

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/68/2019  
Identifikačné číslo spisu: 2018200222  
Dátum vydania rozhodnutia: 04.11.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2018200222.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: ALPHA-SERVIS, s.r.o., Ružová 177/6, Veľký Meder, právne zastúpený Mgr. Roman Kerak, advokát, Tomášikova 4, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101156444/2018 zo dňa 13. júna 2018 konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/90/2018-91 zo dňa 7. augusta 2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/90/2018-91 zo dňa 07. augusta 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 Trnave podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101156444/2018 zo dňa 13. júna 2018, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej len „správca dane“) zo dňa 1. marca 2018, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubený žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2013 v sume 42.614,15 €. O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 168 SSP.

2. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že prostredníctvom svojej rozhodovacej činnosti už opakovane rozhodoval vo veci rovnakých účastníkov konania, vedených na krajskom pod sp. zn. 14S/59/2018, sp. zn. 14S/60/2018 a sp. zn. 20S/84/2018, ktorými za obdobných skutkových okolností vo vzťahu k iným zdaňovacím obdobiam žaloby žalobcu podľa § 190 SSP zamietol a žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznal.

3. Krajský súd stotožniac sa s vysloveným právnym názorom vo veciach tých istých účastníkov v skorších rozsudkoch Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/59/2018 zo dňa 27. júna 2019, sp. zn.

14S/60/2018 zo dňa 11. júla 2019 a sp. zn. 20S/84/2018 zo dňa 12. júna 2019, v súlade s ustanovením § 140 SSP poukázal na ich odôvodnenie a z rozsudku sp. zn. 14S/59/2018 zo dňa 27. júna 2019 uviedol časť jeho odôvodnenia:

„43. Správny súd mal obsahom administratívneho spisu preukázané, že žalobca podal dňa 23. augusta 2013 daňové priznanie na daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2013, z obsahu ktorého vyplýva, že si podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH uplatnil odpočítanie dane vo výške 25 869,95 eur. Daňová kontrola týkajúca sa dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január - december 2013 bola začatá dňom 11.03.2014 (oznámenie o daňovej kontrole zo dňa 10.03.2014, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 11.03.2014). Správca dane dňa 3. februára 2015 vypracoval protokol z daňovej kontroly č. 9212401/5/260072/2015/Kud (ďalej aj ako len „protokol“) vzťahujúci sa k zdaňovaciemu obdobiu január 2013 - december 2013, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený splnomocnenému zástupcovi dňa 11.02.2015, ktorým dňom bola ukončená daňová kontrola. Žalobca podal k zisteniam uvedeným v protokole vyjadrenie zo dňa 4. marca 2015.

44. Z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia, ako aj rozhodnutia správcu dane vyplýva, že žalobcom uplatnené právo na odpočítanie dane nebolo priznané voči dvom spoločnostiam. Konkrétne ide o spoločnosť ch&k, spol. s r.o. a spoločnosť S.E.A. - MBM spol. s r.o. Na strane druhej žalobcovi bolo uznané právo na odpočítanie DPH napríklad z dodávateľskej faktúry vystavenej spoločnosťou HELAGO-CZ, s.r.o. č. 10130054 vo výške 2 450 eur.

45. Vo vzťahu k spoločnosti ch&k, spol. s r.o. si žalobca uplatnil právo na odpočítanie DPH z nasledovných faktúr : faktúra č. DF/7/15 (130689) zo dňa 29.07.2013 za autosúčiastky ZD 8 470 eur, DPH vo výške 1 697 eur; faktúra č. DF/7/16 (130708) zo dňa 31.07.2013 za stavebné práce ZD 7 561 eur, DPH vo výške 1 512,20 eur; faktúra č. DF/7/17 (130695) zo dňa 29.07.2013 za drogistický tovar ZD 11 788,50 eur, DPH vo výške 2 357,70 eur; faktúra č. DF/7/18 (130694) zo dňa 29.07.2013 za potraviny ZD 11 070,60 eur, DPH vo výške 2 214,12 eur; faktúra č. DF/7/19 (130693) zo dňa 29.07.2013 za autosúčiastky ZD 3 971 eur, DPH vo výške 794,20 eur; faktúra č. DF/7/20 (130692) zo dňa 29.07.2013 za autosúčiastky ZD 8 732,30 eur, DPH vo výške 1 746,46 eur; faktúra č. DF/7/21 (130673) zo dňa 23.07.2013 za stavebné práce ZD 26 000 eur, DPH vo výške 5 200 eur. Na základe predložených faktúr uplatnená daň z pridanej hodnoty predstavovala vo vzťahu k tejto spoločnosti 15 518,68 eur.

46. Vo vzťahu k spoločnosti S.E.A. - MBM spol. s r.o. si žalobca uplatnil právo na odpočítanie DPH z nasledovných faktúr : faktúra č. DF/7/14 (1020131114) zo dňa 30.07.2013 za maliarske práce ZD 19 610 eur, DPH vo výške 3 922 eur; faktúra č. DF/7/22 (1020130941) zo dňa 01.07.2013 za stavebné práce ZD 3 828 eur, DPH vo výške 765 eur; faktúra č. DF/7/23 (1020130977) zo dňa 19.07.2013 za stavebné práce ZD 3 590 eur, DPH vo výške 718 eur; faktúra č. DF/7/24 (1020130993) zo dňa 30.07.2013 za stavebné práce ZD 3 910 eur, DPH vo výške 782 eur. Na základe predložených faktúr uplatnená daň z pridanej hodnoty predstavovala vo vzťahu k tejto spoločnosti 6 187,60 eur.

47. Z obsahu administratívneho spisu mal správny súd preukázané, že správca dane na základe predložených faktúr preveroval deklarované dodávateľsko-odberateľské vzťahy u dodávateľov žalobcu. Funkciu konateľov spoločnosti ch&k, spol. s r.o. v predmetnom zdaňovacom období vykonávali B. X. a W. Y., pričom za spoločnosť konali každý samostatne. Z administratívneho spisu tiež vyplýva, že dňa 10.02.2014 bol vypracovaný protokol o odovzdaní a prevzatí všetkých práv a povinností vyplývajúcich z nadobudnutia obchodného podielu a funkcie konateľa obchodnej spoločnosti ch&k, spol. s r.o., z ktorého vyplýva, že obchodný podiel, ako aj funkciu konateľa v tejto spoločnosti prevzal F. Z. Z., avšak táto zmena nie je zapísaná v obchodnom registri. Konateľom spoločnosti S.E.A. - MBM spol. s r.o. bol v kontrolovanom zdaňovacom období C. Y. (konateľom spoločnosti bol od 16.03.2012 do 10.02.2014), pričom súčasným konateľom je rovnako F. Z. Z., ktorý je občanom Bulharskej republiky.

48. Správca dane za účelom preverenia žalobcom deklarováných vzťahov medzi dodávateľmi uvedenými na predložených faktúrach a žalobcom predvolal dňa 06.08.2014 na výsluch V. C. (splnomocneného

zástupcu spoločnosti S.E.A. - MBM spol. s. r.o., zásielku neprevzal v odbernej lehote), W. Y. (predvolanie neprevzal v odbernej lehote), B. X. (predvolanie prevzal dňa 15.08.2014) s tým, že v rámci daňovej kontroly nebol vypočutý ani jeden predvolaný svedok. B. X. podaním zo dňa 05.09.2014 oznámil správcovi dane, že od februára 2014 nie je konateľom spoločnosti, nakoľko svoj podiel previedol na nového konateľa spoločnosti. Vo vzťahu k spoločnosti ALPHA-SERVIS, s.r.o. uviedol, že sa k aktivitám k tejto spoločnosti nevie vyjadriť, nakoľko nemá vedomosť o spolupráci s touto spoločnosťou, nevystavil ani jednu faktúru a taktiež nikdy nepodpisoval žiadne daňové priznanie. Dňa 17.9.2014 do administratívneho spisu nahliadol splnomocnený zástupca daňového subjektu (žalobcu).

70. Správny súd považuje na tomto mieste za potrebné zdôrazniť, že správca dane až do 15. augusta 2016, kedy mu bola na základe výzvy doručená kópia uznesenia o vznesení obvinenia ČVS : PPZ-973/NKA-FP-BA-2013 zo dňa 20.04.2015 vykonával úkony smerujúce k náležitému zisteniu skutkového stavu veci. Správca dane si z trestného spisu zabezpečil výpovede, ktoré preukazujú, že v umelom reťazci obchodných spoločností, ktoré sa mali podieľať na podvodoch v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty boli zapojení tak žalobca, spoločnosť ch&k, spol. s r.o. a rovnako spoločnosť S.E.A. - MBM, spol. s r.o. a ich konatelia - J. X., C. Y., W. Y. a C. D..

71. Skutočnosti zistené správcom dane boli následne doplnené jednotlivými výpoveďami uskutočnenými v rámci trestného konania. Konkrétne relevantnou bola, z pohľadu správneho súdu, keďže skutočnosť, že účtovníctvo spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o. robila I. I. potvrdili C. Y. a C. D., výpoveď účtovníčky I. I., ktorá opísala modus operandi vystavovanie faktúr, na ktorom boli účastné obe spoločnosti. Ďalej to bola výpoveď W. Y., ktorý uviedol, že bol bielym koňom, že nikdy nevystavil faktúru v mene spoločnosti ch&k, spol. s r.o. a tiež výpoveď M. G., ktorý potvrdil, že na základe požiadavky J. X. chystal prevody firiem, pričom potvrdil, že boli prevedené na občana Bulharskej republiky a nakoniec aj výpoveď samotného J. A., ktorý potvrdil, že faktúry nemajúce reálny základ vystavoval a obchodoval s nimi.

72. Z obsahu administratívneho spisu, ako aj z odôvodnení rozhodnutí daňových orgánov má správny súd preukázané, že listinné dôkazy (§ 24 ods. 4 daňového poriadku), ktoré správca dane získal z trestného spisu nie sú jedinými dôkazmi, na ktorých je napadnuté rozhodnutie spolu s prvostupňovým rozhodnutím založené. V priebehu daňovej kontroly, ani v rámci vyrubovacieho konania žalobca nepreukázal, že deklarované obchody majú reálny základ, pričom listinné dôkazy získané z trestného spisu túto skutočnosť len dokresľujú. Správny súd prostredníctvom rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/66/2016 z 31. mája 2018 upriamuje pozornosť žalobcu, že zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t.j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte, čo v danom prípade splnené nebolo.

73. Vo vzťahu k dôkazom, ktoré žalobca navrhoval vykonať, je dôvodné vytknúť správcovi dane, že opätovne nepredvolal na výsluch svedka B. X., ale sa v podstate uspokojil s jeho písomným vyjadrením, ktoré doručil správcovi dane dňa 05.09.2014. Je potrebné si uvedomiť, že písomné vyjadrenie nemá povahu svedeckej výpovede, a z pohľadu vážnosti dôkazu má nižšiu výpovednú hodnotu aj vzhľadom k tomu, že žalobca nemal možnosť B. X. klásť otázky. Toto pochybenie, však vzhľadom na skutočnosti, ktoré vyplývajú z výpovedí I. I., W. Y., M. G. (prevod obchodného podielu, tak ako tvrdil B. X.), ktoré v podstate potvrdzujú písomné vyjadrenie B. X., ale hlavne na skutočnosť, že žalobca nepredložil správcovi dane žiadne doklady, ktorými by preukázal reálnosť deklarováných tovarov a služieb, pričom aj v prípade spoločnosti ch&k, spol. s r.o. mali byť v prospech žalobcu vykonané stavebné práce a nie v malom rozsahu, nezohľadnil správny súd ako dôvod zrušenia napadnutého rozhodnutia majúci za to, že svedecká výpoveď B. X. a nie je spôsobilá s poukazom na výsledky dokazovania zvrátiť záver daňových orgánov.

74. Pokiaľ ide o dôkazné bremeno, správny súd vo svetle skutkových zistení ustálil, že žalobca nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov tak, ako je uvedené na faktúrach, teda

nepreukázal splnenie podmienok vyplývajúcich z ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. V danom prípade mal správca dane faktúry k dispozícii na základe zapožičania žalobcom na účely preverenia dokladov týkajúcich sa iného daňového subjektu (potvrdenie o vrátení dokladov zo dňa 11.03.2014), pričom na základe skutočností týkajúcich sa preverovaných dodávateľov mal správca dane pochybnosť o materiálnom plnení a preto vyzval žalobcu, aby predložil dôkazy a uviedol konkrétne okolnosti týkajúce sa dodávok tovaru a služieb za zdaňovacie obdobia január 2013 - december 2013. Týmto úkonom správcu dane sa prenieslo dôkazné bremeno na žalobcu, ktorý práve nepredložením potrebných dokladov, dodacích listov, preberacích protokolov, CMR dokladov, stavebného denníka, ktorého predloženie je v prípade deklarovania stavebných prác (tieto boli deklarované vo vzťahu k obidvom spoločnostiam) v zmysle rozhodnutia zásadného právneho významu - rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/81/2015 z 1. decembra 2016 namieste, neunesol dôkazné bremeno a nevyvrátil tak dôvodné pochybnosti správcu dane o reálnosti deklarovanych zdaniteľných plnení, pričom mal nepochybne možnosť zaobstarať si potrebné doklady z vyšetrovacieho spisu.

75. Pokiaľ ide o námietku žalobcu, že nie je možné, aby v prípade dane z príjmu právnických osôb za to isté obdobie (rok 2013) boli zdaniteľné príjmy a výdavky v plnom rozsahu uznané za preukázateľné, ktorú skutočnosť dokazuje Protokol k DP PO za 2013 a tiež právoplatné rozhodnutie k DP PO za rok 2013 a v prípade DPH za obdobie 2013 neboli zdaniteľné plnenia uznané, správny súd uvádza, že predmetom daného správneho súdneho konania je napadnuté rozhodnutie žalovaného týkajúce sa dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2013, pričom správca dane a žalovaný skúmali, či boli splnené hmotnoprávne podmienky na uznanie práva na odpočítanie DPH. Na tomto mieste je potrebné zdôrazniť, že právoplatné rozhodnutie správcu dane týkajúce sa dane z príjmov právnickej osoby nie je rozhodnutím, na ktoré by prvostupňové rozhodnutie správcu dane priamo nadväzovalo, resp. ktoré by bolo preň záväzné. Z uvedeného dôvodu nezákonnosť napadnutého rozhodnutia nemôže byť založená na existencii tohto rozhodnutia. V súvislosti s DPH správny súd opakuje, že splnenie zákonných podmienok na priznanie práva na odpočítanie dane musí byť preukázané bez akýchkoľvek pochybností, pričom v danom prípade sú pochybnosti o reálnom dodaní deklarovanych tovarov a služieb namieste.

76. Rovnako je nedôvodná námietka ohľadom nepreskúmateľnosti a nezrozumiteľnosti napadnutého rozhodnutia z dôvodu, že prvostupňové rozhodnutie nekonkretizuje daň z pridanej hodnoty pripadajúcu na kontaktné a nekontaktné spoločnosti. Z prvostupňového rozhodnutia je zrejmé, že správca dane neuznal uplatnenú daň z pridanej hodnoty vo vzťahu k dvom spoločnostiam a to spoločnosti ch&k, spol. s r.o. a spoločnosti S.E.A. - MBM, spol. s r.o., pričom presne špecifikoval faktúry, vo vzťahu ku ktorým DPH nebola uznaná. Na strane druhej napríklad z administratívneho spisu vyplýva, že bola uznaná DPH vo vzťahu k spoločnosti HELAGO-CZ, s.r.o. organizačná zložka.

77. Správca dane a následne žalovaný neporušili ani zásadu prezumpcie nevinu, nakoľko, ako správne uviedol vo svojom rozhodnutí žalovaný, prvostupňovým rozhodnutím ani rozhodnutím žalovaného nebolo rozhodnuté o vine konateľa žalobcu. Správny súd súčasne dodáva, že napadnuté rozhodnutie žalovaného znamená, že žalobca nesplnil zákonné podmienky na to, aby mu bolo priznané právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pričom otázku viny resp. nevinu je príslušný posúdiť výlučne „trestný“ súd.

