

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sfk/83/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5021200059
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 09. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Michal Dzurdzík
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:5021200059.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobcu: DOXX - Stravné lístky, spol. s r.o., so sídlom Žilina, Kálov č. 356, IČO: 36 391 000, práv. zast.: URBAN & PARTNERS s.r.o., advokátska kancelária, so sídlom Bratislava, Červeňova 15, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101741574/2020 zo dňa 13.11.2020, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/23/2021 - 115 zo dňa 24.05.2022, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/23/2021 - 115 zo dňa 24.05.2022 zrušuje a vec sa vracia Správneému súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

I. Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom č. k. 31S/23/2021 - 115 zo dňa 24.05.2022 Krajský súd v Žiline postupom podľa § 191 ods. 1 písm. d), f) a g) SSP zrušil rozhodnutie žalovaného č. 101741574/2020 zo dňa 13.11.2020 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaný týmto rozhodnutím potvrdil rozhodnutie správca dane č. 100860170/2020 zo dňa 07.05.2020, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 6.487,17 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2015.

2. Správny súd ako nedôvodnú vyhodnotil námietku žalobcu, podľa ktorej je rozhodnutie žalovaného nepreskúmateľné, nakoľko 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 nenapĺňali atribút konkrétosti. 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, 010 01 Žilina (ďalej len „TALUX s.r.o.“), v odôvodnení svojho rozhodnutia jednak jednotlivo opísal obsah svedeckých výpovedí W. (zo dňa 11.10.2018 a dňa 28.11.2019), ako aj svedkyne U. (zo dňa 04.02.2020) 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., Háľkova 2968/22, 010 01 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 W. a Š. 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 č. k. 1Sžf/91/2015 zo dňa 24.01.2017). 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 09.08.2008, 17.06.2010 a 31.08.2012, pričom predmetom preverovania je nárok žalobcu na odpočet DPH za zdaniteľné plnenie od spoločnosti IVAS za zdaňovacie obdobie máj 2016, 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 23.10.2019 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 16.12.2009).

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 23.10.2019 správca dane nevyzýval žalobcu na preukázanie „čohokoľvek“, ale iba na preukázanie toho, čo tvrdil (deklaroval) sám žalobca, a to predložením faktúr s označením dodávateľom deklarováných 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 jeho súčasťou, mal správny súd za preukázané, že správca dane žiadal len o poskytnutie listinných podkladov

tretie subjekty. Správne mu súdu nie je zrejme, o akú súčinnosť správca dane žiadal subdodávateľské spoločnosti vo výzvach, ktoré v administratívnom spise absentujú. Ďalej považoval správny súd za potrebné zdôrazniť, že žalovaný menovite neuvádza, 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 o výzvy na poskytnutie informácií o dôležitých skutočnostiach týkajúcich sa žalobcu pre správny súd zásadnou, nakoľko 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, nakoľko tomu bráni neúplnosť správcom 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. 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. Podľa názoru krajského súdu, 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 zrejme, 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. Záverom 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 ozrejmienie tejto námietky uviedol, že vo všeobecnosti je potrebné vo vzťahu k použitiu dokladov získaných iným správcom 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 žiadúce, 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 žalovaného, stanovisko žalobcu

a) kasačná sťažnosť

13. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, kde predovšetkým namietal, že:

- bol spochybnený vzťah na kontrolovanom stupni obchodu medzi žalobcom a jeho deklarovanými dodávateľmi - dodávateľskou spoločnosťou TALUX, s.r.o. a dodávateľskou spoločnosťou Inštitút vzdelávania a starostlivosti, s. r. o. (skrátene IVAS). V predmetných rozhodnutiach sú uvedené relevantné pochybnosti, s ktorými bol žalobca oboznámený a ktoré neodstránil, tzn., neuniesol vlastné dôkazné bremeno. Ako vyplýva z obsahu predmetného rozsudku KS v Žiline uvedené skutočnosti nie sú sporné. Správca dane sa vo svojom rozhodnutí podporne zaoberal aj skúmaním ďalších možných subdodávateľských vzťahov v prípade dodávateľskej spoločnosti IVAS. Aj bez výsledkov tohto skúmania by záver správcu dane ohľadom spoločnosti IVAS zostal nezmenený.

- 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 k dani z pridanej hodnoty spoločnosťami NLT spol. s r. o., Žilina, PHARMADATE s. r. o. Ružomberok, BETAMAK s. r. o., Žilina, Arts & Craft s. r. o. Žilina, SC OBISTA s. r. o., Bratislava a Carera s. r. o., Žilina správca dane zistil, že ako ďalší možní subdodávateľia predmetných služieb mohli byť spoločnosti PC SOFIS s. r. o., Košice, Business CENTER SINEX s. r. o., Bratislava, ROV - MONT s. r. o., Veľké Rovné, NBTEL s. r. o., Nižná Boca, AI TEK, a. s., Bratislava, ČEKOSTAV, s. r. o., Bratislava, PHARMADATE, s. r. o., Ružomberok, Podháj s. r. o., Dolný Kubín, METALEF s. r. o., Hronovce, MIPESTAV s. r. o., Bratislava.

- 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.

- 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 október sa jednalo o subdodávateľa Carera 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 v 14 zdaňovacích obdobiach a preto mal vedomosť aj o jednotlivých dôkazoch viažucich sa k jednotlivým subdodávateľom. 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.

- 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 prístupné 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 nekontaktosti a nespolupráci uvedených subjektov nezakladá nepreskúmateľnosť rozhodnutia správcu dane a žalovaného.

- záverom sťažovateľ podozrel, že v prípade žalobcu sa jedná o preskúmanie 34 rozhodnutí, ktoré sú na rovnakom právnom základe. Vytykané 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.

b) stanovisko žalobcu

14. Podľa žalobcu v podanej kasačnej sťažnosti absentujú zákonné náležitosti ustanovené Správnym súdnym poriadkom na 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.

15. Skutkové a právne závery uvádzané sťažovateľom v podanej kasačnej sťažnosti považuje žalobca za nesprávne a arbitrárne, nakoľko 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.

16. Žalobcovi nebolo 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 správcu 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 správcu dane, príp. nahliadať do spisov u správcu dane“. Zároveň poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 ohľadne aplikácie zásady voľného hodnotenia dôkazov, rozsudok sp. zn. 7Sžo 77/2016 zo dňa 28.06.2018 ako aj rozsudok sp. zn. 1Sžfk/12/2016 zo dňa 20.02.2018.

17. Sťažovateľ právne svojvoľne obhajuje nezákonnosť svojho postupu voči žalobcovi, čo odôvodňuje „správnym“ výsledkom. Zákonosť 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 04.12.2018, ako aj sp. zn. 5Sžfk/46/2016 zo dňa 13.12.2017 o povinnosti daňových orgánov v daňovom konaní dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy. Sťažovateľ ani jedným odsekom v podanej kasačnej sťažnosti nepreukázal, že vady, ktoré identifikoval správny súd v napadnutom 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 eventuálne, aby ju podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol a zároveň, aby mu kasačný súd priznal náhradu trov konania.

III. Konanie pred kasačným súdom

18. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

IV. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

19. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, 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.

20. Podľa § 24 ods. 1 písm. a), b), c) 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 pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

21. Podľa § 24 ods. 2, 3, 4 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. 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. 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.

22. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

23. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

V. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

24. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Je zároveň potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť je inštitútom mimoriadneho opravného prostriedku. Z tohto dôvodu jej podanie je koncipované na konkrétnom tvrdení sťažovateľa o pochybení krajského súdu v konaní. Sťažovateľ namietal dôvody kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

25. Keďže obdobná procesná situácia bola riešená pod spis. zn. 4Sfk/100/2022, kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP na rozhodnutie vydané v predmetnej veci poukazuje, v celom rozsahu sa s ním stotožňuje a na vybrané časti rozhodnutí odkazuje:

„37. Kasačný súd poznamenáva, že správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného na základe jeho nepreskúmateľnosti, konkrétne pre neúplnosť správcom 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 priviesť 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 vyvodiť, 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 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 popísali zistený skutkový stav, riadne vyhodnotili predložené dôkazy a dôkladne sa vysporiadali 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 zrejmé, o akú súčinnosť správca 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 prejednávanom zdaňovacom období máj 2016 sa konkrétne jednalo o subdodávateľa BETAMAK s. r. o., čo podľa kasačného súdu sťažovateľ v napadnutom rozhodnutí aj konkretizoval (strana 18 napadnutého rozhodnutia sťažovateľa). Pozn. kasačného súdu v prejednávanej veci ide o rovnakú stranu napadnutého rozhodnutia žalovaného. 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 ozrejmieniu a priblíženiu informácií o samotnom žalobcovi, ako aj o dodávateľovi, ktorý bol deklarovaným dodávateľom žalobcu v rámci kontrolovaných zdaňovacích obdobíach v roku 2016. Uvedená skutočnosť má svoje opodstatnenie najmä z dôvodu, že pre všetky kontrolované zdaňovacie obdobia roku 2016 bol vyhotovený jeden Protokol z daňovej kontroly č. 100072551/2019 zo dňa 08.01.2019.

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. (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 zrejmé, o akú súčinnosť správca dane uvedené subjekty žiadali a rovnako je z administratívneho spisu zrejmé, že žiadna z uvedených spoločností nepotvrdila obchodný vzťah so spoločnosťou BETAMAK s.r.o. alebo priamo s dodávateľom žalobcu, ktorý by bol rozhodný pre prejednávanú 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 správca 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 správcovi 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/ deklarovaných 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. Správny súd a žalobca tvrdili, že v zmysle § 68 ods. 3 Daňového poriadku a v kontexte rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016 platí vo vyrubovacom konaní prísna prejednávacia zásada, v zmysle ktorej správca dane nemôže vykonať ďalšie dôkazy vo vyrubovacom konaní, pokiaľ ich nenavrhol daňový subjekt (žalobca). Podľa sťažovateľa (žalovaného) bolo možné po podaní odvolania žalovaného a zrušení prvého rozhodnutia správcu dane vykonať vo vyrubovacom konaní aj také dôkazy, ktoré daňový subjekt nenavrhol, pričom zdôraznil, že potreba vykonania týchto dôkazov vyplývala z odvolacích námietok daňového subjektu.“

„31. Je možné ustáliť, že „účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nie je totožný. V rámci daňovej kontroly sa zisťujú a preverujú skutočnosti potrebné na správne určenie dane, správca dane vyhodnocuje predložené doklady a oboznamuje daňový subjekt so svojimi pochybnosťami. Daňový subjekt tieto pochybnosti následne odstraňuje, následne správca dane posudzuje, či kontrolovaný daňový subjekt pochybnosti odstránil alebo nie, pričom tento proces sa deje v súčinnosti s daňovým subjektom. Výsledkom daňovej kontroly je protokol obsahujúci zistenia správcu dane vrátane vyjadrení daňového subjektu. V rámci vyrubovacieho konania, sa reaguje na pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole, pričom vyrubovacie konanie nie je pokračovaním daňovej kontroly. Pokiaľ by to tak malo byť, je logické, že by nemalo význam ani časové ohraničenie dĺžky daňovej kontroly. Podľa názoru kasačného súdu, v rámci vyrubovacieho konania by sa v podstate mali bližšie objasniť konkrétne sporné skutočnosti, ktoré vyvstali z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane, pričom samozrejme nie je vylúčené ani doplnenie dokazovania v určitej, nie rozsiahlej miere, nakoľko riadne dokazovanie má byť primárne realizované v rámci daňovej kontroly“ (rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022).“

„32. Hoci sa je možné stotožniť s východiskom krajského súdu, že pre daňovú kontrolu je príznačná vyhľadávacia zásada a pre vyrubovacie konanie platí prejednávacia zásada, prejednaciu zásadu nemožno vykladať kategoricky a izolovane tak, ako to urobil krajský súd. Nemožno striktno a bezvýhradne tvrdiť, že vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní je možné len v rozsahu, ktorý navrhne dotknutý daňovník. V predmetnej veci bolo podstatné, že k doplneniu dokazovania došlo na základe námietok, ktoré žalobca uviedol v odvolaní voči prvému rozhodnutiu správcu dane, ktoré sa týkali porušenia jeho práv pri vykonaní dôkazov. Rovnako krajský súd v kontexte predmetnej veci opomenul, že samotný žalobca navrhol v súvislosti s ozrejením technickej expertízy vypočít zamestnancov finančnej správy, ktorí túto expertízu vykonali, a ktorým by mal možnosť klásť otázky (k tomu pozri bod 9 odvolania žalobcu zo dňa 28.12.2018).“

„33. Kasačný súd sa preto nestotožnil s právnym názorom krajského súdu o porušení prejednacej zásady vo vyrubovacom konaní - tak, ako to ustálil krajský súd v napadnutom rozsudku. Je pravdou, že žalobca explicitne nenavrhol vykonať dokazovanie výsluchom jeho pracovníkov. Z bodu 4 odvolania žalobcu zo dňa 28.12.2018 však vyplýva, že daňový subjekt - žalobca tvrdil, že „nemal možnosť byť pri rokovaní so svojimi zamestnancami (najmä v čase miestneho zisťovania s osobou S. X.)...uvedené tvrdenia zamestnanca nie sú svedeckou výpoveďou a daňový subjekt nemohol uvedenej osobe klásť otázky Daňový subjekt v zmysle uvedenej námietky namietal porušenie svojho práva na možnosť byť prítomný pri rokovaní so svojimi zamestnancami ...“ Podľa kasačného súdu nemožno následný príkaz sťažovateľa ako odvolacieho orgánu na vypočutie zamestnancov žalobcu či vykonanie tohto príkazu správcu dane hodnotiť ako svojvoľný či nezákonný postup. Tento príkaz na vykonanie dôkazov mal svoje opodstatnenie v konkrétnej odvolacej námietke žalobcu, pričom samotný žalobca namietal nezákonnosť vypočutia svojich zamestnancov a nemožnosť klásť im otázky, čo bolo možné - logicky - odstrániť práve nariadením výsluchov zamestnancov žalobcu. I keď uvedené dôkazy boli vykonané až vo vyrubovacom konaní, nejde s ohľadom na konkrétne skutkové a právne okolnosti veci o porušenie Daňového poriadku, ale o povinnosť správcu dane v zmysle § 24 ods. 2 Daňového poriadku.“

„34. Rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016, na ktorom postavil svoje právne posúdenie krajský súd, v danej veci nie je aplikovateľný, pretože sa týkal vykonávania dokazovania správcu dane po tom, ako už súd právoplatne rozhodol, že nebola dodržaná zákonná lehota na výkon daňovej kontroly, pričom v tam citovanom prípade správca dane vykonal celé dokazovanie. Napokon, aj veta citovaná krajským súdom z bodu 4.25 rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016, v zmysle ktorej „Vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní je v takomto prípade možné, ale v rozsahu ktorý navrhne dotknutý daňovník, keďže aj tu platí zásada prejednávacia a nie vyhľadávacia“ odkazuje na okolnosti konkrétneho prípadu. Hypotéza uvedenej vety odkazuje na okolnosti „v takomto prípade“, pričom v bode 4.24 uvedeného rozsudku je podrobne popísaná genéza tam uvedenej veci, čiže prípad, na ktorý sa veta z bodu 4.25 uvedeného rozsudku vzťahuje. Hoci v bode 4.24 tretia veta rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016 je uvedená, že „vo vyrubovacom konaní možno vykonať len dôkazy, ktoré navrhne vykonať samotný daňovník postupom podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku“,

t. j. bez explicitného odkazu na konkrétne skutkové okolnosti tam prejednáwanej veci, z kontextu predmetného rozhodnutia podľa kasačného súdu zároveň nevyplýva, že by táto veta ustanovovala paušálne, resp. univerzálne pravidlo pre všetky vyrubovacie konania za všetkých skutkových a právnych okolností, a teda - že by sa predmetné rozhodnutie malo vzťahovať aj na túto vec. Z povahy súdnych rozhodnutí vyplýva, že tieto poskytujú justičnú odpoveď na konkrétny právny problém, konkrétnych účastníkov konania, v konkrétnej veci. Samozrejme, nie je vylúčené, aby takto vyslovené právne názory predstavovali právny základ pre budúce rozhodnutia súdov v obdobných veciach, avšak pre ich aplikovateľnosť je nevyhnutná relevantná zhoda, resp. obdobnosť skutkových a právnych okolností vecí, ktorá však medzi vecou sp. zn. 4Sžfk/10/2016 a súdenou vecou neexistuje.“

„35. Právne posúdenie krajského súdu, ktorý konštatoval porušenie § 68 ods. 3 Daňového poriadku rovnako neobstojí. Toto ustanovenie umožňuje daňovému subjektu predložiť pripomienky a návrhy na vykonanie dokazovania. Z normatívneho textu tohto ustanovenia nemožno vyvodiť absolútny zákaz vykonávania dokazovania vo vyrubovacom konaní bez návrhu daňového subjektu, ku ktorému záveru dospel krajský súd. Uvedené nevyplýva ani z rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžfk/10/2016, ktorý predmetné ustanovenie vykladal v kontexte odlišných skutkových okolností“.

„36. Kasačný súd tiež poukazuje aj na ustanovenia § 74 ods. 2-4 Daňového poriadku, v zmysle ktorých v rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty [na realizáciu príslušných úkonov]. Odvolací orgán je tiež oprávnený vykonávať v rámci odvolacieho konania dokazovanie, ak to považuje za potrebné. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu. Aj z uvedených ustanovení je možné vyvodiť záver, že po podaní odvolania je možné vo vyrubovacom konaní vykonávať dokazovanie - v určitej, opodstatnenej miere, pričom rozsah dokazovania závisí od kontextu konkrétnej veci.“

26. Kasačný súd v obdobnej veci, vedenej pod spis. zn. 4Sfk/102/2022 (obdobne pod sp. zn. 2Sfk/84/2022) tiež dodal, že „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., Števíček, 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. 8 Svk 15/2023 z 25. apríla 2024, bod 96 a sp. zn. 5 Stk 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 správny súd 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“.

VI. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

27. Kasačný súd na základe uvedených skutočností vyhodnotil ako dôvodnú námietku sťažovateľa v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP, preto podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/23/2021 - 115 zo dňa 24.05.2022 a vec vrátil Správny súd v Banskej Bystrici na ďalšie konanie. Na uvedený súd v zmysle § 3 ods. 1 a ods. 3 písm. c/ zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov prešiel od 1. júna 2023 výkon súdnictva z doterajšieho Krajského súdu v Žiline. Po vrátení veci bude úlohou správneho súdu v ďalšom konaní žalobu nanovo posúdiť a vecne prejednať s ohľadom na uplatnené žalobné body v súlade s právnym názorom kasačného súdu vysloveným v tomto rozsudku v zmysle § 469 SSP.

28. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd (§ 467 ods. 3 SSP).

29. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.