

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/27/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200513
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 06. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:4021200513.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. 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, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100437485/2021 zo dňa 15. marca 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Bratislave č. k. NR- 11S/119/2021- 112 zo dňa 28. augusta 2024, takto

rozhodol:

I. Rozsudok Správneho súdu v Bratislave č. k. NR- 11S/119/2021- 112 zo dňa 28. augusta 2024 sa mení tak, že rozhodnutie žalovaného číslo: 100437485/2021 zo dňa 15. marca 2021 sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Sťažovateľovi sa priznáva právo na náhradu trov konania.

odôvodnenie:

I. Konanie pred správnym súdom

1. Správny súd v Bratislave (ďalej aj „správny súd“) rozsudkom č. k. NR- 11S/119/2021- 112 zo dňa 28. augusta 2024 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100437485/2021 zo dňa 15. marca 2021 (ďalej ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra, pobočka Komárno (ďalej ako „správca dane“) č. 101583709/2020 zo dňa 15. októbra 2020 (ďalej ako „rozhodnutie správcu dane“), a ktorým bol podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) žalobcovi určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 890,- eur za zdaňovacie obdobie január 2017. O nároku na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 SSP tak, že žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

2. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že právo na odpočítanie dane je spojené so splnením a preukázaním viacerých hmotnoprávných (alebo formálnych) podmienok. K námietke žalobcu, že ho správca dane neprimerane zaťažil dôkazným bremenom bez splnenia si povinnosti opakovane ho vyzvať k súčinnosti a k vysvetleniu predložených dôkazov a na odstránenie pochybností uviedol, že je nedôvodná. Správny súd pritom vychádzal z toho, že vo všeobecnosti prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustálená rozhodovacou činnosťou vnútroštátnych súdov a judikatúrou Súdneho dvora EÚ. Správca dane podľa správneho súdu vlastným šetrením zistil také objektívne skutočnosti, na základe ktorých mal dôvodnú pochybnosť o reálnom

uskutočnení deklarovaných plnění, které žalobca neodstránil. Žalobca bol preukázateľne opakovane vyzývaný na predloženie dokladov na preukázanie svojich tvrdení deklarovaných na faktúrach a na vysvetlenia.

3. Správny súd mal za to, že správca dane v oznámení o kontrolných zisteniach ako aj v protokole jasne uviedol, že nie len že má pochybnosti, ale aj uviedol v čom spočívajú, a že nemá preukázanú realnosť uskutočnených zdaniteľných obchodov, čím preniesol dôkazné bremeno na žalobcu. Žalobca ani dodatočne ďalšími dôkazmi neodstránil pochybnosti správcu dane. Z administratívneho spisu považoval za zrejmé, že správca dane dostatočne vyčerpал svoje dôkazné bremeno, keď preveril všetky skutočnosti týkajúce sa predmetných faktúr a to aj v spojení s obsahom vyjadrení konateľov dodávateľov. Pri dôkaznej povinnosti platiteľa to znamená, že správca dane na základe určitých informácií nadobudol závažné pochybnosti o pravdivosti, hodnovernosti predložených dokladov, či vyjadrení daňového subjektu, nemohol ich uznať ako relevantné, lebo kontrolovaný daňový subjekt ich hodnovernosť nepreukázal, resp. pochybnosti zistené správcom dane neodstránil, čo je prípad žalobcu.

4. Námietku žalobcu, že správca dane pri výkone kontroly nedostatočne zistil skutočný stav, správny súd vyhodnotil rovnako ako nedôvodnú. Keďže žalobca si uplatnil nárok na odpočet dane pri zdaňovacom období január 2017 z dodávateľských faktúr spoločností ENVIRO a Adept School správca dane aj sám zisťoval objektívne skutočnosti a preukázal svoje tvrdenia. Správca dane viedol dokazovanie v zmysle zásady objektívnej pravdy, snažil sa presne a úplne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral podklady a dôkazy nevyhnutné pre rozhodnutie, použil aj vyjadrenia konateľov iných daňových subjektov. Správny súd má za to, že žalobca v daňovom konaní a ani v žalobe neuviedol také dôkazy a argumenty, ktoré by boli spôsobilé vyvrátiť závery správcu dane o tom, že žalobca nepreukázal nadobudnutie tovarov a služieb od dodávateľov (ENVIRO a Adept School) v zdaňovacom období január 2017. Skutočnosť, že boli vyhotovené a predložené faktúry, nie je relevantným dôkazom, že k dodaniu tovarov a služieb došlo.

5. Podľa názoru správneho súdu orgány finančnej správy v predmetnej veci nepriznali žalobcovi uplatnené daňové oprávnenia, lebo neunesol svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu reálneho uskutočnenia zdaniteľných plnění v takom rozsahu, ako to bolo uvedené na predložených faktúrach.

6. Námietka žalobcu o nedostatočnom zistení skutkového stavu pre nevykonanie výsluchu ním navrhovaných svedkov bola podľa správneho súdu nedôvodnou rovnako ako aj námietka ohľadom nevypočutia svedkyne Mgr. Márie Hložákovéj v jeho prítomnosti. Z obsahu administratívneho spisu vyplývalo, 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, pričom o uvedených skutočnostiach bol žalobca upovedomený.

7. Námietku žalobcu o nevypočutí 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 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 realnosti obchodovania žalobcu so spoločnosťou ENVIRO s.r.o. (ako aj ďalšími dodávateľskými spoločnosťami) odstránené práve výsluchom tejto osoby, a to aj vzhľadom na absenciu možnosti overenia prípadných tvrdení p. 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.

8. 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 výsluchu ako pochybenie daňových orgánov.

9. Námietky nesprávneho vyhodnotenia dôkazov a nevysporiadania sa s dôkazmi predkladanými žalobcom boli podľa správneho súdu tiež nedôvodné. Správny súd dal za pravdu daňovým orgánom pri ich zdôvodnení, prečo nevykonali žalobcom navrhovaný dôkaz v podobe miestneho zisťovania. K námietke žalobcu o nevykonaní miestneho zisťovania priamo u neho správny súd uvádza, že

daňovými orgánmi bolo spochybnené dodanie tovaru a služieb od konkrétnych dodávateľov, preto miestne zisťovanie u žalobcu v tomto smere nie je spôsobilé zmeniť doterajšie výsledky dokazovania a prípadne by zdokladovalo len existujúci tovar resp. službu, ale nie to, že tieto boli dodané konkrétnymi dodávateľmi. Podľa správneho súdu, z obsahu administratívneho spisu ako aj prvostupňového rozhodnutia a napadnutého rozhodnutia žalovaného je zrejmé, že správca dane sa podrobne zaoberal dôkazmi, ktoré mu boli v rámci daňového a vyrubovacieho konania predložené, vyhodnocoval ich jednotlivo aj vo vzájomných súvislostiach, porovnával jednotlivé získané dôkazy. To, že dôkazy správca dane nevyhodnotil podľa predstáv žalobcu, nemôže byť hodnotené ako vada konania.

10. Záverom správny súd konštatoval, že námietka žalobcu, týkajúca sa nesprávneho právneho posúdenia veci rovnako nebola dôvodná, pričom vo vzťahu k uvedenému pokladá za potrebné prisvedčiť správnosti záverov žalovaného, ktorý potvrdil rozhodnutie správcu dane, pretože žalobca nepreukázal reálne dodanie tovarov a služieb, na ktoré sa viaže povinnosť žalobcu zaplatiť odmenu. Z dôvodu, že žalobca nevedel nielen formálne, ale ani vecne preukázať svoje zdaniteľné obchody deklarované na predložených dokladoch, musí znášať všetky nevyhnutné následky.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

11. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa v § 440 ods. 1 písm. e), f), g) a h) SSP a navrhol aby kasačný súd v zmysle § 462 ods. 1 SSP napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie alebo alternatívne, aby zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby kasačný súd priznal sťažovateľovi náhradu trov konania.

12. Nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku (§ 440 ods. 1 písm. f) SSP) videl sťažovateľ v tom, že v konaní pred správnym súdom v replike namietal že mu žalovaný neumožnil 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. Správny súd však k uvedenému nezauljal stanovisko.

13. Sťažovateľ ďalej namietal, že v tomto konaní žalovaný nekriticky prebral do daňového konania hodnotenie dôkazov prostredníctvom KÚFS bez toho, aby mal originály týchto dôkazov fyzicky k dispozícii. 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. Následne 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 podľa neho nezaoberal.

14. 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.

15. 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.

16. 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 sťažovateľa, 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 sp. zn. IV. ÚS 607/2021 a sp. zn. III. ÚS 153/07.

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

18. Sťažovateľ ďalej namietal, že správca dane nevykonal 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 nevytvára pred orgánom činným v trestnom konaní nemusia byť totožné s potenciálnymi motívmi pred správnym orgánom mimo trestného konania. Rovnako namietal, že správca dane na zabezpečenie tohto dôkazného prostriedku (výsluch H.. Y.) nevyužil inštitút predvedenia tohto svedka, ktorý mal byť podľa správcu dane nekontaktný.

19. Nesprávne obsadenie súdu (§ 440 ods. 1 písm. e/ SSP) sťažovateľ odôvodňoval tým, že súdny spis bol pridelený náhodným výberom do senátu 2S v zložení JUDr. Jeannette Hajdinová, Mgr. Pavel Ištók JUDr. Ivana Hauerlandová. Rozvrhom práce na rok 2024 v znení dodatku č. 4 boli všetky veci Správneho súdu v Bratislave nanovo prerozdelené- podľa sťažovateľa bez zákonného dôvodu a bez toho aby aspoň bolo zabezpečené, že spis zostane pridelený rovnakému sudcovi spravodajcovi. Týmto prerozdelením bol spis pridelený opäť senátu 2S ale už v zložení JUDr. Jeannette Hajdinová, Mgr. Pavel Ištók a JUDr. Ina Šingliarová. Podľa sťažovateľa sa tak v rozpore so zjednocujúcim stanoviskom Ústavného súdu SR sp. zn. PLz. ÚS 2/2015 menila osoba sudcu spravodajcu, v rozpore s pôvodným priradením.

20. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III. Konanie na kasačnom súde

21. Prejednávaná vec bola dňa 24.03.2025 predložená Najvyššiemu správne súdu ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na kasačnom súde bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 4S sp. zn.: 4Sfk/27/2025.

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a) SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná.

23. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Správneho súdu v Bratislave č. k.: NR- 11S/119/2021-112 zo dňa 28. augusta 2024, ktorým tento zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100437485/2021 zo dňa 15. marca 2021.

24. Kasačný súd z predloženého administratívneho, ako aj súdneho spisu zistil, že správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2017, o výsledku ktorej bol vyhotovený Protokol č.: 101345628/2020 zo dňa 21.08.2020. Následne vydal správca dane rozhodnutie č. 101583709/2020 zo dňa 15. októbra 2020, ktorým v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 890,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2017, na základe neuznania odpočítania dane z prijatých faktúr, ktoré sú bližšie špecifikované v administratívnom spise vystavených:

I. spoločnosťou Adept School, s.r.o. so sídlom Dlhá 8, 949 01 Nitra, IČO: 36 732 192 (služby: správa servera, administrácia webových stránok, správa sociálnych sietí, správa servera Pohoda SQL, správa kamerového systému, servis a údržba počítačov a tlačiarňí),

II. ENVIRO s.r.o., so sídlom Špitálska 4, Nitra, IČO: 45 373 728 (služby: administratívne práce, upratovanie skladov a plochy, upratovanie kancelárie, predajne a soc. priestorov)

25. Proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím, ktorým prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný konštatoval, že nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 zákona o DPH a tým ani právo na odpočítanie dane u sťažovateľa v zmysle § 49 zákona o DPH.

IV. Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

26. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

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

28. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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. 2 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 § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

32. 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.

33. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

34. 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.

35. Podľa § 3 ods. 5 Daňového poriadku správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

36. 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.

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

38. Podľa § 51 ods. 1 zákona o súdoch, ak tento zákon neustanovuje inak, veci určené podľa predmetu konania sa v súlade s rozvrhom práce pridávajú 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 pridávajú veci podľa rozvrhu práce tak, aby sa zabezpečilo ich rovnomerné zaťaženie a riadny chod súdu.

39. 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.

40. 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) dlhobojnej 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 prerozdeľuje do iného senátu, kde sa zaraďuje sudca spravodajca tak, aby prerozdeľovaním 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.

41. 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 evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

42. 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.

43. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

44. Podľa ustanovenia § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

45. Úlohou správneho súdu v preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

46. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, preskúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie jemu predchádzajúce, najmä z pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

47. Kasačný súd uvádza, že v obdobnej veci totožného sťažovateľa aj žalovaného rozhodoval kasačný súd rozsudkami sp. zn. 4Sfk/41/2024 zo dňa 21. mája 2025 (zdaňovacie obdobie október 2017), sp. zn. 4Sfk/13/2025 zo dňa 21. mája 2025 (zdaňovacie obdobie marec 2017), sp. zn. 8Sfk/19/2025 zo dňa 29. mája 2025 (zdaňovacie obdobie apríl 2019), sp. zn. 4Sfk/10/2025 zo dňa 21. mája 2025 (zdaňovacie obdobie august 2017), sp. zn. 8Sfk/57/2024 zo dňa 29. mája 2025 (zdaňovacie obdobie december 2018), sp. zn. 8Sfk/53/2024 zo dňa 29. mája 2025 (zdaňovacie obdobie marec 2019), sp. zn. 8Sfk/50/2024 zo dňa 29. mája 2025 (zdaňovacie obdobie apríl 2018), sp. zn. 4Sfk/42/2024 zo dňa 21. mája 2025 (zdaňovacie obdobie máj 2019), sp. zn. 3Sfk/3/2024 zo dňa 5. júna 2025 (zdaňovacie obdobie november 2016), v ktorých kasačný súd kasačnej sťažnosti vyhovel a rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného. S poukazom na skutkovú totožnosť prejednávanej veci a rovnaké právne posúdenie vychádzajúc z rovnakého protokolu z daňovej kontroly a obsahu sťažnostných námietok, kasačný súd vzhliadol dôvod na postup podľa ustanovenia § 464 ods. 1 SSP a poukazuje na relevantnú časť rozsudku sp. zn. 4Sfk/41/2024 zo dňa 21. mája 2025, s ktorého odôvodnením sa stotožňuje, a ktorý k predmetnej veci uviedol:

„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 vyvodiť, 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 veci zákonnému sudcovi po tom, ako mu

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

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

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

40. 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 pridelených vecí - 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 vecí, 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 vecí 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 záťaž 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 vecí 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 vecí náhodným výberom práce (k tomu pozri § 51 ods. 4 písm. c/ zákona o súdoch), preto je námietka sťažovateľa o nesprávnom obsadení súdu nedôvodná.....

.... 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 neznamená, 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 deklarovateľným 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 správcem dane. S ohľadom na to, že žalovaný touto skutočnosťou neodôvodňoval nevypočutie uvedeného svedka (t. j. argumentom o oneskorení prezentovaní dôkazného návrhu), ale - naopak - tento dôkazný návrh vecne hodnotil a materiálne odôvodňoval, prečo ho nevykonával, nebolo v podmienkach tohto kasačného konania úlohou kasačného súdu dotvárať napadnuté rozhodnutie, príp. hodnotiť súvisiaci postup orgánu verejnej správy, či bol alebo nebol povinný dôkaz vykonať v kontexte časového aspektu jeho prednesu. Bez ohľadu

na skutočnosti uvedené v predchádzajúcej vete však kasačný súd zároveň zistil, že aj keď sťažovateľ explicitný dôkazný návrh formuloval tak, ako je to uvedené v prvej vete toho bodu odôvodnenia, z administratívneho spisu nepochybne vyplýva, že sa na osobu tohto svedka odvolával už v rámci daňovej kontroly, a to práve v súvislosti so skutkovými okolnosťami relevantnými pre vec, keď v tejto súvislosti kasačný súd poukazuje napr. aj na § 3 ods. 3 Daňového poriadku - bod 34 tohto odôvodnenia a § 24 ods. 2 Daňového poriadku - bod 36 tohto odôvodnenia.

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 nesplnenie 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.

48. Záverom kasačný súd k námietke sťažovateľa ohľadne neprihliadnutia na dodatočnú argumentáciu sťažovateľa v súdnom konaní kasačný súd poukazuje na rozsudok kasačného súdu sp. zn. 4Sfk/10/2025 zo dňa 21. mája 2025 (zdaňovacie obdobie august 2017), ktorý k uvedenej námietke uviedol:

„44. Sťažovateľ ďalej namietal, že správny súd neprihliadol na novú námietku, ktorú žalobca predniesol prostredníctvom písomného vyjadrenia k replike žalovaného.

45. 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.

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

47. Preto, hoci na uvedenú námietku správny súd nereagoval, po preskúmaní podstaty tejto námietky, pri zohľadnení nízkej miery jej konkrétnosti a zohľadňujúc, že sa správny súd v napadnutom rozsudku vysporiadal s podstatnými žalobnými námietkami, kasačný súd dospel k záveru, že táto námietka je

nedôvodná, nakoľko nie je spôsobilá na zrušenie napadnutého rozsudku ani napadnutého rozhodnutia žalovaného.“

49. 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) a rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

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

51. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

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