

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/77/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7021200489
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 02. 2026
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2026:7021200489.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a JUDr. Vlastimila Pavlikovského, v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): JUDr. Marek Radačovský, so sídlom: Žriedlová 3, 040 01 Košice, IČO: 35 553 961 správca konkurznej podstaty úpadcu: RB, Veľké Kapušany s.r.o., IČO: 36 602 809 so sídlom: Veľké Kapušany, ul. Zelená 273/36, právne zastúpený: Advokátska kancelária Žoldoš & PARTNERS, s.r.o., so sídlom: Žriedlová 3, 040 01 Košice, IČO: 53 540 964, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100810702/2021 zo dňa 12. mája 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. KE- 6S/66/2021- 129 zo dňa 24. júna 2025, takto

rozhodol:

Rozsudok Správneho súdu v Košiciach č. k. KE- 6S/66/2021- 129 zo dňa 24. júna 2025 sa zrušuje a vec sa vracia Správnemu súdu v Košiciach na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

I. Konanie pred správnym súdom

1. Správny súd v Košiciach (ďalej aj „správny súd“) rozsudkom č. k. KE- 6S/66/2021- 129 zo dňa 24. júna 2025 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 100810702/2021 zo dňa 12. mája 2021 (ďalej ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 101788468/2020 zo dňa 23.11.2020, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Daňový poriadok“) žalobcovi určený rozdiel dane v sume 98.774,13 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2012. O trovách konania rozhodol podľa § 168 SSP tak, že účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

2. Správny súd k námietke prekročenia zákonom obmedzenej dĺžky daňovej kontroly vo svojom odôvodnení uviedol, že zákonom stanovená dĺžka daňovej kontroly je maximálne jeden rok, pričom počas prerušenia daňovej kontroly za účelom získania informácií spôsobom podľa osobitného predpisu táto lehota neplynie (§ 46 ods. 10 v spojení s § 61 ods. 1 písm. b) a § 61 ods. 5 Daňového poriadku). Nie je pochybné to, že bez období prerušenia dĺžka daňovej kontroly v prípade žalobcu nepresiahla obdobie jedného roka, teda zákonom stanovenú maximálnu dĺžku daňovej kontroly. Všeobecne však k námietkam žalobcu v tomto smere uviedol, že boli formulované všeobecne a preto sú nepreskúmateľné, pričom úlohou súdu nie je vyhľadávať v administratívnom spise konkrétne okolnosti, ktoré by napĺňali alebo vyvracali takto formulované námietky. Osobitne, ak v predmetnej veci, bola daňová kontrola dvakrát prerušená z dôvodu viacerých žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej ako „MVI“).

3. K uvedeným námietkam dodal, že pre účelnosť MVI je určujúci okruh žiadaných informácií a ich potencionálna relevantnosť z hľadiska kontrolou preverovaných skutočností. Pričom ani prípadné nepremietnutie získaných informácií pri formulovaní vlastných záverov finančných orgánov nie je okolnosťou, ktorá by bez ďalšieho mohla zakladať neúčelnosť MVI, či nedôvodnosť prerušenia kontroly pre MVI, nakoľko tieto závery sú už vecou hodnotenia dôkazov a právneho posúdenia veci. K trvaní MVI a prekročeniu lehôt a ich dosahu na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly správny súd poukázal na to, že povahou lehôt na poskytnutie MVI stanovených v tomto nariadení a otázkou ich vplyvu na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly správcom dane z dôvodu realizácie MVI sa už zaoberal Súdny dvor Európskej únie, keď vo veci C-186/20, HYDINA SK s.r.o. zo dňa 30.09.2021. Pokiaľ teda ide o celkovú dĺžku trvania daňovej kontroly vrátane jej prerušenia (skoro piatich rokov), táto bola v predmetnej veci síce na hranici rozumnej prípustnosti toho, koľko môže daňová kontrola trvať, avšak ani táto okolnosť neumožňuje vzhľadom na individuálne okolnosti predmetnej daňovej veci celkovú dĺžku daňovej kontroly považovať za neproporcionálnu.

4. K námietke týkajúcej sa uplynutia päťročnej lehoty na vyrubenie dane správny súd poukázal na § 61 ods. 5 daňového poriadku podľa ktorého, dôsledkom prerušenia daňového konania je neplynutie lehôt podľa daňového poriadku, teda vrátane lehoty pre zánik práva vyrubiť daň podľa § 69 ods. 1 Daňového poriadku. Iný výklad by nevyhnutne znamenal, že každá daňová kontrola (okrem kontroly začatej na podnet orgánov činných v trestnom konaní v zmysle § 69 ods. 4 daňového poriadku) by musela byť ukončená do piatich rokov od konca roka, v ktorom okrem iného vznikla povinnosť podať daňové priznanie, pričom takýto výklad nie je možné ustáliť zo znenia, ako ani z účelu vzťahujúcej sa právnej úpravy.

5. Správny súd poukázal na to, že päťročná lehota na vyrubenie dane plynula od 01.01.2013 a bez prerušenia tejto lehoty by uplynula dňom 31.12.2017. Avšak vzhľadom na prerušenie daňovej kontroly v trvaní viac ako troch rokov a tým aj prerušenia plynutia päťročnej lehoty pre zánik práva vyrubiť daň a vzhľadom na ukončenie daňovej kontroly dorúčením protokolu žalobcovi dňa 08.10.2019, v čase doručenia tohto protokolu ešte nedošlo k uplynutiu päťročnej lehoty pre zánik práva vyrubiť daň, a dorúčením protokolu táto lehota začala plynúť znovu v zmysle § 69 ods. 2 a 3 Daňového poriadku.

6. K žalobcom namietanej absencii označenia sídla Daňového úradu Košice v súlade s Daňovým poriadkom, ktorý ako zákonnú náležitosť protokolu neuvádza sídlo pobočky, ale výlučne sídlo daňového úradu, správny súd uviedol, že takýto nedostatok protokolu z daňovej kontroly nie je možné považovať za vadu, ktorá by bola spôsobilá zakladať jeho nezákonnosť, v dôsledku čoho túto žalobnú námietku hodnotil ako nedôvodnú.

7. Ako nedôvodnú vyhodnotil aj námietku žalobcu o nevykonaní dôkazov vo vyrubovacom konaní, resp. nevysporiadania sa žalovaného s obdobnou odvolacou námietkou. Predpokladom preskúmateľnosti akejkoľvek žalobnej námietky je, aby z nej bolo zrejmé z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté rozhodnutie za nezákonné. Označená námietka žalobcu však takýmito charakteristikami nedisponuje, je formulovaná všeobecne a už z toho dôvodu je nepreskúmateľná a tým nedôvodná.

8. Žalobca v tejto časti zároveň namietal, že pri daňových kontrolách u neho vykonaných tým istým správcom dane za zdaňovacie obdobia roku 2011 neboli zistené žiadne pochybenia a uvedené svedčí o rozdielnosti postupu a rozhodovania správcu dane v obdobných veciach. Správny súd v tomto smere uviedol, že samotné vedenie iných daňových kontrol a ich závery nepreukazujú rozdielnosť postupu a rozhodovania správcu v obdobných veciach, nakoľko v každej jednotlivéj veci je určujúce autonómne vyhodnotenie konkrétnej dôkaznej situácie.

9. K námietke hodnotenia dôkazov a vlastných skutkových a právnych záverov žalovaného a správcu dane správny súd konštatoval, že žalobcovi bolo odmietnuté priznanie práva na oslobodenie od DPH pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu v posudzovanom zdaňovacom období z dôvodu účasti na daňovom podvode. Tento dôvod bol v rozhodnutí správcu dane, ako aj v preskúmanom rozhodnutí vyjadrený dostatočne jasne a určito, a teda zo strany žalovaného nedošlo k zmiešavaniu tohto dôvodu s inými dôvodmi nepriznania práva na oslobodenie od dane. Aplikácia právneho inštitútu daňového podvodu je možná aj vo vzťahu k právu na oslobodenie od dane v spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Zároveň podoťkol, že nemôže obstať argumentácia žalobcu, že len v prípade podvodného konania na predchádzajúcom článku reťazca a nie nasledujúcom článku prichádza do úvahy neuznanie práva, čo dával do súvislosti s tým, že v danom prípade sa neuznanie práva týkalo odberateľskej faktúry vystavenej daňovým subjektom pre svojho odberateľa.

10. Správny súd ďalej poukázal na to, že predpoklady pre posúdenie veci ako daňového podvodu tvorí tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu (rozhodnutie súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-439/04 a C- 440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL zo dňa 06.07.2006).

Z obsahu napadnutého rozhodnutia v spojení s rozhodnutím správcu dane vyplýva, že v predmetnej veci bolo finančnými orgánmi vykonané rozsiahle dokazovanie, na základe ktorého ustálili a popísali existenciu obchodných reťazcov obchodovania s hutným materiálom s medzinárodnými prvkami pri nákupe aj dodaniach. Analyzovali obchodovanie žalobcu, jeho odberateľov a ďalších spoločností vo fakturačných reťazcoch a ustálili, že účelom týchto obchodných reťazcov bolo získanie daňovej výhody, keď medzi určenými obchodníkmi dochádzalo k opakovaným prefakturáciám a premiestňovaniu toho istého hutného tovaru do kruhu, znižovaniu jeho ceny iba kvôli získaniu DPH na určených maďarských a slovenských spoločnostiach v priebehu celého roka 2012 (tovar bol niekoľko mesiacov predmetom opakovaných prefakturácií a prepravy v rámci viacerých členských krajín), tiež ustálil nepriznanie, či neodvedenie dane na niektorých stupňoch reťazca. Správny súd dodal, že subjektívne neobsiahnutie logiky vymedzenia pojmov v napadnutom rozhodnutí neprestavuje spôsobilý dôvod na spochybnenie ich správnosti. Správny súd v tejto súvislosti opakovane zdôraznil nekonkrétnosť žalobcových námietok.

11. V ďalšom správny súd uviedol, že hoci je možné prisvedčiť žalobcovi, že neuplatnenie všetkých zmluvných oprávnení voči jeho odberateľom v prípade nesplnenie ich záväzkov riadne a včas, nespárovanie platieb s vystavenými faktúrami, postupovanie pohľadávok voči odberateľom iným subjektom, nie sú zákonom nedovolenými konaniami, avšak to neznamená, že v okolnostiach danej veci nepredstavujú neštandardné postupy žalobcu aj s ohľadom na rozsah takýchto postupov a štruktúru reťazcov obchodov. Preto podľa názoru správneho súdu, ak finančné orgány takéto okolnosti na strane žalobcu hodnotili ako neštandardné a nasvedčujúce daňovému podvodu (vrátane vedomostnej zložky) námietky žalobcu uvedené neboli spôsobilé spochybniť. Obdobne to platí aj o namietanom hodnotení neprehľadnosti zmluvných vzťahov žalobcu a jeho odberateľov, ako aj o charakteristikách maďarských odberateľov.

12. Správny súd nehodnotil ako dôvodnú ani námietku, že charakteristika maďarských odberateľov nepredstavuje preukázané zistenia, ak sa opiera len o zistenia iného správcu a správca dane nevykonal ako dôkaz výsledok daňových kontrol v Maďarsku vo vzťahu k týmto odberateľom. Naopak zdôraznil, že informácie získané prostredníctvom MVI od maďarského správcu dane predstavujú relevantný dôkaz vo vzťahu k preverovaným odberateľom.

13. V súvislosti s preukázaním vedomostnej zložky účasti na daňovom podvode a nedodržania náležitej obozretnosti správny súd uviedol, že samotné preverenie plnenia si povinnosti odberateľmi vo verejných registroch a ich registrácie na DPH predstavuje len čiastkový a vo svojej podstate elementárny postup pri akomkoľvek preverovaní obchodných partnerov, a už len preto, uvedeným nemôže byť vyčerpaná požiadavka náležitej obozretnosti podnikateľa a prijatia rozumných opatrení smerujúcich k tomu, aby sa daňový subjekt nestal svojim obchodom účastným na daňovom podvode. Pričom reťazce obchodovania s hutným materiálom vymedzené v predmetnej veci, ktorých bol žalobca súčasťou predstavovali okolnosť, pri ktorej sa preverovanie odberateľov vo verejných registroch nejaví ako primerané. Rovnako podotkol, že nie je možné zamieňať podvodné konanie v zmysle trestnoprávnom s daňovým podvodom v zmysle administratívno-právnom, nakoľko ide o dva odlišné inštitúty, u ktorých je síce možný prienik, avšak preukázanosť daňového podvodu v zmysle administratívno-právnom nie je žiadnym spôsobom podmienená preukázaním trestnoprávného konania.

14. Záverom správny súd nevyhodnotil ako dôvodnú ani námietku žalobcu, ktorou namieta nedostatočné vysporiadanie sa žalovaného s jeho odvolacími námietkami. Z rozhodnutia žalovaného bolo podľa neho zrejme akým spôsobom sa vysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu a dôvody jeho rozhodnutia necharakterizuje zmatečnosť, nedostatok dôvodov a nepreskúmateľnosť.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

15. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa v § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP a navrhol, aby kasačný súd v zmysle § 462 ods. 1 SSP napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby mu súd priznal nárok na náhradu trov konania.

16. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že napadnutý rozsudok obsahuje namiesto zodpovedania legitímnych a elementárnych právnych otázok nastolených správnu žalobou, množstvo všeobecných konštatovaní a citácií, a to bez premietnutia týchto všeobecných konštatácií na konanie, ktoré pred správnym súdom prebiehalo vo vzťahu k administratívne konaniu, ktoré bolo voči daňovému subjektu vedené.

17. Podľa sťažovateľa bol rozsudok nedostatočne odôvodnený vo vzťahu k vyhodnoteniu dĺžky daňovej kontroly. Správny súd síce uviedol všeobecné tézy o neúčelnosti podaných žiadostí o MVI, avšak tieto tézy neaplikoval na prejednávajúcu vec a konkrétny obsah žiadosti o MVI v kontexte účelnosti

nevyhodnotil. Daňová kontrola spolu s prerušeniami trvala u daňového subjektu spolu 1799 dní, čo v žiadnom prípade nemožno hodnotiť ako proporcionálnu dĺžku konania, aj po zohľadnení období jej prerušenia.

18. Sťažovateľ ďalej poznamenal, že pokiaľ zákonodarca stanovil hmotnoprávnu lehotu 1 rok na vykonanie daňovej kontroly, pričom správca dane viedol predmetnú daňovú kontrolu svojimi úkonmi počas doby trvajúcej 4 roky a 339 dní, takéto takmer päťnásobné prekročenie hmotnoprávnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly považoval za neakceptovateľné, a to najmä s poukazom na nesprávne načasovanie a potrebu opakovanej a nedôvodnej realizácie MVI.

19. Sťažovateľ spochybnil, či postup správcu dane možno považovať za efektívny. Vyhodnotením požiadavky efektívnosti sa správny súd nezaoberal vôbec, čím sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, pričom poukázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sžfk/33/2019 zo dňa 27.10.2021. Správcom dane zvolené prostriedky k správneému určeniu a vyrubeniu dane spôsobili to, že daňová kontrola spolu s prerušeniami trvala 1799 dní, čo je spolu takmer päťnásobné prekročenie hmotnoprávnej lehoty na jej vykonanie.

20. Správny súd zároveň podľa názoru sťažovateľa vôbec neskúmal požiadavku účelnosti daňovej kontroly. Zároveň bolo nedostatočne odôvodnené vyhodnotenie proporcionality trvania daňovej kontroly. Správny súd podľa neho vec nesprávne právne posúdil a zároveň sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, keď dospel k záveru, že opakované podávanie žiadosti o MVI nepredstavuje porušenie zásady proporcionality daňovej kontroly. Správcovi dane totiž nič nebránilo, aby už v prvej žiadosti o MVI v záujme zachovania zásady efektívnosti daňovej kontroly kumuloval a jasne vymedzil všetky požiadavky pre orgány maďarskej finančnej správy a tieto následne pretavil do svojich záverov. V rozsudku sp. zn. 4Sžfk/54/2018 zo dňa 02.07.2019 kasačný súd ustálil, že už prerušenie daňovej kontroly v trvaní 474 dní z dôvodu zasielania opakovaných žiadostí o MVI do zahraničia nie je možné považovať za postup, ktorý by mohol byť vyhodnotený ako efektívny a dôsledkom takéhoto postupu bolo neúmerne predlžovanie daňovej kontroly, ktorá neodôvodnene zaťažuje daňový subjekt. Sťažovateľ upozornil aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 21.02.2019 sp. zn. 5Sžfk/3/2018.

21. Správny súd sa podľa názoru sťažovateľa odklonil od rozhodovacej praxe kasačného súdu, keď opakované podávanie žiadosti o MVI vyhodnotil ako súladné s požiadavkou efektívnosti daňovej kontroly. Správca dane mohol a mal požiadať informácie v kumulovanej žiadosti a požiadať o informácie v inom členskom štáte naraz. Tvrdil, že správny súd v rozpore so závermi rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR zo dňa 27.03.2024 sp. zn. 19SVs/4/2023 dospel k záveru, že nedostatky rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly nepredstavujú dostatočný podklad na prijatie záveru o nezákonnom prerušení daňovej kontroly. Vo veci daňového subjektu nie sú v rozhodnutiach o prerušení daňovej kontroly identifikovaní dodávateľia a ani odberatelia daňového subjektu, nie je identifikované zdaňovacie obdobie, ktorého sa žiadosti o MVI týkajú.

22. Podľa sťažovateľa správny súd zároveň nesprávne právne posúdil zánik práva na vyrubenie dane. Aplikácia ustanovenia § 61 ods. 5 Daňového poriadku na daňovú kontrolu je zjavne extenzívnym výkladom, ktorý presahuje obsah pojmu primeraného použitia prerušenia ustanovenia o prerušení daňového konania. Daňový poriadok v ustanovení § 61 ods. 5 Daňového poriadku výslovne zakotvil neplynutie lehôt podľa daňového poriadku výlučne pre daňové konanie a pre prípad jeho prerušenia. Výklad správneho súdu, ktorý uviedol, že ustanovenie § 61 odsek 5 sa vzhľadom na odkaz v ustanovení § 46 ods. 10 daňového poriadku má použiť aj na daňovú kontrolu je zjavne extenzívny, nesprávny a nie je primeraný. Podľa ustanovenia § 69 ods. 1 Daňového poriadku je jasne zadefinovaná doba, po uplynutí ktorej správca dane nemôže vyrubiť daň ani rozdiel dane podľa osobitných predpisov. Táto lehota je 5 rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie.

23. Pokiaľ správny súd dospel k záveru, že obchodné transakcie boli realizované za účelom získania daňovej výhody, podľa sťažovateľa sa pri vyhodnutí správnosti záverov žalovaného odklonil od rozhodovacej praxe kasačného súdu (sp. zn. 1Sžfk/63/2020 zo dňa 27.02.2023) ako aj od judikatúry Súdneho dvora EÚ (rozsudok Súdneho dvora EÚ zo dňa 21.02.2006, Halifax a iné, C - 255/02). Ak správny súd a žalovaný dospeli k záveru, že realizovaným dodaniam absentuje hospodársky dôvod, tak získanie výhody pri skutočne realizovaných transakciách nemožno považovať za daňový podvod, ale naopak je potrebné tieto dodania považovať za zneužitie práva. Ide však o diametrálne odlišný dôvod nepriznania oslobodenia od dane z pridanej hodnoty, na rozdiel od odôvodnenia napadnutého rozsudku.

24. Podľa sťažovateľa správny súd nesprávne právne posúdil dôkazné bremeno správcu dane a daňového subjektu pri realizácii tzv. Axel - Kittel testu, pričom hodnotenie tohto testu a jeho jednotlivých zložiek je nedostatočné a napadnutý rozsudok je tiež nedostatočne odôvodnený vo vzťahu k záveru o splnení podmienok vymedzených v tomto teste ako podmienok, ktoré musia byť kumulatívne naplnené pre nepriznanie práva na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty z dôvodu účasti daňového subjektu

na daňovom podvode. Rozhodnutie žalovaného a ani rozhodnutie správcu dane neobsahuje konkrétne a ucelené vyhodnotenie Axel - Kittel testu a jeho jednotlivých zložiek.

25. Ďalej sťažovateľ namietal, že správny súd pri hodnotení objektívnej stránky Axel - Kittel testu dospel k záveru, že správca dane preukázal existenciu daňového úniku. Vyhodnotenie a právne posúdenie tejto otázky správnym súdom považoval za nesprávne a nedostatočne odôvodnené. Správca dane v priebehu administratívneho konania nedokázal preukázať ani len výšku údajného ním tvrdeného daňového úniku. Správca dane a správny súd nepresvedčivo a nekonkrétne uvádzali, že v rámci zisteného reťazca, mal nastať daňový únik. Nepresvedčivé a nedostatočné bolo podľa sťažovateľa aj odôvodnenie záveru správneho súdu o tom, že daňový únik bol spojený práve s plneniami dodanými daňovým subjektom. V konaní správca dane nepreukázal, že odberateľ sťažovateľa obchodoval výlučne s daňovým subjektom. Tieto otázky ani správca dane v rámci realizovanej MVI nepreveroval a za dané zdaňovacie obdobie nezisťoval existenciu iných partnerov tejto spoločnosti.

26. Odôvodnenie napadnutého rozsudku podľa sťažovateľa vo vzťahu k záveru o existencii podvodného konania, ktorý má byť založený na diskrepancii v cene tovarov rovnako nepovažoval za presvedčivé a dostatočné. Sťažovateľ tvrdil, že žiadne ďalšie dôkazy ohľadom existencie podvodného konania správny súd neidentifikoval. Všeobecný záver správneho súdu o tom, že daňový subjekt, na ktorého následné obchodovanie nemal daňový subjekt žiaden vplyv, obchodoval s tovarom v cenách, ktoré mu vytvorili účtovnú stratu, sám o sebe neznamená, že ide o prvok podvodného obchodovania, ako to nesprávne uviedol správny súd. Ak by aj bol pripustený záver o tom, že obchodovanie v neskoršom stupni reťazca s nižšími cenami je indikáciou o podvodnom konaní, tak samotné podvodné konanie musí byť správcom dane preukázané, keďže správca dane je nositeľom dôkazného bremena. Aj úvaha správneho súdu o tom, že neuhradenie faktúr zo strany odberateľa je dôkazom o vedomosti daňového subjektu o možnom daňovom podvode je podľa sťažovateľa nesprávna a nedostatočne odôvodnená.

27. Podľa sťažovateľa sa správny súd nedostatočne vysporiadal s namietanou nezrozumiteľnosťou napadnutého rozhodnutia žalovaného pre jeho nespreskúmateľnosť. Žalovaný totiž vo vzťahu k vyhodnoteniu Axel -Kittel testu uviedol, že daňový subjekt bol súčasťou reťazcov spoločností, v ktorých sa faktúry za dodávky betonárskej ocele a plechov vystavovali len formálne a predloženým dôkazom absentuje reálny základ. Tento argument žalovaného by bol relevantný iba vtedy, ak by dôvodom na nepriznanie práva na oslobodenie od dane z pridanej hodnoty bola neexistencia hmotnoprávných podmienok.

28. Záverom poukázal na závery rozhodnutia Ústavného súdu SR I.ÚS 627/2022-43, Súdneho dvora EÚ vo veciach C-354/03 Optigen, C- 355/03 Fulcrum Electronics a C-484/03 Bond House, ako aj vo veci PPUH Stehcemp, C-277/14, ako aj na zásadu zákazu dvojitého zdanenia.

29. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 24.10.2025 uviedol, že s dôvodmi kasačnej sťažnosti, ktoré sú do značnej miery totožné s odvolacími námietkami, ako aj so žalobnými dôvodmi sa vysporiadal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia a v stanovisku k správnej žalobe, pričom na svojich tvrdeniach zotrváva. Ďalej uviedol, že sa nestotožňuje s tvrdením sťažovateľa, že rozhodnutie žalovaného a ani rozhodnutie správcu dane neobsahuje konkrétne a ucelené vyhodnotenie Axel - Kittel testu a jeho jednotlivých zložiek. Podľa žalovaného z rozhodnutí jednoznačne vyplýva, že napriek tomu, že nepomenovali jednotlivé atribúty Axel - Kittel testu, dostatočne preukázali objektívnu stránku testu (daňový únik, ktorý vznikol u zmiznutých obchodníkov spoločností Acelkér Kft., INKURENCIA Kft. a STAHL-METAL KOMPLEX Kft.), subjektívnu stránku testu (v ktorej bolo preukázané, že sťažovateľ vedel alebo mohol vedieť o vzniku daňového úniku na úrovni obchodných spoločností Acelkér Kft. a INKURENCIA Kft. v dôsledku podvodného konania), ako aj nedostatočnú obozretnosť sťažovateľa.

30. Podľa žalovaného správca dane dostatočne zistil skutkový stav veci, vychádzajúc zo základných zásad daňového konania vykonal dokazovanie a získal dostatočné množstvo relevantných dôkazov, ktoré mu umožnili uskutočniť objektívne závery, podrobne sa zaoberal skúmaním jednotlivých dôkazov, ktoré hodnotil jednotlivo a všetky v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadol na všetko, čo počas daňovej kontroly vyšlo najavo. Z uvedených dôvodov navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť v zmysle § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

III. Konanie na kasačnom súde

31. Prejednávaná vec bola dňa 10.11.2025 predložená Najvyššiemu správneému súdu ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na kasačnom súde bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 4S sp. zn.: 4Sfk/77/2025.

32. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a) SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná

33. Kasačný súd z predloženého administratívneho, ako aj súdneho spisu zistil, že správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu na DPH so začiatkom dňa 04.11.2014 za zdaňovacie obdobia: 01/2012, 03/2012, 04/2012, 05/2012, 06/2012, 08/2012, 10/2012, 11/2012 a 12/2012. Daňová kontrola bola následne prerušená z dôvodu získania informácií na základe MVI v období od 04.03.2015 do 20.11.2018 a v období od 04.01.2019 do 10.04.2019.

34. Správca dane následne rozhodnutím č. 101788468/2020 zo dňa 23.11.2020 za zdaňovacie obdobie apríl 2012 sťažovateľovi určil rozdiel na DPH v sume 98.774,13 eur na úhradu (nepriznanie nadmerného odpočtu 97.770,00 eur a vyrubenie vlastnej daňovej povinnosti v sume 1.004,12 eur), v dôsledku nepriznania oslobodenia od DPH v zmysle § 43 zákona o DPH z vystavených faktúr pre maďarských odberateľov za apríl 2012, konkrétne pre spoločnosti Acélker Kft. (v sume DPH 9.229,15 Eur), INKURENCIA Kft. (v sume DPH 19.306,42 Eur), Regalit Kft. (v sume DPH 60.978,40 Eur) a STAHL METAL KOMPLEX Kft. (v sume DPH 9.260,16 Eur), a to pre ustálenie, že dodania týmto odberateľom boli súčasťou podvodných reťazcov:

- reťazce pri dodaniach tovaru (betonárska oceľ):

1. CELSA HUTA Ostrowiec > RB, Veľké Kapušany s.r.o. > STAHL METAL KOMPLEX Kft. > NEW INOVATION Kft. > ARCELORMITTAL Distritut.Hungary Kft.;
2. CELSA HUTA Ostrowiec > RB, Veľké Kapušany s.r.o. > Acélker Kft. > BUDAFER Zrt.;
3. CELSA HUTA Ostrowiec > RB, Veľké Kapušany s.r.o. > Regalit Kft.

- reťazce pri dodaniach tovaru (slovenské zvitky a ukrajinské plechové tabule):

1. dovoz z tretích krajín > RB, Veľké Kapušany s.r.o. > STAHL METAL KOMPLEX Kft. > NEW INOVATION Kft. > ARCELORMITTAL Distritut.Hungary Kft.;
2. dovoz z tretích krajín > RB, Veľké Kapušany s.r.o. > INKURENCIA Kft. > BUDAFER Zrt.;
3. U.S.Steel Košice s.r.o. > RB, Veľké Kapušany s.r.o. > INKURENCIA Kft. > BUDAFER Zrt.;
4. dovoz z tretích krajín > RB, Veľké Kapušany s.r.o. > Regalit Kft.

35. Proti rozhodnutiu správcu dane podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím.

IV. Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

36. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

37. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

38. Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 mesiacov.

39. Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku, správca dane daňové konanie

a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,

b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

40. Podľa § 61 ods. 4 Daňového poriadku správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie

prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

41. Podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

42. Podľa § 69 ods. 1 Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.

43. Podľa § 69 ods. 2 Daňového poriadku, ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov, plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumý. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov možno najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.

44. Úlohou správneho súdu v preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

45. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, preskúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie jemu predchádzajúce, najmä z pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

46. 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. Kasačný súd zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom boli už v minulosti skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. Obdobnými námietkami sťažovateľa, pri prieskume obdobe právného posúdenia správnym súdom, sa kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už zaoberal, pričom v tomto smere poukazuje na rozsudky Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/16/2025 zo dňa 25. septembra 2025 (zdaňovacie obdobie marec 2013), sp. zn. 4Sfk/52/2025 zo dňa 22. októbra 2025 (zdaňovacie obdobie február 2013), sp. zn. 4Sfk/65/2025 zo dňa 22. októbra 2025 (zdaňovacie obdobie august 2012), sp. zn. 5Sfk/13/2025 zo dňa 29. januára 2026 (za zdaňovacie obdobie máj 2011).

47. Kasačný súd preto postupom podľa § 464 ods. 1 SSP poukazuje na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sfk/16/2025 zo dňa 25. septembra 2025, ktorým kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, s ktorého odôvodnením sa stotožňuje, a ktorý k veci uviedol: „56. Úlohou kasačného súdu je preskúmať zákonnosť rozhodnutia správneho súdu, jeho právnych úvah v odôvodnení kasačnou sťažnosťou napadnutého rozhodnutia. Vo vzťahu k skutkovým zisteniam sa kasačný súd obmedzuje na overenie, či správnymi orgánmi a správnym súdom zistený skutkový stav zodpovedá obsahu spisu (vykonanému dokazovaniu) a či preskúmané rozhodnutia obsahujú dostatok skutkových dôvodov vo vzťahu k vyvodeným právnym záverom.

57. V danom kontexte je nevyhnutné konštatovať, že hoci správny súd až detailne opísal zistenia správcu dane počas daňovej kontroly a stanovisko správnych orgánov v odôvodneniach rozhodnutí oboch stupňoch, v ratio decidendi svojho rozsudku na tieto zistenia nereagoval a konkrétne ich nehodnotil vo vzťahu k žalobným námietkam dostatočne.

58. Úvodnou žalobnou námietkou bolo daňovým orgánom vyčítané prekročenie zákonom stanovené dĺžky daňovej kontroly. Nezákonosť daňovej kontroly bolo zapríčinené podľa sťažovateľa neefektívnym postupom správcu dane pri výkone predmetnej daňovej kontroly, neúčelným prerušovaním daňovej kontroly a opakovanými žiadosťami o medzinárodnú výmenu informácií smerom k maďarským daňovým orgánom.

59. Správny súd v odôvodnení rozsudku postavil svoje konštatovanie nedôvodnosti tejto žalobnej námietky na matematickom súčte jednotlivých časových úsekov, kedy bol správca dane v daňovej kontrole činný resp. v nej pokračoval po jej prerušení. Správny súd vysvetlil, že do celkového trvania daňovej kontroly od začatia daňovej kontroly (odo dňa uvedeného v oznámení o začatí daňovej kontroly) po skončenie daňovej kontroly (doručením protokolu z daňovej kontroly) správny súd nepočítal trvanie celkovo štyroch prerušení daňovej kontroly.

60. V čase vyhlásenia kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku (22. októbra 2024) („pozn. kasačného súdu: v prejednávanej veci 24. júna 2025“) bol na webovom sídle Najvyššieho správneho súdu zverejnený rozsudok veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27. marca 2024, z ktorého vyplýva, že „pri hodnotení zákonnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly a posudzovaní jej účinkov je potrebné vychádzať z obsahu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií“. Veľký senát tiež uviedol, že „trvanie prerušenia daňovej kontroly v zmysle rozsudku Súdneho dvora Európskej únie z 30. septembra 2021, C-186/20, vo veci HYDINA SK, nie je viazané na lehoty podľa čl. 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010“.

61. V odôvodnení rozsudku veľký senát vysvetlil, že „účelnosť medzinárodnej výmeny informácií je vždy potrebné posudzovať podľa obsahu žiadosti, teda okruhu informácií, ktoré sa správca dane snaží prostredníctvom daňovej správy inej členskej štátu EU získať. Nie je pritom rozhodujúca presnosť otázky smerom k získaniu optimálnych informácií, doležiť je, či sa správca dane pýta k meritu veci, ktorú má posúdiť. Ak možu byť požadované informácie relevantné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti, potom je nutné hľadiť na uplatnenie MVI a na prerušenie daňovej kontroly ako na efektívne. Meranie účelnosti MVI jej výsledkom, teda či a do akej miery boli získané informácie pri následnom rozhodovaní použiteľné alebo dokonca použité v argumentácii, je nesprávne. Nemožno totiž vylúčiť, že dohodne uplatnená žiadosť o MVI je neúspešná (dožadnému orgánu sa z rôznych dôvodov nepodariť získať požadované informácie), pričom po podaní žiadosti dôjde k zmene skutkových zistení a preto sa informácie získané z MVI stanú nepoužiteľnými. To však už je vecou hodnotenia dôkazov a právneho posúdenia, nie za účelom prerušenia daňovej kontroly.“

62. „Žiadosti o MVI sú zväčša predkladané na overenie správnosti, hodnovernosti a úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom, ktoré sú neúplné alebo o ktorých sú na základe iných údajov a informácií získaných správcami dane objektívne pochybnosti. Platí, že postup správcu dane pri zisťovaní skutkového stavu musí byť vždy efektívny, má sčetiť práva kontrolovaného daňového subjektu a zasahovať do nich len do tej miery, ktorá je nevyhnutná pre naležité obstaranie skutkových zistení pre rozhodnutie o daňovej povinnosti (por. napr. na lezy Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 424/2022 z 20. septembra 2022, sp. zn. I. ÚS 259/2022 z 12. októbra 2022, sp. zn. IV. ÚS 569/2022 zo 7. februára 2023, sp. zn. IV. ÚS 601/2022 z 9. marca 2023). To platí aj pri uvážovaní o potrebe preverovania skutočností prostredníctvom MVI a pri rozhodovaní o prerušení daňovej kontroly za týmto účelom. Napriek tomu, že počas trvania prerušenia nedochádza k zasahovaniu do individuálnej sféry kontrolovaného daňového subjektu úkonmi správcu dane, pretrváva práva neistota daňového subjektu o výsledku daňovej kontroly i jeho finančná záťaž v prípade zadržaného nadmerneho odpočtu DPH (por. na lezy Ústavného súdu SR III. ÚS 726/2016 zo dňa 25. októbra 2016):

63. „Ak správca dane usúdi, že vnútrosťažne sčtenia nestacia a sú potrebné informácie od zahraničnej daňovej správy, mal by v rozhodnutí o prerušení konania identifikovať aspoň zahraničného dodávateľa/odberateľa a zdaňovacie obdobie, ktorých sa žiadosť o MVI týka, aby kontrolovaný daňový subjekt vedel vyhodnotiť účelnosť MVI a prípadne sa domať preskúmania efektívnosti tohto postupu. Kasáčny súd si je vedomý obmedzení v prístupe daňového subjektu k informáciám pri nazeraní do písomností, na základe ktorých sa vykonáva dožadanie (§ 23 ods. 1 Daňového poriadku), avšak je toho na zoru, aspoň rámcová informácia v naznačenom rozsahu obsiahnutá v odôvodnení rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly pre podanie žiadosti o MVI je nevyhnutná pre zabezpečenie ústavného práva kontrolovaného daňového subjektu na súdnu a inú právu ochranu (čl. 46 Ústavy SR). Treba povedať, že tak ako v predmetnej veci, aj v iných podobných prípadoch daňovej úrady odôvodňujú rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly z dôvodu žiadosti o MVI veľmi stroho a všeobecne, čo prispieva k právnej neistote na strane daňového subjektu, k nedostatočnej transparentnosti procesu kontroly a komplikuje to aj možnosti daňového subjektu iniciovať preskúmanie opodstatnenosti trvania prerušenia i samotnej daňovej kontroly.“

64. Správny súd svojou strohou argumentáciou nereflektujúcou na žiaden z tvrdených argumentov namietanej nezákonnosti dĺžky daňovej kontroly, neefektívnosti postupu správcu dane a neúčelnosti

žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií a s tým súvisiacich prerušení daňovej kontroly nevyhovel požiadavke záverov Veľkého senátu vo vyššie citovanom rozsudku rozsudku.

65. Právna záväznosť v rozhodnutí veľkého senátu vyjadreného právneho názoru je formulovaná v Správnom súdnom poriadku len pre senáty Najvyššieho správneho súdu (§ 466 ods. 3). Logicky však, vychádzajúc z inštitucionálnej (kasačnej) záväznosti rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu, je prítomná aj záväznosť precedenčná, smer udávajúca pre ďalší postup správnych súdov, keďže je možné legitímne očakávať, že v rovnakých právnych otázkach budú senáty kasačného súdu rozhodovať rovnako.

66. Bolo povinnosťou správneho súdu primárne posúdiť zákonnosť daňovej kontroly a zodpovedať spornú otázku primeranosti jej dĺžky v korelácii s účelnosťou a vhodnosťou aktivovania inštitútu medzinárodnej výmeny informácií a či prerušenia daňovej kontroly sledovali legitímny cieľ - spoľahlivé zistenie skutkového stavu nevyhnutné pre posúdenie splnenia zákonných predpokladov pre uplatnenie odpočtu DPH daňovým subjektom. Tým, že správny súd neposkytol svoj postoj k uvedenej spornej otázke a nevysvetlil právne relevantným spôsobom zákonné parametre aplikovanej normatívnej úpravy (daňového poriadku), znemožnilo kasačnému súdu posúdiť záver o nedôvodnosti uvedenej právne významnej námietky, od zodpovedania ktorej závisí potreba zaoberať sa ďalšími námietkami správnej žaloby. Inými slovami, pokiaľ nie je správnym súdom do dôsledkov vyhodnotená zákonnosť daňovej kontroly a na ňu nadväzujúca zákonnosť (použiteľnosť) podkladu pre vyrubovacie konanie - protokolu z daňovej kontroly, nemá žiadne opodstatnenie zaoberať sa ďalšími správnu žalobou vytykanými nedostatkami rozhodnutí daňových orgánov a postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal.

67. Za zákonné a spravodlivé rozhodnutie možno nad všetky pochybnosti považovať len také rozhodnutie, ktoré obsahuje dostatok dôvodov vysvetľujúcich právne závery uvedené vo výroku rozhodnutia. Absencia potrebných (v odsekoch 60 až 62 naznačených) úvah v odôvodnení napadnutého rozsudku bránila v možnosti adekvátne reagovať účastníkovi v podanej kasačnej sťažnosti a procesne brániť svoje práva.

68. V danom kontexte je potrebné zdôrazniť, že konanie podľa piatej časti SSP o opravnom prostriedku proti rozsudku správneho súdu nie je apeláciou. Prvostupňové súdne rozhodnutie je posudzované aj z hľadiska adekvátnosti jeho argumentačnej kvality a interpretačnej schopnosti, na základe akých logických úsudkov a zvážení všetkých dôkazov správny súd vydal meritórne rozhodnutie. Je nad rámec povinností kasačného súdu hľadať resp. domýšľať spojitosť skutkového stavu vyplývajúceho zo súdneho spisu ba dokonca až z pripojeného spisu správneho orgánu so závermi správneho súdu uvedenými v jeho rozhodnutí. Posúdiť správnosť skutkových a právnych záverov kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku možno len v prípade jeho náležitého zrozumiteľného odôvodnenia. Nie je úlohou kasačného súdu nahrádzať rolu súdu nižšieho stupňa. Kasačný súd zdôrazňuje, že nie je vhodným a zároveň ani zákonným posudzovať v kasačnom konaní zákonnosť rozhodnutia a predchádzajúceho administratívneho konania od počiatku ale len v súvislosti so závermi rozhodnutia správneho súdu. Možnosť posúdenia zákonnosti je však úzko spätá s riadnym odôvodnením a naopak je vylúčená pri absentujúcom alebo nedostatočnom odôvodnení napadnutého rozsudku.

69. Subjekty dotknuté rozhodnutím súdu majú právo na také odôvodnenie rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom konania. Absenciu dôvodov v rozhodnutí, na základe ktorých súd ako orgán verejnej moci vo veci rozhodol, je treba považovať za prejav znamenajúci porušenie Ústavou garantovaného základného práva. S uvedeným právom je v rozpore úplný, či čiastočný nedostatok (absencia) dôvodov rozhodnutia, extrémny nesúlad medzi právnymi závermi a skutkovými zisteniami, prípadne len všeobecné súhrnné zistenia bez špecifikácie a vyhodnotenia jednotlivých dôkazov, z ktorých mali byť tieto zistenia vyvedené, alebo situácia, kedy právne závery zo skutkových zistení v žiadnej novej interpretácii nevyplývajú. Absencia takéhto odôvodnenia má za následok nepreskúmateľnosť rozhodnutia. Účastníkovi súdneho konania dotknutému takýmto rozhodnutím je tým odňatá možnosť skutkovo či právne argumentovať proti záverom rozhodnutia.

70. Možno zhrnúť, že kasačný súd dospel k záveru, že sa správny súd v napadnutom rozsudku riadne nezaoberal fundamentálnou otázkou zákonnosti predmetnej daňovej kontroly. Čo malo za následok porušenie práva účastníka na spravodlivý proces. Uvedený nedostatok nemožno zhojiť v konaní pred kasačným súdom.“

48. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu a v dôsledku vyššie uvedeného napadnutý rozsudok správneho súdu podľa § 462 ods. 1 v spojení s § 440 ods. 1 písm. f) SSP zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie.

49. V ďalšom konaní sa správny vysporiada so všetkými okolnosťami a rozhodujúcimi skutočnosťami potrebnými pre vyvedenie svojho právneho záveru. Myšlienkový postup správneho súdu musí byť

v odôvodnení rozsudku dostatočne vysvetlený s poukazom na zistené a osvedčené rozhodujúce skutočnosti, ale tiež s poukazom na ním prijaté právne závery. Zohľadní pritom právne názory veľkého senátu tunajšieho súdu, 19Svs/4/2023 zo dňa 27.03.2024, ktorého závery sú pre správny súd záväzné.

50. Konajúci senát zároveň dodáva, že si vedomý, že v prípade identických účastníkov konania existuje aj odlišná rozhodovacia prax (sp. zn. 4Sfk/38/2025), v ktorej kasačnú sťažnosť o prieskum súdneho rozhodnutia (KE-8S/46/2020-118 zo dňa 29. januára 2025) kasačný súd zamietol. Uvedený rozsudok správneho súdu však konštatovanými nedostatkami netrpel, preto nemožno konštatovať, že ide o identickú vec s preskúmaným predmetom konania.

51. O trovách konania rozhodne podľa § 467 ods. 3 SSP správny súd v samostatnom uznesení.

52. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

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