie týmto žalobcom navrhnutým listinným dôkazom, ktorým je záznam návrhu – ponuky zo dňa 24.06.2004 a nevyhodnotili ho vo svojich rozhodnutiach hoci žalobca v priebehu celého konania na tento doklad upozorňoval. Žalobca ďalej poukázal na to, že požiadavka Daňového úradu Bratislava I, týkajúca sa predloženia podrobnej analýzy finančnej situácie spoločnosti, nákladov, výnosov, zisku a pod. je v rozpore so zákonom o správe daní a poplatkov ako aj v rozpore s uzavretou zmluvou medzi žalobcom a C., s.d. a žalobca už v odvolaní proti rozhodnutiu správca dane uviedol, že rozhodovanie podnikateľských subjektov na základe vykonania podrobnej analýzy nie je ako povinnosť určené žiadnym všeobecne záväzným právnym predpisom. Žalobca predkladal na schválenie C. na jednotlivé akcie rozpočet – objednávku, ktorý obsahoval kalkuláciu priamych nákladov, ktoré bol žalobca povinný uhradiť a zároveň bolo v zmluve dohodnuté, že žalobca môže poskytnúť svojmu klientovi C. ako pridanú hodnotu k službám uvedeným v objednávkach a rozpočtoch aj iné plnenia súvisiacich doplnkových služieb, ktoré zvyšujú kvalitu a hodnotu plnení žalobcu s cieľom udržať si klienta, pričom žalobca nebude za tieto doplnkové služby požadovať osobitnú odplatu nad rámec položiek odsúhlasených v rozpočtoch. Teda predmetná služba umiestňovania občasníkov bezodplatne bola poskytnutá klientovi C. v súlade so zmluvou, pričom hodnotu predmetnej doplnkovej služby bol povinný znášať žalobca v rámci svojej ziskovej marže, čo znamená, že už pri kalkulácii cenovej služby a ziskovej marže žalobca počítal s prípadnými nákladmi na doplnkové služby, a teda nebolo potrebné pri rozhodovaní o poskytnutí takejto služby pripraviť osobitnú analýzu finančnej situácie spoločnosti. Cieľom žalobcu bolo udržať si dôležitého klienta a preto niektoré doplnkové služby sa rozhodol žalobca poskytovať ako pridanú hodnotu k iným svojim službám uvedeným v dohodách, objednávkach a rozpočtoch s tým, že nepožadoval za takéto služby osobitnú odplatu nad rámec položiek odsúhlasených v rozpočtoch. Takýto postup je v súlade so zásadou zmluvnej voľnosti v rámci súkromného práva a nemôže byť na ujmu žalobcu. Podľa žalobcu žalovaný správny orgán sa vôbec nevysporiadal s dôkazmi navrhnutými žalobcom, a to so svedeckou výpoveďou Ing. P. O., generálneho riaditeľa a člena predstavenstva V. d. p. a.s., ktorého výpoveď podporila tvrdenia žalobcu. Taktiež krajský súd sa vôbec nevysporiadal s výpoveďami získanými z dožiadaní na niektorých daňových úradoch v Slovenskej republike vo forme odpovedí na 8 otázok, kde z celkovo 10 získaných výpovedí 9 preukazuje tvrdenia žalobcu. Žalovaný vo svojom rozhodnutí uviedol, že námietka žalobcu k sumarizácii odpovedí svedkov na otázky č. 8 a 9 je čiastočne oprávnená a zároveň bol toho názoru, že správca dane uviedol nesprávne konštatovanie o výpovedi svedkov na otázku č. 10, že cudzie osoby umiestňovanie letákov nekontrolovali.

Žalobca je toho názoru, že vzorka, ktorá zodpovedá podielu 0,8% z celkového počtu maloobchodných prevádzok nemôže preukázať, že tvrdenia žalobcu sú nepravdivé. Takáto vzorka nie je reprezentatívna a s prihliadnutím na to, že nie všetky svedecké výpovede vyznievali v neprospech žalobcu, nebolo možné ich zosumarizovať len do prostého konštatovania, že žalobca nepreukázal skutočné poskytnutie služby. Dokonca odpovede na otázku č. 8, ktoré správca dane uviedol pri vyhodnotení dôkazov sa nenachádza ani v jednej svedeckej výpovedi. Rozhodnutie krajského súdu považuje žalobca za zmätočné a nezrozumiteľné, teda nepreskúmateľné. Podľa žalobcu umiestňovanie prebiehalo prostredníctvom dobrovoľníkov, ktorí pri výkone činnosti neinformovali vedúcich predajní, v ktorých sa táto služba umiestňovania vykonávala, nakoľko vyhradený priestor pre občasníky a letáky bol pred pokladňami, teda na voľne prístupnom priestore pre kohokoľvek. Podľa žalobcu preukázal dostatočne oprávnenosť daňového výdavku za rok 2004, keď preukázal akceptáciu poskytovaných služieb, a to písomným záznamom návrhu – ponuky zo dňa 24.06.2004, ktorý bol potvrdený a odsúhlasený C.

