

U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobkyne **JUDr. O., CSc.**, so sídlom v K., správkyne konkurznej podstaty úpadcu *obchodnej spoločnosti ANTIK, spol. s r. o.*, so sídlom v Košiciach, Timonovej 13, proti žalovanému **Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná ulica 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/16663-120551/2010/992517-r zo dňa 24. novembra 2010, konajúc o odvolaní žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach, č. k. 7S/18/2011-98 zo dňa 14. septembra 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach, č. k. 7S/18/2011-98 zo dňa 14. septembra 2011 **z r u š u j e** a vec mu **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 Košiciach (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej aj „OSP“) zamietol žalobu žalobkyne, ktorou sa domáhala preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/223/16663-120551/2010/992517-r zo dňa 24. novembra 2010, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice I č. 695/230/48506/10/Tar zo dňa 10. júna 2010, ktorým správca dane nepriznal vyrubil žalobkyni nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie

február 2006 vo výške 129.944,60 eura a súčasne mu určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 610.700,65 eura.

Krajský súd svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobkyňa žalobné dôvody zhrnula do troch okruhov. Prvým bola procesná stránka vedenia daňovej kontroly, druhým hmotnoprávna otázka [§ 47 ods. 1, 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“)] a tretím nekompetencia daňového úradu na dorubenie dane, keďže nešlo o tovar spoločenstva a na tento tovar sa vôbec nevzťahujú predpisy o DPH. Keďže žalobkyňa neuviedla odvolaciu námietku ohľadne dĺžky daňového konania, námietku nedodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly, ktoré uvádza až v žalobe, z uvedeného dôvodu žalovaný v napadnutom rozhodnutí neuviedol dôvody pre ktoré mohla byť daňová kontrola ukončená po jej prerušení v zákonom stanovenej lehote do 1 roka a nemohol sa vysporiadať s touto námietkou, preto ani krajský súd k tejto žalobnej námietke nemohol zaujať stanovisko.

V ďalšej časti odôvodnenia rozsudku krajský súd cituje ustanovenia § 47 ods. 1, § 47 ods. 3, ustanovenie § 19 ods. 1 veta prvá ods. 9 zákona o DPH a následne uvádza, že z týchto zákonných ustanovení vyplýva, že je nepostačujúce splniť iba zákonnú podmienku pri vývoze tovaru, ako to bolo v danom prípade deklarováním cez výstup tovaru prostredníctvom Dohovoru o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave (CMR), (ďalej len „CMR“), jednotného colného dokladu (ďalej len „JCD“), že tovar opustil územie Slovenskej republiky, a že nie je povinnosťou daňového subjektu skúmať, kde bol a kedy bol dodaný.

Ďalej z rozsudku krajského súdu vyplýva, že v kontrolovanom zdaňovacom období žalobkyňa uskutočnila predaj v colnom sklade bez dane z pridanej hodnoty, že žalobkyňa je zdaniteľnou osobou, fakturovaný tovar bol umiestnený v prenajatom colnom sklade, že v každej obchodnej transakcii vystupuje na jednej strane dodávateľ a na druhej strane odberateľ, identifikácia uvedených subjektov musí byť zrejmá z faktúr a podľa prideleného identifikačného čísla takejto právnickej osoby je nezameniteľná. Krajský súd uviedol, že tovar deklarovanej žalobkyňou v prípade 17 faktúr ako vyvezený na územie tretích štátov, do miest určenia, kde prevzatie tovaru nebolo potvrdené ani na základe medzinárodnej výmeny informácií. Ďalej uviedol, že žalobkyňa bola čiastočne oboznámená s výsledkami šetrenia Colného riaditeľstva Slovenskej republiky v protokole zo dňa 20. mája 2010 a 01. júna 2010, keď ostatné údaje boli daňovým úradom považované za neprípustné k nahliadnutiu. Ďalej krajský súd uviedol, že rozlišovanie medzi tovarom spoločenstva a tovarom, ktorý nie je tovarom spoločenstva je podstatné len z hľadiska colných predpisov, zákon o DPH

