

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 4Sfk/1/2024  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200122  
Dátum vydania rozhodnutia: 22. 01. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:5022200122.1

## 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 Janči, 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 číslo: 100695078/2018 zo dňa 09. apríla 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/47/2022-116 zo dňa 24. apríla 2023, takto

### rozhodol:

Rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/47/2022-116 zo dňa 24. apríla 2023 sa zrušuje a vec sa vracia na ďalšie konanie Správneho súdu v Banskej Bystrici.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Dolný Kubín rozhodnutím č. 102264864/2017 zo dňa 27. októbra 2017 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby vo výške 73 805,64 eur za zdaňovacie obdobie 2013.

2. Z odôvodnenia vyplýva, že správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2013, o výsledku ktorej vyhotovil protokol z daňovej kontroly č. 100002201/2017 zo dňa 02. januára 2017, doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole daňovému subjektu dňa 05. januára 2017.

3. Správca dane preveroval okolnosti, či dodávateľ žalobcu BOLF STOCK, s.r.o. mohol fakturované stavebné práce (celkovo 84 faktúr) skutočne dodať. Pri preverovaní zistil pochybnosti, pričom sa malo jednať o stavebné práce na bytových domoch v Istebnom, Tvrdošíne, Liptovskom Mikuláši a Dolnom Kubíne. Podľa správcu dane daňový subjekt nepreukázal, že všetky náklady zaúčtované v účtovníctve majú charakter výdavkov podľa § 19 Daňového poriadku.

4. Správca dane nepoprel, že stavebné práce boli vykonané, nepoprel ani obchodný vzťah medzi daňovým subjektom a jednotlivými spoločnosťami, ale poprel skutočnosť, že fakturované stavebné práce vykonala subdodávateľská firma BOLF STOCK, s.r.o. Spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., uvedená ako dodávateľ na faktúrach, okrem formálnych náležitostí potvrdzujúcich dodanie služieb nepreukázala žiadnym spôsobom materiálnu stránku veci, t. j. kto, akým spôsobom skutočne vykonal predmetné práce.

5. Správca dane na základe zistených skutočností zvýšil podľa § 17 ods. 2 písm. a) Daňového poriadku základ dane zistený podľa § 17 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku o sumu 320 894,10 eur, v dôsledku

čoho bol daňovou kontrolou vyčíslený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za rok 2013 vo výške 73 805,64 eur.

6. Miestne príslušný správca dane zistil, že spoločnosť BOLF STOCK s.r.o. priznala v daňovom priznaní za rok 2013 súčet prevádzkových, finančných a mimoriadnych výnosov vo výške 27 848,86 eur, v sumáre dodaných tovarov a služieb za rok 2013 vykázala sumu 24 992,84 eur, pričom faktúry nachádzajúce sa v účtovníctve žalobcu predstavujú sumu 385 072,92 eur, z toho základ dane 320 894,10 eur a DPH 64 178,82 eur.

7. Správca dane zaslal žalobcovi výzvu č. 103578142/2016 zo dňa 22. júla 2016 na predloženie stavebných denníkov k jednotlivým stavbám realizovaným v roku 2013, protokolov o odovzdaní a preberaní prác a inú dokumentáciu potvrdzujúcu vykonanie prác a upresňujúcu rozsah prác spoločnosťou BOLF STOCK s.r.o. Ďalej ho vyzval o predloženie vyjadrenia, kto konkrétne odovzdal stavebné práce za daňový subjekt BOLF STOCK s.r.o. a komu resp. kto konkrétne preberal práce za žalobcu a taktiež o vyjadrenie, kto konkrétne bol vedúci stavby, kto bol majster a kto viedol stavebný denník a záznamy o odpracovaných hodinách robotníkov (podľa jednotlivých stavbách, na ktorých dodávateľom bola spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o.). Dňa 01. augusta 2016 sa Peter Uriča, konateľ daňového subjektu, dostavil k správcovi dane a predložil nasledovné doklady - zápis o odovzdaní a prevzatí číslo zápisu 019/2013 LM, zmluvu o dielo zo dňa 03. septembra 2013, 30. mája 2013 a 02. septembra 2013, stavebný denník Medvedzie č. 34, Tvrdošín, stavebný denník 0234826-0234832, stavebný denník Nábrežie A. Stodolu 1580, Liptovský Mikuláš, stavebný denník -Lucenkova D. Kubin č.212627-212633, stavebný denník - Rázusova , Liptovský Mikuláš č. 048527-048534.

