

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/48/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7019200936
Dátum vydania rozhodnutia: 19. 10. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Peter Potásch
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7019200936.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členiek senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a JUDr. Anity Filovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): DRYÁDA CORPORATION, s.r.o., so sídlom M. R. Štefánika 3504/14, 075 01 Trebišov, IČO: 44 186 266, právne zastúpený: Brázdil & Brázdilová advokátska kancelária s.r.o., so sídlom Trhová 992/1, 960 01 Zvolen, IČO: 50 492 934, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100131887/2019 zo dňa 11.01.2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 8S/131/2019-84 zo dňa 25. marca 2021, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 8S/131/2019-84 zo dňa 25. marca 2021 **z r u š u j e** a vec **v r a c i a** Krajskému súdu v Košiciach na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100131887/2019 zo dňa 11.01.2019 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Košice, pobočka Trebišov č. 101813342/2018 zo dňa 14.09.2018, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 17.389,55 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2009.

2. Krajský súd rozsudok odôvodnil podľa § 140 SSP a odkázal na svoj rozsudok týkajúci sa toho istého žalobcu (DRYÁDA CORPORATION, s.r.o., IČO: 44 186 266, so sídlom v Trebišove, M. R. Štefánika 3504/14) s totožným predmetom konania (k tomu porovnaj bod 15 a bod 16 rozsudku krajského súdu), ktorým bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného o vyrubení rozdielu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“), iba za iné zdaňovacie obdobie - jún 2010, ktorým podľa § 190 SSP žalobu ako nedôvodnú zamietol a účastníkom právo na náhradu trov konania nepriznal. Konkrétne sa jednalo o rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 8S/38/2019 zo dňa 02.07.2020, ktorý sa týkal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného a príslušného správcu dane o vyrubení rozdielu na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2010, a to z dôvodu porušenia povinnosti vyplývajúcej z ustanovení § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH, na rovnakom skutkovom základe, t.j. že žalobca v daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie uviedol výšku zdaniteľných plnení, ktorá nezodpovedala zisteniam správcu dane, kedy správca dane preukázal, že dodanie fakturovaného tovaru (kryštálového cukru,

oleja, energetických drinkov a iných komodít) od dodávateľov žalobcu: REJA CORPORATION s.r.o., Tatra Trade Corporation, s.r.o. a Solid Press Slovakia, s.r.o. nebolo uskutočnené na reálnom komerčnom základe. Žalobca v danom prípade neunesol dôkazné bremeno a v priebehu celého konania, t.j. počas daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania relevantnými dokladmi nepreukázal svoje tvrdenie o tom, že došlo k reálnemu uskutočneniu dodania tovaru od jeho dodávateľov Tatra Trade Corporation, s.r.o., Solid Press Slovakia, s.r.o. a REJA CORPORATION, s.r.o. „v konkurze“ Trebišov ako ich odberateľovi a z tohto dôvodu mu nevzniklo právo na odpočítanie dane z nákupu deklarovaného tovaru v zdaňovacom období jún 2010 v celkovej sume 98 148,19 eura.

3. Dôvody obsiahnuté v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaného č. 100131887/2019 zo dňa 11.01.2019 korešpondujú s dôvodmi jeho rozhodnutia, ktoré bolo predmetom správneho súdneho prieskumu vo veci vedenej na Krajskom súde v Košiciach pod sp. zn. 8S/38/2019, a to vzhľadom na zhodnosť odvolacích námietok žalobcu uvedených v daňovom konaní. Jednotlivé rozhodnutia správcu dane a v nadväznosti na ne aj rozhodnutia žalovaného sa týkali vždy konkrétneho mesiaca počnúc septembrom 2008 a končiac decembrom 2010, ktoré boli zahrnuté do správcom dane kontrolovaného zdaňovacieho obdobia. Zákonosť týchto rozhodnutí napadol žalobca jednou správnu žalobou zo dňa 26.03.2019 doručenou Krajskému súdu v Košiciach dňa 28.03.2019, pričom preskúmanie zákonnosti jednotlivých rozhodnutí žalovaného týkajúcich sa vždy jedného mesiaca kontrolovaného zdaňovacieho obdobia, bolo uznesením Krajského súdu v Košiciach zo dňa 07.11.2019 vylúčené na samostatné konania, ktoré sú vedené na Krajskom súde v Košiciach pod samostatnými spisovými značkami. Z uvedeného je preto zrejmé, že žalobné dôvody obsiahnuté v správnej žalobe zo dňa 26.03.2019 sú totožné pre všetky správne súdne konania, ktoré z nej vzišli.