78. Podľa názoru správneho súdu, správca dane ako aj žalovaný správne vyhodnotili skutkový stav vyplývajúci z rozsiahle vykonaného dokazovania preverením listinných dôkazov, výpovedí svedkov, ktoré vo vzájomných súvislostiach nepotvrdili reálnosť deklarovanych zdaniteľných plnení vo vzťahu k dodávateľským subjektom, následkom čoho nebola preukázaná oprávnenosť uplatneného odpočtu DPH za dodanie tovaru a služieb od uvedených dodávateľov. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení a v ich vzájomných súvislostiach, absentuje reálny základ, ktorá skutočnosť má za následok nepriznanie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.“

4. V závere odôvodnenia krajský súd uviedol, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia spĺňa všetky náležitosti podľa daňového poriadku, žalovaný sa vysporiadal s odvolacími námietkami, rozhodnutie je založené na náležite zistenom skutkovom stave veci, ktorý zodpovedá aj obsahu administratívneho spisu, pričom v daňovom konaní nedošlo k podstatnému porušeniu ustanovení daňového poriadku, ktoré by mohlo mať za následok nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia

2.

5. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný zmenil napadnutý rozsudok krajského súdu, rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a žalovanému uložil zaplatiť náhradu trov konania na krajskom súde a náhradu trov kasačného konania vo výške 100%.

6. Žalobca v kasačnej sťažnosti namietal, že vo svojej žalobe uvádzal, že napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo založené na porušení a nerešpektovaní ústavného práva žalobcu a to prezumpcie nevinu ako aj riadne odôvodnenie rozhodnutia. Krajský súd v bode 8. napadnutého rozsudku uviedol, že sa stotožnil s právnym názorom vysloveným vo veciach tých istých účastníkov v skorších rozsudkoch Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/59/2018 zo dňa 27. júna.2019, sp. zn. 14S/60/2018 zo dňa 11. júla 2019 a sp. zn. 20S/84/2018 zo dňa 12. júna 2019, v súlade s ustanovením § 140 SSP poukázal na ich odôvodnenie, pričom zároveň z rozhodnutia sp. zn. 14S/59/2018 zo dňa 27. júna 2019 uviedol časť jeho odôvodnenia: „správca dane až do 15. augusta 2016, kedy mu bola na základe výzvy doručená kópia uznesenia o vznesení obvinenia ČVS: PPZ-973/NKA-FP-BA-2013 zo dňa 20.04.2015 vykonával úkony smerujúce k náležitému zisteniu skutkového stavu veci. Správca dane si z trestného spisu zabezpečil výpovede, ktoré preukazujú, že v umelom reťazci obchodných spoločností, ktoré sa mali podieľať na podvodoch v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty boli zapojení tak žalobca, spoločnosť ch&k, spol. s r.o. a rovnako spoločnosť S.E.A. - MBM, spol. s.r.o. a ich konatelia - J. X., C. Y., W. Y. a C. D.“ a „Správca dane a následne žalovaný neporušili ani zásadu prezumpcie nevinu, nakoľko, ako správne uviedol vo svojom rozhodnutí žalovaný, prvostupňovým rozhodnutím ani rozhodnutím žalovaného nebolo rozhodnuté o vine konateľa žalobcu.“ a ďalej krajský súd len formalistický uviedol, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia spĺňa všetky atribúty zákonnosti a žalovaný sa vysporiadal s podstatnými odvolacími námietkami.

7. Žalobca mal za to, že z konania žalovaného bolo zrejmé, že porušuje ústavnú zásadu prezumpcie nevinu, keďže po tom, ako mu bolo doručené uznesenie o vznesení obvinenia ČVS:PPZ-973NKA-FP-BA-2013 vydané Národnou kriminálnou agentúrou dňa 20. apríla 2015 v podstate prestal s relevantnými úkonmi smerujúcimi k náležitému zisteniu skutkového stavu a „uspokojil sa“ s odôvodnením odkazujúcim na obsah uznesenia o vznesení obvinenia. V tomto smere si ani nezabezpečil a nepripojil celý trestný spis. Žalobca namietal, že týmito skutočnosťami sa krajský súd v napadnutom rozsudku dostatočne nezaoberal a z dôvodu nedostatočného odôvodnenia rozsudku krajského súdu došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, poukazujúc na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky I. ÚS 265/05.

8. Vo vzťahu k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci žalobca poukázal na žalobnú námietku, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí arbitrárne pristúpil k tvrdeniam o rozpore výsledku daňového konania žalobcu v porovnaní s inými skončenými daňovými konaniami u dodávateľov a odberateľov daňového subjektu, ktorým bolo priznané plné právo na odpočítanie dane odvolací orgán a tiež, že žalovaný nevykonával a nedoplňoval dokazovanie žalobcom navrhnutými dôkazmi. Krajský súd však stotožnením sa s právnym názorom vysloveným v rozsudku Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/59/2018 zo dňa 27. júna 2019 a 20S/84/2018 zo dňa 12. júna stotožnil aj s výhradou a výtka, ktorú v týchto rozsudkoch krajský súd v bode 73 dôvodne vytyka žalovanému, že opätovne nepredvolal na výsluch svedka B. X., ale sa uspokojil s jeho písomným vyjadrením, ktoré doručil správcovi dane dňa 05. septembra 2014. Rovnako krajský súd poukázal aj na skutočnosť, že písomné vyjadrenie nemá povahu svedeckej výpovede a z pohľadu vážnosti dôkazu má nižšiu výpovednú hodnotu. Žalobca

namietal, že napriek závažnému porušeniu práv žalobcu krajský súd nezrušil rozhodnutie žalovaného a považoval svedeckú výpoveď B. X. za nie spôsobilú zvrátiť záver žalovaného s poukazom na výsledky dokazovania za neprávne právne posúdenie veci.

3.

9. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti považoval námietky žalobcu za neopodstatnené a navrhol, aby kasačný súd v zmysle § 461 S.SP kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania.

10. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že s námietkami žalobcu sa riadne a vyčerpávajúco vysporiadal vo vyjadrení k žalobe a v žalovanom rozhodnutí. Uviedol, že rozhodnutie prvostupňového orgánu i rozhodnutie č. 102792499/2016 zo dňa 22. marca.2016 (vo veci daňovej kontroly na dani z príjmov za rok 2013) vychádzajú z rôznych skutkových zistení. V konaniach, ktoré im predchádzali boli vykonané odlišné dôkazy, preverujúce splnenie zákonných ustanovení rôznych hmotnoprávných predpisov (zákona o DPH a zákona o dani z príjmov). Taktiež námietky žalobcu o porušení zásady prezumpcie neviny považoval žalovaný za nedôvodné, pretože prvostupňový orgán a ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach nevynášajú „rozsudok o vine“ štatutárneho orgánu žalobcu z porušenia trestnoprávných predpisov, ale len konštatujú porušenie zákona o DPH, a to z dôvodu neoprávneného uplatnenia odpočítania dane zo sporných faktúr žalobcom v kontrolovanom zdaňovacom období. Žalovaný uviedol, že prvostupňový orgán i žalovaný zaobstarali množstvo dôkazov, z ktorých nespochybniteľné vyplýva, že žalobca vystupoval v reťazci spoločností podieľajúcich sa na podvodoch na DPH, v ktorom figurovali i deklarovaní dodávatelia žalobcu uvedení na sporných faktúrach.

11. Žalovaný konštatoval, že prvostupňový orgán i žalovaný postupovali v daňovom konaní v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi a rešpektovali zásady daňového poriadku. Žalované rozhodnutie i rozhodnutie prvostupňového orgánu boli vydané v súlade so zákonom a závery v nich uvedené zodpovedajú zistenému skutkovému stavu.

4.

12. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (ďalej aj len „kasačný súd“, alebo „najvyšší súd“) v zmysle § 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](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

13. 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.

14. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

15. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

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

17. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane začal dňa 11. marca 2014 u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie

obdobia január až december 2013 na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 9212401/5/260072/2015/Kud zo dňa 10. marca 2014. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil dňa 03. februára 2015 Protokol č. 9212401/5/260072/5/260399/2015/Kud, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 11. februára 2015. Dňa 20. februára sa so splnomocneným zástupcom žalobcu uskutočnilo ústne pojednávanie, na ktorom bol oboznámený so zisteniami vykonanými vo vyrubovacom konaní.

18. Správca dane zistil, že žalobca si v zdaňovacom období marec 2013 uplatnil odpočítanie DPH vo výške 42.614,15 € z faktúr č. DF/3/22 (10130197), DF/3/16/ (10130221), DF/3/19 (10130222), DF/3/8 (10130226), DF/3/14 (10130306), DF/3/20 (10130307), DF/3/18 (10130311), DF/3/10/(10130312), DF/3/11 (10130330), DF/3/12 (10130331), DF/3/21 (10130332), vystavených dodávateľom LK IMPOEXPO, s.r.o.