Žalovaný správny orgán sa písomne k odvolaniu žalobcu vyjadril, podľa jeho názoru Krajský súd v Bratislave rozhodol správne, keď žalobu žalobcu zamietol ako nedôvodnú a žiadal, aby Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 212 ods. 1 O.s.p., prejednal odvolanie bez nariadenia pojednávania podľa § 214 ods. 2 a § 250ja ods. 2 O.s.p., a dospel k záveru, že je potrebné ho zrušiť podľa § 221 ods. 1 písm. f/ O.s.p. a podľa § 221 ods. 2 O.s.p. vec vrátiť súdu prvého stupňa na ďalšie konanie.

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

Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní; ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím či postupom orgánu verejnej správy poškodená, 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.

Úlohou súdu v správnom súdnictve je preskúmať zákonnosť postupov a rozhodnutí orgánov verejnej správy, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

Súd v správnom súdnictve preskúmava rozhodnutie a postup orgánu verejnej správy predovšetkým v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (t.j. v medziach žaloby). Rozsahom tvrdení uvedených v žalobe je súd viazaný.

Súd je garantom dodržiavania zákonnosti správnym orgánom. Rešpektovanie princípov zákonnosti musí vyjadriť v rozhodnutí, ktoré je výsledkom preskúmania rozhodnutia správneho orgánu, tak aby jeho rozhodnutie bolo preskúmateľné v konaní pred odvolacím súdom. Základným predpokladom takejto preskúmateľnosti je dostatok dôvodov, ich jasná formulácia a priradenie týchto dôvodov ku konkrétnym okolnostiam posudzovanej veci.

V konaní o žalobe proti rozhodnutiu a postupu správneho orgánu sa súd riadi dispozičnou zásadou, ktorej vykonaním je ustanovenie § 249 ods. 2 O.s.p. ukladajúce žalobcovi povinnosť uviesť okrem všeobecných náležitostí podania aj označenie rozhodnutia a postupu správneho orgánu, ktoré napáda, vyjadrenie, v akom rozsahu sa toto rozhodnutie a postup napáda, uvedenie dôvodov v čom vidí žalobca nezákonnosť rozhodnutia a postupu správneho orgánu a aký konečný návrh robí, a správny súd je potom viazaný rozsahom a dôvodmi uvedenými v žalobe. Činnosť správneho súdu je ohraničená takto vymedzeným rámcom a súd sa musí obmedziť na skúmanie napadnutého rozhodnutia len v tomto smere, ak však nejde o vadu, na ktorú musí prihliadnuť z úradnej povinnosti (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

V prejednávanom prípade sa krajský súd dostatočne a vyčerpávajúcim spôsobom nevysporiadal s námietkami, ktoré uplatnil žalobca vo svojej žalobe, dokonca na ne v odôvodnení napadnutého rozsudku vôbec konkrétne nereagoval a stotožnil sa iba s odôvodnením preskúmaného rozhodnutia správneho orgánu. Takýmto postupom krajského súdu bola účastníkovi konania odňatá možnosť konať pred súdom.

Odňatím možnosti konať pred súdom sa rozumie postup súdu, ktorým znemožnil účastníkovi konania realizáciu tých procesných práv, ktoré mu Občiansky súdny poriadok priznáva.

Procesným právom účastníka konania je aj jeho právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Povinnosť súdu riadne odôvodniť svoje rozhodnutie vyplývajúca z ustanovenia § 157 ods. 2 O.s.p. s použitím § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p. totiž znamená právo účastníka na dostatočné a presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia a jeho porušením sa účastníkovi konania odníma možnosť náležite, skutkovo a aj právne argumentovať proti rozhodnutiu súdu, voči ktorému chce využiť možnosť opravného prostriedku. Nedostatok riadneho a vyčerpávajúceho odôvodnenia súdneho rozhodnutia je preto porušením práva na spravodlivé súdne konanie.

Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie (obsiahnutého v základnom práve na súdnu ochranu) podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a čl. 6 ods. 1 Dohovoru je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany (napr. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, III. ÚS 260/06, III. ÚS 153/07).

Potreba riadneho odôvodnenia súdneho rozhodnutia, v ktorom súd preskúmava rozhodnutie správneho orgánu, vyplýva aj z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“). Aj keď s ohľadom na judikatúru ESLP 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 nielen odkazovať na určité časti zákonov (napr. rozsudok ESLP Ruiz Torija proti Španielsku z 09.12.1994).

Nakoľko v prejednávanom prípade nie je z odôvodnenia napadnutého rozsudku prvého stupňa zrejme akými úvahami sa súd riadil pri utváraní záveru o skutkovom stave, prečo nepovažoval za dôvodnú právnu argumentáciu žalobcu v žalobe a prečo považuje námietky žalobcu za neopodstatnené, je nutné považovať takýto rozsudok za nepreskúmateľný

pre nedostatok dôvodov, nedávajúci dostatočné záruky pre to, že nebol vydaný spôsobom porušujúcim ústavne zaručené právo na spravodlivý proces.

Najvyšší súd Slovenskej republiky preto musel napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 221 ods. 1 písm. f) O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 O.s.p.).

V ďalšom konaní krajský súd prejedná vec znova v medziach podanej žaloby s prihliadnutím a j na dôvody odvolania, dôsledne sa vysporiada so všetkými námietkami žalobcu, jednotlivými svedeckými výpoveďami a znova o veci rozhodne a svoje rozhodnutie riadne odôvodní.

V novom rozhodnutí rozhodne aj o náhrade trov odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.).

**Poučenie:** Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 11. mája 2011

**JUDr. Elena Kováčová, v. r.**  
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Nikoleta Adamovičová