

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/82/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5018200197
Dátum vydania rozhodnutia: 22. 05. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:5018200197.1

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): THERMASTAV, s.r.o., so sídlom Aleja Slobody 1893/56, 026 01 Dolný Kubín, IČO: 44 518 561, právne zastúpeného: Advokátska kancelária JUDr. Ladislav Jančí, s. r. o., so sídlom Dončova 1451/21, 034 01 Ružomberok, IČO: 36 862 304, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100667273/2018 zo dňa 5. apríla 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline sp. zn. 30S/60/2022 zo dňa 24. apríla 2023, takto

rozhodol:

Rozsudok Krajského súdu v Žiline sp. zn. 30S/60/2022 zo dňa 24. apríla 2023 sa zrušuje a vec sa vracia Správnomu súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad, pobočka Dolný Kubín (ďalej aj „správca dane“) začal dňa 21.12.2015 u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobia január 2013 až december 2013. Daňová kontrola bola správcom dane prerušená na obdobie od 12.10.2016 do 14.11.2016 za účelom vybavenia žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj „MVI“). Dňa 02.01.2017 bol spísaný Protokol o daňovej kontrole č. 100002201/2017 (ďalej aj „protokol“), ktorý bol žalobcovi doručený dňa 05.01.2017 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole.

2. Správca dane následne vydal rozhodnutie č. 102278919/2017 zo dňa 31.10.2017 (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 (ďalej aj „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane vo výške 9.428,42 eur za zdaňovacie obdobie december 2013.

3. Správca dane neuznal žalobcovi uplatnené odpočítanie dane z faktúr za dodanie služieb - stavebných prác od dodávateľskej spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o., so sídlom Textilná 2385/7, Košice, IČO: 46 266 178 (ďalej aj „deklarovaný dodávateľ“ alebo „BOLF STOCK, s.r.o.“) z dôvodu, že na základe zistených skutočností nebola preukázaná realita uskutočnenia obchodov dodávateľom uvedeným na faktúrach, a teda neboli žalobcom splnené podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 71 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“). Správca dane vypočul svedkov, ktorých navrhol vypočuť žalobca, preveril predložené dôkazy a dospel k záveru, že nebolo preukázané dodanie stavebných prác uvedených na sporných faktúrach spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. pre žalobcu.

4. Závery správcu dane vychádzali najmä z nasledovných skutkových okolností:

- konateľka spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o. Jolana Trnovská nemala o obchodnej činnosti spoločnosti žiadnu vedomosť; všetky obchodné aktivity vykonával jej syn ako splnomocnený zástupca,

- pán I. P. (ďalej aj „splnomocnený zástupca“) uviedol, že stavebné práce boli dodané subdodávateľsky prostredníctvom zväčša 4 - 5 živnostníkov, niekedy viac, nevedel uviesť mená ani telefónne kontakty živnostníkov,
- všetci vypočítaní svedkovia potvrdili vykonanie stavebných prác, ale nepredložili žiadne doklady preukazujúce ich dodanie spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o.,
- podnikatelia, ktorí tvrdili, že práce pre BOLF STOCK, s.r.o. vykonali a ktorých čestné vyhlásenia predložil žalobca, nemali v účtovníctve žiadne faktúry vystavené pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., neboli uzavreté žiadne zmluvy ani žiadne iné písomnosti v súvislosti s výkonom prác,
- objednávateľia stavebných prác - obnovy bytových domov (predsedkyne spoločenstiev) potvrdili ich vykonanie, ale nepredložili žiadne dôkazy, že tieto práce reálne uskutočnila práve spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., spoločenstvá mali uzatvorenú zmluvu so žalobcom,
- spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. využívala len virtuálne sídlo a nemala potrebné materiálo-technické prostriedky, pričom stavebný materiál a lešenie mal zabezpečovať žalobca,
- BOLF STOCK, s.r.o. priznala v daňovom priznaní k dani z príjmov za rok 2013 výnosy vo výške 27.848,86 eur, avšak podľa predloženej hlavnej knihy výnosy predstavovali sumu 346.942,96 eur. Dodatočné daňové priznania boli podané až po tom, ako správca dane konateľku spoločnosti predvolal na výsluch ohľadne sporných faktúr,
- splnomocnený zástupca nepredložil žiadne faktúry, stavebný denník ani odovzdávacie protokoly za vykonané práce,
- zo žalobcom predložených stavebných denníkov sa nedá identifikovať, ktorá spoločnosť práce vykonala, ani konkrétne mená osôb, ktoré na stavbe pracovali,
- žalobca tvrdil, že so spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. neboli spísané žiadne odovzdávacie protokoly, aj napriek skutočnosti, že tieto sa mali vyhotoviť podľa uzavretých zmlúv o dielo, a že celková cena prác bola v značnej sume (385.072,92 eur),
- predmet faktúr je vymedzený len všeobecne; nevyplýva z neho špecifikácia konkrétnych prác ani podpisy kompetentných osôb, ktoré práce odovzdali resp. prevzali,
- tvrdenie zamestnancov stavební, že pre stavebný materiál chodil za žalobcu splnomocnený zástupca, nepreukazuje skutočnosť, že stavebné práce uskutočnila spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o.,
- žalobca uhrádzal záväzky obchodným partnerom v prevažnej miere bezhotovostným prevodom, iba spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o. bolo vyplatených 84 faktúr v hotovosti (všetky do 5.000 eur, spolu 385.072,92 eur).

