

Súd: Krajský súd Nitra  
Spisová značka: 11S/112/2015  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4015200605  
Dátum vydania rozhodnutia: 06. 04. 2016  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Darina Vargová  
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2016:4015200605.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Dariny Vargovej a členiek senátu JUDr. Marty Molnárovej a JUDr. Evy Šiškovéj, v právnej veci žalobcu: JOLLY - CLUB, s.r.o., Podzámska 9, Nové Zámky, IČO: 36 550 159, zastúpeného Advokátskou spoločnosťou s.r.o., Podzámska 32, Nové Zámky, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 15. 05. 2015 č. 1100304/1/202540/2015, takto

### rozhodol:

Súd z r u š u j e rozhodnutie žalovaného zo dňa 15. 05. 2015 č. 1100304/1/202540/2015 podľa ust. 250j ods. 3 Občianskeho súdneho poriadku a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 423,73 eur, ktorá pozostáva z trov právneho zastúpenia v sume 353,73 eur a z iných trov konania v sume 70,- eur, a to všetko na účet právneho zástupcu žalobcu do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

### odôvodnenie:

Žalobca sa žalobou zo dňa 23. 06. 2015 domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 15. 05. 2015 č. 1100304/1/202540/2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správca dane, t. j. Daňového úradu Nitra zo dňa 25. 02. 2015 č. 9412401/5/412676/2015. Týmto rozhodnutím správca dane podľa ust. § 68 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 2.856,10 eur za zdaňovacie obdobie september 2007. Žalobou napadnutým rozhodnutím žalovaného bol žalobca dotknutý na svojich právach, považuje ho za nezákonné, nakoľko za nezákonné považuje i výsledky daňovej kontroly na dani z príjmov za rok 2007. Rozhodnutia vyplývajúce z daňovej kontroly na dani z príjmov za rok 2007 sú predmetom preskúmania Krajským súdom v Nitre v konaní vedenom pod sp. zn. 26S/11/2014. Výsledky daňovej kontroly a vyrubovacieho konania na dani z príjmov za rok 2007 považoval žalobca za nezákonné a keď tieto boli použité ako pomôcky pre rozhodnutie o dani z pridanej hodnoty za rok 2007, rovnakou vadou nezákonnosti musia trpieť aj tieto rozhodnutia, týkajúce sa dane z pridanej hodnoty za jednotlivé mesiace roku 2007.

Základom pre dorubenie dane z pridanej hodnoty sú informácie a údaje pochádzajúce z kontroly dane z príjmov právnických osôb za rok 2007, ktorá prebiehala u žalobcu a správca dane pri určení dane podľa pomôcok vychádzal len zo záverov uvedenej kontroly, keď práve výsledky kontroly na dani z príjmov za rok 2007 vrátane protokolu zo dňa 31. 05. 2011 použil ako pomôcky. Nezákonnosť rozhodnutí o dani z príjmov za rok 2007 je základom nezákonnosti rozhodnutí, ktoré žalobca napáda touto žalobou. V priebehu celého konania, týkajúceho sa kontroly na dani z príjmu, žalobca namietal nesprávny a nepresvedčivý postup správca dane pre účely určenia základu dane, hlavne z dôvodu, že zistenia správca dane nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní a z celého procesu daňovej kontroly nevyplývajú. Závery správca dane vo veci predchádzajúcej kontroly, týkajúcej sa dane z príjmu za rok

2007, považoval žalobca za rozporné so zásadou predvídateľnosti práva a zásadou právnej istoty. Pokiaľ správca dane vychádzal z týchto nesprávnych záverov aj v konaní o určenie dane z pridanej hodnoty podľa pomôcok, rovnakými vadami trpí i výsledok kontroly na dani z pridanej hodnoty a rozhodnutia o vyrubení rozdielu tejto dane, nakoľko základ týchto zistení je totožný.

Vo veci samej žalovaný svoje rozhodnutie zdôvodnil zvýšením výsledku hospodárenia o sumu 6.171.308,- Sk, ktorú mal správca dane zistiť z nefiškálnych účteniek vydaných žalobcom. Žalobca pritom opakovane namietal, že z vykonaného dokazovania nevyplýva správcovi dane vyčíslená výška nefiškálnych tržieb. Taktiež namietal použité pomôcky (čo do druhu), za ktoré správca dane a žalovaný považovali pri zistení základu dane z príjmov všetky listiny a dôkazy, ktoré nie sú dostatočné na preukázanie tvrdení žalovaného, sú nepresvedčivé, nepreskúmateľné a z matematického hľadiska nesprávne. Správca dane nevydal rozhodnutie na báze objektivity podporenej faktami a dôkazmi, ale na základe svojich hypotéz a domniek, ktoré nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní. Napriek rozsiahlemu dokazovaniu, žiadnym z vykonaných dôkazov nebolo podľa názoru žalobcu potvrdené, že by čo len v jednom prípade žalobca prijal tržbu, ktorú by nebol zdanil a že závery správcu dane sú správne.

Postup žalovaného i správcu dane žalobca namietal i z hľadiska matematického a najmä spochybnil postup žalovaného, ktorý pristúpil k stanoveniu rozdielu dane výpočtom priemernej tržby na jednu „fiškálnu“ účtenku pri danej službe, najmä z dôvodu preukázaného rozdielu medzi dosiahnutými jednotlivými tržbami na jednotlivých účtenkách. Dôkazom nesprávnosti takéhoto postupu je napríklad aj skutočnosť, že jednoznačne preukázané a uznané omyly vo výške 2.444.693,- Sk (storná), sú obsiahnuté približne na dvadsiatich účtenkách, t. j. táto skutočnosť jednoznačne preukazuje, že váha jednej účtenky v tejto množine a v tomto prípade je niekoľkonásobne vyššia oproti ostatným účtenkám, ktorá skutočnosť použitý priemer výrazne skresľuje. Žalobca zdôraznil, že na tunajšom súde prebieha na základe jeho žaloby (v poradí druhej) konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu dane z príjmov právnických osôb za rok 2007, pričom súd rozhodnutie zrušil pre jeho nepreskúmateľnosť.

Závery správcu dane považoval žalobca za nesprávne a irelevantné pre neexistenciu dôkazov na preukázanie správnosti výpočtu dane a pre nesprávne a nejednoznačne zvolené postupy výpočtu domnejšej tržby, čo má priamu súvislosť so zisteniami uvedenými v napadnutom rozhodnutí. Uviedol, že správca dane v tomto konaní pristúpil k určenie dane podľa pomôcok v rozpore s ust. § 48 a nasl. zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov z dôvodu, že pre takýto postup nie je splnená žiadna zo zákonných podmienok, pričom z rozhodnutia správcu dane nie je zrejmé, ktoré zákonné ustanovenie pre stanovenie dane podľa pomôcok použil. Pokiaľ z protokolu o určení dane podľa pomôcok vyplýva nesplnenie si povinnosti žalobcu ako daňového subjektu, potom nie je možné zistiť, aké konkrétne povinnosti si žalobca nesplnil, čo už namietal aj vo vyjadrení k protokolu. Pokiaľ mal správca dane na mysli skutočnosť, že na jeho výzvu žalobca nepredložil požadované účtovné doklady s odôvodnením, že už všetky dal správcovi dane k dispozícii a žiadne iné k dispozícii nemá, rovnako ako nemá žiadne doklady, ktoré by nemal zaúčtované, takúto situáciu nemožno kvalifikovať ako nesplnenie si povinnosti daňového subjektu (žalobcu), ktoré by správcu dane oprávňovali na určenie dane podľa pomôcok. Žalobca odovzdal správcovi dane všetky doklady, ktoré mal k dispozícii, ako i celé účtovníctvo uvedeného roku tak, ako ho mal k dispozícii a spochybňuje oprávnenie správcu dane na určenie dane podľa pomôcok, nakoľko žiadne zo zákonných podmienok pre takýto postup neboli splnené. Čo sa týka samotných pomôcok tak, ako ich príkladom vypočítava ust. § 48 ods. 3 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, za tieto možno považovať len také listiny, ktoré nie sú spochybniteľné a sú dostatočne presvedčivé, čo však nemožno povedať o spise týkajúcom sa dane z príjmov právnickej osoby za rok 2007, ktorý bol celý „ako pomôcky“ použitý, keď v ňom uvedené závery sú tiež len výsledkom určitých pravdepodobných situácií a výpočtov, vychádzajúcich z priemerných údajov podľa úvahy správcu dane. Listiny získané z daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za rok 2007 nie sú spôsobilé byť pomôckami pre určenie základu dane z pridanej hodnoty v jednotlivých mesiacoch roku 2007. Použitie pomôcok v zásade nebolo zákonné, pretože správca dane mal k dispozícii úplné účtovníctvo žalobcu a celý rad dôkazov, z ktorých mal vychádzať. Zo všetkých vyššie uvedených dôvodov považoval žalobca rozhodnutia daňových orgánov za nezákonné s tým, že ich závery nie sú súladné s výsledkami vykonaného dokazovania, nakoľko základ dane uvedený žalobcom v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za mesiac september 2007 je uvedený v

správnej výške. Rozhodnutia daňových orgánov sú nezákonné i pre rozpor s ust. § 3, § 24, § 48 vyššie citovaného zákona (daňového poriadku), nevychádzajú z výsledkov vykonaného dokazovania a tvrdenia žalovaného, ktoré sú základom jeho rozhodnutia neboli preukázané.

Žalovaný podal k žalobe písomné vyjadrenie zo dňa 16. 09. 2015, v ktorom navrhol, aby súd žalobu ako nedôvodnú zamietol. Trval na výroku uvedenom v žalobou napadnutom rozhodnutí o odvolaní, pričom poukázal na odôvodnenie tohto rozhodnutia, ako aj dôkazy, ktoré sú súčasťou predloženého spisu. Nesúhlasil s tým, že jeho rozhodnutie za zdaňovacie obdobie 10/2007 na dani z pridanej hodnoty je nezákonné z dôvodov, že výsledky daňovej kontroly na dani z príjmov sú nezákonné. Tiež nesúhlasil s tým, že z dokazovania nevyplývajú závery správcu dane, ktorý v priebehu daňovej kontroly vykonal rozsiahle dokazovanie (napr. opakované dožiadania na spoločnosť ELCOM s.r.o. o odborné poradenie sa správcu dane so spoločnosťou, ktorá sa zaoberá práve touto problematikou, vypočul množstvo svedkov, zaslal dožiadania na stredné školy, z ktorých študenti praxovali u žalobcu, zaslal dožiadania na miestne príslušných správcov daní, ako aj vyzýval žalobcu na predloženie dôkazov svojho tvrdenia). Správca dane sa teda nespôľahol iba na pomôcky, získané od správcu dane, ktorý vykonával daňovú kontrolu na dani z príjmov, ale vykonal rozsiahle dokazovanie, ktoré je podrobne popísané v rozhodnutí správcu dane, ako aj v žalobou napadnutom rozhodnutí. K námietke žalobcu, že rozhodnutie, vyplývajúce z daňovej kontroly na dani z príjmov za rok 2007, je predmetom preskúmania Krajským súdom v Nitre, uviedol, že Krajský súd v Nitre rozhodnutie správcu dane a žalovaného, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2007 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Správca dane bol teda povinný ďalej vo veci konať a v súlade s vysloveným právnym názorom zistiť výšku nefiškálnej tržby z vydaných nefiškálnych dokladov, čo mu však z dôvodu skartácie dokladov, vydaných žalobcom v roku 2007 z elektronickej registračnej pokladne (ERP) nebolo umožnené. Z uvedeného dôvodu správca dane v priebehu daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty použil ako pomôcky skutočnosti zistené pri daňovej kontrole na dani z príjmov za rok 2007. Námietka žalobcu, že na Krajskom súde v Nitre prebieha na základe druhej žaloby konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správcu dane o vyrubenom rozdieli na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007, nezakladá zákonný dôvod na iné konanie správcu dane, ako to, ktoré vykonal.

Správca dane pri vypracovaní protokolu o určovaní dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2007 podľa pomôcok použil ako pomôcku protokol o výsledku zistenia z daňovej kontroly vykonanej na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007 a tento jeho postup bol legitímny a v súlade so zákonom. V priebehu daňovej kontroly správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, o zistených skutočnostiach informoval žalobcu a niekoľkokrát ho vyzýval na predloženie dôkazov, ktorými by jednoznačne preukázal, že zistenia správcu dane sú nepravdivé. Žalobca však v priebehu daňovej kontroly predkladal správcovi dane iba vyjadrenia, ktoré nevedel preukázať žiadnymi relevantnými dôkazmi. Žalobca predložil dve účtenky (zo dňa 07. 05. 2007 a 09. 07. 2007), ktoré mu správca dane neuznal z dôvodu, že boli vystavené pokladnicou iba účtenky do kuchyne, ktoré nezvyšujú hodnotu počítadla „počet všetkých účteniek“ o jednu jednotku a z uvedených účteniek nebolo možné vyhotoviť náhľadovú účtenku. Na základe uvedeného správca dane znížil počet vydaných nefiškálnych účteniek o 2.895 kusov. Následne v každom mesačnom zdaňovacom období správca dane upravil počet nefiškálnych účteniek o pomernú časť tak, že vydal počet 2.895/12 (počtom mesiacov v roku). Správca dane vyzval žalobcu na predloženie elektronickej registračnej pokladnice za účelom vytlačenia nefiškálnej účtenky podľa informácií, ktoré získal na základe odpovede od spoločnosti ELCOM s.r.o., ktorú požiadal o odbornú pomoc vo veci kontrolných pásov z elektronickej registračnej pokladnice. Žalobca však správcovi dane požadovanú elektronickej registračnú pokladnicu nepredložil, a preto správca dane pokračoval v získavaní ďalších dôkazov a informácií.

Správca dane v priebehu daňovej kontroly získal dôkazy vlastným zisťovaním a nespoliehal sa iba na dôkazy a závery z daňovej kontroly na dani z príjmov za rok 2007. Dbal na to, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane boli zistené čo najúplnejšie, vyzýval žalobcu na predloženie dôkazov, prihliadal na jeho návrhy a zároveň postupoval v súlade s nimi. Žalobca však ani v priebehu daňovej kontroly, ani v priebehu ďalšieho konania nevedel odôvodniť, z akého dôvodu vydal v kontrolovanom zdaňovacom období z celkového počtu vydaných dokladov (účteniek) z elektronickej registračnej pokladnice viac ako 50 % dokladov (účteniek), ktoré boli nefiškálnymi dokladmi, teda účtenkami, na ktorých jednotlivé sumy za predaj tovaru neboli zahrnuté do dosiahnutých tržieb. Celková výška vypočítaných nefiškálnych tržieb za rok 2007 predstavovala 6.171.308,- Sk, z toho na nefiškálne tržby za tovar pripadá 2.077.969,- Sk a na nefiškálne tržby za vlastné výrobky 4.093.339,- Sk.

Správca dane vyrubil na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2007 rozdiel dane v rovnakej výške ako pri pôvodnom rozhodnutí, t. j. 9.591,38 eur. Žalovaný rozhodnutím zo dňa 26. 05. 2014 č. 1100304/1/236930/2014 (právoplatné dňa 02. 06. 2014) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9412401/5/788625/2014. Počas vyrubovacieho konania na dani z pridanej hodnoty do jeho ukončenia existoval uvedený právny stav v konaní na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007. Zároveň žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23. 06. 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23. 02. 2011, ako aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 4Sžf/45/2014 zo dňa 17. 09. 2014, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. Opakovane poukázal na skutočnosť, že dôkazné bremeno je na strane žalobcu, ktorý v priebehu daňovej kontroly nepredložil správcovi dane žiadne relevantné dôkazy a ani žiadnym spôsobom nepreukázal dôvody vydania nefiškálnych účteniek v počte 34.999 kusov, čím sa tieto tržby nezapočítali do tržieb uvedených vo výkaze ziskov a strát žalobca tým ukrátil štátny rozpočet o značnú sumu. Z konania správcu dane v priebehu daňovej kontroly je zrejmé, že správca dane dal žalobcovi dostatok možností a časového priestoru na to, aby svoje konanie odôvodnil a potvrdil dôkazmi, čo žalobca neurobil.

K námietke výpočtu priemernej tržby, pripadajúcej na jednu nefiškálnu účtenku, najmä z dôvodu preukázaného rozdielu medzi dosiahnutými jednotlivými tržbami na jednotlivých účtenkách, žalovaný uviedol, že priemerná tržba na jednu nefiškálnu účtenku bola stanovená ako podiel čistých tržieb a počtu nefiškálnych účteniek, pričom čisté tržby neobsahovali storná „omyly“ v celkovej sume 2.444.693,- Sk, a preto nemôžu vypočítanú priemernú tržbu skresľovať. Poznamenal, že v danom prípade boli splnené zákonné podmienky pre určenie dane podľa pomôcok, nakoľko žalobca nepredložil správcovi dane doklady, potrebné pre správne určenie daňovej povinnosti, nakoľko ich skartoval. Žalovaný nemohol súhlasiť s tým, že žalobca predložil správcovi dane „úplné účtovníctvo“, keď sám priznal, že doklady skartoval. Navyiac, žalobca mal vedomosť o tom, že konanie vo veci podanej žaloby, ktorou žiadal o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, nebolo z dôvodu rozhodnutia Krajského súdu v Nitre ukončené, nakoľko súd rozhodnutie žalovaného zrušil a vrátil vec na ďalšie konanie. Preto takéto konanie žalobcu (skartovanie dokladov - dôkazov) možno považovať za zámerné znemožnenie získania priamych dôkazov, preukazujúcich porušenie daňových zákonov zo strany žalobcu.

V závere svojho vyjadrenia k podanej žalobe žalovaný uviedol „prílohy k žalobe č. k. 11S/112/2015-11 (Zdaňovacie obdobie 9/2007), daňová kontrola DPH 1-12/2007 - určenie dane podľa pomôcok“ s tým, že originály dokladov sú doložené k zdaňovaciemu obdobiu 2/2007 pod sp. zn. 11S/111/2015. Ďalej uviedol, že v prílohe sú listiny pod č. 1 až 58 a pod č. 59-9 až 65-9 sú doklady k žalobe pod sp. zn. 11S/112/2015. Taktiež žalovaný uviedol, že originály dokladov sú založené v spisovom materiály zn. 26S/17/2012. Ďalej uviedol rok 2010 (označené doklady pod 1A - 13A), rok 2011 (označené doklady pod 14A - 41A), rok 2012 (označené doklady pod 42A - 44A), rok 2013 (označené doklady pod 45A - 65A) a rok 2014 (označené doklady pod 66A - 69A).

Žalovaný spolu so svojim vyjadrením k žalobe predložil i listiny, a to rozhodnutie Daňového úradu Nitra, pobočka Nové Zámky zo dňa 25. 02. 2015 č. 9412401/5/412676/2015 (pod č. I. 59-9), ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 2.856,10 eur za zdaňovacie obdobie september 2007, odvolanie (pod č. I. 60-9) žalobcu proti tomuto rozhodnutiu, podklady k DPH na výstupe za obdobie september 2007 a daňové priznania žalobcu (pod č. I. 61-9), predkladaciu správu (pod č. I. 62-9) a žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 15. 05. 2015 (pod č. I. 63-9).

Úlohou súdu bolo preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného zo dňa 15. 05. 2015 a posúdiť, či tento vo vzťahu k žalobcovi postupoval v súlade so zákonom, keď potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 25. 02. 2015, v zmysle ktorého bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2007 v sume 2.856,10 eur.

Podľa § 244 ods. 1, 2 OSP, v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov štátnej správy, orgánov územnej samosprávy, ako aj orgánov záujmovej samosprávy a ďalších právnických osôb, ako aj fyzických osôb, pokiaľ im zákon zveruje rozhodovanie o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy (ďalej len "rozhodnutie správneho orgánu").

Podľa § 250 ods. 1, 4 OSP, účastníkmi konania sú žalobca a žalovaný. Súd aj bez návrhu uznesením priberie do konania účastníka správneho konania, ktorého práva a povinnosti by mohli byť zrušením správneho rozhodnutia dotknuté.

Pri rozhodnutí správneho orgánu vydaného v správnom konaní je žalovaným správny orgán, ktorý rozhodol v poslednom stupni.

Podľa § 250d ods. 1 OSP, žalovaný je povinný v súdom určenej lehote predložiť súdu svoje spisy spolu so spismi orgánu prvého stupňa. Za nesplnenie tejto povinnosti mu súd môže uložiť pokutu do výšky 1 640 eur, a to aj opakovane. Proti rozhodnutiu o uložení pokuty je prípustné odvolanie. Odvolanie voči rozhodnutiu o uložení pokuty vo veci konajúci súd predloží na rozhodnutie príslušnému odvolaciemu súdu až po právoplatnosti rozhodnutia vo veci samej.

Podľa § 250f ods. 1, 2, 3 OSP, súd môže rozhodnúť o žalobe bez pojednávania rozsudkom, ak to účastníci konania zhodne navrhli alebo ak s tým súhlasia a nie je to v rozpore s verejným záujmom.

Súd môže vyzvať účastníka, aby sa vyjadril k prejednaniu veci bez nariadenia pojednávania do 15 dní od doručenia výzvy. Súd môže k výzve pripojiť doložku, že ak sa účastník v určitej lehote nevyjadrí, bude sa predpokladať, že nemá námietky.

Súd môže rozhodnúť o žalobe bez pojednávania rozsudkom aj vtedy, ak zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu z dôvodov uvedených v § 250j ods. 3.

Podľa § 250j ods. 3 OSP, súd zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému správne orgánu na ďalšie konanie, ak bolo rozhodnutie vydané na základe neúčinného právneho predpisu alebo rozhodnutie je nepreskúmateľné pre neúplnosť spisov správneho orgánu alebo z dôvodu, že spisy neboli predložené. Súd zruší rozhodnutie správneho orgánu a konanie zastaví, ak rozhodnutie vydal orgán, ktorý na to nebol podľa zákona oprávnený. Rozsahom a dôvodmi žaloby v týchto prípadoch nie je súd viazaný.

Krajský súd v Nitre ako súd vecne a miestne príslušný (§ 246 ods. 1, § 246a ods. 1 OSP) na konanie v predmetnej veci vyzval žalovaného podľa ust. § 250f ods. 2 OSP, aby sa v lehote 15 dní od doručenia výzvy vyjadril k prejednaniu veci bez nariadenia pojednávania s tým, že ak sa v tejto lehote nevyjadrí, bude sa predpokladať, že nemá námietky proti prejednaniu veci bez nariadenia pojednávania. Žalovanému bola výzva doručená dňa 09. 07. 2015 a v podaní zo dňa 16. 07. 2015 oznámil, že súhlasí s nariadením pojednávania vo veci preskúmania zákonnosti rozhodnutia zo dňa 15. 05. 2015 č. 1100304/1/202540/2015. Následne súd, skúmajúc žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako i postup daňových orgánov, ktorý predchádzal vydaniu tohto rozhodnutia v medziach dôvodov žaloby (§ 249 ods. 2 OSP) dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného zo dňa 15. 05. 2015 je nepreskúmateľné z dôvodu, že žalovaný nepredložil úplný spis týkajúci sa predmetnej veci, t. j. zdaňovacieho obdobia september 2007, a preto bolo potrebné žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zrušiť podľa ust. § 250j ods. 3 OSP (kedy nie je potrebný súhlas účastníkov konania s prejednaním veci bez nariadenia pojednávania) a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. Súd takto rozhodol rozsudkom, ktorý dňa 06. 04. 2016 verejne vyhlásil bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 250f ods. 3 OSP a v pomere hlasov 3:0 (s poukazom na ust. § 3 ods. 9 zák. č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov).

Základným predpokladom pre realizáciu preskúmvacej právomoci súdu v konaní podľa druhej hlavy piatej časti OSP je úplné poznanie a vyhodnotenie všetkých podkladov, z ktorých správny orgán pri rozhodovaní vychádzal.

