

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sfk/50/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200527
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 05. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Kristína Babiaková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:4021200527.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., v právnej veci žalobkyne: marand plus, s.r.o., so sídlom Levická 7, 949 01 Nitra, IČO: 47 617 292, právne zastúpená advokátskou kanceláriou: Advokátska kancelária CIMRÁK s.r.o., so sídlom Štefánikova 7, 949 01 Nitra, IČO: 36 868 876, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100405781/2021 zo dňa 9. marca 2021, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Správneho súdu v Bratislave č. k. NR-11S/133/2021-117 zo dňa 18. júna 2024, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Správneho súdu v Bratislave č. k. NR-11S/133/2021-117 zo dňa 18. júna 2024 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100405781/2021 zo dňa 9. marca 2021 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.
- II. Žalobkyni 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 žalobkyne 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 obdobiám 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. Na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania správca dane vydal rozhodnutie č. 101586122/2020 zo dňa 15. októbra 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 1.931,36 € na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2018.
3. Žalovaný rozhodnutím č. 100405781/2021 zo dňa 9. marca 2021 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“ alebo „žalované rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil.
4. Správca dane a žalovaný neuznali žalobkyni uplatnené právo na odpočítanie dane z dodaní od dodávateľov Adept School s.r.o. (školenie anglického a nemeckého jazyka; správa servera, administrácia webových stránok, správa sociálnych sietí, správa servera Pohoda SQL, správa kamerového systému, správa a údržba počítačov a tlačiarň - faktúry boli vyhotovené v účtovnom softvéri MRP, licencia YPFEM1700086) a AUTOSERVIS QUATRO s.r.o. (sprostredkovanie obchodov; upratovanie skladov a plochy, kancelárie a predajne; administratívne práce - faktúry boli vyhotovené v účtovnom softvéri MRP, licencia YPFEM1700086).

5. Správca dane si vyžiadal od žalobkyne predloženie relevantnej časti účtovníctva. Konateľ žalobkyne sa vyjadril, že spoločnosť Adept School, s.r.o. zabezpečovala vzdelávanie pracovníkov a poskytovala služby technického charakteru. Spoločnosť AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. poskytovala externé služby v oblasti servisu motorových vozidiel a administratívne služby (archiváciu, párovanie dokladov, triedenie projektovej dokumentácie, výkazníctvo a pod.). Kontakt na oboch dodávateľov bol zabezpečovaný prostredníctvom U..

6. Za účelom preverenia sporných obchodov správca dane nahliadol do spisu z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia 1.- 4. štvrťrok 2018, vykonanej v spoločnosti Adept School, s.r.o., kde bolo vykonané ústne pojednávanie s konateľkou predmetnej spoločnosti Mgr. Máriou Hložákovou, ktorá uviedla, že predmetom činnosti danej spoločnosti bola výuka anglického jazyka, ktorá prebiehala v prenajatých priestoroch na adrese Nitra, Kozmonautov 3, pričom v apríli 2018 viedol účtovníctvo U. (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102308225/2019 zo dňa 7. októbra 2019). Vo svojom vyjadrení pred Kriminálnym úradom finančnej správy tiež Mgr. Hložáková uviedla, že spoločnosť Adept School, s.r.o. sa okrem výučby anglického jazyka nezaoberala inou činnosťou, nespĺnomocnila na zastupovanie inú osobu, pričom faktúry za poskytnuté služby mal vystavovať pán E. T. a spoločnosť prijíma platby v hotovosti alebo na podnikateľský účet vo Fio banke (zápisnica o podaní vysvetlenia č. p. 414798/2019 zo dňa 17. júla 2019).

7. Z podkladov doložených Kriminálnym úradom finančnej správy správca dane zistil, že na základe dožiadania spoločnosť MRP - Company, spol. s.r.o., ako dodávateľská spoločnosť účtovného softvéru potvrdila, že majiteľom licencie YPFEM1700086 je fyzická osoba U..

8. Správca dane dospel k záveru, že faktúry, ktoré eviduje vo svojom účtovníctve žalobkyňa, nie sú identické s tými, ktoré predkladala spoločnosť Adept School, s.r.o. Odlišnosti sú vizuálne aj obsahové, keďže spoločnosť Adept School, s.r.o. používa iný číselný rad faktúr, než je ten na faktúrach predložených žalobkyňou, pričom na svojich iných faktúrach predmetná spoločnosť uvádza iný bankový účet. Spoločnosť Adept School, s.r.o. vo svojom účtovníctve za kontrolované zdaňovacie obdobie neeviduje vydané faktúry a ani prijaté úhrady či nevyrovnané pohľadávky v spojitosti so žalobkyňou.

9. Rovnako z informácií Kriminálneho úradu finančnej správy správca dane zistil, že v účtovníctve spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. sa nachádzajú faktúry označené iným číselným radom než faktúry, ktoré predložila žalobkyňa a faktúry predložené žalobkyňou sa v účtovníctve predmetnej spoločnosti nenachádzajú. Evidovanie a účtovanie vystavených faktúr spoločnosťou AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. nebolo možné preveriť z dôvodu, že ku kontrole vykonanej iným správcom dane neboli predložené účtovné výstupy na základe čestného prehlásenia U., osoby zodpovednej za vedenie účtovníctva, že účtovníctvo bolo zničené vytopením (zápisnica o podaní vysvetlenia č. p. 406045/2019 zo dňa 11. júla 2019). Konatelia spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. (pán Jozef Ballay a Milan Staník) sa vyjadrili, že žalobkyňu poznajú ako dodávateľa stavebného materiálu do ich autoservisu v Lužiankach. Faktúry vystavujú v účtovnom programe Amadeu 1.2057.1 od spoločnosti NSYS spol. s r.o. (zápisnice o podaní vysvetlenia č. p. 392418/2019 zo dňa 4. júla 2019, č. p. 393165/2019 zo dňa 4. júla 2019, č. p. 406049/2019 zo dňa 11. júla 2019, č. p. 406045/2019 zo dňa 11. júla 2019).

10. Správca dane dal tiež do pozornosti, že na faktúrach vystavených spoločnosťou AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. v iných prípadoch a vo faktúrach predložených žalobkyňou, sú odlišné čísla účtov. Majiteľom alebo disponentom účtov, ktoré sú uvedené na faktúrach predložených žalobkyňou (ktoré mali byť vystavené spoločnosťami Adept School, s.r.o. alebo AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.), je U. (vyplýva to z odpovedí dožiadaných bánk).

