

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sfk/100/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5021200061
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 10. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:5021200061.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudcov JUDr. Evy Vékonyovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. v právnej veci žalobcu: DOXX - Stravné lístky, spol. s r.o., so sídlom Kálov 356, Žilina, IČO: 36 391 000, právne zastúpený: URBAN & PARTNERS s.r.o., advokátska kancelária, so sídlom Červeňova 15, Bratislava, IČO: 47 244 895, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 530999/2020 zo dňa 18. novembra 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/24/2021-114 zo dňa 24. mája 2022, takto

rozhodol:

Rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/24/2021-114 zo dňa 24. mája 2022 sa zrušuje a vec sa vracia Správnomu súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

I. Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Žiline (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. 31S/24/2021-114 zo dňa 24. mája 2022 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 191 ods. 1 písm. d), f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č.: 530999/2020 zo dňa 18. novembra 2020 (ďalej ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) č.: 209634/2020 zo dňa 7. mája 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2.409,17 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O nároku na náhradu trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 SSP tak, že úspešnému žalobcovi voči žalovanému priznal plnú náhradu trov konania.

2. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku ako nedôvodnú vyhodnotil námietku žalobcu, podľa ktorej je rozhodnutie žalovaného nepreskúmateľné, keďže sa žalovaný „absolútne žiadnym spôsobom“ nevysporiadal s judikatúrou žalobcu označenou v podanom odvolaní. Poukaz žalobcu na ním označené právne závery judikatúry súdov citované v odvolaní podľa mienky správneho súdu nenapíňali atribút konkrétnosti. Z rovnakého dôvodu vyhodnotil ako nedôvodnú aj námietku nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného, ktorú žalobca vyvodzoval z: „absencie zdôvodnenia rozhodnutia, z akého dôvodu je vykonanie žalobcom navrhovaných dôkazov neúčelné“, ako aj z dôvodu, že sa žalovaný nezaoberal námietkami žalobcu uvedenými v správnej žalobe, ktoré boli predtým obsiahnuté aj v podanom odvolaní.

3. Ako nedôvodnú správny súd vyhodnotil aj námietku žalobcu, že správca dane sa nevysporiadal s vykonanými výsluchmi svedkov a nevysporiadal sa s prílohami Sumárneho vyjadrenia, ktoré podľa mienky žalobcu preukazujú reálne vykonanie IT služieb v nadväznosti na svedecké výpovede. Tak

správca dane, aj žalovaný sa v dôvodoch svojho rozhodnutia preskúmateľným spôsobom vysporiadali s označenými dôkazmi. Žalovaný, pokiaľ išlo o preverované zdaniteľné plnenie - dodanie upratovacích služieb spoločnosťou TALUX s.r.o., Bratislavská 613/16, Žilina (ďalej len „TALUX s.r.o.“), v odôvodnení svojho rozhodnutia jednak jednotlivo opísal obsah svedeckých výpovedí Q. zo dňa 11. októbra 2018 a dňa 28. novembra 2019, ako aj svedkyne T. zo dňa 4. februára 2020 a následne vyhodnotil označené svedecké výpovede vo vzájomných súvislostiach s ďalšími správcom dane vykonanými dôkazmi. Správca dane v rámci vyhodnotenia dokazovania akceptoval ako preukázanú z výsluchu svedkov plynúcu skutočnosť poskytnutia upratovacích prác na adrese Kálov, Žilina. Správca dane ďalej preskúmateľným a dostatočne podrobným vymedzením rozvádza, z akého dôvodu nie je na účely overovania zdaniteľného plnenia od spoločnosti TALUX s.r.o. relevantná (preukázaná) skutočnosť poskytnutia upratovacích služieb pre žalobcu na adrese Kálov, Žilina. Žalovaný vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu ďalej v odôvodnení rozhodnutia konštatuje, že medzi faktúrou a dodaným plnením musí existovať súlad. V tomto preverovanom prípade však zo strany spoločnosti TALUX s.r.o. nedošlo k dodaniu plnenia uvedeného v predmete faktúry. Plnenie, na ktoré poukázal žalobca, sa od fakturovaného plnenia odlišovalo nielen miestom plnenia ale aj samotným rozsahom.

4. Rovnaké závery platia aj pre vyhodnotenie dôkazov spätých s preverovaným zdaniteľným plnením od dodávateľa - Inštitút vzdelávania a starostlivosti, s. r. o., Hálkova 2968/22, Žilina (ďalej len „IVAS“). Správca dane dostatočne preskúmateľným spôsobom a podrobne špecifikuje pochybnosti, ktoré vznikli z vykonaného dokazovania a identifikuje dôvody, pre ktoré výpoveď svedka Q. a R. nie je spôsobilá preukázať dodanie fakturovaného plnenia. Rovnako sa správca dane preskúmateľným spôsobom vysporiadal aj s ďalším žalobcom označeným dôkazom - prílohami Sumárneho vyjadrenia (ktorú tvorili zápisnice zo zasadnutia spoločníkov). Na závery správcu dane žalovaný poukazuje a s nimi sa aj stotožňuje, keď uvádza, že predložené prílohy nepreukazujú, že služby IT a servis fakturované spoločnosťou IVAS boli žalobcovi skutočne dodané v preverovaných zdaňovacích obdobiach.