Pre posúdenie zákonnosti postupu a rozhodnutia správneho orgánu je nevyhnutné, aby vo veci konajúci súd vychádzal jednak zo žaloby žalobcu, ako aj z administratívneho spisu žalovaného správneho orgánu. Pod pojmom "spisy žalovaného správneho orgánu" sa vo všeobecnosti rozumie úplný, žurnalizovaný a originálny spisový materiál správneho orgánu vrátane originálu dokladov o doručení rozhodnutí (prvá veta judikátu zverejneného pod č. 66 v Zbierke rozhodnutí a stanovísk súdov SR č. 4-5/1998, ktorý vychádza z rozsudku NS SR zo dňa 17. 10. 1997 sp. zn. 4 SŽ 40/97 a ktorý je aktuálny aj v súčasnosti), aby nevznikli pochybnosti o postupnosti jednotlivých procesných úkonov a o úplnosti spisu, ktorý je povinný súdu predložiť žalovaný, ktorý vo veci rozhodoval ako odvolací orgán. Vo všeobecnosti sa teda spisom rozumie súbor všetkých písomností zhromaždených správnym orgánom a vzťahujúcich sa k tej istej veci. Ide najmä o podania, vyjadrenia účastníkov konania, zápisnice z ústneho

pojednávania, rozhodnutia, doklady o doručení písomností a podobne. Písomnosti sa do spisu zakladajú v takom poradí, v akom za sebou časovo nasledujú a takto (v tomto slede) sa i žurnalizujú.

V prípade, že žalovaný správny orgán vôbec nepredloží svoj administratívny spis, prípadne predloží neúplný spis alebo len fotokópiu spisu, súd nemôže náležite preskúmať, či správny orgán postupoval a rozhodol v súlade alebo v rozpore so zákonom. Súdu v takom prípade chýbajú základné informácie o rozhodujúcich skutočnostiach majúcich vplyv na rozhodnutie vo veci. Za takej situácie súd v správnom súdnictve nemôže posúdiť, či rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo zo správneho alebo nesprávneho posúdenia veci, či zistenie skutkového stavu žalovaným zodpovedá obsahu spisu, či je dostačujúce pre posúdenie veci. Preto je pri nepredložení administratívneho spisu, pri predložení nekompletného administratívneho spisu alebo len fotokópie administratívneho spisu rozhodnutie žalovaného správneho orgánu nepreskúmateľné, čo samo o sebe zakladá dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia správneho orgánu a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie pre nepreskúmateľnosť. Súd má pri preskúmaní rozhodnutia správneho orgánu nielen oprávnenie, ale najmä povinnosť poznať všetky skutočnosti vyplývajúce z administratívneho spisu, pretože zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia alebo postupu správneho orgánu posudzuje z pohľadu skutkového stavu, ktorý existoval v čase vydania napadnutého rozhodnutia.

V predmetnej veci súd postupoval v zmysle vyššie citovaných zákonných ustanovení a vo výzve zo dňa 06. 07. 2015 vyzval žalovaného, aby súdu predložil administratívny spis súvisiaci s vecou spolu so spisom správcu dane ako prvostupňového daňového orgánu, pričom žalovaného v predmetnej výzve zo dňa 06. 07. 2015 zároveň poučil, čo treba rozumieť pod pojmom spisy žalovaného správneho orgánu (žurnalizovaný a originálny zväzok listín týkajúci sa veci vrátane originálu dokladov o doručení rozhodnutí). Výzva na predloženie spisu bola žalovanému doručená dňa 09. 07. 2015 a dňa 18. 09. 2015 bolo súdu doručené vyjadrenie žalovaného zo dňa 16. 09. 2015 v predmetnej veci, ako i listiny, ktoré žalovaný považoval za administratívny spis k žalobe vedenej pod sp. zn. 11S/112/2015 a týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia september 2007.

Ako už bolo vyššie uvedené, žalovaný spolu so svojim vyjadrením zo dňa 16. 09. 2015 k žalobe predložil dňa 18. 09. 2015 nasledovné listiny: rozhodnutie Daňového úradu Nitra, pobočka Nové Zámky zo dňa 25. 02. 2015 č. 9412401/5/412676/2015 (podľa označenia žalovaného pod č. I. 59-9), ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 2.856,10 eur za zdaňovacie obdobie september 2007, odvolanie (podľa označenia žalovaného pod č. I. 60-9) žalobcu proti tomuto rozhodnutiu, podklady k DPH na výstupe za obdobie september 2007 a daňové priznania žalobcu (podľa označenia žalovaného pod č. I. 61-9), predkladaciu správu (podľa označenia žalovaného pod č. I. 62-9) a žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 15. 05. 2015 (podľa označenia žalovaného pod č. I. 63-9).

Po oboznámení sa s predloženými listinami súd dospel k záveru, že mu nebol predložený úplný administratívny spis žalovaného, nakoľko na základe predložených listín (vyššie označených) nemožno preskúmať žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ani postup správcu dane v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, ktorý predchádzal vydaniu rozhodnutia správcu dane a vydaniu rozhodnutia žalovaného. Na základe predložených listín nie je možné vytvoriť si ani obraz a úsudok o postupnosti vykonaných úkonov a priebehu konania. Navyše podľa zistenia krajského súdu sa v spise nenachádzajú žiadne dôkazy a listiny, ktoré tvorili podklad pre rozhodnutie a na ktoré sa žalobca v podanej žalobe, ale i správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach odvolávajú a z ktorých vychádzali pri svojom rozhodovaní. Obsah predloženého administratívneho spisu potom nezodpovedá skutočnosti a reálnemu stavu administratívneho konania.

