

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sfk/135/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5021200060  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. 07. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:5021200060.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu: DOXX - Stravné lístky, spol. s r.o., so sídlom Kálov 356, 010 01 Žilina, IČO: 36 391 000, právne zastúpený: URBAN & PARTNERS s.r.o., advokátska kancelária, advokátske spoločenstvo so sídlom Červeňova 15, 811 03 Bratislava, IČO: 47 244 895, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101741666/2020 zo dňa 13. novembra 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/23/2021- 123 zo dňa 31. augusta 2022, takto

### rozhodol:

Rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/23/2021-123 zo dňa 31. augusta 2022 sa zrušuje a vec sa vracia Správnemu súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobia január 2015 - december 2015. Z daňovej kontroly zameranej na dodržiavanie ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) bol vyhotovený Protokol č. 100059125/2019 zo dňa 07.01.2019 (ďalej aj „protokol“).

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal správca dane rozhodnutie č. 100615600/2019 zo dňa 12.03.2019 (ďalej aj „v poradí prvé rozhodnutie správcu dane“), ktoré žalovaný rozhodnutím č. 102197589/2019 zo dňa 19.09.2019 (ďalej aj „v poradí prvé rozhodnutie žalovaného“) zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie, a to z dôvodu zmiešania inštitútu zneužitia práva a ustanovenia § 49 ods. 1 zákona o DPH.

3. Následne správca dane rozhodnutím č. 100860405/2020 zo dňa 07.05.2020 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie správcu dane“), 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 „Daňový poriadok“), vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2 409,17 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2015.

4. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr za dodanie služieb od dodávateľov - tuzemských spoločností:  
- TALUX, s.r.o., so sídlom Bratislavská 613/16, 010 01 Žilina, IČO: 36 441 821 (ďalej aj „TALUX“), z faktúry č. 20153231 zo dňa 30.11.2015 s predmetom dodania „čistiace a upratovacie práce v priestoroch pobočiek za 11/2015“, a

- Inštitút vzdelávania a starostlivosti, s. r. o. /skrátene IVAS/, so sídlom Háľková 2968/22, 010 01 Žilina, IČO: 36 441 406 (ďalej aj „IVAS“), z faktúry č. 20150166 zo dňa 27.11.2016 s predmetom dodania „servis a konzultačné služby v oblasti IT za mesiac 11/2015“.

5. Správca dane k dodávateľovi TALUX uviedol, že čistiace a upratovacie práce na pobočkách žalobcu boli fakturované v zmysle zmluvy o dielo zo dňa 31.03.2009, podľa ktorej mali byť tieto práce vykonávané v priestoroch pobočiek žalobcu 5 x v týždni v rozsahu 1 hodiny. Ďalej skonštatoval, že z výsluchu konateľa dodávateľskej spoločnosti TALUX, Ing. Mariána Tabačeka, PhD., mal za preukázané, že služby neboli realizované tak, ako bolo uvedené na vystavených faktúrach a ani v zmluve o dielo zo dňa 31.03.2009. Následne vo vyrubovacom konaní vo vyjadrení zo dňa 22.11.2019 žalobca sám uviedol, že čistiace a upratovacie práce na pobočkách v Tnave, Nitre, Trenčíne, Košiciach a Prešove od roku 2013 vykonávali vlastnými zamestnancami, pretože to bolo rentabilnejšie a dodávateľská spoločnosť TALUX vykonávala spomínané práce len na pobočke v Žiline a v priestoroch centrály v Žiline. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí detailne popísal aj viaceré výpovede konateľa TALUX, z ktorých vyplynuli viaceré nezrovnalosti, keď v opakovanej výpovedi dodávku predmetných služieb napokon nepotvrdil. Správca dane skonštatoval, že vypočul aj svedkyňu p. K., ktorá mala spomínané práce skutočne vykonať. Táto svedkyňa taktiež potvrdila, že v rokoch 2015 až 2017 čistiace a upratovacie práce vykonávala len na centrále žalobcu na adrese Kálov v Žiline, na pobočkách však práce nevykonávala a ani ich neprideľovala žiadnemu podriadenému zamestnancovi. Vzhľadom na výpoveď konateľa dodávateľskej spoločnosti TALUX, výpoveď svedkyne p. K. a samotné vyjadrenie žalobcu, správca dane uzavrel, že čistiace a upratovacie služby na pobočkách deklarované na faktúre skutočne dodané neboli a žalobcovi tak z nich nevzniklo právo na odpočítanie DPH.

6. Správca dane k dodávateľovi IVAS uviedol, že vykonal šetrenie na strane tohto dodávateľa, o čom následne spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 17.09.2018. V zmysle tejto zápisnice konateľ dodávateľskej spoločnosti IVAS, Ing. Marián Tabaček, PhD., uviedol, že konzultačné práce boli vykonávané na jednotlivých pracoviskách žalobcu, t. j. v rámci pobočiek a hlavne v Žiline. Predmetom prác malo byť mesačné vykonávanie profylartiky. V zmysle predložených dokladov mali byť tieto práce vykonávané v subdodávke spoločnosťami BETAMAK s. r. o., Carera s. r. o., Arts & Craft s. r. o., PHARMDATE s. r. o., SC OBISTA s. r. o., NLT, spol. s r. o. a p. Beátou Tvrudou. Konateľ dodávateľskej spoločnosti IVAS ďalej uviedol, že sa realizovali aj práce nad rámec, pričom išlo o práce softwarového typu realizované raz za štvrtrok, hĺbkové kontroly. Žalobca opätovne vypočul konateľa dodávateľskej spoločnosti IVAS a ten uviedol, že vyššie uvedené subdodávateľské spoločnosti mali vykonávať servis systémov Windows, Linux, internet a webové rozhranie, čo podľa správcu dane však nekorešpondovalo s jeho vyjadrením v Zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 17.09.2018. Správca dane tiež uviedol, že svedok následne nevedel uviesť, kto predmetné IT služby vykonal, akým spôsobom boli služby vykonané a čo bolo ich predmetom. Svedok tiež nevedel uviesť, kto evidoval príchody a odchody osôb vykonávajúcich IT servis, kto a kedy predmetné služby za odberateľa preberal a zároveň sa nevedel vyjadriť ani ku skutočnosti, na akých počítačoch boli predmetné IT služby vykonávané.

7. Správca dane skonštatoval, že v prípade pochybností je oprávnený preverovať celý tok deklarovaných služieb, a tak preveroval aj subdodávateľov dodávateľskej spoločnosti IVAS. Správca dane zo získaných informácií dostupných z informačného systému finančnej správy zistil, že BETAMAK s. r. o., Carera s. r. o., Arts & Craft s. r. o., PHARMDATE s. r. o., SC OBISTA s. r. o., NLT, spol. s r. o. sú nekontaktné spoločnosti, ktoré so správcom dane nespolupracujú. Správca dane využil údaje deklarované týmito subdodávateľskými spoločnosťami v podaných kontrolných výkazoch k DPH, kde predmetné subdodávateľské spoločnosti uviedli ako dodávateľov ďalšie spoločnosti. Správca dane predmetné potenciálne subdodávateľské spoločnosti kontaktoval a uviedol, že tieto spoločnosti nedodávali žiadne služby, ktorých konečným odberateľom mal byť žalobca. Správca dane vyslúchol ako svedka aj konateľa zaniknutých spoločností NLT, spol. s r. o. a Carera s. r. o., p. Petra Tvrdeho, ktorý uviedol, že dodávali ako subdodávateľia prostredníctvom IVAS správu, servis a dodanie softwaru, čo malo byť dodávané vzdialeným prístupom na počítačoch žalobcu. Prístupové kódy boli odovzdávané p. Tabačkom, pričom sa menili. Podľa vyjadrenia svedka p. Tvrdeho celá dodávka služieb bola riešená s p. Šmehylom tak, aby predmetné dodávky boli utajené. Zároveň svedok uviedol, že predmetné služby boli dodávané v subdodávke. Nevedel uviesť, kto mal byť dodávateľom predmetných IT služieb. P. Tvrdý a M. Tabaček vo svojich vyjadreniach uvádzali rozdielne tvrdenia, a to jednak v predmete dodania, keď jeden tvrdil, že išlo o dodávky profylartiky a telefonického servisu a druhý, že išlo o dodávku a správu softwaru. Správca dane dospel k záveru, že k dodávke IT služieb, ktoré sú predmetom fakturácie medzi žalobcom a IVAS skutočne nedošlo, nakoľko žiaden svedok nevedel uviesť žiadnu spoločnosť, resp. osobu, ktorá predmetné IT služby skutočne vykonala.

8. Správca dane vo svojom rozhodnutí poukázal aj na výpoveď IT zamestnanca žalobcu, správcu počítačovej siete - administrátora, p. Z., ktorý uviedol, že mal vedomosť o spoločnostiach, ktoré mali prístupy v súvislosti s dodávkou IT služieb, a to aj vzdialene, a aj prístupy priamo k počítačom žalobcu. Svedok uviedol, že sprístupnenie prístupov schvaľovali konatelia žalobcu a následne sa pripravilo spojenie, ktoré bolo dodávateľom odovzdané. Prístup mala podľa neho spoločnosť KODAS, FG, FELISS, majiteľ spoločnosti a spoločnosť FANDS. S dodávateľskou spoločnosťou IVAS neprišiel do kontaktu, predmetné si riešil majiteľ žalobcu, táto spoločnosť mala podľa svedka p. Z. riešiť správu mailového serveru, za ktorú však ako uviedol správca dane, mal podľa pracovnej náplne zodpovedať práve svedok p. Z..

9. Správca dane v súhrne zhodnotil, že výpovede všetkých svedkov vo vzťahu k dodávateľskej spoločnosti IVAS boli protichodné a nezhodovali sa v predmete dodávaných služieb a spôsobe ich dodania. Dodal, že spoločnosť IVAS bola do Obchodného registra SR zapísaná dňa 22.03.2006 a počítačové služby jej boli ako predmet činnosti zapísané až 03.03.2009. Zmluva o dielo, ktorú žalobca s dodávateľskou spoločnosťou IVAS uzavrel, nadobudla platnosť a účinnosť dňa 02.01.2009. Žalobca tak predmetnú zmluvu s dodávateľskou spoločnosťou IVAS uzavrel ešte v čase, keď spoločnosť IVAS nemala potrebnú činnosť zapísanú v Obchodnom registri SR. Spoločnosť IVAS nemala s výkonom dohodnutých činností žiadne skúsenosti a výkon týchto činností, napriek dojednaným podmienkam, mala preniesť v celom rozsahu na tretie osoby. Podľa správcu dane je viac ako neobvyklé, že žalobca sa rozhodol uzatvoriť predmetnú zmluvu o dielo a dohodol vykonávanie činnosti nad rámec tejto zmluvy práve so spoločnosťou IVAS. Na základe všetkých uvedených zistení tak správca dane uzavrel, že materiálna existencia zdaniteľných plnení a vznik daňovej povinnosti sa z titulu dodania služieb deklarovanou dodávateľskou spoločnosťou IVAS v zmysle spornej faktúry nepreukázala a žalobcovi tak nevzniklo právo na odpočítanie dane.

10. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101741666/2020 zo dňa 13.11.2020 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Žalovaný sa stotožnil so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcom dane o neopodstatnenosti práva na odpočítanie dane.

11. V odôvodnení preskúmaného rozhodnutia žalovaný dodal, že z dokladov nachádzajúcich sa v administratívnom spise okrem iného vyplynulo, že dodávateľská spoločnosť IVAS preniesla realizáciu fakturovaných plnení (IT služieb) v novembri 2015 na subdodávateľskú spoločnosť NLT, spol. s r.o., ktorá mala postupovať rovnakým spôsobom a preniesť realizáciu predmetných plnení na ďalšieho subdodávateľa. P. Peter Tvrдый, bývalý konateľ NLT, spol. s r.o. nevedel uviesť na koho. Subdodávateľov nekonkretizoval. Uvedenú skutočnosť sa nepodarilo zistiť ani správcovi dane. Spoločnosť NLT, spol. s r.o. vznikla dňa 12.04.2012 a zanikla dňa 04.12.2015, nezamestnávala žiadnych zamestnancov, jej jediným konateľom bol po celý čas jej existencie p. Peter Tvrдый. Informáciu, kto v skutočnosti zrealizoval predmetné plnenia, neuviedol správcovi dane ani žalobca, ktorý touto informáciou ako to vyplýva z výpovede p. Tabačka a p. Tvrдého, mal disponovať. Žalovaný preto skonštatoval, že sa nepreukázalo dodanie fakturovaných plnení v reťazci: druhý subdodávateľ › NLT, spol. s r.o. › IVAS › žalobca. V tejto súvislosti žalovaný dodal, že správca dane vyzval možných subdodávateľov spoločnosti NLT, spol. s r.o., pričom nezískal ani jednu odpoveď, ktorá by potvrdzovala dodanie plnení, ktoré by bolo určené pre žalobcu. Ani p. Tabaček, konateľ IVAS a ani p. Tvrдый, konateľ NLT, spol. s r.o. nevedeli konkretizovať osoby, ktoré mali reálne predmetné plnenia realizovať. Taktiež nevykonávali ani kontrolu fakturovaných plnení. Ako nevierohodné označil žalovaný tvrdenie p. Tabačku, že mu NLT, spol. s r.o. bola odporučená, nakoľko táto spoločnosť nemala s výkonom predmetných činností žiadne skúsenosti a nedisponovala potrebnými zdrojmi na realizáciu predmetných plnení.

## II. Konanie pred správnym súdom

12. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Žiline (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (ako i prvostupňového rozhodnutia správcu dane), vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania.

13. Krajský súd rozsudkom č. k. 30S/23/2021-123 zo dňa 31.08.2022 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) rozhodnutie žalovaného a súčasne rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, a to podľa § 191 ods. 1 písm. d, f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“) v spojení s § 191 ods. 4 SSP.

14. Námitky žalobcu týkajúce sa nepreskúmateľnosti preskúmaného rozhodnutia z dôvodu, že žalovaný sa nevysporiadal s judikatúrou súdov, ktorú žalobca označil v odvolaní, a z dôvodu absencie zdôvodnenia záverov o neúčelnosti dôkazných návrhov žalobcu, správny súd vyhodnotil ako nedôvodné. Mal za to, že hoci žalobca v odvolaní poukázal na rozsiahlu judikatúru Súdneho dvora Európskej

únie (ďalej aj „Súdny dvor EÚ“), ako aj Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd“) a Ústavného súdu Českej republiky, nekonkretizoval, ako sa závery uvedených súdov týkajú preskúmvanej veci. K námietke neúčelnosti dôkazných návrhov žalobcu správny súd uviedol, že taktiež postráda atribút konkrétnosti, pretože z nej nie je zjavné, ktoré žalobcom navrhované dôkazy mal žalovaný považovať za neúčelné. Správny súd dokonca ani z obsahu odôvodnenia rozhodnutia žalovaného nezistil, že by žalovaný uvádzaný záver konštatoval v dôvodoch rozhodnutia.

15. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd i námietku žalobcu týkajúcu sa toho, že žalovaný sa nevysporiadal s vykonanými výsluchmi svedkov p. K. zo dňa 04.02.2020 a p. Tabačka zo dňa 11.10.2018. Správny súd skonštatoval, že zhodnotenie svedeckých výpovedí v kontexte ďalšieho správcom dane vykonaného dokazovania rozhodne nemožno považovať za odôvodnenie nepreskúmateľné, resp. arbitrárne. Tiež uviedol, že tieto dôkazy preukazujú vykonanie upratovacích prác len na adrese Kálov, Žilina a nie na pobočkách žalobcu tak, ako to bolo deklarované na faktúre, pričom rozdiel je tak v mieste ako aj v rozsahu upratovacích prác. Podľa správneho súdu uvedené závery platia obdobne aj pre vyhodnotenie dôkazov späť s preverovaným zdaniteľným plnením od dodávateľa IVAS. Správca dane dostatočne preskúmateľným spôsobom a podrobne špecifikoval pochybnosti, ktoré vznikli z vykonaného dokazovania a identifikoval dôvody, pre ktoré výpoveď svedka p. Tabačka, ako aj p. Šoltéša, a prílohy Sumárneho vyjadrenia (zápisnice zo zasadnutia spoločníkov) nie sú spôsobilé preukázať dodanie fakturovaného plnenia.

16. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj námietku žalobcu, v zmysle ktorej správca dane vo Výzve zo dňa 23.10.2019 požadoval od žalobcu predloženie dôkazov, vyjadrení a dokladov, pričom svoju požiadavku nijakým spôsobom bližšie nešpecifikoval. Správny súd vo vzťahu k tomu konštatoval, že zo žiadneho ustanovenia Daňového poriadku nemožno vyvodiť povinnosť správcu dane inštruovať daňový subjekt, akými rôznymi dôkazmi by mohol preukázať ním deklarované 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 správcu dane.

17. Ako dôvodnú však vyhodnotil správny súd námietku žalobcu, že žalovaný prijal nepreskúmateľný záver poukazujúci na výzvy subdodávateľským spoločnostiam s tým, 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 na str. 14 rozhodnutia odkazuje, tvoria súčasť predloženého administratívneho spisu. V administratívnom spise sa nachádza len výzva spoločnosti METALEF. Ostatné žalovaným označené výzvy v administratívnom spise chýbajú. Z obsahu výziev, ktoré tvoria súčasť predloženého administratívneho spisu, je zjavné, že správca dane žiadal tretie subjekty len o poskytnutie listinných podkladov. Správnomu súdu nebolo zjavné, 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“. Z obsahu „odpovedí“ teda vyvodil žalovaný skutkový záver, že subdodávatelia (ktorí odpovedali) popreli dodanie pre žalobcu. Uvedené konštatovanie podľa správneho súdu skôr evokuje záver, že výzvy správcu dane (v spise absentujúce) mohli mať iný obsah než výzvy pre subdodávateľské spoločnosti v spise sa nachádzajúce, a to že správca dane subdodávateľské subjekty dotazoval, aby sa v daňovom konaní vyjadrili k dôležitým skutočnostiam týkajúcim sa žalobcu (k samotnému dodaniu služieb pre žalobcu). Keďže uvedené nie je z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného nad všetku pochybnosť zjavné, správny súd mal za to, že je preto v tejto časti nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť.

18. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd ďalej uviedol, že v danom prípade je 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, 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. Podľa správneho súdu je dôležité si uvedomiť, že pokiaľ správca dane prípadne ním dožiadané iné finančné orgány vykonávajú v rámci daňovej kontroly miestne zisťovanie, resp. ústne pojednávanie u iných daňových subjektov bez výsluchu svedka (resp. znalca), pretože pri miestnom zisťovaní, resp. ústnom pojednávaní sú správcovi dane predkladané len napr. účtovné záznamy a sú správcovi dane dožiadaným finančným orgánom poskytnuté len kópie týchto dokladov a objektívne zistenia o daňovom subjekte, u ktorého sa vykonáva miestne zisťovanie, nie je za takejto situácie splnená podmienka pre uplatnenie práva daňového subjektu v zmysle cit. § 25 ods. 4 Daňového poriadku, t. j. práva klásť svedkom otázky.

Rovnaké závery platia aj pre skutkovú situáciu, keď určitý daňový subjekt, napr. v rámci dožiadania (resp. na základe priamej výzvy správcu dane adresovanej daňovému subjektu) nebol vypočítaný ako svedok a iba poskytol správcovi dane doklady zo svojho účtovníctva, resp. iné jemu dostupné doklady potrebné na účely daňovej kontroly.

19. K vznesenej procesnej námietke, že bolo porušené právo žalobcu byť prítomný pri výsluchu svedka správny súd uzavrel, že zodpovedať ju je predčasné, pretože tomu bráni neúplnosť správcom dane predloženého administratívneho spisu (ktorý neobsahuje všetky výzvy adresované subdodávateľskými spoločnosťami, 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 dovodzuje, že tieto popreli dodanie plnenia žalobcami, t. j. neuvádza, že by z listinných dôkazov predložených dodávateľskými spoločnosťami správcu dane nemal overené, resp. preukázané dodanie plnenia dodávateľskými spoločnosťami žalobcami). Vo svetle zistených skutočností tak správny súd skonštatoval, že v prejednávanej veci bolo porušené právo žalobcu na spravodlivý proces, imanentnou súčasťou ktorého je riadne odôvodnenie rozhodnutia, aj procesné právo žalobcu byť oboznámený s podkladmi rozhodnutia, a to tými, na ktoré žalovaný odkazuje v odôvodnení svojho rozhodnutia, avšak netvorí súčasť administratívneho spisu.

20. Záverom odôvodnenia napadnutého rozsudku správny súd skonštatoval, že rozhodnutie žalovaného považoval za nepreskúmateľné aj z dôvodu, že z jeho obsahu nebolo možné ustáliť z akých konkrétnych podkladov tvoriacich súčasť informačného systému finančnej správy žalovaný pri svojich skutkových záveroch o nekontaktnosti (nespolupráci) subdodávateľov vychádzal. V tomto smere tak bolo podľa neho porušené právo žalobcu na spravodlivý proces, imanentnou súčasťou ktorého je preskúmateľné odôvodnenie rozhodnutia. Následne krajský súd skonštatoval porušenie práva žalobcu oboznámiť sa s podkladmi rozhodnutia, ktoré neboli v odôvodnení rozhodnutia identifikované, pričom správny súd ani nezistil, že by mali tvoriť obsah administratívneho spisu listiny, z ktorých by označený skutkový záver žalovaného vyplýval. Podľa správneho súdu 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 daňový subjekt možnosť oboznámiť sa len s interpretačným záverom o nekontaktnosti, resp. nespolutpráci subdodávateľov. V tomto bode krajský súd argumentoval aj tým, že až pri poskytnutí možnosti daňovému subjektu oboznámiť sa s obsahom dôkazného prostriedku, by mohol daňový subjekt realizovať účinne svoje právo vzniesť prípadné návrhy na doplnenie dokazovania, vyjadriť sa k správnosti skutkových záverov správcu dane vyvedených z označených dôkazov.

III. Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

21. Proti napadnutému rozsudku krajského súdu podal žalovaný (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd v konaní a pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP). Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal zrušenia napadnutého rozsudku a vrátenia veci správneému súdu na ďalšie konanie.

22. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v rámci vymedzeného sťažnostného dôvodu uviedol najmä tieto sťažnostné body:

- bol spochybnený vzťah na kontrolovanom stupni obchodu medzi žalobcom a jeho deklarovateľmi, v rozhodnutiach daňových orgánov sú uvedené relevantné pochybnosti, s ktorými bol žalobca oboznámený a ktoré neodstránil, neuniesol vlastné dôkazné bremeno, správca dane sa podporne zaoberal aj skúmaním ďalších možných subdodávateľských vzťahov v prípade dodávateľskej spoločnosti IVAS, aj bez výsledkov tohto skúmania by záver správcu dane ohľadom 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. (obdobie január 2015 až november 2015), PHARMADATE s. r. o. (obdobie december 2015), BETAMAK s. r. o. (obdobie január 2016 až apríl 2017), Arts & Craft s. r. o. (obdobie máj 2017 až júl 2017), Beáta Tvrdá (obdobie august 2017), SC OBISTA s. r. o. (obdobie september 2017) a Carera s. r. o. (obdobie október 2017). Z podaných kontrolných výkazov zároveň žalovaný zistil existenciu ďalších možných subdodávateľov. Správca dane za účelom posúdenia vzťahov na nižšom stupni obchodu vykonal úkony (výsluchy svedkov - p. Tvrdý, konateľ v zaniknutých spoločnostiach NLT, spol. s r.o. a Carera s. r. o., p. Tvrdá - konateľka v zaniknutej spoločnosti BETAMAK

s. r. o., a tiež zaslanie výziev uvedeným spoločnostiam), resp. vychádzal z dokladov, ktorými správca dane disponoval v prípade uvedených subdodávateľov, resp. ich subdodávateľov. Sťažovateľ uznal, 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. Urobil tak z dôvodu komplexnosti uvádzaných informácií a vytvorenia celkového obrazu o samotnej dodávateľskej 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 november 2015 sa jednalo o subdodávateľa NLT, spol. s r.o. (čo je aj uvedené v rozhodnutí žalovaného na str. 18), a preto boli správcovi dane predložené doklady, ktoré mali vzťah k uvedenému subdodávateľovi. V prípade iných subdodávateľov (PHARMADATE s. r. o. Ružomberok, BETAMAK s. r. o., Žilina, Arts & Craft s. r. o. Žilina, SC OBISTA s. r. o., Bratislava, Carera s. r. o., Žilina) správca dane predložil v príslušných jednotlivých administratívnych spisoch doklady, ktoré mali zase vzťah k týmto subdodávateľom. Uvedená skutočnosť mala byť správny súdu známa, pretože v jednom termíne správny súd totiž rozhodol o viacerých zdaňovacích obdobiach žalobcu, a preto mal mať aj vedomosť o jednotlivých dôkazoch viažucich sa ku konkrétnym subdodávateľom. Z uvedeného dôvodu mal sťažovateľ za to, že predložený administratívny spis obsahoval všetky dôkazy, ktoré sa vzťahovali k uvedenému zdaňovaciemu obdobiu (november 2015);

- k tvrdeniam správneho súdu ohľadom informácií získaných z Obchodného registra SR a informačného systému finančnej správy sťažovateľ uviedol, že konštatovanie správneho orgánu, že subdodávateľské spoločnosti IVAS boli nekontaktné a nespolupracovali sa odvíjalo najmä z údajov z Obchodného registra SR, podľa ktorých spoločnosti BETAMAK s. r. o., NLT, spol. s r. o., PHARMADATE s. r. o. a Arts & Craft s. r. o., sú zaniknutými spoločnosťami. Spoločnosť Carera s. r. o. bola zapísaná v Obchodnom registri SR bez štatutárneho orgánu a spoločnosť SC OBISTA s. r. o. nemala činnosť poskytovania počítačových služieb 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, že uvedené subjekty boli nekontaktné a nespolupracovali, nezakladá nepreskúmateľnosť rozhodnutia správcu dane a žalovaného;

- v prípade žalobcu sa jednalo 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. Sťažovateľ mal za to, že ani prípadné ďalšie konanie naznačené správnym súdom by neprivedilo výhodnejšiu pozíciu pre žalobcu. Ak mal správny súd pochybnosti, bolo možné vyzvať sťažovateľa na ich odstránenie v rámci prebiehajúceho súdneho konania, a to aj s prihliadnutím na zásadu hospodárnosti konania.

23. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa uviedol, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je v celom rozsahu obsahovo nedôvodná a zároveň v nej absentujú zákonom stanovené náležitosti, ktoré by umožnili jej meritórny prieskum. Podľa žalobcu kasačná sťažnosť nemá zákonom ustanovené náležitosti a absentujú v nej i kasačné dôvody, ich vymedzenie a zdôvodnenie. Sťažovateľom prezentované výhrady voči napadnutému rozsudku sú v skutočnosti skutkového a nie právneho charakteru, pričom sťažovateľ vôbec neuviedol právne posúdenie, ktoré považuje za nesprávne a tiež neuviedol, ako mal správny súd vec správne právne posúdiť, čo je neodstrániteľnou vadou podanej kasačnej sťažnosti. Podľa žalobcu sa správny súd so všetkými argumentmi sťažovateľa, ktoré sú z jeho strany v kasačnej sťažnosti zopakované, dostatočne právne a zákonným spôsobom vysporiadal. Žalobcovi nebolo zrejmé, ako môže byť absencia neúplného administratívneho spisu ospravedliteľná, tak ako sa to snaží navodiť sťažovateľ. Podľa žalobcu uvedené nemôže ospravedlniť ani tvrdenie, že správny súd disponoval informáciou z ďalších administratívnych spisov o všetkých vykonaných úkonoch správcovi dane a produkovaných dôkazoch vo vzťahu k žalobcovi za celé obdobie od januára 2015 do októbra 2017. Neúplnosť administratívneho spisu podľa žalobcu nemožno konvalidovať či ospravedlniť ani prenášaním povinností na žalobcu, keď ten mal podľa sťažovateľa možnosť, v prípade akýchkoľvek pochybností tieto odkomunikovať so správcovi dane, príp. nahliadať do spisov správcu dane. Žalobca vo vyjadrení zároveň poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sžf 30/2014 zo dňa 17.02.2015 ohľadne aplikácie zásady voľného hodnotenia dôkazov, ako aj na rozsudky sp. zn. 7 Sžo 77/2016 zo dňa 28.06.2018, sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 zo dňa 20.02.2018, sp. zn. 5 Sžfk 52/2017 zo dňa 04.12.2018 a sp. zn. 5 Sžfk 46/2016 zo dňa 13.12.2017. Považujúc napadnutý rozsudok krajského súdu za vecne správny a náležite odôvodnený, žalobca navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa v zmysle § 459 písm. e) SSP odmietol, eventuálne ako nedôvodnú zamietol.

#### IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

24. Prejednávaná vec bola dňa 18.11.2022 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“), bola náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 1S a bola jej pridelená spisová značka 1Sfk/135/2022.

25. Senát Najvyššieho správneho súdu SR ako súdu kasačného (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského 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 SSP v rozhodujúcom znení) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

26. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

27. V predmetnej veci kasačnému súdu pripadlo posúdiť dôvodnosť sťažovateľom uplatnených námietok o nesprávnom právnom posúdení veci krajským súdom, ktorý napadnutým rozsudkom zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného ako i rozhodnutie správcu dane a vec vrátil žalovanému (sťažovateľovi) na ďalšie konanie. Nedostatky procesného charakteru odôvodňujúce zrušenie rozhodnutí daňových orgánov videl krajský súd (i) v čiastočnej nepreskúmateľnosti odôvodnenia rozhodnutia žalovaného, (ii) v neúplnosti administratívneho spisu a (iii) v porušení procesných práv žalobcu.

28. Kasačný súd zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom už v minulosti boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. V tomto smere kasačný súd poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/100/2022 zo dňa 20.06.2024 (zdaňovacie obdobie máj 2016, subdodávateľská spoločnosť BETAMAK s. r. o.), sp. zn. 4Sfk/101/2022 zo dňa 20.06.2024 (zdaňovacie obdobie január 2017, subdodávateľská spoločnosť BETAMAK s. r. o.) a sp. zn. 4Sfk/102/2022 zo dňa 20.06.2024 (zdaňovacie obdobie október 2017, subdodávateľská spoločnosť Carera s. r. o.) a sp. zn. 2Sfk/84/2022 zo dňa 27.06.2024 (zdaňovacie obdobie august 2016, subdodávateľská spoločnosť BETAMAK s. r. o.). V predmetných konaniach, ktoré spočívali na obdobnom skutkovom základe a rovnakom právnom posúdení, považoval kasačný súd argumentáciu sťažovateľa za dôvodnú a napadnutý rozsudok zrušil. Z vyššie uvedených rozhodnutí kasačný súd pri odôvodňovaní tohto rozsudku čerpal aj z rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/100/2022 zo dňa 20.06.2024; vzhľadom na špecifiká obsahu administratívneho spisu v prejednávanej veci však dospel čiastočne k odlišným dôvodom, pre ktoré pristúpil k zrušeniu napadnutého rozsudku.

29. Kasačný súd sa v rozsahu kasačných námietok zameril v prvom rade na posúdenie preskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného a správcu dane a úplnosti administratívneho spisu v kontexte právneho posúdenia správneho súdu. Kasačný súd sa v tomto smere podrobne oboznámil s administratívnym spisom, prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a rozhodnutím sťažovateľa, pričom neidentifikoval také procesné nedostatky napadnutých rozhodnutí a konania predchádzajúceho ich vydaniu vytýkané krajským súdom, ktoré by bez ďalšieho odôvodňovali zrušenie preskúmaných rozhodnutí.

30. 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 porušenia. 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 17.12.2002,

publikované ako R 122/2003; sp. zn. 8 Sžh 1/2010 zo dňa 20.05.2010, publikované ako R 103/2011 a iné).

31. 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 prekonanie podstatnou otázkou, či s dokazovaním, od ktorého výsledkov závisí samotný výrok rozhodnutia.

32. Pokiaľ ide o zrušovací dôvod podľa § 191 ods. 1 písm. f) SSP, tento je naplnený vtedy, ak skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu. Aby teda správny súd mohol pristúpiť k zrušeniu administratívneho rozhodnutia, musí zistiť, že oporu v administratívnom spise nemá skutkový stav tvoriaci základ rozhodnutia (alebo je s ním v rozpore), nie akékoľvek skutkové zistenie netvoriace základ vydaného rozhodnutia. Cez túto optiku preto kasačný súd posudzoval aj naplnenie tohto zrušovacieho dôvodu.

33. Jedným z hlavných argumentov smerujúcich k zrušeniu rozhodnutia sťažovateľa mala byť podľa správneho súdu skutočnosť, že v administratívnom spise absentujú niektoré výzvy správca dane subdodávateľským spoločnostiam, a preto nie je zrejmé, o akú súčinnosť správca dane uvedené subjekty žiadal, ako aj že z napadnutých rozhodnutí nie je zrejmé, z akých konkrétnych podkladov tvoriacich súčasť informačného systému finančnej správy žalovaný pri svojich skutkových záveroch o nekontaktnosti (nespolupráci) subdodávateľov vychádzal.

34. Kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že v predmetnom zdaňovacom období november 2015 tvorili dodávateľsko-odberateľský reťazec spoločnosti: žalobca - IVAS - NLT, spol. s r.o. - nestotožnený subjekt. Následne aj požiadavky na riadne odôvodnenie rozhodnutia a úplnosť administratívneho spisu sú determinované ustálením si skutkových okolností, ktoré boli relevantné pre vec samu, resp. ktoré tvorili základ vydaného rozhodnutia.

35. Preskúmaním administratívneho spisu v tejto veci kasačný súd zistil, že jeho súčasťou sú zápisnice obsahujúce svedecké výpovede zamestnancov žalobcu, konateľa IVAS a konateľa NLT, spol. s r.o., ktoré boli rozhodujúcimi dôkazmi pre rozhodnutie vo veci, pričom o výsluchu týchto svedkov bol daňový subjekt riadne oboznámený. Skutočnosť, že v prejednávanom zdaňovacom období sa jednalo o subdodávateľa NLT, spol. s r.o. sťažovateľ v napadnutom rozhodnutí aj konkretizoval (strana 18 preskúmaného rozhodnutia žalovaného). Z uvedeného dôvodu boli v administratívnom spise správcom dane aj založené listiny, ktoré sa tohto dodávateľa týkali (zápisnica z výsluchu svedka - konateľa NLT, spol. s r.o., P. Tvrdeho, ako aj výpis spoločnosti z Obchodného registra SR poukazujúci na zánik tejto spoločnosti).

36. Pokiaľ sťažovateľ vo svojom rozhodnutí (rovnako ako aj správca dane) poukazoval na vzťahy dodávateľa žalobcu - spoločnosti IVAS s ďalšími dodávateľmi odlišnými od NLT, spol. s r.o. za iné zdaňovacie obdobia, pričom nepredložil do administratívneho spisu všetky výzvy týmto dodávateľom adresované za tieto obdobia a odpovede/dôkazy k nim prislúchajúce a ani presne nepopísal konkrétne skutkové zistenia vzťahujúce sa k týmto spoločnostiam v napadnutých rozhodnutiach, uvedené rozhodne nezakladá dôvod pre zrušenie napadnutých rozhodnutí (ide o spoločnosti BETAMAK s.r.o., Žilina, SC OBISTA s.r.o., Bratislava, PHARMADATE s.r.o., Ružomberok, Arts & Craft s.r.o., Žilina a Carera s.r.o., Žilina). V tomto smere možno súhlasiť s názorom sťažovateľa, ktorý podotkol, že zistenia správca dane k uvedeným spoločnostiam v napadnutom rozhodnutí mali smerovať len k celkovému ozrejmieniu a priblíženiu informácií o samotnom žalobcovi, ako aj o dodávateľovi IVAS, ktorý bol deklarovaným dodávateľom žalobcu vo všetkých preverovaných zdaňovacích obdobiach. Z tohto dôvodu ako aj z dôvodu obdobnosti obchodných vzťahov uviedol správca dane v rozhodnutí aj úkony týkajúce sa ďalších preverovaných dodávateľov spoločnosti IVAS. 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. Doplnenie rozhodnutia uvedením presných skutočností týkajúcich sa iných dodávateľov spoločnosti IVAS v rozhodnutiach daňových orgánov (okrem NLT, spol. s r.o., ktorý bol dodávateľom spoločnosti IVAS v preverovanom zdaňovacom období) by bolo nadbytočné a bez vplyvu na rozhodnutie vo veci samej, preto absencia uvedenia týchto zistení ani nemôže založiť nepreskúmateľnosť preskúmaných rozhodnutí. Rovnaký záver platí aj o namietanej absencii výziev a dôkazov, ktoré sa týkajú týchto iných dodávateľov spoločnosti IVAS odlišných od NLT, spol. s r.o., v administratívnom spise, keďže tieto nemajú priamu relevanciu vo vzťahu k predmetnému zdaňovaciemu obdobiu a neboli vzaté ako základ vydaného rozhodnutia.

37. Pokiaľ ide o ďalší stupeň obchodného reťazca, teda ďalšieho dodávateľa spoločnosti NLT, spol. s r.o. (a teda sub-sub-dodávateľa žalobcu), samotný konateľ spoločnosti NLT, spol. s r.o., pán P. Tvrďý, pri výsluchu správcu dane síce uviedol, že práce určené pre žalobcu v dotknutom období poskytol v subdodávke, avšak svojho dodávateľa nevedel označiť. Rovnako tohto nevedel označiť ani žalobca, ktorý nevedel ani žiadnu evidenciu potvrdzujúcu vykonanie prác konkrétnymi fyzickými osobami. Správca dane sa preto snažil o objasnenie skutočného obchodného reťazca nad rozsah označený žalobcom, jeho dodávateľom IVAS a subdodávateľom NLT, spol. s r.o. a sám doplnil dokazovanie. Ďalších potencionálnych dodávateľov NLT, spol. s r.o. preveroval na základe kontrolných výkazov. V tomto smere správca dane konkrétne v prvostupňovom rozhodnutí uvádza, že využil údaje deklarované spoločnosťami BETAMAK s.r.o., NLT spol. s r.o., SC OBISTA s.r.o., PHARMADATE s.r.o., Arts & Craft s.r.o. a Carera s.r.o. v podaných kontrolných výkazoch k dani z pridanej hodnoty a zistil, že ako ďalší subdodávateľa predmetných služieb by mohli byť spoločnosti PC SOFIS s.r.o., Busines CENTER SINEX s.r.o., ROV-MONT s.r.o., NBTEL s.r.o., AI TEK, a.s., ČEKOSTAV, s.r.o., PHARMADATE, s.r.o., Podháj s.r.o., METALEF s.r.o. a MIPESTAV s.r.o. Z uvedenej formulácie správcu dane však nie je zrejmé, ktorí z týchto dodávateľov mali byť práve dodávateľmi spoločnosti NLT spol. s r.o. v predmetnom zdaňovacom období. Túto informáciu nevedel kasačný súd vyabstrahovať ani z obsahu administratívneho spisu.

38. Krajský súd síce uvádza, že v administratívnom spise v prejednávanej veci sa nachádza len výzva adresovaná jednému potencionálnemu dodávateľovi spoločnosti NLT spol. s r.o., a to spoločnosti METALEF s.r.o. Kasačný súd však zistil, že sa v administratívnom spise nachádza aj výzva pre MIPESTAV s.r.o. Kasačný súd tiež zistil, že spoločnosť METALEF si výzvu neprevzala a zásielka sa vrátila správcovi dane s poznámkou „adresát neznámy“. Spoločnosť MIPESTAV s.r.o. na výzvu správcu dane reagovala a zaslala požadované doklady. Z príloh odpovede na výzvu správcu dane od spoločnosti MIPESTAV s.r.o. vyplýva, že vo svojom účtovníctve eviduje faktúru č. 14/2015 zo dňa 02.11.2015, dátum dodania 02.11.2015 vystavenú pre NLT spol. s r.o., predmetom ktorej je však sprostredkovanie predaja nehnuteľnosti v zmysle zmluvy o sprostredkovaní zo dňa 26.10.2015 uzatvorenou so spoločnosťou NLT spol. s r.o. Z odpovede poskytnutej od MIPESTAV s.r.o. teda nevyplýva záver o dodaní predmetných sporných služieb, a teda u žiadnej z uvedených dvoch spoločností sa nepotvrdil obchodný vzťah so spoločnosťou NLT, spol. s r.o. v súvislosti so spornými službami. Pokiaľ ide o týchto dvoch potencionálnych sub-sub-dodávateľov žalobcu, kasačný súd považuje za dostatočné, pokiaľ uvedené závery sťažovateľ vo svojom rozhodnutí jednoznačne prezentoval, a to bez potreby konkrétneho opisu jednotlivých zistení/odpovedí.

39. Kasačný súd však nevie z napadnutých rozhodnutí a administratívneho spisu overiť, či spoločnosti METALEF a MIPESTAV boli jedinými dodávateľmi spoločnosti NLT, spol. s r.o. v predmetnom zdaňovacom období, a či sa teda v administratívnom spise nachádzajú vskutku všetky výzvy adresované potencionálnym dodávateľom NLT, spol. s r.o. v predmetnom zdaňovacom období, ktoré správca dane zasielal. Nie je teda ani možné preveriť tvrdenie sťažovateľa obsiahnuté v kasačnej sťažnosti, že administratívny spis je úplný, obsahujúci všetky výzvy a dôkazy vzťahujúce sa na dané zdaňovacie obdobie.

40. Pokiaľ ide o nemožnosť overiť, či sa v administratívnom spise pre zdaňovacie obdobie november 2015 nachádzajú všetky výzvy potencionálnym dodávateľom spoločnosti NLT spol. s r.o. a či prípadne niektoré výzvy neabsentujú, tento nedostatok podľa kasačného súdu však nemôže sám o sebe viesť k zrušeniu administratívnych rozhodnutí bez súčasného vyhodnotenia vplyvu tejto zistenej vady na výsledok konania a prípadného využitia inštitútu výzvy správneho súdu adresovanej žalovanému k predloženiu úplného administratívneho spisu. V ďalšom konaní teda bude úlohou správneho súdu v prvom rade posúdiť vplyv zistenej vady na zákonnosť rozhodnutia a v prípade potreby si vyžiadať absentujúce výzvy a dôkazy od žalovaného na základe § 80 ods. 1 písm. a) a ods. 2 SSP.

41. Úlohou správneho súdu teda bude primárne posúdiť vplyv namietanej vady na zákonnosť vydaného rozhodnutia vo veci samej a materiálny výsledok konania, ktorým bolo vyrubenie rozdielu na DPH žalobcovi z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie DPH (k vplyvu na zákonnosť viď aj bod 30 odôvodnenia tohto rozsudku). V tejto súvislosti kasačný súd zdôrazňuje, že dôkaznú povinnosť v daňovom konaní má prioritne daňový subjekt. Správca dane len vykonáva a vedie dokazovanie. Dôkazné bremeno je 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. Správca dane v prejednávanej veci založil svoje rozhodnutie na nesplnení hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty - existencii plnenia v rámci vzťahu medzi žalobcom a priamym dodávateľom ako zdaniteľnou osobou. Sťažovateľ a správca dane v napadnutých rozhodnutiach podrobne popísali priebeh konania ako aj vykonané dokazovanie, pričom neopomenuli vyhodnotiť svedecké výpovede, zmluvy a iné dôkazy predložené žalobcom.

Identifikovali pritom pochybnosti v zdaniteľnom obchode medzi žalobcom a jeho priamym dodávateľom - spoločnosťou IVAS. Úlohou správneho súdu v ďalšom konaní bude za danej dôkaznej situácie vyhodnotiť, či skutkové zistenia vo vzťahu k sub-sub-dodávateľom žalobcu vôbec tvorili základ vydaného rozhodnutia a či by doplnenie výziev, odpovedí a dôkazov k nim do administratívneho spisu a zistení do preskúmaných rozhodnutí mohli žalobcovi privodiť priaznivejšie rozhodnutie vo veci. Pokiaľ by takýto potenciál nemali, nebude na mieste rozhodnutia daňových orgánov zrušiť len pre formálne zopakovanie administratívneho konania.

42. V prípade, že správny súd to bude považovať za potrebné pre posúdenie zákonnosti rozhodnutia, bude postupovať aj podľa § 80 ods. 1 písm. a) a ods. 2 SSP. Správny súdny poriadok na rozdiel od predchádzajúcej právnej úpravy zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (§ 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). 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. Až následne by prichádzalo do úvahy v medziach uplatnených žalobných bodov zrušenie napadnutého rozhodnutia, pokiaľ by to malo vplyv na zákonnosť rozhodnutia a pokiaľ by zákonnosť rozhodnutia nebola možné posúdiť ani z ostatného spisového materiálu predloženého sťažovateľom.

43. Pokiaľ ide o zrušovací dôvod podľa § 191 ods. 1 písm. g) SSP, t. j. že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej, kasačný súd konštatuje, že tento dôvod bol krajským súdom posudzovaný skôr len v hypotetickej rovine. Kasačný súd považuje za predčasné sa k nemu bližšie vyjadrovať, nakoľko primárnou úlohou správneho súdu bude posúdiť vplyv vyššie identifikovanej vady neúplnosti administratívneho spisu na zákonnosť rozhodnutia. V rámci tohto posúdenia vykoná aj posúdenie, či je rozhodnutie preskúmateľné a či došlo k porušeniu procesných práv žalobcu (byť oboznámený s podkladmi rozhodnutia, klásť svedkom otázky) v takom rozsahu, žeby to malo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

44. Neušlo pozornosti kasačného súdu, že v predkladacej správe k odvolaniu (s. 22) bolo uvedené, že žalobca sa oboznámil s výzvami sub-sub-dodávateľským spoločnostiam nahliadnutím do spisu a vyhotovením si fotografií z nich (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102431898/2018 zo dňa 03.12.2018, ktorá však nebola pripojená k administratívne mu spisu v predmetnej veci). Správny súd si za účelom posúdenia vplyvu identifikovanej vady na zákonnosť rozhodnutia a porušenia procesných práv žalobcu môže vyžiadať aj uvedenú listinu.

45. S ohľadom na uvedené kasačný súd konštatuje, že zistená vada úplnosti administratívneho spisu v danom prípade nemôže viesť k zrušeniu rozhodnutia žalovaného a správcu dane a priori, ale správny súd bude v ďalšom konaní povinný vyhodnotiť vplyv tejto vady na zákonnosť rozhodnutia, jeho preskúmateľnosť i prípadné porušenie procesných práv žalobcu a prípadne si aj vyžiadať absentujúce listiny a dôkazy zo strany žalovaného. Kasačný súd sa preto stotožnil s názorom sťažovateľa, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

V. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie v časti trov

46. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Kasačný súd preto postupom podľa § 462 ods. 1 SSP napadnutý rozsudok krajského 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 01.06.2023 výkon súdnictva z doterajšieho Krajského súdu v Žiline.

47. Pre úplnosť považuje kasačný súd za potrebné zdôrazniť, že v tejto časti konania sa zaoberal len otázkou (ne)preskúmateľnosti rozhodnutia sťažovateľa a (ne)úplnosti predloženého administratívneho spisu. V predmetnom kasačnom konaní sa kasačný súd nezaoberal meritom veci a ani otázkou (ne)správnosti záverov sťažovateľa na predmetnú vec. 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.

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

49. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 prvá veta SSP).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.