takto tovary nerozlišuje. Prepustenie tovaru do režimu vonkajší tranzit je v súlade s colnými predpismi a táto skutočnosť nemá vplyv na posúdenie, či predaj tovaru v colnom sklade podlieha dani z pridanej hodnoty. Na základe uvedeného krajský súd konštatoval, že bol zákonný postup správcu dane, keď požiadal o súčinnosť colné orgány. Krajský súd ďalej uviedol, že zákon o DPH bol harmonizovaný prostredníctvom šiestej Smernice Rady ES 77/388/ES, resp. čl. 156 Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28. novembra 2006. Členské štáty môžu oslobodiť od dane transakcie ako napr. dodanie tovaru určeného na predloženie k precleniu, prípadne umiestneného do dočasného skladu, dodanie tovaru určeného na umiestnenie do slobodného pásma alebo do slobodného skladu, dodanie tovaru určeného na prepustenie do režimu colných skladov alebo do režimu aktívny zušľacht'ovací styk. Slovenská republika úpravou zákona o DPH túto možnosť nevyužila a dodanie tovaru určeného na prepustenie do režimu colných skladov neoslobodila od dane. Krajský súd z tohto dôvodu tvrdenie žalobkyne o štatúte tovaru „colný štatút“ považoval za ničím nepodložené a právne irelevantné, v dôsledku čoho je námietka, že dorubenie DPH mal vykonať colný úrad neopodstatnená.

Na záver krajský súd uviedol, že nezistil nezákonný postup správneho orgánu prvého stupňa ani žalovaného, pretože prvostupňový správny orgán pri hodnotení dôkazov pri vydaní dodatočného platobného výmeru postupoval v súlade s platnou právnou úpravou a nebol preto daný ani dôvod meniť napadnuté rozhodnutie v odvolacom konaní žalovaným.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnej žalobkyne nepriznal právo na ich náhradu.

Proti tomuto rozsudku podala v zákonnej lehote odvolanie žalobkyňa žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice I a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

Namietala, že krajský súd pochybil, keď vydal rozhodnutie skôr, než by bol preskúmal a ozrejmil všetky rozhodné skutočnosti týkajúce sa splnenia hmotnoprávných podmienok na oslobodenie od DPH pri vývoze tovaru, posúdenia, či predaj tovaru v colnom sklade podlieha DPH a vykonal dôslednejší výklad príslušných právnych predpisov a tiež dôslednejšie hodnotenie dôkazov o tvrdeniach strán vedúce k správne právnemu posúdeniu veci.

Uviedla, že splnila a preukázala všetky zákonné podmienky pre oslobodenie od DPH pri vývoze tovaru, keďže zákonným spôsobom deklarovala vo všetkých prípadoch realizovanie vývozu tovaru a colnými orgánmi bolo potvrdené, že tovar opustil územie Európskej únie (ďalej aj „EÚ“). Poukazovala na to, že v konaní bolo preukázané, že úpadcom dodaný tovar bol v jeho mene odoslaný do miesta určenia na území tretieho štátu, pričom preukázala tak vývoz tovaru (colným úradom potvrdený JCD – jednotný colný doklad o výstupe tovaru z územia ES) ako aj doklad o preprave tovaru (CMR) a poukazovala na to, že žiadne zákonné ustanovenie neupravuje povinnosť preukazovať v daňovom konaní aj dovoz tovaru v treťom štáte. Súčasne žiaden právny predpis neukladá žalobkyni deklarovať konkrétne miesto určenia na území tretieho štátu, na daňové účely postačí, ak je nesporné, že miesto určenia sa nachádza mimo územia ES a na území tretieho štátu, čo žalobkyňa nesporne preukázala.

Žalobkyňa uviedla, že splnenie podmienok pre oslobodenie od DPH pri vývoze tovaru konštatoval aj príslušný colný orgán (list Colného riaditeľstva Slovenskej republiky zo dňa 26. apríla 2010, list Colného úradu Košice zo dňa 18. januára 2010). Dokonca aj v stanovisku Colného riaditeľstva Slovenskej republiky zo dňa 26. apríla 2010, na základe ktorého daňový úrad pokračoval vo výkone daňovej kontroly po viac než troch rokoch jej prerušenia a nepriznal žalobkyni nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie február 2006 sa uvádza, že „tovar uvedený na preverovaných JCD preukázateľne vystúpil z colného územia SR, resp. z colného územia Európskeho spoločenstva a ďalšie prešetrovanie nepreukázalo opak“.