8. Správca dane vyhodnotením predložených dôkazov konštatoval, že z predložených denníkov sa nedá identifikovať, ktorá spoločnosť vykonávala práce na jednotlivých stavbách, ani konkrétne mená osôb, ktoré na stavbe pracovali. Pri ústnom pojednávaní neboli predložené doklady o odovzdaní a prevzatí fakturovaných prác podľa jednotlivých faktúr. Podľa vyjadrenia konateľa daňového subjektu Petra Uriča podkladom pre odovzdanie prác bola faktúra, na ktorej boli presne určené práce, ktoré sa vykonávali a kde, pričom vo faktúre bol vždy odkaz na príslušnú zmluvu o dielo. Žalobca ani neuviedol kto konkrétne bol vedúci stavby, a kto viedol stavebný denník a záznamy o odpracovaných hodinách robotníkov (podľa jednotlivých stavieb, na ktorých dodávateľom bola spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o.) a nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by preukázali, že práce vykonala spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o.

9. Správca dane preveril, ako boli preverované faktúry vystavené spoločnosťou BOLF STOCK s.r.o. uhradené. Preverenie bolo zistené, že 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 potvrdilo identifikáciu obchodných partnerov a skutočnosť, že sa obchodná transakcia medzi uvedenými partnermi na faktúrach v skutočnosti uskutočnila.

10. Správca dane vyhodnotením žalobcom predložených faktúr uviedol, že rozsah vykonaných prác je na nich formulovaný všeobecne „fakturujeme Vám za stavebné práce“, neboli na nich špecifikované konkrétne práce, neobsahovali súpis prác, neboli na nich podpisy konkrétnych a kompetentných osôb, ktoré práce odovzdali a ktoré práce prevzali, nebol uvedený dátum odovzdania a prevzatia fakturovaných prác, prípadne zistené závady.

11. Správca dane poukázal na skutočnosť, že spoločnosť BOLF STOCK s. r. o., bola od 01. októbra 2014 zverejnená v zozname platiteľov DPH, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie na stránke finančnej správy, pričom dňa 06. septembra 2016, t. j. v priebehu kontroly, zanikla v dôsledku zlúčenia. Jediným konateľom nástupníckej spoločnosti Barnexo s.r.o., bol občan Rumunská Vlad Gheorghe, O. XXX, A. - M. XXXXXX, P.. Správca dane v tejto súvislosti poukázal na skutočnosť, že po vypočutí svedkov, ktorí konali za spoločnosť BOLF STOCK s.r.o., bola spoločnosť vymazaná a zlúčená.

12. Správca dane tiež poukázal na rozpor vo výpovediach konateľky spoločnosti BOLF STOCK s.r.o. Jolany Trnovskej a jej syna B. E..

13. Správca dane dospel k záveru, že zo strany spoločnosti BOLF STOCK s.r.o. nedošlo k vecnému plneniu a na základe zistených dôkazov vyvodil záver, že zdaniteľné plnenie sa neuskutočnilo tak, ako je uvedené na faktúrach. Ak dodávateľ uvedený na faktúre nedodal odberateľovi žiadnu službu, nemohol si odberateľ odpočítať daň uvedenú na faktúre, ktorú voči nemu uplatnila iná osoba, ako tá, ktorá mu službu v skutočnosti dodala.

14. Správca dane vypočul svedkov, ktorých navrhol vypočuť žalobca, preveril predložené dôkazy a mal za to, že nebolo preukázané dodanie stavebných prác uvedených na sporných faktúrach spoločnosťou BOLF STOCK s.r.o. pre daňový subjekt.

15. Žalovaný o odvolaní žalobcu rozhodol rozhodnutím č. 100695078/2018 zo dňa 09. apríla 2018 tak, že podľa § 74 Daňového poriadku prvostupňové rozhodnutie potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia poukázal

na zistený skutkový stav správcou dane s tým, že hlavným dôkazom, z ktorého správca dane vychádzal pri neuznaní daňových výdavkov z predložených faktúr za prevedené stavebné práce bolo zistenie, že daňovým subjektom a jeho dodávateľom nebola predložená dokumentácia potvrdzujúca, že fakturované práce podľa jednotlivých faktúr boli vykonané osobou na nich uvedenou. Daňovým subjektom nebol predložený súpis vykonaných prác, osoba oprávnená konať za dodávateľa nevedela uviesť mená živnostníkov, ktorí stavebné práce vykonali. Ďalej neboli predložené akékoľvek subdodávateľské faktúry, protokoly o odovzdaní a prevzatí fakturovaných prác, ktoré mali byť podľa zmlúv o dielo bod 4 písm. b) vyhotovené a nebola predložená ani žiadna iná dokumentácia potvrdzujúca a upresňujúca rozsah vykonaných a vyfakturovaných prác. Taktiež daňovým subjektom predložené dôkazy - čestné prehlásenia, zmluvy o dielo s odberateľmi, svedecké výpovede predajcov tovaru pre daňový subjekt nepotvrdili obchodno-právne vzťahy, na základe ktorých mala spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. vykonať stavebné práce pre žalobcu. Vypočutí svedkovia, aj keď v niektorých prípadoch potvrdili vykonanie prác spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o., tieto nepreukázali žiadnymi písomnými dôkazmi. Čo sa týka realizácie platieb v hotovosti, správca dane nepopieral, že príjmové doklady neboli zdokladované, ale skutočnosť, že 84 faktúr bolo účelovo vystavených v hodnote do 5 000 eur vzhľadom na zákon o obmedzení platieb v hotovosti, podľa ktorého sa zakazuje platba v hotovosti, ktorej hodnota prevyšuje 5 000 eur.

