

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/83/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200121
Dátum vydania rozhodnutia: 22. 01. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:5022200121.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a JUDr. Vlastimila Pavlikovského (sudca spravodajca), v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): THERMASTAV s.r.o., so sídlom Aleja Slobody 1893/56, 026 01 Dolný Kubín, IČO: 44 518 561, zastúpený: 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 č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100667784/2018 zo dňa 05.04.2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/46/2022-119 zo dňa 24. apríla 2023, takto

rozhodol:

Rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/46/2022-119 zo dňa 24. apríla 2023 sa zrušuje a vec sa vracia na ďalšie konanie Správnemu súdu v Banskej Bystrici.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Dňa 21. decembra 2015 začal Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“) u sťažovateľa daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie január - december 2013. Daňová kontrola bola správcom dane prerušená na obdobie od 12. októbra 2016 do 14. novembra 2016 za účelom vybavenia žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 100002201/2017 zo dňa 02.01.2017, ktorý bol žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie doručený 05. januára 2017, kedy došlo k ukončeniu daňovej kontroly.

2. Správca dane rozhodnutím č. 102270837/2017 zo dňa 31. októbra 2017 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 odsek 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie jún 2013 v sume 6.544,00 eur. Správca dane neuznal sťažovateľovi uplatnené odpočítanie dane z dodávateľských faktúr za dodanie služieb od dodávateľa BOLF STOCK s.r.o. z dôvodu, že na základe zistených skutočností nebola preukázaná reálnosť uskutočnenia obchodov s dodávateľom uvedeným na faktúrach, t. j. spoločnosťou BOLF STOCK s.r.o., a teda neboli sťažovateľom splnené podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.12.2024 (ďalej len „zákon o DPH“).

3. O odvolaní sťažovateľa žalovaný rozhodnutím č. 100667784/2018 zo dňa 05. apríla 2018 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodol tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

4. Krajský súd v Žiline (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č. k. 30S/70/2018-170 zo dňa 19.11.2019 podľa § 191 ods. 1 písm. c/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení

neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasačnú sťažnosť.

5. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 2Sžfk/23/2020 zo dňa 02. februára 2022 (ďalej aj „zrušujúci rozsudok“) podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil rozsudok krajského súdu č. k. 30S/70/2018-170 zo dňa 19.11.2019 a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. V odôvodnení uviedol, že sa krajský súd nedostatočne vysporiadal s otázkou, či daňový subjekt uniesol dôkazné bremeno a preukázal, že si uplatnil odpočítanie dane oprávnené podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 19 ods. 2 zákona o DPH, keďže nebolo preukázané, že dodané stavebné práce boli dodané osobou na faktúre uvedenu (BOLF STOCK, s.r.o.). Krajský súd síce správne použil príslušné ustanovenia relevantných zákonov, ale na skutkový stav ich nesprávne interpretoval, keď považoval za splnené podmienky na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty na základe uvedeného skutkového stavu, resp. neposudzoval skutkový stav ako celok. Okrem toho uviedol, že v administratívnom spise chýbajú listiny, ktoré môžu mať nielen marginálny, ale aj potenciálne relevantný význam. Podľa jeho tvrdenia k ich neprítomnosti došlo v dôsledku prerušenia daňovej kontroly, čo nemožno považovať za bezvýznamné (napr. nepripojené všetky listy zo stavebného denníka).

6. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ďalej čiastočne privolil argumentácii sťažovateľa (žalovaného), podľa ktorej súčasťou administratívneho spisu bolo samotné rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly a oznámenie o tom, že dôvody prerušenia odpadli, a preto nebolo bez ďalšieho vylúčené, aby aj táto otázka bola krajským súdom posúdená. K právnemu názoru žalovaného o bezpredmetnosti stavebných denníkov kasačný súd uviedol, že i keď jeho právny názor nie je nesprávny, je potrebné, aby takéto podklady boli súčasťou spisu.

7. Na záver Najvyšší správny súd Slovenskej republiky stanovil krajskému súdu povinnosť opätovne vykonať prieskum napadnutého rozhodnutia v tom zmysle, či správna žaloba žalobcu obstojí vzhľadom k jeho tvrdeniu o porušení jeho práv napadnutým rozhodnutím žalovaného a zároveň sa jednoznačne vysporiadať s (ne)unesením dôkazného bremena žalobcu, od ktorého sa odvíja (ne)splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Ďalej sa musel vysporiadať s otázkou, do akej miery mala vplyv prípadná neúplnosť administratívneho spisu v súdnej veci na posúdenie relevantných právnych a skutkových otázok, resp. vyzval sťažovateľa na dodanie listín potrebných pre posúdenie veci, ak by dospel v ďalšom konaní k tomu, že tieto boli pre meritórne rozhodnutie vo veci relevantné.

II. Konanie pred správnym súdom

8. Krajský súd rozsudkom č. k. 30S/46/2022-119 zo dňa 24. apríla 2023 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 SSP zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania napadnutého rozhodnutia.

9. Správny súd uviedol, že sa nepreukázalo, 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 podvode, preto nemôže niesť zodpovednosť za prípadné porušenie daňových predpisov spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o., krajský súd reagoval, že správca dane ani žalovaný netvrdili, že došlo k podvodnému konaniu, pretože práce neboli spochybnené.

10. Námietku žalobcu týkajúcu sa nevykonania vylučenia jeho konateľa Miroslava Mlynárika v daňovom konaní správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú, nakoľko, že tento sa zúčastňoval ústnych pojednávaní, v rámci ktorých kládol svedkom otázky, zároveň navrhoval vypočuť ďalších svedkov a vyjadroval sa k zisteniam správcu dane.

11. Pokiaľ žalobca poukazoval na výpovede svedkov M. F., S. F., T. V., F. Y. I. a N. Q., ktorí zhodne potvrdili, že práce vykonali pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., správny 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 S. F. navyše uviedol, že spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. nepozná, pozná iba pána M.. Vyššie uvedení svedkovia okrem M. F. potvrdili, že za vykonané práce nedostali zaplatené, resp. niektorým boli vyplatené iba zálohové platby. Bez významu nie je ani skutočnosť, že R. M. dňa 06.06.2016 pred správcom dane nevedel uviesť, a to ani dodatočne, mená osôb, ktoré mali pre spoločnosť BOLF STOCK s.r.o. stavebné práce vykonať. Spoločnosť BOLF STOCK 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.

12. Správny súd poukázal na to, 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.), t. j. pri odovzdaní diela zhotoviteľ neodovzdal objednávateľovi žiadne podklady. Správny 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 nezbavuje 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.

13. K namietanému prekročeniu lehoty na vykonanie daňovej kontroly krajský súd uviedol, že z administratívneho spisu zistil, že predmetná daňová kontrola bola začatá dňa 21.12.2015 a z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií 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. Správny súd podotkol, že daňová kontrola bola prerušená ako celok, keďže predmetom jej výkonu bola aj daň z príjmov právnickej osoby za rok 2013, a to odo dňa 12.10.2016 do dňa doručenia odpovede, t. j. 14.11.2016, ktorá je zaevidovaná v došlej pošte správcu dane pod č. 1701093/2016. Dňa 15.11.2016 správca dane upovedomil žalobcu, že dňa 14.11.2016 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená a pokračuje sa vo výkone daňovej kontroly. Na základe uvedených skutočností krajský súd skonštatoval, že lehota na vykonanie daňovej kontroly v dobe počínajúc oznámením prerušenia konania a končiac oznámením odpadnutia dôvodu jeho prerušenia neplynula a daňová kontrola bola skončená v lehote 12 mesiacov, predĺženej zákonným spôsobom. Z administratívneho spisu podľa krajského súdu 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. S poukazom na uvedené, správny súd vyhodnotil argumentáciu žalobcu, že daňová kontrola bola vedená nezákonne, za nedôvodnú.

14. Pokiaľ žalobca argumentoval tým, že odberateľ potvrdil dodanie služieb a prác, krajský súd sa vyjadril, že daňové orgány nespochybovali 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 relevantný dôvod pre neuznanie nároku žalobcu na vrátenie fakturovanej dane z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok na odpočet DPH. Z predloženého administratívneho spisu vyplýva, že nebola predložená dokumentácia potvrdzujúca, že fakturované práce podľa jednotlivých faktúr boli vykonané spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. Nebol predložený súpis vykonaných prác, protokoly o odovzdaní a prevzatí fakturovaných prác ani žiadna iná dokumentácia potvrdzujúca vykonané práce a upresňujúca rozsah vykonaných a vyfakturovaných prác. K vierohodnosti predkladaných dôkazov neprispela ani skutočnosť, že konateľka dodávateľskej spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o. Jolana Trnovská nevedela nič o stavebnej činnosti spoločnosti, nevedela sa vyjadriť k činnosti spoločnosti za rok 2013 a k obchodnej spolupráci so spoločnosťou THERMASTAV s.r.o., tvrdila, že v oblasti obchodnej činnosti spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o. splnomocnila syna R. M. R. M. nevedel preukázať, kto fakturované stavebné práce uskutočnil, tvrdil, že živnostníci, ale nevedel uviesť žiadne meno, nepredložil žiadnu subdodávateľskú faktúru, nevedel kde konkrétne, na akej adrese stavebné práce boli vykonané, nepredložil súpisy prác, protokol o odovzdaní a prevzatí fakturovaných prác, ktoré mal povinnosť podľa predložených zmlúv o dielo vyhotoviť. R. M. sa vyjadril, že sa nejednalo o veľký rozsah prác, avšak podľa predložených faktúr spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. fakturovala za zdaňovacie obdobie 2013 stavebné práce v celkovom objeme bez dane 320 894,10 eur, daň z pridanej hodnoty vo výške 64 178,82 eur, spolu vo výške 385 072,92 eur. Naviac všetky platby za služby fakturované spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. boli realizované len v hotovosti, ani jedna platba nebola realizovaná cez bankové účty, čo by mohlo potvrdiť identifikáciu obchodných partnerov a skutočnosť, že sa obchodná transakcia medzi uvedenými partnermi na faktúre reálne uskutočnila. Podľa krajského súdu je irelevantné, že súčasťou administratívneho spisu, ktorý predložil žalovaný správny súd, nie sú stavebné denníky, ktoré boli vrátené žalobcovi podľa potvrdenia o vrátení dokladov č. 100173972/2017 zo dňa 30.01.2017 a žalobca ich ako dôkaz pravdivosti svojich tvrdení už opätovne nepredložil.

15. 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, je potrebné poznamenať, 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 realnosť dodania fakturovaných plnení spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. Predložený rozsudok Okresného súdu Košice II sp. zn. 5T/52/2021-1356 zo dňa 10.11.2021 tak podľa správneho súdu nie je dôkazom o realnosti zdaniteľných plnení medzi spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. a žalobcom.

III. Kasačná sťažnosť a vyjadrenie žalovaného

16. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie.

17. Sťažovateľ považoval napadnutý rozsudok za nedostatočne odôvodnený, pretože sa krajský súd nevysporiadal so všetkými žalobnými námietkami, keď obzvlášť nereagoval rozsiahlu skupinu dôkazov jednoznačne preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného plnenia spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o. ani na námietku nelogického hodnotenia dôkazov správnymi orgánmi. Tvrdil, že 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 správny 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 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 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, teda dodané sťažovateľovi.

18. Krajský súd podľa sťažovateľa tiež opomenul, že nedisponoval úplným administratívnym spisom, preto ani nemohol náležite vyhodnotiť námietku prekročenia zákonnej lehoty trvania daňovej kontroly. Bol toho názoru, že z administratívneho spisu nebolo 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. Argumentoval tým, že predmetné medzinárodné dožiadanie nemalo žiadny súvis so zdaňovacím obdobím posudzovaným v danej veci.

19. Krajský súd podľa sťažovateľa nerešpektoval rozhodnutie iného súdu, ktorý už vyslovil a právoplatne uzavrel, že k zdaniteľným plneniam medzi sťažovateľom a BOLF STOCK, s. r. o. došlo a tieto boli riadne uskutočnené. V trestnej veci obvineného M. 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 posudzovaného v danom súdnom konaní, boli riadne vykonané a dodané pre spoločnosť sťažovateľa spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o. Ak súd v rámci správneho súdnictva prijal na úplne identickú skutkovú otázku iný záver, než aký prijal iný súd v trestnej veci, sťažovateľ v tom vidí vážny rozpor s princípom právnej istoty.

20. Sťažovateľ bol názoru, že preskúmané rozhodnutia správnych orgánov sú nepreskúmateľné a absentujú im 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 títo svedkovia predložili, pričom k obsahu výpovedí týchto svedkov sa správca dane nevyjadril.

21. Sťažovateľ ďalej namietal, že nedošlo k vypočutiu jeho konateľa Miroslava Mlynárika, a že z napadnutého rozhodnutia vyplýva záver žalovaného, že dodanie stavebných prác bolo v niektorých prípadoch preukázané. Tiež sa ohradil voči tomu, že nie je zodpovedný 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 zápismi 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.

22. Čo sa týka výpovedí subdodávateľov - živnostníkov, sťažovateľ tvrdil, že len preto, že títo 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 R. M..

23. 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 sa obhliadky stavieb, z ktorých by bolo možné zistiť, či fakturované práce sa nachádzajú na jednotlivých bytových domoch.

24. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 23. augusta 2023 uviedol, že zotráva na dôvodoch napadnutého rozhodnutia a na tvrdeniach uvedených vo svojich predchádzajúcich vyjadreniach.

IV. Relevantná právna úprava

25. Podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH, dodaním tovaru je

a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuiteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,

b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,

c) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

26. Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane

a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu,

b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok,

c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,

d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

27. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

28. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je

a) daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 48c ods. 5 a § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,

d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

29. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

30. Podľa § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

31. Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61.

32. Podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú

V. Právne názory kasačného súdu

33. Prejednávaná vec bola predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie. Najvyšší správny súd preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

34. Úlohou kasačného súdu bolo podrobiť hodnoteniu právne posúdenie veci (postupu a rozhodnutia žalovaného) správnym súdom a vyjadrenia jeho právnych úvah v odôvodnení kasačnou sťažnosťou napadnutého rozhodnutia. Vo vzťahu k skutkovým zisteniam sa kasačný súd obmedzuje na overenie, či správnymi orgánmi a správnym súdom zistený skutkový stav zodpovedá obsahu spisu (vykonanému dokazovaniu) a či preskúmané rozhodnutia obsahujú dostatok skutkových dôvodov vo vzťahu k vyodeným právnym záverom.

35. Predmetom kasačného konania v danej veci bol rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/46/2022-119 zo dňa 24.4.2023, ktorým podľa § 190 SSP zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100667784/2018 zo dňa 05.04.2018, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 102270837/2017 zo dňa 31.10.2017, ktorým správca dane vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie jún 2013 v sume 6.544,00 eur.

36. V skutkovo i právne obdobnej veci tých istých účastníkov konania bolo rozhodnuté senátom Najvyššieho správneho súdu SR rozsudkom sp. zn. 3Sfk/57/2023 zo dňa 29. októbra 2024, ktoré sa týkalo preskúmania zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov k zdaňovaciemu obdobiu október 2013. S poukazom na skutkovú totožnosť prejednáwanej veci - u sťažovateľa bola vykonaná daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2013, spoločným pre obe súdené veci bol protokol z daňovej kontroly, totožní deklarovaní dodávateľa, rovnaké nastolené právne otázky, ako aj v podstate totožný obsah sťažnostných námietok, kasačný súd vzhľadom na postup podľa ustanovenia § 464 ods. 1 SSP a poukazuje na rozsudok sp. zn. 3Sfk/57/2023 zo dňa 29. októbra 2024, z ktorých vyberá určité body odôvodnenia:

„32. 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.

33. Kasačný súd vo svojom rozhodnutí sp. zn. 8Sžfk/75/2020 zo dňa 25. mája 2022, 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, sp. zn. 2Sžfk/22/2020), v ktorých uviedol, že orgány verejnej správy svoje závery ohľadne nesplnenia podmienok žalobcu na odpočet dane neodôvodňovali výsledkami z medzinárodnej výmeny informácií.

34. 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 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.

35. 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

prerušená 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.

36. 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 dní), 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).

37. V napadnutom rozsudku správny súd len hodnotil otázku dĺžky daňovej kontroly pri zohľadnení jej prerušenia, ale vôbec sa nevysporiadal s otázkou účelnosti dôvodu prerušenia, ktorý sťažovateľ namietal. 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. 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.

38. Vzhľadom na uvedené, keďže správny súd nedisponoval podkladmi, z ktorých by relevantne mohol vyhodnotiť žalobnú námietku sťažovateľa o nedôvodnosti a neúčelnosti prerušenia daňovej kontroly, kasačný súd rozhodol o zrušení napadnutého rozsudku a o vrátení veci správneho 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.

39. Kasačný súd pripomína, že vyššie uvedené závery kasačného súdu neznamenajú, 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. 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 psím. 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.

40. 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.“

37. Kasačný súd dopĺňa, že sa otázke namietaného nedostatku administratívneho spisu venoval už vo svojom predchádzajúcom zrušujúcom rozsudku sp. zn. 2Sžfk/23/2020 zo dňa 02. februára 2022. V tomto rozsudku súd poukázal na to, že samotná neúplnosť administratívneho spisu bez ďalšieho nie je dôvodom zrušenia rozhodnutia orgánu verejnej správy. Kasačný súd však dodáva, že v prípade absentujúcej žiadosti o MVI, nemožnosti nahliadnuť do jej obsahu a za neznámych okolností priebehu realizovania MVI ako dôvodu prerušenia daňovej kontroly, nie je možné akceptovať ani zákonnosť a primeranosť prerušenia daňovej kontroly a posúdenie zákonnosti trvania daňovej kontroly v neprospech kontrolovaného daňového subjektu.

38. Krajský súd v bode 17. napadnutého rozsudku uviedol, že posudzovaná daňová kontrola bola prerušená „odo dňa 12.10.2016 do dňa doručenia odpovede, t. j. 14.11.2016, ktorá je zaevidovaná v došlej pošte správcu dane pod č. 1701093/2016.“ Krajský súd sa však nevyjadril k tomu, na základe ktorej písomnosti v administratívnom spise verifikoval svoje závery, pričom sa javí, že vychádzal výlučne z oznámenia o pokračovaní výkonu daňovej kontroly zo dňa 15.11.2016. Krajský súd následne tvrdil, že z administratívneho spisu vyplýva aj to, že „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“, ale neuviedol, z ktorej písomnosti v administratívnom spise, resp. v inom pripojenom spise alebo z ktorého dokladu dodatočne predloženým žalovaným - tieto tvrdenia vychádzajú.

39. Kasačný súd pripomína pokyn obsiahnutý v bode 59. zrušujúceho rozsudku, z ktorého okrem iného vyplývalo, že pokiaľ pri opätovnom preskúmaní zákonnosti napadnutých rozhodnutí správny súd dospeje k záveru, že nebude môcť v odôvodnení rozsudku vyriešiť spornú otázku miery vplyvu neúplnosti administratívneho spisu na posúdenie veci po právnej stránke resp. hodnotenia opodstatnenosti tvrdenia nezákonnosti napadnutých rozhodnutí daňových orgánov, bude na mieste vyzvať žalovaného na doplnenie relevantných listín. V podmienkach súdnej veci nemusí ísť len o obsah žiadosti o MVI ale i ďalšie listiny, z ktorých bude vyplývať, kedy bola správcovi dane doručená odpoveď na predmetnú žiadosť o MVI.

40. Na základe vyššie uvedeného možno skonštatovať, že krajský súd sa po vrátení veci v napadnutom rozsudku síce prerušeniu daňovej kontroly venoval, avšak jasne a zrozumiteľne sa nevyjadril, na základe ktorých dokladov dospel k jednotlivým záverom.

41. Z vyššie uvedených dôvodov vyhodnotil najvyšší správny súd kasačnú sťažnosť ako dôvodnú. Z dôvodu, že otázka posúdenia zákonnosti prerušenia daňovej kontroly má prednosť pred posúdením otázok týkajúcich sa dôkazného bremena, ďalším sťažnostným námietkam sa kasačný súd v tomto konaní nezaoberal.

42. Zo všetkých vyššie uvedených dôvodov kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec vrátil na ďalšie konanie Správne mu súdu v Banskej Bystrici (dôvodom je inštitucionálna zmena v rámci režimu správneho súdnictva).

43. O trovách konania rozhodne správny súd v rámci nového rozhodnutia vo veci (podľa § 467 ods. 3 SSP).

44. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom kasačného súdu pomerom hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP a § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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