

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sfk/48/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200519
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 06. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Elena Berthotyová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:4021200519.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): marand plus, s.r.o., so sídlom Levická 7, Nitra, IČO: 47 617 292, právne zastúpeného: Advokátska kancelária JUDr. CIMRÁK s.r.o., so sídlom Štefánikova 7, Nitra, IČO: 36 868 876, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 5952/63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100439018/2021 zo dňa 15.03.2021, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Bratislave č. k. NR-11S/125/2021-111 zo dňa 25. júna 2024, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Správneho súdu v Bratislave č. k. NR-11S/125/2021-111 zo dňa 25. júna 2024 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100439018/2021 zo dňa 15.03.2021 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.
- II. Žalobcovi priznáva právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra, pobočka Komárno (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia február až december 2016, január až december 2017, január až december 2018, január až jún 2019, o výsledku ktorej (vo vzťahu k zdaňovacím obdobiam november a december 2016, január až december 2017, január, marec až máj, júl, september až december 2018, marec až máj 2019) vyhotovil protokol č. 101345628/2020 zo dňa 21. augusta 2020 (ďalej len „protokol“).
2. Správca dane rozhodnutím č. 101578892/2020 zo dňa 14.10.2020 podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane v sume 7.950,- Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2017.
3. Dôvodom dorubenia daňovej povinnosti bolo neuznanie žalobcom uplatneného odpočítania dane v kontrolovanom zdaňovacom období z dodávateľských faktúr špecifikovaných v administratívnych rozhodnutiach oboch stupňov, ktoré boli vystavené za dodávky tovarov a služieb od dodávateľov Salanci - LMS s.r.o., Adept School, s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. (od 24. januára 2020 vedená pod obchodným menom Componet APE, s.r.o., v likvidácii). Na základe výsledkov daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania bolo daňovými orgánmi oboch stupňov vo vzťahu k preverovaným faktúram vystaveným uvedenými dodávateľmi konštatované nespĺnenie zákonných podmienok na uplatnený odpočet dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v spojení s § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), a to z dôvodu spochybnenia dodania predmetných tovarov a služieb dodávateľmi uvedenými na žalobcom predložených faktúrach,

ktorým tak za dodanie predmetných zdaniteľných plnení žalobcovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH.

4. Napadnutým rozhodnutím č. 100439018/2021 zo dňa 15.03.2021 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 101578892/2020 zo dňa 14.10.2020.

II. Priebeh konania pred správny súdom a jeho rozhodnutie

5. Proti rozhodnutiam žalovaného podala žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Nitre a žiadal, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

6. Namietal, že rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, ako aj, že skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu, a v neposlednom rade namietal, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

7. Na podporu oprávnenosti nároku žalobcu na odpočet dane za prijaté zdaniteľné plnenia dal žalobca do pozornosti, že predložil všetky relevantné dôkazy na preukázanie dodania predmetných preverovaných tovarov a služieb, a to predovšetkým objednávky, faktúry, fotodokumentáciu a iné, pričom bol v rámci výkonu daňovej kontroly aktívny, vyjadroval sa k úkonom, zúčastňoval sa výsluchov, o ktorých bol upovedomený a navrhoval ďalšie dôkazy. V tejto súvislosti namietal, že napriek jeho procesnej aktivite správca dane nevykonal viaceré dôkazy, ktoré navrhoval, napr. výsluchy svedkov, vykonanie miestnej obhliadky, pričom uvedený postup neodôvodnil. Postupu správcu dane taktiež vytykal, že žalobcu opakovane nevyzval k súčinnosti a k vysvetleniu predložených dôkazov a tieto jednostranne spochybnil bez ich preverenia. V nadväznosti na uvedené žalobca namietal, že ho správca dane neprimerane zaťažoval požadovaním dôkazov, ktoré boli v dispozícii dodávateľov a ktorými žalobca nedisponoval.

8. Vo vzťahu k podkladom administratívnych rozhodnutí žalobca zastal názor, že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav, namietajúc, že správca dane porušil zásadu voľného hodnotenia dôkazov (sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015), nevyužil vypočutie svedkov, nepreveril údaje uvedené v kontrolných výkazoch z vlastného informačného systému, nereagoval na jeho výzvy a žiadosti o vysvetlenie rozsahu požadovaných dôkazov. K tomu namietal, že správca dane sa na neho snaží preniesť dôkazné bremeno v rozsahu, ktoré by nebol schopný uniesť žiaden bežný daňový subjekt.

9. Žalobca ďalej namietal, že správca dane nevykonal výsluch Z.. N., ktorý viedol účtovníctvo jedného z dodávateľov v období rokov 2016 - 2017, ale vykonal výsluch pani Hložákovej bez upovedomenia, čím mu bolo odopreté právo zúčastniť sa jej vypočutia a klásť jej otázky (s poukazom na rozsudok NS SR sp. zn. 6 Sžf 28/2011). Uviedol, že pri spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. boli vykonané výsluchy len formou písomného svedectva, teda tiež nemal možnosť klásť otázky týmto svedkom. Žalobca pri svojej argumentácii poukázal na viaceré rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ príp. „NS SR“), napr. sp. zn. 3 Sžf 1/2011, sp. zn. 4 Sž 68/98, sp. zn. 4 Sž 74/98, sp. zn. 4 Sž 75/98, sp. zn. 4 Sž 65/2001 zo dňa 30.10.2001, uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo 14. novembra 2018, rozhodnutie Nejvyššieho správneho soudu sp. zn. 5 Afs 131/2004 zo dňa 25.03.2005.

10. K preverovaným zdaniteľným plneniam uviedol, že všetky sa uskutočnili, dodali ich deklarovaní dodávatelia, preto žalobcovi vznikol nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty. V tejto súvislosti dôvodil, že správca dane je oprávnený požadovať od žalobcu iba taký rozsah dokumentov na preukázanie realizácie zdaniteľného plnenia, ktorý je bežne dostupný u väčšiny podnikateľských subjektov. Žalobca mal za to, že preukázal dodanie služieb a tovarov prostredníctvom objednávok, došlých faktúr, dodacích listov a ďalšími listinnými dokladmi, a preto nie je možné od neho vyžadovať ďalšie dokumenty. Pokiaľ sa na faktúre alebo súvisiacich dokumentoch nachádza dostatočný opis predmetu plnenia, dôkazné bremeno na preukázanie opaku prechádza na správcu dane. V tejto súvislosti namietal, že vo väčšine prípadov správca dane spochybnil relevantnosť predložených dokladov, ale nevysvetlil, aké ďalšie doklady by boli relevantné.

11. Správny súd v Bratislave (právny nástupca Krajského súdu v Nitre v správnom súdnictve, ďalej len „správny súd“) napadnutým rozsudkom správnu žalobu žalobcu zamietol.

12. K námietke žalobcu (uplatnenej na pojednávaní) týkajúcej sa nezákonného zloženia aktuálne zostaveného senátu 1S správneho súdu, správny súd uviedol, že v zmysle ustanovenia § 3 ods. 3 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, resp. v znení účinnom od 01.06.2023 (ďalej len „zákon o súdoch“), je zloženie senátu správneho súdu viazané na rozvrh práce. Zmena v zložení senátu 1S s účinnosťou od 21.05.2024 sa

realizovala na základe platného a účinného Rozvrhu práce Správneho súdu na rok 2024 v znení jeho Dodatku č. 4, z ktorého obsahu je zrejmé, že sa „...vytvárajú nové súdne oddelenia (i) 7S, 7Shs, 7Sf, 7Svo, 7Sps, 7Sd, 7Scud, (ii) 8S, 8Shs, 8Sf, 8Svo, 8Sps, 8Sd, 8Scud“, pričom je taktiež z dodatku zrejmé, že sudca JUDr. Michal Davala, Ph.D., LL.M., pôvodne zaradený ako člen senátu 1S, bol ustanovený do funkcie predsedu novozriadeného senátu 7S. Rovnako je z obsahu predmetného dodatku zrejmé, akým spôsobom sa budú veci, pôvodne pridelené náhodným výberom skôr vytvoreným šiestim senátom správneho súdu (na základe Rozvrhu práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2023 v znení jeho Dodatku č. 1 s účinnosťou od 1. júna 2023) náhodným výberom prideľovať, resp. prerozdeľovať podľa rozvrhom stanovených pomerových čísiel medzi novozriadené senáty správneho súdu s účinnosťou od 21.05.2024. Dôvodom zmeny rozvrhu práce správneho súdu boli zmeny v obsadení súdu sudcami, jednak v dôsledku vymenovania ďalších sudcov na tunajší súd prezidentom Slovenskej republiky a jednak v dôsledku funkčného postupu členov senátov na predsedov senátov, čo sú legitímne dôvody v zmysle § 51 ods. 4 písm. b) zákona o súdoch na prerozdelenie už pridelených vecí náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených ministerstvom podľa rozvrhu práce alebo jeho zmeny, pričom uvedené ustanovenie za bodkočiarkou explicitne upravuje fakultatívne možnosti postupu pri prerozdelení vecí tak, že „pri zmene v zložení senátu sa vec ponecháva v pôvodnom senáte, alebo sa prerozdelení do iného senátu, kde sa zaraďuje sudca spravodajca tak, aby prerozdeľovaním vecí bola zabezpečená rovnomerná zaťaženosť senátov na súde,...“.

Podľa správneho súdu nemožno konštatovať, že by zmeny v zložení v tejto veci rozhodujúceho senátu 1S boli vykonané v rozpore so zákonom o súdoch alebo že by týmto bola porušená ústavná zásada práva účastníka konania nebyť odňatý jeho zákonnému sudcovi. Predmetná zmena rozvrhu práce správneho súdu bola vykonaná zo zákonom predpokladaných dôvodov, za súčasného naplnenia potreby zabezpečiť riadny výkon súdnictva (§ 52 ods. 1 zákona o súdoch), ako aj požiadavky rovnomernej zaťaženosť senátov na súde (§ 51 ods. 4 písm. b/ a c/ zákona o súdoch) a v neposlednom rade za dôsledného dodržania zásady prideľovania vecí sudcom podľa vopred daných pravidiel určených v rozvrhu práce, čím bol vylúčený svojvoľný a účelový výber sudcov.

13. Vo vzťahu k meritu prejednáwanej veci správny súd dal do pozornosti predchádzajúce rozhodnutia Krajského súdu v Nitre sp. zn. 11S/75/2021, sp. zn. 11S/130/2021 a sp. zn. 11S/135/2021, ktorými v čase rozhodovania ako príslušný správny súd rozhodol v uvedených veciach, ktoré sa týkajú totožných účastníkov konania, obdobného predmetu súdneho prieskumu zákonnosti (nepriзнание odpočtu dane, len za iné mesačné zdaňovacie obdobia), pričom išlo o rovnaké skutkové okolnosti a totožné žalobné dôvody ako v prejednáwanej veci. Keďže ide o skutkovo a právne takmer totožné veci (rozdiel spočíva len v odlišnom zdaňovacom období, príp. odlišnom druhu obchodovaného tovaru/služby bez toho, aby uvedená skutočnosť mala za následok neaplikovateľnosť uvedených skorších rozhodnutí krajského súdu na prejednávanú vec), správny súd uviedol, že primerane vychádzal aj zo záverov uvedených v týchto rozhodnutiach.

14. Zo zistení získaných pri preverovaní (verifikovaní) žalobcom predložených daňových dokladov a z vyhodnotenia skutkového stavu daňovými orgánmi oboch stupňov vyplýva, že k záveru o absencii vzniku daňovej povinnosti u dodávateľov žalobcu pri deklarováných obchodoch daňové orgány dospeli na základe toho, že deklarovaní priami dodávatelia žalobcu (Salanci - LMS s.r.o., Adept School, s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.) nepotvrdili uskutočnenie zdaniteľných obchodov pre žalobcu, resp. popreli uskutočnenie obchodov tak, ako to malo vyplývať z dokladov predložených žalobcom, čo nebolo v logickom rozpore s nemenej významnou skutočnosťou, že fakturované tovary a služby uvedení dodávateľa podľa vyjadrení ich konateľov nedodávali a nevykonávali, pričom uvedené tvrdenia korešpondovali aj s ich registrovaným predmetom činnosti.

15. Správny súd s poukazom na zistenia správca dane uviedol, že žalobca nevedel preukázať realizáciu fakturovaných plnení, ani predložiť doklady, ktoré by vyvrátili pochybnosti správca dane o tom, že sa zdaniteľné plnenia reálne uskutočnili tak, ako deklaroval žalobca. Priami deklarovaní dodávatelia žalobcu popreli uskutočnenie zdaniteľných obchodov, tak ako deklaroval žalobca, resp. výslovne popreli vystavenie sporných faktúr pre žalobcu, pričom okrem iného preukázateľne viedli účtovníctvo a vystavovali faktúry v iných účtovných programoch ako predložil žalobca. Faktúry vystavené pre žalobcu sa nenachádzali medzi vystavenými faktúrami deklarováných dodávateľov, resp. ich existenciu nebolo možné overiť z dôvodu nemožnosti predloženia účtovníctva, ktoré viedol pán H. N., ktorý ako fyzická osoba v mnohých ohľadoch prepája, resp. sa spomína v kontexte preverovaných dodávok zdaniteľných plnení a ktorá mala dispozičné právo k bankovým účtom, na ktoré boli poukazované a smerované platby za prijaté zdaniteľné plnenia. Žalobca v súvislosti s odpočítaním dane za dodávky tovarov a služieb od obchodných spoločností Salanci - LMS s.r.o., Adept School. s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. predložil dôkazy, ktoré správca dane nepovažoval za hodnoverné, pretože v kontexte ostatných zistení

nepreukazujú, kto vykonal jednotlivé zdaniteľné obchody ani to, že došlo k dodaniu služieb tak a v takom rozsahu, ako je to uvedené na sporných faktúrach (napr. pri všeobecne pomenovaných dodávkach služieb „preprava + vykládka“ od dodávateľa Salanci - LMS s.r.o. daňové orgány identifikovali rozpor vystavených faktúr s ustanovením § 74 ods. 1 písm. f/ zákona o DPH, pretože predmet dodania nebol špecifikovaný rozsahom a druhom dodanej služby, čo bolo v podstate nepreverteľné zdaniteľné plnenie).

16. Námietku žalobcu o nedostatočnom zistení skutkového stavu pre nevykonanie výsluchu ním navrhovaných svedkov vyhodnotil za nedôvodnú rovnako ako aj námietka ohľadom nevypočutia svedkyne Mgr. Márie Hložákovvej v jeho prítomnosti. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že menovaná nebola v administratívnom konaní vypočúvaná ako svedok, ale správca dane použil len dokumenty získané v súvislosti s inou daňovou kontrolou ohľadom iného daňového subjektu (Adept School s.r.o.), v ktorom bola menovaná konateľkou. Správca dane použil len dokumenty ako dôkaz.

17. Žalobcovi boli pochybnosti správcu dane v priebehu konania zrejmé, kedy bol preukázateľne opakovane vyzývaný na predloženie dokladov na preukázanie svojich tvrdení deklarovaných na faktúrach a na vysvetlenia. Správca dane písomne ešte pred vydaním protokolu podrobne oboznámil žalobcu s kontrolnými zisteniami spolu s špecifikovanými pochybnosťami a výzvou na predloženie dôkazov (výzva č. 101108750/2020 z 01.07.2020). Aj napriek svojmu vyjadreniu, žalobca nepredložil žiadne dôkazné prostriedky, preukazujúce skutočné naplnenie zákonných podmienok uvedených v § 49 zákona o DPH.

