

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/74/2021  
Identifikačné číslo spisu: 7019200937  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. januára 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7019200937.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudkýň Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., v právnej veci žalobkyne: DRYÁDA CORPORATION, s.r.o., so sídlom M. R. Štefánika 3504/14, 075 01 Trebišov, IČO: 44 186 266, právne zastúpenej advokátskou kanceláriou: Brázdil & Brázdilová advokátska kancelária s.r.o., Trhová 992/1, 960 01 Zvolen, IČO: 50 492 934; proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100132559/2019 zo dňa 11. januára 2019, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/132/2019-85 zo dňa 25. marca 2021, takto

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

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/132/2019-85 zo dňa 25. marca 2021 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d ě a ľ š i e k o n a n i e .

### O d ō v o d n e n i e

#### I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice (ďalej aj len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) prvostupňovým rozhodnutím č. 101812584/2018 zo dňa 14. septembra 2018 podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej „Daňový poriadok“) vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 34 865,18 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2009.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 100132559/2019 zo dňa 11. januára 2019 (ďalej aj len „rozhodnutie žalovaného“) v plnom rozsahu potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Správca dane a žalovaný neuznali žalobkyni nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr týkajúcich sa potravinárskeho tovaru za zdaňovacie obdobie apríl 2009 od dodávateľských spoločností REJA CORPORATION, s.r.o., Solid Press Slovakia s.r.o. a Tatra Trade Corporation, s.r.o. Podľa názoru žalovaného žalobkyňa preukázala nadobudnutie tovaru od predmetných spoločností len listinne, ale reálne dodanie tovaru nepreukázala. Taktiež ďalšie tvrdené intrakomunitárne dodanie tovaru českému odberateľovi nebolo preukázané.

Žalovaný dospel k názoru, že v predmetnom prípade bola vytvorená sieť spoločností, prostredníctvom ktorých sa fakturačné toky tovaru zneprehľadnili a medzi ktorými boli zistené vzájomné ekonomické väzby v rámci ich financovania, pričom v predmetnej veci išlo len o formálne vyhotovovanie faktúr, ktoré nezodpovedali skutočnej podnikateľskej činnosti. Žalobkyňa bola súčasťou tejto siete ako nárazníková spoločnosť, ktorá si uplatňovala odpočítanie dane z nákupu potravinárskych komodít od tuzemských dodávateľov a zároveň priznávala daňovú povinnosť z titulu predaja potravinárskych tovarov odberateľom v iných členských štátoch. Žalovaný, rovnako ako správca dane vychádzal z výpovede svedka D. E. B., bývalého konateľa spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o., ktorý popisoval fungovanie fakturačného toku. Správca dane a žalovaný posúdili plnenia v zistenom fakturačnom reťazci ako umelé plnenia s cieľom získania daňových výhod, aj napriek tomu, že pri prevode vlastníckych práv boli podmienky formálne splnené, nebol v rozpore s platnými právnymi predpismi. Z vykonaného dokazovania mal žalovaný za preukázané, že podnikateľské aktivity žalobkyne neboli štandardnými obchodmi, keďže bolo preukázané, že fakturačný tok tovaru sa nezhodoval s reálnym tokom obchodovania s tovarom dodaným na územie Slovenskej republiky. Žalovaný uzavrel, že v predmetnej veci došlo k preukázaniu zneužitia práva, čo odôvodňuje nepriznanie odpočtu DPH žalobkyňi.

## II.

### Priebeh konania pred správny súdom a jeho rozhodnutie

3. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadala zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť na ďalšie konanie.

4. Správny súd rozsudkom č. k. 8S/132/2019-85 zo dňa 25. marca 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) žalobu žalobkyne zamietol. Svoj rozsudok odôvodnil, aplikujúc § 140 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“), tak, že odkázal na svoj rozsudok týkajúci sa tej istej žalobkyne s totožným predmetom konania, ktorým bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného o vyrubení rozdielu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2010. Uvedený rozsudok správneho súdu sp. zn. 8S/38/2019 zo dňa 02. júla 2020 sa týkal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného a príslušného správcu dane o vyrubení rozdielu na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2010 z dôvodu porušenia povinnosti vyplývajúcej z ustanovení § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), na rovnakom skutkovom základe, t.j. že žalobkyňa v daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie uviedla 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 žalobkyne: REJA CORPORATION s.r.o., Tatra Trade Corporation, s.r.o. a Solid Press Slovakia, s.r.o. nebolo uskutočnené na reálnom komerčnom základe. Žalobkyňa v danom prípade neunesla dôkazné bremeno a v priebehu celého konania, t.j. počas daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania, relevantnými dokladmi nepreukázala svoje tvrdenie o tom, že došlo k reálnemu uskutočneniu dodania tovaru od jej dodávateľov ako ich odberateľovi a z tohto dôvodu jej nevzniklo právo na odpočítanie dane z nákupu deklarovaného tovaru.

5. Dôvody obsiahnuté v odôvodnení rozhodnutia žalovaného preskúmaného v konaní 8S/132/2019 korešpondujú s dôvodmi jeho rozhodnutia, ktoré bolo predmetom správneho súdneho prieskumu vo veci vedenej pod sp. zn. 8S/38/2019 vzhľadom na zhodnosť odvolacích námietok žalobkyne uvedených v daňovom konaní. Jednotlivé rozhodnutia správcu dane a v nadväznosti na ne aj rozhodnutia žalovaného sa týkajú vždy konkrétneho mesiaca počnúc septembrom 2008 a končiac decembrom 2010, ktoré boli zahrnuté do správcom dane kontrolovaného zdaňovacieho obdobia. Zákonnosť týchto rozhodnutí napadol žalobca jednou správnu žalobou, pričom preskúmanie zákonnosti jednotlivých rozhodnutí žalovaného týkajúcich sa vždy jedného mesiaca kontrolovaného zdaňovacieho obdobia, bolo vylúčené na samostatné konania. Z uvedeného je preto zrejmé, že žalobné dôvody obsiahnuté v správnej žalobe sú totožné pre všetky správne súdne konania, ktoré z nej vzišli.

6. Na všetky žalobné námietky žalobkyne dal v plnej miere odpoveď správny súd vo vyššie uvedenom rozsudku na ktorý odkazoval, kde k žalobkyňou spochybňovanému dodržaniu procesných lehôt pre výkon daňovej kontroly správny súd konštatoval, že pri výkone daňovej kontroly u žalobkyne nedošlo k porušeniu procesných lehôt upravujúcich dobu možnosti vyrubiť daň ani dobu trvania daňovej kontroly. Správny súd uzavrel, že výhrady a námietky žalobkyne 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 do samotného rozhodnutia správcu dane a žalovaného.

7. S námietkou žalobkyne, 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 D.. E. B., 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 (D. T.Z., E. G., Q. E.) za odplatu s cieľom znížiť daňovú povinnosť žalobcu na DPH. Aj podľa názoru krajského súdu výsluch zamestnancov žalobcu, ktorých žalobca navrhoval, t.j. D. T., E. G. I. Q. E., vzhľadom na podrobný popis fungovania obchodných vzťahov medzi žalobcom a obchodnou spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s.r.o., ktorý podrobne uviedol a popísal svedok D.. E. B., 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.“ Ďalej tiež 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.“

8. Na podporu svojich skutkových a právnych záverov správny súd poukázal aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/44/2013 zo dňa 02. júla 2014, týkajúce sa uplatnenia dane z pridanej hodnoty a ekonomického zmyslu konania daňového subjektu: „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.“

9. Na doplnenie argumentácie uvedenej v rozsudku 8S/38/2019 správny súd uviedol, že všetky rozhodnutia žalovaného napadnuté spoločnou žalobou zo dňa 26.3.2019 sa týkali rovnakého predmetu obchodu, obchodovanie žalobkyne s fakturovanými komoditami, ktoré prebiehalo medzi spomínanými

spoločnosťami bolo 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 žalobkyni vystavili jej dodávatelia tovarov a služieb, ako aj informácie o obchodných vzťahoch medzi žalobkyňou a jej obchodnými partnermi (dožiadania, výsluchy svedkov, poznatky získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií). Žalobkyňa reagovala na zistenia správcu dane výlučne predložením faktúr a dodacích listov na začiatku daňovej kontroly, čím ale nespĺnila hmotnoprávne podmienky vyplývajúce z § 49 ods. 2 zákona o DPH na priznanie uplatneného odpočtu dane z pridanej hodnoty.

### III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

10. Proti rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a z dôvodu nepreskúmateľnosti a nedostatku odôvodnenia rozsudku správneho súdu (čo kasačný súd subsumoval pod dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP). Žiadala zrušiť napádaný rozsudok správneho súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, alternatívne tento zmeniť tak, že bude zrušené rozhodnutie žalovaného a vec mu bude vrátená na ďalšie konanie.

11. Sťažovateľka považovala procesný postup správneho súdu za nehospodárny, neúčelný a zneprehľadnil počet a stav jednotlivých vecí, keď pôvodne jednu žalobu podanú voči viacerým rozhodnutiam rozčlenil na viacero samostatných konaní.

12. Nesprávne právne posúdenie videla sťažovateľka v tom, že správny súd mal rozhodnúť vo viacerých skutočnostiach nesprávne. Sťažovateľka namietala závery správneho súdu, že deklarovaný obchod bol umelo vytvorenou transakciou za účelom zneužitia práva a získania daňovej výhody. Zastávala názor, že k porušeniu zákona nedošlo a rozhodnutie žalovaného o vyrubení rozdielu dane nebolo zákonné, nevychádzalo z dôkazov obsiahnutých v administratívnych spisoch a nebolo dostatočne odôvodnené. Rovnako nesúhlasila so záverom správneho súdu, že zákonné lehoty na výkon daňovej kontroly boli dodržané a že správny 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.

13. Správny 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 D.. B.. Správny súd v rozsudku nevyhodnotil detailné príklady nesprávnych a nepodložených skutkových záverov žalovaného uvádzané sťažovateľkou.

14. Podľa sťažovateľky správny súd nesprávne vyhodnotil i nedôvodnosť vypočítania ňou navrhovaných svedkov. Nemožno zistiť, akým spôsobom správny súd dospel k nevyvrátenosti tvrdení svedka D.. B.. Správny orgán mal podľa názoru sťažovateľky navrhované dôkazy vykonať a až potom riešiť ich dôkaznú silu.

15. Záverom sťažovateľka argumentovala, že správny súd nevyhodnotil jej podstatné námietky o existencii ďalších dôkazov preukazujúcich realizáciu jednotlivých obchodov, právne sa nevysporiadal s námietkou nesprávneho vyhodnotenia intrakomunitárneho dodania tovaru, nevyhodnotil. Rovnako zostali bez povšimnutia výpovede svedkov, ktorí bližšie popísali reálne dodanie tovaru, prepravu tovaru, dopravcov, sklady (osobitne v prípade dodávateľa Solid Press Slovakia, s.r.o.).

16. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti akcentoval zákonnosť svojho postupu ako aj postupu správcu dane a navrhol kasačnú sťažnosť sťažovateľky zamietnuť.

17. V priebehu kasačného konania, dňa 1. januára 2021, nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej

republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku a je v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou

#### IV.

##### Posúdenie kasačného súdu

18. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľkou (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

19. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o 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.

20. Kasačný súd zistil, že v predmetnom konaní ide o vec, ktorá je obdobná iným prípadom sťažovateľky a žalovaného, o ktorých kasačný súd opakovane rozhodoval. Išlo o rozhodnutia v ďalších zdaňovacích obdobiach za jednotlivé kalendárne mesiace roka 2008 až 2010, týkajú sa obdobného okruhu dodávateľov a odberateľov, pričom všetky tieto zdaňovacie obdobia boli predmetom tej istej daňovej kontroly, sú zhrnuté v tom istom protokole, bola voči nim podaná spoločná správna žaloba s identickou argumentáciou (pričom jednotlivé veci boli vylúčené na samostatné konania) a v predmetnej veci boli vydané obdobné (vzájomne odkazujúce) rozsudky správneho súdu s obdobnou argumentáciou, voči ktorým boli podané obdobné (takmer identické) kasačné sťažnosti sťažovateľky. Vo všetkých doteraz rozhodnutých veciach kasačný súd na základe sťažnosti sťažovateľky zrušil rozsudky správneho súdu, vrátane odkazujúcich rozsudkov - rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/35/2017 zo dňa 5. júna 2017 (zdaňovacie obdobie jún 2009), rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/38/2020 zo dňa 14. decembra 2021 (zdaňovacie obdobie september 2008), sp. zn. 10Sžfk/48/2021 zo dňa 3. augusta 2022 (zdaňovacie obdobie november 2010), sp. zn. 8Sžfk/50/2021 zo dňa 3. augusta 2022 (zdaňovacie obdobie máj 2010) a sp. zn. 1Sžfk/72/2021 zo dňa 24. mája 2022 (zdaňovacie obdobie december 2009).

21. Najvyšší súd Slovenskej republiky v rozhodnutí sp. zn. 2Sžfk/35/2017 zo dňa 5. júna 2017 v kontexte so sťažnostnými bodmi sťažovateľky uviedol:

22. „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 nepochybne.

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 nezdôvodnil 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 prejednávanych 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 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.

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 napĺňať 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...

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.“

23. Kasačný súd sa oboznámil s podaniami sťažovateľky, administratívnym a súdnym spisom ako aj označenými rozhodnutiami Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. S vyššie uvedenými právnymi názormi sa v plnom rozsahu stotožňuje a na tieto v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje. Neidentifikoval pritom žiadne podstatné argumenty, s ktorými by sa Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v označených obdobných rozhodnutiach nevysporiadal a ani nezistil iné dôvody (tieto netvrdil ani žalovaný), pre ktoré by sa kasačný súd mal od citovaného rozhodnutia a ďalších označených rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v obdobných veciach (bod 20) odchýliť. Aj napádaný rozsudok správneho súdu v predmetnej veci trpí rovnakou vadou, a teda že správny súd sa nevysporiadal s otázkou prečo/na základe akých skutočností sa stotožnil s vyhodnotením daňových orgánov, že nebolo preukázané

dodanie tovaru od spoločnosti Solid Press Slovakia, s.r.o. Odpoveď na túto otázku sa nenachádza ani v odkazovanom rozsudku správneho súdu sp. zn. 8S/38/2019 zo dňa 2. júla 2020.

24. V ďalšom konaní bude preto úlohou správneho súdu opätovne prejednať vec sťažovateľky a poskytnúť relevantné odpovede na všetky jej podstatné žalobné námietky. V súvislosti s novým rozhodovaním o žalobách sťažovateľky dáva kasačný súd do pozornosti správneho súdu, že je pri posudzovaní obchodných prípadov sťažovateľky a nadväzujúceho neuznania odpočtu DPH alebo oslobodenia od dane potrebné rozlišovať medzi (i) nepreukázaním hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH alebo oslobodenia od dane, (ii) spáchaním daňového podvodu, (iii) účasťou na daňovom podvode alebo (iv) zneužitím práva. Zatiaľ čo v prípade nepreukázania hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH alebo oslobodenia od dane dôkazné bremeno zaťažuje sťažovateľku, v prípade zvyšných okolností zaťažuje správcu dane. Súčasne tiež platí, že k zneužitiu práva môže dôjsť len v prípade, ak sú formálne splnené hmotnoprávne podmienky pre uplatnenie daňového oprávnenia. Závery, v zmysle ktorých by v danej veci došlo aj k nepreukázaniu hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH a aj k zneužitiu práva/účasti na daňovom podvode, sú vnútorne rozporné.

V.  
Záver

25. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu je nedostatočne odôvodnený v rozsahu zasahujúcom do práva sťažovateľky na spravodlivý proces, a preto trpí vadou podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP. Kasačný súd preto postupom podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

26. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne v ďalšom konaní správny súd (§ 467 ods. 3 SSP).

27. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

#### **P o u č e n i e :**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.