11. Na základe už uvedených skutkových zistení žalovaný zhrnul, že dôkazné bremeno na preukázaní splnenia podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane ťaží prioritne daňový subjekt. Ak daňový subjekt svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočítanie DPH priznaný.

12. V predmetnej veci z vykonaného dokazovania vyplynulo, že faktúry predložené žalobkyňou, na ktorých sú ako dodávateľské spoločnosti uvedené Adept School, s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., nenesú znaky zhody s inými faktúrami predloženými predmetnými spoločnosťami a to tak po vizuálnej ako aj obsahovej stránke. Predmetné spoločnosti neevidujú vo svojom účtovníctve pohľadávky a obchody so žalobkyňou. Bankové spojenia na vystavených faktúrach nepatria predmetným spoločnostiam, ale ich vlastníkom alebo disponentom je U..

13. Pokiaľ žalobkyňa navrhovala ako dôkaz vykonanie miestneho zisťovania v priestoroch jej sídla, kde sa mali vykonávať fakturované služby, žalovaný uviedol, že toto by neprineslo do procesu dokazovania nové relevantné dôkazy o realizácii obchodných transakcií. V apríli 2018 mali byť dodávané služby, ktoré boli aj spotrebované, nemajú archívny charakter a poskytnutie takýchto služieb nezanecháva v priestore poskytnutia hmotnú stopu. Navyše, podľa vyjadrenia konateľky spoločnosti Adept School, s.r.o., mala výuka anglického jazyka prebiehať na inej adrese, ako je sídlo žalobkyne. Miestne zisťovanie je tiež

irelevantné v tom kontexte, že deklarovaní obchodní partneri žalobkyne nepotvrdili obchodnú spoluprácu so žalobkyňou. Vykonanie miestneho zisťovania tak nemožno považovať za dôkazný prostriedok, ktorý by zakladal dôvod na priznanie práva na odpočítanie dane.

14. Pokiaľ žalobkyňa namietala, že Mgr. Hložáková, konateľka spoločnosti Adept School, s.r.o., bola vypočutá bez toho, aby žalobkyňa bola o tomto úkone upovedomená a mohla jej klásť otázky, žalovaný dal do pozornosti ustanovenie § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“). Mgr. Hložáková nebola v predmetnej veci vypočutá ako svedok, ale vyjadrovala sa v rámci inej daňovej kontroly spoločnosti Adept School, s.r.o. ako jej konateľka a zápisnicu z tohto ústneho pojednávania prevzal správca dane ako dôkaz aj do tohto daňového konania.

15. K ďalšej argumentácii žalobkyne žalovaný uviedol, že nespochybnuje žalobkyňou akcentovanú potrebu vykonávania upratovacích prác či administratívnych služieb alebo servisu motorových vozidiel pre podnikateľskú činnosť žalobkyne. Správca dane však požadoval od žalobkyne predloženie listinných dôkazov, ktorými by preukázala svoj uplatnený nárok na odpočítanie dane. Takýmto dôkazom mohla byť napríklad aj servisná knižka, preberacie protokoly, objednávky, cenové kalkulácie a podobne. Správca dane v tomto smere poskytol žalobkyňi na zber takýchto dôkazov časový priestor, ktorý však žalobkyňa nevyužila.

16. Pokiaľ žalobkyňa predložila zmluvu o sprostredkovaní uzatvorenú so spoločnosťou AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. a na podporu predložila tiež dôkazy o výpočtoch provízie zo sprostredkovania v nadväznosti na obchody so spoločnosťami BOMDOM s.r.o., NITRA DOM, s.r.o., SORUS INVEST s.r.o., AB-STAV, s.r.o., HOLZBAU, s.r.o. a ďalšími, tieto dôkazy správca dane náležite spochybnil. Zaslal dotknutým spoločnostiam písomnú výzvu na predloženie faktúr a označenie sprostredkovateľa, pričom tieto reagovali písomnými vyjadreniami tak, že tovar od žalobkyne nakúpili bez účasti sprostredkovateľa. Správca dane pritom zvažil potrebu vykonania výsluchu konateľov predmetných spoločností a dospel k názoru, že aj bez týchto výsluchov má dostatok dôkazov na zistenie, že služba sprostredkovania sa neuskutočnila tak, ako ju deklaruje žalobkyňa. Spoločnosť AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. totiž obchodnú spoluprácu so žalobkyňou v tomto smere nepotvrdila a nevidovala ako odberateľa žalobkyňa.

17. Žalovaný zdôraznil, že práve na základe svedeckých výpovedí, ktoré poskytli konatelia deklarovaných dodávateľských spoločností nadobudol správca dane oprávnené pochybnosti o reálnosti zdaniteľných plnení, požiadal o súčinnosť bankové inštitúcie a z ich odpovedí vyplynulo, že deklarovaní dodávatelia nie sú vlastníckymi na faktúrach uvedených účtov. Správca dane teda nepodmienil právo na odpočítanie dane nepreukázaním úhrad na účty deklarované dodávateľmi služieb, ale na skutočnosti, že títo si úhrady svojich pohľadávok od žalobkyne nenárokovali, keďže o existencii svojich pohľadávok nemali vedomosť.

18. Pokiaľ žalobkyňa namietala, že nebol uskutočnený výsluch U., žalovaný poukázal na skutočnosť, že tento nie je splnomocneným zástupcom žiadnej dodávateľskej spoločnosti. Navyše bolo predložené čestné vyhlásenie U., že časť účtovníctva spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. bola zničená vytopením. Jeho výsluch, ako účtovníka dodávateľských spoločností, by tak do konania nepriniesol relevantné nové skutočnosti.

19. Žalovaný konštatoval, že žalobkyňa neprijala dostatočné opatrenia, aby sa uistila, že obchodné vzťahy, ktorých sa zúčastní, nebudú viesť k daňovým podvodom. Z obchodného registra je zrejmé, že spoločnosť Adept School, s.r.o. nemá v predmete obchodnej činnosti výučbu nemeckého jazyka, a túto si napriek tomu objednala a účtovala. Navyše konateľka predmetnej spoločnosti tvrdila, že jediným predmetom činnosti predmetnej spoločnosti bola výučba anglického jazyka.

20. Dôvodom neuznania uplatneného práva na odpočítanie dane v predmetnej veci tak aj podľa žalovaného bolo to, že u deklarovaných dodávateľov nevznikla daňová povinnosť, čo je jednou z podmienok priznania práva na odpočítanie dane - § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31. decembra 2018 (ďalej len „zákon o DPH“).

II.

Priebeh konania pred správny súdom a jeho rozhodnutie

21. Proti rozhodnutiam žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Nitre a žiadala, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

22. V správnej žalobe žalobkyňa namietala, že predložila všetky relevantné dôkazy na preukázanie dodania sporných tovarov a služieb, predovšetkým objednávky, faktúry, fotodokumentáciu a v daňovej kontrole a vyrubovacom konaní bola primerane aktívna. Napriek jej aktivite však správca dane ňou navrhované dôkazy nevykonával, a to či už ide o návrhy na výsluch svedkov alebo vykonanie miestnej obhliadky. Správca dane a žalovaný najmä nevykonali výsluch U., výsluch Mgr. Hložákovkej vykonali bez upovedomenia žalobkyne a bez toho, aby jej bolo umožnené klásť jej otázky. Obdobne

postupovali aj v prípade spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. a odberateľov žalobkyne dotknutých sprostredkovaním (tu došlo len k vyžiadaniu písomných svedectiev). Výpoveď svedka získaná bez vyznenia daňového subjektu o výsluchu a možnosti klásť svedkovi otázky je podľa názoru žalobkyne neplatná. Správca dane a žalovaný nedostatočne, resp. vôbec neodôvodnili nevykonanie navrhovaných dôkazov a nedostatočne zistili skutkový stav. Žalobkyňa navyše bola neprimerane zaťažovaná dôkazným bremenom v súvislosti s požadovaním nepredložiteľných dôkazov.

23. V súvislosti so spochybnenými obchodmi so spoločnosťami Adept School, s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. žalobkyňa namieta, že správca dane a žalovaný len vo všeobecnosti uvádzajú, že dodanie tovarov a služieb nebolo zo strany žalobkyne preukázané, resp. že nie je zrejmé, že tovary a služby dodal deklarovaný dodávateľ. Toto tvrdenie však nie je podľa žalobkyne pravdivé. Jej dôkazné bremeno nie je absolútne a požadovať možno od nej len dostupné dôkazy. Žalobkyňa listinne preukázala dodanie tovarov a služieb, pričom je to práve správca dane a žalovaný, ktorý jej ďalšie dôkazné návrhy zamietli. Pri servisných službách predložila žalobkyňa napríklad objednávky, faktúry a protokoly o vykonaní servisnej prehliadky, pričom správca dane a žalovaný tieto doklady považovali za irelevantné. V bežnej obchodnej praxi sa však ďalšie sprievodné doklady nevyhotovujú. Žalobkyňa tiež nemohla predložiť iné dôkazy vo vzťahu k upratovacím službám, administratívnym a ekonomickým činnostiam. Správca dane a žalovaný pri väčšine prípadov neuvádzajú, aké ďalšie doklady mala žalobkyňa správcovi dane a žalovanému predložiť.

24. Správny súd v Bratislave (právny nástupca Krajského súdu v Nitre v správnom súdnictve; ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. NR-11S/133/2021-117 zo dňa 18. júna 2024 (ďalej len „napadnutý rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) správnu žalobu žalobkyne zamietol. Poukázal pritom na konania vo veciach sp. zn. 11S 75/2021, 11S 130/2021 a 11S/135/2021, kde správny súd alebo Krajský súd v Nitre posudzovali obdobné prípady žalobkyne a správne žaloby zamietli.

25. 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 žalobkyne nepotvrdili uskutočnenie zdaniteľných obchodov, resp. popreli uskutočnenie obchodov tak, ako to malo vyplývať z dokladov predložených žalobkyňou. 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.

26. Správny súd sa stotožnil so žalovaným, že žalobkyňa nepreukázala 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 žalobkyne popreli uskutočnenie zdaniteľných plnení, výslovne popreli vystavenie faktúr žalobkyňi. 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 preukazujú v zásade jedine predložené faktúry a tvrdenia žalobkyne. Tieto však orgány finančnej správy relevantne spochybnili a podľa názoru správneho súdu relevantne spochybnili, že zdaniteľné plnenia dodali žalobkyňi ňou 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. Žalobkyňa však nepredložila žiadne dôkazné prostriedky preukazujúce skutočné naplnenie zákonných podmienok podľa § 49 zákona o DPH. Správny súd uzavrel, že žalobkyňa nepreukázala, že jej služba bola dodaná inou zdaniteľnou osobou, pričom ani iného možného dodávateľa v pozícii zdaniteľnej osoby netvrdila a ani nepreukazovala. Dôkazné bremeno kladené na žalobkyňu považoval preto správny súd za primerané.

27. Nedôvodná bola aj námietka žalobkyne týkajúca sa nedostatočne zisteného skutkového stavu. Podľa názoru správneho súdu žalobkyňa v daňovom konaní a ani v správnej žalobe neuviedla také dôkazy, ktoré by boli spôsobilé vyvrátiť závery správcu dane o tom, že nepreukázala nadobudnutie tovarov a služieb od deklarovaných dodávateľov. Námietka žalobkyne o nevypočutí ňou navrhovaných svedkov a nevypočutia Mgr. Hložákovvej v prítomnosti žalobkyne 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 U. X. považoval správny súd za nedôvodnú. Orgány finančnej správy vychádzali najmä z výpovedí konateľov deklarovaných

dodávateľov, pričom U. nebol v rozhodnom čase osobou splnomocnenou zastupovať niektorého z deklarovaných dodávateľov. Vystupoval ako konateľ spoločnosti ENVIRO, s.r.o., s ktorou žalobkyňa spolupracovala v iných zdaňovacích obdobiach. Z administratívneho spisu vyplynulo, že U. pri podaní vysvetlenia pred Kriminálnym úradom finančnej správy využil právo nevypovedať, z dôvodu, že by si mohol privodiť trestné stíhanie a v rámci daňovej kontroly spoločnosti ENVIRO, s.r.o. sa nedostavil ako konateľ k správcovi dane. Správca dane zobral do úvahy tiež jeho čestné vyhlásenie o vytopení účtovníctva spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. a spoločnosť Adept School, s.r.o. nemala s pánom X. žiadnu zmluvu. Nevykonanie výsluchu pána X. z pohľadu správneho súdu nemalo vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane a rozhodnutia žalovaného.

28. 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 žalobkyňa na svoju obranu uviedla všetky dôkazy, ktoré predložila, ale z administratívneho spisu správneho súdu vyplynulo, že medzi nimi nie sú relevantné dôkazy, ktoré by vyvrátili tvrdenia konateľov dodávateľov žalobkyne, že tovar a služby žalobkyne neposkytli a ani dôkazy vysvetľujúce, prečo na predložených faktúrach boli uvádzané iné čísla účtov a bánk ohľadom úhrad.