5. V nadväznosti na vyššie uvedené skutočnosti správca dane ustálil, že doklady predložené žalobcom, ktorými osvedčoval dodanie služieb, sú len formálnou stránkou obchodu, nie však potvrdením, že sa obchod uskutočnil s deklarovateľom. Šetrenie správcu dane preukázalo pochybnosti o reálnom uskutočnení obchodu dodávateľom BOLF STOCK, s.r.o. uvedeným na faktúrach, z ktorých si žalobca uplatňuje odpočítanie dane, pričom žalobca tieto pochybnosti nevyvrátil. Správca dane nepoprel, že stavebné práce boli vykonané, nepoprel obchodný vzťah medzi žalobcom a jednotlivými spoločenstvami - odberateľmi stavebných prác, ale poprel skutočnosť, že fakturované stavebné práce vykonala dodávateľská firma BOLF STOCK, s.r.o.

6. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100667273/2018 zo dňa 05.04.2018 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

7. Stotožňujúc sa s postupom správcu dane a jeho záverom o neuznaní oprávnenosti odpočítania dane v zmysle príslušných ustanovení zákona o DPH, žalovaný dospel k záveru, že žalobca nepreukázal, že zo strany dodávateľa bolo uskutočnené dodanie služieb, pri ktorom dodávateľovi podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH vznikla daňová povinnosť. Následne tak odberateľovi uvedenému na faktúre, t. j. žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane.

II. Konanie pred správny súdom

8. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na toho času vecne a miestne príslušný Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného ako i prvostupňového rozhodnutia, ich zrušenia, vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania.

9. Žalobca považoval rozhodnutia daňových orgánov za nezákonné, vychádzajúce z nesprávneho právneho posúdenia veci. Zároveň ich označil za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov s tým, že zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, je v rozpore s administratívnymi spisami a nemá v nich oporu.

10. Krajský súd rozsudkom sp. zn. 30S/71/2018 zo dňa 19.11.2019 v spojení s opravným uznesením sp. zn. 30S/71/2018 zo dňa 03.03.2020 (ďalej aj „v poradí prvý rozsudok krajského súdu“) postupom

podľa § 191 ods. 1 písm. e) SSP zrušil preskúmané rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Proti v poradí prvému rozsudku krajského súdu podal žalovaný kasačnú sťažnosť, a to z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP). Žiadal, aby kasačný súd v poradí prvý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“ alebo „kasačný súd“) rozsudkom sp. zn. 2Sžfk/22/2020 zo dňa 24.02.2022 v poradí prvý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Kasačný súd sa nestotožnil s právnymi závermi obsiahnutými v poradí prvom rozsudku krajského súdu o tom, že zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci. Kasačný súd konštatoval, že pochybnosti finančných orgánov o reálnosti dodania služieb spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. žalobcovi predstavovali relevantný dôvod pre neuznanie nároku žalobcu na vrátenie dane z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok na odpočet DPH. Krajskému súdu uložil, aby v ďalšom konaní vec opätovne prejednal a rozhodol.

11. Viazaný právnym názorom kasačného súdu podľa § 469 SSP krajský súd v ďalšom konaní vec opätovne preskúmal a rozsudkom sp. zn. 30S/60/2022 zo dňa 24.04.2023 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 SSP žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol. Zároveň rozhodol, že žalobcovi a žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznáva.

12. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd uviedol, že v konaní nebolo preukázané, že plnenie uvedené na dodávateľských faktúrach bolo reálne dodané spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. Predmetné dodávateľské faktúry nepreukazujú splnenie vecných a formálnych podmienok vzniku nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty. Pokiaľ žalobca namietal, že nebol účastný na žiadnom daňovom podvojde, preto nemôže niesť zodpovednosť za prípadné porušenie daňových predpisov spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o., krajský súd zdôraznil, že správca dane ani žalovaný netvrdili, že došlo k podvodnému konaniu. Správca dane spochybnil, že práce neboli vykonané osobou uvedenou na faktúre. Námietky a tvrdenia žalobcu, že správca dane mal skúmať, či došlo k podvodnému konaniu alebo k zneužitiu práva, nebolo potrebné, pretože došlo k porušeniu vnútroštátneho zákona, ktorý je prvoradý pri skúmaní, či nárok uplatnenia na odpočet dane je oprávnený.

13. Námietku žalobcu týkajúcu sa nevykonania výsluchu konateľ a žalobcu pána C. C. v daňovom konaní krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú, keďže tento sa zúčastňoval ústnych pojednávaní, v rámci ktorých kládol svedkom otázku, zároveň navrhoval vypočuť ďalších svedkov a vyjadroval sa k zisteniam správcu dane, čo vyplýva z obsahu administratívneho spisu. Poukázal na judikatúru kasačného súdu, podľa ktorej svedkom môže byť len osoba, ktorá v prejednávanej daňovej veci nie je v pozícii daňového subjektu, nie osoba, ktorá je štatutárnym orgánom daňového subjektu.

14. Pokiaľ žalobca poukazoval na výpovede svedkov L. J., V. J., G. T., J.. C. M. a B. Y., ktorí zhodne potvrdili, že práce vykonali pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., krajský súd skonštatoval, že vyššie uvedení podnikatelia nemali v účtovníctve žiadne faktúry vystavené pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., nedisponovali žiadnymi zmluvami ani inými písomnosťami súvisiacimi s výkonom prác. Svedok V.R. J. navyše uviedol, že spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. nepozná, pozná iba pána P. Vyššie uvedení svedkovia okrem L. J. potvrdili, že za vykonané práce nedostali zaplatené, resp. niektorým boli vyplatené iba zálohové platby. Podľa krajského súdu nebola bez významu ani tá skutočnosť, že pán I. P. dňa 06.06.2016 pred správcou dane nevedel uviesť, a to ani dodatočne, mená osôb, ktoré mali pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. stavebné práce vykonať. Spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. pritom nemala ani vlastné materiálo-technické zabezpečenie, tiež príjmy z deklarovaného dodania stavebných prác boli deklarovaným dodávateľom priznané až dodatočne, po začatí daňovej kontroly u žalobcu.

15. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd ďalej uviedol, že stavebné denníky predložené síce boli, ale nebolo možné z nich zistiť, kto stavebné práce vykonal. Tiež poznamenal, že z uzavretých zmlúv o dielo vyplývala povinnosť vyhotoviť zápis o odovzdaní diela zhotoviteľom (spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o.), no pri odovzdaní diela zhotoviteľ neodovzdal objednávateľovi odovzdávací protokol a ani žiadne podklady. Krajský súd nespochybnil možnosť uskutočniť práce subdodávateľsky ako ani to, že zmluva o dielo medzi tvrdeným dodávateľom a ďalšími osobami vykonávajúcimi stavebné práce nemusí byť písomná a vykonanie prác na základe ústnej dohody nie je právnym poriadkom zakázané, avšak to nezabavuje žalobcu povinnosti preukázať uskutočnenie prác (zdaniteľného obchodu) - práve na faktúrach deklarovaným dodávateľom, teda spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. Žalobca preto musí znášať následky dôkaznej núdze.

16. K namietanému prekročeniu lehoty na vykonanie daňovej kontroly krajský súd uviedol, že z administratívneho spisu zistil, že predmetná daňová kontrola začala dňa 21.12.2015 a z dôvodu zaslania žiadosti o MVI č. 1545000/2016 zo dňa 22.09.2016 správca dane v zmysle § 61 ods. 1 Daňového poriadku vydal rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. 103961940/2016 zo dňa 22.09.2016. Krajský súd skonštatoval, že lehota na vykonanie daňovej kontroly v dobe počínajúc oznámením

prerušená konania a končiac oznámením odpadnutia dôvodu jeho prerušenia neplynula a daňová kontrola bola skončená v lehote 12 mesiacov, predĺženej zákonným spôsobom. Krajský súd uviedol, že z administratívneho spisu vyplýva aj tá skutočnosť, že medzinárodná výmena informácií bola realizovaná v lehote podľa čl. 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (v priebehu 34 kalendárnych dní). Informácie, ktoré správca dane žiadal preveriť, sa týkali dodávateľa tovaru STOMIX Slovensko s.r.o. pre žalobcu v roku 2013, ktorého konateľom bol do 30.09.2013 občan Českej republiky W. B. Š.. S poukazom na uvedené, krajský súd vyhodnotil argumentáciu žalobcu, že daňová kontrola bola vedená nezákonne, za nedôvodnú.

17. Pokiaľ žalobca argumentoval tým, že odberateľ potvrdil dodanie služieb a prác, krajský súd konštatoval, že daňové orgány nespochybňovali uskutočnenie dodania prác u konečného odberateľa, ale predmetom ich pochybností bolo, že deklarované služby a práce boli vykonané pričinením sa spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o. Uviedol, že žalobca nepredložil také relevantné dokumenty, ktoré by jednoznačne preukázali uskutočnenie stavebných prác spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o., pričom mohlo ísť napríklad o subdodávateľskú faktúru či o protokoly o odovzdaní a prevzatí fakturovaných prác. Pochybnosti finančných orgánov o reálnosti dodania služieb spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. žalobcovi predstavovali podľa krajského súdu relevantný dôvod pre neuznanie nároku žalobcu na vrátenie fakturovanej dane z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok na odpočet DPH.