4. Na všetky žalobné námietky žalobcu dal v plnej miere odpoveď Krajský súd v Košiciach vo vyššie spomínanom rozsudku sp. zn. 8S/38/2019 zo dňa 02.07.2020, kde k žalobcom spochybňovanému dodržaniu procesných lehôt pre výkon daňovej kontroly správny súd konštatoval, že pri výkone daňovej kontroly u žalobcu nedošlo k porušeniu procesných lehôt upravujúcich dobu možnosti vyrubiť daň ani dobu trvania daňovej kontroly. Krajský súd v Košiciach pritom vychádzal z uznesenia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 726/2016 zo dňa 25.10.2016 (č. 52/2016 Zbierky nálezov a uznesení Ústavného súdu Slovenskej republiky), z ktorého citoval: „Daňová kontrola trvajúca dlhšie, ako zákon dovoľuje, narúša súlad jej právne významného výsledku so zákonom nie kvôli jeho formálnemu nerešpektovaniu, ale z dôvodu intenzity daňovej kontroly ako materiálneho zásahu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu tvorenej jeho základnými právami a slobodami. Počas prerušenia daňovej kontroly nemožno uvažovať o realizácii kontrolných úkonov správcu dane, ktoré svojou podstatou kontrolovaný daňový subjekt zaťažujú, a tým ho v jeho slobode a základných právach obmedzujú.“ Ústavný súd Slovenskej republiky v uznesení sp. zn. III. ÚS 726/2016 okrem iného konštatoval, a to k judikatúre Najvyššieho súdu Slovenskej republiky založenej na právnom závere, ktorý nerešpektuje materiálnu stránku obmedzovania základných práv a slobôd verejno-mocenskými zásahmi (sp. zn. 5Sžf/68/2012, sp. zn. 8Sžf/117/2013) nasledovné: „Ústavný súd zdôrazňuje, že prerušená daňová kontrola (či už zákonne alebo nezákonne) nemôže spôsobiť obmedzovanie základných práv a slobôd daňového subjektu, lebo v období prerušenia správca dane nesmie realizovať žiadnu kontrolnú aktivitu. Inou otázkou je celkové predĺženie stavu právnej neistoty kontrolovaného daňového subjektu, keďže je zrejmé, že prerušenie daňovej kontroly raz skončí (rovnako ako samotná daňová kontrola) a následne bude môcť k meritórnemu daňovému rozhodnutiu. Takto ponímané ústavno-právne riziká prerušenia daňovej kontroly však nie sú spôsobilé vyvolať nezákonnosť (a tým aj nepoužiteľnosť) protokolu ako jej finálneho formálneho výsledku, a preto nie sú samy o sebe spôsobilé ani viesť k nezákonnosti rozhodnutia vydaného v daňovom konaní.“ Krajský súd k uvedenému konštatoval, že výhrady a námietky žalobcu nie sú takej intenzity, aby mali potenciál zmeniť skutkové závery správcu dane, ktoré boli východiskom pre právne posúdenie a záver premietnutý nielen do protokolu o výkone daňovej kontroly, ale aj samotného rozhodnutia správcu dane a žalovaného.