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

30. Na záver správny súd doplnil, že po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby vo svojej replike žalobkyňa uviedla 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 a priebeh konania na kasačnom súde

31. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. e), f), g) a h) SSP. Žiadala zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť správneho súdu na ďalšie konanie, alternatívne zmeniť tak, že bude vyhovieť správnej žalobe.

32. Podľa názoru sťažovateľky je napadnutý rozsudok nedostatočne odôvodnený, a to spôsobom spochybňujúcim nezávislosť a nestrannosť súdneho konania. Správny súd totiž v predmetnej veci opísal odôvodnenie iného rozsudku (rozsudku správneho súdu č. k. NR-11S 137/2021-125 zo dňa 18. júna 2024) a zmenil iba čísla, resp. časové údaje.

33. Nesprávny je tiež postup správneho súdu, keď neprihliadal na novú argumentáciu sťažovateľky uplatnenú v jej replike. Podstatou tejto námietky bolo, že žalovaný neumožnil sťažovateľke nahliadnúť do celého spisu, keďže do administratívneho spisu, nachádzajúceho sa na súde, boli po rozhodnutí žalovaného vložené ďalšie listiny - príloha č. 79 zo dňa 18. mája 2021. Sťažovateľka pritom až do doručenia administratívneho spisu správneho súdu nemohla vedieť, že doň žalovaný pridával listiny.

34. Obdobne je zo spisu zrejmé, že účtovníctvo žalobkyne/sťažovateľky nebolo až do 10. marca 2021 súčasťou spisu, keďže sa nachádzalo na Kriminálnom úrade finančnej správy. Vychádza preto otázka, na základe čoho žalovaný rozhodol, keď nemal k dispozícii podstatnú časť dôkazov, na ktoré sám odkazuje.

35. Podľa názoru sťažovateľky je nesprávny právny názor správneho súdu, že táto neunesla svoje dôkazné bremeno v daňovom konaní. Toto bremeno jej totiž zabránil uniesť práve žalovaný tým, že odmietol vykonať jej návrhy na vykonanie dokazovania. Nesprávny je aj právny názor správneho súdu, keď uznal zákonnosť postupu žalovaného, ktorý z iných konaní, v ktorých sťažovateľka nebola účastníčkou, preberal zápisnice z výsluchu svedkov a sťažovateľke nedal možnosť vypočuť týchto svedkov a ani navrhovať vlastných. Podľa názoru sťažovateľky bolo v predmetnej veci potrebné prednostne posúdiť zákonnosť dôkazov, na základe ktorých vydal žalovaný svoje rozhodnutie a až potom bolo možné posudzovať, či sťažovateľka uniesla svoje dôkazné bremeno.

36. Sťažovateľka zopakovala, že už v konaní pred správnym súdom namietala vykonanie výsluchu Mgr. Hložáckovej bez upovedomenia sťažovateľky, využitie zistení z písomných vyjadrení spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., telefonických dopytov na odberateľov sťažovateľky. Takéto procesné úkony nie sú podľa sťažovateľky prípustné a nie sú spôsobilým dôkazom. Podľa názoru sťažovateľky išlo o podstatné dôkazy, a preto mala právo na kontradiktórnosť pri ich realizovaní. Opak by znamenal, že žalovaný si môže sám určiť bez akýchkoľvek pravidiel, čo bude výsluch a čo iba výpoveď konateľa, resp. podanie vysvetlenia fyzickej osoby.

37. Sťažovateľka opätovne namietala aj nevykonanie jej návrhu na výsluch U.. Za účelom vykonania tohto dôkazu bolo možné využiť, v prípade jeho nedostupnosti, napr. inštitút predvedenia. Zdôraznila, že pokiaľ U. odmietol vypovedať pred orgánmi činnými v trestnom konaní, neznamená to, že by odmietol vypovedať aj v daňovom konaní. Motívy svedka nevypovedať môžu byť pred rôznymi orgánmi odlišné.

38. Čo sa týka § 24 ods. 4 Daňového poriadku, tento je podľa názoru sťažovateľky potrebné vykladať v kontexte § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku. Sťažovateľke bolo v predmetnej veci upreté právo klásť svedkom otázky (bez ohľadu na to, či boli vypočutí osobne alebo písomne) - akékoľvek otázky týkajúce sa vykonávanej daňovej kontroly. Tento postup považuje sťažovateľka za zásadné porušenie princípu kontradiktórnosti. S odkazom na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžf 28/2011, 6 Sžf 33/2012, 6 Sžf 32/2012, 6 Sžf 34/2012 a 3 Sžf 12/2012 (vo vzťahu k týmto rozhodnutiam sťažovateľka namietala aj odklonenie sa od ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu) sťažovateľka namietala, že ak sa má fyzická osoba v daňovom konaní vyjadriť k dôležitým okolnostiam týkajúcim sa iných osôb, ide o výsluch svedka. V tomto prípade výsluch Mgr. Holzákovej a ďalších svedkov bol realizovaný Kriminálnym úradom finančnej správy, nie správcom dane ani žalovaným. Sťažovateľka nebola účastníčkou žiadneho trestného konania. Preto v tomto smere mohli byť zápisnice z výsluchov v trestnom konaní použité len ako nepriamy dôkaz, ktorý mal správca dane v daňovom konaní riadne preveriť, a to formou osobného výsluchu za účasti žalobcu. Význam práva na verejné prerokovanie veci a práva klásť svedkom otázky akcentoval Ústavný súd Slovenskej republiky vo veciach sp. zn. III. ÚS 153/07 či IV. ÚS 607/2021 zo dňa 30. novembra 2021. Podľa názoru sťažovateľky je irelevantné, či správca dane nazve úkon miestne zisťovanie alebo telefonické preverovanie. Ak totiž kladie fyzickým osobám otázky, ide o výsluch svedka so všetkými súvisiacimi procesnými povinnosťami. Vyjadrenia Mgr. Hložákovy mali podľa názoru sťažovateľky nepochybne povahu výsluchu. Ak by išlo len o miestne zisťovanie, potom je použiteľné len v konaní, v ktorom bolo získané. Nemôže byť však použité vo vzťahu k tretiemu subjektu, ktorý sa miestneho zisťovania nezúčastnil.

