

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/104/2020  
Identifikačné číslo spisu: 7019200147  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7019200147.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) DRYÁDA CORPORATION, s.r.o., so sídlom M. R. Štefánika 3504/14, 075 01 Trebišov, IČO: 44 186 266, právne zastúpenej Brázdil & Brázdilová advokátska kancelária s.r.o., so sídlom Trhová 992/1, 960 01 Zvolen, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100056071/2019 zo dňa 7. januára 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/26/2019-68 zo dňa 2. júla 2020, takto

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

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/26/2019-68 zo dňa 2. júla 2020 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

### **O d ô v o d n e n i e**

I.  
Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice, pobočka Trebišov, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 101825325/2018 zo dňa 17.09.2018 podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobkyni rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2008 v sume 8.195,16 €.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100056071/2019 zo dňa 07.01.2019 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

## II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

4. Krajský súd z obsahu spisu, ako aj z predložených listinných dôkazov dospel k záveru, že žalobné dôvody žalobkyne uvedené v podanej žalobe sú neopodstatnené a nie je možné ich akceptovať. Krajský súd s poukazom na § 49 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) uvádza, že toto vymedzuje právo platiteľa dane na odpočítanie dane. Podmienky, za ktorých platiteľovi dane vzniká nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty sú hmotnoprávnej povahy a súčasne svojim charakterom vypovedajú čím tento nárok treba doložiť, preukázať. Faktúra je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ako aj na oslobodenie od dane použiteľná len vtedy, ak je nepochybné, že údaje v nej uvedené odrážajú skutočnosť. Faktúry a doklady predložené daňovým subjektom pri výkone daňovej kontroly ešte sami o sebe nedeclarujú uskutočnenie obchodov, sú len tvrdením o určitých skutočnostiach, a preto z hľadiska nároku na odpočítanie dane môžu byť použiteľné len vtedy, ak sa preukáže, že skutočnosti v nich uvedené majú reálny a pravdivý podklad.

5. Potom úpravu postupu pri preukazovaní oprávnenosti nároku na odpočet DPH podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH je potrebné považovať za špeciálnu úpravu vo vzťahu, k spôsobu preukazovania podľa Daňového poriadku. Ustanovenie § 49 ods. 2 a § 51 zákona o DPH určujú ako musí platiteľ prijaté zdaniteľné plnenia použiť, aby mu vznikol nárok na odpočet DPH, ako má preukázať uplatnenie práva na odpočet dane a kedy mu tento nárok vzniká. Nárok na nadmerný odpočet DPH vzniká platiteľovi dane vtedy, ak splní obidve zákonné podmienky, ktoré sú stanovené v § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, t. j., že nadobudol tovar alebo služby a použil nadobudnutý tovar alebo služby na dodávky tovaru alebo služieb ako platiteľ. Tieto podmienky musia byť splnené kumulatívne. Ak nie je splnená čo i len jedna z podmienok, daňový subjekt si nemôže úspešne uplatniť nárok na nadmerný odpočet DPH.

6. Krajský súd k tvrdeniu žalobkyne, že správne orgány procesne nepostupovali v rozpore so základnou ústavnou zásadou v zmysle čl. 2 ods. 2 a 3 Ústavy SR konštatuje, že úlohou orgánov daňovej správy je zabezpečiť, aby daňové subjekty, ktorým vznikne povinnosť platenia dane, za podmienok uvedených v príslušných hmotno-právnych predpisoch upravujúcich jednotlivé druhy daní, tieto dane priznali a uhradili do štátneho rozpočtu v správnej výške. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok osobitne upravuje inštitút zisťovania a preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Cieľom daňovej kontroly je preto zabezpečenie podkladov v súčinnosti s daňovým subjektom na zistenie, či si daňový subjekt svoje zákonom stanovené povinnosti splnil. Žalovaný sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia dostatočným spôsobom vysporiadal so všetkými námietkami žalobkyne, ktoré boli obsahom odvolania. Z obsahu rozhodnutia jasne vyplýva, z akých skutočností správca dane, ako aj žalovaný vychádzali a akými právnymi úvahami sa pri rozhodovaní riadili. Rovnako posúdenie skutkového stavu veci a prijaté závery týkajúce sa porušenia ustanovení zákona o DPH boli vecne správne a sú v súlade tak s príslušnými ustanoveniami citovaného zákona, ako aj Daňového poriadku. Postup správcu dane, ako aj žalovaného, nebol v rozpore s platnými právnymi predpismi a neboli porušené práva žalobkyne.

7. Krajský súd pripomenul, že žalobkyňa musí vedieť preukázať uskutočnenie obchodu osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ uplatňuje oslobodenie od dane pri dodávkach tovaru do iných členských štátov. Doklady predložené ku kontrole, aj keď formálne spĺňajú právne náležitosti, nepostačujú na potvrdenie, že žalobkyňa splnila podmienku oslobodenia od dane. To, že v súčasnosti je odberateľ nezastihnuteľný, o čom svedčia informácie z iného členského štátu, získané v priebehu daňovej kontroly, nemôže byť podkladom pre poskytovanie úľav daňovému subjektu spočívajúcich v obmedzení povinnosti riadne preukázať všetky podklady pre overenie správnosti uplatneného oslobodenia od dane. Správca dane počas daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní získal dôkazy a informácie o spoločnostiach zapojených do obchodovania s potravinárskym tovarom, so stavebnou oceľou a o samotnom predmete fakturácie, ktoré hodnotil jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach, a výpovede bývalého konateľa spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o. potvrdili správnosť dokazovania vedeného správcom dane, ako aj správnosť vyvodенých záverov o tom, že zdaniteľné obchody deklarované preverovanými faktúrami boli vykonávané bez zjavného ekonomického opodstatnenia, ktorého jediným cieľom bolo získanie daňovej výhody vo forme neoprávneného odpočítania dane.

8. Pokiaľ žalobkyňa namietala nedodržanie procesných lehôt počas výkonu daňovej kontroly, v dôsledku čoho kvalifikuje nielen protokol z daňovej kontroly za predmetné zdaňovacie obdobie, ale celú kontrolnú činnosť SD za v rozpore so zákonom a namietala v súvislosti so žiadosťou správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií, jej účelnosť zákonnosť konania správcu dane a relevantnosť pre rozhodnutie vo veci samej, podľa názoru správneho súdu pri výkone daňovej kontroly u žalobkyne nedošlo k porušeniu procesných lehôt upravujúcich dobu trvania daňovej kontroly.

9. Ako vyplýva z predloženého obsahu administratívnych spisov, v danom prípade správca dane začal u žalobkyne daňovú kontrolu na základe podnetu orgánov činných v trestnom konaní dňa 07.03.2012. Správca dane následne podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku prerušil daňovú kontrolu od 31.01.2013 a po doručení odpovedí na žiadosť o MVI správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly. Dňa 16.02.2016 správca dane kontrolu ukončil doručením protokolu č. 136808/2016 zo dňa 09.02.2016, prerušením daňovej kontroly lehoty neplynuli, lehota na výkon daňovej kontroly bola dodržaná. Daňový subjekt sa v stanovenej lehote vyjadril k zisteniam uvedených v protokole.

10. Správca dane uviedol, že so žalobkyňou prerokoval jej vyjadrenia a spísal zápisnice o ústnom pojednávaní č. 102049006/2017 zo dňa 27.09.2017 a č. 102318822/2017 zo dňa 07.11.2017. Prvotné rozhodnutie správcu dane bolo odvolacím orgánom zrušené a vrátené na ďalšie konanie a správca dane pokračoval v ďalšom konaní, spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 101634749/2018 zo dňa 21.08.2018. Následne vydal a doručil rozhodnutia za všetky zdaňovacie obdobia, vrátane posudzovaného rozhodnutia z daňovej kontroly, ktorá bola vykonávaná a zhrnutá do protokolu, čím došlo k ukončeniu vyrubovacieho konania a bolo vydané rozhodnutie, z odôvodnenia ktorého vyplývajú komplexne skutkové zistenia a ich právne posúdenie. Na základe uvedeného, námietku žalobkyne týkajúcu sa nerešpektovania administratívneho spisu a rozporu napadnutých rozhodnutí s jeho obsahom, namietanú žalobkyňou v správnej žalobe, považoval krajský súd za nedôvodnú podľa § 191 ods. 1 písm. f) a písm. d) S.s.p.

11. Pokiaľ ide žalobnú námietku žalobkyne ohľadne nezákonnosti v oblasti dokazovania v daňovom konaní krajský súd poznamenal, že dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi a je povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

12. Správny súd v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalobkyne pri preskúmaní oprávnenosti, účelnosti a hospodárnosti výkonu daňovej kontroly v dôsledku žiadosti správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií konštatuje, že nie je oprávnený preskúmať účelnosť jednotlivých úkonov správcu dane v rámci daňovej kontroly a ani zameranie daňovej kontroly, a preto námietky žalobkyne týkajúce sa márneho uplynutia zákonných lehôt na vykonanie daňovej kontroly a vyrubenie dane posudzoval podľa obsahu rozhodnutia. K námietkam týkajúcim sa lehôt v konaní správny súd uviedol, že tieto námietky boli aj predmetom odvolania proti prvotnému rozhodnutiu Daňového úradu Košice č. 102431065/2017 zo dňa 21.11.2017, ku ktorým žalovaný zaujal stanovisko vo svojom prvotnom rozhodnutí konštatujúc, že procesný postup správcu dane, ktorý predchádzal samotnému rozhodnutiu v danej veci, nebol v rozpore s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku. Krajský súd opakovane pripomenul, že daňová kontrola bola začatá na podnet orgánov činných v trestnom konaní dňa 07.03.2012 (Zápisnica o začatí daňovej kontroly č. 9813401/5/375906/2012). Správca dane zisťoval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a vzhľadom na skutočnosť, že odberateľmi tovaru boli aj zahraničné spoločnosti, prostredníctvom žalovaného požiadal v zmysle žiadostí o MVI o preverenie deklarovaných obchodných vzťahov a podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku prerušil daňovú kontrolu od 31.01.2013 (rozhodnutie č. 9813401/5/328143/2013/MihP zo dňa 25.01.2013). Po doručení odpovedí na žiadosť o MVI správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly a oznámil daňovému subjektu, že dňa 15.01.2016 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená (oznámenie č. 64755/2016 zo dňa 21.01.2016). Dňa 16.02.2016 správca dane daňovú kontrolu ukončil doručením protokolu č. 136808/2016 zo dňa 09.02.2016. Prerúšením daňovej kontroly lehoty neplynuli, preto lehota na výkon daňovej kontroly bola dodržaná. Daňový subjekt sa v stanovenej lehote vyjadril k zisteniam uvedeným v protokole. Správca dane s ním prerokoval jeho vyjadrenia a spísal zápisnice o ústnom pojednávaní č. 102049006/2017 zo dňa 27.09.2017 a č. 102318822/2017 zo dňa 07.11.2017. Následne správca dane v súlade s § 68 ods. 3 Daňového poriadku do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice vydal rozhodnutia za všetky zdaňovacie obdobia, za ktoré bola vykonaná daňová kontrola v zmysle protokolu. Keďže rozhodnutia správcu dane boli odvolacím orgánom zrušené a vrátené na ďalšie konanie, správca dane pokračoval v ďalšom konaní, spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 101634749/2018 zo dňa 21.08.2018 a následne vydal a doručil rozhodnutia za všetky zdaňovacie obdobia, za ktoré bola vykonaná daňová kontrola v zmysle protokolu, čím došlo k ukončeniu vyrubovacieho konania. Preto postup správcu dane aj žalovaného bol v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku. Námietky týkajúce sa nedodržania lehoty na výkon daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, ako aj zániku práva vyrubiť daň sú tak preto neopodstatnené. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozsudok kasačného súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011.

13. Krajský súd ďalej uviedol, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu, keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie a je na ňom, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. Žalobkyňou prezentované neodsúhlasené preukazovanie plnenia žalobkyne a žalobkyňou svedeckými výpoveďami a inými závermi žalobkyne, pokiaľ ide o vyhodnotenie dôkazov správcom dane je aj podľa správneho súdu síce návrhom, ale v celom komplexe hodnotených dôkazov nespôsobilým zvrátiť záver o žalobkyňou nesplnení podmienok § 19, § 51 a § 43 zákona o DPH.

14. K námietke nedostatočne zisteného skutkového stavu a výlučne jednostranného hodnotia dôkazov, uvedenia len tých dôkazov, ktoré podporujú skutkové závery žalovaného vo vzťahu k spochybneniu dodania fakturovaného tovaru krajský súd uviedol, že rozhodnutie žalovaného zodpovedá zákonným požiadavkám na obsah odôvodnenia rozhodnutia v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Žalovaný, ako aj správca dane v odôvodnení svojich rozhodnutí uviedli skutkové zistenia, ktoré boli podkladom pre potvrdenie rozhodnutia správcu dane. Zároveň žalovaný reagoval vo svojom rozhodnutí na návrhy a námietky žalobkyne. Podrobne uviedol spôsob hodnotenia vykonaných dôkazov a aplikáciu relevantnej právnej úpravy. Dôkazy vykonané správcom dane boli hodnotené v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov, ktorá vyplýva z ustanovenia § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď správca dane je povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Žalobkyňa ako daňový subjekt má okrem povinnosti sama si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, teda má bremeno nielen tvrdenia, ale má aj povinnosť toto svoje tvrdenie doložiť, z čoho jednoznačne vyplýva, že žalobkyňa ako daňový subjekt má dôkazné bremeno, ktoré má povinnosť plniť v rámci dokazovania, ale dokazovanie vedie správca dane. Preto aj námietka žalobkyne, že správca dane nevykonal všetky ňou navrhované dôkazy, nie je opodstatnená, lebo zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia žalobkyne ako daňového subjektu ním uvádzané v daňovom konaní. Preto je na správcovi dane, ktorý vedie konanie a dokazovanie a predovšetkým na jeho úvahe aké dôkazy vykonať, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí. Z rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane nesporne vyplýva, že ako jeden z rozhodujúcich dôkazov využil výpoveď svedka JUDr. H. M.. Tento svedok bol vypočutý ohľadne ekonomickej činnosti spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o. v súvislosti so zdaniteľnými obchodmi pre žalobkyňu. Svedok svojou výpoveďou vykonanou dňa 22.08.2017 potvrdil svoje predchádzajúce výpovede o spôsobe obchodovania s potravinárskym tovarom. Svedok uviedol, že obchodovanie s potravinárskym tovarom riadili p. H. D. a Y. F. od Tatra Trade Corporation, s.r.o. bez DPH a potom tovar predávali REJA CORPORATION s.r.o. a DRYADA CORPORATION, s.r.o., ktoré DPH Tatra Trade Corporation, s.r.o. neodvádza a DPH si potom delili. V prípade exportu tovaru si REJA CORPORATION s.r.o. a DRYADA CORPORATION, s.r.o. uplatňovali nadmerný odpočet DPH. Ku kolobehu tovaru svedok uviedol, že išlo jednoznačne o karusel u stavebnej ocele sa tovar reexportoval na Slovensko a následne sa predal konečným spotrebiteľom. Pravým zmyslom obchodov teda bolo získať financie od štátu cez DPH. Krajský súd taktiež poznamenal, že výpoveď vyššie spomenutého svedka nie je jediným dôkazom, ale len jedným z dôkazov.

15. K námietke žalobkyne týkajúcej sa nesprávneho právneho posúdenia, kde došlo k spochybneniu intrakomunitárneho dodania tovaru, krajský súd poukázal na rozhodnutia správcu dane a žalovaného, kde jasne a nespochybniteľne formulovali svoje závery v preskúmvanej veci týkajúcej sa spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o., keď po získaní všetkých dôkazov mali správne orgány za preukázané, že existencia faktúr nie je relevantným dôkazom toho, že k dodaniu tovaru deklarovými faktúrami skutočne došlo v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. v zdaňovacom období december 2008. Z inštitútu MVI správca dane zistil, že obchody boli súčasťou obchodovaných účelových reťazcov, nejednalo sa o skutočný výkon ekonomickej činnosti dodaním tovaru za účelom jeho následnej spotreby konečným spotrebiteľom, ale tovar bol použitý do ďalšieho prepravného reťazca bez akéhokoľvek ekonomického opodstatnenia na základe čoho mu správca dane neuznal režim oslobodenia od dane pri transakciách deklarovných ako intrakomunitárne dodanie tovaru na základe faktúr vystavených žalobcom pre zahraničného odberateľa. Žalobkyňa v danom prípade neunesla dôkazné bremeno a v priebehu celého konania, t. j. počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepreukázala relevantnými dokladmi svoje tvrdenie, že došlo k reálnemu uskutočneniu dodania tovaru pre odberateľa čím z jeho strany

došlo k porušeniu povinnosti vyplývajúcej z § 43 ods. zákona o DPH a nevzniklo jej právo na odpočítanie v zdaňovacom období .

16. Žalobná námietka o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného bola podľa názoru krajského súdu rovnako nedôvodná a krajský súd mal za to, že správca dane pri vykonanom dokazovaní a hodnotení zisteného skutkového stavu vychádzal zo zásad daňového konania uvedených v ustanovení § 3 Daňového poriadku, vykonal rozsiahle dokazovanie smerujúce k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či fakturovaný tovar bol prijatý od spoločnosti uvedenej na dokladoch a či údaje uvedené na faktúrach napĺňajú zistené skutočnosti a vykonané dôkazy hodnotil podľa správnej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane hodnotil dôkazy, ktoré si zaobstaral objektívne, a v rámci svojej dôkaznej povinnosti spochybnil preukázanie splnenia zákonom stanovených podmienok pre prijatie tovaru a jeho následného dodania. Z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Ústavného súdu Slovenskej republiky, na ktorú poukázal aj žalovaný, vyplýva, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Zhrnúc hore uvedenú skutkovú a právnu argumentáciu krajský súd v preskúmvanej právnej veci poukázal aj na obsah rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf 44/2013 z 02.07.2014.

17. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 167 S.s.p. tak, že účastníkom konania právo na náhradu trov konania nepriznal.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

18. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., v ktorej navrhla kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie alebo aby napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

19. Sťažovateľka namietala, že krajský súd sa bližšie nevysporiadal s jednotlivými žalobnými bodmi a argumentami uvedenými v žalobe sťažovateľky.

20. Nesprávne právne posúdenie videla sťažovateľka v tom, že krajský súd mal rozhodnúť vo viacerých skutočnostiach nesprávne. Sťažovateľka namietala závery krajského súdu, že deklarovaný obchod bol umelo vytvorenou transakciou za účelom zneužitia práva a získania daňovej výhody. Má za to, že k porušeniu zákona došlo a rozhodnutie žalovaného o vyrubení rozdielu dane nebolo zákonné, nevychádzalo zo spisov a nebolo dostatočne odôvodnené. Rovnako nesúhlasila so záverom správneho súdu, že zákonné lehoty na výkon daňovej kontroly boli dodržané, a že súd nebol oprávnený skúmať účelnosť prerušenia výkonu daňovej kontroly

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

22. Podľa sťažovateľky krajský súd nesprávne vyhodnotil i nedôvodnosť vypočítania sťažovateľkou navrhovaných svedkov. Nemožno zistiť, akým spôsobom krajský súd dospel k nevyvrátiteľnosti tvrdení svedka JUDr. M.. Správny orgán mal podľa názoru sťažovateľky navrhované dôkazy vykonať a až potom riešiť ich dôkaznú silu.

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

#### IV.

Právny názor Najvyššieho správneho súdu

24. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1. augusta 2021 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 pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 1Sžfk/104/2020. Od 1. augusta 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

25. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1 S.s.p., § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 31. januára 2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

26. Kasačný súd konštatuje, že kasačný súd sa obdobným námietkam sťažovateľky avšak týkajúcimi sa iných zdaňovacích období venoval už v rozhodnutiach napr. sp. zn. 10Sžfk/46/2018 (zdaňovacie obdobie august 2008), sp. zn. 2Sžfk/35/2017 (zdaňovacie obdobie jún 2009), sp. zn. 5Sžfk/56/2017 (zdaňovacie obdobie august 2009), sp. zn. 10Sžfk/7/2018 (zdaňovacie obdobie október 2009) a sp. zn. 5Sžfk/38/2020 (zdaňovacie obdobie september 2008). Kasačný súd následne z dôvodu nedostatočného odôvodnenia rozsudky krajského súdu vo všetkých veciach zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

27. Podľa § 464 ods. 1 S.s.p. 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.

28. V súlade s § 464 ods. 1 S.s.p. kasačný súd poukazuje na obdobné rozhodnutia kasačného súdu v rozhodnutiach sp. zn. 10Sžfk/46/2018 (zdaňovacie obdobie august 2008), sp. zn. 2Sžfk/35/2017 (zdaňovacie obdobie jún 2009), sp. zn. 5Sžfk/56/2017 (zdaňovacie obdobie august 2009), sp. zn. 10Sžfk/7/2018 (zdaňovacie obdobie október 2009) a sp. zn. 5Sžfk/38/2020 (zdaňovacie obdobie september 2008). Kasačný súd taktiež v súlade s 464 ods. 1 S.s.p. preberá časť (body 29 - 42) rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžfk/35/2017 zo dňa 26.09.2019:

„29. 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.

30. 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.

31. 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.

32. 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.

33. 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)12.

34. 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).

35. Náležitosti odôvodnenia rozsudku sa odlišujú od spôsobu, akým správny súd o podanej správnej žalobe meritórne 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.

36. 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 naplňovať ústavné kritériá vyplývajúce pre neho jednak z Ústavy Slovenskej republiky, ako aj z Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

37. 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.



38. 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).

39. 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).

40. 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 dospel, 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).

41. 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.

42. 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.“

29. Vzhľadom na uvedené skutočnosti kasačný súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/26/2019-68 zo dňa 2. júla 2020 podľa § 462 ods. 1 S.s.p. 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.

30. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne v zmysle § 467 ods. 3 S.s.p. krajský súd v rozhodnutí, ktorým sa konanie skončí (§ 175 ods. 1 S.s.p.).

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

**Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.