

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 5Sfk/112/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5021200071  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 07. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:5021200071.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyne spravodajkyne), zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a zo sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD., vo veci žalobcu: DOXX - Stravné lístky, spol. s r.o., IČO: 36 391 000, so sídlom Kálov 356, 010 01 Žilina, právne zastúpeného: URBAN & PARTNERS s.r.o., advokátska kancelária, IČO: 47 244 895, so sídlom Červeňova 15, 811 03 Bratislava, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 531050/2020 z 18. novembra 2020, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30 S 29/2021-124 z 31. augusta 2022, takto

### rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky zrušuje rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 30 S 29/2021-124 z 31. augusta 2022 a vec vracia Správnemu súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie január až december 2016. 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. 100072551/2019 zo 7. januára 2019 (ďalej aj „protokol“), ktorý správca dane zaslal žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole a to v lehote 20 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy. Žalobca k zisteniam uvedeným v protokole nepredložil žiadne vyjadrenie ani iné dôkazy.

2. Po zrušení prvotného rozhodnutia Daňového úradu Žilina (ďalej len „správca dane“) č. 100610957/2019 z 11. marca 2019 rozhodnutím žalovaného č. 102199995/2019 z 19. septembra 2019 z dôvodu zmiešania inštitútu zneužitia práva a ustanovenia § 49 ods. 1 zákona o DPH, správca dane rozhodnutím č. 209677/2020 zo 7. mája 2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) 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 len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6 786,77 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016.

3. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr za dodanie tovarov a služieb od dodávateľov - tuzemských spoločností:

- TALUX, s.r.o., (predmet dodania: čistiace a upratovacie práce v priestoroch pobočiek za mesiac 10/2016),
- Inštitút vzdelávania a starostlivosti, s. r. o. /skrátene IVAS/, (predmet dodania: IT služby, t. j. servis a konzultačné služby v oblasti IT za mesiac 10/2016 a IT služby na pobočkách za mesiac 10/2016), (ďalej aj „deklarovaní dodávateľia“), a to z titulu porušenia § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH.

4. Správca dane k dodávateľovi TALUX, s.r.o. uviedol, že čistiace a upratovacie práce na pobočkách žalobcu boli fakturované v zmysle zmluvy o dielo z 31. marca 2009, podľa ktorej mali byť tieto práce vykonávané v priestoroch pobočiek žalobcu 5 krát v týždni v rozsahu 1 hodiny. Ďalej skonštatoval, že z výsluchu konateľa dodávateľskej spoločnosti TALUX, s.r.o. mal za preukázané, že služby boli vykonávané operatívne a neboli realizované tak, ako bolo uvedené na vystavených faktúrach a ani v zmluve o dielo z 31. marca 2009. Následne vo vyrubovacom konaní vo vyjadrení z 22. novembra 2019 žalobca sám uviedol, že čistiace a upratovacie práce na pobočkách v Trnave, Nitre, Trenčíne, Košiciach a Prešove od roku 2013 vykonávali vlastnými zamestnancami, pretože to bolo rentabilnejšie a dodávateľská spoločnosť TALUX, s.r.o. vykonávala spomínané práce len na pobočke v Žiline a v priestoroch centrály v Žiline. Správca dane ďalej uviedol, že uvedené nie je však v súlade s predloženými dokladmi, pretože po tzv. ústnej dohode, ako to žalobca uviedol vo svojom vyjadrení, nedošlo k zníženiu fakturovanej ceny, ktorá sa od roku 2011 nemenila a zostala rovnaká tak, ako to je uvedené v dodatku č. 1 z 30. septembra 2011. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí detailne popísal aj viaceré výpovede konateľa dodávateľskej spoločnosti TALUX, s.r.o., z ktorých vyplynuli viaceré nezrovnalosti, avšak v opakovanej výpovedi dodávku predmetných služieb napokon nepotvrdil. Správca dane skonštatoval, že vypočul aj svedkyňu p. O., 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 nepridelovala žiadnemu podriadenému zamestnancovi. Vzhľadom na výpoveď konateľa dodávateľskej spoločnosti TALUX, s.r.o., výpoveď svedkyne p. O. a samotné vyjadrenie žalobcu, správca dane uzavrel, že čistiace a upratovacie služby skutočne dodané neboli a žalobcovi tak z nich nevzniklo právo na odpočítanie DPH.

