

## U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu **M. M.**, bytom Š., T., zastúpeného M. S. G., advokátkou, so sídlom M., Ž., proti žalovanému: **Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/226/10980-47168/2011/990618-r, č. I/226/10980-47156/2011/990618-r a č. I/226/10980-47161/2011/990618-r, všetky zo dňa 18. apríla 2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/56/2011-37 z 15. novembra 2011, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/56/2011-37 z 15. novembra 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 Trenčíne zamietol žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/226/10980-47168/2011/990618-r, č. I/226/10980-47156/2011/990618-r a č. I/226/10980-47161/2011/990618-r, potvrdzujúce rozhodnutia Daňového úradu Trenčín – dodatočné platobné výmery zo dňa 12. apríla 2010, ktorými bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia marec 2007, december 2006 a február 2007. O trovách konania rozhodol tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal.

V odôvodnení rozsudku uviedol, že na pojednávaní dňa 15. novembra 2011 uznesením spojil z dôvodu hospodárnosti na spoločné konanie a rozhodnutie veci vedené pôvodne pod

sp. zn. 13S/56/2011, 13S/57/2011 a 13S/58/2011 s tým, že konanie bude ďalej vedené pod sp. zn. 13S/56/2011. Konštatoval, že podstatnou bola žalobná námietka týkajúca sa priebehu a výkonu daňovej kontroly, jej ukončenia protokolom a vydanie dodatočného platobného výmeru, ktorých zákonnosť žalobca namietol. Za správny nepovažoval výklad § 4 ods. 3 písm. c/ zákona č. 150/2011 Z. z. zo strany žalobcu, že daňové riaditeľstvo môže daňovú kontrolu vykonať len na dožiadanie správcu dane. Ako nesprávne vyhodnotil aj tvrdenie žalobcu, že daňová kontrola je súčasťou daňového konania, pretože daňovým konaním je konanie, v ktorom sa rozhoduje o právach a povinnostiach daňových subjektov, no v priebehu daňovej kontroly sa o právach a povinnostiach daňových subjektov nerozhoduje. Žalobnú námietku o nezachovaní dvojinštančného konania vyhodnotil krajský súd rovnako ako nedôvodnú, pretože aj keď daňovú kontrolu vykonalo daňové riaditeľstvo a ukončilo ju protokolom, doručením ktorého sa začína vyrubovacie konanie, vo vyrubovacom konaní rozhodol správca dane ako prvostupňový orgán dodatočným platobným výmerom a o odvolaní rozhodoval žalovaný ako orgán odvolací. Ohľadne námietky vo vzťahu k rozsahu udeleného splnomocnenia vyslovil, že ide o splnomocnenie generálne, zakladajúce oprávnenie daňových orgánov konať so splnomocnenou zástupkyňou. K námietke žalobcu týkajúcej sa neuznania odpočtu dane z dodania tovaru z iného členského štátu krajský súd uviedol, že žalobca hodnoverným spôsobom nepreukázal dodanie tovaru; nepredložil dôkazy, ktorými by dodanie tovaru preukázal, najmä nepredložil faktúry od poľského dodávateľa, tieto nemal zahrnuté v evidencii DPH ani v daňovom priznaní, a teda nesplnil zákonnú podmienku § 20 zákona o DPH, a tým ani zákonnú podmienku na uplatnenie odpočítania dane podľa § 49 ods. 2 písm. c/ a 51 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH. Mal za to, že žalobca nepreukázal ani splnenie podmienok na odpočet DPH z dodávok tovaru (vajec) od F. L. S. pre maďarských odberateľov, ktorým dodanie tovaru nebolo preukázané. Dospel preto k záveru, že správne orgány dostatočne zistili skutkový stav, zabezpečili potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili a vyvodili z nich správny právny záver, s ktorými sa stotožnil.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie navrhujúc, aby odvolací súd zmenil napadnutý rozsudok tak, že zruší rozhodnutia žalovaného (v petite odvolania špecifikované nesprávnymi číslami a dátumami) ako aj rozhodnutia – platobné výmery Daňového úradu Trenčín (taktiež v petite odvolania špecifikované nesprávnymi číslami a dátumami) a vec vrátil na nové konanie. Zároveň uplatnil voči žalovanému náhradu trov konania. Nesúhlasil s právnym názorom vysloveným krajským súdom v napadnutom

zotrúavajúc na svojich tvrdeniach, že konaním daňových orgánov došlo k porušeniu zákonných ustanovení správcom dane ako aj žalovaným a taktiež v rámci samotného výkonu kontroly spojeného s vykonaním dôkazov a ich vyhodnotením došlo k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci, pokiaľ žalovaný tvrdí, že žalobca nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných plnení. Uviedol, že správca dane je povinný zistiť správne skutkový stav veci a za tým účelom je povinný obstarat' si spoľahlivé podklady pre rozhodnutie, ktoré musia byť získané v súlade so zákonom. Zdôraznil, že z pohľadu dôkazov nestačí iba vykonanie určitého dokazovania, ktoré však v konečnom dôsledku nemá žiadnu vypovedaciu schopnosť, a na tomto dôkaze vyvrátiť oprávnenosti odpočtu DPH resp. existenciu odobratia tovaru. Poukazujúc na právnu úpravu výkonu daňovej kontroly v podstate zopakoval žalobné námietky (ktoré boli totožné vo všetkých troch spojených veciach pod bodmi I. až III. jednotlivých žalôb) voči procesnému postupu orgánov daňovej správy (body II., III. a IV. odvolania) a s poukazom na právnu úpravu v procese dokazovania (bod V. odvolania) namietol neuznanie odpočtu za nákup vajec od spoločnosti F. L. S. a odobratie tovaru spoločnosťou J. T. T., M., v dôsledku spochybnenia zákonnosti získaných a vykonaných dôkazov a v dôsledku porušenia procesných práv žalobcu (nebol upovedomený o výsluchu svedka – konateľa maďarskej spoločnosti, ktorého sa nemohol zúčastniť a klásť svedkovi otázky prípadne konfrontovať jeho tvrdenia).

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu je potrebné priznať úspech a rozsudok súdu prvého stupňa zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, a to pre závažné procesné pochybenie spočívajúce v nedostatočnom odôvodnení rozhodnutia.

Podľa zápisnice z pojednávania dňa 15. novembra 2011 krajský súd spojil na spoločné konanie a rozhodnutie veci vedené pod sp. zn. 13S/56/2011, 13S/57/2011 a 13S/58/2011. Z predloženého súdneho spisu vyplynulo, že účastníci konania boli v každej veci spojenej na spoločné prejednanie samostatne predvolaní.

Odvolačný súd z dôvodov procesnej ekonomiky (rovnakí účastníci konania, rovnaký druh dane, jeden protokol o kontrole) považuje spojenie vecí (preskúmanie troch samostatných rozhodnutí) za dôvodné a vecne správne, avšak zastáva názor, že vo vzťahu ku každému preskúmanému rozhodnutiu mal krajský súd uviesť samostatné dôvody zodpovedajúce žalobným bodom každej jednotlivej žaloby. To samozrejme nebránilo krajskému súdu zaoberať sa jednotlivými žalobami tak, aby dôvody resp. žalobné body, ktoré sa v každej žalobe opakovali, posúdil v rámci spoločného odôvodnenia. Voči jednotlivým preskúmaným rozhodnutiam však žalobca vzniesol samostatné hmotnoprávne námietky zahrnuté v žalobnom bode IV. každej žaloby a týmito sa krajský súd jednotlivo dostatočne nezaoberal, pričom tieto ani jednotlivo neuviedol, čím nedostatočne vymedzil rozsah a dôvody súdneho prieskumu.

V nadväznosti na uvedené je odvolací súd nútený prvostupňovému súdu vytknúť, že napriek tomu, že došlo k spojeniu troch vecí so samostatným skutkovým základom (preskúmanie troch rozhodnutí orgánov finančnej správy, vzťahujúcich sa k trom odlišnými zdaňovacím obdobiam a k rozdielnym dôvodom vyrubenia dane), v odôvodnení svojho rozsudku dostatočne nevymedzil rozsah a dôvody súdneho prieskumu podľa jednotlivých žalôb a nerozlíšil dôvody svojho rozhodnutia vo vzťahu ku každému jednotlivému preskúmanému rozhodnutiu, čo malo za následok, že sa so všetkými žalobnými námietkami nevysporiadal.

Zmyslom a účelom platnej právnej úpravy správneho súdnictva je poskytovať efektívnu ochranu verejným subjektívnym právam fyzických a právnických osôb.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP).

Podľa § 247 ods. 1 OSP podľa ustanovení tejto hlavy (t. j. druhej hlavy piatej časti) 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.

Podľa § 250j ods. 1 OSP ak súd po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (ďalej len "v medziach žaloby") dospel k záveru, že rozhodnutie a postup správneho orgánu v medziach žaloby sú v súlade so zákonom, vysloví rozsudkom, že sa žaloba zamietá.

V zmysle citovaného ustanovenia § 250j ods. 1 OSP príslušný súd rozhodne vo veci samej tak, že žalobu zamietne, ak zistí, že rozhodnutie a postup správneho orgánu v medziach žaloby sú v súlade so zákonom. Záver o súlade postupu a rozhodnutia správneho orgánu so zákonom sa týka rozsahu a z dôvodov, pre ktoré bola žaloba podaná.

Procesnému právu účastníka konania vznášať v žalobe námietky nezákonnosti voči postupu a rozhodnutiu správneho orgánu zodpovedá povinnosť správneho súdu preskúmať rozhodnutie správneho orgánu v rozsahu žalobných námietok, o vznesených námietkach rozhodnúť a pokiaľ ich nepovažoval za dôvodné, vysvetliť a vyložiť, z akých dôvodov. Ak tak správny súd neurobí, zaťaží svoje rozhodnutie nielen vadami spočívajúcimi v porušení všeobecných procesných princípov - podraditeľných pod vadu konania v zmysle § 221 ods. 1 písm. f/ OSP - ale súčasne postupuje aj v rozpore so zásadami vyjadrenými v druhej hlave, siedmom oddiele Ústavy SR (predovšetkým čl. 46 ods. 1, čl. 48 ods. 2) a v čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane základných ľudských práv a slobôd (ďalej aj „Dohovor“; porov. II. ÚS 9/00, I. ÚS 35/01, I. ÚS 26/94, IV. ÚS 156/03).

