

## U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobkyne **I. G.**, bytom v P. B., S., zastúpenej J. E. K., advokátom so sídlom v K., G., proti žalovanému **Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici**, Lazovná 63, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/11839-88067/2010/990526-r zo dňa 9. augusta 2010, o odvolaní žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/97/2010-86 zo dňa 21. septembra 2011, takto

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/97/2010-86 zo dňa 21. 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 Trenčíne zamietol žalobu, ktorou sa žalobkyňa domáhala preskúmania zákonnosti v záhlaví označeného rozhodnutia žalovaného, ktorým zmenil rozhodnutie Daňového úradu Považská Bystrica, dodatočný platobný výmer č. 670/230/15587/10/Zed zo dňa 14.4.2010, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2007 v sume 18 762,86 eur, tak, že sumu vyrubeného rozdielu nahradil sumou 19 082,08 eura. O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že žalobkyni ich náhradu nepriznal.

Vychádzajúc z administratívneho spisu v odôvodnení rozsudku konštatoval, že žalobkyňa si uplatnila daňové výdavky v sume 2 930 000 Sk, ktorých opodstatnenosť

preukazovala faktúrou č. X., odvolávajúcou sa na zmluvu, ktorá nebola nikdy uzavretá, ďalej odovzdávacím a preberacím protokolom bez dátumu a príjmovými pokladničnými dokladmi bez čísla vystavenými dodávateľom (E. P., S.), pričom výdavkové pokladničné doklady žalobkyňa nepredložila, nakoľko účtuje v jednoduchom účtovníctve a výdavky môže zaúčtovať do daňových výdavkov na základe dokladu o úhrade. Krajský súd ozrejmil, že po daňovej kontrole správca dane neuznal žalobkyni uplatnené daňové výdavky za nákup energoblokov, pretože ich vynaloženie žalobkyňou na daňové účely nebolo dostatočne preukázané. Uviedol, že u žalobkyne sa robila aj daňová kontrola dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za rok 2007 a poznatky z nej sa využili v predmetnom konaní. Poukázal na rozdiely v tvrdeniach konateľa dodávateľa E. J., ktorého žalobkyňa označila za osobu, s ktorou jednala, vo výpovedi v rámci daňovej kontroly DPH a v písomnej odpovedi, ktorú zaslal správcovi dane v predmetnom konaní. Vyslovil právny názor, že žalobkyňa si nemohla oprávnenne uplatniť výdavky ako daňové, keďže nepredložila doklady o úhrade, t.j. výdavkové pokladničné doklady, teda nepreukázala, že za tovar zaplatila. Zdôraznil, že daňový subjekt si má zabezpečiť také dôkazy, ktoré preukazujú vynaloženie výdavkov na daňové účely bez vzbudenia pochybností a potreby správcu dane si ich preverovať u dodávateľa. Dospel k záveru, že vo veci bol dostatočne a spoľahlivo zistený skutkový stav a vyvodený správny právny záver. Námietky žalobkyne neuznal za dôvodné, pretože neboli konkrétne, keďže v podstate len popierajú závery správnych orgánov a ich obsah nie je taký, aby zvrátil závery uvedené v napadnutom rozhodnutí.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyňa v zákonnej lehote odvolanie navrhujúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky zmenil napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Rozsudok napadla v celom rozsahu z dôvodu, že nie je v súlade so zákonom. Poukázala na to, že rozsah a dôvody žaloby presne uviedla v bodoch 29. až 42. žaloby, namietajúc, že daňové orgány neprihliadli na všetky dôkazy, ktorými preukazovala daňové výdavky, nepostupovali podľa ustanovenia § 2 ods. 3 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“), z odôvodnení ich rozhodnutí nevyplýva, akú hodnotu závažnosti a hodnotu pravdivosti prisúdili jednotlivým dôkazom, a tak hodnotenie dôkazov vykazuje znaky ľubovôle a nelogickosti, pričom daňové orgány množstvo závažných dôkazov vôbec nevyhodnotili, len ich odmietli so záverom, že žalobkyňa nevie žiadnymi dôkaznými prostriedkami preukázať, že predmetné zariadenie jej skutočne