Žalobkyňa ďalej poukazovala na to, že je nesporné, že krajský súd svoj záver o tom, že je nepostačujúce danej veci splniť iba zákonnú podmienku pri vývoze tovaru deklarováním cez výstup tovaru prostredníctvom CMR, JCD, že tovar opustil územie Slovenskej republiky ničím neodôvodnil a z uvedeného dôvodu je tento záver nepreskúmateľný. Je nesporné, že zo strany krajského súdu úplne absentovalo hmotnoprávne posúdenie aplikácie a podmienok oslobodenia od dane pri vývoze vo vzťahu k žalobným dôvodom.

Žalobkyňa poukazovala i na to, že Najvyšší súd Slovenskej republiky už judikoval, že JCD, v ktorom je potvrdený colným orgánom výstup tovaru z územia Európskych spoločenstiev musí mať platiteľ v súlade s platným článkom 131 Smernice Rady č. 2006/1123/ES, ktorý upravuje oslobodenie od dane vyvezeného tovaru do tretích štátov, teda mimo územia Európskeho spoločenstva (ďalej aj „ES“) v spojení s ustanovením § 47 ods. 1, 3 zákona o DPH k dispozícii najneskôr do šiesteho mesiaca nasledujúceho po skončení zdaňovacieho obdobia, v ktorom uplatnil oslobodenie od dane pri vývoze tovaru. Podľa

názoru najvyššieho súdu ide o jednu z hmotnoprávných podmienok na oslobodenie od dane podľa tohto ustanovenia (druhou je doklad o odoslaní alebo preprave tovaru). Z rozsudku najvyššieho súdu vyplýva, že „odoslanie alebo preprava tovaru do tretieho štátu podlieha oslobodeniu od dane len vtedy, ak sú preukázané obe podmienky súčasne“ (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/14/2010 z 15. decembra 2010). Žalobkyňa v tejto súvislosti poukazovala aj na rozsudok Európskeho súdneho dvora (ďalej aj „ESD“) z 28. mája 2009 č. C-146/05 Albert Collé, z ktorého vyplýva, že podnikateľ musí poskytnúť dôkaz vo forme dokladu (dôkaz o vývoze tovaru) a dôkaz vo forme záznamu (účtovný doklad) a ak splní tieto dôkazné povinnosti, je oprávnený klasifikovať dodávku ako oslobodenú od dane. Z tohto rozsudku ďalej vyplýva, že dodávka, ktorá spĺňa materiálne požiadavky na oslobodenie od dane, je oslobodená od dane, ak aj daňovník nesplnil určité formálne požiadavky, pokiaľ porušenie týchto formálnych požiadaviek nie je prekážkou poskytnutia dostatočného dôkazu, že materiálne požiadavky boli splnené.

Žalobkyňa namietala, že za daných okolností vyžadovala zásada spravodlivosti obsiahnutá v práve na spravodlivé súdne konanie, zahŕňajúca požiadavku, aby súdy založili svoje rozhodnutia na dostatočných a právne relevantných dôvodoch, aby krajský súd rozumne a v dostatočnej miere odôvodnil výklad ustanovenia § 47 ods. 3 zákona o DPH, ktorý zvolil z hľadiska podmienok pre oslobodenie od DPH pri vývoze tovaru. Takéto odôvodnenie v rozsudku krajského súdu úplne absentuje.

Mala za to, že pokiaľ krajský súd zhodne so žalovaným tvrdí, že dodanie tovaru v colnom sklade podlieha režimu DPH, pretože Slovenská republika nevyužila možnosť podľa Šiestej smernice Rady ES a neoslobodila dodávky tovaru v colnom sklade, je tento záver krajského súdu nezákonný, vyznieva tendenčne v snahe prezentovať správnosť svojho presvedčenia, avšak bez tohto, aby výsledok konfrontácie svojich záverov a tvrdení žalobcu predstavil ústavne konformným spôsobom. Podľa názoru žalobkyne krajský súd nedostatočne vyhodnotil právnu situáciu inštitútu určenia štatútu dovezeného tovaru v zákone o DPH. Nevenoval sa aplikácii ustanovenia § 12 zákona o DPH, podľa ktorého majú colné predpisy pri dovoze prednosť pred zákonom o DPH a žalobkyňa považuje túto skutočnosť za rozhodujúcu pre posúdenie veci (pozri Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 283/2010 z 27. októbra 2010).

Žalobkyňa poukazovala na ustanovenie § 12 zákona o DPH, podľa ktorého pri dovoze tovaru do tuzemska sa na daň vzťahujú ustanovenia colných predpisov, pokiaľ tento zákon neustanovuje inak. Podľa názoru žalobkyne treba v takýchto prípadoch brať za určujúce colné

predpisy komunitárneho práva – Colný kódex Spoločenstva Nariadenie Rady (EHS/č. 2913/1992), ktorý má vyššiu právnu silu než zákon o DPH, ktorý je len národnou úpravou a podľa žalobkyne na území verejného colného skladu platia zvláštne pravidlá stanovené Colným kódexom Spoločenstva. Žalobkyňa poukazovala na to, že tovar, ktorý je prepustený do režimu colné uskladňovanie počas celej doby uskladnenia (doba nie je obmedzená) nepodlieha clu a ani dani, aj keď zmení vlastnícke právo k tovaru niekoľkokrát. Žalobkyňa poukazovala na to, že tovar, ktorý je prepustený do režimu colné uskladnenie musí byť stále štatútom mimo spoločenstva. V opačnom prípade by colné orgány Slovenskej republiky, by colné vyhlásenie na prepustenie tovaru do režimu colného uskladnenia (kód v odseku 37 colného vyhlásenia 7100) odmietli. Súčasne poukazovala na to, že tovar prepustený do colného režimu colné uskladnenie je pod colným dohľadom až do momentu pridelenia iného colne schváleného určenia. Daňová povinnosť pri režime colné uskladnenie nikdy nevyniká a colný orgán nikdy nevymeriava pri uvedenom režime clo ani DPH. Tento postup je bežný v celej EÚ. Colný dlh a daňová povinnosť vzniká len v prípade, že by bol režim colné uskladnenie ukončené režimami, ktoré sú uvedené v § 21 zákona o DPH. Uviedla, že je bežnou obchodnou zvyklosťou v EÚ, že s tovarom, ktorý je pod colným dohľadom sa obchoduje bez tohto, aby bol tovar zaťažený hocijakou daňou.

Žalobkyňa namietala, že z odôvodnenia rozsudku krajského súdu je zrejme len to, že daňová povinnosť žalobkyne určite vznikla v súvislosti s predajom tovaru v colnom sklade. Argumenty žalobkyne, ktoré uplatňovala proti rozhodnutiu správcu dane a žalovanému v žalobe zostali prakticky nepovšimnuté a otázka nastolená žalobkyňou zostala zdôvodnená len okrajovo a povrchno. Aj v tejto časti je rozsudok krajského súdu nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov.

Námietkou o dĺžke daňovej kontroly sa krajský súd nezaoberal, pretože to nebolo tvrdené v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu. Žalobkyňa v tejto súvislosti uviedla, že až na základe nálezů Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 24/2010 z 29. júna 2010 došlo k judikatórnemu postupu ohľadom charakteru lehôt na skončenie daňovej kontroly. Uvedený názor krajského súdu považuje žalobkyňa za nesprávny nemajúci oporu v žiadnom ustanovení OSP.

K odvolaniu žalobkyne sa písomne vyjadril žalovaný dňa 23. novembra 2011, ktorý žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok potvrdil. Poukazoval na to, že žalobkyňa si v kontrolovanom období uplatnila oslobodenie od dane podľa § 47

ods. 1 a 3 zákona o DPH o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Podľa predložených dokladov deklarovala vývoz elektroniky na územie tretích štátov. O deklarovanom vývoze predložila JCD a CMR. Správca dane mal pochybnosti o pravdivosti a vierohodnosti predložených dokladov, preto vykonal dokazovanie v súlade s ustanovením § 29 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov účinného do 31. decembra 2011 (ďalej len „zákon o správe daní“) a v súčinnosti s colným orgánom a cez medzinárodné dožiadania zistil, že skutočným vývozcom tovaru, a to napriek predloženým JCD a CMR nie je spoločnosť ANTIK, spol. s r. o..

Pokiaľ žalobkyňa uvádza, že splnila podmienky na oslobodenie od dane pri vývoze, pretože predložila JCD o výstupe tovaru z územia ES ako aj doklad o preprave tovaru CMR, žalovaný uviedol, že JCD ako aj CMR sú dôkazom daňovom konaní tak ako ktorýkoľvek iný doklad. Ak má však správca dane pochybnosti o predložených dokladoch je oprávnený preveriť ich pravdivosť a vierohodnosť. Proces dokazovania neznamená, že správca dane má bez výhrad akceptovať doklady predložené daňovým subjektom. Preto argumentácia žalobkyne, že splnila podmienky na oslobodenie od dane pretože predložila JCD a CMR nie je relevantná. V daňovej kontrole bolo v súčinnosti s colným orgánom zistené, že skutočným vývozcom tovaru nebola spoločnosť ANTIK, spol. s r. o.. Svedčia o tom vyjadrenia colného orgánu, najmä vyjadrenie zo dňa 26. apríla 2010. Na uvedené vyjadrenie poukazuje aj žalobkyňa, avšak cituje len tú časť, ktorá sa jej hodí. V závere vyjadrenia Colného riaditeľstva Slovenskej republiky zo dňa 26. apríla 2010 sa uvádza, že „je preukázané, že tovar uvedený na preverovaných JCD preukázateľne vystúpil z colného územia Slovenskej republiky“, avšak na prvej strane sa uvádza, že „Colná správa Ukrajiny neeviduje v rokoch 2005 a 2006 dovoz predmetného tovaru na Ukrajinu, pri ktorých by ako odosielateľ vystupovala slovenská firma ANTIK, spol. s r. o.“. Ukrajinská strana zároveň uviedla, že z územia Slovenskej republiky bol na Ukrajinu dovezený tovar (domáce spotrebiče), ktorého odosielateľom boli spoločnosti Monterey Export Europe LLC, Washington D. C., USA a Monterey Trading LLC, Washington D. C., USA. Z uvedeného je jednoznačné, že spoločnosť ANTIK, spol. s r. o. nebola vývozcom tovaru, preto nemá nárok na oslobodenie od dane v zmysle § 47 ods. 1 zákona o DPH.

Žalovaný uviedol, že obchodná transakcia najskôr prebehla tak, že žalobkyňa potom, čo mala potvrdené JCD o vývoze tovaru, tovar predala ešte na území Slovenskej republiky svojim odberateľom, ktorí tovar následne vyviezli. Svedčí o tom skutočnosť, že žalobkyňa

priložila k odvolaniu za zdaňovacie obdobie júl 2005 dokumenty označené ako Mapa s dokumentáciou dve faktúry č. 07027 05 zo dňa 14. júla 2005 a č. 07014 05 zo dňa 08. júla 2005 pre odberateľov Monterey Export Europe LLC, Washington D. C., USA a Finport LLC Kentucky, USA na predaj tovaru. Ešte v ten istý deň odberatelia vystavili faktúry pre odberateľa Petruk Sergyi, Užhorod a odberateľa 000 „Terminal. M“, Kiev, Ukrajina. Uvedenými dokladmi žalobkyňa sama deklarovala skutočnosti, ktoré uvádzajú v odpovedi colné orgány krajín určenia, že na ich územie nevstúpil tovar, ktorého odosielateľom by bola spoločnosť ANTIK, spol. s r. o., ale jej odberatelia – zahraničné spoločnosti Monterey Export Europe LLC, Finport LLC a Monterey Trading LLC, ktoré sú skutočnými vývozcami tovaru.

