

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/44/2019
Identifikačné číslo spisu: 8017200716
Dátum vydania rozhodnutia: 02.07.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:8017200716.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Milana Moravu v právnej veci žalobcu: Študentský servis, spol. s r.o., Košice, Rooseveltova 794/6, Košice - mestská časť Staré Mesto, IČO: 31 730 663, právne zastúpený: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutí žalovaného č. 102017146/2017 zo dňa 21. septembra 2017, č. 102016507/2017 zo dňa 21. septembra 2017, č. 102017089/2017 zo dňa 21. septembra 2017 a č. 102017055/2017 zo dňa 21. septembra 2017, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/53/2017-53 zo dňa 7. februára 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 5S/53/2017-53 zo dňa 7. februára 2019 z r u š u j e a v e c v r a c i a krajskému súdu na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“) zamietol žaloby žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 102017146/2017 zo dňa 21. septembra 2017, č. 102016507/2017 zo dňa 21. septembra 2017, č. 102017089/2017 zo dňa 21. septembra 2017 a č. 102017055/2017 zo dňa 21. septembra 2017.

2. Rozhodnutím č. 102017146/2017 zo dňa 21. septembra 2017 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“), potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov (ďalej aj „správca dane“) č. 100970980/2017 zo dňa 18. mája 2017, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 3 806,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2014.

3. Rozhodnutím č. 102016507/2017 zo dňa 21. septembra 2017 žalovaný podľa § 74 ods. 4 Daňového

poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 100971495/2017 zo dňa 18. mája 2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 7 056,17 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014.

4. Rozhodnutím č. 102017089/2017 zo dňa 21. septembra 2017 žalovaný podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 100970513/2017 zo dňa 18. mája 2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6 134,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2014.

5. Rozhodnutím č. 102017055/2017 zo dňa 21. septembra 2017 žalovaný podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 100970186/2017 zo dňa 18. mája 2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6 371,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2014.

6. Krajský súd v Prešove uznesením č. k. 5S/53/2017-11 zo dňa 14. novembra 2017 spojil konania o preskúmanie zákonnosti vyššie uvedených rozhodnutí žalovaného, vedené na Krajskom súde v Prešove pod sp. zn. 5S/53/2017, 5S/54/2017, 5S/55/2017 a 5S/56/2017 do jedného spoločného konania, vedeného pod sp. zn. 5S/53/2017 a vo veci vydal jeden rozsudok.

7. Krajský súd v Prešove v odôvodnení napadnutého rozsudku poukázal na skutočnosť, že žalobca v podaných žalobách namietal, že aj keď jeho odvolania vo vyrubovacom konaní neobsahovali zákonom predpísané náležitosti vyplývajúce z § 72 ods. 4 Daňového poriadku, pretože v nich absentovali dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania a navrhované zmeny alebo zrušenia napadnutého rozhodnutia, bol správca dane podľa názoru žalobcu povinný postupovať podľa § 72 ods. 5 v spojení s § 13 ods. 8 Daňového poriadku a vyzvať žalobcu, aby podľa jeho pokynov nedostatky odvolaní v určenej lehote odstránil a poučiť ho o následkoch spojených s ich neodstránením.

8. Krajský súd uviedol, že z obsahu žalobných bodov je zrejmé, že žalobca namietal procesný postup správcu dane. V tejto súvislosti krajský súd konštatoval, že v prejednávanej veci nebol daný dôvod na postup správcu dane podľa § 13 ods. 8 Daňového poriadku, teda na odstraňovanie nedostatkov odvolania žalobcu, keďže podľa názoru krajského súdu bolo spôsobilé na prerokovanie vo veci samej.

9. Žalovaný podľa názoru krajského súdu preskúmal napadnuté rozhodnutia správcu dane v celom rozsahu a vysporiadal sa s odvolacími námietkami žalobcu. Správca dane pri výkone daňových kontrol a vo vyrubovacích konaniach postupoval výlučne v medziach zákona, ktorý je citovaný pri každom úkone, ničím žalobcu neobmedzil, ani neukrátil, prihliadal a vysporiadal sa so všetkým, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. V zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotil každý dôkaz samostatne a potom všetky dôkazy podľa správnej úvahy vo vzájomných súvislostiach, pričom hodnotiacia úvaha správcu dane nebola ľubovoľná, ale vychádzala zo všetkého, čo pri správe daní vyšlo najavo. Správca dane analyzoval deklarované zdaniteľné obchody a ich fakturáciu medzi daňovými subjektmi, pričom zistil, že napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených zákonom č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodujúcom období (ďalej len „zákon o DPH“), účel tohto zákona nebol dodržaný, dodávateľom nevznikla daňová povinnosť z poskytnutia služieb, pretože išlo iba o fakturáciu formálneho a nereálneho obchodu so službami, pri ktorom pridaná hodnota nevznikla a následne žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane. Zamestnanci správcu dane postupovali pri výkone daňovej kontroly a následne vo vyrubovacom konaní v súlade s § 24 ods. 2 Daňového poriadku. Správca dane zvažil vykonané úkony a zhodnotil výsledky vykonaných dôkazov, miestnych zisťovaní, svedeckej výpovede, protokolov o daňových kontrolách, pričom zhodnotenie dôkazov riadne odôvodnil v protokole č. 104289478/2016 zo dňa 14. novembra 2016 a následne v príslušných rozhodnutiach vydaných vo vyrubovacom konaní.

10. V tejto súvislosti krajský súd poukázal aj na rozhodovaciu prax Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a jeho právny názor vyslovený napríklad v rozsudku sp.zn. 4Sžf/42/2015 zo dňa 2. februára 2016, v zmysle ktorého „ak odvolanie spĺňalo všetky zákonom ustanovené náležitosti podľa § 13 v

spojení s § 72 ods. 4 Daňového poriadku, je povinnosťou správneho orgánu preskúmať ho v odvolacom konaní.“

11. Správca dane v súlade s § 73 ods. 2 Daňového poriadku postúpil odvolania žalobcu odvolaciemu orgánu - žalovanému, ktorý následne v súlade s § 74 ods. 4 Daňového poriadku preskúmal rozhodnutia správcu dane a vydal vlastné rozhodnutia. Žalobca v žalobách nepreukázal, že by postupom žalovaného, ktorý preskúmal rozhodnutia správcu dane, boli porušené jeho práva alebo právom chránené záujmy v zmysle § 2 ods. 2 SSP. V tejto súvislosti dal krajský súd do pozornosti zásadu, podľa ktorej práva patria len bdelým (pozorným, ostražitým, opatrným, starostlivým), teda tým, ktorí sa aktívne zaujímajú o ochranu a výkon svojich práv, a ktorí svoje procesné oprávnenia uplatňujú včas a s dostatočnou starostlivosťou a predvídavosťou. V slobodnej spoločnosti je totiž vecou nositeľov práv, aby svoje práva bránili a starali sa o ne, inak ich podcenením, či zanedbaním môžu strácať svoje práva majetkové, osobné, satisfakčné a pod., to platí obdobne aj o využívaní zákonných procesných ustanovení (uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžr/38/2011 zo dňa 8. novembra 2011).

2.

12. Proti rozsudku Krajského súdu v Prešove podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky zmenil rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/53/2017-53 zo dňa 7. februára 2019 tak, že zruší rozhodnutia žalovaného č. 102017146/2017 zo dňa 21. septembra 2017, č. 102016507/2017 zo dňa 21. septembra 2017, č. 102017089/2017 zo dňa 21. septembra 2017 a č. 102017055/2017 zo dňa 21. septembra 2017 a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie, a to z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP.

13. Žalobca v úvode kasačnej sťažnosti poukázal na obsah podaných správnych žalôb, ktorými sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 102017146/2017 zo dňa 21. septembra 2017, č. 102016507/2017 zo dňa 21. septembra 2017, č. 102017089/2017 zo dňa 21. septembra 2017 a č. 102017055/2017 zo dňa 21. septembra 2017. Žalobca v žalobách namietal, že odvolania podané proti prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane neobsahovali zákonom predpísané náležitosti vyplývajúce z § 72 ods. 4 Daňového poriadku, nakoľko v nich absentovali dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania a navrhované zmeny alebo zrušenie napadnutého rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu bol správca dane povinný v zmysle § 72 ods. 5 v spojení s § 13 ods. 8 Daňového poriadku žalobcu vyzvať, aby nedostatky v stanovenej lehote odstránil. Vzhľadom na skutočnosť, že správca dane žalobcu na odstránenie nedostatkov podaní nevyzval, jeho postup bol nezákonný a tým pádom neboli splnené právne východiská na vydanie rozhodnutí žalovaného vo veci samej. Žalovaný tento zásadný nedostatok neodstránil a z uvedeného dôvodu podľa názoru žalobcu zaťažil odvolacie konanie zásadnou procesnou vadou.

14. Žalobca v podanej kasačnej sťažnosti namietal porušenie jeho práva na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia, argumentujúc, že rozsudok krajského súdu nebol vyčerpávajúco a presvedčivo odôvodnený.

15. Žalobca poukázal na skutočnosť, že z obsahu žalôb, ako aj napadnutého rozsudku krajského súdu vyplýva, že kľúčovým pre rozhodnutie bolo tvrdenie žalobcu, že ním podané odvolania neobsahovali zákonom predpísané náležitosti vyplývajúce z ustanovenia § 72 ods. 4 Daňového poriadku a preto bol správca dane podľa ustanovenia § 72 ods. 5 v spojení s ustanovením § 13 ods. 8 Daňového poriadku povinný vyzvať žalobcu, aby podľa jeho pokynov nedostatky odvolaní v určenej lehote odstránil.

16. Z obsahu odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu vyplýva, že podľa názoru krajského súdu nebol dôvod na postup správcu dane podľa § 13 ods. 8 Daňového poriadku, pretože odvolania obsahovali aj dôvody odvolania. V tejto súvislosti žalobca zdôraznil, že odôvodnenie rozhodnutia súdu musí byť zrejme, jasné a zrozumiteľné nielen pre súd, ale aj pre účastníkov konania. Žalobca je názoru, že z vyššie uvedeného strohého konštatovania krajského súdu nie je zrejme, či sa krajský súd stotožňuje s tvrdením žalovaného, že žalobca v odvolaní namietal iba rozpor s právnymi predpismi alebo či podľa názoru súdu odvolania obsahovali všetky zákonom požadované náležitosti vyplývajúce z § 72 ods. 4 Daňového poriadku, teda okrem dôvodov podania aj dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania, ak

sa v odvolaní nenamieta iba rozpor s právnymi predpismi.

17. Žalobca zároveň namietal, že krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku nezmieňuje o vyjadrení žalovaného k žalobe, hoci mu táto povinnosť vyplýva priamo z ustanovenia § 139 ods. 2 SSP. Žalobca v súvislosti s vyjadrením žalovaného k žalobe konštatoval, že z jeho obsahu je zrejme stanovisko žalovaného, podľa ktorého žalobca v odvolaní namietal iba rozpor s právnymi predpismi a z uvedeného dôvodu nemusel uviesť dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania. Keďže odvolania obsahovali všetky zákonom predpísané náležitosti, správca dane nebol povinný vyzvať žalobcu k odstráneniu nedostatkov.

18. V prípade, ak sa krajský súd stotožnil s názorom žalovaného, že žalobca namietal výlučne rozpor s právnymi predpismi, bol povinný v rozsudku uviesť, na základe čoho dospel k takémuto záveru. Žalobca zastáva názor, že rozsudok krajského súdu je nepreskúmateľný pre jeho nezrozumiteľnosť, nakoľko v ňom úplne absentuje úvaha, na základe čoho krajský súd dospel k svojim záverom.

19. Žalobca argumentoval, že pokiaľ v podanom odvolaní uviedol, že rozhodnutie správcu dane je v rozpore s ustanoveniami § 3 ods. 1 a ods. 3, § 24 ods. 2 a § 63 ods. 2 Daňového poriadku, uvedené automaticky neznamená, že namietal iba rozpor s právnymi predpismi. Pokiaľ by tomu bolo tak a namietal by výlučne rozpor s právnymi predpismi, potom mal v odvolaní uviesť svoj právny názor odlišný od právneho názoru správcu dane, čo však neurobil.

20. Žalobca zastáva práve opačné stanovisko, a to, že v odvolaní nenamietal iba rozpor s právnymi predpismi, ale tvrdil, že postup správcu dane bol v rozpore s právnymi predpismi. Uvedené znamená, že v zmysle § 72 ods. 4 písm. d/ Daňového poriadku mal žalobca povinnosť uviesť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Vzhľadom na skutočnosť, že žalobca tieto dôkazy neuviedol, jeho odvolanie malo nedostatky, pre ktoré nebolo spôsobilé na prorokovanie a preto bol správca dane povinný postupovať podľa § 72 ods. 5 v spojení s § 13 ods. 8 Daňového poriadku a vyzvať ho na ich odstránenie v určenej lehote.

21. Z rozsiahleho rozsudku krajského súdu vyplýva, že podstatná časť jeho odôvodnenia obsahuje prepis rozhodnutí žalovaného vo veci samej. Samotný rozsah odôvodnenia rozsudku a popis jednotlivých zistení však podľa názoru žalobcu nevypovedá nič o presvedčivosti rozhodnutia a jeho zákonnosti. Žalobca zdôraznil, že krajský súd sa mal za účelom riadneho prieskumu zákonnosti napadnutých rozhodnutí primárne vysporiadať s námietkami, ktorými žalobca spochybnil zákonnosť procesného postupu správnych orgánov a až potom, ako by dospel k záveru, že sú neopodstatnené, vzniká súdu povinnosť na prieskum zákonnosti samotného rozhodnutia. Žalobca na tomto mieste upozornil na skutočnosť, že predmetom žalôb v danom prípade však neboli námietky vo veci samej. Ich predmetom bolo tvrdenie žalobcu, že rozhodnutia žalovaného vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, čím došlo k procesným vadám, ktoré v končenom dôsledku viedli k tomu, že neboli splnené právne východiská na vydanie rozhodnutí vo veci samej.

22. Súčasťou práva na spravodlivý proces je právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktorým sa súd vysporiada so všetkými právne relevantnými tvrdeniami žalobcu. V uvedenom kontexte žalobca zdôraznil, že jeho tvrdeniu, ktoré predstavovalo rozhodujúci žalobný bod, a to, že odvolania neobsahovali zákonom predpísané náležitosti vyplývajúce z ustanovenia § 72 ods. 4 Daňového poriadku, venoval krajský súd iba minimálnu pozornosť, resp. sa s nimi vysporiadal iba formálne. Požiadavka na presvedčivosť odôvodnenia rozsudku vyplývajúca z ustanovenia § 139 ods. 2 SSP nemôže byť podľa názoru žalobcu naplnená oznámením finálneho záveru, že nebol daný dôvod na postup správcu dane podľa § 13 ods. 8 Daňového poriadku.

23. V závere kasačnej sťažnosti žalobca konštatoval, že krajský súd porušil jeho právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia, pričom išlo o porušenie takej intenzity a rozsahu, že súd mu znemožnil, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

24. Vo vzťahu k rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/42/2015 zo dňa 2. februára 2016, na ktorý poukázal krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku, žalobca uviedol, že v danom prípade sa jednalo o odlišnú procesnú situáciu a preto v tomto prípade právna hodnotiaca rovina opierajúca sa o predmetný rozsudok nemohla nastať. K odkazu krajského súdu na uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžr/38/2011 zo dňa 8. novembra 2011 žalobca uviedol, že svoje procesné oprávnenia, teda právo podať odvolanie, si uplatnil včas.

3.

25. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril podaním, doručeným Krajskému súdu v Prešove dňa 15. apríla 2019, v ktorom uviedol, že rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/53/2017-53 zo dňa 7. februára 2019, ktorým boli zamietnuté žaloby o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 102017146/2017 zo dňa 21. septembra 2017, č. 102016507/2017 zo dňa 21. septembra 2017, č. 102017089/2017 zo dňa 21. septembra 2017 a č. 102017055/2017 zo dňa 21. septembra 2017, považuje za zákonný a správny, pretože vychádza zo správneho právneho posúdenia veci. Z uvedeného dôvodu navrhuje kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú zamietnuť. K dôvodom kasačnej sťažnosti žalovaný uviedol, že s argumentáciou žalobcu sa vysporiadal vo svojom vyjadrení k žalobe č. 100431198/2018 zo dňa 22. februára 2018, pričom na svojich záveroch a vyjadreniach trvá aj vo vzťahu k podanej kasačnej sťažnosti.

4.

26. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

27. Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesením sp. zn. 4Sžfk/32/2019 zo dňa 26. júna 2019 vylúčil na samostatné konania konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102016507/2017 zo dňa 21. septembra 2017, vedené pôvodne na Krajskom súde v Prešove pod sp. zn. 5S/54/2017 a na Najvyššom súde Slovenskej republiky pod sp.zn. 4Sžfk/32/2019, konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102017089/2017 zo dňa 21. septembra 2017, vedené pôvodne na Krajskom súde v Prešove pod sp. zn. 5S/55/2017 a na Najvyššom súde Slovenskej republiky pod sp. zn. 4Sžfk/32/2019 a taktiež konanie o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102017055/2017 zo dňa 21. septembra 2017, vedené pôvodne na Krajskom súde v Prešove pod sp.zn. 5S/56/2017 a na Najvyššom súde Slovenskej republiky pod sp. zn. 4Sžfk/32/2019. Uznesenie nadobudlo právoplatnosť dňa 18.júla 2019.

5.

28. V konaní o kasačnej sťažnosti sp. značka 4Sžfk/32/2019 Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 5S/53/2017-53 zo dňa 7. februára 2019, ktorým podľa § 190 SSP zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102017146/2017 zo dňa 21. septembra 2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 100970980/2017 zo dňa 18. mája 2017, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 3 806,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2014.

29. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

30. Podľa § 454 SSP, na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

31. Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2014 až december 2014. V zmysle ustanovenia § 46 ods. 3 Daňového poriadku bola daňová kontrola začatá dňa 9. decembra 2015, kedy bola so žalobcom spísaná Zápisnica o začatí daňovej kontroly č. 21419248/2015 zo dňa 9. decembra 2015.

32. Z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2014 až december 2014 bol vyhotovený Protokol č. 104289478/2016 zo dňa 14. novembra 2016, ktorý bol spolu s výzvou č. 104291210/2016 zo dňa 14. novembra 2016 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 1. decembra 2016 (v zmysle § 46 ods. 8 písm. a/ Daňového poriadku došlo v predmetný deň k ukončeniu daňovej kontroly).

33. Žalobca v lehote určenej vo výzve podal Vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole č. 104289478/2016 zo dňa 14. novembra 2016 elektronickými podaniami zo dňa 16. januára 2017.

34. Prerokovanie pripomienok predložených vo vyjadrení daňového subjektu sa uskutočnilo na ústnom pojednávaní, z ktorého bola vyhotovená Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100550696/2017 zo dňa 30. marca 2017. Žalobca sa k zápisnici o ústnom pojednávaní vyjadril elektronickým podaním č. 6/04941128/2017 zo dňa 18. apríla 2017. Prerokovanie pripomienok žalobcu sa uskutočnilo na ústnom pojednávaní dňa 11. mája 2017 za účasti splnomocneného zástupcu Q. M. (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100830673/2017 zo dňa 11. mája 2017).

35. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 100970980/2017 zo dňa 18. mája 2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 3 806,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2014 z dôvodu porušenia ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH zo strany žalobcu tým, že si v zdaňovacom období máj 2014 neoprávnene odpočítal daň z faktúry od spoločnosti CANUS s.r.o., Košice vo výške 3 806,00 eur (faktúra č. 067012014 INF zo dňa 31.05.2014 za roznos letákov, základ dane 19 030,00 eur, z toho DPH vo výške 3 806,00 eur).

36. Žalobca podal proti predmetnému rozhodnutiu správcu dane odvolanie, v ktorom namietal, že rozhodnutia správcu dane, ktorými vyrubil žalobcovi rozdiely na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2014 v celkovej sume 75 343,15 eur sú v rozpore s ustanoveniami § 3 ods. 1 a ods. 3, § 24 ods. 2 a § 63 ods. 2 Daňového poriadku, pretože správca dane nepostupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, rozhodnutia boli vydané na základe nesprávne posúdeného skutkového stavu, nemajú oporu v obsahu spisov a nevychádzajú zo stavu veci zisteného v daňovom konaní. Zistený skutkový stav podľa názoru žalobcu nevytvára dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobia január až december 2014 v celkovej sume 75 343,15 eur.

37. O podanom odvolaní rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102017146/2017 zo dňa 21. septembra 2017 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil.

38. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správny orgán prvého stupňa je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeni a vyrubeni dane.

39. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe

daní vyšlo najavo.

40. Podľa § 13 ods. 8 Daňového poriadku, ak má podanie nedostatky, pre ktoré nie je spôsobilé na prerokovanie, vyzve príslušný orgán daňový subjekt, aby ich podľa jeho pokynu a v určenej lehote odstránil. Súčasne ho poučí o následkoch spojených s ich neodstránením.

41. Podľa § 13 ods. 9 Daňového poriadku, ak daňový subjekt nedostatky podania v požadovanom rozsahu odstráni v lehote určenej príslušným orgánom, považuje sa takéto podanie za podané bez nedostatkov v deň pôvodného podania. Ak daňový subjekt vyzve príslušného orgánu nevyhoví v plnom rozsahu a v určenej lehote, považuje sa toto podanie za nepodané a príslušný orgán túto skutočnosť oznámi daňovému subjektu.

42. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

43. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

44. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

45. Podľa § 44 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

46. Podľa § 46 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane je oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia podľa odseku 1, ak to ustanovuje osobitný predpis, alebo ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní alebo ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené. V týchto prípadoch v deň začatia daňovej kontroly zamestnanec správcu dane spíše zápisnicu o začatí daňovej kontroly; v zápisnici o začatí daňovej kontroly musí byť uvedený deň začatia daňovej kontroly, miesto vykonávania daňovej kontroly, dôvod začatia daňovej kontroly, predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie.

47. Podľa § 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

48. Podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela. Výrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Výrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane.

49. Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom

konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

50. Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

51. Podľa § 72 ods. 1 Daňového poriadku, proti rozhodnutiu možno podať odvolanie, ak tento zákon neustanovuje inak alebo ak sa účastník konania odvolania nevzdal písomne alebo ústne do zápisnice.

52. Podľa § 72 ods. 4 Daňového poriadku, odvolanie musí obsahovať okrem náležitostí podľa § 13 aj

- a) označenie prvostupňového orgánu,
- b) číslo rozhodnutia, proti ktorému odvolanie smeruje,
- c) dôvody podania odvolania,
- d) dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania, ak sa v odvolaní nenamieta len rozpor s právnymi predpismi; ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy,
- e) navrhované zmeny alebo zrušenie napadnutého rozhodnutia.

53. Podľa § 72 ods. 5 Daňového poriadku, ak odvolanie neobsahuje zákonom predpísané náležitosti, prvostupňový orgán postupuje podľa § 13 ods. 8 až 10, pričom lehota na odstránenie nedostatkov odvolania nesmie byť kratšia ako 15 dní.

54. Podľa § 74 ods. 1 Daňového poriadku, odvolacím orgánom je druhostupňový orgán. Ak rozhodnutie vydalo ministerstvo, odvolacím orgánom je minister, ktorý rozhoduje na základe odporúčania ním určenej osobitnej komisie.

55. Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

56. 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.

57. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

58. 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

59. 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.

60. 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.

61. Podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný

platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.

62. 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.

63. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Prešove po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

64. Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, primárne v medziach kasačnej sťažnosti preskúmal rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutia daňových orgánov, najmä z pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

65. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdiť, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia.

66. Spornou v prejednávanej veci bola otázka zákonnosti postupu správcu dane, ktorý nevyzval žalobcu na doplnenie, resp. odstránenie nedostatkov jeho odvolania, smerujúceho proti rozhodnutiam správcu dane o vyrubení rozdielu dane za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2014, v spojení s postupom žalovaného, ktorý o predmetnom odvolaní rozhodol a to napriek žalobcom deklarovanej absencii náležitostí odvolania požadovaných zákonom (§ 72 ods. 4 Daňového poriadku). Žalobca v tejto súvislosti namietal, že krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku nedostatočne vysporiadal s námietkami žalobcu vymedzenými v správnej žalobe, čím porušil žalobcovo právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia.

67. Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v prejednávanej veci bolo posúdiť, či krajský súd dostatočným spôsobom ozrejmil žalobcovi svoje myšlienkové pochody a z nich vyplývajúce právne závery, a to tak, aby výsledok jeho rozhodovacej činnosti, ku ktorému v rámci kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku dospel bol jasný, zrozumiteľný a dostatočne odôvodnený, bez ďalšej potreby žalobcu hľadať odpovede na nastolenú problematiku v rovine dohadov.

68. Náležité, dostatočné a presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia predstavuje základnú podmienku legitimacy každého rozhodnutia súdu. Právo na dostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia tvorí súčasť základného práva na spravodlivý proces, zaručeného v čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Povinnosť súdu dostatočne odôvodniť svoje rozhodnutie vyplýva aj zo základného práva na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 Ústavy SR.

69. Ústavný súd Slovenskej republiky k obsahu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR uvádza, že „okrem prístupu k súdu sa čl. 46 ods. 1 ústavy priznáva aj určitá kvalita súdneho konania, inak povedané, spravodlivý proces. (...) Formuláciou uvedenou v čl. 46 ods. 1 ústavy ústavodarca v základnom právnom predpise Slovenskej republiky vyjadril zhodu zámerov vo sfére práva na súdnu ochranu s právnym režimom súdnej ochrany podľa dohovoru. (...) Z uvedeného dôvodu preto v obsahu týchto práv nemožno vidieť zásadnú odlišnosť.“ (I. ÚS 108/07). Z uvedeného vyplýva, že Ústavný súd

Slovenskej republiky vykladá čl. 46 ods. 1 Ústavy SR tak, že obdobne ako čl. 6 ods. 1 Dohovoru zaručuje aj čl. 46 ods. 1 Ústavy SR právo na dostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia.

70. Problematike práva na odôvodnenie súdneho rozhodnutia venoval opakovane pozornosť v rámci svojej rozhodovacej činnosti aj Ústavný súd Slovenskej republiky opakovane, keď vo svojich rozhodnutiach okrem iného konštatoval, že súčasťou obsahu práva na spravodlivé súdne konanie je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne odpovie na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 115/03 zo dňa 3. júla 2003, nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 60/04 zo dňa 19. mája 2004).

71. Riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia ako súčasť základného práva na súdnu ochranu vyžaduje, aby sa súd jasným, právne korektným a zrozumiteľným spôsobom vyrovnal so všetkými skutkovými a právnymi skutočnosťami, ktoré sú pre jeho rozhodnutie vo veci podstatné a právne významné (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. IV. ÚS 14/07 zo dňa 17. mája 2007).

72. Inými slovami povedané, právo na určitú kvalitu súdneho konania, ktorého súčasťou je aj právo účastníka na dostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia, je jedným z aspektov práva na spravodlivý proces. Z práva na spravodlivé súdne konanie vyplýva totiž aj povinnosť všeobecného súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a dôkaznými návrhmi strán (avšak) s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 46/05 zo dňa 29. júna 2005).

73. Najvyšší súd Slovenskej republiky považuje na tomto mieste za podstatné zdôrazniť, že nie je potrebné a ani judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva to nevyžaduje, aby bola v odôvodnení rozhodnutia daná odpoveď na každý argument strany. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (Georiadis c. Grécko z 29. 5. 1997, Higgins c. Francúzsko z 19. 2. 1998). K uvedenému názoru sa prikláňa aj Ústavný súd Slovenskej republiky, ktorý vo svojich rozhodnutiach opakovane konštatoval, že súd nie je povinný dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam.

74. Vo všeobecnosti možno konštatovať, že odôvodnenie predstavuje tú časť rozsudku, v ktorej správny súd vysvetľuje, akým spôsobom a z akých dôvodov dospel ku konkrétnemu rozhodnutiu. Z obsahu odôvodnenia rozhodnutia by sa mal teda účastník konania dozvedieť, z akého dôvodu došlo k prijatiu, resp. odmietnutiu jeho argumentu zo strany správneho súdu. Z uvedeného dôvodu zákon stanovuje konkrétne požiadavky na obsah odôvodnenia rozsudku tak, aby z neho bola zrejmá jeho opodstatnenosť, zákonnosť a spravodlivosť. Správny súd je povinný dbať na to, aby jeho rozhodnutie bolo presvedčivé a taktiež preskúmateľné z pohľadu kasačného súdu.