5. Správny súd k hodnoteniu vykonaných dôkazov žalovaným uviedol, že jeho odôvodnenie nemožno považovať za arbitrárne, je z neho zrejмый obsah skutočností plynúcich z vykonaného dokazovania, ako aj posúdenie relevancie zistených skutočností z hľadiska aplikovaných právnych noriem. Správny súd v súvislosti s označeným vyhodnotením vykonaného dokazovania podotkol, že predmetom preverovania práva na odpočítanie DPH uplatneného daňovým subjektom nie je existencia služby, ale náležitosti zdaniteľného obchodu zachytené v došlej faktúre (rovnako rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/91/2015 zo dňa 24. januára 2017). Z tohto pohľadu potom prílohy Sumárneho vyjadrenia sú bez výpovednej hodnoty vo vzťahu k predmetu dokazovania. Možno z ich obsahu totiž vyvodit' maximálne existenciu určitej spolupráce medzi žalobcom a spoločnosťou IVAS. Možná spolupráca zároveň vyplýva len zo zápisníc zo dňa 9. augusta 2008, 17. júna 2010 a 31. augusta 2012, pričom predmetom preverovania je nárok žalobcu na odpočet DPH za zdaniteľné plnenie od spoločnosti IVAS za zdaňovacie obdobie december 2015, teda nie za zdaňovacie obdobia 2008, 2010 a 2012, ktorých sa obsah zápisníc týkal.

6. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj námietku žalobcu, v zmysle ktorej správca dane vo Výzve č. 102426279/2019 zo dňa 23. októbra 2019 požadoval od žalobcu predloženie dôkazov, pričom svoju požiadavku nijakým spôsobom bližšie nešpecifikoval. Vo vzťahu k uvedenému tvrdeniu žalobcu správny súd považoval za potrebné uviesť, že zo žiadneho ustanovenia Daňového poriadku nemožno vyvodit' povinnosť správcu dane inštruovať daňový subjekt, akými rôznymi dôkazmi by mohol preukázať ním deklarované (preverované) zdaniteľné plnenie. Dôkazné bremeno o dodaní služieb deklaroványm dodávateľom nezaťažuje správcu dane ale daňový subjekt. Pokiaľ správca dane preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených žalobcom, možno konštatovať, že splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane (rovnako Ústavný súd SR III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16. decembra 2009).

7. K poukazu žalobcu na judikatúru súdov Českej republiky správny súd uviedol, že žalobca neuviedol, v čom sú konkrétne skutkové okolnosti prípadu posudzovaného správnym súdom totožné/obdobné skutkovým okolnostiam prípadov posudzovaných v označených rozhodnutiach súdov ČR. Odhliadnuc od uvedeného podotkol, že v spornej výzve zo dňa 23. októbra 2019 správca dane nevyzýval žalobcu na preukázanie „čohokoľvek“, ale iba na preukázanie toho, čo tvrdil (deklaroval) sám žalobca, a to predložením faktúr s označením dodávateľom deklarovanych služieb, t. j. správca dane vyzýval žalobcu na preukázanie v konaní z hľadiska aplikácie ust. § 49 ods. 1, 2 v spojení s ust. § 51 zákona č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) relevantnej skutočnosti - dodania služby dodávateľom označeným na faktúre (spoločnosťou IVAS). Taktiež uviedol, že predmetná

výzva nemala charakter výzvy podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, keďže išlo o výzvu realizovanú až po ukončení daňovej kontroly v rámci samotného vyrubovacieho konania.

8. Správny súd však ako dôvodnú vyhodnotil námietku žalobcu, v zmysle ktorej je nepreskúmateľný záver žalovaného, ktorý poukazuje na výzvy subdodávateľským spoločnostiam so záverom, že sa jednalo prevažne o nekontaktné spoločnosti, a tie ktoré odpovedali, popreli dodanie plnení určených pre žalobcu. Správny súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že nie všetky výzvy, na ktoré žalovaný odkazuje, tvoria súčasť predloženého administratívneho spisu. Z obsahu výziev, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu, mal správny súd za preukázané, že správca dane žiadal len o poskytnutie listinných podkladov tretie subjekty. Správne mu súdu nebolo zrejmé, o akú súčinnosť správca dane žiadal subdodávateľské spoločnosti vo výzvach, ktoré v administratívnom spise absentujú. Ďalej považuje správny súd za potrebné zdôrazniť, že žalovaný menovite neuviedol, ktoré konkrétne subdodávateľské spoločnosti poskytli správcovi dane „odpoveď“. V danom prípade je však okolnosť, či správca dane subdodávateľom adresoval „len“ výzvy na predloženie dokladov alebo aj výzvy na poskytnutie informácií o dôležitých skutočnostiach týkajúcich sa žalobcu pre správny súd zásadnou, keďže od poznania tejto okolnosti je závislý úsudok súdu o tom, či došlo k porušeniu procesného práva žalobcu (práva byť účastný výsluchu svedka, resp. klásť svedkovi otázky) alebo nie.

9. K vznesenej procesnej námietke (pokiaľ ide o tvrdené porušenie procesného práva žalobcu byť prítomný pri výsluchu svedka) uviedol, že zodpovedať ju je predčasné, keďže tomu bráni neúplnosť správcovi dane predloženého administratívneho spisu (ktorý neobsahuje všetky výzvy adresované subdodávateľským spoločnostiam, tak ako sú vymenované v žalobou napadnutom rozhodnutí), ako aj čiastočná nepreskúmateľnosť odôvodnenia rozhodnutia žalovaného pre nedostatok dôvodov (žalovaný neuviedol v odôvodnení rozhodnutia, menovite ktoré konkrétne subdodávateľské spoločnosti „odpovedali“ na výzvu správcu dane) a čiastočná nepreskúmateľnosť odôvodnenia rozhodnutia žalovaného pre nezrozumiteľnosť (z obsahu výziev, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu, vyplýva, že subdodávateľské spoločnosti boli vyzývané len na predloženie listinných dôkazov, avšak v odôvodnení rozhodnutia žalovaný na základe odpovedí označených subdodávateľských spoločností odvodzuje, že tieto popreli dodanie plnenia žalobcovi, t. j. neuvádza, že by z listinných dôkazov predložených dodávateľskými spoločnosťami správca dane nemal overené, resp. preukázané dodanie plnenia dodávateľskými spoločnosťami žalobcovi). Pre úplnosť dodal, že zrušenie napadnutého rozhodnutia pre rozpor s obsahom administratívneho spisu alebo chýbajúcu oporu v tomto spise úzko súvisí s nedostatočne zisteným skutkovým stavom.

