

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 2Sžfk/2/2020  
Identifikačné číslo spisu: 6019200004  
Dátum vydania rozhodnutia: 23. marca 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:6019200004.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu: MTM-Zlieváreň s.r.o., so sídlom Lieskovská cesta 4743, 960 01 Zvolen, IČO: 36 635 529, právne zastúpený: Advokátska kancelária UHAL s.r.o., so sídlom Štefana Moyzesa 9877/43, 960 01 Zvolen, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102055475/2018 zo dňa 16.10.2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k.: 23S/3/2019-223 zo dňa 17.07.2019, takto

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

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Žalobcovi sa p r i z n á v a právo na úplnú náhradu trov kasačného konania

### O d ô v o d n e n i e

#### I.

Konanie na správnom súde

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 23S/3/2019-223 zo dňa 17.07.2019 (ďalej ako „napadnutý rozsudok“) rozhodol, že zrušuje rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102055475/2018 zo dňa 16.10.2018 a vec mu vracia na ďalšie konanie. Zároveň krajský súd rozhodol o tom, že žalovaný je povinný nahradiť žalobcovi trovy konania vo výške, aká bude vyčíslená v uznesení súdu (po právoplatnosti rozsudku krajského súdu vo veci samej).

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že v rámci rozhodovania o podanej žalobe oprel zrušujúci výrok najmä o tie námietky žalobcu, ktoré sa týkali nepreskúmateľnosti žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného. Správny súd v odôvodnení rozsudku ustálil, že za účelom

preskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia musí byť z jeho obsahu zrejmé vyhodnotenie formálnych dôkazov vo svetle reálne neuskutočnených obchodov. Konštatoval, že vlastný opis skutkového stavu veci nie je vyhodnotením dôkazu. Správny súd poukázal na konkrétne nedostatky v rámci konania žalovaného (ako odvolacieho orgánu). Žalovanému vytkol, že tento nedoplnil dokazovanie (na návrh žalobcu), avšak napriek tomu konštatoval v odôvodnení rozhodnutia závery, ktoré nie sú podložené, resp. z vykonaných dôkazov nevyplývajú.

3. Krajský súd bol názoru, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia a faktúrou s opisom druhu a ceny dodaného tovaru od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa alebo jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno aj dôkaznú núdzu správca dane. Z obsahu rozhodnutí daňových orgánov je zrejmé, že u správcu dane vznikli pochybnosti z dôvodu preverovania žalobcovho dodávateľa, na ktorú skutočnosť žalobca ako daňový subjekt nemá vplyv. Len samotná skutočnosť, že dodávateľ tovaru nenadobudol od svojho subdodávateľa ešte jednoznačne nepreukazuje, že tovar dodaný nebol. Krajský súd za danej situácie dospel k záveru, že správca dane a žalovaný nesprávne podmieňovali uznanie uplatnenia odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) skutočnosťami, ktoré z ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Zákon o DPH“) nevyplývajú. Správne orgány síce konštatovali rôzne rozporuplné zistenia a vyvodili z nich dôsledky, avšak ich nevyhodnotili jednotlivo v ich vzájomných súvislostiach a nedali ich do skutkového súvisu s použitými zákonnými ustanoveniami.

4. V neposlednom rade vytkol krajský súd žalovanému aj to, že samotná štruktúra odôvodnenia má tiež niekoľko väd, keď odkázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 19.06.2019, sp. zn.: 5Sžfk/38/2017. Podľa správneho súdu sa žalovaný nesprávne vysporiadal s namietanými skutočnosťami tvrdenými žalobcom v podanom odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu, nedostatočne reagoval na jeho návrhy na doplnenie dokazovania, pričom neuviedol preskúmateľným spôsobom, prečo ich nevykonal, resp. prečo ich vyhodnotil ako dôkazy, ktoré by neboli spôsobilé preukázať zmenu zistených skutočností. Navyše, nedostatočne odôvodnil správnu úvahu pri hodnotení dôkazov vo vzťahu k existencii tovaru a vedomosti žalobcu o tvrdených skutočnostiach. Krajský súd sa stotožnil so žalobcom aj v tom, že v rozhodnutí absentujú jeho vlastné závery (úvahy).

## II.

Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie k nej

5. Proti rozsudku krajského súdu podal včas kasačnú sťažnosť žalovaný (ďalej ako „sťažovateľ“) a to podaním zo dňa 11.09.2019 doručeným krajskému súdu dňa 12.09.2019.

6. Podanú kasačnú sťažnosť sťažovateľ formálne odôvodnil ustanovením § 440 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej ako „SSP“), t.j. tým, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil.

7. Podľa názoru sťažovateľa krajský súd nezohľadnil relevantné zistenia sťažovateľa a ustanovenia zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Daňový poriadok“) v nadväznosti na zákon o DPH. Zotrvá na správnosti a zákonnosti žalobou napadnutého rozhodnutia a replikuje meritórne stanovisko v tom zmysle, že v konaní došlo k dostatočnému zdôvodneniu a preukázaniu, že v predmetných obchodných prípadoch nedošlo k zdaniteľným obchodom tak, ako to tvrdil žalobca.

8. Sťažovateľ deklaroval, že v daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou na faktúre uvedenej. V tomto kontexte sťažovateľ uznáva, že daňový subjekt nezodpovedá za správanie jeho obchodných partnerov, mal by však mať vedomosť o tom, či partner, s ktorým obchodný vzťah, je funkčný a či riadne uskutočňuje podnikateľskú činnosť (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn.: 2Sžf/40/2011).

9. Ďalšia argumentácia sťažovateľa (fakticky najrozsiahlejšia) sa týka formálnych a materiálnych predpokladov, ktoré musia byť splnené na to, aby daňový subjekt mohol vo veci uplatniť odpočítanie DPH, pričom sťažovateľ v tomto zmysle odkazuje na rozhodovaciu činnosť súdnych autorít. Odkazom na tieto predpoklady, poukazuje sťažovateľ na vybrané otázky týkajúce sa dokazovania a preukazovania relevantných skutočností s tým spojených (otázky dôkazného bremena, ďalej skutočnosť, že existencia daňových dokladov nie je dôkazom o plnení a pod.).

10. V súvislosti s kvalitou odôvodnenia rozhodnutia sťažovateľa (ako odvolacieho orgánu verejnej správy), tento uvádza, že tak správca dane, ako aj žalovaný podrobne vo svojich rozhodnutiach uviedli, prečo nebol tovar nadobudnutý od dodávateľa SIVESPOL s.r.o, Mirmaj s.r.o., ako aj to, že nie je úlohou správnych orgánov odpovedať na každú námietku žalobcu. Sťažovateľ ďalej uvádza, že „...jeho rozhodnutie ako aj rozhodnutie správcu dane má presvedčivo a dostatočne štruktúrované odôvodnenie, v ktorom sú uvedené všetky dôkazy, skutkový stav, dôvody a úvahy správcu dane na základe ktorých pristúpil k nepriznaniu odpočítania dane.“

11. Z vyššie uvedených dôvodov, sťažovateľ v kasačnej sťažnosti navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby kasačný súd rozhodol o tom, že žalobca znáša trovy „celého konania zo svojho“.

12. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalobca podaním zo dňa 07.11.2019 doručeným krajskému súdu dňa 07.11.2019, ktorý ku kasačným bodom uplatneným sťažovateľom uviedol, že má za to, že podstatná časť odôvodnenia kasačnej sťažnosti sa neviaže na okolnosti, pre ktoré krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného. Konkrétne žalobca uvádza, že sťažovateľ sa na str. 2 až 7 kasačnej sťažnosti venuje dôkaznému bremenu, avšak uvedený inštitút, resp. jeho nesprávny výklad, nebol dôvodom pre zrušenie rozhodnutia žalovaného a pre vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie.

13. Žalobca ďalej uviedol, že kasačná sťažnosť nie je dostatočne odôvodnená (najmä poukazujúc na § 440 ods. 2 SSP), keď pri dôvodoch kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. g/ až i/ SSP je potrebné vymedziť aj to, v čom je údajná nesprávnosť právneho posúdenia veci krajským súdom.

14. V súvislosti s údajne dostatočným odôvodnením rozhodnutia sťažovateľa, poukázal žalobca na to, že síce akceptuje názor sťažovateľa, že tento nie je povinný v rozhodnutí reagovať na všetky námietky žalobcu, uvedené však neznamená, že jeho rozhodnutie nemusí spĺňať kvalitatívne parametre kladené na takéto rozhodnutia v zmysle judikatúry (napr. Najvyšší súd Slovenskej republiky, sp.zn.: 2Sžf/8/2016, príp. 8Sžf/57/2016). V texte vyjadrenia ku kasačnej sťažnosti žalobca opätovne poukázal na vážne vysporiadanie sa s jeho námietkami v rozhodnutí sťažovateľa.

15. Žalobca z vyššie uvedených dôvodov navrhol, aby kasačný súd podanú kasačnú sťažnosť odmietol ako neprípustnú, (pre nesplnenie podmienok podľa § 440 SSP) alebo, aby ju zamietol ako nedôvodnú.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

16. Prejednávaná vec bola dňa 16.01.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 2S - sp. zn.: 2Sžfk/2/2020. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho

správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia (pod pôvodnou spisovou značkou).

17. Pred rozhodnutím vo veci samej sa kasačný súd oboznámil s obsahom administratívneho spisu, z ktorého poukazuje na nasledovné relevantné skutkové a právne okolnosti:

18. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2015 a január až marec 2016. O výsledku kontroly vyhotovil protokol č. 100619570/2018 zo dňa 26.03.2018, ku ktorému žalobca zaslal svoje vyjadrenie doručené správcovi dane dňa 09.05.2018.

19. Dňa 25.06.2018 vydal správca dane vo vyrubovacom konaní rozhodnutie č.: 101217008//2018, ktorým rozhodol tak, že žalobcovi určil rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2015 celkovo v sume 96 432,07 eura, a to nepriznaním nadmerného odpočtu v sume 4 837,01 eura a vyrubil daň 91 595,06 eura.

20. Proti rozhodnutiu správcu dane podal včas odvolanie žalobca, ktorý prezentuje meritórne námietky, s ktorými sa mal žalovaný riadne vysporiadať v odvolacom konaní.

21. Sťažovateľ rozhodnutím č. 102055475/2018 zo dňa 16.10.2018 rozhodol tak, že odvolanie žalobcu zamietol a prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Na str. 1 až 26 predmetného rozhodnutia opisuje žalovaný zistenia správcu dane z daňovej kontroly, resp. z rozhodnutia správcu dane. Následne na str. 26 až 37 poskytuje žalovaný všeobecnú reakciu na niektoré aspekty odvolacích námietok žalobcu. V zhode so žalobcom, aj kasačný súd potvrdzuje rozpor v písomnom vyhotovení odôvodnenia.

#### IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) konajúci ako kasačný súd postupom podľa § 452 a nasl. SSP preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 SSP, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) (§ 137 SSP).

23. Úlohou najvyššieho správneho súdu bolo posúdiť správnosť právnych záverov krajského súdu, ktorý po preskúmaní prvostupňového a druhostupňového správneho rozhodnutia dospel k záveru, že odôvodnenie rozhodnutia sťažovateľa, a to najmä v kontexte námietok žalobcu prezentovaných v priebehu odvolacieho konania, nie je dostatočné, ďalej, že toto rozhodnutie sťažovateľa je nepreskúmateľné a preto ho bolo potrebné zrušiť a vrátiť vec sťažovateľovi na ďalšieho konanie.

24. V uvedenom kontexte kasačný súd poukazuje na to, že z formálneho hľadiska sám sťažovateľ svoju sťažnosť odôvodnil ustanovením § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, t.j. nesprávnym právnym posúdením veci, pričom v zhode so žalobcom aj kasačný súd má za to, že samotný text kasačnej sťažnosti neobsahuje výslovné vymedzenie toho, v čom považuje sťažovateľ výklad právnych noriem uplatnený krajským súdom za nesprávny. Na strane druhej, podľa názoru kasačného súdu, nesprávnosť výkladu právnych noriem a argumentáciu, ktorú sťažovateľ považuje za správnu, bolo možné z textu sťažnosti vyabstrahovať vlastnou právnou analýzou, ktorou je povolaný vykonať samotný kasačný súd. Kasačný súd preto dospel k záveru, že by bolo popretím práva na súdnu ochranu, keby v súdnej veci kasačnú sťažnosť odmietol, keď z textu sťažnosti je možné vyvodiť, v čom videl sťažovateľ nesprávnosť výkladu právnych noriem zo strany orgánov verejnej správy. Z kasačnej sťažnosti napríklad vyplýva, že sťažovateľ namieta, že krajský súd uplatnil nesprávny výklad ustanovenia § 63 ods. 5 Daňového poriadku v spojení s § 3 Daňového poriadku, pričom v sťažnosti je uvedená, aj keď veľmi obmedzená argumentácia sťažovateľa, prečo považuje sťažovateľ za nesprávny

výklad krajského súdu, že rozhodnutie žalovaného nespĺňa zákonné predpoklady viažuce sa ku kvalite odôvodnenia rozhodnutia orgánu verejnej správy. Podľa názoru kasačného súdu je v tomto zmysle potrebné uplatniť extenzívny výklad a materiálne hodnotenie obsahu kasačnej sťažnosti a nie výklad formálny, ktorý by mohol viesť k odopretiu práva na prístup k súdu. Navyiac, je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou uvedenou v § 440 ods. 2 SSP (t.j. špecifikáciou toho, v čom považuje výklad krajského súdu sťažovateľ za nesprávny) a samotnou argumentáciou, ktorou tento údajne nesprávny výklad správneho súdu preukazuje, resp. vlastnou argumentáciou sťažovateľa, ktorou tento prezentuje údajne správny výklad právnej normy.

25. Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že argumentácia sťažovateľa týkajúca sa nesprávneho právneho posúdenia veci v merite (dôkazné bremeno, štandardy dokazovania a pod.), ktorá paradoxne tvorí podstatnú časť kasačnej sťažnosti nebude obsahom kasačného konania, keďže primárnym dôvodom pre zrušenie rozhodnutia krajským súdom boli vady rozhodnutia žalovaného (nepreskúmateľnosť tohto rozhodnutia). Podľa názoru kasačného súdu, predmetom prieskumu v kasačnom konaní (podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP) môže byť v súdnej veci jedine to, či krajský súd vo veci uplatnil správny výklad § 63 ods. 5 Daňového poriadku, pričom z textu kasačnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľ má za to, že práve toto ustanovenie interpretoval krajský súd nesprávne, keď dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného je nezákonné, resp. nepreskúmateľné.

26. Navyiac, kasačný súd v tomto zmysle abstrahoval z textu podanej sťažnosti aj ďalší kasačný bod, na ktorý sťažovateľ výslovne v texte sťažnosti nepoukazuje, a to podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP (porušenie práva na spravodlivý proces, a to podstatným spôsobom - zo strany krajského súdu). Konkrétne v poslednom odseku kasačnej sťažnosti, sťažovateľ namieta údajnú nezrozumiteľnosť rozsudku krajského súdu, keď tento „v každom odseku uvádza rozsudky súdov na úkor svojej rozhodovacej činnosti a čím je jeho rozsudok pre sťažovateľa nezrozumiteľný.“ Z rozhodovacej praxe Ústavného súdu Slovenskej republiky, resp. Európskeho súdu pre ľudské práva totiž nepochybne vyplýva, že kvalita odôvodnenia rozsudku súdu tvorí integrálnu súčasť práva na prístup k súdu, resp. práva na spravodlivé súdne konanie.

27. Bez ohľadu na uvedené však kasačný súd poznamenáva, že hoci vo veci uplatnil materiálny výklad v prospech sťažovateľa, poukazuje na to, že samotná kasačná sťažnosť spĺňa parametre podania, o ktorom rozhoduje kasačný súd len v minimálnom rozsahu. Uvedené platí o to viac, že predmetom konania sú významné právne otázky, pri ktorých sa legitímne očakáva, aby podania orgánu verejnej správy ako sťažovateľa (a v súdnom prípade ide dokonca o jeden z najvýznamnejších orgánov verejnej správy Slovenskej republiky), boli tak po materiálnej, ako aj po formálnej stránke na primeranej kvalitatívnej úrovni.

28. Z vyššie uvedených dôvodov si kasačný súd neosvojil návrh žalobcu na odmietnutie kasačnej sťažnosti z dôvodu, že by táto nespĺňala zákonné predpoklady a naopak, kasačnú sťažnosť preskúmal v rozsahu kasačných bodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP, ako aj § 440 ods. 1 písm. g/ SSP (na ktoré zákonné ustanovenie kasačný sťažovateľ v texte sťažnosti nepoukazoval).

29. Podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

30. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ Zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

31. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ Zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

32. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

33. Podľa § 74 ods. 3 Daňového poriadku, odvolací orgán je oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné. Ak odvolací orgán vykonáva dokazovanie, je povinný pred vydaním rozhodnutia o odvolaní umožniť účastníkovi konania oboznámiť sa s výsledkami vykonaného dokazovania.

34. Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku, odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

35. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietať právne posúdenie (vo veci samej) zo strany správneho súdu, pričom podstatnú časť kasačnej sťažnosti venoval opakovaniu svojich tvrdení z preskúmaného rozhodnutia, najmä zdôrazňoval existenciu dôkazného bremena daňového subjektu a opakoval známe formulácie z judikatúry vo vzťahu k tomu, že faktúra samotná nepostačuje na preukázanie práva na odpočítanie dane. V závere kasačnej sťažnosti tvrdil, že jeho rozhodnutie má presvedčivé a dostatočne štruktúrované odôvodnenie obsahujúce dôkazy, skutkový stav, dôvody a úvahy správcu dane. Kasačný súd pri takto koncipovanej kasačnej sťažnosti s ohľadom na viazanosť sťažnostnými bodmi musí konštatovať, že sťažovateľ relevantne nespochybnil právne posúdenie správneho súdu v merite veci, a preto túto otázku v rámci kasačného konania ani ďalej neskúmal. Navyiac, práve z dôvodu, že právnym základom pre zrušenie rozhodnutia žalovaného krajským súdom bola nepreskúmateľnosť jeho rozhodnutia.

36. Sťažovateľ v sťažnosti namietať, že jeho rozhodnutie vo veci odvolania žalobcu je dostatočne konkrétne, odôvodnené, logické, že sa v ňom vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu, pričom nie je povinný reagovať na všetky námietky žalobcu (ako účastníka konania). Z uvedeného dôvodu mal za to, že krajský súd neuplatnil vo veci správny výklad § 63 ods. 5 Daňového poriadku, keď dospel k právnemu záveru, že rozhodnutie žalovaného, ktoré bolo rozsudkom zrušené, nespĺňa zákonné predpoklady. Predmetom prieskumu v rámci kasačného konania bolo preto výlučne to, či krajský súd posúdil správne to, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné, resp. nedostatočne odôvodnené, nie hmotno-právne posúdenie veci.

37. Podľa názoru kasačného súdu je potrebné poukázať na to, že sťažovateľ sa v texte sťažnosti (hoci deklaruje právnu, resp. materiálnu kvalitu svojho rozhodnutia), nevyjadril k zisteniam správneho súdu o nedostatkoch v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia, pokiaľ ide o medzery v úvahách žalovaného, či ich popise. Všeobecné konštatovanie, že jeho rozhodnutie nepreskúmateľné nie je, nepochybne nenaplnia požiadavky na formuláciu kasačnej sťažnosti.

38. Ako to vyplýva z ods. 11 odôvodnenia napadnutého rozsudku, podstatnou skutočnosťou pre nepriznanie práva na odpočet DPH na strane žalobcu má byť to, že pokiaľ nebola preukázaná existencia predmetného tovaru, faktúry od spoločnosti BASIA, s. r. o. boli fiktívne, daňový subjekt MIRMAJ, s. r. o. nepreukázal dodanie tovaru pre daňový subjekt SIVESPOL, s. r. o., zároveň spoločnosť Trímet Prag s.r.o. (subdodávateľ) a jej dodávateľ subjekt B.A.C. LOGISTIK s.r.o. si neoprávnene uplatnili odpočítanie dane od spoločnosti DOK SLOVAKIA s.r.o. (dodávateľ B.A.C. LOGISTIK s.r.o.), a teda nemohlo dôjsť k uznaniu uplatneného nároku ani žalobcovi. To znamená, že vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 Zákona o DPH nepreukázal ani odberateľ SIVESPOL, s. r. o., t.j. nepreukázal prijaté zdaniteľné plnenia, ich obsahovú stránku, úplnosť a vierohodnosť, nepreukázal realitu obchodnej transakcie, že tovar existoval a že tovar a služby mu boli reálne dodané. Z uvedeného vyplýva, že nebolo preukázané, že tovar, ktorý bol žalobcovi dodaný spoločnosťou SIVESPOL, s.r.o. bol tejto spoločnosti dodaný spoločnosťou MIRMAJ s.r.o. Podľa správcu dane,

resp. sťažovateľa, takéto „vady“ v obchodnom reťazci medzi dodávateľom žalobcu a subdodávateľom dodávateľa žalobcu vedie k tomu, že právo na priznanie odpočtu DPH nemôže byť žalobcovi priznané.

39. Podľa názoru kasačného súdu, len samotná skutočnosť, že dodávateľ tovar nenadobudol od svojho subdodávateľa, ešte jednoznačne nepreukazuje, že tovar (žalobcovi od dodávateľa) dodaný nebol (k tomu pozri napríklad východiská rozhodnutí C-80/11 a C-142/11, Mahagében a David; C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen a spol.) Premostenie týchto zistení nejakou uveriteľnou úvahou v preskúvanom rozhodnutí vskutku chýba.

40. Rovnako je nedostatočne vysvetlená úvaha, na základe ktorej by mal byť žalobca pripravený o možnosť odpočítania dane na základe potenciálnej vedomosti svojho konateľa o fiktívnosti obchodov medzi jeho dodávateľom a jeho subdodávateľmi. Nepochybne to, že niekto je (jediným) odberateľom dodávateľa, ktorého obchodov so subdodávateľmi sa týkajú podozrenia alebo preukázané závery o podvodnom konaní vo vzťahu k dani, ešte nie je dostatočným dôkazom o tom, že takýto odberateľ vedel alebo musel vedieť, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (nedovoleným daňovým únikom). Výraz „vedel alebo mohol vedieť“ použitý sťažovateľom môže zahŕňať akúkoľvek potencialitu (možno sa kdesi dopyčul), ale z judikatúry plynúca požiadavka sa viaže na zachovávanie potrebnej primeranej podnikateľskej obozretnosti. Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-439/04 a C-440/04, Kittel a Recolta Recycling, ktorého sa dovoľáva aj sám sťažovateľ, pritom používa buď negatívnu formuláciu „nevedel alebo nemohol vedieť“, alebo pozitívnu formuláciu „vedel alebo musel vedieť“ (pozri aj formulácie použité napríklad v rozhodnutiach C-643/11, LVK-56 EOOD; C-80/11 a C-142/11, Mahagében a David).

41. Kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 SSP odôvodňuje svoje rozhodnutie v súdnej veci ďalej poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/3/2020 zo dňa 23.02.2021 v obdobnej veci rovnakých účastníkov (za zdaňovacie obdobie júl 2015), ktorého prevzaté časti ďalej uvádza:

[pôvodne odsek 18. v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžfk/3/2020] Kasačný súd síce videl v napadnutom rozsudku aj isté nepresnosti vo vzťahu k otázke, či správnym súdom vymenované dôkazy už znamenajú unesenie dôkazného bremena daňového subjektu (platiteľa DPH) - ide o častý citát z už prekonanej judikatúry. Ale sťažovateľ sa v podstate zmysluplne nevyjadril k zisteniam správneho súdu o nedostatkoch v odôvodnení preskúvaného rozhodnutia, pokiaľ ide o medzery v úvahách žalovaného

či ich popise. Jedna veta, ktorou sťažovateľ tvrdil, že jeho rozhodnutie nepreskúmateľné nie je, nepochybne nenapĺňa požiadavky na formuláciu kasačnej sťažnosti.

[pôvodne odsek 21. v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžfk/3/2020] Z preskúvaného rozhodnutia nevyplýva zrozumiteľné odôvodnenie, z čoho žalovaný vyvodzuje vedomosť žalobcu rezultujúcu v oprávnené neuznanie práva na odpočítanie dane a následné dorubenie dane. Ak je týmto odôvodnením len poukázanie na to, že žalobca je jediným odberateľom (podľa sťažovateľa pochybného) dodávateľa, je zrejmé, že to nemôže obstať. Preto aj označenie tohto nedostatku odôvodnenia preskúvaného rozhodnutia správnym súdom nie je nesprávnym právnym posúdením veci, a teda príslušný sťažnostný bod (vcelku ľarbavo naznačený v kasačnej sťažnosti) je nedôvodný. Napokon, takéto zisťovanie a dokazovanie zo strany správcu dane má obvyčajne význam až vtedy, keď je preukázané reálne dodanie deklarovaného tovaru alebo služby deklarovaným dodávateľom.

[pôvodne odsek 22. v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžfk/3/2020] Kasačný súd v tejto súvislosti poznamenáva, že nie je z preskúvaného rozhodnutia celkom jasné ani to, či je teda dôvodom na nepriznanie práva na odpočítanie dane prijatie plnenia poznačeného daňovým podvodom, alebo nepreukázanie uskutočnenia deklarovaného obchodu (teda dodanie dodávateľom SIVESPOL, s.r.o.), alebo azda obe skutočnosti.

[pôvodne odsek 23. v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžfk/3/2020] Hoci sťažovateľ v kasačnej sťažnosti tvrdí, že v preskúvanom rozhodnutí je podrobne uvedené, prečo nebol tovar nadobudnutý od tohto dodávateľa, kasačný súd v tomto rozhodnutí videl len to, ako sťažovateľ dospel k záveru, že tovar nenadobudol dodávateľ od subdodávateľa. Na niekoľkých miestach potom nasleduje len nezrozumiteľné (prakticky nezdôvodnené) konštatovanie, že preto ani

žalobca nemá právo na odpočítanie dane. V tejto súvislosti poukazuje kasačný súd napríklad na rozhodnutie C-80/11 a C-142/11, Mahagében a David, ako i na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 10Sžfk/17/2019 z 28.04.2020 a 8Sžfk/62/2019 z 08.07.2020.

[pôvodne odsek 24. v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžfk/3/2020] Rovnako sťažovateľ relevantne nespochybnil záver správneho súdu, že nebolo preskúmateľne vysvetlené, prečo nebolo potrebné vykonať ďalšie navrhnuté dokazovanie v daňovom konaní. Aj s ohľadom na vyššie uvedené je zrejmé, že výpovede pánov P. a F., týkajúce sa len vzťahov subdodávateľov s dodávateľom SIVESPOL, s.r.o., na ktoré odkázal žalovaný, nemôžu byť bez ďalšieho rozhodujúcim a konečným dôkazom. Tvrdenie sťažovateľa v tejto súvislosti, že nie je úlohou správnych orgánov odpovedať na každú námietku v odvolaní, je správne iba potiaľ, kým nejde o otázku rozhodujúcu pre posúdenie veci. A aj tak by z rozhodnutia malo byť zrejmé, prečo je namietaná skutočnosť alebo právna otázka pre vec irelevantná.

Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že závery obsiahnuté v týchto rozhodnutiach sú kontinuálne potvrdzované rozhodovacou činnosťou aj Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, a to aj v rámci veci prejednávajúceho a rozhodujúceho senátu: sp. zn. 3Sžfk/2/2020 zo dňa 09.12.2021.

42. Okrem námietky nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom (či už vo vzťahu k meritu alebo vo vzťahu k odôvodneniu rozhodnutia sťažovateľa), vo všeobecnej rovine poukázal sťažovateľ v texte kasačnej sťažnosti (posledný odsek) aj na údajnú nezrozumiteľnosť rozsudku krajského súdu poukazujúc na to, že tento len odkazuje na rozhodovaciu činnosť súdov, niekedy dokonca na nesúvisiacu a že naopak rozhodnutiu absentuje plnohodnotné odôvodnenie, t.j. údajne „v každom odseku uvádza rozsudky súdov na úkor svojej rozhodovacej činnosti“.

43. Ako je uvedené vyššie v tomto rozsudku, najvyšší správny súd aplikoval na text podanej kasačnej sťažnosti extenzívny výklad a hoci sťažovateľ explicitne kasačný bodom (dôvodom) podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP neodôvodnil, verifikoval, či nemôže byť vo veci daný kasačný dôvod na tomto základe a dospel k záveru, že tomu tak nie je.

44. V prvom rade považuje kasačný súd za relevantné poukázať na to, že nie je pravdou, že správny súd v každom odseku kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku uvádza rozsudky súdov. Predmetné tvrdenie sťažovateľa sa teda zo skutkového hľadiska nezakladá na pravde. Bez ohľadu na uvedené, aj prípadné časté odkazy na rozhodovaciu prax súdov o to viac, že ide o vec verejného záujmu a vec spadajúcu aj pod režim práva Európskej únie je úplne bežné a dokonca žiaduce, keďže tak správny súd dosahuje vyššiu mieru presvedčivosti vo vzťahu k rozsudku, ktorý vydáva.

45. Vo vzťahu k odôvodneniu rozsudku krajského súdu kasačný súd uvádza, že tento spĺňa všetky kvalitatívne atribúty - formálne aj vecné - ktoré sú kladené na rozsudky súdov ako štátnych orgánov. S potrebnou mierou odbornosti, avšak súčasne jazykom primeraným pre bežného účastníka konania, správny súd poskytol v odôvodnení relevantný právny základ (odkaz na príslušné pramene práva), ako aj vlastné úvahy, resp. interpretáciu týchto ustanovení. Správny súd detailne odôvodnil, prečo vyhodnotil rozhodnutie žalovaného ako nepreskúmateľné, resp. ako rozhodnutie vykazujúce vady najmä v otázke odôvodnenia (k tomu pozri najmä odsek 51. a nasl. rozsudku krajského súdu). V odseku 64. odôvodnenia, krajský súd jasne formuloval požiadavky, ktoré kladie na žalovaného v rámci ďalšieho konania vo veci.

46. Kasačný súd má za to, že hoci sťažovateľ vytýkal v rozsudku krajského súdu jeho nezrozumiteľnosť, napriek tomu bol spôsobilý tento napadnúť relatívne rozsiahlou kasačnou sťažnosťou, čo nepochybne nesvedčí v prospech argumentu sťažovateľa, že by bol rozsudok nezrozumiteľný. Na strane druhej, detailné argumenty o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného tento nebol schopný, resp. spôsobilý v texte kasačnej sťažnosti dostatočne vyvrátiť, ani spochybníť.

47. Z vyššie uvedených dôvodov, kasačný súd dospel k záveru, že všetky parciálne námietky sťažovateľa obsiahnuté v texte jeho kasačnej sťažnosti proti rozsudku krajského súdu nedôvodné, a preto je nedôvodnou aj jeho kasačná sťažnosť ako celok, ktorú preto podľa § 461 SSP zamietol.



48. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní priznal úspešnému žalobcovi nárok na úplnú náhradu trov konania pred kasačným súdom.

49. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal toto rozhodnutie jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP), t.j. pomerom hlasov 3:0.

**Poučenie :**

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