Žalovaný k dokladom o preprave tovaru CMR uviedol, že neboli všetky úplné. Absentovalo na nich miesto odania na území tretieho štátu, podpis osoby, ktorá ovar prevzala. U osôb, ktoré boli označené ako prijímatelia tovaru bolo zistené ide o neexistujúce osoby alebo o osoby, ktoré nie sú evidované v colnej databáze tretích štátov. Takže doklad o preprave nie je tiež vierohodným dôkazom pre preukázanie splnenia podmienok na oslobodenie od dane.

Pokiaľ žalobkyňa poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/14/2010 z 15. decembra 2010, žalovaný bol toho názoru, že závery správcu dane o nepreukázaní splnenia podmienok na oslobodenie od dane nie sú v rozpore s právnym záverom predmetného rozsudku. Keďže ide o hmotnoprávne podmienky na oslobodenie od dane, ich splnenie musí byť preukázané nielen po stránke formálnej ale aj po stránke materiálnej. Predložené doklady JCD a CMR by bolo možné akceptovať, ak by mali materiálny podklad. Z rovnakých úvah vychádza aj rozsudok ESD z 28. mája 2009 č. C-146/05 Albert Collé.

Žalovaný ďalej uviedol, že žalobkyňa v kontrolovanom zdaňovacom období uskutočnila predaj tovaru v colnom sklade, ku ktorému neuplatnila daň, čím porušila ustanovenie § 19 a § 69 zákona o DPH. Daňovej kontrole nebola sporná skutočnosť, že žalobkyňa disponovala ako vlastníčkou tovarom, ktorý bol dovezený na územie Slovenskej republiky. Predmetom sporu nebolo posúdenie aplikácie ustanovení zákona o DPH týkajúce sa dovozu tovaru, preto aj žalobkyňou v odvolaní namietané porušenie ustanovenia § 12 a § 21 zákona o DPH je vo vzťahu k veci bezpredmetné. Poukazoval tiež na to, že žalobkyňa túto námietku vzniesla až v odvolaní proti rozsudku krajského súdu. Preukázanou skutočnosťou je, že žalobkyňa tovar dovezený na územie Slovenskej republiky umiestnila

colnom sklade a v tomto colnom sklade na ho predala odberateľovi a v zmysle ustanovení zákona o DPH tak došlo k dodaniu tovaru na území Slovenskej republiky a toto dodanie tovaru podlieha dani.

Pokiaľ žalobkyňa ako odvolací dôvod uvádza nesprávnu aplikáciu § 247 ods. 2 OSP krajským súdom, keď krajský súd nereagoval na žalobné námietky, ktoré neboli obsiahnuté v odvolaní proti platobnému výmeru správcu dane, ale boli súčasťou žalobných dôvodov, pričom išlo o námietky, ktoré podľa žalobkyne mali zásadný vplyv na nezákonnosť napadnutého rozhodnutia, žalovaný uviedol, že podľa ustálenej praxe súdov predmetom súdneho prieskumu môžu byť len také námietky vznesené v žalobe, ktoré už boli uplatnené v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane a s ktorými sa musel žalovaný ako odvolací orgán vysporiadať vo svojom druhostupňovom rozhodnutí.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“), ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobkyne (§ 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 OSP), vec prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP) a dospel k záveru, že odvolanie je opodstatnené, a že rozsudok súdu prvého stupňa je potrebné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, 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 (§ 247 ods. 1 OSP).

Pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona (§ 246c ods. 1 veta prvá OSP).

V písomnom vyhotovení rozsudku sa po slovách „V mene Slovenskej republiky“ uvedie označenie súdu, mená a priezviská sudcov a prísediacich, presné označenie účastníkov a ich zástupcov, účasť prokurátora, označenie prejednávanej veci, znenie výroku, odôvodnenie, poučenie o lehote na podanie odvolania a náležitostiach odvolania podľa

§ 205 ods. 1 a 2, poučenie o možnosti výkonu rozhodnutia a deň a miesto vyhlásenia (§ 157 ods. 1 OSP).