10. Námietku nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia z dôvodu, že si žalovaný osvojil bližšie nešpecifikované informácie z informačného systému finančnej správy, na základe ktorých dospel k záveru, že služby žalobcovi neboli nikdy dodané, pričom sa nemal žalobca možnosť s nimi oboznámiť, správny súd vyhodnotil ako dôvodnú. Správny súd uviedol, že žalovaný (rovnako aj správca dane) vyvodil skutkový záver o nekontaktnosti a nespolupráci subdodávateľov spoločnosti IVAS (BETAMAK, NLT, SC OBISTA, PHARMADATE, Arts & Craft, Carera) z označeného podkladu - Obchodného registra SR a informačného systému finančnej správy. V tejto časti tak považuje odôvodnenie rozhodnutia žalovaného za nepreskúmateľné, a to pre nedostatok dôvodov.

11. Predovšetkým z obsahu odôvodnenia rozhodnutia žalovaného nemožno ustáliť, z akých konkrétnych podkladov tvoriacich súčasť informačného systému finančnej správy žalovaný pri svojich skutkových záveroch o nekontaktnosti (nespolupráci) subdodávateľov vychádzal. Nie je zrejmé, akú štruktúru má „informačný systém finančnej správy“, resp. z akých podkladov je tvorený. Rovnako tak možno konštatovať porušenie práva žalobcu, oboznámiť sa s podkladmi rozhodnutia, ktoré neboli v odôvodnení rozhodnutia identifikované a správny súd ani nezistil, že by mali tvoriť obsah administratívneho spisu listiny, z ktorých by označený skutkový záver žalovaného vyplýval. Je potrebné si uvedomiť, že účastník konania musí mať vytvorenú možnosť oboznámiť sa s podkladmi rozhodnutia priamo, nielen v podobe už ovplyvnenej ich interpretáciou zo strany orgánu verejnej moci - v danom prípade mal možnosť daňový subjekt oboznámiť sa len s interpretačným záverom o nekontaktnosti, resp. nespolupráci subdodávateľov.

12. Správny súd k námietke žalobcu, v zmysle ktorej pokiaľ boli žalovaným čerpané z informačného systému finančnej správy informácie z daňových kontrol u iných daňových subjektov, bolo porušené právo žalobcu klásť svedkom otázky (žalobca mal zrejme na mysli zápisnice o výsluchu svedkov z daňových kontrol vykonaných u iných daňových subjektov). Hoci sa správne mu súdu javí viac ako nepravdepodobné, že by správca dane vyvodil skutkový záver „o nekontaktnosti“, resp. „nespolupráci“, z vykonaného dôkazu výsluchom svedka, pre ozrejenie tejto námietky uviedol, že vo všeobecnosti je potrebné vo vzťahu k použitiu dokladov získaných iným správcovi dane v rámci daňových kontrol, resp. daňových konaní vykonávaných u iných daňových subjektov konštatovať, že v zmysle cit. ust. § 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. Vo všeobecnosti preto môže správca dane použiť aj listiny - zápisnice o výsluchu svedkov, miestnej ohliadke, ako dôkaz, hoc bol tento dôkaz získaný a vykonaný v rámci iných daňových kontrol u subjektov odlišných od žalobcu. Takto získaný dôkaz bude mať potom charakter listinného dôkazu, s ktorým však musí byť daňový subjekt riadne oboznámený a musí mu byť dané právo sa k jeho obsahu vyjadriť. V súvislosti s touto otázkou je žiaduce, aby celý obsah zápisníc o výsluchu svedka potom tvoril súčasť administratívneho spisu a nielen prípadná do protokolu o daňovej kontrole u iného daňového subjektu prevzatá časť na účely preverenia splnenia daňových povinností iného daňového subjektu.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

13. Proti napadnutému rozsudku podal žalovaný, v procesnom postavení sťažovateľa, v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

14. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že podľa dokladov, ktoré správcovi dane predložila dodávateľská spoločnosť IVAS mali byť v rokoch 2015, 2016 a 2017 jeho subdodávateľmi spoločnosti NLT spol. s r. o., Žilina (obdobie január 2015 až november 2015), PHARMADATE s. r. o., Ružomberok (obdobie december 2015), BETAMAK s. r. o., Nitra (obdobie január 2016 až apríl 2017), Arts & Craft s. r. o., Žilina (obdobie máj 2017 až júl 2017), Beáta Tvrdá (obdobie august 2017), SC OBISTA s. r. o. Bratislava (obdobie september 2017), Carera s. r. o., Žilina (obdobie október 2017). Z podaných kontrolných výkazov zároveň zistil existenciu ďalších možných subdodávateľov.

15. Správca dane za účelom posúdenia vzťahov na nižšom stupni obchodu (úroveň možných subdodávateľov a ich subdodávateľov) vykonal úkony (výsluchy svedkov - pán Peter Tvrдый, konateľ v zaniknutých spoločnostiach NLT spol. s r. o., Žilina a Carera s. r. o., Žilina, pani Beáta Tvrdá - konateľka v zaniknutej spoločnosti BETAMAK s. r. o., Nitra, zaslanie výziev uvedeným spoločnostiam), resp. vychádzal z dokladov, ktorými správca dane disponoval v prípade uvedených subdodávateľov, resp. ich subdodávateľov. Aj bez výsledkov tohto skúmania by záver správcu dane ohľadom dodávateľskej spoločnosti IVAS zostal nezmenený.