dodala spoločnosť E. P., S., a tiež že svedecké výpovede E. J. boli správcom dane a žalovaným nielen nesprávne zhodnotené z pohľadu ich závažnosti a pravdivosti, ale predovšetkým boli účelovo a nesprávne interpretované. Konštatovala, že krajský súd sa v napadnutom rozsudku plne stotožnil so závermi daňových orgánov. Nesúhlasila s jeho tvrdením, že žalobné námietky nie sú konkrétne a v podstate len popierajú závery správnych orgánov. Vytkla krajskému súdu, že nepostupoval v súlade s ustanovením § 157 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), v zmysle čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „Dohovor“) poukazujúc v tejto súvislosti na právne závery Ústavného súdu Slovenskej republiky obsiahnuté v rozhodnutiach sp. zn. III. ÚS 260/06, sp. zn. III. ÚS 153/07, a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky obsiahnuté v rozhodnutiach sp. zn. 5Sžf/34/2010. Namietala, že krajský súd v konaní nedal odpoveď ani na jednu právne a skutkovo relevantnú ťažiskovú otázku uvedenú v žalobe, neposkytol žalobkyni ústavne konformným spôsobom ochranu pred nezákonnými rozhodnutiami správnych orgánov a nezabezpečil ani minimálne potrebnú kvalitu procesu tak, aby bolo naplnené právo na spravodlivý proces a právo na súdnu ochranu. V odvolaní ďalej poukázala na to, že krajský súd v odôvodnení rozsudku sa v rozpore s obsahom žaloby v podstate obmedzil len na konštatovanie, že námietky žalobkyne neuznal za dôvodné, pretože nie sú konkrétne, len popierajú závery správnych orgánov a ich obsah nie je taký, aby zvrátili závery uvedené v napadnutom rozhodnutí. K záveru krajského súdu, podľa ktorého má podstatný právny význam pre zamietnutie žaloby to, že žalobkyňa nepredložila výdavkové pokladničné doklady a z toho dôvodu si nemohla oprávnene uplatniť výdavky ako daňové, žalobkyňa uviedla, že nie je jej známe, na základe ktorého všeobecne záväzného právneho predpisu súd dospel k záveru, že pri vedení jednoduchého účtovníctva sú výdavkové pokladničné doklady dokladmi, na základe ktorých si daňový subjekt môže uplatniť výdavky ako daňové výdavky. Namietala, že súd v tejto časti odôvodnenia svojho rozhodnutia len slovami popísal prijatý záver, avšak bez toho, aby predstavil, z ktorých právnych predpisov pri vyslovenom právnom názore vychádzal. Mala za to, že ak súd svoje závery nezdôvodní žiadnou relevantnou právnou normou, ale jej použitie ponechá na predstavivosť účastníkov konania, je rozsudok súdu nepreskúmateľný. Poukázala na to, že ustanovenie § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. dani z príjmov v znení neskorších predpisov a ani žiadne iné ustanovenie tohto zákona nestanovuje formu, akou má daňovník preukázať existenciu výdavku. Zdôraznila, že účtovný doklad nie je rigoróznym dokladom k preukázaniu výdavku, a preto neexistencia účtovného dokladu resp. nedostatok jeho náležitosti ešte nevyklučuje možnosť preukázať výdavok aj inak. Mala za to, že k preukázaniu výdavkov mohla podľa ustanovenia § 29 ods. 4 zákona č.

511/1992 Zb. použiť všetky prostriedky a dôkazy nasvedčujúce tomu, že výdavok vznikol a bol vynaložený na dosiahnutie zdaniteľných príjmov. Uviedla, že daňové výdavky preukazovala faktúrami, odovzdávacími a preberacími protokolmi, príjmovými pokladničnými dokladmi, svedeckou výpoveďou E. J., ktorý potvrdil dodávku tovaru spoločnosťou E. P., S., presne ju konkretizoval, potvrdil vystavenie faktúr, podpísanie odovzdávacích a preberacích protokolov, montáž zariadení, konkretizoval spôsob dopravy, uviedol dodávateľa energobloku EB200, avšak daňové orgány sa uvedeným množstvom dôkazov vôbec nezaoberali a obmedzili sa len na tvrdenie, že žalobkyňa nevie žiadnymi dôkaznými prostriedkami preukázať dodanie zariadenia spoločnosťou E. P., S. Upriamila pozornosť na to, že v žalobe namietala, že správne orgány mali povinnosť konkrétne uviesť, prečo tieto dôkazy nie sú dostatočne relevantné resp. nie sú pravdivé, avšak súd sa uvedenou námietkou žalobkyne nezaoberal. Ďalej poukázala aj na žalobnú námietku, že nie je zrejmé, prečo správne orgány zisteniam absentujúcich dátumov v odovzdávacom a preberacom protokole chýbajúcich čísiel na príjmových pokladničných dokladoch a nepredložení výdavkových pokladničných dokladov pripisujú väčšiu závažnosť ako listinným dôkazom a podrobným informáciám, ktoré uviedol E. J. a ktoré sú v plnom kontexte s listinnými dôkazmi, avšak súd sa ani s tou námietkou žalobkyne nezaoberal a usúdil, že podstatný význam pre neuznanie nákladov bolo nepredloženie výdavkových pokladničných dokladov. Krajský súd sa nezaoberal ani s námietkou žalobkyne, že daňové orgány namiesto toho, aby svedeckú výpoveď E. J. zhodnotili z pohľadu jeho pravdivosti resp. vierohodnosti, ju zhodnotili nesprávne, ale predovšetkým účelovo nesprávne interpretovali. V súvislosti s konštatovaním daňových orgánov a aj súdu, že u žalobkyne bola vykonaná aj daňová kontrola DPH za rok 2007 a poznatky z nej využili aj pri kontrole dane z príjmov, je podľa názoru žalobkyne aj v tomto súdnom spore možné aplikovať právny záver Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v rozsudku sp. zn. 3Sžf/1/2010 zmeňujúcim rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/59/2009, podľa ktorého správca dane a žalovaný v prejednávacom prípade nesprávne posúdili rozloženie dôkazného bremena, keď ho v celom rozsahu určili žalobcovi ako daňovému subjektu v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. Žalobkyňa vytkla krajskému súdu, že napriek tomu, že v čase predmetného súdneho sporu mu boli známe právne závery najvyššieho súdu z citovaného rozsudku (a aj rozsudku sp. zn. 4Sžf/16/2010, ktorým Najvyšší súd Slovenskej republiky zmenil rozsudok krajského súdu sp. zn. 13S/86/2009), krajský súd opäť len mechanicky prevzal a bezvýhradne akceptoval všetky právne závery správnych orgánov a rozsudok v danom prípade odôvodnil úplne rovnako ako v predchádzajúcich rozsudkoch.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobkyne navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť pridržiavajúc sa svojho stanoviska podaného k žalobe a trvajúc na skutočnostiach v tomto stanovisku uvedených. Poukázal na to, že žalobkyňa v podstate uvádza tie isté hmotnoprávne námietky, ktoré boli predmetom súdneho prieskumu Krajského súdu v Trenčíne.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, a dospel k záveru, že odvolanie žalobkyne je dôvodné. Rozhodol uznesením (§ 223 v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej O. s. p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 a § 214 ods. 2 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej O. s. p.).