16. Žalobca proti rozhodnutiu žalovaného podal správnu žalobu, v ktorej sa domáhal zrušenia rozhodnutí správcu dane aj žalovaného a vrátenia veci na ďalšie konanie. Namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutí, keďže správca dane sa nevyjadril k výpovediam svedkov, ktorí jednoznačne potvrdili uskutočnenie zdaniateľných plnení medzi BOLF STOCK, s.r.o. a žalobcom. Zdôraznil, že BOLF STOCK, s.r.o. bola riadne registrovaná k DPH a všetky úkony jej zástupcu boli právne relevantné. Poukázal na riadne predložené dôkazy vrátane stavebných denníkov a protokolov, pričom neexistencia duplicitných protokolov o odovzdaní prác podľa neho nemala vplyv na vec. Namietal aj neodôvodnené nevykonanie dôkazov a nevypočutie svedkov vrátane zástupcu BYP, s.r.o. a druhého konateľa žalobcu.

17. Žalobca tvrdil, že žalovaný nehodnotil dôkazy v súlade so zákonom a nerešpektoval zásadu zákonnosti daňového konania. Uviedol, že riadne preukázal uskutočnenie obchodov prostredníctvom faktúr, stavebných denníkov a výpovedí svedkov, vrátane konateľky BOLF STOCK, s.r.o. Jolany Trnovskej. Namietal aj neprimeranú dĺžku daňovej kontroly, ktorá trvala viac ako rok, a účelové prerušenie konania. Podľa žalobcu neboli vady prvostupňového rozhodnutia v odvolacom konaní odstránené a nebolo vykonané ústne pojednávanie. Dôvody na zrušenie rozhodnutí spočívali podľa žalobcu v ustanoveniach § 191 ods. 1 písm. c), d), e) a f) Správneho súdneho poriadku.

18. Krajský súd v Žiline o žalobe rozhodol rozsudkom sp. zn. 30S/69/2018-181 zo dňa 19. novembra 2019 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Žiline sp. zn. 30S/69/2018-222 zo dňa 03. marca 2020, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného č. k. 100695078/2018 zo dňa 09. apríla 2018 podľa § 191 ods. 1 písm. e) zákona č. 162/2015 Z. z., Správny súdny poriadok (ďalej aj ako „SSP“), pretože zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, a vec vrátil podľa § 191 ods. 4 SSP žalovanému na ďalšie konanie. Podľa názoru správneho súdu sa žalovaný nezaoberal odvolacími námietkami žalobcu v dostatočnom rozsahu na to, aby ich bolo možné bez ďalšieho označiť za neopodstatnené. Žalovaný v podstate len zopakoval skutkové zistenia a právne závery správcu dane bez toho, aby zákonne konformným spôsobom vyvrátil argumenty žalobcu a vysporiadal sa s nimi tak, ako mu to ukladá Daňový poriadok.

19. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný včas kasačnú sťažnosť z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Žiadal, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie alebo aby napadnutý rozsudok zmenil a žalobu zamietol ako nedôvodnú.

20. Na základe kasačnej sťažnosti žalovaného Najvyšší správny súd SR rozsudkom sp. zn. 6Sžfk/34/2020 zo dňa 02. februára 2022 zrušil rozsudok Krajského súdu v Žiline a vec vrátil na ďalšie konanie.

## II. Konanie pred správnym súdom

21. Krajský súd v Žiline (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. 30S/47/2022-116 zo dňa 24. apríla 2023 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa § 190 SSP zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 100695078/2018 zo dňa 09. apríla 2018 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“).