19. Správca dane rozhodnutím č. 100468297/2018 zo dňa 1. marca 2018 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 42.614,15 €. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101156444/2018 zo dňa 2018 rozhodnutie správcu dane potvrdil.

20. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalobcu je rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/90/2018-91 zo dňa 07. augusta 2019, ktorým zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

5.

21. Podľa § 440 ods. 1 SSP kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

22. 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.

23. Podľa § 140 SSP vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.

24. Najvyšší súd považuje za potrebné úvodom zdôrazniť, že zo zásady, že kasačný súd je dôvodmi kasačnej sťažnosti viazaný (§ 439 ods. 3 písm. a) a contrario § 453 ods. 2 veta druhá SSP) jednoznačne

vyplýva procesná povinnosť sťažovateľa s plnou zodpovednosťou za procesný výsledok navrhnutý v kasačnej sťažnosti objasniť zákonným spôsobom, z čoho vyvodzuje prípustnosť opravného prostriedku, a náležite vymedziť dôvod kasačnej sťažnosti (§ 440 v spojení s 445 ods. 1 písm. c) SSP). Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je preto v medziach uvedených v § 453 SSP, prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania krajského súdu a napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov.

25. Kasačnou sťažnosťou bol napadnutý rozsudok krajského súdu, ktorým bola žaloba zamietnutá. Žalobca v kasačnej sťažnosti namietal, že krajský súd pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

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

27. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu vyplýva, že stotožniac sa s právnym názorom vyslovených vo veciach tých istých účastníkov v skorších rozsudkoch Krajského súdu v Trnave sp. zn. 14S/59/2018 zo dňa 27. júna 2019, sp. zn. 14S/60/2018 zo dňa 11. júla 2019 a sp. zn. 20S/84/2018 zo dňa 12. júna 2019, v súlade s ustanovením § 140 SSP poukázal na ich odôvodnenie, pričom citoval časť odôvodnenia rozsudku sp. zn. 14S/59/2018 zo dňa 27. júna 2019. Z uvedenej citácie kasačný súd zistil, že v konaní vedenom na Krajskom súde v Trnave pod sp. zn. 14S/59/2018 krajský súd preskúmaval zákonnosť rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v zdaňovacom období júl 2013 vo výške 25.869,95 € z faktúr vystavených dodávateľmi ch&k, spol. s r.o. a S.E.A. - MBM spol. s r.o.

28. V súvislosti s námietkou týkajúcou sa porušenia zákona krajským súdom tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces kasačný súd uvádza, že v zmysle ustálenej rozhodovacej praxe Ústavného súdu Slovenskej republiky je jedným z princípov, ktoré predstavujú súčasť práva na riadny a spravodlivý proces, ako aj pojmu právneho štátu, povinnosť súdov svoje rozhodnutia riadne odôvodniť, v správnom súdnictve s odkazom na ustanovenie § 139 ods. 2 SSP. Z odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu potom musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na druhej strane.

29. Krajský súd dospel k záveru o nedôvodnosti žaloby žalobcu využitím tzv. skráteného odôvodnenia rozsudku podľa ust. § 140 SSP, s poukázaním na svoje skôr vydané rozsudky sp. zn. 14S/59/2018 zo dňa 27. júna 2019, sp. zn. 14S/60/2018 zo dňa 11. júla 2019 a sp. zn. 20S/84/2018 zo dňa 12. júna 2019. Vo vzťahu k rozsudku sp. zn. 14S/59/2018 zo dňa 27. júna 2019, z odôvodnenia ktorého krajský súd citoval, považoval kasačný súd za potrebné vyhodnotiť tento postup vo vzťahu k požiadavke na zrozumiteľnosť a presvedčivosť súdneho rozhodnutia v zmysle § 139 ods. 2 SSP.

30. Kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že ustanovenie § 140 SSP je špeciálnym ustanovením vo vzťahu k všeobecnému ustanoveniu § 139 ods. 2 SSP. Zmyslom tohto ustanovenia je, aby pri opakujúcich sa totožných žalobách toho istého žalobcu, správny súd nemusel opakovať stále tie isté dôvody rozhodnutia. Možnosť, že písomné vyhotovenie rozsudku bude obsahovať odôvodnenie, ktoré nebude mať štruktúru a obsahové náležitosti vyžadované v ustanovení § 139 ods. 2 SSP, prichádza do úvahy za splnenia týchto zákonných podmienok, ak

- a) ide o tohto istého žalobcu
- b) ide o totožný predmet konania a
- c) vec už bola predmetom konania pred správnym súdom.

31. Rozsudok obsahujúci skrátené odôvodnenie sa od úplného rozsudku odlišuje iba v obsahu odôvodnenia, inak musí obsahovať všetky ostatné náležitosti, teda záhlavie, poučenie, deň a miesto vyhlásenia a podpis sudcu resp. sudcov. V skrátenom odôvodnení je však vždy potrebné stručne opísať predmet konania, čo má význam pre prípadné posudzovanie totožnosti veci pri skúmaní prekážky rozhodnutej veci (§ 145 ods. 5 SSP). Správny súd tak môže v skrátenom odôvodnení rozsudku stručne zopakovať dôvody prevzatého odôvodnenia rozsudku, ak to považuje za potrebné, najmä na zdôraznenie niektorých podstatných okolností predmetu konania.

32. S poukazom na vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že krajský súd síce aplikoval ust. § 140 SSP, avšak bez toho, aby popísal aspoň podstatné okolnosti, z ktorých vyvodzoval záver o totožnosti predmetu konania. Z rozsudku citovaného krajským súdom pod sp.zn. 14S/59/2018 zo dňa 27. júna 2019 síce vyplýva požiadavka totožnosti účastníkov konania, v danej veci však nešlo o posúdenie uskutočnenia zdaniteľných obchodov dodaných žalobcovi deklarovaným dodávateľom LK IMPOEXPO, s.r.o. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že v rozsudku krajského súdu absentuje v zmysle § 139 ods. 2 SSP opísaný stručný priebeh administratívneho konania, rovnako stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia žalovaného, a preto iba uvedenie iného zdaňovacieho obdobia (júl 2013), v ktorom bol žalobcovi taktiež zamietnutý nárok na odpočítanie DPH, bez bližšej špecifikácie dodávateľa žalobcu a zdaniteľných obchodov nie je, podľa názoru kasačného súdu, v danom prípade postačujúce. Uvedené vyplýva i z námietky uplatnenej žalobcom v kasačnej sťažnosti ohľadom opätovného predvolania svedka B. X., konateľa dodávateľskej spoločnosti ch&k, spol. s r.o., ktoré je vo vzťahu k preskúmanému rozhodnutiu žalovaného irelevantné.

33. Podľa názoru kasačného súdu takýmto odôvodnením rozhodnutia krajského súdu preto došlo k porušeniu základného práva sťažovateľa na súdnu ochranu zaručeného v čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, ako aj z čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd.

34. Kasačný súd poukazuje na charakter kasačného konania, resp. kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho opravného prostriedku, ktorý smeruje proti právoplatnému rozhodnutiu. Je toho názoru, že nie je možné konaním pred kasačným súdom nahrádzať konanie pred krajským súdom ako súdom prvej a jedinej inštancie. Každá skutková a právna otázka, ktorá je v prejednávanej veci rozhodujúca, preto musí byť predmetom posúdenia krajským súdom.

35. Aj vzhľadom na to, že kasačný súd nie je oprávnený nahrádzať postupy krajského súdu v konaní, dospel kasačný súd na základe vyššie uvedeného k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je potrebné v zmysle § 462 ods. 1 SSP zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, v ktorom sa vysporiada so všetkými relevantnými námietkami žalobcu uvedenými v správnej žalobe a v kasačnej sťažnosti a svoje závery odôvodní a doplní aj o úsudky, ktoré absentujú v dôvodoch rozsudku. Kasačný súd v zásade nevyučuje procesne ani možnosť kombinácie odôvodnenia rozsudku krajského súdu jednak odkazom na už skoršie rozhodnutie súdu (§ 140 SSP) a zároveň o doplnenie argumentácie krajského súdu v častiach, ktoré sú v jednotlivých posudzovaných zdaniteľných obdobiach rozdielne - napr. iní dodávateľia, odberatelia a podobne (§ 139 ods.2 SSP).

36. Podľa § 469 SSP, ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

6.

37. 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.

38. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v súlade s § 467 ods. 3 SSP o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd.

39. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v

spojení s § 139 ods. 4 SSP).

**Poučenie:**

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