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 O. s. p.).

Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, po posúdení relevantnosti odvolacích námietok, nedá rozhodnúť inak, a to aj s prihliadnutím na rešpektovanie zásady hospodárnosti konania, ako zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť prvostupňovému súdu na ďalšie konanie pre závažné procesné pochybenie spočívajúce v nedostatočnom odôvodnení rozhodnutia.

Z obsahu odvolania žalobkyne je zrejmé, že nesúhlasila so spôsobom, akým sa prvostupňový súd vysporiadal s jednotlivými žalobnými námietkami namietajúc porušenie ústavného práva na súdnu ochranu krajským súdom.

Podľa § 157 ods. 2 O. s. p. 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.

Citované zákonné ustanovenie 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 dôvody, na základe ktorých je založené.

K základným právam účastníka konania obsiahnutým v práve na spravodlivý proces, patrí právo na uvedenie dostatočných dôvodov, na ktorých je rozhodnutie založené. V súvislosti s riadnym odôvodnením je potrebné uviesť, že vychádzajúc z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (o. i. veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 21.01.1999, týkajúci sa sťažnosti č. 30544/96, Ruiz Torija proti Španielsku, rozsudok zo dňa 9.12.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 18390/91, Van de Hurk proti Holandsku, rozsudok zo dňa 19.4.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 16034/90, ), judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky (sp. zn. I. ÚS 226/03 zo dňa 12.5.2004, III. ÚS 209/04 zo dňa 23.6.2004, sp. zn. III. ÚS 95/06 zo dňa 15.3.2006, sp. zn. III. ÚS 260/06 zo dňa 23.8.2006), **nie je nutné, aby na každú žalobnú námietku bola daná súdom podrobná odpoveď** a rozsah povinnosti odôvodniť súdne rozhodnutie sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí byť analyzovaný s ohľadom na okolnosti každého prípadu, **ak však súd v odôvodnení nereaguje na zásadnú, relevantnú námietku**, súvisiacu s predmetom súdnej ochrany prednesenú žalobcom, **je potrebné tento nedostatok považovať za prejav arbitrárnosti** (svojvoľnosti). Súd je povinný dbať na to, aby jeho rozhodnutie bolo presvedčivé, na podporu čoho uvedie dostatočné argumenty.

Pokiaľ teda v posudzovanej veci krajský súd nepreskúmal komplexne námietky žalobkyne (v bodoch 29. až 42. žaloby) obmedziac sa len na konštatovanie, že sú nekonkrétne a v podstate len popierajú závery správnych orgánov, podľa názoru odvolacieho súdu postupoval nedôsledne, a preto prisvedčil žalobkyni v tom, že uvedeným postupom bolo porušené jej právo na spravodlivý a riadny súdny proces, právo domáhať sa zákonom stanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde ako aj zásadu spravodlivého procesu podľa čl. 46 ods. 1 a čl. 38 Listiny základných práv a slobôd. Ústavný súd Slovenskej republiky, ako v odvolaní uviedla žalobkyňa, 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“ (IV. ÚS 115/03).*

Z vyššie uvedených dôvodov bude preto povinnosťou prvostupňového súdu vysporiadať sa so všetkými žalobnými námietkami žalobkyne a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť. Za tohto stavu by bolo predčasné, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky zaujímal stanovisko k námietkam odvolania ohľadne rozhodnutia, čo do merita veci.

Vzhľadom na hore uvedené skutočnosti, odvolací súd rozhodol tak, že napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 221 ods. 1 písm. f/ O. s. p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 O. s. p.).

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

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 1. mája 2011).

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

V Bratislave 16. októbra 2012

**JUDr. Jaroslava Fúrová, v. r.**  
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská