

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/41/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200522
Dátum vydania rozhodnutia: 21. 05. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Prof. JUDr. Peter Potásch
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:4021200522.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a JUDr. Vlastimila Pavlikovského, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): marand plus, s.r.o., so sídlom Levická 7, 949 01 Nitra, IČO: 47 617 292, právne zastúpený: Advokátska kancelária CIMRÁK s.r.o., so sídlom Štefánikova 7, 949 01 Nitra, IČO: 36 868 876, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 100439705/2021 zo dňa 15.03.2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Správneho súdu v Bratislave č. k. NR-11S/128/2021 - 141 zo dňa 31. júla 2024, takto

rozhodol:

- I. Rozsudok Správneho súdu v Bratislave č. k. NR-11S/128/2021 - 141 zo dňa 31. júla 2024 sa mení tak, že rozhodnutie žalovaného číslo: 100439705/2021 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. Priebeh administratívneho konania a správneho súdneho konania

1. Daňový úrad Nitra (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím číslo: 101579682/2020 zo dňa 14.10.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) v sume 4.892,00 eur za zdaňovacie obdobie október 2017.

2. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2017 z faktúr vystavených spoločnosťami:

- Salanci - LMS s.r.o. (služby: preprava a vykládka),
- Žalobcom predložené faktúry boli vystavené v účtovnom programe spoločnosti MRP-Company, spol. s r.o. s číslom licencie YPFM100066, resp. YPFEM1700086, ktorý bol používaný na základe požiadavky a so súhlasom konateľa spoločnosti Salanci - LMS s.r.o., avšak predmetné faktúry neboli vystavené pre žalobcu ako odberateľa.
- Licencie k účtovnému programu MRP-Company, spol. s r.o. boli vydané H.. X. Y., resp. spoločnosti KOVOSPOL Y., s.r.o., ktorej jediným konateľom bol H.. X. Y..
- Účtovanie a evidovanie vystavených faktúr spoločnosťou Salanci - LMS s.r.o. nebolo možné preveriť z dôvodu, že účtovníctvo viedol H.. X. Y., ktorý odmietol účtovníctvo vydať konateľovi spoločnosti Salanci - LMS s.r.o.
- Na prvý pohľad bol vzhľad faktúr predložený spoločnosťou Salanci - LMS s.r.o. rovnaký ako vzhľad faktúr, ktorými disponoval žalobca. Podstatné odlišnosti boli v poradovom čísle faktúry, v množstve, druhu a rozsahu dodanej služby.

- Čísla bankových účtov uvedených na faktúrach nepatria spoločnosti Salanci - LMS s.r.o.
 - Faktúry obsahovali všeobecné pomenovanie predmetu a nespĺňali požiadavky v zmysle § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH.
 - Z vyjadrenia konateľa bolo zistené, že predmetom činnosti spoločnosti bola výlučne kovovýroba, výroba kontajnerov za účelom ich predaja, t. j. predmet faktúr, ktorý bol uvedený na faktúrach (preprava + vykládka stavebného materiálu) predložených žalobcom spoločnosť Salanci - LMS s.r.o. nevykonávala a nefakturovala.
 - Z účtu žalobcu boli prevedené sumy ako úhrada za jednotlivé faktúry pre dodávateľa Salanci - LMS s.r.o. na bankové účty, ktoré nevlastnila spoločnosť Salanci - LMS s.r.o. a ktorými disponoval H.. X. Y. a V. O. U..
 - Vzhľadom na skutočnosti zistené správcom dane nebolo preukázané dodanie služieb dodávateľom spoločnosťou Salanci LMS s.r.o. žalobcovi.
 - Adept School s.r.o. (služby: správa servera, administrácia webových stránok, správa sociálnych sietí, správa servera Pohoda SQL, správa kamerového systému, správa a údržba počítačov a tlačiarň, školenie AJ, školenie NJ)
 - Spoločnosť Adept School s.r.o. používala iný číselný rad na označovanie vystavených faktúr, medzi vystavenými faktúrami za kontrolované obdobie sa nenachádzali faktúry vystavené pre žalobcu.
 - Spoločnosť ADEPT School s.r.o. vykonávala výučbu anglického jazyka, nemala zamestnancov a činnosť vykonávala v prenajatých priestoroch.
 - Vyhotovené dodávateľské faktúry na obchodné meno Adept School s.r.o. neodrážali skutkový stav, celkový vzhľad faktúr predložený žalobcom bol iný ako vzhľad faktúr vystavených spoločnosťou Adept School, s.r.o.
 - Prevedené sumy z účtu žalobcu označené v účtovníctve variabilnými symbolmi a účtované ako úhrada za faktúry spoločnosti Adept School s.r.o. boli pripísané na účty, ktorými disponoval H.. X. Y..
 - Žalobca v prípade faktúr od spoločnosti Adept School s.r.o. nepredložil dostatočné dôkazy, že odpočítanie dane z prijatých faktúr sa uskutočnilo v súvislosti s uskutočnenými zdaniteľnými obchodmi žalobcu a nepreukázal, že došlo k dodaniu služieb spôsobom a v rozsahu uvedenom na faktúrach.
 - Dodanie zdaniteľných plnení dodávateľom Adept School s.r.o. žalobcovi nebolo preukázané, nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), a tým ani právo na odpočítanie dane u žalobcu v zmysle § 40 zákona o DPH.
 - Componet APE, s.r.o., v likvidácii, - pôvodné obchodné meno od 22.05.2010 do 23.01.2020 AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. (služby: administratívne práce, upratovanie skladov a plochy; upratovanie kancelárie, predajne, preprava tovaru a vykládka)
 - Predložené faktúry boli vytvorené v inom účtovnom programe, ako vystavovala faktúry táto spoločnosť, faktúry sa nezhodovali vizuálne so žalobcom predloženými faktúrami.
 - Podľa vyjadrení konateľov spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. žalobcu poznajú iba ako dodávateľa stavebného materiálu, ktorý im dodával tovar na výstavbu autoservisu v Lužiankach.
 - Prevedené sumy z účtu žalobcu označené v účtovníctve variabilnými symbolmi a účtované ako úhrada za faktúry spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o boli pripísané na bankové účty, ktorými disponoval H.. X. Y..
 - Evidovanie a účtovanie vystavených faktúr spoločnosťou AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. nebolo možné preveriť z dôvodu, že v zmysle čestného vyhlásenia H.. X. Y., ako osoby zodpovednej za vedenie účtovníctva v kontrolovanom zdaňovacom období, bolo účtovníctvo zničené vytopením.
3. Žalovaný rozhodnutím číslo: 100439705/2021 zo dňa 15.03.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil.
4. Správny súd v Bratislave (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. NR- 11S/128/2021 - 141 zo dňa 31. júla 2024 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania napadnutého rozhodnutia.
5. Správny súd stotožniac sa s právnym názorom vo veci tých istých účastníkov konania vysloveným v uvedených skorších rozsudkoch, týmto podľa ustanovenia § 140 SSP poukázal na skorší rozsudok správneho súdu sp. zn. NR-11S/118/2021 zo dňa 25.04.2024 a v uviedol podstatnú časť jeho odôvodnenia. Podotkol, že určitá odlišnosť jednotlivých zdaňovacích období spočíva v tom, že v predmetnom zdaňovacom období boli predložené a správcom dane spochybnené faktúry iba troch dodávateľov, a to Salanci - LMS s.r.o., Adept School s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.
6. Podľa správneho súdu, správca dane vlastným šetrením zistil také objektívne skutočnosti, na základe ktorých mal dôvodnú pochybnosť o reálnom uskutočnení deklarovaných plnení, ktoré žalobca

neodstránil. Žalobca bol preukázateľne opakovane vyzývaný na predloženie dokladov na preukázanie svojich tvrdení deklarovaných na faktúrach a na vysvetlenia. V písomnom oznámení o kontrolných zisteniach a aj v protokole správca dane podrobne špecifikoval nepresnosti a nezhody, ktoré zistil, najmä vyplývajúce z faktúr predkladaných žalobcom v porovnaní s faktúrami získanými od subjektov označovaných žalobcom za dodávateľov (ENVIRO, s.r.o., Salanci - LMS s.r.o., Adept School s.r.o., AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.) ako aj nezhody vyplývajúce z vyjadrení Ing. Lubomíra Salanciho zo spoločnosti Salanci - LMS s.r.o., Jozefa Ballaya a Milana Staníka zo spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. a Mgr. Márie Hložákovej zo spoločnosti Adept School s.r.o. v porovnaní s obsahom faktúr predložených žalobcom, informácií získaných prostredníctvom Kriminálneho úradu finančnej správy (ďalej aj „KÚFS“), či informácií získaných z daňovej kontroly vykonanej v spoločnosti Adept School s.r.o. Spolu s protokolom zaslal správca dane žalobcovi výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam v protokole, ku ktorému sa žalobca vyjadril až po lehote a ani relevantné dôkazy nedoložil. Žalobca teda ani dodatočne ďalšími dôkazmi neodstránil pochybnosti správcu dane.

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

8. Námietku žalobcu o nevyučutí H. Y. ako svedka ohľadom jeho vedenia účtovníctva v spoločnosti Adept School s.r.o. vyhodnotil správny súd tiež ako nedôvodnú. Správca dane oboznámil žalobcu so zisteniami týkajúcimi sa dodávateľov žalobcu vo vyššie uvedenej výzve zo dňa 01. júla 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 vylučkom tejto osoby, a to aj vzhľadom na absenciu možnosti overenia prípadných tvrdení p. Y. 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. Podľa správneho súdu, 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. Tiež poukázal na to, že z administratívneho spisu vyplýva, že p. Y. využil právo nepodať vysvetlenie už pred KÚFS z dôvodu, že by si mohol privodiť nebezpečenstvo trestného stíhania, ako aj tá skutočnosť, že p. Y. 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 vylučku ako pochybenie daňových orgánov.

9. Pokiaľ žalobca až po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby doplnil nové žalobné body (týkajúce sa neumožnenia žalobcovi nahliadnuť do celého spisového materiálu, doloženia ďalších dokladov či účtovníctva do administratívneho spisu), správny súd uviedol, že na tieto nemohol prihliadať.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

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

11. Nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku (§ 440 ods. 1 písm. f) SSP) videl sťažovateľ v tom, že správny súd doslova opísal odôvodnenie iného rozsudku a zamenil iba časové údaje, keď napadnutý rozsudok je totožný s rozsudkom Správneho súdu v Bratislave č. k. NR-11S/118/2021. Sťažovateľ nepopieral, že rozhodnutia žalovaného sú síce totožné (čo bol aj jeden z argumentov pre ich nepreskúmateľnosť) a argumentácia žalobcu bola rovnaká, nakoľko vychádzala z jednej žaloby, ktorú potom súd rozčlenil na viac ako 20 konaní. Je však toho názoru, že sa nejedná o totožný predmet konania, pretože individuálne rozhodnutie žalovaného sa týka konkrétneho obdobia a konkrétnych faktúr, právna argumentácia žalobcu sa však tiež vyvíjala a boli prednesené nové právne argumenty na podporu žaloby. Preto je toho názoru, že v tomto konaní zjavne nikto dôkazy nehodnotil. Zdôraznil, že bol

to súd, ktorý konanie rozdelil podľa jednotlivých rozhodnutí a sťažovateľ teda mal legitímne očakávanie, že tieto rozhodnutia bude posudzovať individuálne. Poukázal na odlišné znenie ustanovenia §140 SSP - na rozdiel od pôvodnej úpravy §250ja zákona č 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok, keď slovo „obdobný“ sa nahradilo slovom „totožný“ predmet konania, čo podľa sťažovateľa znamená úplne zhodný, ten istý, rovnaký, identický.

12. Pokiaľ správny súd v napadnutom rozsudku skonštatoval, že nemohol prihliadať na novú argumentáciu, ktorú žalobca predniesol prostredníctvom písomného vyjadrenia k replike žalovaného, sťažovateľ namietal, že podstatou tejto námietky bolo, že žalovaný neumožnil žalobcovi nahliadnúť do celého spisového materiálu - pretože po vydaní napadnutého rozhodnutia (zo dňa 15. 3. 2021) boli do administratívneho spisu doložené ďalšie doklady, a to najmä príloha č. 79 zo dňa 18.5.2021. Sťažovateľ teda namietal, že časť spisu nebola v čase vydania rozhodnutia o odvolaní zažurnalizovaná a nebolo mu umožnené sa k tejto časti dokazovania vyjadriť. Pokiaľ uvedené správny súd zadefinoval ako nový žalobný dôvod, sťažovateľ namietal, že až do doručenia administratívneho spisu do súdneho konania nemal odkiaľ vedieť, že spis žalovaného nebol kompletný a že neskôr boli do neho pridávané ďalšie listiny. Sťažovateľ je toho názoru, že správny súd nemôže poskytnúť právnu ochranu postupu žalovaného, keď preukázateľne nepredložil a ani nemal k dispozícii všetky podklady potrebné pre rozhodnutie a len ich dodatočne doplnil.

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

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

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

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

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

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

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

20. Sťažovateľ poukázal na to, že v otázke aspektov výsluchu svedka argumentoval viacerými rozhodnutiami kasačného súdu - sp. zn. 6Sžf/28/2011, 6Sžf/33/2012, 6Sžf/32/2021, 6Sžf/34/2012 alebo

3Sžf/12/2012. Správny súd sa s touto ustálenou rozhodovacou praxou v napadnutom rozhodnutí ale nezaoberal.

21. Nesprávne obsadenie súdu (§ 440 ods. 1 písm. e/ SSP) sťažovateľ odôvodňoval tým, že súdny spis bol pridelený náhodným výberom do senátu 4S v zložení JUDr. Lucie Tóth, Mgr. Milada Artnerová a JUDr. Mgr. Juraj Štorcel, PhD. Rozvrhom práce na rok 2024 v znení dodatku č. 4 boli všetky veci Správneho súdu v Bratislave nanovo prerozdelené - podľa sťažovateľa bez zákonného dôvodu. Týmto prerozdelením bol spis pridelený opäť senátu 4S ale už v zložení JUDr. Lucie Tóth, Mgr. Milada Artnerová a JUDr. Martin Hraboš. Sudkyňa spravodajkyňa bola podľa sťažovateľa až po tomto rozdelení určená Mgr. Artnerová. Sťažovateľ uviedol, že mu nie je zrejmé, prečo bol v pôvodnom zložení senátu aj JUDr. Štorcel, aj keď v inej veci bol nahradený (sp. zn. NR-11S/123/2021). Bez ohľadu na to je podľa sťažovateľa zjavné, že sa v rozpore so zjednocujúcim stanoviskom ústavného súdu sp. zn. PLz. ÚS 2/2015 sa menila osoba sudcu spravodajcu, v rozpore s pôvodným pridelením.

22. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III. Konanie na kasačnom súde

23. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší správny súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho právomoc a príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení a § 11 písm. h) SSP.

24. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

25. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas.

26. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

IV. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

27. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o súdoch“), zákonný sudca je sudca, ktorý vykonáva funkciu sudcu na príslušnom súde a bol určený v súlade so zákonom a s rozvrhom práce na konanie a rozhodovanie o prejednávanej veci. Ak súd rozhoduje v senáte, zákonnými sudcami sú všetci sudcovia určení podľa rozvrhu práce na konanie a rozhodovanie v senáte. Účastník konania alebo strana v konaní, v ktorom rozhoduje súd v senáte, nemá právo na vopred určeného sudcu spravodajcu. Zákonným sudcom je aj sudca určený podľa odseku 4.

28. Podľa § 3 ods. 4 zákona o súdoch, zmenu v osobe zákonného sudcu možno vykonať len v súlade so zákonom a s rozvrhom práce.

29. Podľa § 51 ods. 1 zákona o súdoch, ak tento zákon neustanovuje inak, veci určené podľa predmetu konania sa v súlade s rozvrhom práce prideliť jednotlivým senátom alebo samosudcom náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených ministerstvom tak, aby bola vylúčená možnosť ovplyvňovania pridelenia vecí. Súdny úradník sa prideliť veci podľa rozvrhu práce tak, aby sa zabezpečilo ich rovnomerné zaťaženie a riadny chod súdu.

30. Podľa § 51 ods. 2 zákona o súdoch, podmienka náhodného výberu podľa odseku 1 je splnená vtedy, ak sa má vec prideliť jednému z aspoň dvoch senátov, samosudcov alebo súdnych úradníkov.

28. Podľa § 51 ods. 4 zákona 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 týždňovej 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 prerozdelením veci bola zabezpečená rovnomerná zaťaženosť senátov na súde,

c) výraznej nerovnomernosti zaťaženia sudcov a

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

29. 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.

30. 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.

31. 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.

32. 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.

33. 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

K námietke nesprávne obsadeného senátu

34. Primárne považuje kasačný súd za potrebné upriamiť pozornosť na námietku nesprávne obsadeného senátu.

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

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

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

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

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

40. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že nie je možné zo spisu zistiť, či vec ostala pridelená rovnakému sudcovi spravodajcovi, uvedená námietka je nedôvodná. Z obsahu súdneho spisu (upozornenia na nečinnosť

súdu na č. I. 107, údaje na spisovom obale) vyplýva, že sudkyňou spravodajkyňou bola už pred prijatím Dodatku č. 4 k rozvrhu práce správneho súdu na rok 2024 Mgr. Milada Artnerová, t. j. nedošlo k zmene sudkyne spravodajkyne. Navyše, právny záver zjednocujúceho stanoviska ústavného súdu sp. zn. PLz. ÚS 2/2015 z 18. marca 2015 nekonštatuje v abstraktnej rovine, že iné prerozdelenie už pridelenej veci - t. j. také prerozdelenie, kedy sa mení sudca spravodajca - nie je ústavnoprávne akceptovateľné. Ústavný súd vo veci sp. zn. PLz. ÚS 2/2015 posudzoval dva protichodné výklady v konkrétnych veciach, kedy bol zachovaný sudca spravodajca a menil sa celý senát, t. j. nedospel k záveru, že by také prerozdelenie veci, pri ktorom dôjde nielen k zmene v zložení senátu, ale aj k zmene sudcu spravodajcu, bolo ústavne neakceptovateľné tak, ako to tvrdil sťažovateľ.

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

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

K námietke nesprávnej aplikácie § 140 SSP

43. Kasačný súd pri posudzovaní kasačných námietok sťažovateľa v druhom rade venoval pozornosť aplikácií § 140 SSP správny súdom na prejednávajúcu vec a dospel k záveru, že námietka sťažovateľa v tomto smere je nedôvodná. Je nutné podotknúť, že ustanovenie § 140 SSP predstavuje špeciálne ustanovenie vo vzťahu k všeobecnému ustanoveniu § 139 ods. 2 SSP, ktoré stanovuje základné požiadavky na písomné vyhotovenie rozsudku. To znamená, že jeho použitie je vyslovene viazané na dodržanie striktných zákonných podmienok.

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

45. Pokiaľ sťažovateľ zdôrazňoval jazykové znenie uvedenej normy a prízvukoval, že sa musí jednať o totožný predmet konania, v zmysle ustálenej rozhodovacej činnosti Ústavného súdu Slovenskej republiky, jazykový výklad môže predstavovať len prvotné priblíženie sa k obsahu právnej normy; na overenie správnosti či nesprávnosti výkladu, resp. na jeho doplnenie či spresnenie potom slúžia ostatné spomenuté interpretačné prístupy (II. ÚS 283/2017, III. ÚS 295/2017, IV. ÚS 92/2012, I. ÚS 351/2010, I. ÚS 306/2010).

46. K ustanoveniu § 140 SSP kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 117/2020 zo dňa 25. mája 2022, bod 55): „Sledujúc záujem na hospodárnosti súdneho konania zákonodarca v ustanovení § 140 SSP upravil výnimku z povinnosti správneho súdu v plnom rozsahu odôvodniť svoje rozhodnutie možnosťou použiť skrátenú formu odôvodnenia odkazom na už vydané predchádzajúce rozhodnutie správneho súdu. Zmyslom tohto ustanovenia je, aby pri opakujúcich sa totožných žalobách toho istého žalobcu správny súd nemusel opakovať identické dôvody rozhodnutia. Oba účely odôvodnenia rozhodnutia - či už dovnútra alebo navonok - sú už totiž naplnené predchádzajúcim rozhodnutím, ktoré má poskytovať náležité odpovede na všetky sporné otázky, ktoré mali byť riešené aj v odkazujúcom rozhodnutí. Z takéhoto poňatia následne vyplývajú podmienky pre uplatnenie skráteného odôvodnenia rozhodnutia súdu podľa § 140 SSP. Ide o (i) totožnosť žalobcu a (ii) totožnosť predmetu konania. O totožnosť (obdobnosť) predmetu konania pritom ide, ak sa obe súdne konania týkajú rovnakého právneho problému a vo svojej podstate sa formálne líšia „iba“ spisovou značkou (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžfk 68/2019 zo dňa 4. novembra 2020)."

47. Kasačný súd poukazujúc na vyššie uvedené úvahy konštatuje, že skrátenú formu odôvodnenia podľa § 140 SSP v zásade možno použiť vtedy, ak v prípade totožného žalobcu ide o obdobné veci vo vzťahu k svojmu predmetu a žalobným námietkam, nemusí ísť však o nevyhnutne identické súdne konania. Odlišnosti medzi vedenými súdnymi konaniami môžu byť v zásade len technického, teda pre vec nie významného, charakteru a odôvodnenie hlavného/odkazovaného rozsudku musí poskytovať odpovede na všetky relevantné námietky nastolené aj v odkazujúcej veci.

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 vznesená 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 H.. Y..

60. K výsluchu H.. Y. 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 zasielané H.. X. Y..

62. Z administratívneho spisu nepochybne vyplýva, že H.. X. Y. 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 viažucich sa k výpovedi tohto svedka pred iným orgánom - KÚFS, predpoklad správneho súdu a žalovaného o tom, že by k výsluchu uvedeného svedka nedošlo, je i napriek tomu len dedukciou, resp. prezumpciou, a to práve preto, že v skutočnosti nebol uvedený svedok v daňovej kontrole ani vo vyrubovacom

konaní na výsluch ani len predvolaný. Potrebu predvolania navrhnutého svedka však kasačný súd konštatuje zohľadňujúc špecifickosť dôkaznej situácie, resp. zistenia skutkového stavu v predmetnej veci. Správca dane k jednotlivým obchodom totiž použil síce zákonne získané vyjadrenia z iných konaní, resp. výpovede pred KÚFS, v nich však konatelia deklarovaných dodávateľov sťažovateľa neodpovedali na konkrétne otázky, či poskytli sťažovateľovi služby deklarované na sporných faktúrach, prípadne či so sťažovateľom spolupracovali. V predmetnej veci jedine Milan Staník a Jozef Ballay (konatelia spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., v rozhodnom období) odpovedali (aspoň) na otázku, či poznajú spoločnosť sťažovateľa, keď uviedli, že poznajú sťažovateľa ako spoločnosť, u ktorej spoločnosť AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., nakupovala stavebný materiál. Zároveň konatelia ostatných spoločností - Adept School s.r.o. a Salanci - LMS s.r.o. sa vyjadrili len vo všeobecnosti k predmetom svojich činností (t. j. že spoločnosť Adept School s.r.o. vykonávala výučbu anglického jazyka a spoločnosť Salanci - LMS s.r.o. sa zaoberala kovovýrobou, výrobou kontajnerov) bez toho, aby boli priamo dotazovaní na sťažovateľa a vykonávanie služieb v zmysle sťažovateľom predložených faktúr. Práve táto špecifickosť dôkaznej situácie, resp. zistenia skutkového stavu (v ktorej sa uvedená vec zásadne odlišuje napr. od rozsudkov Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/31/2024, 4Sfk/39/2024 a 3Sfk/46/2024) je skutočnosťou, prečo kasačný súd musel prisvedčiť sťažovateľovej námietke o nepredvolaní navrhnutého svedka Y. 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 H.. Y. 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 H.. Y. 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 Y. 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 Y. 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 nevykonal, 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 H.. Y.) 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 H.. Y. (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.

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

70. O trovách konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 SSP, keď sťažovateľ - vzhľadom na výrok tohto rozsudku - bol v konaní úspešný, a preto mu patrí náhrada trov konania pred správnym súdom, ako aj náhrada trov kasačného konania, o ktorých najvyšší správny súd rozhodol podľa § 467 ods. 2 SSP. O výške trov rozhodne správny súd samostatným rozhodnutím (§ 175 ods. 2 SSP).

71. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom kasačného súdu pomerom hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP a § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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