

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sfk/3/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200268
Dátum vydania rozhodnutia: 05. 06. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Michal Dzurdzík
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:4021200268.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Evy Vékonyovej, v právnej veci žalobcu: marand plus, s.r.o., Levická 7, Nitra, IČO: 47 617 292, zastúpeného právnym zástupcom: Advokátska kancelária CIMRÁK s.r.o., Štefánikova 7, Nitra, IČO: 36 868 876, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o správnej žalobe zo dňa 19.05.2021 proti rozhodnutiu žalovaného č. 100437214/2021 zo dňa 15.03.2021, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/75/2021 - 367 zo dňa 29.03.2023, takto

rozhodol:

I. Rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/75/2021 - 267 zo dňa 29.03. 2023 sa mení tak, že rozhodnutie žalovaného číslo: 100437214/2021 zo dňa 15.03.2021 sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Sťažovateľovi sa priznáva právo na náhradu trov konania.

odôvodnenie:

I. Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom č. k. 11S/75/2021 - 267 zo dňa 29.03. 2023 Krajský súd v Nitre postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100437214/2021 zo dňa 15.03.2021. Týmto rozhodnutím bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 101575513/2020 zo dňa 13.10.2020, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 6.676,70 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2016.

2. Správny súd konštatoval, že predloženie faktúr je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná realnosť a realizácia obchodnej transakcie zo strany tam uvedeného dodávateľa. Technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Teda akékoľvek doklady (či už sú to faktúry, objednávky, dodacie listy, či iné listinné doklady) bez reálneho preukázania zdanieľného plnenia zo strany dodávateľa nie sú dôkazom o tom, že určité plnenie bolo i reálne uskutočnené daňovým subjektom uvedeným na faktúre ako dodávateľ. Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní a tieto podmienky sú uvedené v ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ až d/ ako i v ust. § 51 ods. 1 písm. a/ až d/ vyššie citovaného zákona. Jedná sa o hmotnoprávne podmienky a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vzhľadom na ľahkú zneužiteľnosť tohto nároku zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný

preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený tak, ako je deklarovaný v daňovom doklade, teda v tomto prípade v predložených faktúrach vystavených spoločnosťami ENVIRO, s. r. o., Salanci - LMS s.r.o., Adept School, s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. Z ust. § 49 ods. 1 vyššie citovaného zákona jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávok plnenia, ktoré mu mali dodať ním deklarovaní dodávatelia, t. j. ENVIRO, s.r.o., Salanci - LMS s.r.o., Adept School, s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. len v prípade, ak by pri týchto dodávkach vznikla označeným dodávateľom daňová povinnosť, ak by zároveň jednoznačne a nespochybniteľne preukázal dodanie tovaru práve deklarovanými dodávateľmi v deklarovanom rozsahu.

3. Čo sa týka spoločnosti ENVIRO, s.r.o., je potrebné na základe správcom dane vykonaného dokazovania konštatovať, že sa jedná o nekontaktný a so správcom dane nespolupracujúci subjekt, nekontaktný bol aj konateľ tejto spoločnosti, teda nebolo možné overenie žalobcom tvrdených skutočností v účtovníctve tejto spoločnosti. Existencia listinných dokladov - faktúr, objednávok, prípadne dodacích listov predložených žalobcom ešte reálne a nespochybniteľne nepreukazuje, že skutočne došlo k dodaniu tovarov a služieb v takom rozsahu, ako je to uvedené na faktúrach a práve týmto deklarovaným dodávateľom. Správca dane tak nemohol u tohto subjektu preveriť reálnosť deklarovaných dodávok v súvislosti s dodaním tovaru a služieb pre žalobcu. Pokiaľ ide o spoločnosť Salanci - LMS s.r.o., súd predovšetkým poukazuje na zistenia správcu dane o tom, že predmetom činnosti tejto spoločnosti bola podľa vyjadrenia jej konateľa (Ing. Ľubomír Salanci) výlučne kovovýroba, výroba kontajnerov za účelom ich predaja prevažne do Holandska, teda predmet faktúr, ktorý bol uvedený na faktúrach predložených žalobcom, ani nebol predmetom činnosti spoločnosti Salanci - LMS s.r.o. Ďalším dôležitým zistením je to, že medzi vystavenými faktúrami tejto spoločnosti sa nenachádzajú faktúry vystavené pre žalobcu, ako aj celkovo iné chronologické číslovanie faktúr spoločnosti Salanci - LMS s.r.o. za rok 2016, než je na žalobcom predložených sporných faktúrach, čo bolo zistené z predloženej ručnej evidencie zoznamu vystavených faktúr. Pre správny súd je podstatným aj samotné vyjadrenie konateľa spoločnosti uvedené v Zápisnici o podaní vysvetlenia zo dňa 16. 07. 2019 o tom, že takéto faktúry spoločnosť nikdy nevystavila, resp. neboli nikdy dané podklady p. R.. V. L. na vystavenie faktúr, ako aj zistenie správcu dane, že evidovanie a účtovanie vystavených faktúr spoločnosťou Salanci - LMS s.r.o. nebolo možné v rámci vykonanej daňovej kontroly spoločnosti Salanci - LMS s.r.o. preveriť z dôvodu, že ku kontrole neboli predložené ďalšie požadované účtovné výstupy.

4. V prípade spoločnosti Adept School, s.r.o., správny súd poukázal na správcom dane zistené nezrovnalosti vo vystavených faktúrach, keď daňový subjekt Adept School, s.r.o. používal iný číselný rad na označovanie ním vystavených faktúr za rok 2016, než je na žalobcom predložených faktúrach a keď sa medzi vystavenými faktúrami spoločnosti Adept School, s.r.o. nenachádzajú faktúry vystavené pre žalobcu. Faktúry spoločnosti Adept School, s.r.o. majú celkovo iný vzhľad faktúr oproti sporným faktúram, ktoré boli predložené žalobcom. Ďalej je tiež podstatná aj tá skutočnosť, že podľa vyjadrenia konateľky spoločnosti (Mgr. Mária Hložáková) sa táto spoločnosť zaoberala výučbou anglického jazyka pre bežných ľudí a pre firmy, čo nekorešponduje s činnosťami uvedenými na predložených sporných faktúrach. Vyššie uvedenému zodpovedá aj vyjadrenie konateľky spoločnosti v Zápisnici o podaní vysvetlenia zo dňa 17.07.2019 o tom, že sa okrem výučby anglického jazyka nezaobera žiadnou inou činnosťou a že takéto faktúry spoločnosť nikdy nevystavila. Ani v tomto prípade nebolo v rámci daňovej kontroly vykonanej u daňového subjektu Adept School, s.r.o. predložené kompletne účtovníctvo daňového subjektu Adept School, s.r.o.

5. Čo sa týka spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., aj tu bol správcom dane zistený iný číselný rad na označovanie ňou vystavených faktúr pre rok 2016, než na faktúrach predložených žalobcom, sporné faktúry sa teda medzi vystavenými faktúrami spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. nenachádzajú. Jediná potvrdená obchodná činnosť so žalobcom je nákup stavebného materiálu na výstavbu servisu v Lužiankach, čo bolo konateľmi spoločnosti (p. Jozef Ballay a Milan Staník) uvedené v zápisniciach o podaní vysvetlenia zo dňa 11.07.2019, keď tiež bolo p. Jozefom Ballayom uvedené, že zo strany tejto spoločnosti nebola nikdy vykonaná žiadna oprava auta pre žalobcu. Ani v tomto prípade nebolo v rámci daňovej kontroly vykonanej u daňového subjektu AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. predložené kompletne účtovníctvo, ktoré bolo podľa čestného prehlásenie p. R.. V. L. zo dňa 12.07.2019, ktorý viedol účtovníctvo spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., zničené vytopením jeho rodinného domu.

6. V zmysle vyššie uvedeného možno konštatovať, že spoločnosť ENVIRO s. r. o. je nekontaktná a nespolupracujúca spoločnosť, kde evidenciu žalobcu nebolo možné porovnať s evidenciou tohto deklarovaného dodávateľa, teda nebolo možné zistiť, či tento disponuje dokladmi o uskutočnených obchodných transakciách so žalobcom. Skutočnosť, že tvrdenia žalobcu nebolo možné overiť v účtovnej evidencii uvedeného deklarovaného dodávateľa žalobcu, nemožno pričítať na vrub správcu dane. Daňové orgány preverujú len správnosť výšky daňovými subjektami priznanej daňovej povinnosti, príp. uplatnených nárokov na odpočítanie dane, ale nezisťujú, ako sa deklarované zdaniteľné obchody v skutočnosti odohrali, pretože toto je dôkazná povinnosť daňového subjektu, ktorý si nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty uplatňuje. Nie je povinnosťou správcu dane presne označiť subjekt, od ktorého žalobca alebo jeho dodávateľ deklarované plnenie v skutočnosti nadobudol. Pokiaľ ide o ďalšie spoločnosti, tak konatelia spoločností Adept School, s.r.o., AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. a Salanci - LMS s.r.o. uvádzali, akými činnosťami sa tieto spoločnosti zaoberali, pričom buď nešlo o činnosti uvedené na žalobcom predložených faktúrach alebo tu z ich strany nebola potvrdená obchodná činnosť so žalobcom. Nebolo teda preukázané dodanie tovarov a služieb práve týmito dodávateľmi, naopak z administratívneho spisu vyplýva, že takéto tovary resp. služby neboli zo strany deklarovaných dodávateľov poskytnuté, resp. tu z ich strany nebola obchodná spolupráca so žalobcom. V zmysle uvedeného, ako aj vyššie uvedených správcov dane zistených nezrovnalostí pokiaľ ide o fakturáciu dodávateľských spoločností v porovnaní s faktúrami predloženými žalobcom a pri absencii kompletného účtovníctva u jednotlivých dodávateľských subjektov, dospeli daňové orgány aj podľa názoru správneho súdu oprávnené a správne k pochybnostiam o reálnom uskutočnení obchodných transakcií medzi žalobcom a ním deklarovanými dodávateľmi a konštatovaniu nepreukázania týchto obchodných transakcií.

7. Podľa správneho súdu vo všetkých vyššie uvedených prípadoch teda neboli splnené podmienky na vznik práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH, keďže nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 49 a § 51 tohto zákona u dodávateľov žalobcu, na čo by nadväzoval vznik práva na odpočítanie dane na strane žalobcu. K nevykonanému miestnemu zisťovaniu priamo u žalobcu, čo bolo žalobcom namietané, je potrebné uviesť, že daňovými orgánmi bolo spochybnené dodanie tovaru a služieb od konkrétnych dodávateľov, teda miestne zisťovanie u žalobcu v tomto smere nie je ani podľa názoru správneho súdu spôsobilé zmeniť doterajšie výsledky dokazovania a prípadne by zdokladovalo len existujúci tovar resp. službu, ale nie to, že tieto boli dodané konkrétnymi dodávateľmi, ktorí sú v tomto prípade nekontaktní alebo nepotvrdzujú obchodnú činnosť so žalobcom.

8. Pokiaľ ide o námietku nevypočutia svedka - pani Hložákovej (konateľky spoločnosti Adept School, s.r.o.) v prítomnosti žalobcu, z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane nevypočúval túto osobu v administratívnom konaní ako svedka, ale použil dokumenty získané na základe iných konaní týkajúcich sa spoločnosti Adept School, s.r.o., ktoré boli využité ako dôkazy, o čom bol správcou dane spísaný aj úradný záznam dňa 26.03.2020 a so zistenými skutočnosťami oboznamoval aj žalobcu. Obdobne správca dane postupoval aj pri spoločnostiach Salanci - LMS s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. (úradné záznamy zo dňa 01.04.2020 a zo dňa 19.06.2020). V rámci daňovej kontroly tak správca dane postupoval v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku, podľa ktorého ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. Námietka žalobcu týkajúca sa neinformovania žalobcu o zisteniach správcu dane ohľadom dodania tovaru a poskytnutia služieb od spoločností ENVIRO, s. r. o., Salanci - LMS s.r.o., Adept School, s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. je nedôvodná, nakoľko správca dane výzvou na predloženie dôkazov č. 101108750/2020 zo dňa 01.07.2020, ktorú žalobca prevzal dňa 03.07.2020, oznámil žalobcovi zistenia správcu dane z vykonávanej daňovej kontroly a vyzval žalobcu na vyjadrenie sa a predloženie dôkazov k ním tvrdým skutočnostiam.

9. V prípade výsluchu p. L., správca dane oboznámil žalobcu so zisteniami týkajúcimi sa dodávateľov žalobcu vo vyššie uvedenej výzve zo dňa 01.07.2020, kedy zároveň vyzval žalobcu na predloženie ďalších dokladov preukazujúcich žalobcom tvrdené skutočnosti, pričom žalobca na toto oboznámenie reagoval iba požiadavkou na vykonanie miestneho zisťovania u žalobcu, teda ani neposkytol také vyjadrenie, že by mohli byť pochybnosti o reálnosti obchodovania žalobcu so spoločnosťou ENVIRO s.r.o. (ako aj ďalšími dodávateľskými spoločnosťami) odstránené práve výsluchom tejto osoby, a to

aj vzhľadom na absenciu možnosti overenia prípadných tvrdení p. L. priamo u spoločnosti ENVIRO s.r.o., ktorá je nekontaktným a nespolupracujúcim subjektom, respektíve pri nepotvrdení obchodnej činnosti so žalobcom zo strany konateľov spoločností Adept School, s.r.o., AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. a Salanci - LMS s.r.o. Navyše je potrebné uviesť, že výpovede osôb, akými sú bývalí konatelia deklarovaných dodávateľov kontrolovaných daňových subjektov, zo svojej podstaty nemôžu mať charakter rozhodujúcich dôkazov, pretože ich obsah, vzhľadom na postavenie takýchto svedkov, môže mať len charakter tvrdení, resp. vyhlásení, ktoré je potrebné ďalej preukazovať priamo u dodávateľského subjektu. Za svedka vo všeobecnosti (v materiálnom zmysle) nemôže byť považovaná osoba, ktorá bola priamo zainteresovaná v preverovaných skutočnostiach (ako ich aktér) a ktorá tak vypovedá o svojom vlastnom postupe (obhajuje ho). V rámci dokazovania nemožno výpovediam takýchto osôb v skutočnosti pripisovať význam a váhu svedeckej výpovede, ale skôr význam procesnej obrany, ktorú je taktiež potrebné náležite vyhodnotiť. Obdobne sa tento prístup vzťahuje na listinné doklady predložené žalobcom (faktúry, dodacie listy, objednávky, protokoly...), preto ich nemožno považovať za dôkazy preukazujúce dodanie tovaru žalobcovi, ale len za podklady spĺňajúce formálne zákonné predpoklady a listinnú súčasť tvrdení žalobcu. Je tiež potrebné uviesť, že z administratívneho spisu vyplýva, že p. L. využil právo nepodať vysvetlenie už pred KÚFS z dôvodu, že by si mohol privodiť nebezpečenstvo trestného stíhania, ako aj tá skutočnosť, že p. L. sa už v rámci daňovej kontroly spoločnosti ENVIRO, s.r.o. nedostavil ako jej konateľ k správcovi dane. Vzhľadom na stav dokazovania (nekontaktnosť spoločnosti ENVIRO, s.r.o. a nepotvrdenie obchodnej spolupráce so žalobcom zo strany ostatných deklarovaných dodávateľov) a vyššie uvedené dôvody nevyhodnotil správny súd nevykonanie toho výsluchu ako pochybenie daňových orgánov.

10. Ohľadne navrhovaných výsluchov p. B. M. zo spoločnosti FLET, s.r.o., p. B. Q. zo spoločnosti TECTUM NOVUM, a.s., p. E. Z. zo spoločnosti Bomdom s.r.o., p. B. Z. zo spoločnosti AB-STAV, s.r.o., p. Š.G. N. zo spoločnosti NITRA DOM, s.r.o. a p. F. M. zo spoločnosti SORUS Invest, s.r.o., ktoré sa mali týkať toho, či obstaranie tovaru od žalobcu prebehlo cez sprostredkovateľov, správny súd uviedol, že je na rozhodnutí správcu dane, či navrhovaného svedka vypočuje, kde je potrebné zväžiť a posúdiť najmä to, čo sa má navrhovaným výsluchom svedka preukázať a či bude mať svedecká výpoveď vplyv na už vykonané dokazovanie, resp. či vykonané dôkazy postačujú pre právne posúdenie veci správnym orgánom, alebo je potrebné vykonať iné dôkazy a obstarat' ešte ďalšie podklady pre rozhodnutie. Správcom dane vyzvané spoločnosti na jeho písomné výzvy zaslali odpovede, ktorými nepotvrdili obstaranie tovaru od žalobcu za účasti sprostredkovateľov, resp. uviedli, že si obstarávali alebo objednávali tovar priamo od žalobcu, čo aj správny súd považuje za postačujúce zistenie správcu dane, bez potreby ďalšieho dokazovania navrhovanými výsluchmi, a to najmä vzhľadom na vykonané dokazovanie.

11. Vyššie uvedené vymedzenie toho, či správca dane svedka vypočuje alebo nie, sa vzťahuje aj na navrhované výsluchy p. Adriána Bugoša (konateľa spoločnosti MGO SLOVAKIA, s.r.o.), p. F. W. (pracovníčky ČSOB), externého účtovníka p. R.. B. Z., zamestnankyňu E. B. Z. a ďalších osôb, ktoré žalobca označil ako „našich pracovníkov“, resp. ako „hociktorého svedka, ktorého meno je uvedené na dodacích listoch“, keď z vyjadrení žalobcu ani správneho súdu nebolo zrejmé, akými dôkazmi preukazujúcimi jednoznačné splnenie podmienok v zmysle § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. majú tieto osoby disponovať. Navrhované výsluchy podľa názoru správneho súdu ani nesmerovali k preukázaniu splnenia podmienok v zmysle § 49 ods. 51 zákona č. 222/2004 Z. z., teda k preukázaniu vzniku daňovej povinnosti u dodávateľov žalobcu, na čo by nadväzoval vznik práva na odpočítanie dane na strane žalobcu, nakoľko výsluch p. F. Z. bol navrhovaný v súvislosti so spoluprácou žalobcu so spoločnosťou MGO SLOVAKIA, s.r.o. ohľadom tvorby propagačných materiálov, výsluch p. W. k popísaniu postupov a podkladov, ktoré banka požaduje od žalobcu v súvislosti s oceňovaním aktív a bankovým financovaním, výsluch p. Z. ohľadom prípravy a vypracovania zoznamu preprav žalobcu a u p. Z. žalobca len konštatoval, že bol prítomný na konzultáciách v súvislosti so službou ekonomického poradenstva, pričom neuviedol, čo má byť jeho výsluchom zistené, či skutočnosť, že sa konzultácie uskutočnili alebo aj iné zistenia na splnenie predpokladov v zmysle § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. Je potrebné zdôrazniť, že samotnú existenciu tovaru a služieb žalovaný v konečnom dôsledku nespochybňoval, keď to aj uviedol v odôvodnení svojho rozhodnutia, ale spochybnené bolo dodanie týchto služieb od deklarovaných dodávateľov.

12. Čo malo byť výsluchmi uvedených osôb zistené v súvislosti so splnením podmienok v zmysle § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. nie je vôbec obsiahnuté v podanej žalobe, keď je len všeobecne namietnuté

nevykonanie výsluchov. Z toho prioritne je namietané neuskutočnenie výsluchu p. L., aj to len v súvislosti so zisteniami týkajúcimi sa spoločnosti Adept School, s.r.o. ktorej viedol účtovníctvo za obdobie rokov 2016-2017 a uskutočnenie výsluchu pani K. (ktorú žalobcu označil ako účtovníčku spoločnosti Adept School, s.r.o.) s tým, že bola vypočutá bez toho, aby o tom bol žalobca upovedomený. Ohľadom týchto osôb (p. L. a p. K.) súd poukázal na skutočnosti už uvedené v rozsudku. Pokiaľ ide o výsluch „našich pracovníkov“ (resp. „hociktorého svedka, ktorého meno je uvedené v dodacích listoch“), žalobca nešpecifikoval, ktoré konkrétne osoby majú byť vypočuté, pričom nie je úlohou správcu dane v prospech žalobcu vyhľadávať dôkazy, ktoré žalobca ani riadne neoznačí, resp. ich vymedzí len všeobecným spôsobom, prípadne voľbu na výber svedka ponecháva na správny orgán spôsobom, ako to urobil žalobca v danom prípade, čo nie je podľa názoru správneho súdu postačujúce pre riadne označenie navrhovaného svedka. V daňovom konaní správcu dane nevyhľadáva dôkazy za kontrolovaný daňový subjekt, pretože ich označenie, resp. predloženie tvorí dôkaznú povinnosť daňového subjektu, nakoľko daňové konanie je ovládané zásadou prejednacou, nie vyhľadavacou. Dokazovanie výsluchom vyššie uvedených svedkov sa aj správne súdu, vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti a zistenia správcu, javilo ako nadbytočné, pri nemožnosti overenia prípadných výpovedí, za predpokladu, že by sa aj týkali dodania tovarov, resp. poskytnutia služieb žalobcovi, priamo u spoločnosti ENVIRO s. r. o., ktorá je nekontaktným a nespolupracujúcim subjektom, respektíve pri nepotvrdení obchodnej spolupráce so žalobcom priamo zo strany konateľov spoločností Adept School, s.r.o., AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. a Salanci - LMS s.r.o. a skutočnosti, že obchodná spolupráca žalobcu s týmito spoločnosťami ani nevyplýva z dostupnej účtovnej evidencie týchto spoločností.

13. V prípade námietok uplatnených až v podanom vyjadrení žalobcu zo dňa 26.05.2022, t. j. že žalovaný neumožnil žalobcovi nahliadnuť do celého spisového materiálu, keď časť spisu podľa tvrdenia žalobcu nebola v čase vydania rozhodnutia o odvolaní zažurnalizovaná a že účtovníctvo žalobcu nebolo až do 10.03.2021 súčasťou spisu, nakoľko sa nachádzalo na Kriminálnom úrade finančnej správy, správny súd uviedol, že na uvedené námietky neprihliadal, nakoľko boli uplatnené až po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby (§ 62 ods. 1 SSP). Z administratívneho spisu nevyplýva, že by účtovníctvo žalobcu nebolo súčasťou spisu až do 10.03.2021, keď súčasťou administratívneho spisu je Zápisnica o vykonaní úkonu zo dňa 10.03.2021, z ktorej vyplýva opak, t. j. že v tento deň došlo k vráteniu zapožičaných dokladov Kriminálnemu úradu finančnej správy, ktoré boli správcovi dane od KÚFS zapožičané na základe odstúpenia zaistených vecí č. 502783/2019 zo dňa 09.09.2019.

14. Viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby správny súd neprihliadol ani na námietku nepreskúmateľnosti rozhodnutí daňových orgánov, nakoľko táto bola tiež uplatnená až vo vyjadrení žalobcu zo dňa 26.05.2022. Zároveň je ale potrebné uviesť, že správny súd nepovažuje napadnuté rozhodnutia za nepreskúmateľné. Žalovaný sa zaoberal žalobcom uplatnenými argumentmi a s týmito sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal. Žalovaný uviedol, z čoho vychádzal, ktorými právnymi normami sa riadil, ktoré okolnosti boli preň určujúce a z akého dôvodu považoval závery správcu dane v otázkach dane z pridanej hodnoty za správne. Pri rozhodovaní o odvolaní žalobcu žalovaný správne aplikoval príslušné ustanovenia zákona č. 563/2009 Z. z. a v jeho odôvodnení sú uvedené dostatočné dôvody vo vzťahu k § 49 až 51 zákona č. 222/2004 Z. z. i ustanovenia upravujúce daňové konanie, ktoré ho viedli k záveru uvedenému vo výrokovvej časti žalobou napadnutého rozhodnutia, keď skonštatoval správnosť postupu správcu dane. Rovnako tak správcu dane v predmetnej veci vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie a popísal jednotlivé vykonané dôkazy, tieto vyhodnotil, uviedol, aké skutočnosti z nich zistil a aké skutkové závery z nich vyvodil. Nie všetky skutočnosti, z ktorých správcu dane pri svojom rozhodovaní vychádzal a uvádzal v rozhodnutí, majú rovnakú preukaznú silu, pričom niektoré podklady a dôkazy možno označiť ako kľúčové a niektoré spĺňajú podpornú funkciu. Podľa názoru správneho súdu je ale podstatné zistenie, že správcu dane zistené skutočnosti a zhromaždené podklady a dôkazy predstavujú presvedčivý a vnútorne nerozporný, konzistentný dôkaz, dostatočne relevantný pre rozhodnutie správcu dane a žalovaného v predmetnej veci. Nezodpovedá skutočnosti a stavu administratívneho spisu tvrdenie žalobcu, že preukázal realizáciu obchodných transakcií od dodávateľov.

15. Pokiaľ nebolo preukázané, že obchody deklarované predmetnými faktúrami boli reálne uskutočnené tak, že fakturované plnenie žalobcovi skutočne poskytli práve tí dodávatelia, ktorí sú uvedení na faktúrach, nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti týchto dodávateľov v zmysle ust. § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. a žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle ust. § 49 tohto zákona. Rozhodnutie správcu dane, ako aj rozhodnutie žalovaného, ktorý rozhodnutie správcu dane potvrdil, je i podľa názoru súdu výsledkom správneho právneho posúdenia veci a námietky žalobcu

uvedené v žalobe neboli dôvodné. V prejednávanej veci nebolo v administratívnom konaní preukázané poskytnutie plnenia zo strany dodávateľov deklarovaných na predložených faktúrach. Daňový subjekt ako platiteľ dane z pridanej hodnoty má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov (a to už v rámci realizácie deklarovaného obchodného vzťahu), ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniiteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane. K prenosu dôkazného bremena z daňového subjektu, ktorý si uplatňuje právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, na správcu dane, tak ako to konštatoval NS SR napr. v rozhodnutí sp. zn. 3 Sžf/1/2011, na ktoré poukazyval aj žalobca, dochádza totiž až v prípade vyčerpania vlastného dôkazného bremena daňovým subjektom. Vo veci, v ktorej bolo vydané napr. uvedené rozhodnutie NS SR (sp. zn. 3Sžf/1/2011), k vyčerpaniu vlastného dôkazného bremena daňovým subjektom došlo tým, že daňový subjekt preukázal, že tovar deklarovaný na faktúre skutočne nadobudol, a to práve od osoby uvedenej na faktúre, avšak správca dane to spochybnil v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov.

16. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosť ohľadne obchodného partnera ako i osoby, ktorá za neho koná. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť predmetného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze. Následky svojho neobozretného konania, spočívajúce v pochybnostiach o dodávateľovi tovaru, potom musí daňový subjekt znášať sám (rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, C-384/04, Teleos a i., C-409/04, Netto Supermarkt, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10).

17. V danom prípade z viacerých vyjadrení žalobcu založených v administratívnom spise vyplýva, že považoval p. L. za tichého spoločníka spoločnosti Salanci - LMS, s.r.o. a za osobu, ktorá mu v mene spoločnosti Salanci - LMS s.r.o. sprostredkovala projekty realizované spoločnosťami AB-STAV, s.r.o., FLET, s.r.o. a TECTUM NOVUM, a.s. (vyjadrenia žalobcu zo dňa 02.04.2020 a 12.10.2020), resp. považoval p. L. za tichého spoločníka spoločnosti Adept School, s.r.o. (vyjadrenie k protokolu zo dňa 12. 10. 2020), ktorý mal vystupovať v mene tejto spoločnosti. Pokiaľ ide o spoločnosť Adept School, s.r.o., žalobca tiež uviedol, že nevie posúdiť, nakoľko služby poskytoval p. L. osobne alebo prostredníctvom dodávateľov. Z administratívneho spisu pritom vyplýva, že p. L. za tieto spoločnosti nekonal, nemal takéto oprávnenie, ale pre nich len spracovával účtovníctvo. Uvedené skutočnosti podľa názoru správneho súdu skôr navodzujú dojem neobozretného konania žalobcu ohľadom riadneho preverení svojich obchodných partnerov a osôb, ktoré za nich konajú.

II. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanovisko žalovaného

a) kasačná sťažnosť

18. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP. Navrhoval, aby kasačný súd zrušil napádaný rozsudok Krajského súdu Nitra, zo dňa 29.03.2023 č. k. 11S/75/2021 -367 a vec mu vrátil na ďalšie konanie, eventuálne, aby kasačný súd zmenil rozsudok Krajského súdu v Nitre a zrušil rozhodnutie žalovaného, zo dňa 15.03.2021 pod č. 100437214/2021 a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

19. Sťažovateľ pri námietke podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP poukazyval na skutočnosť, kedy správny súd vo vzťahu k ustanoveniu § 24 ods. 4 Daňového poriadku neaplikoval súvzťažné ustanovenie § 45 ods.1 písm. e) Daňového poriadku. Sťažovateľovi bolo zjavne upreté právo klásť svedkom, ktorý boli správcami dane vypočutý či už osobne alebo písomne, akékoľvek otázky vo vzťahu k vykonávanej daňovej kontrole. Považoval tento postup správneho orgánu, ktorý bol odobrený žalovaným a dokonca aj správnym súdom, za zjavné a neobhájiteľné porušenie zásady kontradiktórnosti. Správny súd nesprávnou interpretáciou Daňového poriadku legitimizoval stav, kedy na jednej strane má sťažovateľ dôkazné bremeno spočívajúce v preukázaní oprávnenosti uplatnenia nadmerného odpočtu DPH, avšak na strane druhej mu bolo znemožnené orgánmi verejnej moci toto svoje právo plne využiť. Poukázal na rozhodnutie NS SR spis. zn. 6Sžf 28/2011. K obdobným právnym záverom dospel NS SR aj v

rozhodnutiach 6Sžf/33/2012, 6Sžf/32/2021, 6Sžf/34/2012 alebo 3Sžf/12/2012, ako aj Krajský súd v Žiline sp. zn. 21S/124/2012. Zároveň výsluch pani K., ako aj ostatných svedkov - odberateľov žalobcu, bol realizovaný Kriminálnym úradom Finančnej správy a teda nie samotným žalovaným resp. správcom dane. Preto v tomto smere mohla byť zápisnica z jej výsluchu použitá len ako nepriamy dôkaz, ktorý mal správca dane v daňovom konaní riadne preveriť a to formou osobného výsluchu za účasti žalobcu. Sťažovateľ sa pritom odvolal na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III ÚS 153/07.

20. Sťažovateľ pri daňovej kontrole navrhoval vo svoj prospech výsluch R.. V. L., ktorý bol pri jednotlivých obchodných operáciách zjavným pojitkom medzi žalobcom a ostatnými dotknutými daňovými subjektami. Podľa žalovaného spravodajská jednotka žalovaného predložila správcovi dane zápisnicu z výsluchu tohto svedka zo dňa 10.07.2019 ako aj jeho čestné vyhlásenie zo dňa 12.07.2019. Výsluch o. i. svedka L. by bol podľa záverov správneho súdu nadbytočný, keďže spoločnosť pána L. ENVIRO s.r.o. bola nekontaktná a nespolupracujúca, a teda jeho výpoveď by nebolo možné overiť. Takýto prístup správneho súdu považoval sťažovateľ za značne diskriminujúci, nakoľko na jednej strane správny súd argumentuje o dôkaznom bremene kontrolovaného subjektu, o jeho povinnosti preukázať oprávnenosť nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, no na strane druhej vytvára neobhájiteľný konštrukt, že ani navrhovaný výsluch pre konanie významného svedka R.. L. by zjavne nespochybnil zistené závery správcu dane. Takýto záver správneho súdu je neobhájiteľný, nakoľko uvažuje o skutočnosti, ktorá nevyšla v primárnom správnom konaní najavo. Správny súd v tomto smere nevhliadol procesné pochybenie správcu dane, ktoré namietal žalobca už vo svojej žalobe, že správca dane na zabezpečenie výsluchu tohto svedka nevyužil zákonom mu zverenú oprávnenia podľa § 20 ods.2 Daňového poriadku.

21. Správca dane nepostupoval procesne správne, keď nevykonával riadne navrhnutý výsluch R.. L., pričom dôvody nevykonania tohto výsluchu nedostatočne odôvodnil. Jeho výpoveď resp. otázky žalobcu nemuseli predsa smerovať k okolnostiam, ktoré by zakladali možnosť svedka odmietnuť vypovedať. Správca dane mal preto v zmysle citovaného zákona zákonné nástroje, aby zabezpečil výsluch predmetného svedka v administratívnom konaní. Motívy svedka nevypovedať pred orgánom činným v trestnom konaní nemusia byť totožné s potenciálnymi motívmi pred správnym orgánom mimo trestného konania. Neobstojí ani názor, že ide o nekontaktnú osobu, nakoľko nekontaktnou a nespolupracujúcou osobou bola spoločnosť ENVIRO s.r.o., ako samostatná právna entita, nie R.. L.. Tento záver vyplýva aj z toho, že R.. L. sa dostavil na predvolanie pred KÚFS, kde odmietol vypovedať, a zároveň zaslal aj spomínané čestné prehlásenie. Ak R.. L. odmietol pred KÚFS vypovedať, aby si neprivodil nebezpečenstvo trestného stíhania, nejde o skutočnosť, ktorá by odôvodňovala odmietnutie vykonania výsluchu tohto svedka pri daňovej kontrole žalobcu. Správca dane neaplikoval ustanovenie § 20 ods. 2 Daňového poriadku vo vzťahu k navrhovanému svedkovi a správny súd tento postup správneho orgánu bez ďalšieho aproboval, čím došlo k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci.

22. Je neobhájiteľný záver súdu, že výsluchy realizované správcou dane v inom daňovom konaní sú plne použiteľné pre daňové konanie žalobcu, resp. že postup správcu dane pri výsluchu svedkov bol lege artis. Je pritom významné, že správny súd tieto výsluchy svedkov, v zhode s názorom žalovaného aj správcu dane, považoval za zásadné dôkazy obhajujúce záver o zákonnosti správnu žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného. Zároveň je významné, že správny súd nevhliadol nezákonnosť postupu správcu dane pri daňovej kontrole, ktorý odignoroval procesné návrhy sťažovateľa na vykonanie dokazovania výsluchom R.. L. a uspokojil sa v podstate len s konštatovaním, že táto osoba je nekontaktná. Správny súd preto nesprávne interpretoval označené zákonné ustanovenia vo vzťahu k vykonaným dôkazom správnym orgánom, čím došlo k naplneniu dôvodov kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

23. Sťažovateľ v prípade namietaného dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP odkazoval v otázke aspektov výsluchu svedka na viaceré rozhodnutia NS SR spis. zn. 6Sžf/28/2011, 6Sžf/33/2012, 6Sžf/32/2021, 6Sžf/34/2012 alebo 3Sžf/12/2012. Tieto rozhodnutia odôvodňujú záver, že ak sa má fyzická osoba v daňovom konaní vyjadriť k dôležitým okolnostiam, ktoré sú jej známe, ide o výsluch svedka. Správny súd sa s touto pomerne ustálenou rozhodovacou praxou dovolacieho súdu v napadnutom rozhodnutí absolútne nezaoberal. V tomto smere nepostačuje poukaz správneho súdu na rozhodnutia kasačného súdu poňaté do odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, nakoľko tam pertraktovaný záver nedáva odpoveď na to, či sťažovateľom uvádzaná judikatúra je pre konanie významná alebo nie. Odklon od ustálenej rozhodovacej praxe je nežiadúcim spoločenským javom, a to s ohľadom na porušenie zásady právnej istoty účastníka konania ako aj s ohľadom na predvídateľnosť

súdnych rozhodnutí. To však neznamená, že by sa správne súdy nemohli od ustálenej rozhodovacej praxe odkloniť, ak takáto potreba vyplýva z konkrétnych aspektov a skutočností zistených počas súdneho konania. Takýto odklon však musia súdy aj náležite odôvodniť, aby bolo zachované právo dotknutého účastníka na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia vo vzťahu pre konanie zásadným otázkam, akým je postavenie svedka v daňovom konaní a umožnenie účasti daňového subjektu pri jeho výsluchu.

b) stanovisko žalovaného

24. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti písomne nevyjadril.

III. Konanie pred kasačným súdom

25. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému 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 správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

IV. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

26. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

27. Podľa § 49 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

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

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

V. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

31. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Je zároveň potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť je inštitútom mimoriadneho opravného prostriedku. Z tohto dôvodu jej podanie je koncipované na konkrétnom tvrdení sťažovateľa o pochybení krajského súdu v konaní. Sťažovateľ namietal dôvody kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP.

32. Ako dôvodnú kasačný súd musel vyhodnotiť aj námietku sťažovateľa o nesprávnom právnom posúdení podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP. Keďže prakticky rovnaká právna otázka bola predmetom konania a rozhodovania kasačného súdu v právnej veci vednej pod sp. zn. 4Sfk/41/2024, kde bol podaný ucelený výklad; kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP na toto rozhodnutie poukazuje, v celom rozsahu sa s ním stotožňuje a na vybrané časti rozhodnutí odkazuje:

48. Kasačný súd sa podrobne oboznámil s napadnutým rozsudkom a jemu predchádzajúcou žalobou ako aj s odkazovaným rozsudkom a jemu predchádzajúcou žalobou. V tomto smere konštatuje, že ide o veci totožných účastníkov, ktoré sa týkajú obdobného/totožného predmetu súdneho konania. V obchodných prípadoch ide o rozsudky vo veciach preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného vo veci neuznania uplatneného práva na odpočítanie dane sťažovateľkou z faktúr od spoločností Salanci - LMS s.r.o., Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. Odôvodnenia preskúmaných rozhodnutí a pochybnosti žalovaného a správcu dane sú formulované v zásade obdobne. Zároveň obe rozhodnutia vychádzajú z

rovnakého protokolu a oba vychádzajú z rovnakých/obdobných vykonaných dôkazov. Rovnako správne žaloby v oboch porovnávaných prípadoch sú formulované totožne, nastolené boli rovnaké relevantné žalobné námietky. Odlišnosť medzi predmetnými prípadmi tak v podstatnom naozaj spočíva len v uvedení dátumu zdaňovacieho obdobia, spisových značkách a konkrétnych poskytovaných službách.

49. Po zvážení vyššie uvedených skutočností, najmä (i) povahy a rozsahu pochybností správcu dane a žalovaného, (ii) rozsahu žalobných námietok, kasačný súd zastáva názor, že odlišnosť napadnutého a odkazovaného rozsudku v niektorých deklarovaných službách, nie je takou zásadnou odlišnosťou, vo vzťahu ku ktorej by bolo možné konštatovať, že napadnutý a odkazujúci rozsudok nie sú obdobné, a teda ani dostatočne odôvodnené. Navyše je potrebné poukázať na to, že napadnutý rozsudok obsahuje aj osobitnú argumentáciu správneho súdu k tejto veci. Kasačný súd preto uzatvára, že v predmetnej veci boli splnené podmienky pre aplikáciu § 140 SSP a kasačná sťažnosť je v tejto časti nedôvodná.

K neprihliadnutiu na dodatočnú argumentáciu sťažovateľa v súdnom konaní

50. Sťažovateľ ďalej 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 konkrétneho 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 Ing. Runáka.

60. K výsluchu R.. L. 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 správcu dane, preto zásielky, resp. predvolania správcu dane neboli E. R.. V. L..

62. Z administratívneho spisu nepochybne vyplýva, že R.. V. L. 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 vyjadрили 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 L. 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 R.. L. 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 R.. L. 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 L. 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 príjemcovi 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 neuniesol, 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 L. sťažovateľ predložil vo vyjadrení k protokolu, ktoré podal niekoľko dní po lehote stanovenej správcom 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 nevykonali, 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.

67. 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 R.. L.) 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 R.. L. (napr. potreba primeraného doplnenia dokazovania pre rozpory jeho výpovede s inými dôkazmi a pod.) a vo veci opätovne rozhodnú.

68. 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.

VI. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

33. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP a existujú dôvody podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP; a rovnakou vadou trpí aj rozhodnutie žalovaného, ktoré nebolo vydané v súlade s ústavným zákonom. Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 v spojení s § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

34. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 s 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému 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).

35. 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 opravný prostriedok nie je prípustný.