

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 4Sfk/12/2021  
Identifikačné číslo spisu: 7019200927  
Dátum vydania rozhodnutia: 28. februára 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Peter Potásch  
Funkcia: predseda senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7019200927.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členiek senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a JUDr. Zuzany Mališovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): DRYÁDA CORPORATION, s.r.o., so sídlom M. R. Štefánika 3504/14, 075 01 Trebišov, IČO: 44 186 266, právne zastúpený: Brázdil & Brázdilová advokátska kancelária s.r.o., so sídlom Trhová 992/1, 960 01 Zvolen, IČO: 50 492 934, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100131461/2019 zo dňa 11.01.2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 8S/122/2019-109 zo dňa 23. júna 2021, takto

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

Rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 8S/122/2019-109 zo dňa 23. júna 2021 sa z r u š u j e a vec sa v r a c i a Krajskému súdu v Košiciach na ďalšie konanie.

### O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100131461/2019 zo dňa 11.01.2019 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Košice, pobočka Trebišov č. 101813128/2018 zo dňa 14.09.2018, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 41.802,14 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2009.

2. Krajský súd rozsudok odôvodnil podľa § 140 SSP a odkázal na svoj rozsudok týkajúci sa toho istého žalobcu (DRYÁDA CORPORATION, s.r.o., IČO: 44 186 266, so sídlom v Trebišove, M. R. Štefánika 3504/14) s totožným predmetom konania (k tomu porovnaj bod 7 a bod 8 rozsudku

krajského súdu), ktorým bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného o vyrubení rozdielu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“), iba za iné zdaňovacie obdobie - jún 2010, ktorým podľa § 190 SSP žalobu ako nedôvodnú zamietol a účastníkom právo na náhradu trov konania nepriznal. Konkrétne sa jednalo o rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 8S/38/2019 zo dňa 02.07.2020, ktorý sa týkal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného a príslušného správcu dane o vyrubení rozdielu na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2010, a to 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 aj ako „zákon o DPH“), na rovnakom skutkovom základe, t.j. že žalobca v daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie uviedol výšku zdaniteľných plnení, ktorá nezodpovedala zisteniam správcu dane, kedy správca dane preukázal, že dodanie fakturovaného tovaru (kryštalového cukru, oleja, energetických drinkov a iných komodít) od dodávateľov žalobcu: REJA CORPORATION s.r.o., Tatra Trade Corporation, s.r.o. a Solid Press Slovakia, s.r.o. nebolo uskutočnené na reálnom komerčnom základe. Žalobca v danom prípade neunesol dôkazné bremeno a v priebehu celého konania, t.j. počas daňovej kontroly,

ako aj vyrubovacieho konania relevantnými dokladmi nepreukázal svoje tvrdenie o tom, že došlo k reálnemu uskutočneniu dodania tovaru od jeho dodávateľov Tatra Trade Corporation, s.r.o., Solid Press Slovakia, s.r.o. a REJA CORPORATION, s.r.o. „v konkurze“ Trebišov ako ich odberateľovi a z tohto dôvodu mu nevzniklo právo na odpočítanie dane z nákupu deklarovaného tovaru v zdaňovacom období jún 2010 v celkovej sume 98 148,19 eura.

3. Krajský súd uviedol, že dôvody obsiahnuté v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaného č. 100131461/2019 zo dňa 11.01.2019 korešpondujú s dôvodmi jeho rozhodnutia, ktoré bolo predmetom správneho súdneho prieskumu vo veci vedenej na Krajskom súde v Košiciach pod sp. zn. 8S/38/2019, a to vzhľadom na zhodnosť odvolacích námietok žalobcu uvedených v daňovom konaní. Jednotlivé rozhodnutia správcu dane a v nadväznosti na ne, aj rozhodnutia žalovaného sa týkali vždy konkrétneho mesiaca počnúc septembrom 2008 a končiac decembrom 2010, ktoré boli zahrnuté do správcu dane kontrolovaného zdaňovacieho obdobia. Zákonnosť týchto rozhodnutí napadol žalobca jednou správnu žalobou zo dňa 26.03.2019 doručenu Krajskému súde v Košiciach dňa 28.03.2019, pričom preskúmanie zákonnosti jednotlivých rozhodnutí žalovaného týkajúcich sa vždy jedného mesiaca kontrolovaného zdaňovacieho obdobia, bolo uznesením Krajského súdu v Košiciach zo dňa 07.11.2019 vylúčené na samostatné konania, ktoré sú vedené na Krajskom súde v Košiciach pod samostatnými spisovými značkami. Z uvedeného je preto zrejmé, že žalobné dôvody obsiahnuté v správnej žalobe zo dňa 26.03.2019 sú totožné pre všetky správne súdne konania, ktoré z nej vzišli.

4. Správny súd je toho názoru, že na všetky žalobné námietky žalobcu dal v plnej miere odpoveď vo vyššie spomínanom rozsudku sp. zn. 8S/38/2019 zo dňa 02.07.2020, kde k žalobcom spochybňovanému dodržaniu procesných lehôt pre výkon daňovej kontroly správny súd konštatoval, že pri výkone daňovej kontroly u žalobcu nedošlo k porušeniu procesných lehôt upravujúcich dobu možnosti vyrubiť daň ani dobu trvania daňovej kontroly.

5. S námietkou žalobcu, 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 B. M. R., 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 (B. K., M. W., E. M.) za odplatu s cieľom znížiť daňovú povinnosť žalobcu na DPH. Aj podľa názoru krajského súdu výsluch zamestnancov žalobcu, ktorých žalobca navrhoval, t.j. B. K., M. W. a E. M., vzhľadom na podrobný popis fungovania obchodných vzťahov medzi žalobcom a obchodnou spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s.r.o., ktorý podrobne uviedol a popísal svedok B. M. R., 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 správca dane, ktoré boli východiskom pre právne posúdenie opodstatnenosti práva na odpočet DPH a oslobodenie od povinnosti platiť DPH.“ V predmetnom rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 8S/38/2019 zo dňa 02.07.2020 správny súd zároveň konštatoval neopodstatnenosť ďalšej žalobcovej námietky, podľa ktorej správca dane, ako aj žalovaný v danej veci procesne postupovali v rozpore so základnou ústavnou zásadou uvedenou v čl. 2 ods. 2 a čl. 3 Ústavy Slovenskej republiky. K jej obsahu správny súd 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.“

6. Na doplnenie argumentácie správneho súdu vyslovenej v rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 8S/38/2019 zo dňa 02.07.2020 správny súd uviedol, že všetky rozhodnutia žalovaného, ktoré žalobca napadol správnu žalobou zo dňa 26.03.2019 sa týkali rovnakého predmetu obchodu (komodity ako stolový olej, cukor, ryža, energetické nápoje a iné), rovnakých obchodných partnerov (REJA CORPORATION, s.r.o. „v konkurze“, Trebišov, Tatra Trade Corporation, s.r.o., Solid Press Slovakia, s.r.o. a ďalší) a tiež rovnakého obdobia, kedy tieto obchody prebiehali (roky 2009, 2010 a čiastočne aj 2008). Správny súd aj v tomto prípade konštatoval, že obchodovanie s vyššie uvedenými fakturovanými komoditami prebiehalo medzi spomínanými spoločnosťami 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 žalobcovi vystavili jeho dodávatelia tovarov a služieb, ako aj informácie o obchodných vzťahoch medzi žalobcom a jeho obchodnými partnermi (dožiadania, výsluchy svedkov, poznatky získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií). Naopak, žalobca reagoval na zistenia správca dane výlučne predložením faktúr a dodacích listov na začiatku daňovej kontroly, čím ale nesplnil hmotno-právne podmienky vyplývajúce z § 49 ods. 2 zákona o DPH na priznanie uplatneného odpočtu dane z pridanej hodnoty.

## II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

7. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej ako „kasačný sťažovateľ“ alebo „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil podľa § 462 ods. 1 SSP, alternatívne, aby podľa § 462 ods. 2 SSP zmenil rozsudok krajského súdu tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania. Kasačnú sťažnosť odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP a z dôvodu nepreskúmateľnosti a nedostatku dôvodov rozsudku správneho súdu (čo kasačný súd subsumoval pod dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP).

8. Sťažovateľ považoval procesný postup krajského súdu za nehospodárny, neúčelný a zneprehľadňujúci počet a stav jednotlivých vecí, keď pôvodne jednu žalobu podanú voči viacerým rozhodnutiam rozčlenil na viacero samostatných konaní.

9. Sťažovateľ namietal závery správneho súdu, že deklarovaný obchod bol umelo vytvorenou transakciou za účelom zneužitia práva a získania daňovej výhody.

10. Sťažovateľ rovnako nesúhlasil so záverom správneho súdu, že zákonné lehoty na výkon daňovej kontroly boli dodržané a že súd nebol oprávnený skúmať účelnosť prerušenia výkonu daňovej kontroly. Správny súd konštatoval, že trvanie prerušenia konania bolo odôvodnené čakaním na obdržanie odpovede z medzinárodnej výmeny informácií (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.

11. Správny súd podľa sťažovateľa nevenoval pozornosť tomu, či žalovaný v rozhodnutí skutočne vyhodnotil všetky zistené skutočnosti vo vzťahu k sťažovateľovi. Namietal, že daňové orgány vykonali široké dokazovanie, ale ako podklad pre rozhodnutie vzali do úvahy prevažne len výpoveď svedka B.. R.. Správny súd v rozsudku nevyhodnotil detailné príklady nesprávnych a nepodložených skutkových záverov žalovaného. Podľa sťažovateľa správny súd nesprávne vyhodnotil i nedôvodnosť vypočutia sťažovateľom navrhovaných svedkov. Nemožno zistiť, akým spôsobom krajský súd dospel k nevyvrátiteľnosti tvrdení svedka B.. R.. Správny orgán mal podľa názoru sťažovateľa navrhované dôkazy vykonať a až potom riešiť ich dôkaznú silu.

12. Sťažovateľ sa ďalej ohradil voči konštatovaniu krajského súdu, že výsluch zamestnancov žalobcu, ktorých žalobca navrhoval, tj. B. K., M. W. a E. M., vzhľadom na podrobný popis fungovania vzťahov medzi žalobcom a Tatra Trade Corporation s.r.o., ktorý podrobne uviedol a popísal svedok B.. M. R., už nebol potrebný. Sťažovateľ uviedol, že v tejto daňovej veci bol dodávateľom tovaru spoločnosť REJA CORPORATION s.r.o., ktorej konateľom bol B. K., a nie Tatra Trade Corporation s.r.o.

13. Záverom argumentoval, že krajský súd tiež nevyhodnotil ním prezentované podstatné námietky o existencii ďalších dôkazov. Taktiež svedkovia popísali bližšie existenciu reálneho dodania tovaru, prepravu tovaru, dopravcov, sklady a tieto výpovede ostali bez povšimnutia (osobitne v prípade dodávateľa REJA CORPORATION s.r.o. a Solid Press Slovakia, s.r.o.).

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

### III.

#### Konanie pred kasačným súdom

15. Prejednávaná vec bola dňa 09.09.2021 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) a bola náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 4S - sp. zn. 4Sfk/12/2021.

16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednoducho dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

17. Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu ustálil, že správca dane u žalobcu vykonal kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie júl 2009. Napadnutým rozhodnutím č. 100131461/2019 zo dňa 11.01.2019 žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice, pobočka Trebišov - č. 101813128/2018 zo dňa 14.09.2018. Správca dane a žalovaný neuznali sťažovateľovi nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr týkajúcich sa potravinárskeho tovaru za zdaňovacie obdobie júl 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 sťažovateľ preukázal nadobudnutie tovaru od

predmetných spoločností len listinne, ale reálne dodanie tovaru nepreukázal. Taktiež ďalšie dodanie tovaru odberateľom v Českej republike a Maďarsku nebolo preukázané. Žalovaný dospel k názoru, že v danom prípade bola vytvorená sieť spoločností, pričom v predmetnej veci išlo len o formálne vyhotovovanie faktúr, ktoré nezodpovedali skutočnej podnikateľskej činnosti. Sťažovateľ bol 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 B. M. R., 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.

#### IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

18. Kasačný súd konštatuje, že obdobným námietkam sťažovateľa, avšak týkajúcimi sa iných zdaňovacích období, sa už venoval vo svojich v rozhodnutiach sp.zn. 10Sžfk/46/2018 (zdaňovacie obdobie august 2008), sp.zn. 5Sžfk/56/2017 (zdaňovacie obdobie august 2009), sp.zn. 10Sžfk/7/2018 (zdaňovacie obdobie október 2009), sp.zn. 1Sžfk/72/2021 (zdaňovacie obdobie december 2009), sp. zn. 4Sžfk/48/2021 (zdaňovacie obdobie september 2009) a sp. zn. 6Sžfk/49/2021 (zdaňovacie obdobie jún 2009). Kasačný súd následne z dôvodu nedostatočného odôvodnenia rozsudky správneho súdu vo všetkých veciach zrušil a vec vrátil správneho súdu na ďalšie konanie.

19. Podľa ustanovenia § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

20. Podľa § 464 ods. 2 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola aspoň v piatich prípadoch predmetom konania pred kasačným súdom na základe skoršej kasačnej sťažnosti podanej tým istým sťažovateľom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na svoje skoršie rozhodnutia a ak sa v celom rozsahu stotožňuje s ich odôvodnením, ďalšie dôvody už nemusí uvádzať. V tomto kontexte senát kasačného súdu odkazuje v konkrétnostiach na rozsudok kasačného súdu vo veci sp. zn. 1Sžfk/72/2021 zo dňa 24. mája 2022, a to na body 22 až 35 uvedeného rozsudku:

„22. 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.

23. 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.

24. 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.

25. 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.

26. 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)

27. 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).

28. 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.

29. 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 náležite, 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.

30. 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.

31. 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).

32. 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).

33. 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).

34. 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.

35. 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.“

21. Kasačný súd po preskúmaní uvedeného záveru, ktorý prevzali jednotlivé senáty kasačného súdu, postupoval podľa § 464 SSP, kedy sa v celom rozsahu stotožnil so závermi uvedenej rozhodovacej činnosti, a preto v konkrétnostiach odkazuje na ich odôvodnenie (k tomu pozri toto odôvodnenie vyššie). 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 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.

22. Vzhľadom na uvedené skutočnosti kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 SSP 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.

23. V súvislosti s právnymi vecami sťažovateľa dáva kasačný súd do pozornosti správneho súdu to, že je pri posudzovaní obchodných prípadov sťažovateľa 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 sťažovateľa, 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, sa preto javia ako vnútorne rozporné.

24. Podľa § 467 ods. 3 SSP ak kasačný súd zruší rozhodnutie správneho súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v kontexte s vyššie citovaným ustanovením SSP o trovách kasačného konania, o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne správny súd.

25. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

## **P o u č e n i e :**

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

