

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 5Sfk/57/2024  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4021200514  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 09. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:4021200514.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. a Mgr. Petra Macha, PhD. (sudca spravodajca), v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): marand plus, s. r. o., so sídlom Levická 7, Nitra, IČO: 47 617 292, zastúpeného: Advokátska kancelária JUDr. CIMRÁK s. r. o., so sídlom Štefánikova 7, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100437643/2021 z 15. marca 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Bratislave č. k. NR-11S/120/2021-131 z 25. júna 2024, takto

### rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky mení rozsudok Správneho súdu v Bratislave č. k. NR-11S/120/2021-131 z 25. júna 2024 tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100437643/2021 z 15. marca 2021 zrušuje a vec žalovanému vracia na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi sa priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania pred kasačným súdom a správnym súdom.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra (ďalej „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty. Na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania správca dane vydal rozhodnutie č. 101584109/2020 z 15. októbra 2020, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 890,- eur za zdaňovacie obdobie február 2017 (ďalej „prvostupňové rozhodnutie“). Správca dane prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že si daňový subjekt neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane z dokladov, ktorých vecná opodstatnenosť nebola preukázaná, lebo nepreukázal reálne dodanie tovarov a služieb od dodávateľov: Adept School, s. r. o. a AUTOSERVIS QUATRO, s. r. o. v kontrolovanom zdaňovacom období a nebolo možné preveriť skutočnosti ohľadom dodania tovarov a služieb.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 100437643/2021 z 15. marca 2021 (ďalej „preskúmané rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil, keďže nebolo preukázané splnenie základnej podmienky uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

#### II. Konanie pred správnym súdom

3. Proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu. Správny súd v Bratislave (ďalej „správny súd“) rozsudkom č. k. NR-11S/120/2021-131 z 25. júna 2024 (ďalej

„preskúmaný rozsudok“) žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej „SSP“) zamietol.

4. Správny súd uviedol, že v súvislosti so záverom o tom, že nevznikla daňová povinnosť u dodávateľa sa v prejednávanej veci javila ako nesplnená prvá hmotnoprávna podmienka, kedy bol spochybný deklarovaný dodávateľ a status skutočného dodávateľa nebol preukázaný, pričom mohlo ísť aj o osobu, ktorá nebola registrovanou pre DPH (plnenia mohla dodať aj osoba uplatňujúca si výnimku v zmysle čl. 287 Smernica 2006/112/ES), keďže nešlo o plnenia takého charakteru, že by bolo možné prezumovať, že tieto plnenia museli byť dodané osobou registrovanou pre DPH.

5. Správny súd s poukazom na zistenia správcu dane uviedol, že žalobca nevedel preukázať realizáciu fakturovaných plnení, ani predložiť doklady, ktoré by vyvrátili pochybnosti správcu dane o tom, že sa zdaniteľné plnenia reálne uskutočnili tak, ako deklaroval žalobca. Priami deklarovaní dodávateľia žalobcu popreli uskutočnenie zdaniteľných obchodov, tak ako deklaroval žalobca, resp. výslovne popreli vystavenie sporných faktúr pre žalobcu. K týmto plneniam nebolo možné predložiť doklady, ktoré by naznačovali ich reálne uskutočnenie deklarovanými dodávateľmi, keďže tieto v jednom prípade neboli vrátené spoločnosti (Adept School, s. r. o.), resp. v druhom prípade boli zničené vytopením (AUTOSERVIS QUATRO, s. r. o.). Faktúry vystavené pre žalobcu sa nenachádzali medzi vystavenými faktúrami deklarovaných dodávateľov, resp. ich existenciu nebolo možné overiť z dôvodu nemožnosti predloženia účtovníctva. Žalobca v súvislosti s odpočítaním dane z dodaní tovarov a služieb od spoločnosti Adept School, s. r. o. nepredložil ani samotnú faktúru, na podklade ktorej si odpočet dane uplatňoval a v súvislosti s odpočítaním dane z dodaní tovarov a služieb od spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s. r. o. k faktúram predložil objednávku bez čísla z 13.01.2017 na upratovacie a čistiace práce na mesiac november 2016 s prílohou, knihu dochádzky od januára do decembra 2017 a objednávku bez čísla z 31.01.2017 na administratívne práce. Uvedené listinné dôkazy správcu dane nepovažoval za hodnoverné, pretože v kontexte ostatných zistení nepreukazujú, kto vykonal jednotlivé zdaniteľné obchody ani to, že došlo k dodaniu služieb tak a v takom rozsahu ako je to uvedené na sporných faktúrach.