Súčasťou práva na súdnu ochranu a na spravodlivý proces je nepochybne aj právo na riadne odôvodnenie súdneho verdiktu.

Právo na spravodlivý proces vyžaduje, aby rozhodnutie bolo odôvodnené. Vyplýva to z potreby transparentnosti výkonu spravodlivosti, ktorá je inherentná každému jurisdikčnému aktu. Je korelátom práva účastníka prednášať návrhy aj argumenty, aby na ne dostal odpoveď. Odôvodnenie rozhodnutia je aj zárukou toho, že výkon spravodlivosti nie je arbitrárny. Je predpokladom toho, aby strany mohli účinne uplatňovať právo na opravné prostriedky. Napokon je predpokladom kontroly výkonu spravodlivosti zo strany verejnosti.

Súčasťou práva na riadne odôvodnenie je aj to, aby sa súd riadne vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami účastníka konania. Nedostatočné vysporiadanie sa s námietkami účastníka konania spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia. Odôvodnenie má presvedčiť účastníkov konania, že rozhodnutie bolo výsledkom starostlivého zhodnotenia relevantných faktov, že nebolo len doprovodom vopred prijatého rozhodnutia a že nebolo

svojvoľné. Z uvedeného dôvodu je preto potrebné trvať na logickej súladnosti (bezrozpornosti) a vecnej konzistencii odôvodnenia rozhodnutia, ktoré nemôže opomenúť dôležité skutočnosti a tieto ponechať bez odpovede.

Podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva k čl. 6 ods. 1 Dohovoru, ktorá súd zaväzuje, platí zásada, aby svoje rozhodnutia odôvodňovali; tento záväzok nemôže byť chápaný tak, že vyžaduje podrobnú odpoveď na každý argument (pozri Van Hurk v. Holandsko, 1994), a preto rozsah tejto povinnosti sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí byť analyzovaný s ohľadom na okolností každého prípadu (pozri Ruiz Torija a Hiro Balani v. Španielsko, 1994).

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu nie je zrejmé, ako sa krajský súd vysporiadal s námietkami a argumentmi žalobcu obsiahnutými v bode IV. jednotlivých žalôb, pričom sa jedná o relevantné námietky vo vzťahu k právnemu a skutkovému stavu v procese dokazovania.

Na druhej strane však odvolací súd však považuje za potrebné uviesť, že odvolacie dôvody uvedené v bodoch I. až IV. odvolania sú v zásade obsahom všetkých troch konaní, ktoré pred krajským súdom začali pod spis. zn. 13S/56/2011, 13S/57/2011 a 13S/58/2011, a s týmito sa krajský súd podľa názoru odvolacieho súdu dostatočne vysporiadal, okrem tvrdenia žalobcu, že dňa 5. novembra 2009 došlo k zrušeniu poverenia na výkon daňovej kontroly, takže nie je zrejmé, na základe čoho bol žalovaný oprávnený k vypracovaniu a prerokovaniu protokolu, ak by sa zrušenie poverenia na výkon kontroly preukázalo. Odvolací súd pritom poukazuje na znenie Protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly z 12. februára 2010 vyhotoveného Daňovým riaditeľstvom Slovenskej republiky – Odborom mimoriadnych kontrol, Oddelenie výkonu mimoriadnych kontrol Nitra – str. 2 ods. 1, z ktorého vyplýva, že dňa 5. novembra 2009 bolo Daňovým riaditeľstvom Slovenskej republiky vydané zrušenie poverenia na výkon daňovej kontroly č. 1/180/136637/2009/LK.

Vychádzajúc z uvedeného Najvyšší súd Slovenskej republiky musel napadnutý rozsudok podľa § 221 ods. 1 písm. f/ OSP v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá OSP zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 OSP), v ktorom sa dôsledne vysporiada s dôvodmi žaloby vo vzťahu ku všetkým trom preskúvaným rozhodnutiam, vrátane odvolacích námietok, znova o veci rozhodne a svoje rozhodnutie aj riadne a presvedčivo odôvodní.

U nepreskúmateľného rozhodnutia nemožno hodnotiť správnosť relevantných právnych otázok ani vady správneho konania, pretože bolo nutné takéto rozhodnutie zrušiť a otvoriť tým krajskému súdu procesný priestor pre vydanie rozhodnutia nového, ktoré nebude postihnuté zmieneným deficitom.

V novom rozhodnutí rozhodne prvostupňový súd i o náhrade trov odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou OSP).

Podľa § 250ja ods. 4 OSP v ďalšom konaní je súd prvého stupňa viazaný právnym názorom odvolacieho súdu.

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).

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

V Bratislave 30. januára 2013

**JUDr. Jaroslava Fúrová, v.r.**

predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská