

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sfk/57/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200407
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 10. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Kristína Babiaková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:5022200407.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD. v právnej veci žalobcu: THERMASTAV s.r.o., so sídlom Aleja Slobody 1893/56, 026 01 Dolný Kubín, IČO: 44 518 561, zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Ladislav Jančí, s.r.o., so sídlom Dončova 1451/21, 034 01 Ružomberok, IČO: 36 862 304, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100666666/2018 zo dňa 5. apríla 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/184/2022-105 zo dňa 9. januára 2023, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/184/2022-105 zo dňa 9. januára 2023 zrušuje a vec vracia Správnemu súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Dolný Kubín (ďalej aj ako „správca dane“) začal dňa 21. decembra 2015 u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobia január až december 2013. Daňová kontrola bola správcom dane prerušená na obdobie od 12. októbra 2016 do 14. novembra 2016 za účelom vybavenia žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj ako „MVI“). Dňa 2. januára 2017 bol spísaný Protokol o daňovej kontrole č. 100002201/2017, ktorý bol žalobcovi doručený 5. januára 2017 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole.

2. Správca dane následne vydal rozhodnutie č. 102278181/2017 zo dňa 31. októbra 2017 (ďalej aj ako „rozhodnutie správcu dane“ alebo „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) rozdiel dane v sume 11.576 € za zdaňovacie obdobie október 2013. Správca dane neuznal žalobcovi uplatnené odpočítanie dane z dodávateľských faktúr za dodanie služieb - stavebných prác od dodávateľa BOLF STOCK, s.r.o. z dôvodu, že na základe zistených skutočností nebola preukázaná realita uskutočnenia obchodov s dodávateľom uvedeným na faktúrach, a teda neboli žalobcom splnené podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v platnom znení (ďalej len „zákon o DPH“).

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

- konateľka spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o. Jolana Trnovská nemala o obchodnej činnosti spoločnosti žiadnu vedomosť; všetky obchodné aktivity vykonával jej syn ako splnomocnený zástupca,
- pán T. A. (ďalej aj „splnomocnený zástupca“) uviedol, že stavebné práce boli dodané subdodávateľsky prostredníctvom zväčša 4 - 5 živnostníkov, niekedy viac, nevedel uviesť mená ani telefónne kontakty živnostníkov,

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

4. V nadväznosti na vyššie uvedené skutočnosti správca dane ustálil, že doklady predložené žalobcom, ktorými osvedčuje dodanie služieb, sú len formálnou stránkou obchodu, nie však potvrdením, že sa obchod uskutočnil s dodávateľom uvedeným na faktúrach. Šetrenie správcu dane preukázalo pochybnosti o reálnom uskutočnení obchodu dodávateľom BOLF STOCK, s.r.o. uvedeným na faktúrach, z ktorých si žalobca uplatňuje odpočítanie dane, pričom žalobca tieto pochybnosti nevyvrátil.

5. Žalovaný rozhodnutím 100666666/2018 zo dňa 5. apríla 2018 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Žalovaný sa stotožnil s postupom správcu dane a s jeho záverom o neuznaní oprávnenosti odpočítania dane v zmysle príslušných ustanovení zákona o DPH. Žalovaný uzavrel, že žalobca nepreukázal, že zo strany dodávateľa bolo uskutočnené dodanie služieb, pri ktorom dodávateľovi podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH vznikla daňová povinnosť. Následne odberateľovi uvedenému na faktúre, t. j. žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

6. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Žiline (ďalej aj ako „správny súd“) a navrhol rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

7. Nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov žalobca videl v tom, že vo vzťahu k otázke oprávnenosti nároku na odpočet dane vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a skutkový stav je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu (§ 191 ods. 1 písm. c), d), e) a f) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“).

8. V rozsiahlej žalobe namietal, že správca dane nepochopiteľne hodnotil len obsah čestných prehlásení a k obsahu výpovedí svedkov, ktorí všetci úplne jednoznačne vypovedali o uskutočnení zdaniteľných plnení zo strany spoločnosti BOLF STOCK, s.r.o. pre žalobcu, sa správca dane nevyjadril. Žalobca namietal, že v danej veci neexistujú žiadne rozpory vo výpovediach svedkov a jediný, kto bez opory v dôkazoch rozporuje skutkové tvrdenia svedkov, je žalovaný.

9. Poukázal na to, že žalovaný síce svoje rozhodnutie postavil aj na tom, že neboli predložené samostatné protokoly o odovzdaní prác, ale protokoly o odovzdaní stavieb ich generálnym dodávateľom

boli riadne odovzdané a z nich vyplývalo aj to, že dielo ako celok bolo zhotovené vrátane jeho časti, ktorou bol ako subdodávateľ poverený BOLF STOCK, s.r.o., pričom samotné vykonanie práce bolo zdokladované aj zápismi v stavebných denníkoch, ktoré sú úplne presné. To, že neboli spísané ďalšie - duplicitné preberacie protokoly, neznamená, z pohľadu posudzovanej veci podľa žalobcu, úplne nič.

10. Namietal tiež, že v danej veci nebol k veci vypočítaný zástupca spoločnosti BYP, s.r.o. a od tejto spoločnosti neboli vyžiadané navrhované daňové doklady preukazujúce, že spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. vykonávala v sledovanom období aj stavebné práce pre iných odberateľov. Tiež uviedol, že k zdaniteľnému plneniu reálne došlo, dané plnenie bolo realizované medzi dvoma subjektmi registrovanými k DPH, pričom poskytnutie tohto plnenia malo na oboch stranách obchodný význam a ekonomickú podstatu.

11. Doplnil, že v danej veci žalobca nepredložil len faktúru ako dôkaz o realizovaní zdaniteľných plnení, ale aj súbor na seba jednotlivo nadväzujúcich dôkazov, ktoré preukazujú dodanie stavebných prác spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o., čím si žalobca splnil svoje povinnosti preukázať reálne uskutočnenie obchodov a niesť dôkazné bremeno týchto svojich tvrdení. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je navyše preukázané vystavenými daňovými dokladmi, ktorým nie je možné vytknúť žiadne pochybenie, ako aj dodanými stavebnými denníkmi.

12. V žalobe tiež namietal, že daňová kontrola v tejto veci presiahla jeden kalendárny rok a aj jej prerušenie bolo účelové, pretože dôvody prerušenia konania sa netýkali predmetu rozhodnutia žalovaného.

13. Správny súd rozsudkom č. k. 30S/72/2018-173 zo dňa 19. novembra 2019 v spojení s jeho opravným uznesením č. k. 30S/72/2018-213 zo dňa 3. marca 2020 zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 8 Sžfk 75/2020 zo dňa 25. mája 2022 zrušil tento rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

14. V ďalšom konaní správny súd rozsudkom č. k. 30S/184/2022-105 zo dňa 9. januára 2023 (ďalej len „napadnutý rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) podľa ustanovenia § 190 SSP žalobu žalobcu zamietol.

15. Správny súd uviedol, že sa nepreukázalo, že plnenie uvedené na dodávateľských faktúrach bolo reálne dodané spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. Predmetné dodávateľské faktúry nepreukazujú splnenie vecných a formálnych podmienok vzniku nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty. Pokiaľ žalobca namietal, že nebol účastný na žiadnom daňovom podvođe, preto nemôže niesť zodpovednosť za prípadné porušenie daňových predpisov spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o., správny súd reagoval, že správca dane ani žalovaný netvrdili, že došlo k podvodnému konaniu, pretože práce neboli spochybnené.

16. Námietku žalobcu týkajúcu sa nevykonania výsluchu jeho konateľa Miroslava Mlynárika v daňovom konaní správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú, keďže tento sa zúčastňoval ústnych pojednávaní, v rámci ktorých kládol svedkom otázku, zároveň navrhoval vypočítať ďalších svedkov a vyjadroval sa k zisteniam správcu dane.

17. Pokiaľ žalobca poukazoval na výpovede svedkov A., N., U., Q. a C., ktorí zhodne potvrdili, že práce vykonali pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., správny súd skonštatoval, že vyššie uvedení podnikatelia nemali v účtovníctve žiadne faktúry vystavené pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., nedisponovali žiadnymi zmluvami, ani inými písomnosťami súvisiacimi s výkonom prác. Svedok N. navyše uviedol, že spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. nepozná, pozná iba pána A.. Vyššie uvedení svedkovia okrem A. potvrdili, že za vykonané práce nedostali zaplatené, resp. niektorým boli vyplatené iba zálohové platby. Bez významu nie je podľa správneho súdu ani skutočnosť, že T. dňa 6. júna 2016 pred správcom dane nevedel uviesť, a to ani dodatočne, mená osôb, ktoré mali pre spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. stavebné práce vykonať. Spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o. pritom nemala ani vlastné materiálo-technické zabezpečenie, tiež príjmy z deklarovaneho dodania stavebných prác boli deklaroványm dodávateľom priznané až dodatočne, po začatí daňovej kontroly u žalobcu.

18. Správny súd poukázal na to, že stavebné denníky predložené síce boli, ale nebolo možné z nich zistiť, kto stavebné práce vykonal. Tiež poznamenal, že z uzavretých zmlúv o dielo vyplývala povinnosť vyhotoviť zápis o odovzdaní diela zhotoviteľom (spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o.), t. j. pri odovzdaní diela zhotoviteľ neodovzdal objednávateľovi žiadne podklady. Správny súd nespochybnil možnosť uskutočniť práce subdodávateľsky ako ani to, že zmluva o dielo medzi tvrdeným dodávateľom a ďalšími osobami vykonávajúcimi stavebné práce nemusí byť písomná a vykonanie prác na základe ústnej dohody nie je právnym poriadkom zakázané, avšak to nezabavuje žalobcu povinnosti preukázať uskutočnenie prác (zdaniteľného obchodu) - práve na faktúrach deklaroványm dodávateľom, teda spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. Žalobca preto musí znášať následky dôkaznej núdze.

19. K namietanému prekročeniu lehoty na vykonanie daňovej kontroly správny súd uviedol, že z administratívneho spisu zistil, že predmetná daňová kontrola bola začatá dňa 21. decembra 2015 a z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií č. 1545000/2016 zo dňa 22. septembra 2016 správca dane v zmysle § 61 ods. 1 Daňového poriadku vydal rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. 103961940/2016 zo dňa 22. septembra 2016. Správny súd skonštatoval, že lehota na vykonanie daňovej kontroly v dobe počnajúc oznámením prerušenia konania a končiac oznámením odpadnutia dôvodu jeho prerušenia neplynula a daňová kontrola bola skončená v lehote 12 mesiacov, predĺženej zákonným spôsobom. S poukazom na uvedené, správny súd vyhodnotil argumentáciu žalobcu, že daňová kontrola bola vedená nezákonne, za nedôvodnú.

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

21. Pokiaľ žalobca poukázal na rozsudok Okresného súdu Košice II sp. zn. 5T/52/2021-1356 zo dňa 10. novembra 2021 s tým, že predmetný rozsudok a výsledky trestného konania potvrdzujú vykonanie stavebných prác spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. pre žalobcu, správny súd poznamenal, že Okresný súd Košice II vychádzal iba z rozdielu medzi fakturovaným plnením a priznaným plnením v daňových priznaniach. Správca dane ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach nepopreli vystavenie faktúr, ktoré sú v rozsudku uvedené, ale spochybnili reálnosť dodania fakturovaných plnení spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. Predložený rozsudok Okresného súdu Košice II sp. zn. 5T/52/2021-1356 zo dňa 10. novembra 2021 tak, podľa správneho súdu, nie je dôkazom o reálnosti zdaniteľných plnení medzi spoločnosťou BOLF STOCK, s.r.o. a žalobcom.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

22. 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.

23. Sťažovateľ považoval napadnutý rozsudok za nedostatočne odôvodnený, pretože sa správny súd sa nevysporiadal so všetkými žalobnými námietkami, keď obzvlášť nereagoval rozsiahlu skupinu dôkazov jednoznačne preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného plnenia spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o. a ani na námietku nelogického hodnotenia dôkazov správnymi orgánmi. Tvrdil, že krajský súd opomenul reagovať na výpovede jeho štatutárneho zástupcu a aj splnomocnenca spoločnosti BOLF STOCK, s. r. o., ako aj na celý rad listinných dôkazov. Tiež namietal, že správny súd neuviedol, na základe čoho sa stotožnil s názorom, že práce nevykonala BOLF STOCK, s. r. o., ktorej splnomocnenec bol na jednej stavbe aj odfotený, pričom aj táto fotografia je 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 - ale žalovaný pripustil preukázanie uskutočnenia zdaniteľných plnení. Sťažovateľ tiež poukázal na to, že správny súd nereflektoval ani na predložené uznesenie Krajského riaditeľstva PZ v Žiline, ktoré v danej veci viedlo vyšetrovanie, napriek tomu, že vyšetrovateľ v danej veci vykonal dokazovanie za účelom vyšetrovania, či sporné stavebné práce boli realizované, pričom po vypočítaní všetkých relevantných svedkov zistil, že všetky stavebné práce boli spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o., realizované a vykonané, teda dodané sťažovateľovi.

24. Správny súd podľa sťažovateľa tiež opomenul, že nedisponoval úplným administratívnym spisom, preto ani nemohol náležite vyhodnotiť námietku prekročenia zákonnej lehoty trvania daňovej kontroly. Je toho názoru, že z administratívneho spisu nie je zjavné, aká právna pomoc do cudziny v danej veci bola vykonaná (a či vôbec bola vykonaná) a či bolo prerušenie daňovej kontroly náležité. Absencia dôkazu o cezhraničnom dožiadaní svedčí podľa sťažovateľa o nulite prerušenia daňovej kontroly a neprerušení plynutia dĺžky doby daňovej kontroly, ktorá jednoznačne bola prekročená. Argumentoval tým, že predmetné medzinárodné dožiadanie nemalo žiadny súvis so zdaňovacím obdobím posudzovaným v danej veci. V tejto súvislosti namietal, že bola prekročená jednoročná lehota na vykonanie daňovej kontroly z dôvodu účelového prerušenia za účelom MVI, keď dôvody prerušenia daňovej kontroly sa netýkali predmetu rozhodnutia žalovaného.

25. Správny súd podľa sťažovateľa nerešpektoval rozhodnutie iného súdu, ktorý už vyslovil a právoplatne uzavrel, že k zdaniteľným plneniam medzi žalobcom a BOLF STOCK, s. r. o. došlo a tieto boli

riadne uskutočnené. V trestnej veci obvineného A. ako osoby konajúcej a riadiacej BOLF STOCK, s. r. o. bol vydaný rozsudok Okresného súdu Košice II sp. zn. 5T/52/2021-1356 zo dňa 10. 11. 2021, z výroku ktorého je jednoznačné, že všetky zdaniteľné plnenia posudzované v rámci namietaného daňového konania boli riadne vykonané a dodané pre spoločnosť sťažovateľa spoločnosťou BOLF STOCK, s. r. o. 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.

26. Sťažovateľ je toho názoru, že preskúmané rozhodnutia správnych orgánov sú nepreskúmateľné a absentujú v nich 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.

27. Sťažovateľ ďalej namietal, že nedošlo k vypočutiu jeho konateľa L. a že z napadnutého rozhodnutia vyplýva záver žalovaného, že dodanie stavebných prác bolo v niektorých prípadoch preukázané. Tiež sa ohradil voči tomu, že nie je zodpovedný za to, že jeho dodávateľ sa zlúčil s inou spoločnosťou. Tvrdil, že protokoly o odovzdaní stavieb ich generálnym dodávateľom boli riadne odovzdané, pričom samotné vykonanie práce bolo zdokladované aj zápsmi v stavebných denníkoch, z ktorých je možné zistiť, že všetky fakturované práce, ktoré boli účtované subdodávateľom BOLF STOCK, s. r. o., boli vykonané. Zdôraznil, že žalovaný sa nevyjadril k obsahu a vlastnej podstate záznamov v predložených stavebných denníkoch.