39. Analógiou s trestným konaním sťažovateľka namieta, že v daňovom konaní (ako po vznesení obvinenia) mali byť zopakované dôkazy vykonané v iných konaniach, najmä výsluchy svedkov a sťažovateľke 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. Sťažovateľka vo vzťahu k významu svedeckej výpovede a k povinnosti svedka svedčiť poukázala na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 5 Obdo 51/2020 zo dňa 25. februára 2021.

40. Správny súd tiež podľa sťažovateľky postupoval nesprávne, ak sa vyjadroval k hodnoteniu dôkazov, aj keď sám žiadne dokazovanie nevykonával. 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.

41. Na záver dala sťažovateľka 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 sťažovateľky nie je dôvodné prerozdeľovať všetky už raz prerozdelené spisy keď nedochádza k zrušeniu senátov.

42. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľky nevyjadril.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

43. 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.

44. Kľúčovými právnymi otázkami v predmetnej veci boli vzájomne prepojené otázky, (i) či sťažovateľka (predloženými dôkazmi a relevantnými návrhmi na vykonanie dokazovania) uniesla dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu splnenia materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane, (ii) či správca dane a žalovaný vykonaným dokazovaním vzniesli relevantné pochybnosti o splnení materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane a (iii) či správca dane a žalovaný mohli vychádzať z vyjadrení svedkov zabezpečených inými orgánmi verejnej moci bez toho, aby týmto

svedkom mohla sťažovateľka klásť otázky. Sťažovateľka tiež namietala, že pred správnym súdom došlo k bezdôvodnému odňatiu jej veci zákonnému sudcovi a jej náhodnému prerozdeleniu.

IV.1.

K dôkaznému bremenu v daňovom konaní, pochybnostiam správcu dane a žalovaného a návrhom sťažovateľky na vykonanie dokazovania

45. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2018 (v čase uskutočnenia sporných zdaniteľných obchodov) právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

46. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2018 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 a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

47. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2018 právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

48. V súvislosti s nastolenými právnymi otázkami dáva kasačný súd do pozornosti, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnych podmienok priznania daňových oprávnení, (ii) formálnych podmienok priznania práva daňových oprávnení, (iii) odopretím nároku na daňové oprávnenia z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na daňové oprávnenia z dôvodu zneužitia práva.

49. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokujúci si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica“), § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ale aj rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) Smernice, § 51 ods. 1 zákona o DPH, či rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 29; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

50. Slovenská republika je jednou z krajín, ktoré si uplatňujú výnimku podľa čl. 287 Smernice, v kontexte ktorej niektoré zo zdaniteľných osôb podľa čl. 9 ods. 1 Smernice oslobodzuje od dane z pridanej hodnoty (§ 4 zákona o DPH). Preto sa hmotnoprávna podmienka preukázania statusu dodávateľa ako zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) Smernice mení na požiadavku preukázania statusu dodávateľa ako platiteľa dane (§ 4 zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2018). Platiteľom dane je pritom osoba registrovaná pre daň z pridanej hodnoty. Podmienka dodania tovaru/služby platiteľom dane ako podmienka priznania práva na odpočet dane je pritom zrejماً aj z § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2018.

51. Kasačný súd dáva do pozornosti, že hmotnoprávne podmienky priznania práva na odpočítanie dane sú viazané na dodanie tovaru/poskytnutie služby (čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 167 a čl. 63 Smernice, alternatívne § 49 ods. 1 a 2 v spojení s § 2 ods. 1 písm. a) a b) a § 8 a § 9 zákona o DPH). Z tohto dôvodu je právo na odpočítanie dane podmienené dôkazom o skutočnom/faktickom uskutočnení obchodu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci W. sp. z o.o., C-114/22 zo dňa 25. mája 2023, bod 31). Obchod, ktorého obsahom nie je reálne dodanie tovaru/poskytnutie služby, teda obchod bez materiálnej podstaty, sa považuje za tzv. simulovaný/fiktívny obchod. Simulované/fiktívne obchodné transakcie podľa európskeho práva nemôžu založiť právo na odpočítanie dane (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci EN.SA. srl, C-712/17 zo dňa 8. mája 2019, body 24 a 25). Dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu uskutočnenia obchodu - reálneho dodania tovaru či poskytnutiu služby pritom ťaží práve daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej

únie vo veci Lucrețiu Hadrian Vădan, C-664/16 zo dňa 21. novembra 2018, bod 44, vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 29 a iné).

52. Vychádzajúc z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie členské štáty Európskej únie sú oprávnené vnútroštátnym právom uložiť daňovým subjektom aj iné povinnosti, ako tie, ktoré ustanovuje Smernica, za účelom riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom. Takéto opatrenia však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie určených cieľov a ich limitom je prísny zákaz uplatňovania takých opatrení, ktoré systematicky spochybňujú právo na odpočítanie DPH a princíp neutrality DPH ako taký (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 32; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 44; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, body 55 - 57, vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 28).

53. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

54. 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 pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

55. 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.

56. Lhká zneužiteľnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok daňových oprávnení práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť daňové oprávnenie uznané (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

57. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného

súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, publikované v ZNaUÚS pod č. 71/2017).

58. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie daňového oprávnenia (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022, sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022).

59. Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo, aj v prospech daňového subjektu (§ 3 ods. 1 a 3 Daňového poriadku).

60. Je potrebné dodať, že „určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získavať dôkazy o tom, že bol uskutočnený“ (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31. mája 2018, bod 77).

61. V súvislosti s obchodnými prípadmi sťažovateľky so spoločnosťami Adept School, s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. správny súd uzavrel, že orgány finančnej správy spochybnili hmotnoprávnu podmienku práva na odpočítanie dane - dodanie tovarov a služieb osobou s postavením platiteľa dane. Je tomu tak preto, že dodanie služieb od spoločností Adept School, s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. bolo spochybnené a iný dodávateľ nebol zistený. Kasačný súd takýto právny záver správneho súdu, vychádzajúci z vykonaného dokazovania, prvostupňového rozhodnutia a rozhodnutia žalovaného, nepovažuje za excesívny.

62. Vo vzťahu k deklaroványm dodaniam od spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. považoval správny súd za kľúčové zistenia správcu dane, že medzi vystavenými faktúrami spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. sa nenachádzali faktúry pre sťažovateľku, spoločnosť AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. neevidovala uhradené faktúry a pohľadávky voči sťažovateľke vo svojom účtovníctve, celkový vzhľad faktúr dodávateľskej spoločnosti bol iný, ako vzhľad faktúr, ktoré predložila sťažovateľka a účty, na ktoré boli realizované úhrady, nevlastnila spoločnosť AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., ale ich disponentom bol U.. K formálnym pochybnostiam týkajúcim sa vzhľadu a skutočností uvedených na faktúrach pristúpila tiež skutočnosť, že konatelia spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. pri otázkach na sťažovateľku uviedli, že u nej nakupovali stavebný materiál, avšak dodávanie služieb a tovarov jej popreli .