16. Sťažovateľ namietal, že vo svojom rozhodnutí síce poukázal na úkony, ktoré správca dane vykonal, avšak jedná sa o úkony, ktoré sa týkajú všetkých preverovaných období január 2015 až október 2017. Dôvodom bola komplexnosť uvedenej informácie a vytvorenie celkového obrazu o samotnom dodávateľovi - spoločnosti IVAS. Správca dane v prípade predložených administratívnych spisov za jednotlivé zdaňovacie obdobia predložil len tie dôkazy, ktoré sa týkali konkrétneho subdodávateľa v konkrétnom období. Za zdaňovacie obdobie december 2015 sa jednalo o subdodávateľa PHARMADATE s. r. o. (čo je aj uvedené v rozhodnutí žalovaného na strane 18), a preto boli správcovi dane predložené doklady, ktoré mali vzťah k uvedenému subdodávateľovi. V prípade iných subdodávateľov správca dane predložil v príslušných administratívnych spisoch doklady, ktoré mali zase vzťah k týmto subdodávateľom. Uvedená skutočnosť bola správne súdu známa. V jednom termíne totiž správny súd rozhodol v prípade žalobcu vo viacerých zdaňovacích obdobiach, a preto mal vedomosť aj o jednotlivých dôkazoch viažucich sa k jednotlivým subdodávateľom. Z uvedeného dôvodu má žalovaný za to, že v predloženom administratívnom spise sa teda nachádzali všetky dôkazy, ktoré sa vzťahovali k uvedenému zdaňovaciemu obdobiu. Navyše správny súd disponoval informáciou z ďalších administratívnych spisov o všetkých vykonaných úkonoch správcu dane a produkovaných dôkazoch vo vzťahu k žalobcovi za celé obdobie od januára 2015 do októbra 2017. Vo vzťahu žalobcu k jednotlivým dôkazom sťažovateľ uviedol, že žalobca mohol v prípade akýchkoľvek pochybností tieto odkomunikovať so správcu dane, príp. nahliadať do spisov u správcu dane.

17. K tvrdeniam správneho súdu ohľadom informácií získaných z Obchodného registra SR a informačného systému finančnej správy sťažovateľ uviedol, že informácie z Obchodného registra SR sú verejne prístupne informácie, zatiaľ čo informácie z informačného systému finančnej správy sú prístupné len pre správcu dane. Konštatovanie správcu dane o nekontaktnosti a nespolupráci uvedených subdodávateľov spoločnosti IVAS sa odvíjala najmä z údajov z Obchodného registra SR, podľa ktorých spoločnosti BETAMAK s. r. o., Nitra, NLT spol. s r. o., Žilina, PHARMADATE s. r. o., Ružomberok a Arts & Craft s. r. o., Žilina sú zaniknuté. V prípade spoločnosti Carera s. r. o., Žilina je táto spoločnosť zapísaná v Obchodnom registri SR bez štatutárneho orgánu. Spoločnosť SC OBISTA s. r. o., Bratislava poskytovanie počítačových služieb nemala a nemá zapísanú v Obchodnom registri SR ako predmet podnikania. Skutočnosť, že správca dane a ani sťažovateľ neuviedli podrobné informácie z informačného systému finančnej správy, ktoré by taktiež nasvedčovali o nekontaktnosti a nespolupráci uvedených subjektov nezakladá nepreskúmateľnosť rozhodnutia správcu dane a žalovaného.

18. Sťažovateľ zároveň podotkol, že v prípade žalobcu sa jedná o preskúmanie 34 rozhodnutí, ktoré sú na rovnakom právnom základe. Vytýkané dôvody podľa sťažovateľa nemajú vplyv na skutočnosť, že obchodný vzťah na posudzovanom stupni obchodu medzi žalobcom a dodávateľskou spoločnosťou IVAS bol relevantne spochybnený a žalobca si nesplnil svoju dôkaznú povinnosť. Mal za to, že ani prípadne ďalšie konanie naznačené správnym súdom by neprivedilo výhodnejšiu pozíciu pre žalobcu. Sťažovateľ záverom dodal, že v prípade pochybnosti správneho súdu bolo možné vyzvať sťažovateľa na odstránenie vzniknutých pochybností v rámci prebiehajúceho súdneho konania a to aj s prihliadnutím na hospodárnosť celého konania.

19. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že podľa neho v podanej kasačnej sťažnosti absentujú zákonné náležitosti ustanovené Správnym súdnym poriadkom pre kasačnú sťažnosť, kasačné dôvody a ich právne vymedzenie a právne zdôvodnenie. Preto navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 459 písm. e) SSP odmietol. Sťažovateľom prezentované výhrady voči napádanému rozsudku sú v skutočnosti skutkového a nie právneho charakteru, pričom sťažovateľ vôbec neuviedol právne posúdenie, ktoré považuje za nesprávne a rovnako neuviedol, ako mal správny súd vec správne právne posúdiť, čo je neodstrániteľnou vadou podanej kasačnej sťažnosti.

20. Skutkové a právne závery uvádzané sťažovateľom v podanej kasačnej sťažnosti považuje žalobca za nesprávne a arbitrárne, keďže nenachádzajú oporu vo vykonanom dokazovaní (resp. priamo odporujú výsledkom vykonaného dokazovania) a ani v ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu. Podľa žalobcu sa správny súd so všetkými argumentmi sťažovateľa, ktoré sú z jeho strany v kasačnej sťažnosti zopakované zo správneho aj súdneho konania, dostatočne právne a zákonným spôsobom vysporiadal.