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

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

30. Po predložení veci kasačnému súdu bola vec sp. zn. 3Sfk/57/2023 pridelená do senátu 3S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení JUDr. Katarína Benczová, Mgr. Kristína Babiaková a JUDr. Zuzana Šabová, PhD. Sudkyňa Mgr. Kristína Babiaková bola určená ako sudkyňa spravodajkyňa. Počas kasačného konania nadobudol účinnosť rozvrh práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení opatrenia č. 5 (ďalej len „rozvrh práce“). Podľa § 27a písm. A štvrtej časti rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júna 2023 bola predmetná vec prerozdelená do senátu 8S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý vo veci konal a rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku.

IV. Posúdenie kasačného súdu

31. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

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 verifikovať jej obsah.

36. V súvislosti s vecou sťažovateľa kasačný súd poukazuje na to, že posudzovaná daňová kontrola bola začatá dňa 21. decembra 2015, následne bola prerušená odo dňa 12. októbra 2016 do dňa 14. decembra 2016 (34 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 správneho súdu na ďalšie konanie. Aby nebola sťažovateľovi odňatá možnosť konať pred súdom a aby rozhodnutie kasačného súdu nebolo prekvapivé, nemohol kasačný súd sám vyžiadať chýbajúce dokumenty a posúdiť ich prvýkrát až v kasačnom konaní.

39. Kasačný súd pripomína, že vyššie uvedené závery kasačného súdu neznamenajú, že prerušenie daňovej kontroly bolo neúčelné a z toho dôvodu bola nezákonnou aj celá daňová kontrola, ako to tvrdí sťažovateľ. Kasačný súd nateraz len uzavrel, že správny súd nemal k dispozícii relevantný dokument - žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, ktorý je vzhľadom na rozhodnutie veľkého senátu sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27. marca 2024 kľúčovým dokumentom pre posúdenie zákonnosti a primeranosti prerušenia daňovej kontroly, a preto sa nemohol relevantne vysporiadať s námietkami sťažovateľa. Správny súd v ďalšom konaní preto v súlade s § 102 ods. 1 SSP vyžiada od žalovaného žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií a odpoveď na ňu, ktoré posúdi vzhľadom na žalobné námietky sťažovateľa a v súlade s rozhodnutím veľkého senátu sp. zn. 19SVs/4/2023 zo dňa 27. marca 2024. Následne správny súd vyhodnotí, aký vplyv majú jeho závery o (ne)účelnosti prerušenia daňovej kontroly na zákonnosť samotnej daňovej kontroly. Kasačný súd pripomína, že samotná neúplnosť administratívneho spisu nie je bez ďalšieho dôvodom pre zrušenie rozhodnutia orgánu verejnej správy

(§ 80 ods. 1 písm. a) SSP). Následne sa správny súd preskúmateľne vysporiada aj s ďalšími žalobnými námietkami sťažovateľa a to aj v súlade s právnym názorom kasačného súdu obsiahnutého v predchádzajúcom rozsudku sp. zn. sp. zn. 8 Sžfk 75/2020 zo dňa 25. mája 2022.

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.

V. Záver

41. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že napadnutý rozsudok správneho súdu je vzhľadom na judikatórny posun nepreskúmateľný v intenzite zasahujúcej do práva sťažovateľa na spravodlivý proces podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP. Kasačný súd preto postupom podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec vrátil Správnemu súdu v Banskej Bystrici (právnemu nástupcovi Krajského súdu v Žiline podľa zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov) na ďalšie konanie.

42. V ďalšom konaní bude správny súd postupovať tak, ako mu naznačil kasačný súd v bode 39 tohto rozsudku. Vyjadrenými právnymi názormi kasačného súdu je správny súd viazaný (§ 469 SSP).

43. V ďalšom konaní správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 3 SSP).

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.