22. Správny súd v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že zo strany žalobcu nebola splnená podmienka vecnosti ani preukázateľnosti daňového výdavku a nebola preukázaná súvislosť medzi zdaniateľným príjmom a konkrétnym výdavkom, t. j. výdavkom za vykonané stavebné práce dodávateľom BOLF

STOCK, s.r.o. Taktiež nebola splnená podmienka preukázateľnosti, nakoľko žalobca nepreukázal, že výdavok - náklad od konkrétneho dodávateľa skutočne vznikol, t. j. nepreukázal, že práce deklarované spornými faktúrami pre neho vykonala spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o.

23. Podľa správneho súdu nemohlo byť reálne uskutočnenie stavebných prác dodávateľom BOLF STOCK, s.r.o. preukázané zaúčtovanými dokladmi vystavenými dodávateľom BOLF STOCK, s.r.o. Pokiaľ by aj v konaní bolo preukázané, že určité stavebné a prípravné práce boli dodané žalobcovi, avšak nebolo preukázané, že boli dodané konkrétnym dodávateľom BOLF STOCK, s.r.o., potom sporné faktúry nemohli slúžiť ako podklad pre uznanie výdavkov, resp. nákladov žalobcu z nich vychádzajúcich.

24. Správca dane podľa správneho súdu vykonal rozsiahle dokazovanie (aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov), v rámci ktorého vypočul všetkých žalobcom navrhovaných svedkov. Na námietku o nevyhodnotení významu a obsahu vykonaných svedeckých výpovedí, ktorí potvrdzovali vykonanie stavebných prác spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o., správny súd uviedol, že z výpovedí svedkov, ktorí mali stavebné práce, deklarované na sporných faktúrach vykonať ako živnostníci (najmä svedkovia E. K., Y. K., O. C., K. M. U. a L. I.) nemožno zistiť, že boli realizované v uvedenom konkrétnom čase a na konkrétnom bytovom dome. Správca dane a žalovaný spochybnili reálne dodanie deklarovaných plnení osobou uvedenou na faktúrach, keďže v účtovníctve živnostníkov sa nenachádzali žiadne faktúry vystavené pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o a ani nepredložili akékoľvek zmluvy alebo iné písomnosti preukazujúce vykonanie stavebných prác.

25. Zo svedeckých výpovedí vyplynulo, že svedok Y. K. poznal iba pána E., pričom spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o nepoznal. Ďalej všetci svedkovia uvedení v bode 25 tohto rozsudku, okrem pána Y. K., nedostali za vykonané práce zaplatené, resp. niektorým boli uhradené len zálohové platby. Okrem toho svedok E. nevedel pred správcom dane uviesť ďalšie mená osôb, ktoré mali stavebné práce pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o vykonať. Spoločnosť podľa správneho súdu nemala vlastné materiálo-technické zabezpečenie a príjmy z deklarovaneho dodania stavebných prác boli spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o priznané až po začatí daňovej kontroly u žalobcu. Z ďalších svedeckých výpovedí bolo správne súdu zrejmé, že obsahom týchto výpovedí boli iba sprostredkované informácie.

26. K čestným vyhláseniam E. L. a O. A. správny súd uviedol, že z ich obsahu nevyplýva, kto bol dodávateľom stavebných prác. Jediné, čo potvrdili, bolo vyzdvihnutie stavebného materiálu, pričom čestné vyhlásenia vykazovali veľkú mieru totožnosti po obsahovej, ale aj formálnej stránke. K zmluve o dielo a stavebným denníkom správny súd konštatoval, že z nich nebolo možné zistiť, kto stavebné práce vykonal.

27. Správny súd konštatoval, že žalobca nebol zbavený povinnosti preukázania uskutočnených prác prostredníctvom faktúr deklarovaných spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o, i keď nemal v zmysle zákona povinnosť vyhotovovať zmluvu o dielo a vykonanie prác v písomnej forme. Dôsledkom toho však žalobca vznikla dôkazná núdza, a tým, že nepodložil žiadnymi dôkazmi kto, kedy a v akom rozsahu práce vykonal a kto ich prevzal, neuniesol dôkazné bremeno.

28. Námietku týkajúcu sa nevykonania výsluchu konateľa žalobcu Miroslava Mlynárika v daňovom konaní vyhodnotil správny súd za nedôvodnú, keďže mal žalobca predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia. V súvislosti s uvedenou námietkou žalobcu správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf56/2016 zo dňa 1. februára 2018, v ktorom bol prijatý právny názor, že: „svedok môže byť len osoba, ktorá v prejednávanej daňovej veci nie je v pozícii daňového subjektu. Správca dane nemôže vypočúvať ako svedka osobu, ktorá je štatutárnym orgánom kontrolovaného daňového subjektu a v prípade, že správca dane predvolal konateľa spoločnosti ako svedka, došlo z jeho strany k administratívne mu pochybeniu, ktoré však nezakladá právo žalobcu uplatňovať si vo veci svedočné“.

29. Pokiaľ žalobca namietal, že daňová kontrola, ktorá začala 21. decembra 2015 a posledný úkon v nej bol vykonaný 26. októbra 2017, trvala viac ako jeden rok, čím bola podľa neho nezákonná, a jej výsledky nemohli byť podkladom pre rozhodnutie a že takýto zásah správcu dane je nadmernou záťažou pre daňový subjekt a odporuje zákonom stanoveným lehotám, podľa ktorých daňová kontrola nesmie presiahnuť jeden rok od jej začatia, správny súd konštatoval, že daňová kontrola bola prerušená rozhodnutím správcu dane zo dňa 22. septembra 2016 z dôvodu žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií, ktorej predmetom bola aj daň z príjmov právnickej osoby za rok 2013. Prerušenie trvalo od 12. októbra 2016 do doručenia odpovede 14. novembra 2016, pričom správca dane o obnovení kontroly informoval žalobcu dňa 15. novembra 2016. Počas obdobia prerušenia lehota na vykonanie daňovej kontroly neplynula, čím bola podľa správneho súdu dodržaná zákonná lehota na

ukončenie kontroly do 12 mesiacov (predĺžená zákonom stanoveným spôsobom). Námiетка žalobcu o nezákonnosti daňovej kontroly preto podľa správneho súdu nebola dôvodná.

30. Na námietku preukázania reálneho obchodného potvrdením dodania služieb a prác odberateľom správny súd uviedol, že daňové orgány nespochybňovali samotné uskutočnenie prác u konečného odberateľa, ale pochybovali o tom, že tieto práce vykonala spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. Žalobca počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepredložil dostatočné dôkazy, ako napríklad subdodávateľské faktúry alebo protokoly o odovzdaní prác, ktoré by preukázali, že práce fakturované spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. boli skutočne vykonané touto spoločnosťou. Táto dôkazná núdzba bola dôvodom aj na neuznanie nároku na odpočet DPH. Z administratívneho spisu vyplynulo, že chýbali kľúčové dokumenty, ako súpisy vykonaných prác alebo protokoly o odovzdaní a prevzatí prác. Vierohodnosť predložených dôkazov znížila aj výpoveď konateľky BOLF STOCK, s.r.o. Jolany Trnovskej, ktorá nemala prehľad o činnosti spoločnosti a obchodnej spolupráci so žalobcom, pričom tvrdila, že splnomocnila svojho syna B. E.. Ten však nevedel preukázať, kto práce vykonal, neposkytol mená živnostníkov, subdodávateľské faktúry ani konkrétne adresy výkonu prác. Navyše, všetky platby boli realizované výlučne v hotovosti, čo znemožnilo overenie obchodných vzťahov cez bankové transakcie. Stavebné denníky, ktoré mohli podporiť žalobcove tvrdenia, boli správcom dane vrátené a žalobca ich už opätovne nepredložil.

31. Správny súd sa vyjadril aj k poukazu na rozsudok Okresného súdu Košice II sp. zn. 5T/52/2021-1356 zo dňa 10. novembra 2021 tak, že podľa jeho názoru, že Okresný súd Košice II vychádzal iba z rozdielu medzi fakturovaným plnením a priznaným plnením v daňových priznaniach. Správny súd uviedol, že uvedený rozsudok vychádzal len z rozdielu medzi fakturovaným plnením a priznaným plnením v daňových priznaniach, pričom samotná realita dodania plnení nebola predmetom posúdenia. Správca dane ani žalovaný nepopierali samotné vystavenie faktúr uvedených v rozsudku, avšak spochybňovali skutočné dodanie týchto plnení spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. Predložený rozsudok Okresného súdu Košice II preto správny súd nepovažoval za dôkaz, ktorý by potvrdzoval, že zdaniteľné plnenia medzi spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. a žalobcom boli reálne uskutočnené.

32. Správny súd na záver konštatoval, že rozhodnutia správcu dane a žalovaného obsahovali všetky zákonom požadované náležitosti a boli riadne odôvodnené. Žalovaný sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami žalobcu, ktoré boli obsahom podaného odvolania. Postup správcu dane ako aj žalovaného neboli v rozpore s platnými právnymi predpismi a neboli porušené práva žalobcu. Správne orgány vo svojich rozhodnutiach svoje závery svoje zámery zrozumiteľne, dostatočne, a teda v súlade so zákonom odôvodnili, vrátane zachytenia podstaty úvah, ktorými boli vedené a z ktorých vychádzali pri svojich rozhodnutiach.