V predmetnej veci je súdu z jeho rozhodovacej činnosti známe a uviedol to i žalovaný vo svojom vyjadrení zo dňa 16. 09. 2015 k žalobe (týkajúcej sa dane z pridanej hodnoty a zdaňovacieho obdobia jún 2007) ku konaniu vedenému pod sp. zn. 11S/104/2015, že žalobca podal na tunajší súd samostatné žaloby, o ktorých sa koná pod sp. zn. sp. zn. 15S/17/2015 (zdaňovacie obdobie január 2007), 11S/111/2015 (zdaňovacie obdobie február 2007), 11S/108/2015 (zdaňovacie obdobie marec 2007), 11S/103/2015 (zdaňovacie obdobie apríl 2007), 11S/102/2015 (zdaňovacie obdobie máj 2007), 11S/104/2015 (zdaňovacie obdobie jún 2007), 11S/106/2015 (zdaňovacie obdobie júl 2007), 11S/105/2015 (zdaňovacie obdobie august 2007), 11S/112/2015 (zdaňovacie obdobie september 2007), 11S/110/2015 (zdaňovacie obdobie október 2007), 11S/109/2015 (zdaňovacie obdobie november 2007) a 11S/107/2015 (zdaňovacie obdobie december 2007), pričom sa domáha preskúmania a

zrušenia rozhodnutí žalovaného, ktoré boli vo vzťahu k nemu vydané za jednotlivé vyššie uvedené zdaňovacie obdobia a týkajú sa vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty za tieto zdaňovacie obdobia. Jedná sa teda o rozhodnutia, ktoré boli vydané na základe jednej daňovej kontroly, ale týkajú sa rôznych zdaňovacích období. Predmetom ďalšieho konania vedeného na tunajšom súde pod sp. zn. 26S/11/2014 (podľa vyjadrenia žalovaného zo dňa 16. 09. 2015 v konaní pod sp. zn. 11S/104/2015) je preskúmanie rozhodnutia žalovaného zo dňa 28. 02. 2014, ktoré sa týka dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007. Súd je toho názoru, že povinnosťou žalovaného ako odvolacieho správneho orgánu bolo súdu v jednom konaní predložiť originál úplného a žurnalizovaného administratívneho spisu vrátane dokladov o doručení rozhodnutí a v ostatných prípadoch by bolo možné akceptovať i predloženie fotokópie listín (okrem rozhodnutí a dokladov o ich doručení) opatrených pečiatkou „súhlasí s originálom“, dátumom a podpisom zodpovedného zamestnanca.

Po oboznámení sa s obsahom súdneho spisu a predloženej časti administratívneho spisu žalovaného tak dospel súd k záveru, že rozhodnutie žalovaného zo dňa 15. 05. 2015, týkajúce sa dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2007, nemožno kvalifikovane preskúmať z dôvodu, že žalovaný nepredložil súdu úplný administratívny spis aj napriek tomu, že na jeho predloženie bol riadne písomne vyzvaný. V dôsledku nepredloženia úplného administratívneho spisu, týkajúceho sa predmetnej veci (vyrubenia dane z riadnej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2007), súd nemohol náležite preskúmať, či daňové orgány pri riešení konkrétnych žalobou vymedzených otázok rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesné predpisy, nakoľko mu chýbali základné informácie o rozhodujúcich skutočnostiach majúcich vplyv na rozhodnutie vo veci a nemohol posúdiť, či rozhodnutie žalovaného vychádzalo zo správneho alebo nesprávneho posúdenia veci, či zistenie skutkového stavu zodpovedá obsahu úplného spisu a či je dostačujúce pre posúdenie veci.

Podľa názoru súdu, v konaní správneho súdnictva podľa druhej hlavy piatej časti OSP, nie je úlohou súdu vyhľadávať spisový materiál (administratívny spis správneho orgánu) vzťahujúci sa na konkrétne žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, i kedy tento bol súčasťou iného administratívneho spisu, ktorý bol na výzvu súdu predložený k inému konaniu začatému na základe ďalšej samostatnej žaloby žalobcu, ktorá sa týka iného zdaňovacieho obdobia dane z pridanej hodnoty, resp. inej dane. V predmetnej veci teda nie je úlohou súdu, aby listinné doklady a dôkazy týkajúce sa zdaňovacieho obdobia september 2007, ktoré boli podkladom pre vydanie rozhodnutia správcu dane zo dňa 25. 02. 2015 a napokon i rozhodnutia žalovaného zo dňa 15. 05. 2015 vyhľadával v administratívnom spise, ktorý podľa tvrdenia žalovaného bol pripojený ku konaniu, ktoré sa vedie na tunajšom súde pod inou spisovou značkou a týka sa iného zdaňovacieho obdobia na dani z pridanej hodnoty, príp. i inej dane (daň z príjmov právnickej osoby).

Naviac žalovaný vo svojom vyjadrení zo dňa 16. 09. 2015 uviedol, že originály dokladov sú založené v spise vedenom na tunajšom súde pod sp. zn. 26S/17/2012. Pripojením si tohto spisu súd zistil, že predmetom konania pod sp. zn. 26S/17/2012 bolo preskúmanie rozhodnutia žalovaného zo dňa 30. 04. 2012, ktoré sa týkalo dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007. Jedná sa o právoplatne skončenú vec a administratívny spis bol žalovanému vrátený dňa 18. 12. 2013, čo znamená, že sa v súdnom spise nenachádza.

Pokiaľ žalovaný vo svojom vyjadrení zo dňa 16. 09. 2015 tvrdil, že originály dokladov sú doložené k zdaňovaciemu obdobiu 2/2007 - žaloba pod sp. zn. 11S/111/2015, k tomu je potrebné uviesť, že súd si pripojil i spis vedený na tunajšom súde pod sp. zn. 11S/111/2015 ktorý sa týka zdaňovacieho obdobia február 2007, pričom zistil, že v administratívnom spise, ktorý žalovaný predložil k tejto spisovej značke, sa nenachádzajú žiadne originály dokladov, ktoré by sa týkali dane z pridanej hodnoty a zdaňovacieho obdobia september 2007.

Súd je toho názoru, že žalovaný mal v predmetnej veci predložiť administratívny spis týkajúci sa zdaňovacieho obdobia september 2007, súčasťou ktorého by boli okrem iného i listiny a dôkazy týkajúce sa tohto zdaňovacieho obdobia. Tieto dôkazy súd nemôže vyhľadávať v iných administratívnych spisoch, ktoré žalovaný príp. predložil k inému súdному konaniu.

Nakoľko teda zo strany žalovaného nedošlo k predloženiu súdom požadovaného úplného administratívneho spisu, nezostávalo súdu nič iné, ako postupovať podľa ust. § 250j ods. 3 OSP, zrušiť žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, a to pre

nepreskúmateľnosť žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného zo dňa 15. 05. 2015 spôsobenú práve žalovaným, ktorý predložil neúplný administratívny spis, v ktorom sa nenachádzajú žiadne listinné doklady a dôkazy týkajúce sa zdaňovacieho obdobia september 2007, ani protokol z daňovej kontroly, resp. ďalšie dôkazy, ktoré boli podkladom pre rozhodnutie žalovaného. Nepredložením kompletného administratívneho spisu žalovaný znemožnil súdu preskúmať zákonnosť napadnutého rozhodnutia, ako i postup, ktorý mu predchádzal.

Z uvedeného dôvodu krajský súd napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 15. 05. 2015 č. 1100304/1/202540/2015 zrušil podľa ust. § 250j ods. 3 OSP pre jeho nepreskúmateľnosť spôsobenú nepredložením administratívneho spisu, resp. neúplnosťou administratívneho spisu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Vzhľadom na zrušenie rozhodnutia žalovaného z uvádzaného dôvodu sa súd nezaoberal vecou samou, keďže rozsahom a dôvodmi žaloby v takejto situácii nie je viazaný.

V ďalšom konaní bude povinnosťou žalovaného skompletizovať a riadne zažurnalizovať administratívny spis (v časovej následnosti vzniku, resp. vytvorenia alebo doručenia jednotlivých listín), opätovne rozhodnúť o odvolaní žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane zo dňa 25. 02. 2015, pričom žalovaný svoje rozhodnutie riadne a v súlade s požiadavkami kladenými na preskúmateľnosť rozhodnutia odôvodní. Zároveň sa žalovaný v novom rozhodnutí vysporiada so všetkými námietkami žalobcu vznesenými voči napadnutému rozhodnutiu v podanej žalobe.

O trovách konania súd rozhodol podľa ust. § 250k ods. 1 OSP a úspešnému žalobcovi priznal náhradu účelne vynaložených trov súdneho konania po zaokrúhlení v sume 423,73 eur (trovy právneho zastúpenia v sume 294,78 eur + daň z pridanej hodnoty v sume 58,956 eur + súdny poplatok v sume 70,- eur). Suma 294,78 eur pozostáva z tarifnej odmeny právneho zástupcu žalobcu 278,- eur, t. j. za 2 úkony právnej služby vykonané v roku 2015 (prevzatie a príprava veci, podanie žaloby na súd) podľa uplatnenia právneho zástupcu žalobcu v sume po 139,- eur, a to podľa ust. § 13a ods. 1 písm. a/, c/, ust. § 11 ods. 4, veta prvá, vyhl. č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov a zo sumy paušálnych náhrad 16,78 eur, t. j. 2 x 8,39 eur režijný paušál k úkonom vykonaným v roku 2015. Právny zástupca žalobcu je ako daňový subjekt registrovaný pre daň z pridanej hodnoty pod IČ DPH SK 2022425185 a z toho dôvodu sa potom jeho odmena a náhrady zvyšujú o daň z pridanej hodnoty, a to podľa ust. § 18 ods. 3 vyššie citovanej vyhlášky.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné (ust. § 250ja ods. 1 OSP a contrario).