6. Správny súd konštatoval, že z dokazovania správcu dane vyplynulo, že realizáciu predmetných a posudzovaných obchodov iným platiteľom dane potvrdzujú v zásade jedine predložené faktúry a tvrdenia žalobcu. Vzhľadom na uvedené preto z pohľadu správneho súdu daňové orgány po vykonanom dokazovaní dôvodne spochybnili, že zdaniteľné plnenia dodali žalobcovi ním deklarovaní dodávateľia, u ktorých by v súvislosti s týmto dodaním vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH. Daňové orgány preniesli dôkazné bremeno ohľadom splnenia jednej z hmotnoprávnych podmienok práva na odpočítanie dane opätovne na žalobcu. Žalobcovi boli pochybnosti správcu dane v priebehu konania zrejmé, kedy bol preukázateľne opakovane vyzývaný na predloženie dokladov na preukázanie svojich tvrdení deklarovaných na faktúrach a na vysvetlenia.

7. Žalobca podľa správneho súdu nepredložil žiadne dôkazné prostriedky preukazujúce skutočné naplnenie zákonných podmienok uvedených v § 49 zákona o DPH. V písomnom oznámení o kontrolných zisteniach a aj v protokole správcu dane podrobne špecifikoval nepresnosti a nezhody, ktoré zistil, najmä vyplývajúce z faktúr predkladaných žalobcom v porovnaní s faktúrami získanými od subjektov označovaných žalobcom za dodávateľov (Adept School, s. r. o., AUTOSERVIS QUATRO, s. r. o.), ako aj pochybnosti vyplývajúce z vyjadrení Jozefa Ballaya a Milana Staníka zo spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s. r. o. a Mgr. Márie Hložákovej zo spoločnosti Adept School, s. r. o. v porovnaní s obsahom faktúr predložených žalobcom, informácie získané prostredníctvom Kriminálneho úradu finančnej správy, či informácie získané z daňovej kontroly robené v spoločnosti Adept School, s. r. o.

8. Správny súd mal za to, že správcu dane v oznámení o kontrolných zisteniach ako aj v protokole jasne uviedol, že nie len, že má pochybnosti, ale aj v čom spočívajú, a že nemal preukázanú realnosť uskutočnených zdaniteľných obchodov, čím preniesol dôkazné bremeno na žalobcu. Žalobca ani dodatočne ďalšími dôkazmi neodstránil pochybnosti správcu dane. V posudzovanej veci bolo aj s poukazom na vyššie popísané aspekty a mechanizmus prenosu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom na žalobcovi, aby relevantným spôsobom (nielen formálnymi dokladmi - faktúrou) preukázal dôvodnosť ním uplatneného nároku na odpočítanie dane v príslušnom zdaňovacom období, t. j. že deklarované zdaniteľné plnenie, ktorého existencia nebola spochybnená, dodal žalobcovi iný platiteľ dane. Dôkazné bremeno, ktorým bol žalobca v predmetnom daňovom konaní zaťažený,

preto správny súd považoval za primerané, pretože pokiaľ si žalobca uplatňoval nárok na dopočet dane, možno od neho spravodlivo požadovať, aby vedel vysvetliť, preukázať (či už predložením alebo označením dôkazov) podstatu ním realizovaného obchodného vzťahu. S ohľadom na vyššie uvedené správny súd považoval za nedôvodnú námietku 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.

9. Námietku žalobcu, že správca dane pri výkone kontroly nedostatočne zistil skutočný stav, správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Správca dane viedol dokazovanie v zmysle zásady objektívnej pravdy, snažil sa presne a úplne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral podklady a dôkazy nevyhnutné pre rozhodnutie, použil aj vyjadrenia konateľov iných daňových subjektov. Správny súd mal 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 (Adept School s. r. o. a AUTOSERVIS QUATRO, s. r. o.) v kontrolovanom zdaňovacom období.

10. Námietka žalobcu o nedostatočnom zistení skutkového stavu pre nevykonanie ním navrhovaných svedkov bola nedôvodnou rovnako ako aj námietka nevy počutia svedkyne Mgr. Márie Hložáckovej v jeho prítomnosti, keďže podľa správneho súdu menovaná nebola v administratívnom konaní vypočúvaná ako svedkyňa (správca dane len použil dokumenty získané v súvislosti s inou daňovou kontrolou ohľadom iného daňového subjektu, v ktorom bola menovaná konateľkou, nie účtovníčkou). Obdobne správca dane postupoval aj pri spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s. r. o.

11. Námietku žalobcu o nevy počutí V.. M. ako svedka ohľadom jeho vedenia účtovníctva v spoločnosti Adept School, s. r. o. vyhodnotil správny súd tiež ako nedôvodnú. Správca dane pri preverovaní vychádzal z výpovedí konateľov deklarovaných dodávateľov, pričom V.. M. nebol v rozhodnom čase osobou splnomocnenou zastupovať niektorého z deklarovaných dodávateľov. Pokiaľ V.. M. mal vystupovať ako konateľ spoločnosti ENVIRO s. r. o., s ktorou mal žalobca spolupracovať v iných zdaňovacích obdobiach, správny súd poukazuje na to, že v prípade preverovaného zdaňovacieho obdobia február 2017 neboli preverované žalobcove obchody so spoločnosťou ENVIRO s. r. o. Z administratívneho spisu vyplynulo, že V.. M. využil právo nepodať vysvetlenie už pred KÚFS z dôvodu, že by si mohol privodiť nebezpečenstvo trestného stíhania, ako aj tá skutočnosť, že V.. M. sa už v rámci daňovej kontroly spoločnosti ENVIRO s. r. o. nedostavil ako jej konateľ k správcovi dane. Okrem uvedeného správca dane vzal do úvahy čestné vyhlásenie V.. M. 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 V.. M. spoločnosť nemala žiadnu zmluvu, spolupracovali na základe odporúčania jeho priateľky, ktorá bola žiačkou Adept School, s. r. o. Nevykonanie výsluchu V.. M. z pohľadu správneho súdu nemalo vplyv na zákonnosť rozhodnutia správcu dane v spojení s napadnutým rozhodnutím žalovaného.

12. Námietku o nesprávnom vyhodnotení dôkazov považoval správny súd za nedôvodnú z nasledovných dôvodov: daňový poriadok určuje procesný postup daňového orgánu, ktorý je povinný vykonať z vlastnej iniciatívy také dokazovanie, ktoré môže prispieť k presnému a úplnému objasneniu veci, a to aj bez návrhu účastníkov konania. Je oprávnený rozhodnúť, ktoré dôkazy a v akom rozsahu vykoná, a ktoré skutočnosti stačí osvedčiť inými podkladmi. Hodnotenie vykonaných dôkazov je vecou správnej úvahy správcu dane, ktorý posudzuje, či sa určitá skutočnosť má považovať za dokázanú, či vykonané dôkazy postačujú alebo či treba obstaráť ešte iné podklady pre rozhodnutie. Aj keď dokazovanie v daňovom konaní vedie správcu dane, dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte. V rámci dokazovania posudzuje správca dane závažnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov a tiež vyhodnocuje ich vierohodnosť. Žalobca na svoju obranu uviedol všetky dôkazy, ktoré predložil správcovi dane, ale z administratívneho spisu súdu vyplynulo, že medzi nimi nie sú žiadne relevantné dôkazy, ktoré by vyvrátili tvrdenia konateľov dodávateľov, že tovar ani služby žalobcovi neposkytli a ani dôkazy, ktorými by napríklad zdôvodnil, prečo mal v jeho predložených faktúrach uvádzané iné čísla účtov a bánk ohľadom úhrad.

13. Námietka žalobcu, že sa správca dane nezaoberal ním predloženými dôkazmi, bola podľa správneho súdu nedôvodná. Z obsahu administratívneho spisu ako aj prvostupňového rozhodnutia a napadnutého rozhodnutia žalovaného bolo zrejmé, že správca dane sa podrobne zaoberal dôkazmi, ktoré mu boli v rámci daňového a vyrubovacieho konania predložené, vyhodnocoval ich jednotlivito aj vo vzájomných

súvislostiach, porovnával jednotlivé získané dôkazy. To, že dôkazy správca dane nevyhodnotil podľa predstáv žalobcu, nemôže byť hodnotené ako vada konania správcu dane.

### III. Kasačná sťažnosť

14. Proti preskúmanému rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorú formálne odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. f/ g/ a h/ SSP tak, že správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces; rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd preskúmaný rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne, aby zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodol aj o nároku na náhradu trov konania.

15. Na úvod sťažovateľ poukázal na totožnosť preskúmaného rozsudku s rozsudkami sp. zn. NR-11S/135/2021-108 z 28. marca 2024, NR-11S/121/2021-110 z 27. júna 2024, MR-11S/118-2021-112 z 25. apríla 2024, NR-11S/130/2021-116 z 25. apríla 2024 a mnohými ďalšími. Rozdiel bol podľa sťažovateľa len v označení rozhodnutia a obdobia daňovej kontroly. Správny súd podľa sťažovateľa len mechanicky opísal svoje staršie rozhodnutie bez náznaku individuálneho posúdenia prípadu, čím spôsobil arbitrárnosť a porušenie zásady nestrannosti a nezávislosti, keďže nevyhodnocoval dôkazy ani právnu argumentáciu sťažovateľa.

16. Sťažovateľ uviedol, že mu bolo upreté právo klásť akékoľvek otázky svedkom, ktorí boli správcom dane vypočutí, či už osobne alebo písomne. Ďalej poukázal na vykonanie výsluchu pani Hložákovej bez toho, aby bol o tom sťažovateľ upovedomený (a teda nemohol klásť žiadne otázky). Podľa sťažovateľa telefonický výsluch svedkov nebol pre konanie spôsobilým dôkazom, nakoľko mu bolo zamedzené právo klásť svedkom otázky, ktoré by mohli ozrejmiť reálne dodanie zdaniteľných plnení.

17. Sťažovateľ taktiež navrhoval vo svoj prospech výsluch V. M., ktorý bol pri jednotlivých obchodných operáciách zjavným spojením medzi sťažovateľom a ostatnými dotknutými daňovými subjektmi.

18. Ďalej sťažovateľ uviedol, že mu žalovaný neumožnil nahliadnuť do celého spisového materiálu, čo bolo zistené až v rámci nahliadnutia do súdneho spisu po doručení vyjadrenia žalovaného, ktoré obsahovalo ďalšie listiny odlišné od pôvodného administratívneho spisu. K tejto podstatnej námietke sa správny súd vôbec nevyjadril, pričom išlo o dôležitý aspekt celého správneho konania. Okrem toho časť spisu nebola v čase vydania prvostupňového rozhodnutia zažurnalizovaná, a teda nebolo ani sťažovateľovi umožnené sa k tejto časti dokazovania vyjadriť.

19. Na záver sťažovateľ poukázal na viaceré rozhodnutia kasačného súdu v otázke aspektov výsluchu svedka (6Sžf/28/2011, 6Sžf/33/2012, 6Sžf/34/2012 alebo 3Sžf/12/2012). Tieto rozhodnutia odôvodňovali záver, že ak sa mala fyzická osoba vyjadriť k dôležitým okolnostiam, ktoré jej boli známe, išlo o výsluch svedka.

20. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

### IV. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

21. Prejednávaná vec bola predložená Najvyššiemu správneému súdu SR (ďalej „kasačný súd“) ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná, kasačný súd vo veci nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozsudok bol vyhlásený verejne po predpísanom oznámení dňa jeho vyhlásenia.

22. Kasačný súd z vlastnej rozhodovacej činnosti zistil, že obdobné námietky sťažovateľa už boli predmetom viacerých konaní pred kasačným súdom. Tieto sa týkali záverov z totožnej daňovej kontroly, obdobného skutkového stavu i právneho posúdenia nároku na odpočet DPH, napríklad rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4Sfk/27/2025 z 24. júna 2025 (zdaňovacie obdobie január 2017),

sp. zn. 4Sfk/13/2025 z 21. mája 2025 (zdaňovacie obdobie marec 2017), sp. zn. 4Sfk/12/2025 z 24. júna 2025 (zdaňovacie obdobie marec 2018), sp. zn. 4Sfk/10/2025 z 21. mája 2025 (zdaňovacie obdobie august 2017), sp. zn. 8Sfk/19/2025 z 29. mája 2025 (zdaňovacie obdobie apríl 2019), sp. zn. 8Sfk/57/2024 z 29. mája 2025 (zdaňovacie obdobie december 2018), sp. zn. 8Sfk/53/2024 z 29. mája 2025 (zdaňovacie obdobie marec 2019), sp. zn. 8Sfk/50/2024 z 29. mája 2025 (zdaňovacie obdobie apríl 2018), sp. zn. 3Sfk/57/2024 z 19. júna 2025 (zdaňovacie obdobie september 2018), sp. zn. 2Sfk/48/2024 z 25. júna 2025 (zdaňovacie obdobie júl 2017), 4Sfk/46/2024 z 24. júna 2025 (zdaňovacie obdobie november 2017), 2Sfk/44/2024 z 25. júna 2025 (zdaňovacie obdobie máj 2018), 4Sfk/42/2024 z 21. mája 2025 (zdaňovacie obdobie máj 2019), 4Sfk/41/2024 z 21. mája 2025 (zdaňovacie obdobie október 2017), 2Sfk/37/2024 z 25. júna 2025 (zdaňovacie obdobie december 2016), 4Sfk/35/2024 z 24. júna 2025 (zdaňovacie obdobie september 2017), 3Sfk/3/2024 z 05. júna 2025 (zdaňovacie obdobie november 2016). Kasačný súd v týchto konaniach uznal sťažovateľovu argumentáciu, v dôsledku čoho bolo kasačným sťažnostiam vyhovené.

23. Kasačný súd, v podstatnom sa stotožňujúc s rozsudkom Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 8Sfk/19/2025 z 29. mája 2025 (týkajúcim sa zdaňovacieho obdobia apríl 2019, kde vystupovali rovnakí deklarovatelia ako v teraz súdnej veci), postupom podľa § 464 ods. 1 SSP naň odkazuje a nižšie z neho cituje podstatné časti. Istou odlišnosťou je, že na rozdiel od odkazovanej veci, sťažovateľ nenamietal porušenie práva na zákonného sudcu, ale na neumožnenie nahliadnutia do celého spisu. Pre posúdenie dôvodnosti kasačnej sťažnosti vo vzťahu k udržateľnosti napadnutého rozsudku i preskúmaného rozhodnutia v časti vyhodnotenia dokazovania a právneho posúdenia v otázke (ne)splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane je však tento rozdiel nevýznamný.

„IV.1.

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

50. 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.

51. 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).

52. 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 30. septembra 2019). 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 30. septembra 2019.

53. 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).

54. 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).

55. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) 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.

56. 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.

57. 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.

58. Lhká 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).

59. 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).

60. 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).

61. 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).

62. 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).

63. 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 reálne uskutočnenie fakturovaných plnení. Kasačný súd takýto právny záver správneho súdu, vychádzajúci z vykonaného dokazovania, prvostupňového rozhodnutia a rozhodnutia žalovaného, nepovažuje za excesívny.

64. 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 V.. N.. 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.

65. 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, zarámcovaných správnym súdom, neprodukovala.

66. Pokiaľ ide o navrhovaný výsluch V.. M. v tejto časti ho kasačný súd nepovažoval za nevyhnutný. Totiž okrem skutočností, že konatelia spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. pri otázkach na sťažovateľku popreli uskutočnenie zdaniteľných plnení, predložili tiež čestné vyhlásenie V.. M., že relevantné účtovníctvo spoločnosti AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o. už nemôže predložiť, keďže bolo zničené vytopením. V.. M. 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.

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

68. 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 (poťažmo 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 v daňovom konaní.

69. 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 67 tohto rozsudku).

70. 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 vzhľadu faktúr, ich číselného radu (odlišné na iných faktúrach od spoločnosti Adept School, s.r.o. a na tých, ktoré predložila sťažovateľka) a skutočnosti, že úhrady boli pripísané na účet, ktorého vlastníkom bol V.. M.. 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. Totiž na rozdiel od obchodného prípadu sťažovateľky so spoločnosťou AUTOSERVIS QUATRO, s.r.o., v prípade obchodov sťažovateľky so spoločnosťou Adept School, s.r.o. sa správcovi dane nepodarilo relevantne spochybniť, že spoločnosť Adept School, s.r.o. sa nezúčastnila deklarovaného obchodu.

71. Kasačný súd si je vedomý skutočnosti, že správca dane z inej daňovej kontroly získal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 102308225/2019 zo dňa 7. októbra 2019 a od Kriminálneho úradu finančnej správy tiež zápisnicu o podaní vysvetlenia č. p. 414798/2019 zo dňa 17. júla 2019, pri ktorých sa vyjadrovala konateľka spoločnosti Adept School, s.r.o. Aj podľa názoru kasačného súdu ide o procesne použiteľný dôkaz a skutočnosť, že v iných konaniach nebolo umožnené klásť sťažovateľke konateľke spoločnosti Adept School, s.r.o. otázky ešte neznamená, že ide bez ďalšieho o nezákonný dôkaz. Osobitne vtedy, ak sťažovateľka nenavrhol jej výsluch ako svedkyne v daňovom konaní a v tomto smere neformulovala ani žalobnú a ani sťažnostnú námietku (bod 67 a 68 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.

72. 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 správcou 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 V.. M.. V.. M. 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 V.. M. 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.

73. Podľa názoru kasačného súdu neobstojí argumentácia správneho súdu, že V.. M. nebolo potrebné vypočúť, 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 V. využil alebo nevyužil právo odmietnuť výpoveď v daňovom konaní je nateraz nepodloženou špekuláciou, ktorá nemá žiadnu oporu v administratívnom spise.

74. 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 V.. Správca dane a žalovaný však tento relevantný dôkazný návrh odmietli vykonať bez racionálneho odôvodnenia, čím znemožnili sťažovateľke uniesť v daňovom konaní jej dôkazné bremeno. V tomto smere preto správca dane a žalovaný, rovnako ako správny súd aprobujúci napadnutým rozsudkom ich závery, vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci.“

24. Vychádzajúc z vyššie citovaných dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že preskúmaný rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP a odklonil sa aj od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu podľa § 440 ods. 1 písm. h/ SSP. Vadou nesprávneho právneho posúdenia veci trpí aj preskúmané rozhodnutie žalovaného. Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP zmenil preskúmaný rozsudok správneho súdu tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. V ďalšom konaní bude žalovaný viazaný vyjadreným právnym názorom kasačného súdu.

25. Pre úplnosť kasačný súd konštatuje, že žalobný bod o neúplnosti administratívneho spisu bol vznesený až po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby, preto naň správny súd prihliadať nemohol (§ 183 SSP).

26. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 SSP tak, že úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom. O výške náhrady trov konania rozhodne po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

27. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

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