63. Kasačný súd v zhode so správnym súdom konštatuje, že vyššie uvedené zistenia predstavujú dôvodné pochybnosti o tom, že spoločnosť AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. dodala sťažovateľke deklarované služby a tovary. Na sťažovateľku preto bolo prenesené dôkazné bremeno vo vzťahu k vyvráteniu vznesených pochybností. Toto dôkazné bremeno sťažovateľka neustála a relevantné dôkazy a dôkazné návrhy na vyvrátenie pochybností zistených správcovi dane a žalovaným, zarámčovaných správnym súdom, neprodukovala.

64. Pokiaľ ide o navrhovaný výsluch U. v tejto časti ho kasačný súd nepovažoval za nevyhnutný. Totiž okrem skutočnosti, že konatelia spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. pri otázkach na sťažovateľku popreli uskutočnenie zdanielných plnení, predložili tiež čestné vyhlásenie U., že relevantné účtovníctvo spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. už nemôže predložiť, keďže bolo zničené vytopením. U. tak nemohol disponovať dokladmi a preukázateľnými informáciami v rozsahu, aby vyvrátil tvrdenia konateľov spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. o neuskutočnení deklarovanych obchodov so sťažovateľkou.

65. Vo vzťahu k obchodom sťažovateľky so spoločnosťou AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. sťažovateľka v správnej žalobe a v kasačnej sťažnosti v podstatnom namietala len to, že výsluch konateľov tejto spoločnosti - Jozefa Ballaya a Milana Staníka - bol vykonaný bez jej prítomnosti a možnosti klásť svedkom otázky. V tomto smere kasačný súd, v zhode so správnym súdom, poukazuje na skutočnosť, že konatelia spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. neboli vypočutí ako svedkovia v daňovom konaní, ale podali vysvetlenie v súvislosti s trestnoprávnym postupom pred Kriminálnym úradom finančnej správy (zápisnice o podaní vysvetlenia č. p. 392418/2019 zo dňa 4. júla 2019, č. p. 393165/2019 zo dňa 4. júla

2019, č. p. 406049/2019 zo dňa 11. júla 2019, č. p. 406045/2019 zo dňa 11. júla 2019). Kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti konštatoval, že (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/26/2020 zo dňa 31. januára 2024, bod 111) „ako dôkaz v daňovom konaní 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 (§ 24 ods. 4 Daňového poriadku). V daňovom konaní tak možno využívať aj dôkazy získané v iných daňových či odlišných konaniach alebo v prebiehajúcich trestných konaniach, ktorých účastníkom nevyhnutne nebol daňový subjekt - žalobkyňa (mutatis mutandis rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci WebMindLicenses Kft., C-419/14 zo dňa 17. decembra 2015, bod 90).“ V predmetnej veci tak nešlo o vykonanie neprípustného výsluchu svedkov bez upovedomenia sťažovateľky podľa Daňového poriadku, ale o zákonné použitie dôkazov z iných konaní v daňovej veci sťažovateľky. Pokiaľ osobitné predpisy v iných konaniach negarantovali sťažovateľke právo na účasť pri takomto procesnom úkone či právo klásť pri procesnom úkone otázku, nemožno v tomto smere bez ďalšieho vidieť nezákonnosť získaného dôkazu.

66. Na druhej strane však kasačný súd dáva do pozornosti, že aj používanie dôkazov z iných odlišných (vrátane trestných) konaní má svoje limity. Ako už kasačný súd tiež uviedol vo svojej rozhodovacej činnosti (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/26/2020 zo dňa 31. mája 2024, body 112 a 113) „(i) dotknutá osoba má právo byť oboznámená s dôkazmi, ktoré sa voči nej použijú a má právo sa k nim účinne vyjadriť, (ii) na žiadosť má tiež dotknutá osoba právo sa oboznámiť v celosti s dôkazmi získanými v súvisiacich konaniach, na ktorých správca dane plánuje založiť svoje rozhodnutie (ak nie sú dané dôvody pre obmedzenie tohto prístupu) a (iii) orgány konajúce v hlavnom konaní (poľažmo súd) musia mať možnosť overiť zákonnosť získania a použitia takýchto dôkazov z iných konaní ako aj prípadných zistení v správnych rozhodnutiach vydaných proti dodávateľom daňového subjektu a kľúčových pre rozhodnutie veci daňového subjektu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Glencore Agriculture Hungary Kft., C-189/18 zo dňa 19. októbra 2019)... Kasačný súd dáva do pozornosti, že aj dôkaz získaný z iného konania, má stále povahu dôkazu, ktorý aj z hľadiska svojho obsahu podlieha hodnoteniu dôkazov (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku). Hoci je hodnotenie dôkazov primárne na úvahe správcu dane a sťažovateľa, aj títo sa musia pri hodnotení dôkazov vyvarovať svojvôle (bod 79 tohto rozsudku).“ Nemožnosť klásť osobe otázky pri výkone zabezpečeného dôkazu bude nepochybne jednou zo skutočností, ktoré majú mať vplyv na posudzovanie výpovednej hodnoty zabezpečeného dôkazu a je úlohou daňových orgánov posúdiť, či vzhľadom na túto skutočnosť, je potrebné jeho vykonanie aj v daňovom konaní.

67. Kasačný súd v tejto veci považoval závery orgánov finančnej správy a správneho súdu, vychádzajúce z použitých vysvetlení konateľov spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., za udržateľné, a to vzhľadom na okolnosti posudzovaného prípadu, že (i) konatelia spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. boli v odlišnom konaní vyslovene dopytovaní na obchody so sťažovateľkou a tieto popreli (výpovedná hodnota vyjadrenia vo vzťahu k obchodom sťažovateľky) a (ii) sťažovateľka v daňovom konaní neprodukovala návrh na opätovné vypočutie konateľov spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. ako svedkov v daňovom konaní za jej prítomnosti (s možnosťou klásť otázky) a v tomto smere nepredložila ani žalobnú či sťažnostnú argumentáciu. V správnej žalobe a v kasačnej sťažnosti namietala len procesnú nepoužiteľnosť zápisníc o podaní vysvetlenia č. p. 392418/2019 zo dňa 4. júla 2019, č. p. 393165/2019 zo dňa 4. júla 2019, č. p. 406049/2019 zo dňa 11. júla 2019, č. p. 406045/2019 zo dňa 11. júla 2019 pre jej neprítomnosť pri vyjadrení konateľov spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. a nemožnosť klásť otázky, čo však samo osebe nie je dôvodom na vyslovenie nezákonnosti záverov daňových orgánov (bod 65 tohto rozsudku).

68. Kasačný súd sa však nestotožňuje so závermi správneho súdu týkajúcimi sa posúdenia deklarovaneho dodania od spoločnosti Adept School, s.r.o. Kasačný súd na jednej strane nespochybňuje správnym súdom akcentované formálne zistenia a pochybnosti správcu dane, týkajúce sa vzhľadu faktúr, ich číselného radu (odlišné na iných faktúrach od spoločnosti Adept School, s.r.o. a na tých, ktoré predložila sťažovateľka) a skutočnosti, že úhrady boli pripísané na účet, ktorého vlastníkom bol U.. Na druhej strane však podľa kasačného súdu nie je možné posúdiť ako zákonné závery daňových orgánov o nerealizovaní deklarovaneých služieb, ak sú postavené len na týchto formálnych pochybnostiach a na akcentovanej vysokej cene plnenia. Totiž na rozdiel od obchodného prípadu sťažovateľky so spoločnosťou AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., v prípade obchodov sťažovateľky so spoločnosťou Adept School, s.r.o. sa správcovi dane nepodarilo relevantne spochybniť, že spoločnosť Adept School, s.r.o. sa nezúčastnila deklarovaneho obchodu.

69. Kasačný súd si je vedomý skutočnosti, že správca dane z inej daňovej kontroly získal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 102308225/2019 zo dňa 7. októbra 2019 a od Kriminálneho úradu finančnej

správy tiež zápisnicu o podaní vysvetlenia č. p. 414798/2019 zo dňa 17. júla 2019, pri ktorých sa vyjadrovala konateľka spoločnosti Adept School, s.r.o. Aj podľa názoru kasačného súdu ide o procesne použiteľný dôkaz a skutočnosť, že v iných konaniach nebolo umožnené klásť sťažovateľke konateľke spoločnosti Adept School, s.r.o., otázky ešte neznamená, že ide bez ďalšieho o nezákonný dôkaz. Osobitne vtedy, ak sťažovateľka nenavrhol jej výsluch ako svedkyne v daňovom konaní a v tomto smere neformulovala ani žalobnú a ani sťažnostnú námietku (bod 65 a 66 tohto rozsudku). Kasačný súd však má výhrady vo vzťahu k hodnoteniu týchto dôkazov zo strany orgánov finančnej správy a správneho súdu. Konateľka spoločnosti Adept School, s.r.o. totiž nebola v iných konaniach konfrontovaná s otázkou, či obchodovala so sťažovateľkou a ani s faktúrami, ktoré predložila sťažovateľka. Vyjadrovala sa len vo všeobecnosti k povahe svojej podnikateľskej činnosti, ktorá mala spočívať v poskytovaní výučby anglického jazyka. Takúto výpoveď možno považovať len za nepriamy dôkaz a nemožno ju posudzovať tak, že ide o popretie obchodov sťažovateľky so spoločnosťou Adept School, s.r.o.

70. Za tohto stavu, keď spoločnosť Adept School, s.r.o. priamo nepoprela obchody so sťažovateľkou, jej konateľka v daňovom konaní ani nebola vypočutá ako svedok a ďalšie dôkazy zabezpečené správcom dane a žalovaným tiež len nepriamo spochybňujú tvrdenia sťažovateľky (formálne vady účtovných dokladov vo vzájomnom porovnaní), bol podľa názoru kasačného súdu relevantný dôkazný návrh sťažovateľky spočívajúci vo svedeckej výpovedi U. U.k totiž predstavoval osobu, ktorú aj sťažovateľka od počiatku označovala za osobu, ktorá sprostredkovala obchody so spoločnosťou Adept School, s.r.o. a aj z vyjadrení konateľky spoločnosti Adept School, s.r.o. vyplýva, že malo ísť o osobu, s ktorou mala spoločnosť Adept School, s.r.o. v rôznych obdobiach spolupracovať ako s účtovníkom. Navyše U. X. je tiež osobou, na ktorú bola vedená licencia k programu, z ktorého boli vystavené sporné faktúry a tiež osoba, ktorá bola vlastníkom účtu, na ktorý mali byť realizované platby za dodávky spoločnosti Adept School, s.r.o.

71. Podľa názoru kasačného súdu neobstojí argumentácia správneho súdu, že U. nebolo potrebné vypočuť, keďže pred Kriminálnym úradom Finančnej správy nepodal vysvetlenie z dôvodu, že by sebe alebo svojim blízkym mohol privodiť nebezpečenstvo trestného stíhania. Kasačný súd zdôrazňuje, že odmietnutie podania výpovede v trestnom konaní (s ohľadom na jeho zásadné dopady na dotknutú osobu) ešte neznamená, že svedok odmietne podať výpoveď v akomkoľvek inom konaní (vrátane daňového). Polemika správneho súdu o tom, či by U. využil alebo nevyužil právo odmietnuť výpoveď v daňovom konaní, je nateraz nepodloženou špekuláciou, ktorá nemá žiadnu oporu v administratívnom spise. Rovnaké závery platia aj k argumentácii správneho súdu, že U. sa nedostavil pred správca dane v súvislosti s postavením konateľa inej spoločnosti, ktorá s predmetným zdaňovacím obdobím nesúvisí.

72. S ohľadom na vyššie uvedené kasačný súd zastáva názor, že správca dane a žalovaný vo vzťahu k obchodom sťažovateľky so spoločnosťou Adept School, s.r.o. formulovali len nepriame a všeobecné pochybnosti. Sťažovateľka v tomto smere v daňovom konaní navrhla relevantný dôkaz, ktorý sa priamo týkal formulovaných pochybností - výsluch U.. Správca dane a žalovaný však tento relevantný dôkazný návrh odmietli vykonať bez racionálneho odôvodnenia, čím znemožnili sťažovateľke uniesť v daňovom konaní jej dôkazné bremeno. V tomto smere preto správca dane a žalovaný, rovnako ako správny súd aprobujúci napadnutým rozsudkom ich závery, vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci.

IV.2.