18. Pokiaľ žalobca poukázal na rozsudok Okresného súdu Košice II sp. zn. 5T/52/2021-1356 zo dňa 10.11.2021 s tým, že predmetný rozsudok a výsledky trestného konania potvrdzujú vykonanie stavebných prác spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. pre žalobcu, krajský súd uviedol, že Okresný súd Košice II vychádzal iba z rozdielu medzi fakturovaným plnením a priznaným plnením v daňových priznaniach. Správca dane ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach nepopreli vystavenie faktúr, ktoré sú v rozsudku uvedené, ale spochybnili reálnosť dodania fakturovaných plnení spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. Podľa krajského súdu predložený rozsudok Okresného súdu Košice II sp. zn. 5T/52/2021-1356 zo dňa 10.11.2021 nie je dôkazom o tom, že zdaniteľné plnenia medzi spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. a žalobcom skutočne nastali.

III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

19. Proti napadnutému rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodov, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) a nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f/ SSP). Navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil, vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie a uložil žalovanému povinnosť nahradiť žalobcovi trovy kasačného konania.

20. Sťažovateľ považoval napadnutý rozsudok za nedostatočne odôvodnený a nepreskúmateľný, pretože krajský súd sa nevysporiadal so všetkými žalobnými námietkami, keď obzvlášť nereagoval na rozsiahlu skupinu dôkazov jednoznačne preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného plnenia spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. a ani na námietku nelogického hodnotenia dôkazov správnymi orgánmi. Podľa sťažovateľa krajský súd opomenul reagovať na výpovede jeho štatutárneho zástupcu a aj splnomocnenca spoločnosti BOLF STOCK, s. r. o., ako aj na celý rad listinných dôkazov. Tiež namietal, že krajský súd neuviedol, na základe čoho sa stotožnil s názorom, že práce nevykonala BOLF STOCK, s.r.o., ktorej splnomocnenec bol na jednej stavbe aj odfotený, pričom aj táto fotografia je súčasťou správneho spisu. Krajský súd podľa sťažovateľa nereagoval ani na námietky poukazujúce na zmätočnosť správnych rozhodnutí, na ich rozpornosť, keď správca dane prijal záver, že zdaniteľné plnenia neboli realizované, ale žalovaný pripustil preukázanie uskutočnenia zdaniteľných plnení. Sťažovateľ tiež poukázal na to, že krajský súd nereflektoval ani na predložené uznesenie sp. zn. KRP-120/2-VYS-ZA-2018 zo dňa 27.02.2019 Krajského riaditeľstva PZ v Žiline, ktoré v danej veci viedlo vyšetrovanie, napriek tomu, že vyšetrovateľ v danej veci vykonal dokazovanie za účelom vyšetrovania, či sporné stavebné práce boli realizované, pričom po vypočutí všetkých relevantných svedkov zistil, že všetky stavebné práce boli spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o. realizované a vykonané, a teda dodané sťažovateľovi.

21. Podľa sťažovateľa krajský súd tiež opomenul, že nedisponoval úplným administratívnym (sťažovateľ uviedol správny) spisom, preto ani nemohol náležite vyhodnotiť námietku prekročenia zákonnej lehoty trvania daňovej kontroly. Sťažovateľ mal za to, že z administratívneho spisu nie je zrejmé, aká právna pomoc do cudziny v danej veci bola vykonaná (a či vôbec bola vykonaná) a či bolo prerušenie daňovej kontroly náležité. Absencia dôkazu o cezhraničnom dožiadaní svedčí podľa sťažovateľa o nulite prerušenia daňovej kontroly a neprerušení plynutia dĺžky doby daňovej kontroly, ktorá jednoznačne bola prekročená. V tejto súvislosti namietal, že bola prekročená jednoročná lehota na vykonanie daňovej

kontroly z dôvodu účelového prerušenia, keď dôvody prerušenia daňovej kontroly sa netýkali predmetu rozhodnutia žalovaného.

22. Krajský súd podľa sťažovateľa nerešpektoval rozhodnutie iného súdu, ktorý už vyslovil a právoplatne uzavrel, že k zdaniteľným plneniam medzi žalobcom a BOLF STOCK, s.r.o. došlo a tieto boli riadne uskutočnené. V trestnej veci obvineného Trnovského ako osoby konajúcej a riadiacej BOLF STOCK, s.r.o. bol vydaný rozsudok Okresného súdu Košice II sp. zn. 5T/52/2021-1356 zo dňa 10.11.2021, z výroku ktorého je jednoznačné, že všetky zdaniteľné plnenia posudzované v rámci namietaného daňového konania boli riadne vykonané a dodané pre spoločnosť sťažovateľa spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. V tejto súvislosti sťažovateľ uviedol, že krajský súd tým, že nerešpektoval rozhodnutie iného súdu, poprel princíp právnej istoty.

23. Rozhodnutia daňových orgánov označil sťažovateľ za nepreskúmateľné s tým, že v nich absentujú obligatórne náležitosti podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Podľa sťažovateľa žalovaný a správca dane ani len čiastočne nezareagovali na obsah výpovedí viacerých svedkov, pričom správca dane hodnotil len obsah čestných prehlásení, ktoré pred výpoveďou tieto svedkovia predložili, pričom k obsahu výpovedí týchto svedkov sa správca dane nevyjadril.

24. Ďalej sťažovateľ namietal, že nedošlo k vypočutiu jeho konateľa pána C. C. a že z napadnutého rozhodnutia vyplýva záver žalovaného, že dodanie stavebných prác bolo v niektorých prípadoch preukázané. Tiež zdôraznil, že nemožno vyvodzovať žiadne dôsledky vo vzťahu k prejednávanej veci za to, že jeho dodávateľ sa zlúčil s inou spoločnosťou. Tvrdil, že protokoly o odovzdaní stavieb ich generálnym dodávateľom boli riadne odovzdané, pričom samotné vykonanie práce bolo zdokladované aj zápsmi v stavebných denníkoch, z ktorých je možné zistiť, že všetky fakturované práce, ktoré boli účtované subdodávateľom BOLF STOCK, s.r.o., boli vykonané. Zdôraznil, že žalovaný sa nevyjadril k obsahu a vlastnej podstate záznamov v predložených stavebných denníkoch.

25. Ako vrchol neobjektivity v rámci hodnotenia predložených dôkazov označil žalobca vyjadrenie správcu dane k predloženej fotografii zachytávajúcej pána P. na jednej zo stavieb, keď správca dane tvrdil, že ani tento dôkaz nedokazuje vykonanie prác spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o.

26. Čo sa týka výpovedí subdodávateľov - živnostníkov, sťažovateľ tvrdil, že len preto, že tieto uzatvorili ústne zmluvy o dielo so spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. a z obavy že im nebude zaplatené, nevystavili príslušné daňové doklady, ešte nemožno odmietnuť ich prakticky zhodné tvrdenie o tom, že pracovali pre BOLF STOCK, s.r.o. a jednotlivito potvrdili vykonanie časti stavebných prác. Zdôraznil, že svedkovia vedeli identifikovať motorové vozidlo spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o., ktoré používal pán I. P..

27. Ďalším nedostatkom podľa sťažovateľa bolo to, že krajský súd nereagoval na námietku, že vo veci nebol vypočutý zástupca spoločnosti BYP, s.r.o. a od tejto spoločnosti neboli vyžiadané navrhované daňové doklady preukazujúce, že spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. vykonávala v sledovanom období aj stavebné práce pre iných odberateľov a že sa nevykonali obhliadky stavieb, z ktorých by bolo možné zistiť, či fakturované práce sa nachádzajú na jednotlivých bytových domoch.

28. Sťažovateľ mal za to, že v danom prípade boli naplnené tak materiálne ako aj formálne podmienky na odpočítanie dane, k zdaniteľnému plneniu reálne došlo, plnenie bolo realizované medzi dvomi subjektmi registrovanými k DPH, pričom poskytnutie tohto plnenia malo na oboch stranách obchodný význam a ekonomickú podstatu. Tvrdil, že záver žalovaného o vyrubení rozdielu dane na základe popretia dodania a uskutočnenia deklarovanych zdaniteľných plnení je nepodložený a zjavne nesprávny, čomu prisvedčil krajský súd.

29. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu nevyjadril.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

30. Prejednávaná vec bola dňa 25.10.2023 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“), bola náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti SR pridelená na rozhodnutie senátu 1S a bola jej pridelená spisová značka 1Sfk/82/2023.

31. Senát Najvyššieho správneho súdu SR ako súdu kasačného (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c) a ods. 2, § 453 ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ SSP v rozhodujúcom znení) 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.

32. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu 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

33. Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku, prvá veta: „Lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61 <<https://app.beck-online.sk/bo/chapterview-document.seam?documentId=pj5f6mrqga4v6njwgmwtemq&refSource=ols-citation&ols=DP>>.“

34. Podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku: „Správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.21a“ (21a Napríklad zákon č. 442/2012 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010.)

35. Podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku: „Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.“

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

VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

37. Predmetom kasačného konania je napadnutý rozsudok, ktorým krajský súd zamietol ako nedôvodnú správnu žalobu sťažovateľa, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov o určení rozdielu dane sťažovateľovi na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2013 z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane.

38. Kasačný súd zistil, že 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 opakovane a v tomto smere poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sfk/56/2023 zo dňa 21.02.2025 (zdaňovacie obdobie júl 2013), sp. zn. 3Sfk/57/2023 zo dňa 29.10.2024 (zdaňovacie obdobie október 2013) a sp. zn. 4Sfk/83/2023 zo dňa 22.01.2025 (zdaňovacie obdobie jún 2013), ktoré sa týkali zdaňovacích období, za ktoré bola vykonaná rovnaká daňová kontrola zavŕšená rovnakým protokolom ako za v tomto konaní posudzované zdaňovacie obdobie december 2013.

39. Kasačný súd preto postupom v zmysle § 464 ods. 1 SSP odkazuje na závery rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sfk/57/2023 zo dňa 29.10.2024 vydaného v obdobnej skutkovej a právnej situácii, kedy kasačný súd vyhodnotil identické kasačné námietky sťažovateľa ako dôvodné a napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil Správnemu súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie. 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 úpravami či doplneniami textu príznačnými pre prejednávajúcu vec v hranatých zátvorkách. Odseky odôvodnenia citovaného rozsudku sú v záujme prehľadnosti číslované v kontinuite s predchádzajúcimi odsekmi odôvodnenia tohto rozsudku.

40. „Kasačný súd pred tým, ako by pristúpil k posúdeniu jednotlivých vecných námietok sťažovateľa, posudzoval jeho kasačnú argumentáciu, ktorá sa týkala neúplnosti administratívneho spisu a s tým spojenou nemožnosťou správneho súdu preskúmať dôvodnosť a účelnosť prerušenia daňovej kontroly. Sťažovateľ v tejto súvislosti v správnej žalobe ako aj v kasačnej sťažnosti namietal, že daňová kontrola bola prerušená neúčelne, pričom dôvody medzinárodnej výmeny informácií sa netýkali rozhodnutia daňových orgánov v tejto veci, čo malo mať za následok prekročenie jednoročnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. V prípade dôvodnosti tejto námietky sťažovateľa by následné posudzovanie meritórnych kasačných námietok zo strany kasačného súdu bolo bezpredmetné.“

41. Kasačný súd vo svojom rozhodnutí sp. zn. 8Sžfk/75/2020 zo dňa 25. mája 2022 [v prejednávanej veci ide o rozhodnutie sp. zn. 2Sžfk/22/2020 zo dňa 24.02.2022, body 31 a 32], ktorým zrušil pôvodné rozhodnutie správneho súdu, riešil aj otázku dĺžky prerušenia daňovej kontroly vo svetle naplnenia požiadaviek článku 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty, pričom ani v tomto konaní nespochybňuje, že by medzinárodná výmena informácií bola realizovaná v rozpore s lehotami tam uvedenými (34 kalendárnych dní). Rovnako si je vedomý svojej predchádzajúcej rozhodovacej činnosti v iných veciach sťažovateľa (napr. sp. zn. 1Sžfk/51/2020, [v prejednávanej veci priamo v rozhodnutí sp. zn. 2Sžfk/22/2020 zo dňa 24.02.2022, bod 33], v ktorých uviedol, že orgány verejnej správy svoje závery ohľadne nesplnenia podmienok žalobcu na odpočet dane neodôvodňovali výsledkami z medzinárodnej výmeny informácií.

42. V súvislosti s touto námietkou sťažovateľa však kasačný súd poukazuje na rozhodovaciu činnosť veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorou v otázke posudzovania účelnosti a dôvodnosti prerušenia daňovej kontroly a jej vplyvu na zákonnosť daňovej kontroly došlo od rozsudku sp. zn. 8Sžfk/75/2020 zo dňa 25. mája 2022 [rovnako uvedené platí aj vo vzťahu k rozsudku sp. zn. 2Sžfk/22/2020 zo dňa 24.02.2022] k judikatórnemu posunu. Veľký senát rozsudkom sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27. marca 2024 dospel totiž okrem iného k záverom, že (i) pri hodnotení zákonnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly a posudzovaní jej účinkov je potrebné vychádzať z obsahu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a (ii) obsah a procesná využiteľnosť odpovede na inak opodstatnene podanú žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií nemá vplyv na zákonnosť prerušenia daňovej kontroly. Kasačný súd preto v posudzovanej veci musel zohľadniť tieto judikatórne zmeny a v ich kontexte vyhodnotiť kasačné námietky sťažovateľa.

43. Pokiaľ teda v predmetnej veci sťažovateľ namietal, že predmetná daňová kontrola bola prerušená účelovo a dôvody prerušenia konania sa netýkali predmetu rozhodnutia žalovaného, správny súd by mal v súlade s citovaným rozhodnutím veľkého senátu pri posudzovaní zákonnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly preskúmať samotnú žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií s ohľadom na povahu a udržateľnosť požadovaných informácií. Vychádzať by mal pritom najmä z obsahu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií. Z napadnutého rozsudku, administratívneho spisu a súdneho spisu však nevyplýva, že by správny súd disponoval súvisiacou žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií a že by mohol verifikovať jej obsah. [V prejednávanej veci krajský súd v bode 17 odôvodnenia napadnutého rozsudku uviedol, že „Z administratívneho spisu vyplýva aj tá skutočnosť, že medzinárodná výmena informácií bola realizovaná v lehote podľa čl. 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 07.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (v priebehu 34 kalendárnych dní). Informácie, ktoré správca žiadal preveriť, sa týkali dodávateľa tovaru STOMIX Slovensko s.r.o. pre žalobcu v roku 2013, ktorého konateľom bol do 30.09.2013 občan Českej republiky Ing. Luděk Šarman.“ Kasačný súd po preskúmaní obsahu pripojeného administratívneho spisu však konštatuje, že samotná žiadosť o MVI nebola jeho súčasťou. Súčasťou administratívneho spisu bolo len rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly zo dňa 22.09.2016, ako aj oznámenie o pokračovaní v daňovej kontrole zo dňa 15.11.2016, avšak z týchto dokumentov nevyplýval obsah žiadosti o MVI. Kasačnému súdu tak nie je zrejmé, z akého podkladu v spise krajský súd vychádzal, keď uviedol, že informácie požadované v žiadosti o MVI sa týkali dodávateľa tovaru STOMIX Slovensko s.r.o., ktorého konateľom bol občan ČR. Následne kasačný súd nebol schopný ani overiť správnosť týchto záverov krajského súdu a ani posúdiť námietku sťažovateľa o neúčelnom prerušení daňovej kontroly.]

44. V súvislosti s vecou sťažovateľa kasačný súd poukazuje na to, že posudzovaná daňová kontrola bola začatá dňa 21. decembra 2015, následne bola prerušená odo dňa 12. októbra 2016 do dňa 14. decembra 2016 (34 dni), pričom skončila dňa 5. januára 2017, doručením protokolu sťažovateľovi. Hoci samotné prerušenie daňovej kontroly nebolo z časového hľadiska rozsiahle, neznamená to bez ďalšieho, že išlo o účelné prerušenie daňovej kontroly. Kasačný súd v kontexte posudzovanej veci poukazuje na to, že skúmanie prerušenia predmetnej daňovej kontroly nemusí byť bezvýznamné, pretože v prípade zistenia nezákonnosti tohto prerušenia by sa správny súd musel vysporiadať s otázkou zákonnosti celej daňovej kontroly (daňová kontrola by presiahla lehotu na výkon daňovej kontroly o 15 dní).

45. V napadnutom rozsudku správny súd len hodnotil otázku dĺžky daňovej kontroly pri zohľadnení jej prerušenia, ale [...] s otázkou účelnosti dôvodu prerušenia, ktorý sťažovateľ namietal, [sa vysporiadal nedostatočne a najmä bez opory v administratívnom spise]. V zmysle rozsudku veľkého senátu sp. zn. 19SVs/4/2023 pritom platí, že: „účelnosť medzinárodnej výmeny informácií je vždy potrebné posudzovať podľa obsahu žiadosti, teda okruhu informácií, ktoré sa správca dane snaží prostredníctvom daňovej správy iného členského štátu EÚ získať.“ Z administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že správny súd otázku nastolenú sťažovateľom ani nemohol posúdiť, keďže v administratívnom spise sa nenachádza ani žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií a ani odpoveď na ňu. [V prejednávanej veci správny súd síce uviedol, že informácie požadované v žiadosti o MVI sa týkali dodávateľa tovaru STOMIX Slovensko s.r.o. pre sťažovateľa v roku 2013, ktorého konateľom bol občan ČR, no pre uvedenie takejto konštatácie nemal podklad v administratívnom spise a neuviedol, z čoho pri tejto konštatácii vychádzal. Takisto odôvodnenie rozsudku krajského súdu v tejto súvislosti neobsahuje vlastný hodnotiaci záver správneho súdu o účelnosti či neúčelnosti prerušenia daňového konania a ani uvedenie, k akému zdaňovaciemu obdobiu žiadosť prislúchala, a či išlo o zdaňovacie obdobie, za ktoré bola vykonávaná rovnaká daňová kontrola ako v prejednávanej veci. Veľký senát totiž vo vyššie citovanom rozhodnutí uviedol, že: „Ak sa však žiadosťou o MVI zisťujú informácie potrebné pre rozhodnutie o daňovej povinnosti len za niektoré z viacerých zdaňovacích období, ktorých sa daňová kontrola týka, potom je treba považovať prerušenie daňovej kontroly za opodstatnené, za

predpokladu, že sa požaduje taký druh informácií, ktorý bezprostredne súvisí s daňovou kontrolou a nezisťujú sa informácie opakovane alebo po častiach.“]. Z rozhodnutia o prerušení konania z dôvodu MVI a následného pokračovania v konaní, ktoré sú v spise obsiahnuté, nevyplývajú žiadne konkrétne okolnosti, z ktorých by správny súd mohol námietky sťažovateľa vyhodnotiť. Vzhľadom na to, že v spise sa relevantné dokumenty nenachádzajú, nemohol ani sťažovateľ svoje námietky o (ne)dôvodnosti prerušenia adresovať konkrétnejšie.

46. Vzhľadom na uvedené, keďže [v spise sa nenachádzajú podklady], z ktorých [správny súd] relevantne mohol vyhodnotiť žalobnú námietku sťažovateľa o nedôvodnosti a neúčelnosti prerušenia daňovej kontroly, kasačný súd [z dôvodu nepreskúmateľnosti časti odôvodnenia napadnutého rozsudku] rozhodol o zrušení napadnutého rozsudku a o vrátení veci správneému súdu na ďalšie konanie. Aby nebola sťažovateľovi odňatá možnosť konať pred súdom a aby rozhodnutie kasačného súdu nebolo prekvapivé, nemohol kasačný súd sám vyžiadať chýbajúce dokumenty a posúdiť ich prvýkrát až v kasačnom konaní.

47. Kasačný súd pripomína, že vyššie uvedené závery kasačného súdu neznameniajú, že prerušenie daňovej kontroly bolo neúčelné a z toho dôvodu bola nezákonnou aj celá daňová kontrola, ako to tvrdí sťažovateľ. Kasačný súd nateraz len uzavrel, že správny súd nemal k dispozícii relevantný dokument - žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, ktorý je vzhľadom na rozhodnutie veľkého senátu sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27. marca 2024 kľúčovým dokumentom pre posúdenie zákonnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly, a preto sa nemohol relevantne vysporiadať s námietkami sťažovateľa [v prejednávanej veci je v rámci vysporiadania sa s touto námietkou síce obsiahnutá konštatácia správneho súdu o obsahu žiadosti o MVI, no táto je nepreskúmateľná a nemajúca oporu v administratívnom spise a samotné vysporiadanie sa s námietkou (ne)účelnosti prerušenia daňovej kontroly je z dôvodov uvádzaných vyššie nedostatočné]. Správny súd v ďalšom konaní preto v súlade s § 102 ods. 1 SSP vyžiada od žalovaného žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií a odpoveď na ňu, ktoré posúdi vzhľadom na žalobné námietky sťažovateľa a v súlade s rozhodnutím veľkého senátu sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27. marca 2024. Následne správny súd vyhodnotí, aký vplyv majú jeho závery o (ne)účelnosti prerušenia daňovej kontroly na zákonnosť samotnej daňovej kontroly. Kasačný súd pripomína, že samotná neúplnosť administratívneho spisu nie je bez ďalšieho dôvodom pre zrušenie rozhodnutia orgánu verejnej správy (§ 80 ods. 1 písm. a) SSP). Následne sa správny súd preskúmateľne vysporiada aj s ďalšími žalobnými námietkami sťažovateľa a to aj v súlade s právnym názorom kasačného súdu obsiahnutého v predchádzajúcom rozsudku sp. zn. sp. zn. 8 Sžfk 75/2020 zo dňa 25. mája 2022 [v prejednávanej veci ide o rozhodnutie sp. zn. 2Sžfk/22/2020 zo dňa 24.02.2022].

48. Vzhľadom na to, že otázka posúdenia zákonnosti prerušenia daňovej kontroly má prednosť pred posúdením otázok týkajúcich sa dôkazného bremena, ďalšími sťažnostnými námietkami sa kasačný súd v tomto konaní nezaoberal.“

49. Kasačný súd sa v tejto veci s vyššie uvedenými právnymi závermi stotožňuje, považuje ich za správne a nezistil dôvody, pre ktoré by sa od nich bolo potrebné odchýliť.

VII. Záver

50. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd uzatvára, že napadnutý rozsudok krajského súdu je vzhľadom na judikatórny posun nepreskúmateľný v intenzite zasahujúcej do práva sťažovateľa na spravodlivý proces podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP. Z tohto dôvodu ho kasačný súd zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie Správneému súdu v Banskej Bystrici, na ktorý v zmysle § 3 ods. 1 a ods. 3 písm. a) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov prešiel od 1. júna 2023 výkon súdnictva z doterajšieho Krajského súdu v Žiline (§ 462 ods. 1 SSP).

51. Po vrátení veci bude úlohou Správneho súdu v Banskej Bystrici postupovať tak, ako mu naznačil kasačný súd v bode 47 rozsudku, na ktorý odkazuje. V ďalšom konaní je správny súd viazaný právnym názorom kasačného súdu prezentovanom v tomto rozsudku (§ 469 SSP).

52. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne v ďalšom konaní správny súd (§ 467 ods. 3 SSP).

53. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.