18. V písomnom oznámení o kontrolných zisteniach a aj v protokole správca dane podrobne špecifikoval nepresnosti a nezohody, ktoré zistil, najmä vyplývajúce z faktúr predkladaných žalobcom v porovnaní s faktúrami získanými od subjektov označovaných žalobcom za dodávateľov (Salanci - LMS s.r.o., Adept School s.r.o., AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.), ako aj pochybnosti vyplývajúce z vyjadrení konateľov predmetných dodávateľov ako Ing. Lubomíra Salanci konajúceho za dodávateľa Salanci - LMS s.r.o., ďalej Jozefa Ballaya a Milana Staníka zo spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. a Mgr. Márie Hložákovvej zo spoločnosti Adept School s.r.o., a to v porovnaní s obsahom faktúr predložených žalobcom. Ďalej správca dane poukázal na informácie získané prostredníctvom Kriminálneho úradu finančnej správy, či informácie získané z daňovej kontroly vykonanej v spoločnosti Adept School s.r.o. Ďalej spolu s protokolom zaslal správca dane žalobcovi výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam v protokole, ku ktorému sa žalobca vyjadril až po lehote, pričom relevantné dôkazy nedoložil.

19. Správny súd uviedol, že základným predpokladom pre uplatnenie práva na odpočítanie dane je vznik daňovej povinnosti na strane dodávateľa. Ak k takémuto vzniku nedôjde, nevzniká ani právo na odpočítanie dane (§ 19 - § 21 v spojení s § 49 ods. 1 zákona o DPH). Práve vznik daňovej povinnosti na strane deklarovaných dodávateľov správca dane a žalovaný spochybnili. Tento záver orgány finančnej správy podľa názoru správneho súdu postavili na tom, že deklarovaní priami dodávateľa žalobcu nepotvrdili uskutočnenie zdaniteľných obchodov, resp. popreli uskutočnenie obchodov tak, ako to malo vyplývať z dokladov predložených žalobcom. V predmetnej veci pritom nebola sporná existencia plnenia, na čo poukázal aj žalovaný, ale to, či boli tovary a služby dodané žalobcom deklarovanými dodávateľmi. Nešlo pritom o subdodávateľské dodania.

20. Správny súd sa stotožnil so žalovaným, že žalobca nepreukázal realizáciu fakturovaných plnení, nepredložila doklady, ktoré by vyvrátili pochybnosti orgánov finančnej správy, že sa zdaniteľné plnenia reálne uskutočnili tak, ako deklarovala žalobkyňa. Priami deklarovaní dodávateľa žalobcu popreli uskutočnenie zdaniteľných plnení, výslovne popreli vystavenie faktúr žalobcovi. Tieto faktúry sa nenachádzali medzi vystavenými faktúrami deklarovaných dodávateľov, resp. ich existenciu nebolo možné overiť z dôvodu nemožnosti predloženia účtovníctva. Podľa názoru správneho súdu realizáciu posudzovaných obchodov posudzujú v zásade jedine predložené faktúry a tvrdenia žalobcu. Tieto však orgány finančnej správy relevantne spochybnili a podľa názoru správneho súdu relevantne spochybnili, že zdaniteľné plnenia dodali žalobcovi ním deklarovaní dodávateľa, u ktorých by v súvislosti s týmto dodaním vznikala daňová povinnosť. Dôkazné bremeno bolo prenesené na žalobkyňu, ktorá bola oboznámená so zisteniami orgánov finančnej správy. Žalobca však nepredložil žiadne dôkazné prostriedky preukazujúce skutočné naplnenie zákonných podmienok podľa § 49 zákona o DPH. Správny súd uzavrel, že žalobca nepreukázal, že mu bola služba bola dodaná inou zdaniteľnou osobou, pričom ani iného možného dodávateľa v pozícii zdaniteľnej osoby netvrdil a ani nepreukazoval. Dôkazné bremeno kladené na žalobcu považoval preto správny súd za primerané.

21. Za nedôvodnú vyhodnotil aj námietku žalobcu týkajúcu sa nedostatočne zisteného skutkového stavu. Podľa správneho súdu žalobca v daňovom konaní a ani v správnej žalobe neuviedol také dôkazy, ktoré by boli spôsobilé vyvrátiť závery správcu dane o tom, že nepreukázal nadobudnutie tovarov a služieb od deklarovaných dodávateľov. Námietka žalobcu o nevypočutí ním navrhovaných svedkov a nevypočutia Mgr. Hložákovvej v prítomnosti žalobcu bola podľa správneho súdu nedôvodná. Táto totiž

nebola v administratívnom konaní vypočúvaná ako svedok, ale správca dane použil dokumenty získané v súvislosti s inou daňovou kontrolou ohľadom iného daňového subjektu, v ktorom bola menovaná konateľkou. Tieto zápisnice z iných konaní použil žalovaný ako dôkaz, o čom upovedomil žalobkyňu. Obdobne správca dane postupoval aj pri druhej dodávateľskej spoločnosti, pričom tento postup je v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Rovnako námietku nevypočutia Z.. N. považoval správny súd za nedôvodnú. Orgány finančnej správy vychádzali najmä z výpovedí konateľov deklarovaných dodávateľov, pričom Z.. N. nebol v rozhodnom čase osobou splnomocnenou zastupovať niektorého z deklarovaných dodávateľov. Z administratívneho spisu vyplynulo, že Z.. N. pri podaní vysvetlenia pred Kriminálnym úradom finančnej správy využil právo nevypovedať, z dôvodu, že by si mohol privodiť trestné stíhanie. Z.. N. síce bol osobou zodpovednou za vedenie účtovníctva spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., avšak podľa jeho čestného vyhlásenia účtovníctvo nebolo možné vrátiť, pretože bolo zničené vytopením. Napokon, ako to konštatoval aj žalovaný v napadnutom rozhodnutí, Z.. H. N. nebol splnomocneným zástupcom žiadnej dodávateľskej spoločnosti (t. j. spoločnosti Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.).

22. Rovnako ako nedôvodnú posúdil právny súd aj námietku nesprávneho vyhodnotenia dôkazov. Zdôraznil, že orgány finančnej správy vykonávajú dokazovanie z vlastnej iniciatívy v takej miere, ktorá môže prispieť k presnému a úplnému objasneniu veci. Rozhoduje o tom, aké dôkazy a v akom rozsahu vykoná a následne ich v intenciách správnej úvahy hodnotí. I keď dokazovanie vedie správca dane, dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. Hoci žalobca na svoju obranu uviedol všetky dôkazy, ktoré predložil, ale z administratívneho spisu správneho súdu vyplynulo, že medzi nimi nie sú relevantné dôkazy, ktoré by vyvrátili tvrdenia konateľov dodávateľov žalobcu, že tovar a služby žalobkyňi neposkytli a ani dôkazy vysvetľujúce, prečo na predložených faktúrach boli uvádzané iné čísla účtov a bánk ohľadom úhrad.

23. Podľa správneho súdu bola nedôvodná i námietka nevykonania miestneho zisťovania u žalobcu, keďže nebola spochybnená existencia plnenia, ale bolo spochybnené dodanie od konkrétnych dodávateľov. Miestne zisťovanie pritom nemôže prispieť k zisteniu identity dodávateľa služby.

24. Dôvodná nebola podľa správneho súdu ani námietka žalobcu, ktorou finančným orgánom vyčítal nesprávne právne posúdenie veci. Správny súd prisvedčil správnosti záverov žalovaného, ktorý potvrdil rozhodnutie správcu dane, pretože žalobca nepreukázal nadobudnutie predmetných zdaniteľných plnení v zdaňovacom období júl 2017 (tak a v takom rozsahu, ako to bolo uvedené na faktúrach, ktoré mali vystaviť spoločnosti Salanci - LMS s.r.o., Adept School, s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.).

25. Na záver správny súd doplnil, že po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby vo svojej replike žalobca uviedol nové žalobné body, na ktoré správny súd podľa § 62 ods. 1 v spojení s § 134 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) neprihliadal.

III. Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

26. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. e), f), g) a h) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správneho súdu na ďalšie konanie, alternatívne aby napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

27. Podľa názoru sťažovateľa je napadnutý rozsudok nedostatočne odôvodnený, a to spôsobom spochybňujúcim nezávislosť a nestrannosť súdneho konania. Správny súd totiž v predmetnej veci opísal odôvodnenie iného rozsudku. Poukázal na to, že rozsudok Správneho súdu v Bratislave č. k. NR-11S 121/2021-110 zo dňa 27.06.2024 je doslova totožný s rozsudkom rovnakého súdu č. k. NR-11S 118/2021-112 zo dňa 25.04.2024, rozsudkom NR-11S 130/2021-116 zo dňa 25.04.2024 a rozsudkom NR SR 11S 135/2021-108 a mnohými ďalšími) rozdiel je iba v označení rozhodnutia a obdobia daňovej kontroly.

28. Sťažovateľ nepopieral, že rozhodnutia žalovaného sú síce totožné (čo bol aj jeden z argumentov pre ich nepreskúmateľnosť) a argumentácia žalobcu bola rovnaká, nakoľko vychádzala z jednej žaloby, ktorú potom súd rozčlenil na viac ako 20 konaní. Je však toho názoru, že sa nejedná o totožný predmet konania, pretože individuálne rozhodnutie žalovaného sa týka konkrétneho obdobia a konkrétnych faktúr, právna argumentácia žalobcu sa však tiež vyvíjala a boli prednesené nové právne argumenty na podporu žaloby. Preto je toho názoru, že v tomto konaní zjavne nikto dôkazy nehodnotil.

29. Pokiaľ správny súd v napadnutom rozsudku skonštatoval, že nemohol prihliadať na novú argumentáciu, ktorú žalobca predniesol prostredníctvom písomného vyjadrenia k replike žalovaného, sťažovateľ namietal, že podstatou tejto námietky bolo, že žalovaný neumožnil žalobcovi nahliadnúť do celého spisového materiálu - pretože po vydaní napadnutého rozhodnutia (zo dňa 15.03.2021)

boli do administratívneho spisu doložené ďalšie doklady, a to najmä príloha č. 79 zo dňa 18.05.2021. Sťažovateľ teda namietal, že časť spisu nebola v čase vydania rozhodnutia o odvolaní zažurnalizovaná a nebolo mu umožnené sa k tejto časti dokazovania vyjadriť. Pokiaľ uvedené správny súd zadefinoval ako nový žalobný dôvod, sťažovateľ namietal, že až do doručenia administratívneho spisu do súdneho konania nemal odkiaľ vedieť, že spis žalovaného nebol kompletný a že neskôr boli do neho pridávané ďalšie listiny. Sťažovateľ je toho názoru, že správny súd nemôže poskytnúť právnu ochranu postupu žalovaného, keď preukázateľne nepredložil a ani nemal k dispozícii všetky podklady potrebné pre rozhodnutie a len ich dodatočne doplnil.

30. Nesprávne právne posúdenie napadnutého rozsudku podľa sťažovateľa spočívalo v tom, že na jednej strane správny súd uviedol, že bolo povinnosťou sťažovateľa preukázať ekonomické opodstatnenie skúmaných transakcií, ale na druhej strane odobril postup žalovaného, kedy odmietol vykonať navrhované dôkazy. Tiež namietal to, že správny súd uznal zákonnosť postupu, keď sa z iných konaní, ktorých žalobca nebol účastníkom, predkladali zápisnice z výsluchov svedkov a žalobcovi nebolo umožnené vypočuť týchto svedkov ani navrhovať vlastných.

31. K zákonnosti dôkazov sťažovateľ namietal, že počas výkonu daňovej kontroly boli vykonané viaceré výsluchy svedkov, z ktorých vyvodil prvostupňový správny orgán záver o neodôvodnenom uplatnení odpočtu DPH sťažovateľom. Namietal, že správca dane vykonal výsluch pani Hložákovej (konateľka subjektu Adept School s.r.o.) bez toho, aby bol o tom sťažovateľ upovedomený. Zároveň namietal, že aj skutočnosti získané z písomného vyjadrenia spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO s.r.o., boli realizované formou písomného výsluchu, pri ktorom nemohol klásť otázky. Nesúhlasil s argumentom správneho súdu, že nie každý „aktér“ daňového konania je automaticky aj svedok, najmä ak ide o konateľov firiem.

32. Správny súd podľa sťažovateľa vo vzťahu k ustanoveniu § 24 ods.4 Daňového poriadku neaplikoval ustanovenie § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku. Uviedol, že mu bolo zjavne upreté právo klásť otázky svedkom, ktorí boli správcom dane vypočutí, čo je v rozpore so zásadou kontradiktórnosti. V tomto kontexte poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/28/2011. Zdôraznil, že výsluch svedkov - odberateľov žalobcu, bol realizovaný Kriminálnym úradom Finančnej správy a sťažovateľ ani jeho štatutár nebol účastníkom žiadneho trestného konania v tejto veci. Podľa jeho názoru, mohla byť zápisnica z výsluchu svedkyne použitá len ako nepriamy dôkaz, ktorý mal správca dane v daňovom konaní riadne preveriť, a to formou osobného výsluchu za účasti sťažovateľa. Tiež poukázal na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „ústavný súd“) sp. zn. IV. ÚS 607/2021.

33. Podľa sťažovateľa ostáva sporným aj to, či predmetnom miestneho zisťovania môže byť aj „ústne pojednávanie“ tak ako to uvádza žalovaný vo svojom rozhodnutí zo dňa 21.01.2022, pričom výslovne uvádza „výpoved“ Ing. Hložákovej. Sťažovateľ namietal nezákonnosť tohto dôkazu, pričom ho označil za podstatný dôkaz.

34. Analógiou s trestným konaním sťažovateľ namieta, že v daňovom konaní (ako po vznesení obvinenia) mali byť zopakované dôkazy vykonané v iných konaniach, najmä výsluchy svedkov a sťažovateľovi malo byť umožnené klásť svedkom otázky. Nič pritom žalovanému nebránilo v tom, aby Mgr. Hložákovú vypočul. Potrebu vykonať priamy výsluch tejto svedkyne zdôrazňuje to, že jej vyjadrenia boli z pohľadu žalovaného zásadným dôkazom. Sťažovateľ vo vzťahu k významu svedeckej výpovede a k povinnosti svedka svedčiť poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 5 Obdo 51/2020 zo dňa 25. februára 2021.

35. Sťažovateľ namietal, že správca dane nevykonal riadne navrhnutý výsluch Z.. N., pričom dôvody nevykonania tohto výsluchu nedostatočne odôvodnil. Nestotožnil sa s názorom správneho súdu, ktorý považoval za dostatočnú zápisnicu z výsluchu tohto svedka zo dňa 10.07.2019 a jeho čestné vyhlásenie zo dňa 12.07.2019. Uviedol, že motívy svedka nevypovedať pred orgánom činným v trestnom konaní nemusia byť totožné s potenciálnymi motívmi pred správnym orgánom mimo trestného konania.

36. Sťažovateľ tiež namietal, že správca dane napriek zjavnému návrhu sťažovateľa nezabezpečil pre konanie dôležitý dôkaz - výsluch Z.. N. - a na zabezpečenie tohto dôkazného prostriedku nevyužil inštitút predvedenia tohto svedka, ktorý mal byť podľa správcu dane nekontaktný.

37. Sťažovateľ uviedol, že v tomto konaní žalovaný nekriticky prebral do daňového konania hodnotenie dôkazov prostredníctvom KÚFS bez toho, aby mal originály týchto dôkazov fyzicky k dispozícii.

38. Sťažovateľ poukázal na to, že v otázke aspektov výsluchu svedka argumentoval viacerými rozhodnutiami kasačného súdu - sp. zn. 6Sžf/28/2011, 6Sžf/33/2012, 6Sžf/32/2021, 6Sžf/34/2012 alebo 3Sžf/12/2012. Správny súd sa s touto ustálenou rozhodovacou praxou v napadnutom rozhodnutí ale nezaoberal.

39. Správny súd tiež podľa sťažovateľa postupoval nesprávne, ak sa vyjadroval k hodnoteniu dôkazov, aj keď sám žiadne dokazovanie nevykonal. V správnom súdnom konaní sa pritom dokazovanie spravidla

nevykonáva (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5 Sžp 35/2012). Správny súd preto nemohol hodnotiť dôkazy obsiahnuté v administratívnom spise.

40. Na záver dal sťažovateľ do pozornosti, že predmetná vec bola pôvodne pridelená senátu 1S Krajského súdu v Nitre a následne bola prevzatá senátom 1S správneho súdu v zložení Mgr. Monika Hrašnová, JUDr. Michal Davala, PhD., LL.M., JUDr. Barbora Vrbová. Rozvrhom práce na rok 2024 v znení dodatku č. 4 boli všetky veci správneho súdu nanovo prerozdelené bez zákonného dôvodu a bez toho, aby bolo zabezpečené, že spis zostane pridelený rovnakému sudcovi spravodajcovi. Na základe sporného opatrenia bol spis opäť pridelený senátu 1S, ale v zložení Mgr. Monika Hrašnová, Mgr. Simona Kočišová a JUDr. Barbora Vrbová. Ani pri zmene členov senátu prostredníctvom opatrenia predsedníčky súdu neboli jasne naplnené zákonné dôvody. Podľa názoru sťažovateľa nie je dôvodné prerozdeľovať všetky už raz prerozdelené spisy keď nedochádza k zrušeniu senátov.

41. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľky nevyjadril.

IV. Posúdenie kasačného súdu

42. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

43. Kasačný súd zo svojej rozhodovacej činnosti zistil, že námietky hmotnoprávnej povahy sťažovateľa už boli predmetom konania pred kasačným súdom. Tieto sa týkali záverov z totožnej daňovej kontroly, teda aj rovnakého skutkového stavu a právneho posúdenia nároku na odpočet DPH [rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/41/2024 zo dňa 21. mája 2025 (zdaňovacie obdobie október 2017)]. Kasačný súd sa stotožnil s predloženou argumentáciou, v dôsledku čoho bolo kasačným sťažnostiam sťažovateľa vyhovené. Kasačný súd po oboznámení sa s citovaným rozhodnutím Najvyššieho správneho súdu zistil, že v už rozhodnutej veci sp. zn. 4Sfk/41/2024 zo dňa 21. mája 2025 (týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia október 2017) vystupovali rovnakí deklarovaní dodávatelia ako v danej veci, teda konkrétne spoločnosti Salanci - LMS s.r.o., Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.

44. Kasačný súd preto postupom podľa § 464 ods. 1 SSP odkazuje na odôvodnenie rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/41/2024 zo dňa 21. mája 2025, s ktorým sa v plnom rozsahu stotožňuje. Najvyšší správny súd v odôvodnení rozsudku sp. zn. 4Sfk/41/2024 zo dňa 21. mája 2025 skonštatoval nasledovné :

K námietke nesprávne obsadeného senátu

35. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že náhodné prerozdelenie vecí Dodatkom č. 4 k rozvrhu práce správneho súdu na rok 2024 nebolo v súlade so zákonnými dôvodmi, podľa § 51 ods. 4 zákona o súdoch, náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených ministerstvom sa podľa rozvrhu práce alebo jeho zmeny prerozdeľujú už pridelené veci aj v prípade zmeny v obsadení súdu sudcami a výraznej nerovnomernosti zaťaženia sudcov.

36. Z judikatúry ústavného súdu i Európskeho súdu pre ľudské práva možno vyvodit', že súčasťou záruk spojených s právom na zákonného sudcu je aj požiadavka transparentnosti a predvídateľnosti pridelenia veci zákonnému sudcovi, ktoré musí byť regulované priamo v rozvrhu práce (formálny aspekt), ako aj požiadavka stability súdu zabráňujúca svojvoľnému odňatiu veci zákonnému sudcovi po tom, ako mu bola pridelená. Obe tieto požiadavky musia byť reálne, transparentné, určené vopred a musia obsahovať záruky proti ich zneužitiu (materiálny aspekt), aby mohlo dôjsť k naplneniu práva na zákonného sudcu.

37. Kasačný súd konštatuje, že v predmetnej veci zmena pridelenia veci sledovala zákonný cieľ - v tomto prípade ním bolo osobitne dosiahnutie rovnomernej zaťaženia sudcov v dôsledku výraznej nerovnomernosti zaťaženia sudcov (súlade s § 51 ods. 4 písm. c/ zákona o súdoch) po kreovaní dvoch nových senátov (namiesto pôvodných šiestich senátov -z ktorých tri senáty boli štvorčlenné a ďalšie dva dvojčlenné so zastupujúcimi predsedníkmi senátu). V súlade s § 51 ods. 4 písm. b/ zákona o súdoch, pri zmene v zložení senátu má predseda súdu možnosť ponechania veci v pôvodnom senáte, čo bol aj prípad Dodatku č. 4 k rozvrhu práce správneho súdu na rok 2024. V dôsledku tejto skutočnosti by v prípade neprerozdelenia vecí došlo k nerovnomernému zaťaženiu pôvodných šiestich senátov a ich členov najstaršími vecami oproti dvom novovytvoreným senátom s nulovým zostatkom. Zároveň podľa § 51 ods. 4 písm. b/ zákona o súdoch, sa alternatívna možnosť prerozdelenia veci do iného senátu, kde sa zaraďuje sudca spravodajca, umožňuje len za súčasného splnenia podmienky, aby prerozdeľovaním veci bola zabezpečená rovnomerná záťaž senátov na súde, teda zákonodarca aj v tomto ustanovení zdôrazňuje potrebu rovnomernej zaťaženia, čo bolo v predmetnej veci postupom upraveným Dodatkom č. 4 k rozvrhu práce správneho súdu na rok 2024 aj dosiahnuté.

38. Zmena v obsadení zákonného senátu bola v predmetnej veci vykonaná v súlade s platným rozvrhom práce na základe vonkajších faktorov (dosiahnutie rovnomernej zaťaženia sudcov, zmena v obsadení súdu, kreovanie nových senátov, sfunkčnenie jednotlivých senátov - účinnosťou tejto zmeny rozvrhu práce päť sudcov správneho súdu začalo vykonávať funkciu predsedov senátu, pričom do času zmeny rozvrhu práce dva senáty správneho súdu mali výlučne zastupujúce predsedníčky senátu), pričom ako podstatná okolnosť sa javí to, že k nej došlo za súčasného procesu kreovania, senátov, ako aj samotného - v rozhodnom čase ešte stále na novovznikajúceho Správneho súdu v Bratislave, resp. súdu, ktorý už formálne existoval, nebol personálne plne obsadený. Predmetná zmena teda nebola poznačená okolnosťami, ktoré by mohli indikovať úmysel ovplyvniť výsledok sporu.

39. Zmena pridelenia veci bola zároveň vykonaná transparentným a zákonným spôsobom (náhodný výber minimálne z dvoch senátov, konkrétne z troch senátov).

40. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že nie je možné zo spisu zistiť, či vec ostala pridelená rovnakému sudcovi spravodajcovi, uvedená námietka je nedôvodná. Z obsahu súdneho spisu (upozornenia na nečinnosť súdu na č. l. 107, údaje na spisovom obale) vyplýva, že sudkyňou spravodajkyňou bola už pred prijatím Dodatku č. 4 k rozvrhu práce správneho súdu na rok 2024 Mgr. Milada Artnerová, t. j. nedošlo k zmene sudkyne spravodajkyne. Navyše, právny záver zjednocujúceho stanoviska ústavného súdu sp. zn. PLZ. ÚS 2/2015 z 18. marca 2015 nekonštatuje v abstraktnej rovine, že iné prerozdelenie už pridelené veci - t. j. také prerozdelenie, kedy sa mení sudca spravodajca - nie je ústavnoprávne akceptovateľné. Ústavný súd vo veci sp. zn. PLZ. ÚS 2/2015 posudzoval dva protichodné výklady v konkrétnych veciach, kedy bol zachovaný sudca spravodajca a menil sa celý senát, t. j. nedospel k záveru, že by také prerozdelenie veci, pri ktorom dôjde nielen k zmene v zložení senátu, ale aj k zmene sudcu spravodajcu, bolo ústavne neakceptovateľné tak, ako to tvrdil sťažovateľ.

41. Zároveň je nutné dodať, že ústavný súd v zjednocujúcom stanovisku posudzoval prípady pridelenia veci inému senátu v súlade s iným zákonným znením § 51 ods. 4 písm. b/ zákona o súdoch („Náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených ministerstvom sa podľa rozvrhu práce alebo jeho zmeny prerozdeľujú už pridelené veci aj v prípade zmeny v obsadení súdu sudcami.“), pričom toto ustanovenie bolo s účinnosťou od 01.09.2014 doplnené, resp., boli špecifikované časti vety za bodkočiarkou („Náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených ministerstvom sa podľa rozvrhu práce alebo jeho zmeny prerozdeľujú už pridelené veci aj v prípade zmeny v obsadení súdu sudcami, a to vrátane zmeny v dôsledku dočasného pridelenia sudcu; pri zmene v zložení senátu sa vec ponecháva v pôvodnom senáte, alebo sa prerozdelí do iného senátu, kde sa zaraďuje sudca spravodajca tak, aby prerozdelenie veci bola zabezpečená rovnomerná zaťaženosť senátov na súde.“). Ako kasačný súd uviedol vyššie, ustanovenie § 51 ods. 4 písm. b/ zákona o súdoch v znení platnom od 01.09.2014 - v prípade zmeny zloženia senátu - umožňuje aj ponechanie veci v pôvodnom senáte. K následnému prerozdeleniu veci došlo až na základe dôvodu podľa § 51 ods. 4 písm. c/ zákona o súdoch.

42. V predmetnej veci teda rozhodoval senát určený rozvrhom práce (k tomu pozri § 3 ods. 3 a 4 zákona o súdoch), pričom zároveň boli dané dôvody na prerozdelenie veci náhodným výberom práce (k tomu pozri § 51 ods. 4 písm. c/ zákona o súdoch), preto je námietka sťažovateľa o nesprávnom obsadení súdu nedôvodná.

K neprihliadnutiu na dodatočnú argumentáciu sťažovateľa v súdnom konaní

50. Sťažovateľ ...namietal, že nebol správny záver správneho súdu o nemožnosti prihladania na novú námietku, ktorú žalobca predniesol prostredníctvom písomného vyjadrenia k replike žalovaného, ak až do doručenia administratívneho spisu do súdneho konania nemal odkiaľ vedieť, že spis žalovaného nebol kompletný a že neskôr boli do neho pridávané ďalšie listiny, čo tvorilo podstatu tejto námietky.

51. Kasačný súd prisvedčil sťažovateľovi v tom, že pokiaľ po doručení administratívneho spisu do súdneho konania vyplynuli nové skutočnosti, ktoré neboli dané v čase vydania napadnutého rozhodnutia, voči ktorému sťažovateľ podal žalobu, nebolo porušením zásady koncentrácie konania, keď tieto okolnosti sťažovateľ namietal až v replike.

52. V tomto kontexte však kasačný súd poukazuje aj na ustálenú judikatúru, v zmysle ktorej správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

53. Kasačný súd preskúmal námietku vznesenú v replike, ako aj obsah administratívneho spisu. Je pravdou, že po vydaní napadnutého rozhodnutia bola do administratívneho spisu zažurnalizovaná obálka s podkladmi na CD nosiči. Z administratívneho spisu ale vyplýva, že podstatné dôkazy, ktorými správca dane spochybňoval jednotlivé obchody, boli súčasťou administratívneho spisu už pred vydaním napadnutého rozhodnutia a sťažovateľ mal možnosť sa k nim vyjadriť. Sťažovateľova námietka vznešená v replike (a neskôr aj v kasačnej sťažnosti) - napokon - ani neoznačila konkrétny dôkaz, ktorý by vyplýval výlučne z dodatočne zažurnalizovanej prílohy a ku ktorému sa nemal možnosť v priebehu administratívneho konania vyjadriť. Kasačný súd v tomto kontexte poukazuje na to, že kvalita kasačnej sťažnosti do značnej miery predurčuje obsah rozhodnutia kasačného súdu. Strohá a všeobecná kasačná (žalobná) argumentácia vedie k vybaveniu kasačnej sťažnosti (žaloby) iba v zodpovedajúcej - nízkej - miere detailov. Nie je totiž úlohou kasačného súdu, aby nahrádzal činnosť sťažovateľa a sám dohľadával, ku ktorému dôkazu sa nemal možnosť vyjadriť a pod.

54. Preto sa síce kasačný súd stotožnil s tým, že sa nejednalo o porušenie koncentračnej zásady, ak uvedené okolnosti sťažovateľ namietal až po predložení administratívneho spisu do súdneho konania, po preskúmaní podstaty tejto námietky a po zohľadnení nízkej miery jej konkrétnosti však dospel k záveru, že táto námietka je nedôvodná, nakoľko nie je spôsobilá na zrušenie napadnutého rozsudku ani napadnutého rozhodnutia žalovaného.

K zákonnosti použitia dôkazov z iných daňových kontrol, resp. z vysvetlení pred KÚFS

55. Otázke využitia podkladov a listín z daňovej kontroly iných subjektov sa kasačný súd venoval napríklad v rozhodnutí sp. zn. 8Sžfk/76/2020 zo dňa 02.02.2022, kde v bode 39 uviedol, nasledovne: „V súhrne je preto možné uviesť, že ak svedkovia vypočúvaní v rámci inej daňovej kontroly neboli vypočúvaní aj v daňovej kontrole sťažovateľky, nie je porušením procesných práv sťažovateľky to, ak o výsluchu takýchto svedkov upovedomená nebola. Uvedené neznamena, že je vylúčené, aby ako dôkaz v daňovej kontrole sťažovateľky nemohli byť použité ako podklady aj listiny z daňovej kontroly týchto iných subjektov, keď podľa názoru kasačného súdu, takto obstarané podklady (najmä protokoly z iných daňových kontrol) spĺňajú podmienku dôkazu podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku...“

56. Ústavný súd Slovenskej republiky v uznesení sp. zn. IV. ÚS 607/2021 zo dňa 30.11.2021 uviedol: „Ak sťažovateľ naráža na výsluch iného daňového subjektu (o čom predložil zápisnicu o ústnom pojednávaní) pri daňovej kontrole (resp. v daňovom konaní) týkajúcej sa tohto kontrolovaného daňového subjektu, ktorý nevystupoval v pozícii svedka, ale v pozícii daňového subjektu vo vlastnej veci, je potrebné uviesť, že právo byť upovedomený o výsluchu svedka patrí daňovému subjektu len vo vzťahu k jeho vlastnému preverovaniu z hľadiska dodržiavania daňovo-právnych noriem, t. j. v rámci daňovej kontroly a daňového konania, ktoré sa vykonáva, resp. vedie u konkrétného daňového subjektu. Za výsluch svedka sa v tomto smere nepovažuje výsluch iného daňového subjektu, ktorý sa realizuje pri daňovej kontrole (v daňovom konaní) na účely preverovania skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, ktoré sa týkajú tohto iného daňového subjektu. Samozrejme, nie je vylúčené, aby tento iný daňový subjekt bol predvolaný ako svedok aj vo veci týkajúcej sa daňovej kontroly alebo daňového konania ďalšieho daňového subjektu - iba v takom prípade má daňový subjekt právo byť upovedomený o výsluchu svedka, teda ak má byť výsluch svedka realizovaný v jeho vlastnej veci, v ktorej vystupuje ako kontrolovaný daňový subjekt. Daňový poriadok totiž neumožňuje daňovým subjektom, aby sa zúčastňovali na úkonoch iných daňových subjektov, kde nemajú postavenie účastníka konania, hoci sa na nich môžu preverovať zdaniteľné obchody, ktoré s nimi súvisia. Daňovému subjektu však nič nebráni v tom, aby navrhol výsluch svojich obchodných partnerov ako svedkov vo veci svojej vlastnej daňovej kontroly alebo daňového konania.“

57. Ak teda správca dane pri daňovej kontrole žalobcu použil dokumenty z daňovej kontroly u iných daňových subjektov alebo odpoveď Kriminálneho úradu Finančnej správy a sťažovateľ bol o týchto skutočnostiach upovedomený (napr. vo výzve správcu dane na predloženie dôkazov č. 101108750/2020 zo dňa 1.7.2020) s možnosťou vyjadrenia sa k nim v priebehu daňovej kontroly, správca dane nepostupoval v rozpore s Daňovým poriadkom. Sťažovateľ tak mal možnosť sa oboznámiť s celým priebehom výsluchu svedkov a k uvedenému sa vyjadriť.

58. Sťažovateľove námietky o nezákonnosti uvedených dôkazov sú preto nedôvodné.

K nevykonaniu navrhnutého výsluchu svedka

59. Kasačný súd v kontexte dôkazných podkladov predmetnej veci prisvedčil námietke sťažovateľa, že správca dane mal aj v daňovom konaní predvolať navrhnutého svedka Z.. N..

60. K výsluchu Z.. N. sa žalovaný vyjadril na str. 12 napadnutého rozhodnutia, v ktorom poukázal na to, že uvedený svedok pred KÚFS odmietol vypovedať a tiež na nekontaktnosť spoločnosti ENVIRO, s.r.o., ktorej bol uvedený svedok konateľom. Správny súd v bode 68 odkazovaného rozsudku poukázal navyše aj na nepotvrdenie obchodnej spolupráce so žalobcom zo strany ostatných deklarovaných dodávateľov,

a preto dospel k záveru o nedôvodnosti vykonania ďalšieho dokazovania. Toto východisko správneho súdu však podľa názoru kasačného súdu neobstojí, a to z dôvodov uvedených nižšie.

61. Pokiaľ ide o nekontaktnosť spoločnosti ENVIRO, s.r.o., z administratívneho spisu vyplýva, že uvedený svedok nebol konateľom tejto spoločnosti v čase zisťovania skutočností správcom dane, preto zásielky, resp. predvolania správcu dane neboli zasielané Z.. H. N..

62. Z administratívneho spisu nepochybne vyplýva, že Z.. H. N. využil právo nepodať vysvetlenie už pred Kriminálnym úradom Finančnej správy z dôvodu, že by si mohol privodiť nebezpečenstvo trestného stíhania (Zápisnica Kriminálneho úradu Finančnej správy o podaní vysvetlenia zo dňa 10.7.2019). Hoci aj v daňovom konaní môže odoprieť výpoveď ten, kto by ňou spôsobil nebezpečenstvo trestného stíhania sebe alebo blízkej osobe (§ 25 ods. 2 Daňového poriadku), bez predvolania svedka nie je možné jednoznačne tvrdiť, že tento nebude z rovnakého dôvodu vypovedať ani v daňovom konaní. Akokoľvek mohol tento záver žalovaného a správneho súdu vychádzať z predpokladov viazucich sa k výpovedi tohto svedka pred iným orgánom - KÚFS, predpoklad správneho súdu a žalovaného o tom, že by k výsluchu uvedeného svedka nedošlo, je i napriek tomu len dedukciou, resp. prezumpciou, a to práve preto, že v skutočnosti nebol uvedený svedok v daňovej kontrole ani vo vyrubovacom konaní na výsluch ani len predvolaný. Potrebu predvolania navrhnutého svedka však kasačný súd konštatuje zohľadňujúc špecifickosť dôkaznej situácie, resp. zistenia skutkového stavu v predmetnej veci. Správca dane k jednotlivým obchodom totiž použil síce zákonne získané vyjadrenia z iných konaní, resp. výpovede pred KÚFS, v nich však konatelia deklarovaných dodávateľov sťažovateľa neodpovedali na konkrétne otázky, či poskytli sťažovateľovi služby deklarované na sporných faktúrach, prípadne či so sťažovateľom spolupracovali. V predmetnej veci jedine Milan Staník a Jozef Ballay (konatelia spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., v rozhodnom období) odpovedali (aspoň) na otázku, či poznajú spoločnosť sťažovateľa, keď uviedli, že poznajú sťažovateľa ako spoločnosť, u ktorej spoločnosť AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., nakupovala stavebný materiál. Zároveň konatelia ostatných spoločností - Adept School s.r.o. a Salanci - LMS s.r.o. sa vyjadrili len vo všeobecnosti k predmetom svojich činností (t. j. že spoločnosť Adept School s.r.o. vykonávala výučbu anglického jazyka a spoločnosť Salanci - LMS s.r.o. sa zaoberala kovovýrobou, výrobou kontajnerov) bez toho, aby boli priamo dotazovaní na sťažovateľa a vykonávanie služieb v zmysle sťažovateľom predložených faktúr. Práve táto špecifickosť dôkaznej situácie, resp. zistenia skutkového stavu (v ktorej sa uvedená vec zásadne odlišuje napr. od rozsudkov Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/31/2024, 4Sfk/39/2024 a 3Sfk/46/2024) je skutočnosťou, prečo kasačný súd musel prisvedčiť sťažovateľovej námietke o nepredvolaní navrhnutého svedka N. v rámci administratívneho konania.

63. Kasačný súd konštatuje, že sťažovateľ výslovne navrhol vykonať výsluch uvedeného svedka vo vyjadrení k protokolu, okrem toho však na činnosť Z.. N. sťažovateľ poukazoval už aj vo vyjadreniach v priebehu daňovej kontroly. Vo vyjadrení zo dňa 02.04.2020 sťažovateľ o.i. uviedol, že s uvedeným svedkom dlhodobo spolupracoval, že tento svedok bol zodpovedný za účtovníctvo dodávateľov, mal byť tichým spoločníkom dodávateľa Salanci - LMS s.r.o., s ohľadom na osobu tohto svedka sťažovateľ uzatvoril obchod so spoločnosťou Salanci - LMS s.r.o., svedok tiež sťažovateľa zoznámil so spoločnosťou Adept School s.r.o., predstavil Milana Staníka (konateľa spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.) so sťažovateľom a sťažovateľovi ponúkol služby spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. Navyše, bol to práve uvedený svedok, ktorý bol účtovníkom sťažovateľa a jeho dodávateľov aj vlastníkom, resp. disponentom bankových účtov uvedených na faktúrach. Zohľadniac, že v tejto fáze zistenia skutkového stavu nedošlo k priamemu nepotvrdeniu obchodnej spolupráce so sťažovateľom zo strany osobitne zo strany dodávateľov Adept School s.r.o. a Salanci - LMS s.r.o. (t. j. konatelia dodávateľov neboli dopytovaní na jednotlivé služby ani na spoluprácu so sťažovateľom), sa výsluch Z.. N. javí ako relevantný, preto neobstojí právny názor žalovaného a správneho súdu o jeho neúčelnosti a už vôbec nie predpoklad o tom, že uvedený svedok odmietne vypovedať.