V odôvodnení rozsudku súd uvedie, čoho sa navrhovateľ (žalobca) domáha 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 (§ 157 ods. 2 OSP).

Citované zákonné ustanovenia je potrebné z hľadiska práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie súdu musí obsahovať dostatočné dôvody, na základe ktorých je založené.

Požiadavky na spravodlivý proces a odôvodnenie rozhodnutí podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) sa zásadne vzťahujú aj na správne súdnictvo realizujúce čl. 46 ods. 2 ústavy. Ústavný súd Slovenskej republiky už vyslovil, že „*súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces 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, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Vyjadruje to aj znenie § 157 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), podľa ktorého v odôvodnení rozsudku uvedie súd podstatný obsah prednesov, stručne a jasne vyloží, ktoré skutočnosti má preukázané, a ktoré nie, o ktoré dôkazy oprel svoje skutkové zistenia a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov spravoval, prečo nevykonal i ďalšie dôkazy, a posúdi zistený skutkový stav podľa príslušných ustanovení, ktoré použil. Takéto odôvodnenie musí obsahovať aj rozsudok opravného (odvolacieho) súdu (§ 211 OSP).*“ (pozri bližšie rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 115/03).

Povinnosť súdu riadne odôvodniť svoje rozhodnutie vyplývajúca z ustanovenia § 157 ods. 2 OSP znamená právo účastníka na dostatočné a presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia a jeho porušením sa účastníkovi odníma možnosť náležite skutkovo 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 a čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „Dohovor“)] 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 (takýto záver vyplýva aj z konštantnej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky, napr. vo veciach sp. zn. III. ÚS 909/04, sp. zn. III. ÚS 95/06, či sp. zn. III. ÚS 260/06).

Potreba riadneho odôvodnenia súdneho rozhodnutia, v ktorom súd preskúmava rozhodnutia správneho orgánu vyplýva aj z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej aj „ESLP“). Judikatúra tohto súdu síce nevyžaduje, aby na každý argument strany, aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia, ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument. Aj keď s ohľadom na judikatúru ESLP netreba teda 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 predchádzajúce rozhodnutia správnych orgánov. (bližšie k tomu pozri napr. rozhodnutia ESLP vo veciach Ruiz Torija c. Španielsko z 09. decembra 1994, séria A, č. 303-A, s. 12, § 29; Hiro Balani c. Španielsko z 09. decembra 1994, séria A, č. 303-B; Georgiadis c. Grécko z 29. mája 1997; Higgins c. Francúzsko z 19. februára 1998).

V predmetnej veci krajský súd, ako súd prvého stupňa, konal a rozhodoval o žalobe žalobkyne na preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. I/223/16663-120551/2010/992517-r zo dňa 24. novembra 2010, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice I č. 695/230/48506/10/Tar zo dňa 10. júna 2010, ktorým správca dane nepriznal vyrubil žalobkyni nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie február 2006 vo výške 129.944,60 eura a súčasne mu určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 610.700,65 eura podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní.

V preskúvanom prípade sa podľa názoru najvyššieho súdu krajský súd dostatočne a vyčerpávajúcim spôsobom nevysporiadal s námietkami, ktoré uplatnila žalobkyňa v žalobe, dokonca na ne v odôvodnení napadnutého rozsudku vôbec nereagoval, stotožniac sa iba s odôvodnením rozhodnutia správneho orgánu. Takýmto postupom súdu bola účastníkovi konania odňatá možnosť konať pred súdom.

Keďže v prejednávacom prípade nie je z odôvodnenia napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa zrejmé, akými úvahami sa súd riadil pri uzatváraní záveru a skutkovom stave, prečo nepovažoval za dôvodnú právnu argumentáciu žalobkyne, resp. prečo považuje jej námietky za neopodstatnené, treba považovať takýto rozsudok za nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov, nedávajúci dostatočné záruky pre to, že bol vydaný spôsobom, ktorý by zabezpečil ústavne zaručené právo na spravodlivý proces.