5. Správca dane k dodávateľovi Inštitút vzdelávania a starostlivosti, s. r. o. /skrátene IVAS/ uviedol, že vykonal šetrenie na strane tohto dodávateľa, o čom následne spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní zo 17. septembra 2018. V zmysle tejto zápisnice konateľ dodávateľskej spoločnosti IVAS 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 Tvrdou. Konateľ dodávateľskej spoločnosti IVAS ďalej uviedol, že sa realizovali aj práce nad rámec, ktoré však boli dohodnuté pravidelne, pričom predmetom týchto prác boli práce softwarového typu realizované raz za štvrtrok, išlo o práce vo väčšom rozsahu, t. j. hĺbková kontrola. Správca dane opätovne vypočul konateľa dodávateľskej spoločnosti IVAS a ten uviedol, že subdodávateľské spoločnosti vyššie uvedené mali vykonávať servis systémov Windows, Linux, internet a webové rozhranie, čo podľa správca dane však nekorešpondovalo s jeho vyjadrením v Zápisnici o ústnom pojednávaní zo 17. septembra 2018. Správca dane tiež uviedol, že svedok následne nevedel uviesť, kto predmetné IT služby vykonal, akým spôsobom boli služby kontroly komunikácie a internetovej siete vykonané a čo všetko bolo predmetom preverovaných IT služieb. Svedok ďalej 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.

6. Správca dane skonštatoval, že v prípade pochybností je oprávnený preverovať celý tok deklarovaných služieb, a tak preveroval aj subdodávateľov dodávateľskej spoločnosti IVAS, aby preveril všetky skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. 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 nespupracujú. 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 žiaden tovar ani služby, ktorých konečným odberateľom mal byť žalobca. Správca dane predvolal aj konateľku medzičasom zaniknutej subdodávateľskej spoločnosti BETAMAK s. r. o., ktorá však odmietla vypovedať, nakoľko by si svojou výpoveďou, vzhľadom na časový odstup, mohla privodiť nebezpečenstvo trestného stíhania.

7. Správca dane vo svojom rozhodnutí poukázal aj na výpoveď IT zamestnanca, resp. správca počítačovej siete - administrátora žalobcu p. B., 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. B. riešiť správu

mailového serveru, za ktorú však ako uviedol správca dane, mal podľa pracovnej náplne zodpovedať práve svedok p. B..

8. 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 dodávateľská spoločnosť IVAS bola do Obchodného registra Slovenskej republiky (ďalej len „Obchodný register SR“) zapísaná 22. marca 2006 a počítačové služby jej boli ako predmet činnosti zapísané do Obchodného registra SR až 3. marca 2009. Zmluva o dielo, ktorú žalobca s dodávateľskou spoločnosťou IVAS uzavrel nadobudla platnosť a účinnosť dňom jej podpísania oboma zmluvnými stranami, t. j. 2. januára 2009. Žalobca tak predmetnú zmluvu s dodávateľskou spoločnosťou IVAS uzavrel ešte v čase, keď spoločnosť IVAS nemala potrebnú činnosť zapísanú v predmete činnosti 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 správca dane je preto 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 sporných faktúr nepreukázala a žalobcovi tak nevzniklo právo na odpočítanie dane.

9. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 531050/2020 z 18. novembra 2020 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správca 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 odpočet dane z faktúr od deklarovaných dodávateľov.

10. V odôvodnení dodal, že z dokladov nachádzajúcich sa v administratívnom spise okrem iného vyplynulo, že dodávateľská spoločnosť IVAS realizáciu IT služieb v mesiaci október 2016 preniesla na subdodávateľskú spoločnosť BETAMAK s. r. o. Postup spoločnosti BETAMAK s. r. o. sa správcovi dane nepodarilo zistiť, avšak počítačové služby mala ako predmet činnosti v Obchodnom registri SR zapísané až od 31. decembra 2015 a v rokoch 2015 až 2017 nezamestnávala žiadnych zamestnancov. U spoločnosti BETAMAK s. r. o. je teda podľa žalovaného zrejmé, že v čase, keď si ju spoločnosť IVAS vybrala za subdodávateľa predmetných plnení (január 2016), ktoré následne fakturovala žalobcovi, neposkytovala spoločnosť BETAMAK s. r. o. IT služby nikomu inému a nedisponovala ani vlastnými zamestnancami, ktorí by mohli IT služby za spoločnosť BETAMAK s. r. o. realizovať. V tejto súvislosti tak žalovaný konštatoval, že informáciu, kto v skutočnosti zrealizoval predmetné plnenia neuviedol správcovi dane ani žalobca, ktorý touto informáciou mal disponovať, ako to vyplýva z výpovede konateľa spoločnosti IVAS. Žalovaný dodal, že správca dane vyzval možných subdodávateľov spoločnosti BETAMAK s. r. o., pričom nezískal ani jednu odpoveď, ktorá by potvrdzovala dodanie plnení, ktoré by bolo určené pre žalobcu. Podľa žalovaného sa tak nepreukázalo dodanie fakturovaných plnení v reťazci BETAMAK s. r. o. › IVAS › žalobca.

## II. Konanie na správnom súde a jeho rozhodnutie

11. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného mimoriadne rozsiahlu a nie úplne prehľadne koncipovanú správnu žalobu (pozn. kasačného súdu správna žaloba mala 296 odsekov na 59 stranách), ktorej Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 30 S 29/2021-124 z 31. augusta 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) vyhovel, rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

12. Námietky žalobcu ohľadne nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného z dôvodu, že žalovaný sa nevysporiadal s judikatúrou súdov, ktorú žalobca označil v odvolaní, ako aj s absenciou zdôvodnenia o neúčelnosti dôkazných návrhov, správny súd vyhodnotil ako nedôvodné. Mal za to, že hoci žalobca v odvolaní k napadnutému rozhodnutiu poukázal na rozsiahlu judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“), ako aj Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) a Ústavného súdu Českej republiky, nekonkretizoval ako sa závery uvedených súdov týkajú preskúmanej veci. K námiatke neúčelnosti dôkazných návrhov správny súd uviedol, že taktiež postráda atribút konkrétnosti, pretože z nej nie je zrejmé, ktoré 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.

13. Správny súd ďalej ako nedôvodnú vyhodnotil aj námiatku žalobcu, že žalovaný sa nevysporiadal s vykonanými výsluchmi svedkov p. O. zo 4. februára 2020 a p. I. z 11. októbra 2018. Správny súd skonštatoval, že zhodnotenie svedeckých výpovedí v kontexte ďalšieho správcom dane vykonaného dokazovania rozhodne podľa mienky správneho súdu nebolo možné považovať za nepreskúmateľné, resp. arbitrálne odôvodnenie správneho orgánu. Podľa správneho súdu uvedené závery platia obdobne

aj pre vyhodnotenie dôkazov spätých s preverovaným zdaniteľným plnením od IVAS. Správca dane dostatočne preskúmateľným spôsobom a podrobne špecifikoval pochybnosti, ktoré vznikli z vykonaného dokazovania a identifikoval dôvody, pre ktoré výpoveď svedka p. I., ako aj p. B., nie je spôsobilá preukázať dodanie fakturovaného plnenia.

14. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj námietku žalobcu, v zmysle ktorej správca dane vo Výzve z 23. októbra 2019 požadoval od žalobcu predloženie dôkazov, vyjadrení a dokladov, ktoré neboli správcovi dane predložené počas výkonu daňovej kontroly a následne vyrubovacieho konania za preverované zdaňovacie obdobia, pričom svoju požiadavku nijakým spôsobom bližšie nešpecifikoval a podľa žalobcu bola predmetná výzva neurčitá. 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 deklarovaným 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.