64. Kasačný súd však zároveň uznáva a zdôrazňuje, že zistenia správcu dane k jednotlivým deklarovaným obchodom dosiahli takú intenzitu, aby tieto obchody spochybnili, teda došlo k prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa. Bolo potom povinnosťou sťažovateľa pochybnosti správcu dane vyvrátiť a splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane preukázať. Teda - hoci nedošlo k priamemu nepotvrdeniu obchodnej spolupráce so sťažovateľom osobitne zo strany dodávateľov Adept School s.r.o. a Salanci - LMS s.r.o. - vznesené pochybnosti týkajúce sa jednotlivých faktúr sú v kontexte predmetnej veci (zohľadniac napr. aj množstvo poskytnutých služieb a opakujúce sa pochybnosti v kontexte skutkových okolností veci), nepochybne relevantné. Následne však orgány verejnej správy argumentovali tým, že žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno v súvislosti s preukázaním okolností relevantných pre priznanie práva na odpočet dane, na strane druhej však odmietli vo veci realizovať

výsluch svedka N. v čase, keď je tento výsluch vzhľadom na skutkové okolnosti predmetnej veci účelný a zároveň je toto odmietnutie jeho výsluchu koncipované na dedukciách/prezumpciách žalovaného.

65. Kasačný súd dáva do pozornosti, že „Súčasťou a účelom práva na obhajobu v daňových veciach je podľa judikatúry Súdneho dvora pravidlo, že príjemcoví rozhodnutia, ktoré nepriaznivo zasahuje do jeho postavenia, sa musí umožniť, aby pred prijatím rozhodnutia predložil pripomienky, ako aj to, aby príslušný orgán rovnako účelne prihliadol na všetky relevantné skutočnosti (rozsudok Súdneho dvora zo 16. októbra 2019 vo veci Glencore Agriculture Hungary, C-189/18)“ (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 569/2022 zo dňa 07.02.2023). „Pokiaľ správca dane opiera svoje závery o to, že daňový subjekt dôkazné bremeno neunesol, musí mu predtým umožniť toto bremeno uniesť a vykonať ďalšie ním navrhované dôkazy, ak tieto smerujú k preukázaniu riadneho uskutočnenia dodávok. V prípade objektívne podložených pochybností správcu dane, je potrebné tieto oznámiť daňovému subjektu, čo má viesť k tomu, aby sa daňovému subjektu vytvoril priestor, aby vysvetlil nejasnosti a pravdivosť údajov riadne preukázal“ (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 1Vs/1/2020 zo dňa 18.05.2021).

66. Neušlo pozornosti kasačného súdu, že explicitný návrh na vypočutie svedka N. sťažovateľ predložil vo vyjadrení k protokolu, ktoré podal niekoľko dní po lehote stanovenej správcou dane. S ohľadom na to, že žalovaný touto skutočnosťou neodôvodňoval nevypočutie uvedeného svedka (t. j. argumentom o oneskorení prezentovaní dôkazného návrhu), ale - naopak - tento dôkazný návrh vecne hodnotil a materiálne odôvodňoval, prečo ho nevykonával, nebolo v podmienkach tohto kasačného konania úlohou kasačného súdu dotvárať napadnuté rozhodnutie, príp. hodnotiť súvisiaci postup orgánu verejnej správy, či bol alebo nebol povinný dôkaz vykonať v kontexte časového aspektu jeho prednesu. Bez ohľadu na skutočnosti uvedené v predchádzajúcej vete však kasačný súd zároveň zistil, že aj keď sťažovateľ explicitný dôkazný návrh formuloval tak, ako je to uvedené v prvej vete toho bodu odôvodnenia, z administratívneho spisu nepochybne vyplýva, že sa na osobu tohto svedka odvolával už v rámci daňovej kontroly, a to práve v súvislosti so skutkovými okolnosťami relevantnými pre vec, keď v tejto súvislosti kasačný súd poukazuje napr. aj na § 3 ods. 3 Daňového poriadku - bod 34 tohto odôvodnenia a § 24 ods. 2 Daňového poriadku - bod 36 tohto odôvodnenia.

10. Zo všetkých vyššie uvedených dôvodov dospel kasačný súd k potrebe zmeny kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku správneho súdu a zmenou výroku napadnutého rozsudku rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, keď dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná (§ 462 ods. 2 SSP). V rámci ďalšieho konania sú orgány verejnej správy viazané právnymi názormi kasačného súdu, v súlade s nimi budú v ďalšom konať a rozhodnú vo veci samej. Vychádzajúc z povahy úkonu spojeného s dodatočným dokazovaním v zmysle tohto rozsudku (výsluch Z.. N.) a možných záverov uplatnenia tohto procesného postupu (napr. nedostavenie sa svedka na výsluch, odmietnutie výpovede, poskytnutie svedeckej výpovede, obsah svedeckej výpovede a pod.), administratívne orgány opätovne vyhodnotia skutkové okolnosti veci, resp. dôkaznú situáciu, zvolia na to nadväzujúci postup, ktorý môže byť determinovaný práve výpoveďou svedka Z.. N. (napr. potreba primeraného doplnenia dokazovania pre rozpory jeho výpovede s inými dôkazmi a pod.) a vo veci opätovne rozhodnú.

11. Záverom kasačný súd dopĺňa, že týmto rozsudkom nevyslovuje právne záväzný názor, že sťažovateľovi má byť priznané právo na odpočítanie DPH, a preto nie je vylúčené, aby v ďalšom konaní žalovaný, príp. správca dane (podľa toho, aký procesný postup zvolí žalovaný po vrátení veci), dospeli k identickému výroku/záveru ako tomu bolo v tomto konaní.

12. Neušlo tiež pozornosti kasačného súdu, že napadnuté rozhodnutie na str. 14 a 15 obsahuje aj parciálnu argumentáciu žalovaného k vedomosti sťažovateľa o daňovom podvode, avšak v predmetnej veci bolo v zmysle preskúmaných rozhodnutí dôvodom pre vyrubenie rozdielu DPH nespĺnenie hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH. Zároveň žalovaný na str. 11 napadnutého rozhodnutia uviedol, že „správca dane nespochybnil existenciu tovarov a služieb“. Na uvedenú argumentáciu znižujúcu jednoznačnosť záverov vyplývajúcich z napadnutého rozhodnutia kasačný súd upriamuje pozornosť popri tom, ako z iného dôvodu zrušil napadnuté rozhodnutie. V prípade vydania rozhodnutia o nepriznaní práva na odpočítanie DPH má žalovaný jednoznačne vymedziť dôvod jeho nepriznania.

45. Kasačný súd dopĺňa, že za nedôvodnú vyhodnotil námietku sťažovateľa, že správny súd len fakticky opísal odôvodnenie iných dvoch rozhodnutí vo veci sťažovateľa. Kasačný súd konštatuje, že súčasná právna úprava nevylučuje, aby sa správny súd pri tvorbe odôvodnenia inšpiroval argumentáciou v inom rozhodnutí správneho súdu, osobitne v prípade, ak ide o rozhodnutia, ktoré sa týkajú rovnakého skutkového stavu, rovnakých deklarovaných dodávateľov avšak iného zdaňovacieho obdobia. V takomto postupe nemožno vidieť nesprávny procesný postup.

46. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP) v časti posúdenia otázky (ne)primeranosti zaťaženia dôkazným bremenom a potreby vykonania dokazovania výsluchom Z.. N. v prípade obchodov sťažovateľky so spoločnosťou Adept School, s.r.o., rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

47. V ďalšom konaní budú orgány finančnej správy postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie, vykonajú výsluch Z.. N. a s ohľadom na jeho výsledky zväžia prípadné ďalšie dôkazné návrhy sťažovateľa. Výsledky doplneného dokazovania samostatne ako aj v celom kontexte vykonaného dokazovania orgány finančnej správy opätovne zväžia (v kontexte príslušných dôvodov na prípadné neuznanie daňových oprávnení) a svoje nové závery náležite zdôvodnia. Vyvarujú sa pritom pochybení zistených kasačným súdom v tejto veci. Správca dane a žalovaný sú pritom viazaní vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

48. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi/sťažovateľovi priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

49. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.