

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/4/2021  
Identifikačné číslo spisu: 1018200045  
Dátum vydania rozhodnutia: 28. februára 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1018200045.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (spravodajca) a sudcov JUDr. Anity Filovej a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): JUDr. Peter Kubik, so sídlom Hlavná 48, Dunajská Streda, správca úpadcu M 8 Slovakia, spol. s.r.o., so sídlom Tkáčska 2, Prešov, IČO: 44 768 176, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102290254/2017 zo dňa 2. novembra 2017, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/7/2018-129 zo dňa 29. júla 2020, v spojení s opravným uznesením č.k. 2S/7/2018-158 zo dňa 28. októbra 2020, takto

### r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/7/2018-129 zo dňa 29. júla 2020, v spojení s opravným uznesením č.k. 2S/7/2018-158 zo dňa 28. októbra 2020 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

### O d ō v o d n e n i e

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 2S/7/2018-129 zo dňa 29. júla 2020, v spojení s opravným uznesením č.k. 2S/7/2018-158 zo dňa 28. októbra 2020, postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102290254/2017 zo dňa 2. novembra 2017. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 168 S.s.p. tak, že žalovanému ich náhradu nepriznal.

2. Rozhodnutím č. 102290254/2017 zo dňa 2. novembra 2017 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 101645937/2017/9104401/Kub zo dňa 27. júla 2017, ktorým ako správca dane podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 16 557,40 € za zdaňovacie obdobie august 2015. Správca dane tak znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2015 zo sumy 21 874,30 € na sumu 5 316,90 €.

3. Z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane vyplynulo, že žalobca deklaroval správcovi dane zdaniteľné plnenie, ktoré je priamo viazané na nehnuteľnosť, tiež predložil nájomnú zmluvu zo dňa 5. januára 2015, uzatvorenú so spoločnosťou GEHRI, s.r.o. Z výpovede svedka Q. O. vyplynulo, že svedok mal mať prenajaté od žalobcu bytové aj nebytové priestory, svedok v tom období podnikal v stavebnej oblasti a pomenej vykonával čistiace a upratovacie práce. Priestory mali slúžiť ako kancelárie, jedna miestnosť na občasnú prespanie a skladový priestor, v ktorom mal skladovať stavebný materiál. Odpovede svedka boli vyhodnotenú ako všeobecnú, nie jednoznačnú. Napríklad v tom, ako došlo k uzavretiu zmluvy na prenájom v nehnuteľnosti na C. X/A N. C.. Svedok si nepamätal, či k odovzdaniu predmetu nájmu bol vyhotovený preberací protokol. Svedok tvrdil, že v prenajatých priestoroch vykonával skladovacie činnosti, kancelárske činnosti, aj obchodné rokovania, ale mená obchodných partnerov správcovi dane nemohol uviesť. Na otázku správcu dane, či boli prenajaté priestory zariadené a čo tvorilo zariadenie priestorov, svedok odpovedal nejednoznačne „Myslím, že sme aj niečo robili, ale už si presne nepamätám.“ Svedok mal požiadavky na drobné zariadenie kuchyne a kúpeľne, drobné veci, nie hrnce na varenie alebo niečo podobné. Svedok neuviedol, že by vyžadoval od platiteľa dane vybavenie exkluzívnym interiérovým vybavením. Požiadavky na zariadenie mali byť vznesené ústne. Vzhľadom na cenu nájmu 15 000€ + 20% DPH mesačne, za prenájom kancelárskych a skladových priestorov, je predmet nájmu v nájomnej zmluve (bod 3.) zo dňa 5. januára 2015 nedostatočne vyšpecifikovaný. Nepojednával o tom, či sú priestory zariadené, aké základné vybavenie sa v ňom nachádza, či sú súčasťou spotrebiče, nábytok a pod.

4. V nájomnej zmluve zo dňa 5. januára 2015 je uvedené v bode 5.6. služby spojené s nájomom (dodávka elektrickej energie, dodávka kúrenia, dodávka plynu, vodné a stočné, správa spoločných priestorov) sú v cene nájmu. Správca dane miestnym zisťovaním u správcu bytov SOMAT Group a.s. zistil, že mesačné zálohové úhrady vykonávala tretia osoba, E. D.. K predmetnému zisteniu sa žalobca nevyjadril. Žalovaný poukázal na nie obvyklý postup vo fakturácii nájomného, ktoré je uvedené v nájomnej zmluve zo dňa 5. januára 2015 v bode 5. Platiteľ dane podľa tejto zmluvy fakturoval spoločnosti GEHRI, s.r.o. nájomné tak, že prvá fakturácia za mesiace január XXXX až júl XXXX, vo výške 105 000,- € + DPH 21 000,- € mala byť najneskôr do 31. októbra XXXX, na základe faktúry vystavenej žalobcom. Druhá fakturácia za mesiace august XXXX až október XXXX, vo výške 45 000,- € + DPH 9 000,- € mala byť najneskôr do 31. novembra XXXX, na základe faktúry vystavenej žalobcom. Tretia fakturácia za mesiace november XXXX a december XXXX, vo výške 30 000,-€ + DPH 6 000,- € mala byť najneskôr do 31. decembra XXXX, na základe faktúry vystavenej platiteľom dane. Žalovaný ďalej poukázal na rozpor vo svedeckej výpovedi svedka Q. O. v zápisnici č. 100459568/2017 zo dňa 14. marca 2017. V nej svedok na otázku správcu dane, z akých prostriedkov spoločnosť GEHRI, s.r.o. financovala predmetný nájom uviedol, že z vlastných finančných prostriedkov spoločnosti. Táto odpoveď je v rozpore s kontrolnými zisteniami uvedenými v právoplatnom rozhodnutí správcu dane č. 101042080/2017 zo dňa 23. mája 2017 (potvrdené odvolacím orgánom rozhodnutím č. 102029718/2017 zo dňa 25. septembra 2017), ktorý vykonal u daňového subjektu GEHRI, s.r.o. daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie október XXXX. V nej správca dane preveroval aj zdaniteľné plnenie, deklarované faktúrou č. XXXX109 zo dňa 31. októbra 2016 v celkovej sume 126 000,- € vystavenej platiteľom dane - M 8 Slovakia, spol. s r.o. za prenájom nebytového a bytového priestoru na C. X/A, C.. Správca dane v rozhodnutí kontrolovaného daňového subjektu GEHRI, s.r.o. uviedol, že spoločnosť bola niekoľkokrát vyzvaná na preukázanie, kedy a akým spôsobom použila v období január - december XXXX prenajaté priestory na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ, žiadne dôkazy ale nepredložila. Daňový subjekt GEHRI, s.r.o. nepreukázal, že prijatú službu prenájmu použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Takéto dôkazy nezískali ani zamestnanci správcu dane. Správca dane analýzou podaných daňových priznaní k dani z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobia 2014, XXXX zistil, že daňový subjekt GEHRI, s.r.o. z vykonávanej ekonomickej činnosti nemal potrebné množstvo peňažných prostriedkov na úhradu predmetného nájmu.

5. Správca dane vykonal miestne zisťovanie v preverovanej nehnuteľnosti na ulici C. X/A, C. a spísal so žalobcom zápisnicu o miestnom zisťovaní, v ktorej uviedol aj fyzický počet príborov, uterákov,

županov, pohárov s uvedením, že išlo o rôzne kusy. Napríklad žalobca deklaroval nákup do preverovaného bytu dve 68 - kusové sady príboru, teda 136 kusov príboru. Fyzicky sa v čase miestneho zisťovania v byte nachádzalo 70 rôznych príborov. Tvrdenie žalobcu, že chýbajúce župany a prehozy sú v práčovni, daňové orgány považovali za nedostatočné vysvetlenie, nakoľko žalobca nepredložil správcovi dane doklad z čistiarne, pritom vedel, že správca dane sa na predmetné vybavenie dopytoval. Takisto žalobcom bagatelizovanie skutočnosti, že nesedí počet kusov drobného majetku na stav podľa dodacích listov, nakoľko sa miestne zisťovanie uskutočnilo niekoľko mesiacov po obstaraní drobného inventáru neobstojí ako argument riadne hospodáriaceho subjektu. Žalovaný súhlasil s kontrolnými zisteniami správcu dane a poukázal na § 24 ods. 4 Daňového poriadku, v zmysle ktorého ako dôkaz môže správca dane 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 predpismi. Smernica Rady 2011/16/EÚ zo dňa 15. februára 2011 o administratívnej spolupráci v oblasti daní a zrušení smernice 77/799/EHS nie je v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi, preto správca dane použil aj výsledky medzinárodnej výmeny informácií ako dôkaz v daňovej kontrole. V zmysle čl. 16 ods. 5 Smernice Rady 2011/16/EÚ na informácie, správy, výkazy a akékoľvek iné dokumenty, alebo ich overené verné kópie alebo výpisy z nich, ktoré získal dožiadaný orgán, a ktoré boli oznámené dožadujúcemu orgánu v súlade s touto smernicou, sa môžu príslušné orgány dožadujúceho členského štátu dovoľávať ako na dôkaz na rovnakom základe ako na podobné informácie, správy, výkazy a akékoľvek iné dokumenty, ktoré poskytuje iný orgán uvedeného členského štátu.

6. Správca dane v rozhodnutí na strane 16 v druhom odseku uviedol „Správca dane po obdržaní fotografií, ktoré zobrazujú nakúpený tovar nemohol vykonať miestne zisťovanie, nakoľko nehnuteľnosť už nevlastnil daňový subjekt M 8 Slovakia, spol. s.r.o.“ Správca dane nevytýkal platiteľovi dane nemožnosť vykonania opakového miestneho zisťovania. Žalovaný konštatoval, že správca dane mohol vykonať miestne zisťovanie u daňového subjektu DP - TRANS, s.r.o., aktuálneho vlastníka preverovanej nehnuteľnosti. S. E. mohol správcovi dane navrhnúť vykonanie miestneho zisťovania aj za daňový subjekt DP - TRANS, s.r.o., nakoľko sa v ňom stal konateľom. Ďalším podstatným faktom je, že konateľ žalobcu v zápisnici z miestneho zisťovania č. 103203008/2016/9104401/Maču uviedol, že nevidí dôvod, aby sa vyjadroval k predaju nehnuteľnosti, nakoľko predaj nehnuteľnosti nie je predmetom daňovej kontroly. Z uvedeného vyplýva, že žalobca nebol dostatočne súčinný správcovi dane, nakoľko preverované zariadenie bolo súčasťou predaného bytu. Správca dane uviedol v rozhodnutí č. 101645937/2017 na strane 13, v druhom odseku, že žalobca na výstupe DPH neodviedol, nakoľko sa pri tomto zdaniteľnom obchode uplatnilo ustanovenie § 69 ods. 12 písm. c/ zákona o DPH, osobou povinnou platiť daň bol v tomto prípade príjemca plnenia.

7. Z dikcie § 49 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si daňový subjekt môže odpočítať daň z pridanej hodnoty, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary alebo služby, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom dane z pridanej hodnoty. V zmysle § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Pri výkone daňovej kontroly kontrolovaného daňového subjektu za kontrolované zdaňovacie obdobie august XXXX správca dane postupoval v zmysle vyššie uvedených skutočností a chránil tak záujmy štátu. Správca dane počas celého výkonu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania dodržiaval všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne, ako aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z.z. o Zbierke zákonov zverejnené v Zbierke zákonov SR. Právo na odpočítanie dane možno oprávnené uplatniť len v prípade, ak neexistuje zneužívajúce konanie, teda nie je možné ho priznať, ak obchodné transakcie neboli bežnými obchodnými transakciami, ale boli len deklarované s cieľom získať daňovú výhodu, vrátane DPH na vstupe, čo vyplynulo z posúdenia predloženého spisového materiálu.

8. Správny súd v odôvodnení svojho rozsudku poukázal na to, že z ustanovení § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 zákona o DPH vyplývajú hmotnoprávne podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základnou podmienkou je, aby išlo o tovary alebo služby, ktoré mu boli naozaj dodané konkrétnym platiteľom DPH (t.j. uskutočnenie zdaniteľného plnenia). Zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či pri predložených dokladoch neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar alebo služba mu boli dodané ním uvádzanou spoločnosťou. Správny súd poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/108/2014 zo dňa 29. septembra 2016, sp.zn. 8Sžf/22/2014, 8Sžf/23/2014 a 8Sžf/24/2014 zo dňa 17. septembra XXXX, sp.zn. 3Sžf/125/2013 zo dňa 25. novembra 2014, podľa ktorých uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou plne pod kontrolou daňového subjektu. Na podporu svojej argumentácie dal do pozornosti aj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23. júna 2010 v spojení s uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23. februára 2011.

9. Krajský súd aj s odkazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ (napr. rozsudok v spojených veciach C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling,) uviedol, že subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa preukáže, že platiteľ dane sa svojou participáciou (kúpou) zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Z obsahu preskúmaných rozhodnutí nevyplýva, že by správne orgány od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od iného daňového subjektu (svojho subdodávateľa, resp. odberateľa). Správca dane mal právo preveriť existenciu obchodu, príp. odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení o skutočnom vykonaní deklarovaneho zdaniteľného obchodu. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že dodaný tovar aj skutočne bol dodaný tak, ako to deklaroval. Toto však neučinil.

10. Z pripojeného administratívneho spisu krajský súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za účelom zistenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie august XXXX. Výsledkom daňovej kontroly bol protokol č. 100751159/2017/9104401/Kub zo dňa 3. mája 2017. Správca dane okrem iného nadobudol pochybnosti v prípade daňového subjektu - spoločnosti GEHRI, s.r.o., kedy nebolo preukázané, že uvedená spoločnosť prijatú službu prenájmu (od žalobcu) použila na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH. Uvedené žalovaný vyhodnotil v súlade § 74 ods. ods. 2 Daňového poriadku. V danom prípade vznikli v rámci daňovej kontroly u správcu dane dôvodné pochybnosti o pravdivosti žalobcom predložených dokladov a o skutočnostiach v týchto dokladoch uvedených. Správca dane umožnil žalobcovi uvedené pochybnosti odstrániť, z dôkazov predložených žalobcom však o odstránení pochybnosti nemožno hovoriť.

11. Podľa názoru správneho súdu správca dane a žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v súlade s rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ. Žalobca v žalobe namietal rovnaké skutočnosti, ktoré namietal už v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane. Žalovaný sa v rozhodnutí napadnutom žalobou podrobne vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami, svoje závery náležite a zrozumiteľne odôvodnil - aj prečo považoval za nevierohodné dodatočne predložené doklady žalobcom, pričom správny súd sa s nimi v plnom rozsahu stotožnil. Z

dôkazov založených v administratívnom spise však vyplýva, že nebolo zo strany žalobcu riadne preukázané dodanie tovaru od dodávateľa - spoločnosti Hanak Contract, s.r.o., so sídlom v ČR. Miestnym zisťovaním správca dane zistil, že sa v nehnuteľnosti na C. X/A N. C. síce nachádzalo určité zariadenie, ale rôzneho druhu a nesúhlasilo s objemom, ktorý bol deklarovaný na faktúrach. Faktúry žalobca uhradil spoločnosti Hanak Contract, s.r.o., ktorý DPH z deklarovaných uskutočnených zdaniteľných plnení DPH priznal a odviezol. Nebolo však preukázané, že zakúpený tovar bol aj použitý pri zariadení označenej nehnuteľnosti, ktorú daňový subjekt prenajímal spoločnosti GEHRI, s.r.o. Nebolo možné ani nesúhlasiť so záverom žalovaného, že charakter exkluzívnych bytových doplnkov: vybavenie kuchynské napr. detský príbor, detské taniere, šľahacia metla, forma na tortu, cedník, škrabka na zemiaky, tlakový hrniec, či množstvo uterákov, prehozov, županov atď. - nepreukazoval, že tieto mali slúžiť na kancelárske a skladovacie účely nájomcu v tom čase. Z výpovede svedka Q. O. rovnako vyplývali nejednoznačné skutočnosti. Spochybnené boli aj úhrady za nájomné, pretože ich vykonával podľa zistení správca dane tretí subjekt (E. D.) s tým, že spoločnosť GEHRI, s.r.o. bola niekoľkokrát vyzvaná na preukázanie, kedy a akým spôsobom použila v období január - december XXXX prenajaté priestory na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Z administratívneho spisu nevyplývajú také dôkazy, že by uvedená spoločnosť preukázala, že prijatú službu nájmu by použila na ďalšie dodávky tovarov a služieb podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH. Žalovaný, resp. pôvodne prvostupňový orgán analýzou podaných daňových priznaní k dani z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobia 2014, XXXX zistil, že daňový subjekt GEHRI, s.r.o. z vykonávanej ekonomickej činnosti nemal potrebné množstvo peňažných prostriedkov na úhradu predmetného nájomného. Správca dane postupoval správne, ak na základe rozsiahlych zistených skutočností v procese daňovej kontroly znížil žalobcovi nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty, keďže žalobca porušil § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH.

12. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ z dôvodov uvedených v ust. § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ S.s.p. kasačnú sťažnosť. Sťažovateľ primárne namietal, že napriek tomu, že už v žalobe žiadal o nariadenie pojednávania vo veci, krajský súd pojednávanie nenariadil a rozhodol verejným vyhlásením rozsudku. Krajský súd pritom vychádzal z toho, že na výzvu súdu (týkajúcu sa nariadenia pojednávania) účastníci nereagovali žiadosťou o nariadenie pojednávania. Týmto konaním došlo k porušeniu práva sťažovateľa na prístup k súdu, resp. práva na spravodlivý proces. Ďalej namietal, že pokiaľ sa týka posúdenia veci, krajský súd sa nijakým spôsobom nevyjadril k skutkovým a právnym argumentom sťažovateľa. Správny súd týmto nezákonným až protiústavným postupom odňal sťažovateľovi možnosť podať opravný prostriedok voči rozsudku, nakoľko nie je možné riadne vymedziť dôvod kasačnej sťažnosti. Krajský súd sa nevysporiadal s viacerými sťažovateľom nastolenými otázkami/námietkami a to, že: sťažovateľ nadobudol bytové doplnky na základe objednávky a vystavených faktúr od spoločnosti Hanak Contract, sťažovateľ predmetné faktúry riadne uhradil, Hanak Contract riadne odviezol DPH z vyfakturovanej sumy, nákup bytových doplnkov bol preukázaný zisteniami Daňového úradu Žilina, ktorý potvrdil, že spoločnosť Hanak Contract, vystavil pre sťažovateľa faktúry, predmetom ktorých bol predaj a dodanie bytových doplnkov, manažér spoločnosti Hanak Contract, potvrdil, že transport bytových doplnkov sa realizoval vlastnými motorovými vozidlami spoločnosti Hanak Contract do nehnuteľnosti v tom čase vo vlastníctve sťažovateľa, MVI bolo okrem iného potvrdené, že spoločnosť COMEINTERIOR vystavila faktúry pre spoločnosť Hanak Contract, predmetom ktorých bolo dodanie bytových doplnkov, existencia a umiestnenie bytových doplnkov v nehnuteľnosti bolo správcovi dane preukázané pri miestnom zisťovaní v nehnuteľnosti, svedok - konateľ spoločnosti GEHRI, s.r.o pri výsluchu do zápisnice uviedol, že bytové doplnky boli do nehnuteľnosti zakúpené na základe jeho požiadaviek a súčasne potvrdil, že bytové doplnky bolo sťažovateľom aj reálne dodané. V ďalších bodoch kasačnej sťažnosti uvádzal konkrétne nedostatky, ktorých sa mali daňové orgány v súvislosti s vydaním preskúmaných rozhodnutí dopustiť. Vo vzťahu k záverom daňových orgánov o umelom charaktere nájomného vzťahu sťažovateľ uviedol, že neobvyklé zmluvné dojednanie automaticky nezakladá umelý charakter nájomného vzťahu. Konateľ spoločnosti GEHRI s.r.o. si prenajímanú nehnuteľnosť prezrel osobne. Nakoľko nájomca počas obhliadky nehnuteľnosti vzniesol k sťažovateľovi požiadavky na dozariadenie nehnuteľnosti, je možné s určitosťou konštatovať, že nájomca mal dostatočnú vedomosť o tom, aké zariadenie a vybavenie je súčasťou nájmu. Ďalej uviedol, že žiaden právny predpis neukladá prenajímateľovi zisťovať, z akých peňažných prostriedkov bude nájomné hradené. Pokiaľ

nájomca nevedel preukázať charakter finančných prostriedkov použitých na zaplatenie nájmu, uvedené nemožno klásť za vinu sťažovateľovi. Nesúhlasil ani s tým, že prevod vlastníckeho práva k nehnuteľnostiam vo vlastníctve sťažovateľa DP - TRANS bol účelový s cieľom znemožniť vykonanie miestneho zisťovania. Nehnuteľnosť bola zároveň určená na predaj, o čom mal správca dane vedomosť ešte pred miestnym zisťovaním, v rámci ktorého bol sťažovateľ súčinný a ktoré napokon zo strany správcu dane ani nebolo vykonané dôsledne, keď si jeho zamestnanci mohli vyhotoviť fotografie tovaru a porovnať ho zo zisteniami v rámci MVI. Ďalej sťažovateľ netvrdil, že by nájomca vznikol požiadavku na exkluzívne zariadenie, keď išlo o rozhodnutie sťažovateľa. Rovnako mu nie je zrejmé, čo chceli daňové orgány povedať tým, že svedok nevypovedal, že požadoval exkluzívne zariadenie a to vo vzťahu k nároku na odpočet DPH. Ďalej mal za to, že pokiaľ chcel správca dane vykonať miestne zisťovanie v nehnuteľnosti, ktorá sa predala mal tak urobiť aj bez návrhu sťažovateľa. Správca dane navyše preveril len niektoré položky z dodacích listov. Zo záverov správcu dane vyplývalo, že jednotlivé položky sa nedali jednoznačne identifikovať, čo znamená, že bytové doplnky sa v nehnuteľnosti nachádzali, len bolo ťažšie ich identifikovať. S poukazom na uvedené žiadal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

13. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil so závermi vyslovenými v napadnutom rozsudku krajského súdu, pričom kasačnú sťažnosť žiadal ako nedôvodnú zamietnuť.

14. Dňom 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky svoju činnosť, t.j. začal konať a rozhodovať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal a rozhodoval Najvyšší súd Slovenskej republiky v Správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Od 1. augusta 2021 teda koná a rozhoduje o kasačných sťažnostiach Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Predmetná vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

15. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v spojení s opravným uznesením spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 S.s.p.).

16. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým v spojení s opravným uznesením zamietol žalobu sťažovateľa o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102290254/2017 zo dňa 2. novembra 2017, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 101645937/2017/9104401/Kub zo dňa 27. júla 2017, ktorým podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku sťažovateľovi určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 16 557,40 eur za zdaňovacie obdobie august XXXX. Správca dane tak znížil nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie august XXXX zo sumy 21 874,30 € na sumu 5 316,90 €.

17. Sťažovateľ primárne namietal, že správny súd nenariadil vo veci pojednávanie, hoci sťažovateľ jeho nariadenie výslovne žiadal, čím mu znemožnil, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

18. Podľa § 107 ods. 1 písm. a/ S.s.p. predseda senátu nariadi na prejednanie veci samej pojednávanie, ak o to požiada aspoň jeden z účastníkov konania.

19. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že prejednanie veci na pojednávaní je osobitným spôsobom konania pred správnym súdom, ktorým sa realizuje zásada verejnosti, ústnosti a

bezprostrednosti tohto konania (§ 5 ods. 6, 8 S.s.p.). Zásada bezprostrednosti a ústnosti konania má svoje ústavnoprávne vyjadrenie v čl. 47 ods. 2 Ústavy SR, v zmysle ktorého má každý právo, aby sa jeho vec prerokovala v jeho prítomnosti a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom. Z dikcie vyššie citovaného § 107 ods. 1 písm. a/ S.s.p. je zrejmé, že je povinnosťou správneho súdu nariadiť ústne pojednávanie na prejednanie veci samej, ak o to požiada aspoň jeden z účastníkov konania.

20. Kasačný súd tiež v tejto súvislosti poukazuje na ustálenú rozhodovaciu činnosť prezentovanú napríklad rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 10Sžsk/2/2019 zo dňa 22. októbra 2019, publikované pod č. R 18/2021 „... z dikcie vyššie citovaného § 107 ods. 1 písm. a/ S.s.p. je zrejmé, že predmetné ustanovenie zakotvuje povinnosť správneho súdu nariadiť ústne pojednávanie na prejednanie veci samej ak o to požiada aspoň jeden z účastníkov konania.“ Porušenie tejto povinnosti zo strany správneho súdu je procesnou vadou odôvodňujúcou zrušenie rozhodnutia správneho súdu podľa § 440 ods. 1 písm. f/ v spojení s § 462 ods. 1 S.s.p.. Kasačný súd sa s vyššie uvedenou ustálenou rozhodovacou činnosťou v plnom rozsahu stotožňuje.

21. V predmetnej veci sťažovateľ už v žalobe (č.l.1 súdneho spisu) vyslovene požiadal krajský súd o nariadenie pojednávania. Dňa 14. februára 2020 správny súd vo veci nariadil pojednávanie na deň 8. apríla 2020. Upovedomením zo dňa 24. marca 2020 krajský súd nariadené pojednávanie zrušil a to z dôvodu výskytu prenosného ochorenia COVID-19 na území Slovenskej republiky na neurčito s tým, že nový termín pojednávania mal byť účastníkom konania oznámený písomnou formou. Prípisom zo dňa 24. marca 2020 krajský súd (s poukazom na zákonnú koncentračnú zásadu v zmysle § 62 ods. 1 a § 183 S.s.p.) vyzval účastníkov konania, aby mu v lehote 5 dní oznámili, či trvajú na nariadení pojednávania a či súhlasia s rozhodnutím veci bez nariadenia ústneho pojednávania s tým, že v prípade ich súhlasu s rozhodnutím vo veci bez nariadenia ústneho pojednávania im bude oznámené miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku. Na uvedenú výzvu reagoval žalovaný a to podaním zo dňa 27. marca 2020, v ktorom vyjadril súhlas s rozhodnutím veci bez nariadenia ústneho pojednávania. Dňa 29. júla 2020 (v neprítomnosti účastníkov konania) krajský súd po konštatovaní, že sú splnené podmienky rozhodnutia bez pojednávania verejne vyhlásil kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok.

22. Z vyššie uvedeného je zrejmé, že sťažovateľ ako žalobca v súlade s § 182 ods. 1 písm. g/ S.s.p. jednoznačne vyjadril svoj záujem na tom, aby krajský súd vo veci nariadil pojednávanie. Krajský súd však po zrušení termínu pôvodne nariadeného pojednávania zvolil nesprávny postup, keď prehliadajúc výslovnú žiadosť v žalobe sťažovateľa o nariadenie pojednávania (z ktorej žiadosti je nutné v ďalšom konaní vychádzať) podmienil nariadenie pojednávania vyjadrením účastníkov konania v ním stanovenej (sudcovskej) lehote. Uvedeným postupom tak krajský súd nerešpektoval zákonom (§ 182 ods. 1 písm. g/ S.s.p) vytvorený priestor pre sťažovateľa - žalobcu, na požiadanie o nariadenie pojednávania, ktoré je náležitosťou správnej žaloby s tým, že na neskoršiu žiadosť žalobcu o nariadenie pojednávania správny súd ani neprihliada. Krajský súd tak poskytnutím ďalšej ním stanovenej lehoty (presahujúcej toho, čo stanovuje zákon) síce zdanlivo účastníkom konania dodatočne vytvoril priestor na vyjadrenie sa k prejednaniu veci bez nariadenia pojednávania, no v konečnom dôsledku postupoval v rozpore so zákonom a sťažovateľovi uprel právo, ktorého realizácie sa sám riadne dožadoval. Krajský súd tak bol povinný aj po zrušení termínu pôvodne nariadeného pojednávania vychádzať zo sťažovateľom (v žalobe) jasne formulovanej požiadavky o nariadenie pojednávania.

23. Kasačná sťažnosť je teda v tejto časti dôvodná, a preto kasačný súd postupoval podľa § 462 ods. 1 S.s.p., zrušil rozsudok krajského súdu v spojení s opravným uznesením a vrátil mu vec na ďalšie konanie. Krajský súd bude musieť v ďalšom konaní vytýčiť pojednávanie vo veci, riadne a včas naň predvolať účastníkov konania a znova vec prejednať a rozhodnúť.

24. Kasačný súd vzhľadom na naplnenie vyššie uvedeného dôvodu na zrušenie rozhodnutia krajského súdu (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) i v súvislosti so sťažovateľom namietaným nedostatočným odôvodnením záverov krajského súdu o nedôvodnosti podanej žaloby.

25. Podľa § 139 ods. 2 S.s.p. v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby rozhodnutie bolo presvedčivé.

26. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačný súd považoval za potrebné predovšetkým posúdiť, či krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.).

27. Právo na spravodlivý proces zahŕňa právo na prístup k súdu, právo na nezávislý a nestranný súd, právo na verejnosť konania a rozhodnutia, právo na rozhodnutie v primeranej lehote a právo na spravodlivé prejednanie veci, do ktorého okrem iného patrí aj právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Z odôvodnenia súdneho rozhodnutia musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na jednej strane a právnymi závermi na strane druhej (nález ÚS SR sp.zn. III. ÚS 36/2010 zo dňa 4. mája 2010). Súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a právnym názorom účastníka konania, je však povinný na zákonom predpokladané a umožnené procesné úkony účastníka primeraným, zrozumiteľným a ústavne akceptovaným spôsobom reagovať v súlade s platným procesným právom (nález ÚS SR sp.zn. II. ÚS 675/2014 zo dňa 22. októbra XXXX). Požiadavka riadneho odôvodnenia rozhodnutia je jedným zo základných atribútov spravodlivého procesu. Dodržiavanie povinnosti odôvodniť rozhodnutie má zaručiť transparentnosť a kontrolovateľnosť rozhodovania súdov a vylúčiť ľubovôľu.

28. Kasačný súd porovnávajúc vyššie uvedené kritériá na odôvodnenie súdneho rozhodnutia s odôvodnením kasačnou sťažnosťou napadnutého rozhodnutia krajského súdu musel konštatovať, že krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku nepredostrel žiadne vlastné právne úvahy, z ktorých by bolo zrejmé, ako sa vysporiadal s jednotlivými žalobnými námietkami sťažovateľa, resp. na základe akých právnych úvah dospel k záveru o nedôvodnosti žaloby. Kasačný súd v prvom rade poukazuje na to, že z odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu nevyplýva už zodpovedanie/ustálenie základnej právnej otázky, od ktorej sa odvíja posúdenie ďalších právne relevantných skutočností (rozloženie dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom) a to jasné pomenovanie toho, čo bolo právnym dôvodom pre nepriznanie nároku na odpočítanie dane. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku (ods. 49 - 51) poukazoval aj s odkazom na judikatúru Súdneho dvora EÚ na to, že dôvodom pre nepriznanie odpočtu DPH je účasť daňového subjektu na podvodnom konaní. Zároveň však ako dôvod pre nepriznanie odpočtu dane uvádzal nesplnenie hmotnoprávnych podmienok v zmysle príslušných ustanovení zákona o DPH. V tejto súvislosti sa navyše ani okrajovo nez zmienil o udržateľnosti záverov daňových orgánov o tom, že sťažovateľom deklarované dodávky tovarov, na základe ktorých si uplatnil odpočítanie dane napĺňajú znaky zneužitia práva. Inými slovami z odôvodnenia rozhodnutia nevyplýva, čo bolo skutočným právnym dôvodom pre nepriznanie nároku na odpočítanie dane. V nadväznosti na to kasačnému súdu tak absentuje v odôvodnení napadnutého rozsudku jednoznačne zodpovedanie otázky, či spornou/spochybnenou bola existencia tovaru (ako hmotnoprávna podmienka na odpočet dane), alebo táto podmienka bola splnená a dôvodom brániacim priznaniu nároku na odpočet dane bolo podvodné, resp. zneužívajúce konanie. S uvedeným totiž úzko súvisí aj otázka unesenia dôkazného bremena, resp. či dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, alebo správcu dane. Až po zrozumiteľnom ustálení vyššie uvedeného možno následne posudzovať ďalšie skutočnosti a zaujať právny názor k otázke, ktorý zo subjektov znášal dôkazné bremeno, a či ho v daňovom konaní i uniesol. V prípade, že správny súd vychádzal z toho, že dôvodom pre nepriznanie nároku na odpočítanie dane (aj napriek rozporuplným záverom daňových orgánov týkajúcim sa možného zneužitia práva) bolo nesplnenie hmotnoprávnych podmienok, je potrebné, aby sa následne vysporiadal s ďalšími námietkami sťažovateľa uplatnenými v žalobe. Krajský súd sa (iba nesúhlasiac s námietkami sťažovateľa) stotožnil so závermi daňových orgánov bez toho, aby akýmkoľvek spôsobom reagoval na žalobné námietky, keď navyše v odôvodnení rozhodnutia nevyhodnotil právny význam



ním popísaných skutočnosti - zistení správcu dane (týkajúcich sa napr. prevodu vlastníctva nehnuteľnosti sťažovateľom na DP - TRANS, s.r.o., a s tým spojené nevykonanie miestneho zisťovania, úhrady platieb spojených s nájmom treťou osobou) na účely preukazovania dôvodnosti uplatneného nároku na odpočet dane. Z odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu tak jednoznačne nevyplýva, ktoré skutočnosti z pohľadu unesenia dôkazného bremena (ich nepreukázanie sťažovateľom, resp. spochybnenie správcom dane) krajský súd považoval za rozhodujúce, a aký právny význam im pripísal.

29. Zhora definovanému právu na riadne odôvodnenie rozhodnutia nezodpovedá odôvodnenie rozsudku krajského súdu. Krajský súd postupoval v posudzovanej veci nedôsledne a kasačný súd musí konštatovať, že odôvodnenie rozsudku krajského súdu nie je súladne s § 139 ods. 2 S.s.p. a teda nespĺňa zákonné požiadavky. Kasačný súd má za to, že krajský súd svojím postupom porušil právo sťažovateľa na spravodlivý proces, ktoré vychádza z čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

30. Z uvedených dôvodov kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu v spojení s opravným uznesením postupom podľa § 462 ods. 1 S.s.p. z dôvodu uvedeného v ust. § 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p. zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby a následne vo veci rozhodnúť, pričom krajský súd bude povinný svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť.

31. Kasačný súd dodáva, že zaoberať sa ďalšími kasačnými námietkami sťažovateľa, týkajúcimi sa nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom, bolo v tomto štádiu konania predčasné, a to najmä s poukazom na dôvod zrušenia napadnutého rozsudku krajského súdu, ktorý vyplýva z ust. § 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p..

32. Krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania v zmysle § 467 ods. 3 S.s.p..

33. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta S.s.p.).

#### **P o u č e n i e :**

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