75. Zákonný základ práva na dostatočné odôvodnenie rozhodnutia v intenciách správneho súdnictva možno nájsť v ustanovení § 139 ods. 2 SSP, ktoré okrem iného ustanovuje povinnosť správneho súdu dbať na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

76. Najvyšší súd Slovenskej republiky mal v danej veci za preukázané, že z obsahu správnej žaloby podanej žalobcom vyplýva, že hlavným a v podstate jediným žalobným bodom bola námietka týkajúca sa procesného postupu daňových orgánov, ktorého správnosť žalobca spochybňoval poukazom na postup správcu dane, ktorý napriek skutočnosti, že odvolanie žalobcu proti rozhodnutiam správcu dane o vyrubení DPH neobsahovalo zákonom predpísané náležitosti, žalobcu postupom podľa § 72 ods. 5 v spojení s § 13 ods. 8 Daňového poriadku nevyzval na ich odstránenie, resp. doplnenie podania, ale toto bez príslušných krokov predložil nadriadenému orgánu (žalovanému) na rozhodnutie o podanom odvolaní. Vzhľadom na skutočnosť, že správca dane žalobcu na odstránenie nedostatkov podania nevyzval, žalobca označil jeho postup za nezákonný, konštatujúc, že z uvedeného dôvodu neboli splnené právne východiská na vydanie rozhodnutí žalovaného vo veci samej. Žalovaný však pokračoval v nezákonnom postupe, keď tento zásadný nedostatok neodstránil a o neúplnom odvolaní (odvolaní, ktoré nespĺňalo zákonom predpísané náležitosti- absencia označenia dôkazov preukazujúcich odôvodnenosť

odvolania a navrhované zmeny alebo zrušenie napadnutého rozhodnutia) rozhodol, v dôsledku čoho podľa názoru žalobcu zaťažil odvolacie konania zásadnou procesnou vadou.

77. Napriek uvedenej skutočnosti, a to, že merito správnej žaloby tvorila námietka žalobcu týkajúca sa procesného postupu správcu dane a žalovaného, ktorým nevyzvali žalobcu na odstránenie nedostatkov, resp. doplnenie odvolania v zmysle zákonom stanovených požiadaviek (§ 72 ods. 4 Daňového poriadku), krajský súd sa tomuto žalobnému bodu venoval iba okrajovo a veľmi stručne.

78. Po dôkladnom preskúmaní kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že krajský súd v odôvodnení tohto rozsudku nedáva žalobcovi jasnú odpoveď na otázky, ktoré v podanej správnej žalobe nastolil, keď najprv uvádza, že z obsahu žalobných bodov je zrejmé, že žalobca namieta procesný postup správcu dane a že v prejednávanej veci nebol daný dôvod na postup správcu dane podľa § 13 ods. 8 Daňového poriadku, teda na odstraňovanie nedostatkov odvolania žalobcu, keďže podľa názoru krajského súdu bolo spôsobilé na prerokovanie vo veci samej, avšak v ďalších častiach rozhodnutia nijakým spôsobom nešpecifikuje úvahy a myšlienkové procesy, na základe ktorých dospel k takémuto záveru.

79. Pozornosť Najvyššieho súdu neušlo, že napriek značnému rozsahu napadnutého rozsudku krajského súdu, prevažnú časť jeho odôvodnenia tvorí zhrnutie záverov vykonanej daňovej kontroly a jednotlivých skutkových zistení z nej vyplývajúcich, spolu so špecifikáciou dôkazov, tvoriacich poklad pre rozhodnutie správcu dane. Najvyšší súd Slovenskej republiky s prihliadnutím na obsah podanej správnej žaloby, v ktorej žalobca namieta výlučne procesné pochybenie daňových orgánov, ktoré nevyzvali žalobcu na odstránenie nedostatkov odvolania podaného proti rozhodnutiam správcu dane, nepovažuje obsiahnuté popísanie vyššie špecifikovaných skutočností za podstatné.

80. Naproti tomu, strohé konštatovanie krajského súdu, že „nebol daný dôvod na postup správcu dane podľa § 13 ods. 8 Daňového poriadku, teda na odstraňovanie nedostatkov tohto podania odvolania, keďže bolo spôsobilé podľa názoru súdu na prerokovanie vo veci samej“ označil Najvyšší súd Slovenskej republiky za nedostatočné a nezodpovedajúce požiadavkám na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Takéto odôvodnenie rozhodnutia nie je prejavom aplikačnej a interpretačnej dostatočnosti konajúceho správneho súdu, nedáva zrozumiteľným spôsobom odpoveď na žalobcove námietky uvedené v správnej žalobe a nie je ani reakciou na obsah administratívneho spisu.

81. Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň vytýka krajskému súdu, že v odôvodnení napadnutého rozsudku absentuje taktiež akákoľvek zmienka o vyjadrení žalovaného k podanej správnej žalobe žalobcu, hoci v zmysle ustanovenia § 139 ods. 2 SSP zhrnutie vyjadrenia žalovaného predstavuje obligatórnu náležitosť rozsudku.

6.

82. V konaní o kasačnej sťažnosti sp. značka 4 Sžfk/43/2019 Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 5S/53/2017-53 zo dňa 7. februára 2019 (vo veci vedenej pôvodne na krajskom súde pod sp. značkou 5S/54/2017), ktorým podľa § 190 SSP zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102016507/2017 zo dňa 21. septembra 2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 100971495/2017 zo dňa 18. mája 2017, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 7 056,17 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014

83. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

84. Podľa § 454 SSP, na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

85. Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2014 až december 2014. V zmysle ustanovenia § 46 ods. 3 Daňového poriadku bola daňová kontrola začatá dňa 9. decembra 2015, kedy bola so žalobcom spísaná Zápisnica o začatí daňovej kontroly č. 21419248/2015 zo dňa 9. decembra 2015.

86. Z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2014 až december 2014 bol vyhotovený Protokol č. 104289478/2016 zo dňa 14. novembra 2016, ktorý bol spolu s výzvou č. 104291210/2016 zo dňa 14. novembra 2016 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 1. decembra 2016 (v zmysle § 46 ods. 8 písm. a/ Daňového poriadku došlo v predmetný deň k ukončeniu daňovej kontroly).

87. Žalobca v lehote určenej vo výzve podal Vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole č. 104289478/2016 zo dňa 14. novembra 2016 elektronickými podaniami zo dňa 16. januára 2017.

88. Prerokovanie pripomienok predložených vo vyjadrení daňového subjektu sa uskutočnilo na ústnom pojednávaní, z ktorého bola vyhotovená Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100550696/2017 zo dňa 30. marca 2017. Žalobca sa k zápisnici o ústnom pojednávaní vyjadril elektronickým podaním č. 6/04941128/2017 zo dňa 18. apríla 2017. Prerokovanie pripomienok žalobcu sa uskutočnilo na ústnom pojednávaní dňa 11. mája 2017 za účasti splnomocneného zástupcu Q. M. (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100830673/2017 zo dňa 11. mája 2017).

89. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 100971495/2017 zo dňa 18. mája 2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 7 056,17 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014 z dôvodu porušenia ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH zo strany žalobcu tým, že si v zdaňovacom období august 2014 neoprávnene odpočítal daň z faktúry od spoločnosti CANUS s.r.o., Košice vo výške 4 101,30 eur (faktúra č. 113012014 INF zo dňa 28.08.2014 za roznos letákov, základ dane 20 506,50 eur, z toho DPH vo výške 4 101,30 eur) a z faktúry od spoločnosti GAJJA PRODUCTION HOUSE s.r.o., Košice vo výške 2 770,00 eur (faktúra č. 2014018 zo dňa 31.08.2014 za reklamnú kampaň 2014 - Rally Anička 2014, Bankovský kopec 2014, výroba a tlač banerov, základ dane 13 850,00 eur, z toho DPH vo výške 2 770,00 eur) a ďalej z dôvodu porušenia ustanovenia § 69 ods. 1 v nadväznosti na § 16 ods. 1 a § 19 ods. 2 zákona o DPH tým, že pri dodaní služby (faktúra č. 2140447 zo dňa 12.09.2014, dátum dodania 31.08.2014, fakturovaná suma 1 109,25 eur, z toho DPH vo výške 184,87 eur) pre odberateľa z iného členského štátu (Demont Servis s.r.o., Starobrňenská 3, Brno, Česká republika, IČ DPH: CZ25507613), ktorou boli práce vzťahujúce sa k nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v tuzemsku, nepriznal a neodviedol daň z pridanej hodnoty vo výške 184,87 eur.

90. Žalobca podal proti predmetnému rozhodnutiu správcu dane odvolanie, v ktorom namietal, že rozhodnutia správcu dane, ktorými vyrubil žalobcovi rozdiely na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2014 v celkovej sume 75 343,15 eur sú v rozpore s ustanoveniami § 3 ods. 1 a ods. 3, § 24 ods. 2 a § 63 ods. 2 Daňového poriadku, pretože správca dane nepostupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, rozhodnutia boli vydané na základe nesprávne posúdeného skutkového stavu, nemajú oporu v obsahu spisov a nevychádzajú zo stavu vecí zisteného v daňovom konaní. Zistený skutkový stav podľa názoru žalobcu nevytvára dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobia január až december 2014 v celkovej sume 75 343,15 eur.

91. O podanom odvolaní rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102016507/2017 zo dňa 21. septembra 2017 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil.

92. Najvyšší súd poukazuje na citáciu ustanovení zákona v bodoch 38. - 62. rozsudku.

93. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému

rozsudku Krajského súdu v Prešove po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

94. Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, primárne v medziach kasačnej sťažnosti preskúmal rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutia daňových orgánov, najmä z pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

95. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdiť, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia.

96. Spornou v prejednávanej veci bola otázka zákonnosti postupu správcu dane, ktorý nevyzval žalobcu na doplnenie, resp. odstránenie nedostatkov jeho odvolania, smerujúceho proti rozhodnutiam správcu dane o vyrubení rozdielu dane za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2014, v spojení s postupom žalovaného, ktorý o predmetnom odvolaní rozhodol a to napriek žalobcom deklarovanej absencii náležitostí odvolania požadovaných zákonom (§ 72 ods. 4 Daňového poriadku). Žalobca v tejto súvislosti namietal, že krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku nedostatočne vysporiadal s námietkami žalobcu vymedzenými v správnej žalobe, čím porušil žalobcovo právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia.

97. Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v prejednávanej veci bolo posúdiť, či krajský súd dostatočným spôsobom ozrejmil žalobcovi svoje myšlienkové pochody a z nich vyplývajúce právne závery, a to tak, aby výsledok jeho rozhodovacej činnosti, ku ktorému v rámci kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku dospel bol jasný, zrozumiteľný a dostatočne odôvodnený, bez ďalšej potreby žalobcu hľadať odpovede na nastolenú problematiku v rovine dohadov.

98. Náležité, dostatočné a presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia predstavuje základnú podmienku legitimacy každého rozhodnutia súdu. Právo na dostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia tvorí súčasť základného práva na spravodlivý proces, zaručeného v čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Povinnosť súdu dostatočne odôvodniť svoje rozhodnutie vyplýva aj zo základného práva na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 Ústavy SR.

99. Ústavný súd Slovenskej republiky k obsahu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR uvádza, že „okrem prístupu k súdu sa čl. 46 ods. 1 ústavy priznáva aj určitá kvalita súdneho konania, inak povedané, spravodlivý proces. (...) Formuláciou uvedenou v čl. 46 ods. 1 ústavy ústavodarca v základnom právnom predpise Slovenskej republiky vyjadril zhodu zámerov vo sfére práva na súdnu ochranu s právnym režimom súdnej ochrany podľa dohovoru. (...) Z uvedeného vyplýva, že Ústavný súd Slovenskej republiky vykladá čl. 46 ods. 1 Ústavy SR tak, že obdobne ako čl. 6 ods. 1 Dohovoru zaručuje aj čl. 46 ods. 1 Ústavy SR právo na dostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia.

100. Problematike práva na odôvodnenie súdneho rozhodnutia venoval opakovane pozornosť v rámci svojej rozhodovacej činnosti aj Ústavný súd Slovenskej republiky opakovane, keď vo svojich rozhodnutiach okrem iného konštatoval, že súčasťou obsahu práva na spravodlivé súdne konanie je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne odpovie na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 115/03 zo dňa 3. júla 2003, nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 60/04 zo dňa 19. mája 2004).

101. Riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia ako súčasť základného práva na súdnu ochranu vyžaduje, aby sa súd jasným, právne korektným a zrozumiteľným spôsobom vyrovnal so všetkými skutkovými a právnymi skutočnosťami, ktoré sú pre jeho rozhodnutie vo veci podstatné a právne významné (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. IV. ÚS 14/07 zo dňa 17. mája 2007).

102. Inými slovami povedané, právo na určitú kvalitu súdneho konania, ktorého súčasťou je aj právo účastníka na dostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia, je jedným z aspektov práva na spravodlivý proces. Z práva na spravodlivé súdne konanie vyplýva totiž aj povinnosť všeobecného súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a dôkaznými návrhmi strán (avšak) s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 46/05 zo dňa 29. júna 2005).

103. Najvyšší súd Slovenskej republiky považuje na tomto mieste za podstatné zdôrazniť, že nie je potrebné a ani judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva to nevyžaduje, aby bola v odôvodnení rozhodnutia daná odpoveď na každý argument strany. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (Georiadis c. Grécko z 29. 5. 1997, Higgins c. Francúzsko z 19. 2. 1998). K uvedenému názoru sa prikláňa aj Ústavný súd Slovenskej republiky, ktorý vo svojich rozhodnutiach opakovane konštatoval, že súd nie je povinný dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam.

104. Vo všeobecnosti možno konštatovať, že odôvodnenie predstavuje tú časť rozsudku, v ktorej správny súd vysvetľuje, akým spôsobom a z akých dôvodov dospel ku konkrétnemu rozhodnutiu. Z obsahu odôvodnenia rozhodnutia by sa mal teda účastník konania dozvedieť, z akého dôvodu došlo k prijatiu, resp. odmietnutiu jeho argumentu zo strany správneho súdu. Z uvedeného dôvodu zákon stanovuje konkrétne požiadavky na obsah odôvodnenia rozsudku tak, aby z neho bola zrejmá jeho opodstatnenosť, zákonnosť a spravodlivosť. Správny súd je povinný dbať na to, aby jeho rozhodnutie bolo presvedčivé a taktiež preskúmateľné z pohľadu kasačného súdu.

105. Zákonný základ práva na dostatočné odôvodnenie rozhodnutia v intenciách správneho súdnictva možno nájsť v ustanovení § 139 ods. 2 SSP, ktoré okrem iného ustanovuje povinnosť správneho súdu dbať na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

106. Najvyšší súd Slovenskej republiky mal v danej veci za preukázané, že z obsahu správnej žaloby podanej žalobcom vyplýva, že hlavným a v podstate jediným žalobným bodom bola námietka týkajúca sa procesného postupu daňových orgánov, ktorého správnosť žalobca spochybňoval poukazom na postup správcu dane, ktorý napriek skutočnosti, že odvolanie žalobcu proti rozhodnutiam správcu dane o vyrubení DPH neobsahovalo zákonom predpísané náležitosti, žalobcu postupom podľa § 72 ods. 5 v spojení s § 13 ods. Daňového poriadku nevyzval na ich odstránenie, resp. doplnenie podania, ale toto bez príslušných krokov predložil nadriadenému orgánu (žalovanému) na rozhodnutie o podanom odvolaní. Vzhľadom na skutočnosť, že správca dane žalobcu na odstránenie nedostatkov podania nevyzval, žalobca označil jeho postup za nezákonný, konštatujúc, že z uvedeného dôvodu neboli splnené právne východiská na vydanie rozhodnutí žalovaného vo veci samej. Žalovaný však pokračoval v nezákonnom postupe, keď tento zásadný nedostatok neodstránil a o neúplnom odvolaní (odvolaní, ktoré nespĺňalo zákonom predpísané náležitosti-absencia označenia dôkazov preukazujúcich odôvodnenosť odvolania a navrhované zmeny alebo zrušenie napadnutého rozhodnutia) rozhodol, v dôsledku čoho podľa názoru žalobcu zaťažil odvolacie konania zásadnou procesnou vadou.

107. Napriek uvedenej skutočnosti, a to, že merito správnej žaloby tvorila námietka žalobcu týkajúca sa procesného postupu správcu dane a žalovaného, ktorým nevyzvali žalobcu na odstránenie nedostatkov, resp. doplnenie odvolania v zmysle zákonom stanovených požiadaviek (§ 72 ods. 4 Daňového poriadku), krajský súd sa tomuto žalobnému bodu venoval iba okrajovo a veľmi stručne.

108. Po dôkladnom preskúmaní kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že krajský súd v odôvodnení tohto rozhodnutia nedáva žalobcovi jasnú odpoveď na

otázky, ktoré v podanej správnej žalobe nastolil, keď najprv uvádza, že z obsahu žalobných bodov je zrejmé, že žalobca namieta procesný postup správcu dane a že v prejednávanej veci nebol daný dôvod na postup správcu dane podľa § 13 ods. 8 Daňového poriadku, teda na odstraňovanie nedostatkov odvolania žalobcu, keďže podľa názoru krajského súdu bolo spôsobilé na prerokovanie vo veci samej, avšak v ďalších častiach rozhodnutia nijakým spôsobom nešpecifikuje úvahy a myšlienkové procesy, na základe ktorých dospel k takémuto záveru.

109. Pozornosti Najvyššieho súdu neušlo, že napriek značnému rozsahu napadnutého rozsudku krajského súdu, prevažnú časť jeho odôvodnenia tvorí zhrnutie záverov vykonanej daňovej kontroly a jednotlivých skutkových zistení z nej vyplývajúcich, spolu so špecifikáciou dôkazov, tvoriacich poklad pre rozhodnutie správcu dane. Najvyšší súd Slovenskej republiky s prihliadnutím na obsah podanej správnej žaloby, v ktorej žalobca namieta výlučne procesné pochybenie daňových orgánov, ktoré nevyzvali žalobcu na odstránenie nedostatkov odvolania podaného proti rozhodnutiam správcu dane, nepovažuje obsérne popísanie vyššie špecifikovaných skutočností za podstatné.

110. Naproti tomu, strohé konštatovanie krajského súdu, že „nebol daný dôvod na postup správcu dane podľa § 13 ods. 8 Daňového poriadku, teda na odstraňovanie nedostatkov tohto podania odvolania, keďže bolo spôsobilé podľa názoru súdu na prerokovanie vo veci samej“ označil Najvyšší súd Slovenskej republiky za nedostatočné a nezodpovedajúce požiadavkám na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Takéto odôvodnenie rozhodnutia nie je prejavom aplikačnej a interpretačnej dostatočnosti konajúceho správneho súdu, nedáva zrozumiteľným spôsobom odpoveď na žalobcove námietky uvedené v správnej žalobe a nie je ani reakciou na obsah administratívneho spisu.

111. Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň vytyka krajskému súdu, že v odôvodnení napadnutého rozsudku absentuje taktiež akákoľvek zmienka o vyjadrení žalovaného k podanej správnej žalobe žalobcu, hoci v zmysle ustanovenia § 139 ods. 2 SSP zhrnutie vyjadrenia žalovaného predstavuje obligatórnu náležitosť rozsudku.

7.

112. V konaní o kasačnej sťažnosti sp. značka 4Sžfk/44/2019 Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 5S/53/2017-53 zo dňa 7. februára 2019 (vo veci pôvodne vedenej na krajskom súde pod sp. značkou 5S/55/2017), ktorým podľa § 190 SSP zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102017089/2017 zo dňa 21. septembra 2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 100970513/2017 zo dňa 18. mája 2017, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6 134,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2014.

113. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

114. Podľa § 454 SSP, na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

115. Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2014 až december 2014. V zmysle ustanovenia § 46 ods. 3 Daňového poriadku bola daňová kontrola začatá dňa 9. decembra 2015, kedy bola so žalobcom spísaná Zápisnica o začatí daňovej kontroly č. 21419248/2015 zo dňa 9. decembra 2015.

116. Z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2014 až december 2014

bol vyhotovený Protokol č. 104289478/2016 zo dňa 14. novembra 2016, ktorý bol spolu s výzvou č. 104291210/2016 zo dňa 14. novembra 2016 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 1. decembra 2016 (v zmysle § 46 ods. 8 písm. a/ Daňového poriadku došlo v predmetný deň k ukončeniu daňovej kontroly).

117. Žalobca v lehote určenej vo výzve podal Vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole č. 104289478/2016 zo dňa 14. novembra 2016 elektronickými podaniami zo dňa 16. januára 2017.

118. Prerokovanie pripomienok predložených vo vyjadrení daňového subjektu sa uskutočnilo na ústnom pojednávaní, z ktorého bola vyhotovená Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100550696/2017 zo dňa 30. marca 2017. Žalobca sa k zápisnici o ústnom pojednávaní vyjadril elektronickým podaním č. 6/04941128/2017 zo dňa 18. apríla 2017. Prerokovanie pripomienok žalobcu sa uskutočnilo na ústnom pojednávaní dňa 11. mája 2017 za účasti splnomocneného zástupcu Q. M. (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100830673/2017 zo dňa 11. mája 2017).

119. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 100970513/2017 zo dňa 18. mája 2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6 134,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2014 z dôvodu porušenia ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH zo strany žalobcu tým, že si v zdaňovacom období február 2014 neoprávnenne odpočítal daň z faktúry od spoločnosti CANUS s.r.o., Košice vo výške 2 444,00 eur (faktúra č. 028012014 INF zo dňa 28.02.2014 za tlač a roznos letákov, základ dane 12 220,00 eur, z toho DPH vo výške 2 444,00 eur) a spoločnosti GAJJA PRODUCTION HOUSE s.r.o., Košice vo výške 3 690,00 eur (faktúra č. 2014005 zo dňa 28.02.2014 za reklamnú kampaň 2014 - mobilná reklama mercedes ATEGO/KE, sprievodné akcie - K13/Kolturnpark, letáková kampaň - JAZZ Club/Košice, promo akcie GAJJA P.H. a tlač banerov, základ dane 18 450,00 eur, z toho DPH vo výške 3 690,00 eur).

120. Žalobca podal proti predmetnému rozhodnutiu správcu dane odvolanie, v ktorom namietal, že rozhodnutia správcu dane, ktorými vyrubil žalobcovi rozdiely na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2014 v celkovej sume 75 343,15 eur sú v rozpore s ustanoveniami § 3 ods. 1 a ods. 3, § 24 ods. 2 a § 63 ods. 2 Daňového poriadku, pretože správca dane nepostupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, rozhodnutia boli vydané na základe nesprávne posúdeného skutkového stavu, nemajú oporu v obsahu spisov a nevychádzajú zo stavu veci zisteného v daňovom konaní. Zistený skutkový stav podľa názoru žalobcu nevytvára dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobia január až december 2014 v celkovej sume 75 343,15 eur.

121. O podanom odvolaní rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102017089/2017 zo dňa 21. septembra 2017 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil.

122. Najvyšší súd poukazuje na citáciu ustanovení zákona v bodoch 38. - 62. rozsudku.

123. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Prešove po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

124. Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, primárne v medziach kasačnej sťažnosti preskúmal rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutia daňových orgánov, najmä z pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

125. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdiť, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom

predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia.

126. Spornou v prejednávanej veci bola otázka zákonnosti postupu správcu dane, ktorý nevyzval žalobcu na doplnenie, resp. odstránenie nedostatkov jeho odvolania, smerujúceho proti rozhodnutiam správcu dane o vyrubení rozdielu dane za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2014, v spojení s postupom žalovaného, ktorý o predmetnom odvolaní rozhodol a to napriek žalobcom deklarovanej absencii náležitostí odvolania požadovaných zákonom (§ 72 ods. 4 Daňového poriadku). Žalobca v tejto súvislosti namietal, že krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku nedostatočne vysporiadal s námietkami žalobcu vymedzenými v správnej žalobe, čím porušil žalobcovo právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia.

127. Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v prejednávanej veci bolo posúdiť, či krajský súd dostatočným spôsobom ozrejmil žalobcovi svoje myšlienkové pochody a z nich vyplývajúce právne závery, a to tak, aby výsledok jeho rozhodovacej činnosti, ku ktorému v rámci kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku došiel bol jasný, zrozumiteľný a dostatočne odôvodnený, bez ďalšej potreby žalobcu hľadať odpovede na nastolenú problematiku v rovine dohadov.

128. Náležité, dostatočné a presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia predstavuje základnú podmienku legitimity každého rozhodnutia súdu. Právo na dostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia tvorí súčasť základného práva na spravodlivý proces, zaručeného v čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Povinnosť súdu dostatočne odôvodniť svoje rozhodnutie vyplýva aj zo základného práva na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 Ústavy SR.

129. Ústavný súd Slovenskej republiky k obsahu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR uvádza, že „okrem prístupu k súdu sa čl. 46 ods. 1 ústavy priznáva aj určitá kvalita súdneho konania, inak povedané, spravodlivý proces. (...) Formuláciou uvedenou v čl. 46 ods. 1 ústavy ústavodarca v základnom právnom predpise Slovenskej republiky vyjadril zhodu zámerov vo sfére práva na súdnu ochranu s právnym režimom súdnej ochrany podľa dohovoru. (...) Z uvedeného dôvodu preto v obsahu týchto práv nemožno vidieť zásadnú odlišnosť.“ (I. ÚS 108/07). Z uvedeného vyplýva, že Ústavný súd Slovenskej republiky vykladá čl. 46 ods. 1 Ústavy SR tak, že obdobne ako čl. 6 ods. 1 Dohovoru zaručuje aj čl. 46 ods. 1 Ústavy SR právo na dostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia.

130. Problematike práva na odôvodnenie súdneho rozhodnutia venoval opakovane pozornosť v rámci svojej rozhodovacej činnosti aj Ústavný súd Slovenskej republiky opakovane, keď vo svojich rozhodnutiach okrem iného konštatoval, že súčasťou obsahu práva na spravodlivé súdne konanie je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne odpovie na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 115/03 zo dňa 3. júla 2003, nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 60/04 zo dňa 19. mája 2004).

131. Riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia ako súčasť základného práva na súdnu ochranu vyžaduje, aby sa súd jasným, právne korektným a zrozumiteľným spôsobom vyrovnal so všetkými skutkovými a právnymi skutočnosťami, ktoré sú pre jeho rozhodnutie vo veci podstatné a právne významné (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. IV. ÚS 14/07 zo dňa 17. mája 2007).

132. Inými slovami povedané, právo na určitú kvalitu súdneho konania, ktorého súčasťou je aj právo účastníka na dostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia, je jedným z aspektov práva na spravodlivý proces. Z práva na spravodlivé súdne konanie vyplýva totiž aj povinnosť všeobecného súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a dôkaznými návrhmi strán (avšak) s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 46/05 zo dňa 29. júna 2005).

133. Najvyšší súd Slovenskej republiky považuje na tomto mieste za podstatné zdôrazniť, že nie je potrebné a ani judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva to nevyžaduje, aby bola v odôvodnení rozhodnutia daná odpoveď na každý argument strany. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (Georiadis c. Grécko z 29. 5. 1997, Higgins c. Francúzsko z 19. 2. 1998). K uvedenému názoru sa prikláňa aj Ústavný súd Slovenskej republiky, ktorý vo svojich rozhodnutiach opakovane konštatoval, že súd nie je povinný dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam.

134. Vo všeobecnosti možno konštatovať, že odôvodnenie predstavuje tú časť rozsudku, v ktorej správny súd vysvetľuje, akým spôsobom a z akých dôvodov dospel ku konkrétnemu rozhodnutiu. Z obsahu odôvodnenia rozhodnutia by sa mal teda účastník konania dozvedieť, z akého dôvodu došlo k prijatiu, resp. odmietnutiu jeho argumentu zo strany správneho súdu. Z uvedeného dôvodu zákon stanovuje konkrétne požiadavky na obsah odôvodnenia rozsudku tak, aby z neho bola zrejmá jeho opodstatnenosť, zákonnosť a spravodlivosť. Správny súd je povinný dbať na to, aby jeho rozhodnutie bolo presvedčivé a taktiež preskúmateľné z pohľadu kasačného súdu.

135. Zákonný základ práva na dostatočné odôvodnenie rozhodnutia v intenciách správneho súdnictva možno nájsť v ustanovení § 139 ods. 2 SSP, ktoré okrem iného ustanovuje povinnosť správneho súdu dbať na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

136. Najvyšší súd Slovenskej republiky mal v danej veci za preukázané, že z obsahu správnej žaloby podanej žalobcom vyplýva, že hlavným a v podstate jediným žalobným bodom bola námietka týkajúca sa procesného postupu daňových orgánov, ktorého správnosť žalobca spochybňoval poukazom na postup správcu dane, ktorý napriek skutočnosti, že odvolanie žalobcu proti rozhodnutiam správcu dane o vyrubení DPH neobsahovalo zákonom predpísané náležitosti, žalobcu postupom podľa § 72 ods. 5 v spojení s § 13 ods. 8 Daňového poriadku nevyzval na ich odstránenie, resp. doplnenie podania, ale toto bez príslušných krokov predložil nadriadenému orgánu (žalovanému) na rozhodnutie o podanom odvolaní. Vzhľadom na skutočnosť, že správca dane žalobcu na odstránenie nedostatkov podania nevyzval, žalobca označil jeho postup za nezákonný, konštatujúc, že z uvedeného dôvodu neboli splnené právne východiská na vydanie rozhodnutí žalovaného vo veci samej. Žalovaný však pokračoval v nezákennom postupe, keď tento zásadný nedostatok neodstránil a o neúplnom odvolaní (odvolaní, ktoré nespĺňalo zákonom predpísané náležitosti- absencia označenia dôkazov preukazujúcich odôvodnenosť odvolania a navrhované zmeny alebo zrušenie napadnutého rozhodnutia) rozhodol, v dôsledku čoho podľa názoru žalobcu zaťažil odvolacie konania zásadnou procesnou vadou.

137. Napriek uvedenej skutočnosti, a to, že merito správnej žaloby tvorila námietka žalobcu týkajúca sa procesného postupu správcu dane a žalovaného, ktorým nevyzvali žalobcu na odstránenie nedostatkov, resp. doplnenie odvolania v zmysle zákonom stanovených požiadaviek (§ 72 ods. 4 Daňového poriadku), krajský súd sa tomuto žalobnému bodu venoval iba okrajovo a veľmi stručne.

138. Po dôkladnom preskúmaní kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že krajský súd v odôvodnení tohto rozhodnutia nedáva žalobcovi jasnú odpoveď na otázky, ktoré v podanej správnej žalobe nastolil, keď najprv uvádza, že z obsahu žalobných bodov je zrejmé, že žalobca namietal procesný postup správcu dane a že v prejednávanej veci nebol daný dôvod na postup správcu dane podľa § 13 ods. 8 Daňového poriadku, teda na odstraňovanie nedostatkov odvolania žalobcu, keďže podľa názoru krajského súdu bolo spôsobilé na prerokovanie vo veci samej, avšak v ďalších častiach rozhodnutia nijakým spôsobom nešpecifikuje úvahy a myšlienkové procesy, na základe ktorých dospel k takémuto záveru.

139. Pozornosti Najvyššieho súdu neušlo, že napriek značnému rozsahu napadnutého rozsudku krajského súdu, prevažnú časť jeho odôvodnenia tvorí zhrnutie záverov vykonanej daňovej kontroly a jednotlivých skutkových zistení z nej vyplývajúcich, spolu so špecifikáciou dôkazov, tvoriacich poklad pre rozhodnutie správcu dane. Najvyšší súd Slovenskej republiky s prihliadnutím na obsah podanej správnej žaloby, v ktorej žalobca namietal výlučne procesné pochybenie daňových orgánov, ktoré

nevzvali žalobcu na odstránenie nedostatkov odvolania podaného proti rozhodnutiam správcu dane, nepovažuje obsirne popísanie vyššie špecifikovaných skutočností za podstatné.

140. Naproti tomu, strohé konštatovanie krajského súdu, že „nebol daný dôvod na postup správcu dane podľa § 13 ods. 8 Daňového poriadku, teda na odstraňovanie nedostatkov tohto podania odvolania, keďže bolo spôsobilé podľa názoru súdu na prerokovanie vo veci samej“ označil Najvyšší súd Slovenskej republiky za nedostatočné a nezodpovedajúce požiadavkám na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Takéto odôvodnenie rozhodnutia nie je prejavom aplikačnej a interpretačnej dostatočnosti konajúceho správneho súdu, nedáva zrozumiteľným spôsobom odpoveď na žalobcove námietky uvedené v správnej žalobe a nie je ani reakciou na obsah administratívneho spisu.

141. Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň vytyka krajskému súdu, že v odôvodnení napadnutého rozsudku absentuje taktiež akákoľvek zmienka o vyjadrení žalovaného k podanej správnej žalobe žalobcu, hoci v zmysle ustanovenia § 139 ods. 2 SSP zhrnutie vyjadrenia žalovaného predstavuje obligatórnu náležitosť rozsudku.

142. Vzhľadom na skutočnosť, že krajský súd sa za účelom riadneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného relevantne nevysporiadal s námietkami žalobcu špecifikovanými v správnej žalobe, rozhodnými v danej veci a svoje závery dostatočne neodôvodnil, Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom krajský súd po opätovnom vysporiadaní sa so žalobnými námietkami vo veci znova rozhodne a svoje rozhodnutie náležite (teda dostatočne konkrétne) odôvodní.

8.

143. V konaní o kasačnej sťažnosti sp. značka 4Sžfk/45/2019 Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 5S/53/2017-53 zo dňa 7. februára 2019 (vo veci pôvodne vedenej na krajskom súde pod sp. značkou 5S/56/2017), ktorým podľa § 190 SSP zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102017055/2017 zo dňa 21. septembra 2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 100970186/2017 zo dňa 18. mája 2017, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6 371,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2014.

144. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

145. Podľa § 454 SSP, na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

146. Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2014 až december 2014. V zmysle ustanovenia § 46 ods. 3 Daňového poriadku bola daňová kontrola začatá dňa 9. decembra 2015, kedy bola so žalobcom spísaná Zápisnica o začatí daňovej kontroly č. 21419248/2015 zo dňa 9. decembra 2015.

147. Z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2014 až december 2014 bol vyhotovený Protokol č. 104289478/2016 zo dňa 14. novembra 2016, ktorý bol spolu s výzvou č. 104291210/2016 zo dňa 14. novembra 2016 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 1. decembra 2016 (v zmysle § 46 ods. 8 písm. a/ Daňového poriadku došlo v predmetný deň k ukončeniu daňovej kontroly).

148. Žalobca v lehote určenej vo výzve podal Vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole č. 104289478/2016 zo dňa 14. novembra 2016 elektronickými podaniami zo dňa 16. januára 2017.

149. Prerokovanie pripomienok predložených vo vyjadrení daňového subjektu sa uskutočnilo na ústnom pojednávaní, z ktorého bola vyhotovená Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100550696/2017 zo dňa 30. marca 2017. Žalobca sa k zápisnici o ústnom pojednávaní vyjadril elektronickým podaním č. 6/04941128/2017 zo dňa 18. apríla 2017. Prerokovanie pripomienok žalobcu sa uskutočnilo na ústnom pojednávaní dňa 11. mája 2017 za účasti splnomocneného zástupcu Q. M. (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100830673/2017 zo dňa 11. mája 2017).

150. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 100970186/2017 zo dňa 18. mája 2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6 371,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2014 z dôvodu porušenia ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH zo strany žalobcu tým, že si v zdaňovacom období január 2014 neoprávnene odpočítal daň z faktúr od CANUS s.r.o., Košice vo výške 3 000,00 eur (faktúra č. 008012014 INF zo dňa 31.01.2014 za rozvoz letákov, základ dane 6 355,50 eur, z toho DPH vo výške 1 271,10 eur, faktúra č. 009012014 INF zo dňa 31.01.2014 za roznos letákov, základ dane 8 644,50 eur, z toho DPH vo výške 1 728,90 eur) a spoločnosti GAJJA PRODUCTION HOUSE s.r.o., Košice vo výške 3.371,00 eur (faktúra č. 2014001 zo dňa 30.01.2014 za reklamnú kampaň 2014 - promo akcie GAJJA P.H. projekcia Národná trieda 6, mobilná reklama mercedes ATEGO/KE, výroba a tlač banerov, základ dane 16 855,00 eur, z toho DPH vo výške 3 371,00 eur).

151. Žalobca podal proti predmetnému rozhodnutiu správcu dane odvolanie, v ktorom namietal, že rozhodnutia správcu dane, ktorými vyrubil žalobcovi rozdiely na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2014 v celkovej sume 75 343,15 eur sú v rozpore s ustanoveniami § 3 ods. 1 a ods. 3, § 24 ods. 2 a § 63 ods. 2 Daňového poriadku, pretože správca dane nepostupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, rozhodnutia boli vydané na základe nesprávne posúdeného skutkového stavu, nemajú oporu v obsahu spisov a nevychádzajú zo stavu veci zisteného v daňovom konaní. Zistený skutkový stav podľa názoru žalobcu nevytvára dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobia január až december 2014 v celkovej sume 75 343,15 eur.

152. O podanom odvolaní rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102017055/2017 zo dňa 21. septembra 2017 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil.

153. Najvyšší súd poukazuje na citáciu ustanovení zákona v bodoch 38. - 62. rozsudku.

154. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalobcu vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Prešove po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho a k nemu pripojeného administratívneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

155. Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, primárne v medziach kasačnej sťažnosti preskúmal rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutia daňových orgánov, najmä z pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

156. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdiť, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia.

157. Spornou v prejednávanej veci bola otázka zákonnosti postupu správcu dane, ktorý nevyzval

žalobcu na doplnenie, resp. odstránenie nedostatkov jeho odvolania, smerujúceho proti rozhodnutiam správcu dane o vyrubení rozdielu dane za jednotlivé zdaňovacie obdobia roku 2014, v spojení s postupom žalovaného, ktorý o predmetnom odvolaní rozhodol a to napriek žalobcom deklarovanej absencii náležitostí odvolania požadovaných zákonom (§ 72 ods. 4 Daňového poriadku). Žalobca v tejto súvislosti namietal, že krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku nedostatočne vysporiadal s námietkami žalobcu vymedzenými v správnej žalobe, čím porušil žalobcovo právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia.

158. Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v prejednávanej veci bolo posúdiť, či krajský súd dostatočným spôsobom ozrejmil žalobcovi svoje myšlienkové pochody a z nich vyplývajúce právne závery, a to tak, aby výsledok jeho rozhodovacej činnosti, ku ktorému v rámci kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku dospel bol jasný, zrozumiteľný a dostatočne odôvodnený, bez ďalšej potreby žalobcu hľadať odpovede na nastolenú problematiku v rovine dohadov.

159. Náležité, dostatočné a presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia predstavuje základnú podmienku legitimity každého rozhodnutia súdu. Právo na dostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia tvorí súčasť základného práva na spravodlivý proces, zaručeného v čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Povinnosť súdu dostatočne odôvodniť svoje rozhodnutie vyplýva aj zo základného práva na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 Ústavy SR.

160. Ústavný súd Slovenskej republiky k obsahu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR uvádza, že „okrem prístupu k súdu sa čl. 46 ods. 1 ústavy priznáva aj určitá kvalita súdneho konania, inak povedané, spravodlivý proces. (...) Formuláciou uvedenou v čl. 46 ods. 1 ústavy ústavodarca v základnom právnom predpise Slovenskej republiky vyjadril zhadu zámerov vo sfére práva na súdnu ochranu s právnym režimom súdnej ochrany podľa dohovoru. (...) Z uvedeného dôvodu preto v obsahu týchto práv nemožno vidieť zásadnú odlišnosť.“ (I. ÚS 108/07). Z uvedeného vyplýva, že Ústavný súd Slovenskej republiky vykladá čl. 46 ods. 1 Ústavy SR tak, že obdobne ako čl. 6 ods. 1 Dohovoru zaručuje aj čl. 46 ods. 1 Ústavy SR právo na dostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia.

161. Problematike práva na odôvodnenie súdneho rozhodnutia venoval opakovane pozornosť v rámci svojej rozhodovacej činnosti aj Ústavný súd Slovenskej republiky opakovane, keď vo svojich rozhodnutiach okrem iného konštatoval, že súčasťou obsahu práva na spravodlivé súdne konanie je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne odpovie na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 115/03 zo dňa 3. júla 2003, nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 60/04 zo dňa 19. mája 2004).

162. Riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia ako súčasť základného práva na súdnu ochranu vyžaduje, aby sa súd jasným, právne korektným a zrozumiteľným spôsobom vyrovnal so všetkými skutkovými a právnymi skutočnosťami, ktoré sú pre jeho rozhodnutie vo veci podstatné a právne významné (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. IV. ÚS 14/07 zo dňa 17. mája 2007).

163. Inými slovami povedané, právo na určitú kvalitu súdneho konania, ktorého súčasťou je aj právo účastníka na dostatočné odôvodnenie súdneho rozhodnutia, je jedným z aspektov práva na spravodlivý proces. Z práva na spravodlivé súdne konanie vyplýva totiž aj povinnosť všeobecného súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a dôkaznými návrhmi strán (avšak) s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 46/05 zo dňa 29. júna 2005).

164. Najvyšší súd Slovenskej republiky považuje na tomto mieste za podstatné zdôrazniť, že nie je potrebné a ani judikatúra Európskeho súdu pre ľudské práva to nevyžaduje, aby bola v odôvodnení rozhodnutia daná odpoveď na každý argument strany. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (Georiadis c. Grécko z 29. 5. 1997, Higgins c. Francúzsko z 19. 2. 1998). K uvedenému názoru sa prikláňa aj Ústavný súd Slovenskej

republiky, ktorý vo svojich rozhodnutiach opakovane konštatoval, že súd nie je povinný dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam.

165. Vo všeobecnosti možno konštatovať, že odôvodnenie predstavuje tú časť rozsudku, v ktorej správny súd vysvetľuje, akým spôsobom a z akých dôvodov dospel ku konkrétnemu rozhodnutiu. Z obsahu odôvodnenia rozhodnutia by sa mal teda účastník konania dozvedieť, z akého dôvodu došlo k prijatiu, resp. odmietnutiu jeho argumentu zo strany správneho súdu. Z uvedeného dôvodu zákon stanovuje konkrétne požiadavky na obsah odôvodnenia rozsudku tak, aby z neho bola zrejmá jeho opodstatnenosť, zákonnosť a spravodlivosť. Správny súd je povinný dbať na to, aby jeho rozhodnutie bolo presvedčivé a taktiež preskúmateľné z pohľadu kasačného súdu.

166. Zákonný základ práva na dostatočné odôvodnenie rozhodnutia v intenciách správneho súdnictva možno nájsť v ustanovení § 139 ods. 2 SSP, ktoré okrem iného ustanovuje povinnosť správneho súdu dbať na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

167. Najvyšší súd Slovenskej republiky mal v danej veci za preukázané, že z obsahu správnej žaloby podanej žalobcom vyplýva, že hlavným a v podstate jediným žalobným bodom bola námietka týkajúca sa procesného postupu daňových orgánov, ktorého správnosť žalobca spochybňoval poukazom na postup správcu dane, ktorý napriek skutočnosti, že odvolanie žalobcu proti rozhodnutiam správcu dane o vyrubení DPH neobsahovalo zákonom predpísané náležitosti, žalobcu postupom podľa § 72 ods. 5 v spojení s § 13 ods. 8 Daňového poriadku nevyzval na ich odstránenie, resp. doplnenie podania, ale toto bez príslušných krokov predložil nadriadenému orgánu (žalovanému) na rozhodnutie o podanom odvolaní. Vzhľadom na skutočnosť, že správca dane žalobcu na odstránenie nedostatkov podania nevyzval, žalobca označil jeho postup za nezákonný, konštatujúc, že z uvedeného dôvodu neboli splnené právne východiská na vydanie rozhodnutí žalovaného vo veci samej. Žalovaný však pokračoval v nezákennom postupe, keď tento zásadný nedostatok neodstránil a o neúplnom odvolaní (odvolaní, ktoré nespĺňalo zákonom predpísané náležitosti- absencia označenia dôkazov preukazujúcich odôvodnenosť odvolania a navrhované zmeny alebo zrušenie napadnutého rozhodnutia) rozhodol, v dôsledku čoho podľa názoru žalobcu zaťažil odvolacie konania zásadnou procesnou vadou.

168. Napriek uvedenej skutočnosti, a to, že merito správnej žaloby tvorila námietka žalobcu týkajúca sa procesného postupu správcu dane a žalovaného, ktorým nevyzvali žalobcu na odstránenie nedostatkov, resp. doplnenie odvolania v zmysle zákonom stanovených požiadaviek (§ 72 ods. 4 Daňového poriadku), krajský súd sa tomuto žalobnému bodu venoval iba okrajovo a veľmi stručne.

169. Po dôkladnom preskúmaní kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že krajský súd v odôvodnení tohto rozhodnutia nedáva žalobcovi jasnú odpoveď na otázky, ktoré v podanej správnej žalobe nastolil, keď najprv uvádza, že z obsahu žalobných bodov je zrejmé, že žalobca namietal procesný postup správcu dane a že v prejednávanej veci nebol daný dôvod na postup správcu dane podľa § 13 ods. 8 Daňového poriadku, teda na odstraňovanie nedostatkov odvolania žalobcu, keďže podľa názoru krajského súdu bolo spôsobilé na prerokovanie vo veci samej, avšak v ďalších častiach rozhodnutia nijakým spôsobom nešpecifikuje úvahy a myšlienkové procesy, na základe ktorých dospel k takémuto záveru.

170. Pozornosť Najvyššieho súdu neušlo, že napriek značnému rozsahu napadnutého rozsudku krajského súdu, prevažnú časť jeho odôvodnenia tvorí zhrnutie záverov vykonanej daňovej kontroly a jednotlivých skutkových zistení z nej vyplývajúcich, spolu so špecifikáciou dôkazov, tvoriacich poklad pre rozhodnutie správcu dane. Najvyšší súd Slovenskej republiky s prihliadnutím na obsah podanej správnej žaloby, v ktorej žalobca namietal výlučne procesné pochybenie daňových orgánov, ktoré nevyzvali žalobcu na odstránenie nedostatkov odvolania podaného proti rozhodnutiam správcu dane, nepovažuje obsérne popísanie vyššie špecifikovaných skutočností za podstatné.

171. Naproti tomu, strohé konštatovanie krajského súdu, že „nebol daný dôvod na postup správcu dane podľa § 13 ods. 8 Daňového poriadku, teda na odstraňovanie nedostatkov tohto podania odvolania,

keďže bolo spôsobilé podľa názoru súdu na prerokovanie vo veci samej“ označil Najvyšší súd Slovenskej republiky za nedostatočné a nezodpovedajúce požiadavkám na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Takéto odôvodnenie rozhodnutia nie je prejavom aplikačnej a interpretačnej dostatočnosti konajúceho správneho súdu, nedáva zrozumiteľným spôsobom odpoveď na žalobcove námietky uvedené v správnej žalobe a nie je ani reakciou na obsah administratívneho spisu.

172. Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň vytýka krajskému súdu, že v odôvodnení napadnutého rozsudku absentuje taktiež akákoľvek zmienka o vyjadrení žalovaného k podanej správnej žalobe žalobcu, hoci v zmysle ustanovenia § 139 ods. 2 SSP zhrnutie vyjadrenia žalovaného predstavuje obligatórnu náležitosť rozsudku.

9.

173. Vzhľadom na skutočnosť, že krajský súd sa za účelom riadneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného relevantne nevysporiadal s námietkami žalobcu špecifikovanými v správnych žalobách, rozhodnými v danej veci a svoje závery dostatočne neodôvodnil, Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom krajský súd po opätovnom vysporiadaní sa so žalobnými námietkami vo veci znova rozhodne a svoje rozhodnutie náležite (teda dostatočne konkrétne) odôvodní.

174. V závere Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že s ohľadom na skutkovú a právnu zložitnosť prejednávanej veci, nepovažuje postup Krajského súdu v Prešove spočívajúci v spojení jednotlivých konaní o preskúmanie zákonnosti vyššie špecifikovaných rozhodnutí žalovaného, začatých na základe podania samostatných správnych žalôb, do jedného spoločného konania, za vhodný, a to predovšetkým z dôvodu, že v každom z konaní bolo napadnuté samostatné rozhodnutie žalovaného a ku každému z napadnutých rozhodnutí prislúcha individuálny administratívny spis. Vzhľadom na uvedenú skutočnosť a dlhodobo akceptovanú rozhodovaciu prax Najvyšší súd Slovenskej republiky pristúpil k vylúčeniu jednotlivých konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného na samostatné konania a v naznačenom smere odporúča postupovať aj krajskému súdu pri jeho ďalšom rozhodovaní vo veci a to z dôvodu prevencie pred vznikom procesných chýb najmä v prípadoch, ak je potrebné v jednotlivých spojených veciach rozhodnúť procesne odlišným spôsobom.

10.

175. 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.

176. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove a vec mu vrátil na ďalšie konanie, potom v kontexte s vyššie citovaným ustanovením o trovách kasačného konania, o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne Krajský súd v Prešove.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.