21. Žalobcovi nie je zrejmé, ako môže byť absencia neúplného administratívneho spisu ospravedliteľná, tak ako sa to snaží navodiť v kasačnej sťažnosti sťažovateľ. Uvedené nemôže ospravedlniť ani tvrdenie uvedené v kasačnej sťažnosti, že správny súd disponoval informáciou z ďalších administratívnych spisov o všetkých vykonaných úkonoch správcom dane a produkovaných dôkazoch vo vzťahu k žalobcovi za celé obdobie od januára 2015 do októbra 2017. Uvedené nemožno konvalidovať či ospravedlniť ani prenášaním povinností na žalobcu, kedy ten mal podľa sťažovateľa možnosť „v prípade akýchkoľvek pochybností tieto odkomunikovať so správcom dane, príp. nahliadať do spisov u správcu dane“. Zároveň poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015 ohľadne aplikácie zásady voľného hodnotenia dôkazov, rozsudok sp. zn. 7Sžo/77/2016 zo dňa 28. júna 2018 ako aj rozsudok sp. zn. 1Sžfk/12/2016 zo dňa 20. februára 2018.

22. Žalobca ďalej uviedol, že sťažovateľ právne svojvoľne obhajuje nezákonnosť svojho postupu voči žalobcovi, čo odôvodňuje „správnym“ výsledkom. Zákonnosť daňovej kontroly pritom zásadným spôsobom ovplyvňuje zákonnosť dôkazov v rámci nej obstaraných a vykonaných, pričom poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/52/2017 zo dňa 4. decembra 2018, ako aj sp. zn. 5Sžfk/46/2016 zo dňa 13. decembra 2017 o povinnosti daňových orgánov v daňovom konaní dodržiavať všeobecne záväznú právne predpisy.

23. Sťažovateľ podľa žalobcu ani jedným odsekom v podanej kasačnej sťažnosti nepreukázal, že vady, ktoré identifikoval správny súd v napadnutom rozhodnutí neexistujú a rovnako nepreukázal, že zo strany správneho súdu došlo k vydaniu kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Záverom opätovne navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť podľa § 459 písm. e) SSP odmietol eventúálne, aby ju podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol a zároveň, aby mu kasačný súd priznal náhradu trov konania.

III. Konanie na kasačnom súde

24. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný 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 jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

25. Z obsahu administratívneho a súdneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2015 až december 2015. Správca dane následne vydal rozhodnutie č. 209634/2020 zo dňa 7. mája 2020, voči ktorému podal žalobca odvolanie a ktoré bolo rozhodnutím sťažovateľa č. 102197647/2019 zo dňa 19. septembra 2019 zrušené a vrátené správcovi dane na ďalšie konanie. Po došetrení skutkového stavu správca dane vydal rozhodnutie č. 209634/2020 zo dňa 7. mája 2020, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2409,17 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2015. Správca dane preveroval nárok žalobcu na odpočítanie DPH v označenom zdaňovacom období (okrem iného) aj z:

- faktúry, ktorú vyhotovila spoločnosť TALUX, s. r. o., Bratislavská 613/16, 010 01 Žilina dňa 31. decembra 2015 (dodanie tovaru/služby: 31. decembra 2015) pod č. 20153634 na sumu celkom 1.195,00 eur, z toho 20 % DPH 199,17 eur, za čistiace a upratovacie práce v priestoroch pobočiek za 12/2015, a to na základe Zmluvy o dielo zo dňa 31. marca 2009 a dodatkov,

- faktúry, ktorú vyhotovila spoločnosť Inštitút vzdelávania a starostlivosti, s. r. o., Hálkova 2968/22, 010 01 Žilina dňa 30. decembra 2015 (dodanie tovaru/služby: 30. decembra 2015) pod č. 20150181 na sumu celkom 13.260,00 eur, z toho 20 % DPH 2.210,00 eur, za servis a konzultačné služby v oblasti IT za mesiac 12/2015 na základe Zmluvy o dielo zo dňa 2. januára 2009.

26. Voči uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol sťažovateľ napadnutým rozhodnutím č.: 530999/2020 zo dňa 18. novembra 2020 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil.

27. Priebeh administratívneho konania je podrobne opísaný v rozsudku krajského súdu, preto ho kasačný súd nebude opakovať, len naň v celom rozsahu odkazuje.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

28. Najvyšší správny súd, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a) SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

29. Konajúci senát kasačného súdu vo vzťahu k vyhodnoteniu sťažnostných bodov spochybňujúcich vyššie predostreté závery správneho súdu v zmysle § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozsudok senátu 4S kasačného súdu vo veci tých istých účastníkov sp. zn. 4Sfk/100/2022 zo dňa 20. júna 2024, týkajúci sa zdaňovacieho obdobia máj 2016. Obe prejednávané veci sú pritom založené na skutkovo totožných okolnostiach posudzovaných obchodných prípadov (rovnakí dodávatelia, identický predmet dodávateľských faktúr, identické okolnosti - subdodávka IT služieb). Rozdielnosť s prejednávanou vecou spočíva len v tom, že ide o iný protokol z daňovej kontroly, iného subdodávateľa a o iné zdaňovacie obdobie, avšak závery formulované v protokole za zdaňovacie obdobia roku 2015 sa opierajú o identické dokazovanie a šetrenie vykonané správcom dane ako v prípade protokolu za zdaňovacie obdobia roku 2016 (plynúce z totožnosti dodávateľských subjektov aj predmetu fakturácie). Obdobne odôvodnené sú i rozhodnutia finančných orgánov v týchto veciach, ktoré žalobca napádal do značnej miery totožnými žalobami s rovnakými žalobnými bodmi a sťažovateľ v kasačných sťažnostiach uplatnil rovnakú argumentáciu ako v tu prejednávanej veci. V uvedenej veci kasačný súd kasačnej sťažnosti sťažovateľa vyhovel. Kasačný súd ďalej cituje z menovaného rozsudku, sp. zn. 4Sfk/100/2022, s ktorým sa v celom rozsahu stotožňuje a závery z ktorého sú aplikovateľné i na tu prejednávanú vec:

„37. Kasačný súd poznamenáva, že správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného na základe jeho nepreskúmateľnosti, konkrétne pre neúplnosť správcu dane predloženého administratívneho spisu, ako aj z dôvodu čiastočnej nepreskúmateľnosti odôvodnenia rozhodnutia žalovaného pre nedostatok dôvodov a nezrozumiteľnosť. Z uvedeného dôvodu sa kasačný súd v posúdení prejednávanej veci a v rozsahu kasačných námietok zameril na posúdenie preskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného a správcu dane v kontexte právneho posúdenia správneho súdu.

38. Kasačný súd sa v tomto smere podrobne oboznámil s administratívnym spisom, prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a rozhodnutím sťažovateľa, pričom v tejto súvislosti musí konštatovať, že neidentifikoval nepreskúmateľnosť uvedených rozhodnutí.

39. V tejto súvislosti ani kasačný súd nespochybňuje, že ustanovenie § 191 ods. 1 písm. d) SSP upravuje ako dôvod zrušenia nepreskúmateľnosť založenú nedostatočným odôvodnením rozhodnutia. Túto vadu je nepochybne potrebné vnímať v kontexte s úpravou náležitostí odôvodnenia v osobitných predpisoch, v tomto prípade v § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Kasačný súd však na druhej strane zdôrazňuje, že správna žaloba ako aj kasačná sťažnosť majú povahu mimoriadnych opravných prostriedkov. Preto je aj jednotlivé dôvody zrušenia príslušných rozhodnutí potrebné vnímať v kontexte mimoriadnosti, resp. výnimočnosti. Právo na odôvodnenie rozhodnutia správneho orgánu je právom procesným, čo je potrebné vnímať aj pri vyvodzovaní dôsledkov z jeho narušenia. Prihliadajúc na zmysel a význam procesných pravidiel, procesné nedostatky v postupoch správneho orgánu môžu byť dôvodom na zrušenie rozhodnutia len v prípade, ak mohli mať vplyv na jeho správnosť a zákonnosť. Rozhodnutie nemožno zrušiť len preto, aby sa zopakoval proces v záujme odstránenia jeho formálnych nedostatkov, pokiaľ by takýto postup nemohol privodiť vecne iné či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka konania (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sž 98-102/02 zo dňa 17. decembra 2002, publikované ako R 122/2003; sp. zn. 8 Sžh 1/2010 zo dňa 20. mája 2010, publikované ako R 103/2011 a iné).

40. Z vyššie uvedeného možno vyvodit', že nie akákoľvek vada/nedostatok na strane odôvodnenia rozhodnutia správneho orgánu založí dôvod pre jeho zrušenie. Pôjde len o takú vadu odôvodnenia, ktorá

zakladá nepreskúmateľnosť (nemožnosť prieskumu) rozhodnutia správneho orgánu. Ide teda o také vady, keď napr. právny názor správneho orgánu nie je z odôvodnenia rozhodnutia vôbec vyvoditeľný, je celkom zjavne vnútorne rozporný, keď v odôvodnení rozhodnutia absentuje vysporiadanie sa s pre konanie podstatnou otázkou či s dokazovaním, od ktorého výsledkov závisí samotný výrok rozhodnutia.

41. Kasačný súd tak k prejednávanej veci konštatuje, že dôvody označené správnym súdom, ktoré by mali zapríčiniť nepreskúmateľnosť rozhodnutia sťažovateľa v tomto rozhodnutí nenachádza. Podľa názoru kasačného súdu, sťažovateľ (rovnako ako správca dane) sa vo svojom rozhodnutí riadne vysporiadal so všetkými skutočnosťami, ktoré v priebehu daňového konania vyšli najavo, dôkladne a rozsiahlo popísal zistený skutkový stav, riadne vyhodnotil predložené dôkazy a dôkladne sa vysporiadal aj so všetkými námietkami žalobcu. Závery sťažovateľa majú oporu v administratívnom spise, z ktorého vyplýva, že správca dane žalobcu so všetkými zisteniami priebežne oboznamoval, žalobca nahliadol do spisu a vyhotovil si z nich fotokópie, teda sa k nim mohol vyjadriť a taktiež žalobcu riadne informoval o výsluchoch svedkov. Správca dane zároveň postupoval správne pokiaľ si zabezpečil všetky relevantné informácie a dôkazy a hodnotil ich jednotlivo ale aj vo vzájomných súvislostiach a zároveň prihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

42. Jedným z hlavných argumentov smerujúcim k nepreskúmateľnosti rozhodnutia sťažovateľa mala byť podľa správneho súdu skutočnosť, že v administratívnom spise absentujú niektoré výzvy správcu dane subdodávateľským spoločnostiam a preto nie je zjavné, o akú súčinnosť správcu dane uvedené subjekty žiadali. Kasačný súd k uvedenému tvrdeniu správneho súdu uvádza, že všetky tvrdenia a právne úvahy sťažovateľa sú v jeho rozhodnutí jasne uvedené a majú oporu v administratívnom spise, rovnako ako aj predmetné výzvy správcu dane rozhodné v prejednávanej veci.