### III. Kasačná sťažnosť a vyjadrenie žalovaného

33. 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.

34. Sťažovateľ považoval napadnutý rozsudok za nedostatočne odôvodnený, pretože sa krajský súd nevyssporiadal so všetkými žalobnými námietkami, ktoré boli uplatnené voči napadnutému rozhodnutiu. Napadnutý rozsudok podľa sťažovateľa neposkytoval odpoveď na (i) rozsiahlu skupinu dôkazov jednoznačne preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného plnenia spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o., (ii) námietku poukazujúcu na absenciu čo i len jedného dôkazu, ktorý by potvrdzoval záver daňovej správy o neuskutočnení zdaniteľného plnenia, (iii) námietku poukazujúcu na nelogické hodnotenie dôkazov správnymi orgánmi. Týmto konaním boli podľa sťažovateľa, odkazujúc na uznesenie Ústavného súdu SR, sp. zn. IV ÚS 115/03 z 03. júla 2003, porušené jeho právo na spravodlivé konanie.

35. Podľa sťažovateľa správny súd opomenul reagovať na svedecké výpovede jeho štatutárneho zástupcu a aj splnomocnenca spoločnosti BOLF STOCK, s. r. o., ako aj na celý rad listinných dôkazov. Správny súd neuviedol na základe čoho sa stotožnil s názorom, že práce nevykonala spoločnosť BOLF STOCK, s. r. o., ktorej splnomocnenec bol na jednej stavbe aj odfotený, pričom táto fotografia bola súčasťou správneho spisu. Správny 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, pričom žalovaný pripustil preukázanie uskutočnenia zdaniteľných plnení. Okrem toho podľa sťažovateľa absentovali logické úvahy v správnych rozhodnutiach, ktoré by dovoľovali prijať záver o nepreukázaní zdaniteľných plnení zo strany spoločnosti BOLF STOCK, s. r. o.

36. Správny súd podľa sťažovateľa nerefletoval 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 vyšetrenia, či sporné stavebné práce boli realizované, pričom po vypočutí všetkých relevantných svedkov zistil, že všetky stavebné práce boli podľa sťažovateľa spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o. realizované a vykonané, teda dodané sťažovateľovi.

37. Správny súd podľa sťažovateľa tiež opomenul argument o tom, že nedisponoval úplným administratívnym spisom, a preto ani nemohol náležite vyhodnotiť námietku prekročenia zákonnej lehoty trvania daňovej kontroly, čo konštatoval už iný senát správneho súdu. 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 podľa sťažovateľa potvrdzovalo nulitu prerušenia daňovej kontroly a neprerušenia plynutia dĺžky doby daňovej kontroly, ktorá bola podľa sťažovateľa prekročená.

38. Správny 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 zdaniteľné plnenia boli riadne uskutočnené. V trestnej veci obvineného E. 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. novembra 2021, z výroku ktorého bolo 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 (odkazujúc aj na nález Ústavného súdu SR z 15. júna 2016, sp. zn. II. ÚS 19/2016).

39. Sťažovateľ bol názoru, že 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.

40. 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. Protokoly o odovzdaní stavieb ich generálnym dodávateľom boli podľa sťažovateľa riadne odovzdané, pričom samotné vykonanie práce bolo zdokladované aj zápismi v stavebných denníkoch, z ktorých bolo možné zistiť, že všetky fakturované práce, ktoré boli účtované subdodávateľom BOLF STOCK, s. r. o., boli vykonané. Žalovaný sa taktiež podľa sťažovateľa nevyjadril k obsahu a vlastnej podstate záznamov v predložených stavebných denníkoch.

41. Sťažovateľ tvrdil, že v danej veci neexistovali žiadne rozpory vo výpovediach svedkov, čo nepotvrdil ani správny súd, a jediný, kto svojvoľne bez dôkazov spochybňoval ich tvrdenia, bol žalovaný. Ten síce potvrdil záver prvostupňového rozhodnutia o nekontaktnosti spoločnosti BOLF STOCK, s. r. o., no prehliadol dôkazy, ktoré preukazovali opak - spoločnosť zastupovali konateľka Jolana Trnovská, splnomocnenec B. E. vo veci voči sťažovateľovi a účtovníčka N. B., ktorá potvrdila pravidelné podávanie daňových priznaní vrátane dodatočných, kde boli priznané všetky posudzované obchody. Skutočnosť, že spoločnosť bola v roku 2014 vyradená zo zoznamu platiteľov DPH, nemala význam pre rok 2013, keď bola riadne registrovaná. Žalovaný tiež bezdôvodne spochybnil plnomocenstvo B. E., hoci jeho existencia bola potvrdená viacerými osobami a daňovým úradom nebola spochybnená. Navyše, z pohľadu daňového konania bol rozhodujúci obsah dôkazu, nie jeho predkladateľ. Plná moc sa vzťahovala na platné zmluvy medzi BOLF STOCK, s.r.o. a sťažovateľom, pričom jeho postup pri uzatváraní zmlúv bol obozretný.

42. Plná moc podľa sťažovateľa potvrdzovala, že všetky úkony B. E. boli úkonmi spoločnosti BOLF STOCK, s. r. o., čo malo byť zohľadnené. Žalovaný nesprávne vyhodnotil aj právnu okolnosť zlúčenia spoločnosti BOLF STOCK, s. r. o., s inou spoločnosťou v roku 2016, keďže v roku 2013 spoločnosť riadne fungovala a zlúčenie po troch rokoch nemalo žiadny vplyv na posudzované obdobie. Platby za stavebné práce boli riadne zdokladované, vrátane príjmových pokladničných dokladov, ktoré boli v tom čase platnými daňovými dokladmi. Žalovaný nesprávne tvrdil, že neboli predložené protokoly o odovzdaní prác, pričom odovzdanie bolo zdokladované stavebnými denníkmi a daňovými dokladmi podpísanými oboma zmluvnými stranami. Požiadavka na ďalšie doklady bola neopodstatnená, keďže vykonanie prác potvrdili nezávislí svedkovia a dôkazy boli jednoznačné. Daňový úrad sa navyše nevyjadril k obsahu stavebných denníkov, ktoré jasne potvrdzovali realizáciu prác spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o. Hodnotenie svedeckých výpovedí bolo neúplné a vyjadrenie daňového úradu k fotografii B. E. na stavbe, že nedokazuje vykonanie prác spoločnosťou, bolo neobjektívne.

43. Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 3Sžf/1/2010 z 19. augusta 2010 podľa sťažovateľa uviedol, že dôkazné bremeno o podvodnom konaní daňového subjektu nesie správca dane alebo orgány činné v trestnom konaní, keďže zákon daňovým subjektom neumožňuje sledovať procesy ich dodávateľov. Daňové orgány nemali dôkazy, ktoré by potvrdili, že sťažovateľ bol účastníkom daňového podvodu alebo mu napomáhal, a nepreukázali ani jeho zámer získať nezákonnú daňovú výhodu v rámci obchodných vzťahov. Závery žalovaného v tomto kontexte pôsobia ako nepodložené a nesprávne, keďže sťažovateľ nebol nijako prepojený so spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o. Sťažovateľ nemal z jej činnosti prospech, za práce riadne zaplatil a na prípadnom protiprávnom konaní sa nepodieľal. Žalovaný ignoroval aj návrh na doplnenie dôkazov o tom, či voči BOLF STOCK prebieha daňové alebo trestné konanie. Navyše správca dane sám priznal, že žalobca konal dobromyseľne, čo vylučuje jeho účasť na podvode. Rozsudok Najvyššieho súdu SR 3 Sžf 1/2011 potvrdzuje, že dôkazné bremeno sa nevzťahuje na vzťahy sťažovateľa s dodávateľmi alebo subdodávateľmi. Rovnako Súdny dvor EÚ v prípadoch C-354/03, C-355/03 a C-484/03 rozhodol, že nárok na odpočet DPH nemôže byť ovplyvnený podvodom v dodávateľskom reťazci, o ktorom platca nevedel ani nemal vedieť. Všetky zákonné podmienky na uplatnenie nároku na zohľadnenie zdaniteľných plnení pri určovaní základu DPPO za rok 2013 boli zo strany sťažovateľa splnené. Žalovaný bez dôkazov spochybnil realizáciu zdaniteľných plnení medzi sťažovateľom a spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o., hoci dôkazy jednoznačne potvrdzovali vykonanie stavebných prác.

44. Na záver sťažovateľ tvrdil, že vyrubenie rozdielu dane z príjmu za uvedené zdaňovacie obdobie namietaným rozhodnutím nebolo náležité ani v súlade so zákonom. Správny súd prijal v namietanom rozhodnutí závery totožné s rozhodnutím orgánov daňovej správy len preto, že ich nesprávne právne posúdil a neposúdil ich komplexne, čím nebolo možné prijať záver o neuskutočnení a nedodaní zdaniteľných plnení sťažovateľovi zo strany BOLF STOCK, s. r. o. Daňový úrad nespochybnil žiadny z dôkazov jednoznačne preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľných plnení, pričom súdny záver spočíval na neprípustnom prenesení dôkazného bremena na daňový subjekt. Hodnotenie dôkazov daňovým úradom a následne súdom bolo svojvoľné a selektívne, pričom fiktívnosť plnení nebola preukázaná, naopak, bola vyvrátená. Rozhodnutie nekorešpondovalo s nálezom Ústavného súdu SR č. I. US 259/2022 ani s rozsudkami Súdneho dvora EÚ v prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), ktoré konštatovali, že nárok na odpočet dane nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že následná transakcia bola zaťažená daňovým podvodom.

45. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 26. októbra 2023 uviedol, že zotráva na dôvodoch napadnutého rozhodnutia a na tvrdeniach uvedených vo svojich predchádzajúcich vyjadreniach.

#### IV. Relevantná právna úprava

46. Podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej aj ako „Zákon o dani z príjmov“) sa na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložených daňovníkom, zaúčtovaných v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

47. Podľa § 17 ods. 2 Zákona o dani z príjmov, výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa ods. 1 pri zisťovaní základu dane sa:

- a) zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov, alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške,
- b) zvýši o sumy, ktoré nie sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa tohto zákona sú zahrňované do základu dane,
- c) zníži o sumy, ktoré sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa tohto zákona sa nehrnú do základu dane.

48. Podľa § 19 ods. 1 Zákona o dani z príjmov, ak výšku výdavku (nákladu) limituje osobitný predpis preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov najviac do výšky tohto limitu. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon alebo jeho zahrnutie v zdaňovacom období upravuje tento zákon v inej výške ako osobitný predpis, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon výškou dosiahnutého príjmu alebo výškou príjmu z prijatej úhrady, uplatní sa výdavok (náklad) alebo jeho časť do daňových výdavkov v tom zdaňovacom období, v ktorom bol dosiahnutý príjem alebo prijatá úhrada.

49. Podľa § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov, daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

50. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane. Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

51. 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. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

52. Podľa § 3 ods. 8 Daňového poriadku, právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d) pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

53. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

54. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

55. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

56. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

## V. Právne názory kasačného súdu

57. 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.

58. Predmetom kasačného konania v danej veci bol rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/47/2022-116 zo dňa 24.4.2023, ktorým podľa § 190 SSP zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100695078/2018 zo dňa 09. apríla 2018, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 102264864/2017 zo dňa 27. októbra 2017, ktorým správca dane vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby vo výške 73 805,64 eur za zdaňovacie obdobie 2013.

59. 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 DPH za zdaňovacie obdobie október 2013. Hoci sa kasačný súd v uvedenom rozsudku zaoberá otázkami týkajúcimi sa sťažovateľovi vyrubenej povinnosti týkajúcej sa DPH, skutkový základ týkajúcich oboch daňových povinností je rovnaký a vzťahuje sa i na predmetnú vec. Správca dane jednou daňovou kontrolou u sťažovateľa preveril správnosť daňových priznaní k DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2013 a tiež správnosť daňových priznaní k dani z príjmov za zdaňovacie obdobie roku 2013. O výsledku tejto daňovej kontroly k DPH a k dani z príjmov správca dane vyhotovil jeden protokol č. 100002201/2017 zo dňa 02. januára 2017. Daňové orgány sa v konaniach k jednotlivým daniam zaoberali totožnými deklarovateľmi. V oboch súdených veciach sa správny súd zaoberal rovnakými právnymi otázkami a sťažovateľ v kasačných sťažnostiach proti rozsudkom správneho súdu uviedol v podstate totožné sťažnostné námietky. Preto kasačný súd vzhladol dôvod 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 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 overiť 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 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).

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 správny 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, ktorá 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.“

60. Kasačný súd dopĺňa, že sa otázke namietaného nedostatku administratívneho spisu venoval už vo svojom predchádzajúcom zrušujúcom rozsudku sp. zn. 6Sžfk/34/2020 zo dňa 02. februára 2022. Kasačný súd pripomína pokyn obsiahnutý v bode 60. zrušujúceho rozsudku, z ktorého okrem iného vyplynulo, 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.

61. Samotná neúplnosť administratívneho spisu bez ďalšieho nie je dôvodom zrušenia rozhodnutia orgánu verejnej správy, avšak kasačný súd poukazuje na to, 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.

62. 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.

63. 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 sťažnostnými námietkam sa kasačný súd v tomto

konaní nezaoberal. Kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec vrátil na ďalšie konanie Správneho súdu v Banskej Bystrici (dôvodom je inštitucionálna zmena v rámci režimu správneho súdnictva).

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

65. 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** je prípustný opravný prostriedok.