K ďalším procesným námietkam sťažovateľky

73. Pokiaľ sťažovateľka v predmetnej veci namietala, že v dôsledku dodatku č. 4 k rozvrhu práce správneho súdu na rok 2024 došlo k porušeniu jej práva na zákonného sudcu, kasačný súd sa s touto námietkou nestotožnil.

74. Podľa § 51 ods. 4 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o súdoch“) ak odsek 5 neustanovuje inak, náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených ministerstvom sa podľa rozvrhu práce alebo jeho zmeny prerozdeľujú už pridelené veci aj v prípade

a) dlhodobej šesť týždňov presahujúcej neprítomnosti zákonného sudcu, ktorému bola vec pridelená,
b) 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 prerozdeľí do iného senátu, kde sa zaraďuje sudca spravodajca tak, aby prerozdeľením veci bola zabezpečená rovnomerná zaťaženosť senátov na súde,

c) výraznej nerovnomernosti zaťaženosť sudcov a

d) ak bol zákonný sudca, ktorému bola vec pridelená, z konania a rozhodovania vo veci vylúčený.

75. Kasačný súd dáva do pozornosti, že dodatkom č. 4 k rozvrhu práce správneho súdu na rok 2024 predsedníčka správneho súdu riešila situáciu, keď na správny súd nastúpili noví sudcovia a v dôsledku obsadenia miest novými predsedami senátov boli vytvorené nové senáty. V prípade zmeny v

zložení senátov zákonodarca ponecháva na rozhodnutí predsedu súdu, či veci ponechá v pôvodnom senáte alebo ich prerozdelení do senátu, kde sa zaraďuje sudca spravodajca (§ 51 ods. 4 písm. b) zákona o súdoch). V predmetnej veci predsedníčka správneho súdu dodatkom č. 4 k rozvrhu práce správneho súdu na rok 2024 rozhodla, že predmetné veci zostanú v pôvodných senátoch. Vytvorením dvoch nových senátov bez akýchkoľvek pridelených vecí však na správnom súde vznikla situácia nerovnomernej zaťažnosti sudcov, ktorú zákonodarca umožňuje riešiť náhodným prerozdelením spisov (§ 51 ods. 4 písm. c) zákona o súdoch). Z tohto dôvodu predmetným opatrením došlo tiež k náhodnému prerozdeleniu vecí všetkých zvyšných senátov pre dva novovzniknuté senáty.

76. Kasačný súd zvolený spôsob prerozdelenia spisov považuje za manažérske rozhodnutie a zodpovednosť predsedníčky správneho súdu, ktoré je kryté zákonnými dôvodmi pre náhodné prerozdelenie vecí podľa § 51 ods. 4 písm. b) a c) zákona o súdoch. Nemožno preto konštatovať, že by v predmetnej veci došlo prerozdelením spisov v dôsledku dodatku č. 4 k rozvrhu práce správneho súdu na rok 2024 k porušeniu práva na zákonného sudcu sťažovateľky. Prerozdelenie vecí okrem toho, že bolo realizované v súlade so zákonom a rozvrhom práce, bolo tiež realizované prostredníctvom náhodného výberu pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených ministerstvom. Teda spôsobom, ktorý vylučuje úvahy o prípadnom účelovom prideľovaní spisov senátom alebo konkrétnym sudcom na správnom súde. Zjednocujúce rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. PLz. ÚS 2/2015 zo dňa 18. marca 2015 sa na predmetnú vec neaplikuje, keďže sa týkalo výkladu odlišného znenia právnej úpravy - § 51 ods. 4 zákona o súdoch v znení účinnom do 30. novembra 2014, pričom jeho závery sú už premietnuté aj v aktuálnom zákonom znení § 51 ods. 4 písm. b) zákona o súdoch.

77. Navyše je potrebné dodať, že aj po prerozdelení bola táto vec sťažovateľky opätovne pridelená senátu 1S správneho súdu, hoci v zmenenom zložení (JUDr. Michal Davala, PhD., LL.M., už nebol členom senátu 1S a touto sa stala Mgr. Simona Košičová).

78. Pokiaľ sťažovateľka namietala, že správny súd sa nevysporiadal s jej novou argumentáciou, kasačný súd uznáva, že pokiaľ po doručení administratívneho spisu do súdneho konania vyplynuli nové skutočnosti, ktoré neboli dané v čase vydania rozhodnutia žalovaného, voči ktorému sťažovateľka podala žalobu, nebolo porušením zásady koncentrácie konania, keď tieto okolnosti sťažovateľka namietala až v neskorších podaniach.

79. Kasačný súd však na druhej strane dáva do pozornosti, že už notoriou v rámci práva na spravodlivý proces je, že 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.

80. 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 (a o ktoré opreli svoje rozhodnutia aj správny a kasačný súd), boli súčasťou administratívneho spisu už pred vydaním napadnutého rozhodnutia a sťažovateľka mala možnosť sa k nim vyjadriť. Sťažovateľka napokon ani neoznačila konkrétny dôkaz, ktorý by vyplýval výlučne z dodatočne zažurnalizovanej prílohy a ku ktorému sa nemala možnosť v priebehu administratívneho konania vyjadriť. Kasačný súd v tomto kontexte poukazuje na to, nie je jeho úlohou, aby nahrádzal činnosť sťažovateľky a sám dohľadával, ku ktorému dôkazu sa nemala možnosť vyjadriť a pod.

81. Preto sa síce kasačný súd stotožnil s tým, že dodatočne vznesené námietky sťažovateľky boli procesne prípustné, avšak po preskúmaní podstaty týchto námietok a po zohľadnení nízkej miery ich konkrétnosti dospel k záveru, že tieto nepredstavovali podstatné námietky v konaní, ktoré by mali vplyv na správnosť výroku rozhodnutia žalovaného a vyžadovali si explicitnú odpoveď správneho súdu.

82. Rovnako nedôvodná bola námietka sťažovateľky, že správny súd len fakticky opísal odôvodnenie iného rozsudku vo veci sťažovateľky (rozsudku správneho súdu č. k. NR-11S 137/2021-125 zo dňa 18. júna 2024). 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 v obdobných veciach sťažovateľky vydal ten istý senát správneho súdu a v ten istý deň. V takomto postupe nemožno vidieť nesprávny procesný postup.

V.

Záver

83. 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 U. 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 sťažovateľky 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.

84. V ďalšom konaní budú orgány finančnej správy postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie (najmä body 68 až 72 tohto rozsudku), vykonajú výsluch U. a s ohľadom na jeho výsledky zväžia prípadné ďalšie dôkazné návrhy sťažovateľky. 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).

85. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnej žalobkyni/sťažovateľke 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).

86. 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.