5. S námietkou žalobcu, podľa ktorej správca dane, ako aj žalovaný vychádzali z nedostatočne zisteného skutkového stavu z dôvodu jednostranného hodnotenia dôkazov sa správny súd vysporiadal konštatovaním, že „z rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane nesporne vyplýva, že ako jeden z rozhodujúcich dôkazov využil výpoveď svedka B. M. R., ktorý bol konateľom spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o. od 09.05.2002 do 31.10.2010. Tento svedok bol vypočutý aj k ekonomickej činnosti spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o. za zdaňovacie obdobie august 2009 v súvislosti so zdaniteľnými obchodmi pre žalobcu. Svedok uviedol, že predmetné obchody nikdy nemali reálny

komerčný základ a jediným pravým zmyslom bolo získať financie od štátu prostredníctvom DPH. Potvrdil, že spoločnosť, v ktorej bol v tom čase konateľom (Tatra Trade Corporation, s.r.o.) iba vyhotovovala faktúry na pokyn zamestnancov žalobcu (B. K., M. W., E. M.) za odplatu s cieľom znížiť daňovú povinnosť žalobcu na DPH. Aj podľa názoru krajského súdu výsluch zamestnancov žalobcu, ktorých žalobca navrhoval, t.j. B. K., M. W. a E. M., vzhľadom na podrobný popis fungovania obchodných vzťahov medzi žalobcom a obchodnou spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s.r.o., ktorý podrobne uviedol a popísal svedok JUDr. Milan Chovanec, už nebol potrebný. Aj v prípade, že by tieto osoby tvrdili, že sporné obchody sa reálne uskutočnili, ich reálnosť by nebolo možné preukázať výpoveďami týchto osôb, pretože konateľ spoločnosti dodávateľa ich reálnosť vylúčil a potvrdil, že obchodná spoločnosť, v ktorej bol konateľom Tatra Trade Corporation, s.r.o., iba vyhotovovala faktúry za odplatu za účelom zníženia daňovej povinnosti žalobcu na DPH. Samotný žalobca v priebehu daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania preukazoval nadobudnutie potravinárskeho tovaru od spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o. a Solid Press Slovakia, s.r.o. iba listinnými dôkazmi, ale reálny nákup od tejto spoločnosti a následný predaj tovaru už nepreukázal, preto závery žalovaného viedli k vyhodnoteniu, že výhrady a námietky žalobcu nie sú takej intenzity, aby mali potenciál zmeniť skutkové závery správcu dane, ktoré boli východiskom pre právne posúdenie opodstatnenosti práva na odpočet DPH a oslobodenie od povinnosti platiť DPH.“ V predmetnom rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 8S/38/2019 zo dňa 02.07.2020 správny súd zároveň konštatoval neopodstatnenosť ďalšej žalobcovej námietky, podľa ktorej správca dane, ako aj žalovaný v danej veci procesne postupovali v rozpore so základnou ústavnou zásadou uvedenou v čl. 2 ods. 2 a čl. 3 Ústavy Slovenskej republiky. K jej obsahu správny súd uviedol, „že pri plnení svojich úloh daňové orgány sú povinné postupovať v súlade s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, na základe Ústavy Slovenskej republiky, v jej medziach, v rozsahu a spôsobom, ktorý stanoví zákon. Preto daňový poriadok v súlade s týmto zmocnením osobitne upravuje inštitút zisťovania a preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňovému subjektu. Cieľom daňovej kontroly je zabezpečenie podkladov v súčinnosti s daňovým subjektom na zistenie, či si daňový subjekt svoje zákonom stanovené povinnosti splnil.“ Na podporu svojich skutkových a právnych záverov obsiahnutých v rozsudku sp. zn. 8S/38/2019 zo dňa 02.07.2020, správny súd poukázal aj na právne vety vyvedené z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf 44/2013 zo dňa 02.07.2014, týkajúce sa uplatnenia dane z pridanej hodnoty a ekonomického zmyslu konania daňového subjektu, kde správny súd citoval: „Ak konaniu daňového subjektu vzhľadom na skutkové okolnosti posudzovanej veci chýba akýkoľvek ekonomický zmysel, je potom potrebné, vzhľadom na všetky okolnosti posudzovanej daňovej veci vyvodiť logicky záver, že i napriek formálnemu deklarovaniu podmienok vyplývajúcich zo zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, bolo v danom prípade zo strany daňového subjektu sledovanie jediného účelu, a to iba získanie nadmerného odpočtu. Takémuto konaniu daňového subjektu nemožno prostredníctvom daňového práva poskytnúť pre daňové účely príslušnú ochranu v rámci súdneho prieskumu.“

6. Na doplnenie argumentácie správneho súdu vyslovenej v rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 8S/38/2019 zo dňa 02.07.2020 správny súd uviedol, že všetky rozhodnutia žalovaného, ktoré žalobca napadol správnu žalobou zo dňa 26.03.2019 sa týkali rovnakého predmetu obchodu (komodity ako stolový olej, cukor, ryža, energetické nápoje a iné), rovnakých obchodných partnerov (REJA CORPORATION, s.r.o. „v konkurze“, Trebišov, Tatra Trade Corporation, s.r.o., Solid Press Slovakia, s.r.o. a ďalší) a tiež rovnakého obdobia, kedy tieto obchody prebiehali (roky 2009, 2010 a čiastočne aj 2008). Zo všetkých protokolov, ktoré mal správca dane k dispozícii a ktoré sa týkali daňových kontrol vykonaných u vyššie uvedených spoločností vyplynula informácia, že spoločnosti REJA CORPORATION, s.r.o. „v konkurze“, Trebišov, Solid Press Slovakia s.r.o., Tatra Trade Corporation, s.r.o., ktoré v mesiaci december 2009 fakturovali žalobcovi dodávky energy drink (pozn.: energetických nápojov) a stolového oleja sa správny súd dôsledne zaoberal aj v konaní vedenom na Krajskom súde v Košiciach pod sp. zn. 8S/38/2019, čo napokon vyplýva aj z odôvodnenia rozsudku zo dňa 02.07.2020 vydanom v tomto konaní. Správny súd aj v tomto prípade konštatoval, že obchodovanie s vyššie uvedenými fakturovanými komoditami prebiehalo medzi spomínanými spoločnosťami bez ekonomického opodstatnenia, výlučne za účelom uplatňovania odpočtov dane z pridanej hodnoty. Z obsahu rozsiahleho administratívneho spisu vyplýva, že správca dane dôsledne preveroval skutočnosti vyplývajúce z predložených faktúr, ktoré žalobcovi vystavili jeho dodávateľia tovarov a služieb, ako aj informácie o obchodných vzťahoch medzi žalobcom a jeho obchodnými partnermi (dožiadania, výsluchy svedkov, poznatky získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií). Naopak, žalobca reagoval na zistenia správcu dane výlučne predložením faktúr a dodacích listov na začiatku daňovej kontroly, čím ale

nesplnil hmotno-právne podmienky vyplývajúce z § 49 ods. 2 zákona o DPH na priznanie uplatneného odpočtu dane z pridanej hodnoty.

7. O trovách konania rozhodol súd podľa § 167 a nasl. SSP, podľa ktorého účastníkom právo na náhradu trov konania nepriznal, pretože žalobca nemal v konaní úspech celkom ani z časti a žalovanému nevznikli také dôvodne vynaložené trovy konania, ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

8. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej ako „kasačný sťažovateľ“ alebo „sťažovateľ“) riadne a včas kasačnú sťažnosť a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil podľa § 462 ods. 1 SSP, alternatívne, aby podľa § 462 ods. 2 SSP zmenil rozsudok krajského súdu tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania. Kasačnú sťažnosť odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP a z dôvodu nepreskúmateľnosti a nedostatku dôvodov rozsudku správneho súdu (čo kasačný súd subsumoval pod dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP).

9. Sťažovateľ považoval procesný postup krajského súdu za nehospodárny, neúčelný a zneprehľadnil počet a stav jednotlivých vecí.

10. Nesprávne právne posúdenie podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP videl sťažovateľ v tom, že správny súd mal rozhodnúť vo viacerých skutočnostiach nesprávne. Sťažovateľ namietal závery správneho súdu, že deklarovaný obchod bol umelo vytvorenou transakciou za účelom zneužitia práva a získania daňovej výhody. Mal za to, že k porušeniu zákona nedošlo a rozhodnutie žalovaného o vyrubení rozdielu dane nebolo zákonné, nevychádzalo zo spisov a nebolo dostatočne odôvodnené. Rovnako nesúhlasil so záverom správneho súdu, že zákonné lehoty na výkon daňovej kontroly boli dodržané a že súd nebol oprávnený skúmať účelnosť prerušenia výkonu daňovej kontroly. Správny súd konštatoval, že trvanie prerušenia konania bolo odôvodnené čakaním na obdržanie odpovede z MVI, ale aké konkrétne otázky správca dane vlastne položil, čo nimi sledoval a zisťoval, z rozsudku nevyplýva. Nie je zrejmy ani dôvod trvania výmeny informácií.

11. Správny súd podľa sťažovateľa nevenoval pozornosť tomu, či žalovaný v rozhodnutí skutočne vyhodnotil všetky zistené skutočnosti vo vzťahu k sťažovateľovi. Namietal, že daňové orgány vykonali široké dokazovanie, ale ako podklad pre rozhodnutie vzali do úvahy prevažne len výpoveď svedka JUDr. Chovanca. Správny súd v rozsudku nevyhodnotil detailné príklady nesprávnych a nepodložených skutkových záverov žalovaného.

12. Podľa sťažovateľa správny súd nesprávne vyhodnotil i nedôvodnosť vypočutia sťažovateľom navrhovaných svedkov. Nemožno zistiť, akým spôsobom krajský súd dospel k nevyvrátenosti tvrdení svedka JUDr. Chovanca. Správny orgán mal podľa názoru sťažovateľa navrhované dôkazy vykonať a až potom riešiť ich dôkaznú silu.

13. Záverom argumentoval, že krajský súd tiež nevyhodnotil ním prezentované podstatné námietky o existencii ďalších dôkazov. Taktiež svedkovia popísali bližšie existenciu reálneho dodania tovaru, prepravu tovaru, dopravcov, sklady a tieto výpovede ostali bez povšimnutia.

14. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojom stanovisku k žalobe, námietky sťažovateľa považoval za neopodstatnené a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

III.

Konanie pred kasačným súdom

15. Prejednávaná vec bola dňa 17.06.2021 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie - podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 4S - sp. zn.:

4Sžfk/48/2021. S účinnosťou ku dňu 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom technickými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie kasačného senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

17. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 8S/131/2019-84 zo dňa 25.03.2021, ktorým tento zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100131887/2019 zo dňa 11.01.2019 potvrdzujúceho prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

18. Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu ustálil, že správca dane u žalobcu vykonal kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie september 2009. O výsledku kontroly vyhotovil protokol č. 136808/2016 z 09.02.2016, ktorý bol podkladom pre vydanie rozhodnutia č. 102904039/2016 zo dňa 08.04.2016, ktorým sťažovateľovi vyrubil rozdiel dane v sume 17.389,55 eura. Žalovaný na podklade odvolania sťažovateľa rozhodnutie správcu dane rozhodnutím č. 100597172/2018 z 21.03.2018 zrušil. Následne správca dane vykonal vo vyrubovacom konaní ďalšie dokazovanie, avšak nezmenil výsledok pôvodného rozhodnutia a neuznal právo sťažovateľa na odpočítanie dane. Prvostupňové rozhodnutie správcu dane bolo potvrdené napadnutým rozhodnutím žalovaného.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

19. Kasačný súd konštatuje, že obdobným námietkam sťažovateľa, avšak týkajúcimi sa iných zdaňovacích období, sa už venoval vo svojich v rozhodnutiach sp.zn. 10Sžfk/46/2018 (zdaňovacie obdobie august 2008), sp.zn. 5Sžfk/38/2020 (zdaňovacie obdobie september 2008), sp.zn. 2Sžfk/35/2017 (zdaňovacie obdobie jún 2009), sp.zn. 5Sžfk/56/2017 (zdaňovacie obdobie august 2009) a sp.zn. 10Sžfk/7/2018 (zdaňovacie obdobie október 2009), sp.zn. 1Sžfk/72/2021 (zdaňovacie obdobie december 2009). Kasačný súd následne z dôvodu nedostatočného odôvodnenia rozsudky správneho súdu vo všetkých veciach zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie.

20. Podľa ustanovenia § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

21. Podľa § 464 ods. 2 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola aspoň v piatich prípadoch predmetom konania pred kasačným súdom na základe skoršej kasačnej sťažnosti podanej tým istým sťažovateľom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na svoje skoršie rozhodnutia, a ak sa v celom rozsahu stotožňuje s ich odôvodnením, ďalšie dôvody už nemusí uvádzať. V tomto kontexte senát kasačného súdu odkazuje v konkrétnostiach na rozsudok kasačného súdu vo veci sp. zn. 1Sžfk/72/2021 zo dňa 24. mája 2022, a to na body 22 až 35 uvedeného rozsudku:

„22. Podľa § 139 ods. 1 SSP v písomnom vyhotovení rozsudku sa po slovách „V mene Slovenskej republiky“ uvedie označenie správneho súdu, mená a priezviská sudcov rozhodujúcich vo veci, presné

označenie účastníkov konania a ich zástupcov, účasť prokurátora, označenie prejednávanej veci, znenie výroku, odôvodnenie, poučenie o prípustnosti kasačnej sťažnosti, o lehote na podanie kasačnej sťažnosti, o náležitostiach kasačnej sťažnosti, o povinnom zastúpení advokátom v kasačnom konaní alebo o neprípustnosti opravného prostriedku, deň a miesto vyhlásenia.

23. Podľa § 139 ods. 2 SSP v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

24. Právo na spravodlivý proces zahŕňa právo na prístup k súdu, právo na nezávislý a nestranný súd, právo na verejnosť konania a rozhodnutia, právo na rozhodnutie v primeranej lehote a právo na spravodlivé prejednanie veci, do ktorého okrem iného patrí aj právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Rozhodnutie súdu musí byť odôvodnené a musí byť z neho dostatočne zrejmé, na základe čoho súd dospel k svojmu rozhodnutiu. Aj keď nie je nevyhnutné, aby sa súd vysporiadal s úplne všetkými argumentmi účastníkov, vyjadrenie, ktoré bolo akceptované a malo rozhodujúci vplyv na výsledok sporu, musí byť zdôvodnené jasne a nepochybné.

25. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že krajský súd sa nevysporiadal s námietkou uplatnenou v žalobe - konkrétne s tvrdením, že nebolo preukázané prevzatie tovaru od dodávateľa Solid Press Slovakia, s.r.o. Aj podľa názoru kasačného súdu, krajský súd ani jednou vetou nezodôvodnil v čom spočívalo popretie dodania tovaru u spoločnosti Solid Press Slovakia s.r.o.

26. Kasačný súd poukazuje na to, že odôvodnenie je časťou rozsudku, v ktorej správny súd vysvetľuje, akým spôsobom a z akých dôvodov dospel ku konkrétnemu rozhodnutiu. Preto zákon ustanovuje konkrétne zákonné požiadavky na obsah odôvodnenia rozsudku tak, aby z neho bola zrejmá jeho opodstatnenosť, zákonnosť a spravodlivosť. Zatiaľ čo vo výroku správny súd vyslovuje, ako rozhodol, z odôvodnenia musí vyplynúť, prečo tak rozhodol. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé a taktiež preskúmateľné z pohľadu kasačného súdu (Baricová J. a kol. Správny súdny poriadok. Komentár. Bratislava. C.H.BECK, 2018.s. 720)

27. Súd považuje za nevyhnutné uviesť, že arbitrárnosť a zjavná neodôvodnenosť rozhodnutí súdov je najčastejšie daná rozporom súvislosti ich právnych argumentov a skutkových okolností prejednávaných prípadov s pravidlami formálnej logiky alebo absenciou jasných a zrozumiteľných odpovedí na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (napr. IV. ÚS 115/03).

28. Náležitosti odôvodnenia rozsudku sa odlišujú od spôsobu, akým správny súd o podanej správnej žalobe meritorne rozhodne. V prípade, ak správny súd žalobu zamietne tak, ako tomu bolo v prejednávanej veci, nepostačuje, aby sa obmedzil na konštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia správneho orgánu, ale je povinný sa náležite venovať všetkým podstatným tvrdeniam účastníkov konania a následne sa nimi aj vysporiadať v odôvodnení svojho rozhodnutia.

29. Podľa ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky predstavuje požiadavka riadneho odôvodnenia rozhodnutia jeden zo základných atribútov spravodlivého procesu. Dodržanie povinnosti odôvodniť rozhodnutie má zaručiť transparentnosť a kontrolovateľnosť rozhodovania súdov a vylúčiť ľubovôľu, nakoľko iba vecne správne a náležité, t.j. zákonom predpísaným spôsobom odôvodnené rozhodnutie, je spôsobilé napĺňať ústavné kritériá vyplývajúce pre neho jednak z Ústavy Slovenskej republiky, ako aj z Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

30. V zmysle ustanovení čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, má účastník súdneho konania právo na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, v ktorom sa súd jasným, právne korektným a zrozumiteľným spôsobom vysporiada so všetkými skutkovými a právnymi skutočnosťami a dôkazmi, ktoré sú na rozhodnutie vo veci podstatné a právne významné, a teda na také rozhodnutie, ktoré nie je zjavne neodôvodnené ani arbitrárne.

31. Kasačný súd v súvislosti s problematikou odôvodnenia súdneho rozhodnutia poukazuje na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS 825/2016 zo dňa 28.02.2017, v ktorom ústavný súd konštatoval, že „To, že právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady spravodlivého súdneho konania, jednoznačne vyplýva z ustálenej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva. 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 (Ruiz Torija c. Španielsko z 9. decembra 1994, séria A, č. 303 - A, s. 12, § 29, Hiro Balani c. Španielsko

z 9. decembra 1994, séria A, č. 303 - B, Georgiadis c. Grécko z 29. mája 1997, Higgins c. Francúzsko z 19. februára 1998).

32. Rovnako sa ústavný súd vyjadril k povinnosti súdov riadne odôvodniť svoje rozhodnutie aj v náleze č. k. III. ÚS 119/03-30. Ústavný súd 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).

33. Z ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky taktiež vyplýva, že „Súd by mal vo svojej argumentácii, obsiahnutej v odôvodnení svojho rozhodnutia, dbať aj na jeho celkovú presvedčivosť, teda na to, aby premisy zvolené v rozhodnutí, ako aj závery, ku ktorým na základe týchto premís došiel, boli pre širšiu právnickú (ale aj laickú) verejnosť prijateľné, racionálne, ale v neposlednom rade aj spravodlivé a presvedčivé. Odôvodnenie má obsahovať dostatok dôvodov a ich uvedenie má byť zrozumiteľné. Súd je povinný formulovať odôvodnenie spôsobom, ktorý zodpovedá základným pravidlám logického, jasného vyjadrovania a musí spĺňať základné gramatické, lexikálne a štylistické hľadiská. Nedostatky odôvodnenia zakladajú vadu nepreskúmateľnosti rozhodnutia.“ (Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp.zn. I. ÚS 114/08 zo dňa 12.06.2008).

34. Krajský súd pri odôvodňovaní napadnutého rozsudku nepostupoval v zmysle vyššie uvedených zákonných pravidiel. V odôvodnení rozsudku absentuje zo strany správneho súdu vysporiadanie sa s námietkou žalobcu uvedenou v žalobe, že nebolo preukázané prevzatie tovaru od dodávateľa Solid Press Slovakia, s.r.o., keď krajský súd sa s touto námietkou vôbec nezaoberal.

35. Ako vyplýva z uvedeného, odôvodnenie napadnutého rozsudku nemožno považovať za presvedčivé a zákonné. Svojím postupom krajský súd porušil právo žalobcu na spravodlivý proces, ktoré vychádza z čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy SR.“

22. Kasačný súd po preskúmaní uvedeného záveru, ktorý prevzali jednotlivé senáty kasačného súdu, postupoval podľa § 464 ods. 2 SSP, kedy sa v celom rozsahu stotožnil so závermi uvedenej rozhodovacej činnosti, a preto v konkrétnostiach odkazuje na ich odôvodnenie (k tomu pozri toto odôvodnenie vyššie).

23. Vzhľadom na uvedené skutočnosti kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Úlohou správneho súdu v ďalšom konaní bude vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby a následne rozhodnúť, pričom správny súd bude povinný svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť.

24. Podľa § 467 ods. 3 SSP ak kasačný súd zruší rozhodnutie správneho súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie a v kontexte s vyššie citovaným ustanovením o trovách kasačného konania, o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne správny súd.

25. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **n i e** je prípustný.