15. Správny súd však vyhodnotil ako dôvodnú procesnú 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 nachádzajú len výzvy spoločnostiam Podháj, PHARMADATE, AI TEK, ČEKOSTAV, NB TEL. Ostatné žalovaným označené výzvy v administratívnom spise chýbajú. Z obsahu výziev, ktoré tvoria súčasť predloženého administratívneho spisu, je zrejmé, že správca dane žiadal len o poskytnutie listinných podkladov tretie subjekty. Správnomu súdu nie je zrejmé, o akú účinnosť správcu 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“.

16. Správny súd pokračoval, že v danom prípade je 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. 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 pri ústnom pojednávaní, resp. právo byť prítomný pri samotnom miestnom zisťovaní, resp. ústnom pojednávaní. 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 vypočutý ako svedok a iba poskytol správcovi dane doklady zo svojho účtovníctva, resp. iné jemu dostupné doklady potrebné na účely daňovej kontroly.

17. K vznesenej procesnej námietke, že bolo porušené právo žalobcu byť prítomný pri výsluchu svedka tak správny súd uzavrel, že zodpovedať ju je predčasné, pretože tomu bráni neúplnosť správcovi dane predloženého administratívneho spisu (ktorý neobsahuje všetky výzvy adresované subdodávateľským spoločnostiam, tak ako sú vymenované v žalobou napadnutom rozhodnutí), ako aj čiastočná nepreskúmateľnosť odôvodnenia rozhodnutia žalovaného pre nedostatok dôvodov (žalovaný neuviedol v odôvodnení rozhodnutia, menovite ktoré konkrétne subdodávateľské spoločnosti „odpovedali“ na výzvu správcu dane) a čiastočná nepreskúmateľnosť odôvodnenia rozhodnutia žalovaného pre nezrozumiteľnosť (z obsahu výziev, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu, vyplýva, že subdodávateľské spoločnosti boli vyzývané len na predloženie listinných dôkazov, avšak v odôvodnení rozhodnutia žalovaný na základe odpovedí označených subdodávateľských spoločností dovodzuje, 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). 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.

18. Záverom 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. Správne mu síce nebolo zrejmé, akú štruktúru má „informačný systém finančnej správy“, resp. z akých podkladov je tvorený. V tomto smere tak bolo podľa neho porušené právo žalobcu na spravodlivý proces, imanentnou súčasťou ktorého je preskúmateľné odôvodnenie rozhodnutia. 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. 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 možnosť daňový subjekt oboznámiť sa len s interpretačným záverom o nekontaktnosti, resp. nespolutpráci subdodávateľov. Dodal, 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 správca dane vyvođených z označených dôkazov, atď.

III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

19. Žalovaný (ďalej len „sťažovateľ“) podal proti napadnutému rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť, v ktorej žiadal zrušiť tento rozsudok z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) a vec vrátiť správne mu súdu na ďalšie konanie.

20. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že podľa dokladov, ktoré správcovi dane predložila dodávateľská spoločnosť IVAS mali byť v rokoch 2015, 2016 a 2017 jeho subdodávateľmi spoločnosti NLT spol. s r. o. (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), Carera s. r. o. (obdobie október 2017). Z podaných kontrolných výkazov žalovaný zároveň zistil existenciu ďalších možných subdodávateľov. Správca dane za účelom posúdenia vzťahov na nižšom stupni obchodu (úroveň možných subdodávateľov a ich subdodávateľov) 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. Žalovaný 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.

21. 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 2016 sa jednalo o subdodávateľa BETAMAK 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 ostatných subdodávateľov označených v bode 20 tohto rozsudku, správca dane predložil v príslušných jednotlivých administratívnych spisoch doklady, ktoré mali zase vzťah k týmto subdodávateľom. Uvedená skutočnosť mala byť správne mu 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 má žalovaný zato, že v predloženom administratívnom spise sa teda nachádzali všetky dôkazy, ktoré sa vzťahovali k uvedenému zdaňovaciemu obdobiu (október 2016).

22. 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 nespolutpracovali, 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.

