

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/45/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200516
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 10. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Juraj Vališ
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:4021200516.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a Mgr. Petra Macha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): marand plus, s. r. o., so sídlom Levická 7, Nitra, IČO: 47 617 292, právne zastúpený: Advokátska kancelária CIMRÁK s. r. o., so sídlom Štefánikova 7, Nitra, IČO: 36 868 876, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100438568/2021 zo dňa 15. marca 2021, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Bratislave č. k. NR-11S/122/2021-114 zo dňa 25. apríla 2024, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Správneho súdu v Bratislave č. k. NR-11S/122/2021-114 zo dňa 25. apríla 2024 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100438568/2021 zo dňa 15. marca 2021 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.
- II. Žalobcovi priznáva právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia február až december 2016, január až december 2017, január až december 2018, január až jún 2019, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 101345628/2020 zo dňa 21. augusta 2020 (ďalej aj „protokol“).

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania správca dane rozhodnutím č. 101577655/2020 zo dňa 14. októbra 2020 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 aj „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 890,00 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2017. Dospel k záveru, že nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných obchodov v kontrolovanom zdaňovacom období medzi žalobcom a spoločnosťami Adept School, s. r. o., IČO: 36 732 192 a AUTOSERVIS QUATRO, s. r. o., IČO: 45 417 997.

3. Žalobca podal proti rozhodnutiu správcu dane č. 101577655/2020 zo dňa 14. októbra 2020 odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný preskúmaným rozhodnutím č. 100438568/2021 zo dňa 15. marca 2021 tak, že odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil. Dôvodom neuznania uplatneného práva na odpočítanie dane aj podľa žalovaného bolo to, že u deklarovanych dodávateľov nevznikla daňová povinnosť, čo je jednou z podmienok priznania práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1

zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v čase uskutočnenia deklarovaných obchodov (ďalej aj „zákon o DPH“).

II.

Konanie na správnom súde

4. Žalobca podal na Krajský súd v Nitre proti napadnutému rozhodnutiu správnu žalobu, domáhajúc sa zrušenia rozhodnutia žalovaného, vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie a priznania náhrady trov konania.

5. Správny súd v Bratislave (ďalej aj „správny súd“), na ktorý s účinnosťou od 01. júna 2023 v súlade s § 3 ods. 3 písm. b/ zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov prešiel výkon právomocí z Krajského súdu v Nitre, napadnutým rozsudkom č. k. NR-11S/122/2021-114 zo dňa 25. apríla 2024 správnu žalobu žalobcu postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) ako nedôvodnú zamietol.

6. Správny súd vyhodnotil, 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 deklarovaných dodávateľov.

7. Námietky žalobcu, že správca dane pri výkone kontroly nedostatočne zistil skutočný stav pre nevykonanie žalobcom navrhovaných svedkov, námietku neprimeraného zaťaženia dôkazným bremenom, o nevykonaní miestneho zisťovania, námietku o nesprávnom vyhodnotení dôkazov a nesprávnom právnom posúdení, rovnako ako aj námietku ohľadom nevyočutia svedkyne Mgr. Márie Hložáckovej v žalobcovej prítomnosti a svedka P. ohľadom jeho vedenia účtovníctva v spoločnosti Adept School, s. r. o. vyhodnotil správny súd ako nedôvodné. Z obsahu administratívneho spisu správneho súdu vyplynulo, že Mgr. Mária Hložáková nebola v administratívnom konaní vypočúvaná ako svedok, ale správca dane použil dokumenty získané v súvislosti s inou daňovou kontrolou ohľadom iného daňového subjektu (Adept School, s. r. o.), v ktorom bola menovaná konateľkou, nie účtovníčkou. Správca dane použil tieto dokumenty ako dôkaz, o čom bol spísaný úradný záznam dňa 26. marca 2020 a so zistenými skutočnosťami žalobcu oboznámil. Obdobne správca dane postupoval aj pri spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s. r. o. V rámci daňovej kontroly správca dane postupoval v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku, podľa ktorého možno ako dôkaz 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.

8. Na žalobcom doplnené nové žalobné body, súdu predložené po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby, správny súd v súlade s § 62 ods. 1 SSP v spojení s § 134 ods. 1 SSP neprihliadal.

III.

Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

9. Žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) podal proti rozsudku správneho súdu č. k. NR-11S/122/2021-114 zo dňa 25. apríla 2024 kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správneho súdu na ďalšie konanie, alternatívne aby zmenil rozhodnutie správneho súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby kasačný súd priznal sťažovateľovi voči žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania.

10. Kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f/ SSP (nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku) vzhľadom 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 sp. zn. NR-11S/118/2021, sp. zn. NR-11S/135/2021 a sp. zn. NR-11S/130/2021, čo považoval za dôkaz jeho arbitrárnosti a porušenie zásady nestrannosti a nezávislosti súdu.

11. Pokiaľ správny súd v napadnutom rozsudku skonštatoval, že nemohol prihliadať na novú argumentáciu uvedenú v bode 13 odôvodnenia rozsudku správneho súdu, 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, keď po vydaní napadnutého rozhodnutia (zo dňa 9. marca 2021) boli do administratívneho spisu doložené ďalšie doklady, a to najmä príloha č. 79 datovaná k 18. máju 2021. Sťažovateľ 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 namietol, že až do doručenia administratívneho spisu do súdneho konania nemal odkiaľ vedieť, že spis žalovaného nebol kompletný a až 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.

12. Nesprávne právne posúdenie napadnutého rozsudku sťažovateľ videl 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.

13. Sťažovateľ k zákonnosti dôkazov namietol, že počas výkonu daňovej kontroly boli vykonané viaceré výsluchy svedkov, z ktorých vyvodil prvostupňový správny orgán záver o neodôvodnenom uplatnení odpočtu DPH sťažovateľom. Opätovne uviedol, že správca dane vykonal výsluch pani Hložáckovej (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 on nemohol klásť otázky, takisto telefonický výsluch svedkov - odberateľov realizovaný správcom dane. Nesúhlasil s argumentom správneho súdu, že nie každý „aktér“ daňového konania je automaticky aj svedok, najmä ak ide o konateľov firiem.

14. Správny súd podľa sťažovateľa vo vzťahu k ustanoveniu § 24 ods.4 Daňového poriadku neaplikoval súvzťažné ustanovenie § 45 ods.1 písm. e) Daňového poriadku majúca za to, že mu bolo zjavne upreté právo klásť otázky svedkom, ktorí boli správcom dane vypočutí, čo je v rozpore so zásadou kontradiktórnosti. Poukázal na príslušnú judikatúru a zdôraznil, že výsluch svedkov - odberateľov žalobcu bol realizovaný Kriminálnym úradom Finančnej správy a sťažovateľ ani jeho štatutár nebol účastníkom žiadneho konania v danej veci. Podľa jeho názoru mohla byť zápisnica z výsluchu svedka použitá len ako nepriamy dôkaz, ktorý mal správca dane v daňovom konaní riadne preveriť, a to formou osobného výsluchu za účasti sťažovateľa. Správny súd nesprávne interpretoval žalobcom označené zákonné ustanovenia, najmä § 24 ods. 4 Daňového poriadku, vo vzťahu k vykonaným dôkazom, čím došlo k naplneniu dôvodu kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

15. Podľa sťažovateľa ostáva sporným aj to, či predmetom miestneho zisťovania môže byť aj „ústne pojednávanie“ tak, ako to uvádza žalovaný vo svojom rozhodnutí zo dňa 21. januára 2022, pričom výslovne uvádza „výpoveď“ Ing. Hložáckovej. Namietol nezákonnosť tohto podstatného dôkazu.

16. Sťažovateľ namietol, že správca dane nevykonala riadne navrhnutý výsluch P. Q. a dôvody nevykonania tohto výsluchu nedostatočne odôvodnil. Nestotožnil sa s názorom správneho súdu, ktorý považoval za dostatočnú zápisnicu z výsluchu tohto svedka zo dňa 10. júla 2019 a jeho čestné vyhlásenie zo dňa 12. júla 2019. Uviedol, že motívy svedka nevypovedať pred orgánom činným v trestnom konaní nemusia byť totožné s potenciálnymi motívmi pred správnym orgánom mimo trestného konania. Správca dane napriek zjavnému návrhu sťažovateľa nezabezpečil pre konanie dôležitý dôkaz - výsluch P. Q. a na zabezpečenie tohto dôkazného prostriedku nevyužil zákonné nástroje.

17. Sťažnostný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP sťažovateľ videl i v tom, že mu žalovaný neumožnil nahliadnúť do celého spisového materiálu, čo bolo zistené až v rámci nahliadnutia do súdneho spisu po doručení vyjadrenia žalovaného. Obdobne je zo spisu zrejmé, že účtovníctvo žalobcu nebolo až do 10. marca 2021 súčasťou spisu, nakoľko sa nachádzalo na KUFS a vyvstáva preto otázka, na základe čoho odvolací orgán rozhodol, keď nemal k dispozícii podstatnú časť dôkazov.

18. Sťažovateľ poukázal i 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

nezaoberal, čím podľa sťažovateľa došlo k naplneniu kasačného dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. h/ SSP.

19. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu nevyjadril.

IV.

Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

20. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť pojednávanie a po preskúmaní napadnutého rozhodnutia, ako aj konania, ktoré mu predchádzalo dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

21. Kľúčovými právnymi otázkami v predmetnej veci sú vzájomne prepojené otázky (i) či sťažovateľ (predloženými dôkazmi a relevantnými návrhmi na dokazovanie) uniesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu splnenia materiálnych podmienok práva na odpočítanie dane (ii), či správca dane a žalovaný vykonaným dokazovaním vzniesli relevantné pochybnosti o splnení materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane a (iii) či daňové orgány mohli vychádzať z vyjadrení svedkov zabezpečenými inými orgánmi verejnej moci bez toho, aby sťažovateľ mohol týmto svedkom klásť otázky.

22. Podľa § 464 ods. 2 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola aspoň v piatich prípadoch predmetom konania pred kasačným súdom na základe skoršej kasačnej sťažnosti podanej tým istým sťažovateľom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na svoje skoršie rozhodnutia, a ak sa v celom rozsahu stotožňuje s ich odôvodnením, ďalšie dôvody už nemusí uvádzať.

23. Kasačný súd zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom už v minulosti boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. S obdobnými kasačnými sťažnosťami sťažovateľa a s obdobnými námietkami sa kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už stretol a v tomto smere poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sfk/19/2025 zo dňa 29. mája 2025 (zdaňovacie obdobie apríl 2019) sp. zn. 4Sfk/13/2025 zo dňa 21. mája 2025 (za zdaňovacie obdobie marec 2017), sp. zn. 4Sfk/10/2025 zo dňa 21. mája 2025 (zdaňovacie obdobie august 2017), sp. zn. 4Sfk/41/2024 zo dňa 21. mája 2025 (zdaňovacie obdobie október 2017), sp. zn. 8Sfk/53/2024 zo dňa 29. mája 2025 (zdaňovacie obdobie marec 2019), sp. zn. 3Sfk/3/2024 zo dňa 5. júna 2025 (zdaňovacie obdobie november 2016), sp. zn. 5Sfk/36/2024 zo dňa 30. septembra 2025 (zdaňovacie obdobie júl 2018), sp. zn. 5Sfk/36/2024 zo dňa 30. septembra 2025 (zdaňovacie obdobie január 2018). Kasačný súd na tieto rozhodnutia poukazuje, v celom rozsahu sa s nimi stotožňuje a v zmysle § 464 ods. 2 SSP už ďalšie dôvody neuvádza.

V.

Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

24. S poukazom na vyššie uvedené rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky dospel kasačný súd k potrebe zmeny kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku správneho súdu a zmene 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.

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

26. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

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