43. Sťažovateľ dôvodne v kasačnej sťažnosti namietal, že správca dane v prípade predložených administratívnych spisov za jednotlivé zdaňovacie obdobia predložil len tie dôkazy, ktoré sa týkali konkrétneho subdodávateľa v konkrétnom období. V prejednanom zdaňovacom období január 2017 [pozn. kasačného súdu v prejednávanej veci december 2015] sa konkrétne jednalo o subdodávateľa BETAMAK s. r. o. [pozn. kasačného súdu v prejednávanej veci subdodávateľa PHARMADATE s. r. o.], čo podľa kasačného súdu sťažovateľ v napadnutom rozhodnutí aj konkretizoval (strana 13 napadnutého rozhodnutia sťažovateľa). Z uvedeného dôvodu boli v administratívnom spise správcu dane založené listiny, ktoré sa týkali uvedených subdodávateľov v konkrétnom zdaňovacom období. Pokiaľ sťažovateľ vo svojom rozhodnutí (rovnako ako aj správca dane) poukazoval na vzťahy žalobcu a dodávateľa s ďalšími subdodávateľmi za iné zdaňovacie obdobia, pričom nepredložil do administratívneho spisu všetky výzvy týmto subdodávateľom adresované za tieto obdobia, uvedené rozhodne nezakladá nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia sťažovateľa. V tomto smere možno súhlasiť s názorom sťažovateľa, ktorý podotkol, že uvedené tvrdenia sťažovateľa v napadnutom rozhodnutí mali smerovať len k celkovému ozrejeniu a priblíženiu informácií o samotnom žalobcovi ako aj o dodávateľovi, ktorý bol deklarovaným dodávateľom žalobcu v rámci kontrolovaných zdaňovacích obdobíach v roku 2017. Uvedená skutočnosť má svoje opodstatnenie najmä z dôvodu, že pre všetky kontrolované zdaňovacie obdobia roku 2017 bol vyhotovený jeden Protokol z daňovej kontroly č. 100075741/2019 zo dňa 07.01.2019.

44. Kasačný súd navyše považuje za potrebné zdôrazniť, že správca dane a aj sťažovateľ vo svojich rozhodnutiach jednoznačne uviedli, že uvedení subdodávatelia sú len potencionálnymi dodávateľmi už označeného subdodávateľa žalobcu BETAMAK s. r. o. [pozn. kasačného súdu v prejednávanej veci subdodávateľa PHARMADATE s. r. o.] (kde konateľka odmietla vypovedať z dôvodu, že si môže privodiť trestné stíhanie), ktorých označil len na základe podaných kontrolných výkazov k dani z pridanej hodnoty, prípadne subdodávateľom dodávateľa IVAS s.r.o. Správca dane sa však aj s uvedenou skutočnosťou riadne vysporiadal a doplnil dokazovanie, čím sa snažil o objasnenie skutočného obchodného reťazca nad rozsah označený žalobcom, jeho dodávateľom alebo subdodávateľom.

45. Zároveň kasačný súd podotýka, že v kontexte vyššie uvedeného, je z obsahu výziev, ktoré správca dane adresoval daným potencionálnym subdodávateľom kasačnému súdu zjavné, o akú súčinnosť správcu dane uvedené subjekty žiadali a rovnako je z administratívneho spisu zjavné, že žiadna z uvedených spoločností nepotvrdila obchodný vzťah so spoločnosťou BETAMAK s. r. o. [pozn. kasačného súdu v prejednávanej veci spoločnosťou PHARMADATE s. r. o.] alebo priamo s dodávateľom žalobcu, ktorý by bol rozhodný pre prejednanú vec. Na základe uvedeného, kasačný súd považuje za dostatočné, pokiaľ uvedené závery sťažovateľ vo svojom rozhodnutí jednoznačne prezentoval, a to bez potreby konkrétneho opisu jednotlivých odpovedí. Navyše, ako už bolo uvedené, rozhodnutie nemožno zrušiť len preto, aby sa zopakoval proces v záujme odstránenia jeho formálnych nedostatkov, pokiaľ by takýto postup nemohol privodiť vecne iné či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka konania. V tomto prípade by tak požiadavka vymenovania spoločností, ktoré neodpovedali na výzvu správcu dane a

vymenovanie spoločností, ktoré na výzvu správca dane odpovedali (s odpoveďou, že s dodávateľom žalobcu ako ani so samotným žalobcom neobchodovali) bolo len formálnym zopakovaním tvrdení už prezentovaných správcou dane a sťažovateľom v ich rozhodnutiach, obzvlášť keď všetky relevantné výzvy sú obsahom predloženého administratívneho spisu, s ktorým sa žalobca mal možnosť oboznámiť. Uvedené platí aj k tvrdeniu správneho súdu ohľadne nekontaktnosti potencionálnych subdodávateľov žalobcu. Kasačnému súdu je totiž z napadnutého rozhodnutia sťažovateľa zrejmé, na základe akých skutočností dospel sťažovateľ k záveru o nespolupráci a nekontaktnosti uvedených spoločností a to v súvislosti s ďalšími zisteniami vyplývajúcimi z obsahu administratívneho spisu sťažovateľa (údaje z Obchodného registra SR ako aj informácie z informačného systému finančnej správy).

46. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

47. Sťažovateľ v napadnutom rozhodnutí podrobne popísal priebeh konania ako aj vykonané dokazovanie, pričom neopomenul vyhodnotiť svedecké výpovede, zmluvy a iné dôkazy predložené žalobcom. Za účelom preverenia tvrdení a dôkazov predložených žalobcom následne sťažovateľ vykonal rozsiahle dokazovanie, pričom sa riadne vysporiadal aj s dôkazmi získanými z daňovej kontroly iných dotknutých subjektov teda svoje rozhodnutie založil na konkrétnych zisteniach vyplývajúcich z vykonaného dokazovania v rámci daňového konania a to v súlade s ustanovením § 24 Daňového poriadku.

48. Na doplnenie kasačný súd uvádza, že otázke využitia podkladov a listín z daňovej kontroly iných subjektov sa kasačný súd venoval napríklad v rozhodnutí 8Sžfk/76/2020 z 02.02.2022, kde v bode 39 uviedol, že „V súhrne je preto možné uviesť, že ak svedkovia vypočúvaní v rámci inej daňovej kontroly neboli vypočúvaní aj v daňovej kontrole sťažovateľky, nie je porušením procesných práv sťažovateľky to, ak o výsluchu takýchto svedkov upovedomená nebola. Uvedené neznamena, že je vylúčené, aby ako dôkaz v daňovej kontrole sťažovateľky nemohli byť použité ako podklady aj listiny z daňovej kontroly týchto iných subjektov, keď podľa názoru kasačného súdu, takto obstarané podklady (najmä protokoly z iných daňových kontrol) spĺňajú podmienku dôkazu podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku (4) 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.“

49. Kasačný súd ďalej konštatuje, že zápisnice o výsluchu svedkov získané z daňovej kontroly iných dotknutých subjektov sú rovnako súčasťou administratívneho spisu. Žalobca tak mal možnosť sa oboznámiť s celým priebehom výsluchu svedkov a k uvedenému sa vyjadriť. Aj v tomto smere je tak tvrdenie správneho súdu o neúplnosti administratívneho spisu nedôvodné. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie nad rozsah skutočností tvrdených/ deklarováných žalobcom, jeho priamym dodávateľom ako aj subdodávateľom, obzvlášť keď správca dane svoje rozhodnutie založil na spochybnení hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty - existencia plnenia v rámci vzťahu medzi žalobcom a deklarovaným priamym dodávateľom ako zdaniteľnou osobou. Dôkazné bremeno je v takomto prípade v prvom rade na žalobcovi ako daňovom subjekte, ktorý musí byť schopný preukázať ním tvrdené skutočnosti, teda že splnil zákonné podmienky a nárok na odpočet DPH mu skutočne vznikol.

50. S ohľadom na už uvedené musí kasačný súd konštatovať, že rozhodnutie sťažovateľa je dostatočne odôvodnené, je z neho jasný a zrozumiteľný (i) priebeh konania, (ii) vykonané dokazovanie, (iii) hodnotenie dôkazov ako aj (iv) právny názor sťažovateľa na prípad žalobcu. Kasačný súd sa preto stotožnil s názorom sťažovateľa, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, pokiaľ správny súd konštatoval nepreskúmateľnosť rozhodnutia sťažovateľa.“

30. Len pre úplnosť sa kasačnému súdu žiada doplniť, že SSP na rozdiel od zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (§ 250j ods. 3), už nepozná ako dôvod zrušenia rozhodnutia orgánu verejnej správy neúplnosť administratívneho spisu. Pokiaľ správny súd považuje administratívny spis za neúplný, má priestor si chýbajúce podklady vyžiadať pod hrozbou sankcie v

zmysle § 80 ods. 1 písm. a) a ods. 2 SSP (Baricová, J., Fečík, M., Števček, M. Filová, A. a kol.: Správny súdny poriadok. Komentár. Bratislava, C.H.Beck, 2018, s. 944). V tejto súvislosti kasačný súd odkazuje aj na svoje skoršie rozhodnutia sp zn. 8Svk/15/2023 z 25. apríla 2024, bod 96 a sp. zn. 5Stk/12/2022 z 26. septembra 2023, body 28 až 30, pričom zrušovacím dôvodom pre správny súd bude § 191 ods. 1 písm. f) SSP, teda absencia opory v administratívnom spise. Kasačný súd sa tak stotožňuje s námietkou sťažovateľa, že pokiaľ správne mu súdu nepostačovali dôkazy predložené sťažovateľom a správny súd dospel k záveru o neúplnosti administratívneho spisu, mohol si ich v priebehu konania od sťažovateľa vyžiadať a až následne prichádzalo do úvahy v medziach uplatnených žalobných bodov zrušenie napadnutého rozhodnutia pre prípadnú nepreskúmateľnosť, pokiaľ by zákonnosť rozhodnutia nebolo možné posúdiť ani z ostatného spisového materiálu predloženého sťažovateľom.

V. Záver

31. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná a napadnuté rozhodnutie správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Kasačný súd preto postupom podľa § 462 ods. 1 SSP rozhodnutie správneho súdu zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie Správne mu 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.

32. Pre úplnosť považuje kasačný súd za potrebné zdôrazniť, že v tejto časti konania sa zaoberal len otázkou (ne)preskúmateľnosti rozhodnutia sťažovateľa a (ne)úplnosti administratívnych spisov. Neriešil tak otázku správnosti záverov sťažovateľa/žalovaného na predmetnú vec. Bude preto úlohou správneho súdu, aby v ďalšom procesnom postupe sťažovateľom/žalovaným vymedzený dôvod neuznania uplatneného práva na odpočítanie dane z poskytnutého plnenia konfrontoval so žalobnou argumentáciou žalobcu. Pri posudzovaní správnosti právneho názoru sťažovateľa/žalovaného zohľadní správny súd aktuálnu rozhodovaciu činnosť kasačného súdu v podobných otázkach a najmä súvisiacu rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora EÚ.

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

34. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.