Za tohto stavu vo veci by bolo predčasné, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky zaujímal stanovisko k námietkam odvolania ohľadne rozhodnutia, čo do merita veci.

V súvislosti s názorom prvostupňového súdu, že predmetom preskúmania postupu a zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia môžu byť iba tie dôvody, ktoré boli predmetom odvolacieho konania pred druhostupňovým správnym orgánom, a tieto nie je možné rozširovať v žalobe podanej na súd (napr. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sž/67-68/2001, ktorý bol pravdepodobne dôvodom nedôsledného posúdenia žaloby), dáva odvolací súd krajskému súdu do pozornosti, že táto judikatúra je v súčasnosti už prekonaná a podľa súčasnej rozhodovacej praxe dôsledne vychádzajúcej z ustanovení piatej časti Občianskeho súdneho poriadku a ako aj z čl. 36 ods. 1 a ods. 2 Listiny základných práv a slobôd a čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky je zásadne prípustné uplatniť v správnej žalobe aj právne námietky, ktoré neboli vznesené v správnom odvolacom konaní, keď zo žiadneho ustanovenia Občianskeho súdneho poriadku nevyplýva obmedzenie žalobcu uviesť v žalobe len tie skutočnosti, ktoré uplatňoval v konaní pred správnym orgánom; rozhodujúce je iba to, či rozhodnutím a postupom správneho orgánu bol žalobca ukrátený na svojich právach (§ 250 ods. 2 OSP). Uvedené obmedzenie nevyplýva ani z ustanovenia § 250j OSP, ktoré pri úvahách, ako má súd o žalobe rozhodnúť, mu nedáva možnosť zobrať do úvahy tú skutočnosť, že žalobca v priebehu správneho konania prípadne neuviedol všetky skutočnosti významné pre rozhodnutie vo veci.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v súvislosti s vyššie uvedeným považuje ešte za potrebné doplniť, že v správnom súdnictve vykonávanom podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku sa neuplatňuje vo vzťahu k zákonu o správe daní koncentračná zásada, majúca za následok nemožnosť uplatnenia žalobných námietok prv neuvedených v odvolaní proti prvostupňovému správnomu rozhodnutiu. Koncentračná zásada, predstavujúca výrazné obmedzenie procesných práv účastníka konania, sa uplatní iba v prípade, ak to zákon výslovne pre daný prípad ustanovuje, za prísneho režimu poučenia účastníka, či už správnym orgánom alebo súdom. Preto, pokiaľ žalobca v žalobe oponoval aj námietkami skôr neuplatnenými v rámci odvolacieho správneho konania, bolo povinnosť prvostupňového súdu sa týmito náležite vysporiadať.

Vzhľadom na uvedené Najvyšší súd Slovenskej republiky musel napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 221 ods. 1 písm. f/ OSP a zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie (§ 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 221 ods. 2 OSP).

V novom rozhodnutí bude povinnosťou krajského súdu postupovať v intenciách názoru odvolacieho súdu, ktorým je viazaný (§ 250ja ods. 4 OSP), a vysporiadať sa dôsledne so všetkými námietkami žaloby. Ohľadne namietanej dĺžky daňového konania bude povinnosťou krajského súdu prihliadnuť aj na Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010-57 z 29. júna 2010.

Súčasne súd prvého stupňa v novom rozhodnutí opätovne rozhodne o náhrade trov konania vrátane trov odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

Záverom najvyšší súd uvádza, že vzhľadom k tomu, že zákonom č. 479/2009 Z. z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 479/2009 Z. z.“) bolo s účinnosťou od 01. 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 (§ 2 ods. 1 písm. b/ zákona č. 479/2009 Z. z.), podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom

Slovenskej republiky v Bratislave, t. č. pre oblasť správy daní a poplatkov pôsobiace na adrese Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica, najvyšší súd podľa § 107 ods. 4 OSP na strane žalovaného konal s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

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 01.mája 2011).

P o u č e n i e : P r o t i t o m u t o u z n e s e n i u n i e j e p r í p u s t n ý o p r a v n ý p r o s t r i e d o k .

V Bratislave 30. apríla 2012

JUDr. Jana Baricová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková