

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 2Sfk/2/2021  
Identifikačné číslo spisu: 3021200017  
Dátum vydania rozhodnutia: 29. mája 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vačok  
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3021200017.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., JUDr. Mariána Trenčana v právnej veci žalobcu: PROPLUSCO Services spol. s r. o. so sídlom: Staré Grunty 36, 841 04 Bratislava, IČO: 47 908 611, zastúpený: MENKE LEGAL s. r. o., so sídlom: Gorkého 3, 811 01 Bratislava, IČO: 47 258 799, voči žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 13S/6/2021-106, z 2. júna 2021, takto

### rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky z r u š u j e rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 13S/6/2021-106, z 2. júna 2021, a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.

### O d ô v o d n e n i e

#### I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane č. 100865923/2020 zo 7. mája 2020 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“), ktorým vyrubil podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. daňový poriadok v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) žalobcovi rozdiel dane v sume 6.000,- € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2018. Podľa jeho názoru žalobca nepreukázal, že došlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia. Správca dane poukázal na skutočnosť, že spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. vystavila 17. apríla 2018 faktúru podľa rámcovej zmluvy z 28. decembra 2017. Správca dane však uviedol, že v skutočnosti sa jednalo o finančnú podporu pre závodný tím Slovak National Hill Climb Team.

2. Žalobca podal voči rozhodnutiu správcu dane odvolanie. Žalovaný v rozhodnutí č. 101773488/2020, z 23. novembra 2020, (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“), podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil.

#### II. Konanie pred správnym súdom

3. Žalobca podal voči rozhodnutiu žalovaného všeobecnú správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“). Namietal v nej, že rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní (§ 191 ods. 1 c), d), e) g) zákona č. 162/2015 Z. z.

Správny súdny poriadok v účinnom znení (ďalej len „SSP“). Navrhol, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

4. Rozsudkom č. k. 13S/6/2021-106, z 2. júna 2021 (ďalej len „rozsudok správneho súdu“) správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov. Poukázal na to, že v zdaňovacích obdobiach január 2018 a február 2018 posudzoval správca dane faktúry vydané na základe tej istej rámcovej zmluvy od toho istého dodávateľa za totožné reklamné služby. Ich opodstatnenosť posúdil odlišne, keď na rozdiel od zdaňovacieho obdobia apríl 2018 v zdaňovacích obdobiach január 2018 i február 2018 faktúry akceptoval. Tým porušil zásadu materiálnej rovnosti uvedenú v § 3 ods. 9 daňového poriadku. S ohľadom na predmetnú vadu sa ďalšími žalobnými bodmi nezaoberal.

### III. Kasačná sťažnosť žalovaného, stanoviská účastníkov konania

5. Žalovaný podal voči rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť, v ktorej navrhol, aby kasačný súd zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Kasačnú sťažnosť podal z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Podľa názoru žalovaného správny súd nesprávne právne posúdil vec. V kasačnej sťažnosti žalovaný poukázal najmä na to, že:

- v zdaňovacích obdobiach január 2018 a február 2018 správca dane skutkový stav dostatočným spôsobom nepreverenil. V rozhodnutí správcu dane a rozhodnutí žalovaného bol však dostatočne zistený skutkový stav, ktorý bol zákonným spôsobom vyhodnotený. Nedostatočné preverenie skutkového stavu v iných zdaňovacích obdobiach preto nemôže viesť k porušeniu zásady materiálnej rovnosti vyjadrenej v § 9 ods. 3 daňového poriadku;

- obdobná vec bola riešená v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/23/2018, z 30. apríla 2019, v prospech názoru žalovaného;

- dôkazy predložené žalobcom nepreukazovali dodanie deklarovaneho obchodu v zmysle faktúry a rámcovej zmluvy. Žalobca nepreukázal, že mu bolo zo strany dodávateľa poskytnuté „reklamné plnenie“, ani „prenájom plochy na pretekárskych automobiloch za účelom umiestnenia a šírenia reklamy“. Predložené dokumenty nasvedčujú tomu, že zámerom žalobcu bolo finančne podporiť tím Slovak National Hill Climb Team;

- správny súd sa nezaoberal meritom veci, neposúdil záver žalovaného, že žalobca porušil § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona DPH tým, že si neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane za služby, pri ktorých nepreukázal vznik daňovej povinnosti dňom dodania služieb a ich prijatie na dodanie tovarov a služieb ako platiteľ. Žalobca finančne podporil automobilový šport sponzorským príspevkom, ktorý v čase realizácie fakturovaných plnení nebol predmetom dane.

6. Žalobca vo svojom vyjadrení navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť. K námietke nesprávneho právneho posúdenia veci poukázal na skutočnosť, že nie je zrejmé, v čom by malo nesprávne právne posúdenie veci spočívať. Rozhodnutie žalovaného pritom trpí vadou nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov (absenciu zdôvodnenia rozdielneho postupu správcu dane v skutkovo zhodných prípadoch), čo je dostatočný dôvod na jeho zrušenie.

### IV. Právne posúdenie kasačným súdom

7. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu týkajúceho sa rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP.

8. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

9. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas. Súdny poplatok za podanú kasačnú sťažnosť bol uhradený.

10. Kasačný súd, po preskúmaní rozsudku správneho súdu, kasačnej sťažnosti žalobcu, dospel k záverom, ktoré deklaroval vo výroku svojho rozsudku. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

IV.I. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Podľa § 3 ods. 9 daňového poriadku správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

Podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov.

Podľa § 462 ods. 1 SSP ak kasačný súd po preskúmaní zistí dôvodnosť kasačnej sťažnosti, rozhodne o zrušení napadnutého rozhodnutia a podľa povahy vráti vec krajskému súdu na ďalšie konanie alebo konanie zastaví, prípadne vec postúpi orgánu, do ktorého pôsobnosti patrí.

Podľa § 467 ods. 3 SSP ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

IV.II. Posúdenie kasačných námietok

11. Kasačný súd posúdil kasačnú námietku nesprávneho právneho posúdenia veci ako dôvodnú. Správny súd založil celú svoju argumentáciu na nedodržaní zásady materiálnej rovnosti vyjadrenej v § 3 ods. 9 daňového poriadku. Neposudzoval však aplikáciu tejto zásady v kontexte celej veci.

12. Zásada materiálnej rovnosti je významnou zásadou daňového konania. Nie je ju však možné aplikovať absolútne bez prihliadnutia na špecifiká konkrétneho prípadu.

13. Z rozhodnutia žalovaného vyplýva, že námietka porušenia materiálnej rovnosti bola posudzovaná žalovaným už v jeho rozhodnutí. V tomto rozhodnutí sa žalovaný vysporiadava, prečo postupuje inak, ako v prípade zdaňovacích období január 2018 a február 2018. Uvádza, že pri zdaňovacích obdobiach január 2018 a február 2018 správca dane nepreveril dostatočne skutkový stav (s. 29 rozhodnutia žalovaného).

14. Žalovaný tak uviedol, prečo postupoval pri zdaňovacom období rozdielne. Pokiaľ správny súd vyhovel žalobe z dôvodu podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP, teda z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, kasačný súd uvádza, že dôvody pre odlišný postup boli v rozhodnutí žalovaného jasne uvedené. Ku konštatovaniu žalovaného, že správca dane ako jeho podriadený subjekt pochybil pri vyhodnocovaní určitých skutočností pri zdaňovacích obdobiach január 2018 a február 2018, možno mať výhrady. Spochybnenie tohto vyhodnotenia však môže ovplyvniť vyhodnotenie jednotlivých skutočností v zdaňovacom období apríl 2018.

15. Zásada materiálnej rovnosti nie je jedinou zásadou daňového konania. Je ju nutné vykladať aj v kontexte iných zásad. Osobitne so zásadou zákonnosti vyjadrenou v § 3 ods. 1 daňového poriadku, podľa ktorej sa pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov.

16. Pokiaľ by sme pripustili názor správneho súdu, že v prípade odlišného vyhodnotenia v obdobnej veci je potrebné postupovať rovnako, mohlo by prísť k absurdným situáciám. Najmä vtedy, ak by obdobná vec bola posúdená nesprávne a nezákonne. Pri izolovanej aplikácii zásady materiálnej rovnosti by tak zlé, alebo protizákonné závery museli byť preberané, čo by mohlo mať za následok ďalšie nezákonné rozhodnutia.

17. V zmysle § 3 ods. 9 daňového poriadku je povinnosťou správcu dane brať zreteľ na to, aby nevznikali neodôvodnené rozdiely. Pokiaľ však orgán verejnej správy je toho názoru, že rovnaká otázka bola v inom konaní vo vzťahu k inému zdaňovaciemu obdobiu nesprávne skutkovo alebo právne posúdená, nemôže ju slepo preberať. Takto k veci pristúpil aj žalovaný, ktorý na základe svojho odôvodnenia konštatoval, že vec posúdil inak, nakoľko sa s posúdením správcu dane v predošlých zdaňovacích obdobiach nestotožnil.

18. Takéto zdôvodnenie žalovaného tak nemožno vnímať ako nezrozumiteľné, alebo neobsahujúce dostatok dôvodov. Finančná správa je povinná každú jednu vec skutkovo a právne vyhodnotiť. Pokiaľ nesúhlasí s posúdením v inom konaní, kde sa riešila obdobná otázka, nie je povinná tento názor slepo nasledovať, ale posúdiť vec v súlade so zásadou zákonnosti. Opačné posúdenia materiálnej rovnosti by viedlo k absurdným situáciám, v ktorých by sme museli napríklad v prípade nezákonne vyhodnotenej

žiadosti o vydanie stavebného povolenia pozitívne posúdiť všetky obdobné žiadosti, alebo v dôsledku justičného omylu oslobodiť všetkých páchatel'ov páchajúcich obdobnú protiprávnu činnosť.

19. Správny súd svoje posúdenie založil len na tom, že bola porušená zásada materiálnej rovnosti. Neskúmal ďalšie okolnosti prípadu, aj napriek tomu, že podľa § 3 ods. 9 daňového poriadku môžu vzniknúť rozdiely, pokiaľ sú riadne zdôvodnené. Dokonca ani nevyhodnotil ďalšie žalobné body žalobcu.

20. V tejto súvislosti navyše kasačný súd dodáva, že mu nie je zrejmé, prečo správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP. Pokiaľ mal za to, že nebola dodržaná zásada materiálnej rovnosti, táto vada v sebe zahŕňa nesprávne právne posúdenie veci. Kasačný súd tu nevzhliadol vadu nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Vo všeobecnosti môžeme polemizovať o tom, či jednotlivé dôvody pre neuplatnenie zásady materiálnej rovnosti boli vyhodnotené správne. Žalovaným však boli jasne uvedené a preto rozhodnutie žalovaného kasačný súd považoval za zrozumiteľné a zdôvodnené. Pokiaľ správny súd nesúhlasil s vyhodnotením, mal postupovať podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP.

21. S ohľadom na uvedené mal správny súd posudzovať nedodržanie zásady materiálnej rovnosti v kontexte všetkých zistených skutočností. To však správny súd nespravil. Správny súd tak nesprávne právne posúdil vec, pokiaľ neposúdil nedodržanie zásady materiálnej rovnosti v kontexte všetkých skutočností a záverov prezentovaných správcou dane a žalovaným.

IV.III. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

22. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti vyhodnotil kasačnú sťažnosť ako dôvodnú, a preto podľa § 462 ods. 1 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výroku tohto rozsudku. V ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu posúdiť predmetnú vec v rozsahu všetkých žalobných bodov a následne rozhodnúť. Vo vzťahu k zásade materiálnej rovnosti bude úlohou správneho súdu skúmať, či so zreteľom na všetky zistené skutkové okolnosti a právne vyhodnotenie existoval dôvod odkloniť sa od záverov správcu dane pri posúdení obdobných otázok v zdaňovacích obdobiach január 2018 a február 2018.

23. O trovách kasačného konania rozhodne podľa § 467 ods. (3) SSP správny súd.

24. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyselne.

## **Poučenie :**

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