

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/43/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200531
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 11. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:4021200531.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Mariána Fečíka 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 Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100405563/2021 zo dňa 9. marca 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Správneho súdu v Bratislave č. k. NR-11S/137/2021 - 125 zo dňa 18. júna 2024, takto

rozhodol:

- I. Rozsudok Správneho súdu v Bratislave č. k. NR-11S/137/2021 - 125 zo dňa 18. júna 2024 sa mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100405563/2021 zo dňa 9. marca 2021 sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie.
- II. Žalobcovi sa priznáva právo na náhradu trov kasačného konania, ako aj konania pred správny súdom.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) za zdaňovacie obdobia február až december 2016, január až december 2017, január až december 2018 a január až jún 2019.

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal správca dane rozhodnutie č. 101588114/2020 zo dňa 15.10.2020 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým 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 z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2018 v sume 1.496 Eur. Žalovaný rozhodnutím č. 100405563/2021 zo dňa 09.03.2021 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

3. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie DPH z faktúr vystavených spoločnosťami Adept School, s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. (ďalej spolu aj „dodávatelia“). Správca dane konštatoval, že žalobca porušil § 51 ods. 1 písm. a), § 49 ods. 1 v nadväznosti na §19 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH tým, že si neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane z dokladov, ktorých vecná opodstatnenosť nebola preukázaná, lebo žalobca nepreukázal reálne dodanie tovarov a služieb od dodávateľov.

4. Vo vzťahu k faktúram vystaveným spoločnosťou Adept School, s.r.o. poukázali daňové orgány najmä na nasledovné zistenia:

- žalobca si uplatnil právo na odpočet dane z faktúry č. 2018389 (grafické práce), č. 2018388 (školenie AJ a NJ) a č. 2018387 (správa servera, administrácia webových stránok, správa sociálnych sietí, správa servera Pohoda SQL, správa kamerového systému, správa a údržba počítačov a tlačiarňi);
- žalobcom predložené dodávateľské faktúry nie sú obsahovo ani vizuálne identické s faktúrami, ktoré predložila spoločnosť Adept School, s.r.o. (napr. iný číselný rad na označovanie vystavených faktúr, uvedenie iného bankového spojenia);
- žalobcom predložené faktúry sú vytvorené a očíslované v účtovnom programe MRP - Company, s. r. o., číslo licencie YPFEMI 700086, ktorej vlastníkom je fyzická osoba H.. X. Y.;
- úhrady faktúr poukazoval žalobca na účet v Slovenská sporiteľňa, a.s., ktorého vlastníkom bol H.. X. Y., a nie dodávateľská spoločnosť, dodávateľská spoločnosť si odmenu za údajne poskytnuté plnenie nenárokovala;
- kontakt na dodávateľa zabezpečil pre žalobcu H.. X. Y.;
- spoločnosť Adept School, s.r.o. vo svojom účtovníctve neviduje vydané faktúry, ani prijaté úhrady či nevyrovnané pohľadávky voči žalobcovi, medzi vystavenými faktúrami za kontrolované obdobie sa nenachádzali faktúry vystavené pre žalobcu a ani pri záznamoch o dodaní tovaru a služieb spoločnosť Adept School, s.r.o. neviduje dodania služieb pre žalobcu;
- z nahliadnutia do spisu z inej daňovej kontroly vykonanej v spoločnosti Adept School, s.r.o. (zdaňovacie obdobia 1. - 4. štvrťrok 2018) správca dane zistil, že príslušný správca dane uskutočnil ústne pojednávanie s konateľkou spoločnosti Mgr. Máriou Hložákovou, ktorá uviedla, že predmetom činnosti spoločnosti Adept School, s.r.o. v zdaňovacom období november 2018 bola výuka anglického jazyka, pričom táto prebiehala v prenajatých priestoroch spoločnosti na adrese K., S. X, prvé dva štvrťroky roku 2018 viedol účtovníctvo H.. X. Y.;
- na základe informácií poskytnutých Kriminálnym úradom finančnej správy správca dane zistil, že Mgr. Hložáková vo svojej výpovedi uviedla, že spoločnosť Adept School, s.r.o. sa okrem výučby anglického jazyka nezaobrá inou činnosťou. K zastupovaniu spoločnosti nie je splnomocnená žiadna osoba a faktúry za poskytnuté služby vystavuje p. K. D.. Spoločnosť prijíma platby za služby v hotovosti alebo na podnikateľský účet vedený vo Fio banka a.s.

5. Vo vzťahu k faktúram vystaveným spoločnosťou AUTOSERVIS QUATRO s.r.o. poukázali daňové orgány najmä na nasledovné zistenia:

- žalobca si uplatnil nárok na odpočet dane z faktúr č. 2018343 (administratívne práce) a č. 2018342 (upratovanie skladov a plochy, kancelárie a predajne);
- predložené faktúry boli vytvorené v inom účtovnom programe, než v akom vystavovala faktúry spoločnosť AUTOSERVIS QUATRO s.r.o. (žalobcom predložené faktúry sú vytvorené a očíslované v účtovnom programe MRP - Company, s. r. o., číslo licencie YPFEMI 700086, ktorej vlastníkom je fyzická osoba H.. X. Y.. Spoločnosť AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. vystavuje faktúry v účtovnom programe Amadeus od spoločnosti NRSYS spol. s r. o. a tieto faktúry sú dohľadateľné v účtovnom programe);
- faktúry sa nezhodovali vizuálne so žalobcom predloženými faktúrami a boli na nich iné bankové spojenia;
- kontakt na dodávateľa zabezpečil pre žalobcu H.. X. Y.;
- žalobca úhradu svojich záväzkov z faktúr realizoval v prospech účtu v ČSOB banke, ktorej vlastníkom nie je dodávateľská spoločnosť (H.. X. Y. je disponentom účtu v ČSOB banke a zároveň má aj podpisové právo za dodávateľskú spoločnosť v Tatra Banke);
- dodávateľská spoločnosť si odmenu za údajne poskytnuté plnenie nenárokovala;
- konatelia dodávateľskej spoločnosti predložili čestné prehlásenie H.. X. Y., osoby zodpovednej za vedenie účtovníctva v danom zdaňovacom období, o zničení účtovníctva vytopením;
- z informácií získaných z odpovede Kriminálneho úradu finančnej správy správca dane zistil, že v účtovníctve dodávateľskej spoločnosti sa nachádzajú faktúry označené iným číselným radom než faktúry, ktoré predložil žalobca, faktúry vystavené pre žalobcu sa v účtovníctve nenachádzajú. Z vyjadrení konateľov spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., vyplýva, že žalobcu poznajú iba ako dodávateľa stavebného materiálu, ktorý im dodával tovar na výstavbu autoservisu v Lužiankach.

II. Konanie pred správnym súdom

6. Proti rozhodnutiu žalovaného (ako aj iným rozhodnutiam žalovaného vydaným za iné zdaňovacie obdobia) podal žalobca správnu žalobu na toho času vecne a miestne príslušný Krajský súd v Nitre. Domáhal sa preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie, a to z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), e), f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“).

7. Správny súd v Bratislave (ďalej aj „správny súd“), na ktorý prešiel výkon súdnictva podľa § 3 ods. 1, ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov,

po vylúčení prieskumu rozhodnutia žalovaného na samostatné konanie, rozhodol rozsudkom sp. zn. NR-11S/137/2021 zo dňa 18.06.2024 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) tak, že správnu žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 SPP a žalovanému nepriznal nárok na náhradu trov konania.

8. V odôvodnení napadnutého rozsudku správny súd poukázal na iné rozhodnutia správneho súdu (sp. zn. 11S/75/2021, sp. zn. 11S/130/2021 a sp. zn. 11S/135/2021), ktoré sú právne a skutkovo takmer totožné, preto primárne vychádzal aj zo záverov v nich uvedených.

9. Správny súd uviedol, že právo na odpočítanie dane si môže uplatniť v zásade len platiteľ dane, pričom samotný vznik tohto práva je determinovaný dňom, kedy pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Správny súd poukázal na závery daňových orgánov, podľa ktorých sa skutočné dodanie tovaru a služieb v súlade s § 8 ods. 1 a § 9 ods. 1 zákona o DPH v deklarovaných obchodných vzťahoch nepotvrdilo. Ak nedošlo k dodaniu tovaru a služieb, tak jednotlivým dodávateľom nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1, resp. § 19 ods. 2 zákona o DPH a žalobcovi ako odberateľovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane. S ohľadom na zistenia správca dane správny súd konštatoval, že daňové orgány svoje závery odvodzovali od toho, že deklarovaní priami dodávatelia žalobcu (Adept School, s.r.o. a AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o.) nepotvrdili uskutočnenie zdaniteľných obchodov, resp. popreli uskutočnenie obchodov tak, ako to malo vyplývať z dokladov predložených žalobcom. Podľa správneho súdu, v predmetnej veci nebola sporná existencia zdaniteľného plnenia, ale spornou bola skutočnosť, či boli tovar a služby žalobcovi dodané žalobcom deklarovanými dodávateľmi. Podľa správneho súdu zo spisu a rovnako ani zo žalobnej argumentácie nevyplývalo, že by sa malo jednať o dodanie tovaru, či služieb, ktoré by deklarovaní dodávatelia zabezpečovali subdodávateľsky, naopak žalobca konzistentne tvrdil, že zdaniteľné plnenie bolo dodané priamo ním deklarovanými dodávateľmi.

10. K námietke o nedostatočnom zistení skutkového stavu správny súd konštatoval, že žalobca nevedel preukázať realizáciu fakturovaných plnení a nepredložil doklady, ktoré by vyvrátili pochybnosti správca dane o tom, že sa zdaniteľné plnenia reálne uskutočnili tak, ako deklaroval žalobca. Správny súd poukázal na to, že priami deklarovaní dodávatelia žalobcu popreli uskutočnenie zdaniteľných obchodov, popreli vystavenie sporných faktúr pre žalobcu, faktúry vystavené pre žalobcu sa nenachádzali medzi vystavenými faktúrami dodávateľov (resp. ich existenciu nebolo možné overiť kvôli nemožnosti predloženia účtovníctva). Podľa správneho súdu žalobca v súvislosti s odpočtom dane z dodaní tovarov a služieb predložil dôkazy, ktoré správca dane nepovažoval za hodnoverné, pretože v kontexte iných zistení nepreukazovali, kto vykonal jednotlivé zdaniteľné obchody ani to, že došlo k dodaniu služieb, a v takom rozsahu, ako je uvedené na sporných faktúrach. Podľa správneho súdu, správca dane viedol dokazovanie v zmysle zásady objektívnej pravdy, snažil sa presne a úplne zistiť skutkový stav veci a zaoberal si podklady a dôkazy nevyhnutné na rozhodovanie, použil aj vyjadrenie konateľov iných daňových subjektov. Správny súd konštatoval, že žalobca v daňovom konaní a ani v žalobe neuviedol také dôkazy a argumenty, ktoré by boli spôsobilé vyvrátiť závery správca dane.

11. V napadnutom rozsudku správny súd ďalej konštatoval, že z dokazovania správca dane vyplývalo, že realizáciu posudzovaných obchodov iným platiteľom dane potvrdzujú v zásade jedine predložené faktúry a tvrdenia žalobcu. Podľa správneho súdu daňové orgány po vykonanom dokazovaní dôvodne spochybnili, že zdaniteľné plnenia dodali žalobcovi ním deklarovaní dodávatelia, čím preniesli dôkazné bremeno na žalobcu. Správny súd poznamenal, že žalobcovi boli pochybnosti správca dane v priebehu konania zrejmé, napriek tomu nepredložil žiadne dôkazné prostriedky preukazujúce splnenie podmienok podľa § 49 zákona o DPH. Podľa správneho súdu žalobca bol preukázateľne opakovane vyzývaný na predloženie dokladov na preukázanie svojich tvrdení a na vysvetlenia, pritom správca dane ešte pred vydaním protokolu písomne oboznámil žalobcu s kontrolnými zisteniami spolu so špecifikovanými pochybnosťami a výzvou na predloženie dôkazov (výzva č. 101108750/2020 z 01.07.2020). Vychádzajúc z oznámenia o kontrolných zisteniach, ako aj protokolu mal správny súd za preukázané, že správca dane podrobne špecifikoval nepresnosti a nezhody, ktoré zistil (ohľadom žalobcom predložených faktúr a faktúr získaných od dodávateľov, či pochybnosti vyplývajúce z vyjadrení konateľov spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s. r. o., či Mgr. Márie Hložákovej, konateľky spoločnosti Adept School, s.r.o.).

12. Správny súd poukázal aj na to, že správca dane spolu s protokolom zaslal žalobcovi výzvu na vyjadrenie sa, pričom žalobca sa vyjadril až po lehote a bez predloženia relevantných dôkazov. Na základe uvedeného správny súd konštatoval, že žalobca nepreukázal, že mu bola služba dodaná inou zdaniteľnou osobou, pričom žalobca ani iného (možného) dodávateľa v pozícii zdaniteľnej osoby netvrdil ani nepreukazoval, a teda v danom prípade nebolo potrebné zaoberať sa otázkou, či deklarované plnenia nemohli byť zabezpečené subdodávateľsky. Dôkazné bremeno, ktorým bol žalobca v predmetnom daňovom konaní zaťažovaný, správny súd považoval za primerané a zdôraznil, že pokiaľ si žalobca uplatňuje nárok na dopočet dane, možno od neho spravodlivo požadovať, aby

vedel vysvetliť a preukázať (či už predložením alebo označením dôkazov) podstatu ním realizovaného obchodného vzťahu. Preto vyhodnotil námietku žalobcu o neprimeranom zaťažení dôkazným bremenom za nedôvodnú.

13. Námietku týkajúcu sa nevypočítania svedkyne Q.. Q. Z.X. v žalobcovej prítomnosti považoval správny súd za nedôvodnú. Konštatoval, že podľa obsahu administratívneho spisu, menovaná 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. Správca dane použil tieto dokumenty - zápisnice z výsluchu svedka ako dôkaz a so zistenými skutočnosťami oboznámil aj žalobcu.

14. Námietku žalobcu o nevypočítaní H.. Y. ako svedka ohľadom vedenia účtovníctva v spoločnosti Adept School s.r.o. vyhodnotil správny súd tiež ako nedôvodnú. Správny súd poukázal na to, že menovaná osoba nebola v rozhodnom čase osobou splnomocnenou zastupovať niektorého z deklarovaných dodávateľov. Správny súd konštatoval, že pokiaľ H.. Y. mal vystupovať ako konateľ spoločnosti ENVIRO s.r.o., v prípade preverovaného zdaňovacieho obdobia november 2018 neboli preverované žalobcove obchody so spoločnosťou ENVIRO s.r.o. Správne mu súdu z administratívneho spisu navyše vyplynulo, že menovaná osoba využila právo nepodať vysvetlenie už pred KÚFS (z dôvodu, že by si mohla privodiť nebezpečenstvo trestného stíhania), a tiež to, že sa už v rámci inej daňovej kontroly (spoločnosti ENVIRO, s. r. o.) nedostavila ako jej konateľ k správcovi dane. Správny súd poukázal aj na to, že správca dane vzal do úvahy čestné vyhlásenie menovanej osoby o vytopení účtovníctva v prípade dodávateľa AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. a taktiež daňové orgány vo svojich rozhodnutiach poukázali aj na okolnosti vedenia účtovníctva touto osobou v spoločnosti Adept School s.r.o - s pánom Y. spoločnosť nemala žiadnu zmluvu, spolupracovali na základe odporúčania jeho priateľky, ktorá bola žiačkou Adept School s.r.o. Nevykonanie výsluchu pána Y. z pohľadu správneho súdu nemalo vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane v spojení s rozhodnutím žalovaného.

15. Správny súd sa stotožnil s odôvodnením daňových orgánov aj ohľadom nevykonania žalobcom navrhovaného dôkazu v podobe miestneho zisťovania. Správny súd konštatoval, že daňovými orgánmi bolo spochybnené dodanie tovaru a služieb od deklarovaných dodávateľov, nie existencia plnenia, 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.

16. Námietku žalobcu, že sa správca dane nezaoberal ním predloženými dôkazmi, vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú. Z obsahu administratívneho spisu, prvostupňového rozhodnutia a preskúmaného rozhodnutia bolo správne mu súdu 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 správcu dane nevyhodnotil podľa predstáv žalobcu, nemôže byť hodnotené ako vada konania správcu dane.

17. Správny súd preto konštatoval, že žalobné námietky neboli spôsobilé spochybniť zákonnosť a vecnú správnosť rozhodnutia žalovaného. Rozhodnutia daňových orgánov považoval za jasné, zrozumiteľné a vychádzajúce z riadne zisteného skutkového stavu. Správny súd sa stotožnil so záverom žalovaného, podľa ktorého v predmetnom prípade žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, osobitne vo vzťahu k splneniu hmotnoprávnej podmienky spočívajúcej v tom, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané iným platiteľom dane - osobou registrovanou pre DPH.

18. Záverom správny súd konštatoval, že na nové žalobné body, ktoré žalobca doplnil vo svojej replike v zmysle § 62 ods. 1 SSP v spojení s § 134 ods. 1 SSP, neprihliadal.

III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

19. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. e), f), g) a h) SSP, t. j. z dôvodu, že vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd, porušenia práva na spravodlivý proces, nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie, eventuálne navrhol zmeniť napadnutý rozsudok tak, že kasačný súd zruší preskúmané rozhodnutie a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie a žalobcovi prizná náhradu trov konania.

20. V rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol sťažovateľ v kasačnej sťažnosti najmä tieto sťažnostné body:

- správny súd doslova opísal odôvodnenie iného rozsudku a zamenil iba časové údaje. Napadnutý rozsudok je totožný s rozsudkom Správneho súdu v Bratislave č. k. NR-11S/133/2021 a absentuje v ňom individuálne posúdenie prípadu, preto je arbitrárny a porušuje zásadu nestrannosti a nezávislosti;

- správny súd v napadnutom rozsudku skonštatoval, že nemohol prihliadať na novú argumentáciu, ktorú žalobca predniesol prostredníctvom písomného vyjadrenia k replike žalovaného. Namietal, že podstatou vznesenej námietky bolo, že mu žalovaný neumožnil nahliadnúť do celého spisového materiálu, pretože po vydaní preskúmaného rozhodnutia (z 09.03.2021) boli do administratívneho spisu doložené ďalšie doklady, a to najmä príloha č. 79 zo dňa 18.05.2021. Časť spisu nebola v čase vydania preskúmaného rozhodnutia žurnalizovaná a nebolo mu umožnené sa k tejto časti dokazovania vyjadriť. Nesúhlasil so správnym súdom, ktorý uvedenú námietku zadefinoval ako nový žalobný dôvod, pretože až do doručenia administratívneho spisu do súdneho konania nemal vedomosť o tom, že spis žalovaného nebol kompletný a že neskôr boli do neho pridávané ďalšie listiny. Rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné, pretože nevychádza z dôkazov nachádzajúcich sa v administratívnom spise;
- žalovaný nekriticky prebral do daňového konania hodnotenie dôkazov prostredníctvom KÚFS bez toho, aby mal originály týchto dôkazov fyzicky k dispozícii a bez vykonania zákonného dokazovania;
- správny súd v napadnutom rozsudku na jednej strane uviedol, že bolo povinnosťou sťažovateľa preukázať ekonomické opodstatnenie skúmaných transakcií, ale na druhej strane odobril postup žalovaného, ktorý odmietol vykonať ním navrhované dôkazy. Správny súd uznal zákonnosť postupu žalovaného, keď sa z iných konaní (ktorých žalobca nebol účastníkom) predkladali zápisnice z výsluchov svedkov a žalobcovi nebolo umožnené vypočuť týchto svedkov ani navrhovať vlastných;
- počas výkonu daňovej kontroly boli vykonané viaceré výsluchy svedkov, z ktorých vyvodil správca dane záver o neodôvodnenom uplatnení odpočtu DPH sťažovateľom. Správca dane vykonal výsluch pani Hložákovej (konateľka subjektu Adept School, s.r.o.) bez toho, aby bol o tom sťažovateľ upovedomený. Správny súd sa pritom v bode 29 napadnutého rozsudku stotožnil s argumentáciou žalobcu, že správca dane nevykonal výsluch pani Hložákovej v pozícii svedka, keďže zápisnicu z jej výsluchu použil ako dôkaz získaný z iného konania správcou dane;
- skutočnosti získané správcou dane z písomného vyjadrenia spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s. r. o. boli realizované formou písomného výsluchu, pri ktorom sťažovateľ nemohol klásť otázky. Telefonický výsluch svedkov - odberateľov, správcou dane počas výkonu daňovej kontroly nie je spôsobilým dôkazom, pretože mu bolo odňaté právo klásť týmto svedkom otázky. Nesúhlasil s argumentom správneho súdu, že nie každý „aktér“ daňového konania je automaticky aj svedok, najmä ak ide o konateľov firiem. V prípade, ak ide o podstatný dôkaz, je právom daňového subjektu mať možnosť kontradiktórnosti pri výsluchu;
- namietal, že správca dane nevykonal riadne navrhnutý výsluch H.. Y., a nevyužil inštitút predvedenia svedka, pričom správca dane jeho nevykonanie ani riadne neodôvodnil. Menovaný svedok bol pri jednotlivých obchodných operáciách zjavným spojením medzi sťažovateľom a ostatnými dotknutými daňovými subjektami. Poukázal aj na to, že spravodajská jednotka žalovaného predložila správcovi dane zápisnicu z výsluchu tohto svedka zo dňa 10.07.2019 ako aj jeho čestné vyhlásenie zo dňa 12.07.2019, čo správny súd považoval za dostatočné. Správny súd nevzhladol procesné pochybenie správcu dane, hoci ten na zabezpečenie výsluchu svedka nevyužil inštitút predvedenia;
- nesprávny je záver správneho súdu, podľa ktorého výsluchy realizované v inom daňovom konaní sú plne použiteľné pre daňové konanie sťažovateľa. Prítom správny súd, v zhode s daňovými orgánmi, považoval tieto výsluchy svedkov za zásadné dôkazy. Správny súd nesprávne nevzhladol nezákonnosť postupu správcu dane, ktorý odignoroval procesné návrhy sťažovateľa (vykonať výsluch H.. Y.) a uspokojil sa s konštatovaním, že táto osoba nie je splnomocnený zástupca žiadneho daňového subjektu v kontrolovanom období;
- správny súd vo vzťahu k ustanoveniu § 24 ods.4 Daňového poriadku neaplikoval ustanovenie § 45 ods.1 písm. e) Daňového poriadku, keď bolo sťažovateľovi zjavne upreté právo klásť otázky svedkom, ktorí boli správcou dane vypočutí (osobne alebo písomne), čo je v rozpore so zásadou kontradiktórnosti. V tomto kontexte poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/28/2011, ako i rozhodnutia sp. zn. 6Sžf/33/2012, sp. zn. 6Sžf/32/2012, sp. zn. 6Sžf/34/2012 či sp. zn. 3Sžf/12/2012. Správny súd sa s touto ustálenou rozhodovacou praxou v napadnutom rozhodnutí nezaoberal, čím došlo k neodôvodnenému odklonu od ustálenej judikatúry;
- výsluch pani Hložákovej, ako i ostatných svedkov - odberateľov sťažovateľa, bol realizovaný KÚFS a sťažovateľ ani jeho štatutár nebol účastníkom žiadneho trestného konania v tejto veci. Preto 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 rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 153/07 a sp. zn. IV. ÚS 607/2021;
- sporným je aj to, či predmetnom miestnom zisťovaní môže byť aj „ústne pojednávanie“ tak, ako to uvádza žalovaný vo svojom rozhodnutí, pričom výslovne uvádza „výpoveď“ Ing. Hložákovej. Zápisnica

z miestneho zisťovania sa nemôže použiť vo vzťahu k tretiemu subjektu, ktorý sa miestneho zisťovania nezúčastnil. Žalovaný obchádzal zákon a výsluch svedkov vykonával v rozpore so zákonom, pritom mal svedkyňu riadne vypočuť. Sťažovateľ namietal nezákonnosť tohto dôkazu, pričom ho označil za podstatný dôkaz;

- súdny spis bol pôvodne pridelený náhodným výberom do senátu 11S Krajského súdu v Nitre, následne senátu 1S Správneho súdu v Bratislave zloženého z: Mgr. Monika Hrašnová, JUDr. Michal Davala, PhD., LL.M. a JUDr. Barbora Vrbová. Rozvrhom práce na rok 2024 v znení dodatku č. 4 boli všetky veci Správneho súdu v Bratislave nanovo prerozdelené bez zákonného dôvodu a bez toho, aby aspoň bolo zabezpečené, že spis zostane pridelený rovnakému sudcovi spravodajcovi. Týmto prerozdelením bol spis opätovne pridelený senátu 1S zloženého z: Mgr. Monika Hrašnová, Mgr. Simona Kočišová a JUDr. Barbora Vrbová. Sťažovateľ nemá vedomosť, kto bol sudcom spravodajcom, a či po prerozdelení veci bola osoba sudcu spravodajcu zachovaná, preto z dôvodu opatrnosti uvádza aj tento sťažnostný dôvod spočívajúci v nezákonnom zložení senátu.

21. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

22. Prejednávaná vec bola dňa 22.10.2024 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“), bola náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 1S a bola jej pridelená spisová značka 1Sfk/43/2024.

23. Senát Najvyššieho správneho súdu SR ako súdu kasačného (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

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

V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

25. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „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 prejednávaní 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.“

26. Podľa § 3 ods. 4 zákona o súdoch: „Zmenu v osobe zákonného sudcu možno vykonať len v súlade so zákonom a s rozvrhom práce.“

27. 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.“

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 týždňov presahujúcej neprítomnosti zákonného sudcu, ktorému bola vec pridelená,
b) zmeny v obsadení súdu sudcami, a to vrátane zmeny v dôsledku dočasného pridelenia sudcu; pri zmene v zložení senátu sa vec ponecháva v pôvodnom senáte, alebo sa prerozdeľí do iného senátu, kde sa zaraďuje sudca spravodajca tak, aby prerozdelením veci bola zabezpečená rovnomerná zaťaženosť senátov na súde,

c) výraznej nerovnomernosti zaťaženosť sudcov a

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

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 § 24 ods. 1 Daňového poriadku: „Daňový subjekt preukazuje a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.“

34. 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.“

VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

35. Predmetom kasačného konania je napadnutý rozsudok, ktorým správny súd zamietol ako nedôvodnú správnu žalobu sťažovateľa, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorý potvrdil prvostupňové rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane sťažovateľovi na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2018.

36. Kasačný súd zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom už v minulosti boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. Obdobnými kasačnými sťažnosťami sťažovateľa s obdobnými námietkami sa kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už stretol a v tomto smere poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/27/2025 z 24.06.2025 (zdaňovacie obdobie január 2017), sp. zn. 4Sfk/13/2025 z 21.05.2025 (zdaňovacie obdobie marec 2017), sp. zn. 4Sfk/12/2025 z 24.06.2025 (zdaňovacie obdobie marec 2018), sp. zn. 4Sfk/10/2025 z 21.05.2025 (zdaňovacie obdobie august 2017), sp. zn. 8Sfk/19/2025 z 29.05.2025 (zdaňovacie obdobie apríl 2019), sp. zn. 8Sfk/57/2024 z 29.05.2025 (zdaňovacie obdobie december 2018), sp. zn. 8Sfk/53/2024 z 29.05.2025 (zdaňovacie obdobie marec 2019), sp. zn. 8Sfk/50/2024 z 29.05.2025 (zdaňovacie obdobie apríl 2018), sp. zn. 3Sfk/57/2024 z 19.06.2025 (zdaňovacie obdobie september 2018), sp. zn. 2Sfk/48/2024 z 25.06.2025 (zdaňovacie obdobie júl 2017), sp. zn. 4Sfk/46/2024 z 24.06.2025 (zdaňovacie obdobie november 2017), sp. zn. 2Sfk/44/2024 z 25.06.2025 (zdaňovacie obdobie máj 2018), sp. zn. 2Sfk/37/2024 z 25.06.2025 (zdaňovacie obdobie december 2016), sp. zn. 4Sfk/35/2024 z 24.06.2025 (zdaňovacie obdobie september 2017) či sp. zn. 3Sfk/3/2024 z 5.06.2025 (zdaňovacie obdobie november 2016).

37. Kasačný súd preto postupom v zmysle § 464 ods. 1 SSP odkazuje na závery rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sfk/50/2024 zo dňa 29.05.2025 vydaného v obdobnej skutkovej a právnej situácii, kedy kasačný súd vyhodnotil kasačné námietky sťažovateľa ako dôvodné. Zohľadniac uvedené skutočnosti kasačný súd poukazuje na odôvodnenie tohto rozsudku, s ktorým sa konajúci kasačný súd stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza s prípadnými úpravami či doplneniami textu v hranatých zátvorkách. Na miestach, kde sa v citovanom rozsudku uvádza pojem „sťažovateľka“, myslí sa tým „sťažovateľ“ (žalobca - viď bod 19 tohto rozsudku). Odseky odôvodnenia citovaného rozsudku sú v záujme prehľadnosti číslované v kontinuite s predchádzajúcimi odsekmi odôvodnenia tohto rozsudku.

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

38. [...]

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

40. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokujúci si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica“), § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ale aj rozhodnutia Súdneho

dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) Smernice, § 51 ods. 1 zákona o DPH, či rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 29; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

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

42. Kasačný súd dáva do pozornosti, že hmotnoprávne podmienky priznania práva na odpočítanie dane sú viazané na dodanie tovaru/poskytnutie služby (čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 167 a čl. 63 Smernice, alternatívne § 49 ods. 1 a 2 v spojení s § 2 ods. 1 písm. a) a b) a § 8 a § 9 zákona o DPH). Z tohto dôvodu je právo na odpočítanie dane podmienené dôkazom o skutočnom/faktickom uskutočnení obchodu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci W. sp. z o.o., C-114/22 zo dňa 25. mája 2023, bod 31). Obchod, ktorého obsahom nie je reálne dodanie tovaru/poskytnutie služby, teda obchod bez materiálnej podstaty, sa považuje za tzv. simulovaný/fiktívny obchod. Simulované/fiktívne obchodné transakcie podľa európskeho práva nemôžu založiť právo na odpočítanie dane (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci EN.SA. srl, C-712/17 zo dňa 8. mája 2019, body 24 a 25). Dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu uskutočnenia obchodu - reálneho dodania tovaru či poskytnutiu služby pritom ťaží práve daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Lucrețiu Hadrian Vădan, C-664/16 zo dňa 21. novembra 2018, bod 44, vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 29 a iné).

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

44. [...]

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

46. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3.

septembra 2019, bod 54). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaneho zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, publikované v ZNaUÚS pod č. 71/2017).

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

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

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

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

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

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

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

54. Vo vzťahu k obchodom sťažovateľky so spoločnosťou AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. sťažovateľka v správnej žalobe a v kasačnej sťažnosti v podstatnom namietala len to, že výsluch konateľov tejto spoločnosti - Jozefa Ballaya a Milana Staníka - bol vykonaný bez jej prítomnosti a možnosti klásť svedkom otázku. V tomto smere kasačný súd [...], poukazuje na skutočnosť, že konatelia spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. neboli vypočutí ako svedkovia v daňovom konaní, ale podali vysvetlenie v súvislosti s trestnoprávnym postupom pred Kriminálnym úradom finančnej správy (zápisnice o podaní vysvetlenia č. p. 392418/2019 zo dňa 4. júla 2019, č. p. 393165/2019 zo dňa 4. júla 2019, č. p. 406049/2019 zo dňa 11. júla 2019, č. p. 406045/2019 zo dňa 11. júla 2019). Kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti konštatoval, že (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/26/2020 zo dňa 31. januára 2024, bod 111) „ako dôkaz v daňovom konaní možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 24 ods. 4 Daňového poriadku). V daňovom konaní tak možno využívať aj dôkazy získané v iných daňových či odlišných konaniach alebo v prebiehajúcich trestných konaniach, ktorých účastníkom nevyhnutne nebol daňový subjekt - žalobkyňa (mutatis mutandis rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci WebMindLicenses Kft., C-419/14 zo dňa 17. decembra 2015, bod 90).“ V predmetnej veci tak nešlo o vykonanie neprípustného výsluchu svedkov bez upovedomenia sťažovateľky podľa Daňového poriadku, ale o zákonné použitie dôkazov z iných konaní v daňovej veci sťažovateľky. Pokiaľ osobitné predpisy v iných konaniach negarantovali sťažovateľke právo na účasť pri takomto procesnom úkone či právo klásť pri procesnom úkone otázky, nemožno v tomto smere bez ďalšieho vidieť nezákonnosť získaného dôkazu.

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

56. Kasačný súd v tejto veci považoval závery orgánov finančnej správy a správneho súdu, vychádzajúce z použitých vysvetlení konateľov spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., za udržateľné, a to vzhľadom na okolnosti posudzovaného prípadu, že (i) konatelia spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. boli v odlišnom konaní vyslovene dopytovaní na obchody so sťažovateľkou a tieto popreli (výpovedná hodnota vyjadrenia vo vzťahu k obchodom sťažovateľky) a (ii) sťažovateľka v daňovom konaní neprodukovala návrh na opätovné vypočutie konateľov spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO,

s.r.o. ako svedkov v daňovom konaní za jej prítomnosti (s možnosťou klásť otázky) a v tomto smere nepredložila ani žalobnú či sťažnostnú argumentáciu. V správnej žalobe a v kasačnej sťažnosti namietala len procesnú nepoužiteľnosť zápisníc o podaní vysvetlenia č. p. 392418/2019 zo dňa 4. júla 2019, č. p. 393165/2019 zo dňa 4. júla 2019, č. p. 406049/2019 zo dňa 11. júla 2019, č. p. 406045/2019 zo dňa 11. júla 2019 pre jej neprítomnosť pri vyjadrení konateľov spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. a nemožnosť klásť otázky, čo však samo osebe nie je dôvodom na vyslovenie nezákonnosti záverov daňových orgánov (bod 65 [54] tohto rozsudku).

57. Kasačný súd sa však nestotožňuje so závermi správneho súdu týkajúcimi sa posúdenia deklarovaného dodania od spoločnosti Adept School, s.r.o. Kasačný súd na jednej strane nespochybňuje správnym súdom akcentované formálne zistenia a pochybnosti správcu dane, týkajúce sa vzťahu faktúr, ich číselného radu (odlišné na iných faktúrach od spoločnosti Adept School, s.r.o. a na tých, ktoré predložila sťažovateľka) a skutočnosti, že úhrady boli pripísané na účet, ktorého vlastníkom bol H.. Y.. Na druhej strane však podľa kasačného súdu nie je možné posúdiť ako zákonné závery daňových orgánov o nerealizovaní deklarovaných služieb, ak sú postavené len na týchto formálnych pochybnostiach a na akcentovanej vysokej cene plnenia [v prejednávanej veci i na tom, že spoločnosť Adept School, s.r.o. mala v predmete činnosti podľa ORSR zapísanú len výučbu anglického jazyka, a nie výučbu nemeckého jazyka, ktorú tiež fakturovala sťažovateľke. Kasačný súd podotýka, že existencia či platnosť podnikateľského oprávnenia, nie je sama o sebe rozhodujúcou skutočnosťou na účely založenia statusu zdaniteľnej osoby ako osoby vykonávajúcej ekonomickú činnosť, porov. rozsudok 1Sžfk/39/2021 zo dňa 28.04.2023). Táto skutočnosť môže byť indíciou, ktorá však sama o sebe nie je postačujúcim dôkazom o neuskutočnení zdaniteľného plnenia.] Totiž na rozdiel od obchodného prípadu sťažovateľky so spoločnosťou AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., v prípade obchodov sťažovateľky so spoločnosťou Adept School, s.r.o. sa správcovi dane nepodarilo relevantne spochybníť, že spoločnosť Adept School, s.r.o. sa nezúčastnila deklarovaného obchodu.

58. Kasačný súd si je vedomý skutočnosti, že správca dane z inej daňovej kontroly získal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 102308225/2019 zo dňa 7. októbra 2019 a od Kriminálneho úradu finančnej správy tiež zápisnicu o podaní vysvetlenia č. p. 414798/2019 zo dňa 17. júla 2019, pri ktorých sa vyjadrovala konateľka spoločnosti Adept School, s.r.o. Aj podľa názoru kasačného súdu ide o procesne použiteľný dôkaz a skutočnosť, že v iných konaniach nebolo umožnené klásť [...] konateľke spoločnosti Adept School, s.r.o., otázky ešte neznamená, že ide bez ďalšieho o nezákonný dôkaz. Osobitne vtedy, ak sťažovateľka nenavrhol jej výsluch ako svedkyne v daňovom konaní a v tomto smere neformulovala ani žalobnú a ani sťažnostnú námietku (bod 65 a 66 [50 a 51] tohto rozsudku). Kasačný súd však má výhrady vo vzťahu k hodnoteniu týchto dôkazov zo strany orgánov finančnej správy a správneho súdu. Konateľka spoločnosti Adept School, s.r.o. totiž nebola v iných konaniach konfrontovaná s otázkou, či obchodovala so sťažovateľkou a ani s faktúrami, ktoré predložila sťažovateľka. Vyjadrovala sa len vo všeobecnosti k povahe svojej podnikateľskej činnosti, ktorá mala spočívať v poskytovaní výučby anglického jazyka. Takúto výpoveď možno považovať len za nepriamy dôkaz a nemožno ju posudzovať tak, že ide o popretie obchodov sťažovateľky so spoločnosťou Adept School, s.r.o.

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

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

dane v súvislosti s postavením konateľa inej spoločnosti, ktorá s predmetným zdaňovacím obdobím nesúvisí.

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

K ďalším procesným námietkam sťažovateľky

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

63. [...] Kasačný súd dáva do pozornosti, že dodatkom č. 4 k rozvrhu práce správneho súdu na rok 2024 predsedníčka správneho súdu riešila situáciu, keď na správny súd nastúpili noví sudcovia a v dôsledku obsadenia miest novými predsedami senátov boli vytvorené nové senáty. V prípade zmeny v zložení senátov zákonodarca ponecháva na rozhodnutí predsedu súdu, či veci ponechá v pôvodnom senáte alebo ich prerozdelí do senátu, kde sa zaraďuje sudca spravodajca (§ 51 ods. 4 písm. b) zákona o súdoch). V predmetnej veci predsedníčka správneho súdu dodatkom č. 4 k rozvrhu práce správneho súdu na rok 2024 rozhodla, že predmetné veci zostanú v pôvodných senátoch. Vytvorením dvoch nových senátov bez akýchkoľvek pridelených vecí však na správnom súde vznikla situácia nerovnomernej zaťažnosti sudcov, ktorú zákonodarca umožňuje riešiť náhodným prerozdelením spisov (§ 51 ods. 4 písm. c) zákona o súdoch). Z tohto dôvodu predmetným opatrením došlo tiež k náhodnému prerozdeleniu vecí všetkých zvyšných senátov pre dva novovzniknuté senáty.

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

65. Navyše je potrebné dodať, že aj po prerozdelení bola táto vec sťažovateľky opätovne pridelená senátu 1S správneho súdu, hoci v zmenenom zložení (JUDr. Michal Davala, PhD., LL.M., už nebol členom senátu 1S a touto sa stala Mgr. Simona Košičová [spolu s nezmenenými členmi a to predsedníčkou senátu Mgr. Monikou Hrašnovou a členkou JUDr. Barborou Vrbovou, ktorá bola podľa obsahu súdneho spisu (spisový obal, čl. 101 - Upozornenie na nečinnosť súdu, či čl. 102 až 118 - Upovedomenie o vybavení sťažnosti adresované sťažovateľovi) sudkyňou spravodajkyňou].

66. Pokiaľ sťažovateľka namietala, že správny súd sa nevysporiadal s jej novou argumentáciou, kasačný súd uznáva, že pokiaľ po doručení administratívneho spisu do súdneho konania vyplynuli nové skutočnosti, ktoré neboli dané v čase vydania rozhodnutia žalovaného, voči ktorému sťažovateľka podala žalobu, nebolo porušením zásady koncentrácie konania, keď tieto okolnosti sťažovateľka namietala až v neskorších podaniach. Kasačný súd však na druhej strane dáva do pozornosti, že už notoriou v rámci práva na spravodlivý proces je, že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

67. Kasačný súd preskúmal námietku vznesenú v replike, ako aj obsah administratívneho spisu. Je pravdou, že po vydaní napadnutého rozhodnutia bola do administratívneho spisu zažurnalizovaná

obálka s podkladmi na CD nosiči. Z administratívneho spisu ale vyplýva, že podstatné dôkazy, ktorými správca dane spochybňoval jednotlivé obchody (a o ktoré opreli svoje rozhodnutia aj správny a kasačný súd), boli súčasťou administratívneho spisu už pred vydaním napadnutého rozhodnutia a sťažovateľka mala možnosť sa k nim vyjadriť. Sťažovateľka napokon ani neoznačila konkrétny dôkaz, ktorý by vyplýval výlučne z dodatočne zažurnalizovanej prílohy a ku ktorému sa nemala možnosť v priebehu administratívneho konania vyjadriť. Kasačný súd v tomto kontexte poukazuje na to, nie je jeho úlohou, aby nahrádzal činnosť sťažovateľky a sám dohľadával, ku ktorému dôkazu sa nemala možnosť vyjadriť a pod.

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

69. Rovnako nedôvodná bola námietka sťažovateľky, že správny súd len fakticky opísal odôvodnenie iného rozsudku vo veci sťažovateľky (rozsudku správneho súdu č. k. NR-11S 137/2021-125 zo dňa 18. júna 2024 [NR - 11S/133/2021]). Kasačný súd konštatuje, že súčasná právna úprava nevyklučuje, aby sa správny súd pri tvorbe odôvodnenia inšpiroval argumentáciou v inom rozhodnutí správneho súdu, osobitne v prípade, ak ide o rozhodnutia, ktoré v obdobných veciach sťažovateľky vydal ten istý senát správneho súdu a v ten istý deň. V takomto postupe nemožno vidieť nesprávny procesný postup.“

70. K námietke nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku kasačný súd teda uvádza, že je tiež nedôvodná. Sťažovateľovi vadila v podstate len zhodnosť odôvodnenia napadnutého rozsudku s odôvodnením iných rozsudkov správneho súdu vydaných vo veci sťažovateľa. Táto výtka bez ďalšieho nemôže znamenať porušenie práva na spravodlivý proces, naopak je prejavom zásady právnej istoty a predvídateľnosti súdnych rozhodnutí. Napokon, sám sťažovateľ podal voči jednotlivým rozhodnutiam žalovaného (spolu 25 rozhodnutí) spoločnú správnu žalobu, ktorou uplatnil rovnakú argumentáciu. Nemôže potom vyčítať správne súdu, že sa nezaoberal konkrétnymi špecifikami preverovaného zdaňovacieho obdobia, keď tieto sám v podanej žalobe nevzniesol. Z dôvodu viazanosti správneho súdu žalobnými bodmi bola miera konkrétnosti odôvodnenia rozsudku správneho súdu úmerná miere konkrétnosti žalobnej argumentácie.

VII. Záver

71. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP) v časti posúdenia otázky (ne)primeranosti zaťaženia dôkazným bremenom a potreby vykonania dokazovania výsluchom Ing. Runáka v prípade obchodov sťažovateľa so spoločnosťou Adept School, s.r.o. a rovnakou nezákonnosťou podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného (§ 191 ods. 1 písm. c) SSP). Keďže správny súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 v spojení s § 191 ods. 1 písm. c) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a veci vrátil žalovanému na ďalšie konanie. V ďalšom konaní bude žalovaný postupovať spôsobom načrtnutým kasačným súdom vyššie, pričom je viazaný vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

72. 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).

73. Toto rozhodnutie prijal kasačný senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.