23. Sťažovateľ na záver podotkol, že 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 prípadne ďalšie konanie naznačené správnym súdom by neprivedilo výhodnejšiu pozíciu pre žalobcu. V prípade, ak správny súd mal pochybnosti mohol sťažovateľa vyzvať na ich odstránenie v rámci prebiehajúceho súdneho konania, a to aj s prihliadnutím na zásadu hospodárnosti konania.

24. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol kasačnú sťažnosť v zmysle § 459 písm. e) SSP ako celok odmietnuť, eventuálne v celom rozsahu ako nedôvodnú zamietnuť, pretože sa stotožnil s rozsudkom správneho súdu.

25. Podľa žalobcu kasačná sťažnosť nemá náležitosti ustanovené Správnym súdnym poriadkom a rovnako tak absentujú 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.

26. Žalobcovi nie je zrejmé, ako môže byť absencia neúplného administratívneho spisu ospravedliteľná, tak ako sa to snaží navodiť sťažovateľ. Uvedené nemôže ospravedlniť ani tvrdenie, 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. 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 správcu dane, príp. nahliadať do spisov správcu dane. Zároveň poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 4 Sžf 30/2014 zo 17. februára 2015 ohľadne aplikácie zásady voľného hodnotenia dôkazov, ako aj rozsudky sp. zn. 7 Sžo 77/2016 z 28. júna 2018, sp. zn. 1 Sžfk 12/2016 z 20. februára 2018, sp. zn. 5 Sžfk 52/2017 zo 4. decembra 2018 a sp. zn. 5 Sžfk 46/2016 z 13. decembra 2017.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

27. Vec bola predložená Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) 18. novembra 2022. Vec bola náhodným spôsobom pridelená piatemu senátu Najvyššieho správneho súdu a v tomto senáte bola pridelená sudkyňi spravodajkyňi JUDr. Anite Filovej. Na základe § 27a ods. A rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu na rok 2023 v znení jeho opatrenia č. 5 bola vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

28. Najvyšší správny súd, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP v znení účinnom do 30. júna 2023), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

29. Kasačný súd zistil, že predmetom jeho právneho posúdenia už boli skutkovo a právne obdobné veci žalobcu vedené pod sp. zn. 4 Sfk 100/2022 (zdaňovacie obdobie máj 2016), sp. zn. 4 Sfk 101/2022 (zdaňovacie obdobie január 2017) obe z 20. júna 2024 a sp. zn. 2 Sfk 84/2022 (zdaňovacie obdobie august 2016), sp. zn. 5 Sfk 84/2022 (zdaňovacie obdobie november 2016) obe z 27. júna 2024, pričom rozdielnosť s prejednávanou vecou spočíva len v tom, že sa jedná o iné zdaňovacie obdobia, avšak predmetné veci sa týkali rovnakej subdodávateľskej spoločnosti BETAMAK s. r. o. s obdobne odôvodnenými rozhodnutiami finančných orgánov, ktoré žalobca napádal do značnej miery totožnými žalobami s rovnakými žalobnými bodmi a sťažovateľ v kasačných sťažnostiach uplatnil rovnakú argumentáciu ako v tu prejednávanej veci. V uvedených veciach kasačný súd kasačným sťažnostiam sťažovateľa vyhovel.

30. Kasačný súd preto v súlade s postupom v zmysle § 464 ods. 1 SSP v ďalšom poukazuje na odôvodnenie rozsudku sp. zn. 4 Sfk 100/2022 z 20. júna 2024 (zdaňovacie obdobie máj 2016), s ktorým sa v celom rozsahu stotožnil a neidentifikoval žiadne dôvody, pre ktoré by sa mal od tejto argumentácie odchýliť preto uvádza vybrané časti:

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

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

39. V tejto súvislosti ani kasačný súd nespochybňuje, že ustanovenie § 191 ods. 1 písm. d) SSP upravuje ako dôvod zrušenia nepreskúmateľnosť založenú nedostatočným odôvodnením rozhodnutia. Túto vadu je nepochybne potrebné vnímať v kontexte s úpravou náležitostí odôvodnenia v osobitných predpisoch, v tomto prípade v § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Kasačný súd však na druhej strane zdôrazňuje, že správna žaloba ako aj kasačná sťažnosť majú povahu mimoriadnych opravných prostriedkov. Preto je aj jednotlivé dôvody zrušenia príslušných rozhodnutí potrebné vnímať v kontexte mimoriadnosti, resp. výnimočnosti. Právo na odôvodnenie rozhodnutia správneho orgánu je právom procesným, čo je potrebné vnímať aj pri vyvodzovaní dôsledkov z jeho narušenia. Prihliadajúc na zmysel a význam procesných pravidiel, procesné nedostatky v postupoch správneho orgánu môžu byť dôvodom na zrušenie rozhodnutia len v prípade, ak mohli mať vplyv na jeho správnosť a zákonnosť. Rozhodnutie nemožno zrušiť len preto, aby sa zopakoval proces v záujme odstránenia jeho formálnych nedostatkov, pokiaľ by takýto postup nemohol 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 žiadal. 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 zrejme, o akú súčinnosť správca dane uvedené subjekty žiadal a rovnako je z administratívneho spisu zrejme, že žiadna z uvedených spoločností nepotvrdila obchodný vzťah so spoločnosťou BETAMAK s.r.o. alebo priamo s dodávateľom žalobcu, ktorý by bol rozhodný pre prejednávajúcu vec. Na základe uvedeného, kasačný súd považuje za dostatočné, pokiaľ uvedené závery sťažovateľ vo svojom rozhodnutí jednoznačne prezentoval, a to bez potreby konkrétneho opisu jednotlivých odpovedí. Navyše, ako už bolo uvedené, rozhodnutie nemožno zrušiť len preto, aby sa zopakoval proces v záujme odstránenia jeho formálnych nedostatkov, pokiaľ by takýto postup nemohol privodiť vecne iné či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka konania. V tomto prípade by tak požiadavka vymenovania spoločností, ktoré neodpovedali na výzvu správcu dane a vymenovanie spoločností, ktoré na výzvu správcu dane odpovedali (s odpoveďou, že s dodávateľom žalobcu ako ani so samotným žalobcom neobchodovali) bolo len formálnym zopakovaním tvrdení už prezentovaných správcou dane a sťažovateľom v ich rozhodnutiach, obzvlášť keď všetky relevantné výzvy sú obsahom predloženého administratívneho spisu, s ktorým sa žalobca mal možnosť oboznámiť. Uvedené platí aj k tvrdeniu správneho súdu ohľadne nekontaktnosti potencionálnych subdodávateľov žalobcu. Kasačnému súdu je totiž z napadnutého rozhodnutia sťažovateľa zrejme, 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 skutočnosť rozhodujúcu 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 otázky 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.“

31. Len pre úplnosť sa kasačnému súdu žiada doplniť, že SSP na rozdiel od zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (§ 250j ods. 3), už nepozná ako dôvod zrušenia rozhodnutia orgánu verejnej správy neúplnosť administratívneho spisu. Pokiaľ správny súd považuje administratívny spis za neúplný, má priestor si chýbajúce podklady vyžiadať pod hrozbou sankcie v zmysle § 80 ods. 1 písm. a) a ods. 2 SSP (Baricová, J., Fečík, M., Števček, M. Filová, A. a kol.: Správny súdny poriadok. Komentár. Bratislava, C.H.Beck, 2018, s. 944). V tejto súvislosti kasačný súd odkazuje aj na svoje skoršie rozhodnutia sp zn. 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.

#### V. Záver

32. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná a napadnuté rozhodnutie správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Kasačný súd preto postupom podľa § 462 ods. 1 SSP rozhodnutie správneho súdu zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie Správny súd v Banskej Bystrici, na ktorý v zmysle § 3 ods. 1 a ods. 3 písm. a) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov prešiel od 1. júna 2023 výkon súdnictva z doterajšieho Krajského súdu v Žiline.

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

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

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

#### Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.