

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sfk/28/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200218
Dátum vydania rozhodnutia: 05. 06. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Michal Dzurdzík
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:5022200218.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Evy Vékonyovej, v právnej veci žalobcu: Naše Farmy, a. s., so sídlom Dihé hony 4991, 058 01 Poprad, IČO: 36 787 302, právne zastúpeného: Krechňák & Associates, s. r. o., so sídlom Panenská 8, 811 03 Bratislava, IČO: 36 861 286, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100190988/2022, č. 100191321/2022, č. 100191484/2022, č. 100191699/2022, č. 100191838/2022 a č. 100191978/2022, všetky zo dňa 28. januára 2022, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. ZA-31S/71/2022 - 183 zo dňa 18.01.2024, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Žalovanému sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom č. k. ZA-31S/71/2022 - 183 zo dňa 18.01.2024 Správny súd v Banskej Bystrici postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100190988/2022 to dňa 28. januára 2022, č. 100191321/2022 zo dňa 28. januára, č. 100191484/2022 zo dňa 28. januára 2022, č. 100191699/2022 zo dňa 28. januára 2022, č. 100191838/2022 zo dňa 28. januára 2022 a č. 100191978/2022 zo dňa 28. januára 2022, č. 101816201/2021 zo dňa 28. septembra 2021, ktorými podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutia správcu dane.

2. Správca dane rozhodnutím č. 101284465/2021 zo dňa 20.07.2021 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2 060,- eur na DPH za zdaňovacie obdobie január 2018. Daň vyrubená podaným daňovým priznaním doručeným dňa 26.02.2018 29 422,92 eur, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 31 482,92 eur, rozdiel dane v sume 2 060,- eur. Správca dane rozhodnutím č. 101284505/2021 zo dňa 20.07.2021 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2 060,- eur na DPH za zdaňovacie obdobie február 2018. Daň vyrubená podaným daňovým priznaním doručeným dňa 26.03.2018 49 413,28 eur, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 51 473,28 eur, rozdiel dane v sume 2 060,- eur. Správca dane rozhodnutím č. 101284549/2021 zo dňa 20.07.2021 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2 060,- eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2018. Daň vyrubená podaným daňovým priznaním doručeným dňa 25.04.2018 39 847,94 eur, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 41 907,94 eur, rozdiel dane v sume 2 060,- eur. Správca dane rozhodnutím č. 101284594/2021 zo dňa 20.07.2021 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2 060,- eur na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2018. Daň vyrubená podaným daňovým priznaním doručeným dňa 25.05.2018 22 235,18 eur, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 24 295,18 eur, rozdiel dane v sume 2 060,- eur. Správca dane

rozhodnutím č. 101284634/2021 zo dňa 20.07.2021 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2 060,- eur na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2018. Daň vyrubená podaným daňovým priznaním doručeným dňa 25.06.2018 57 338,97 eur, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 59 398,97 eur, rozdiel dane v sume 2 060,- eur. Správca dane rozhodnutím č. 101284666/2021 zo dňa 20.07.2021 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2 060,- eur na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2018. Daň vyrubená podaným daňovým priznaním doručeným dňa 25.07.2018 23 696,88 eur, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 25 756,88 eur, rozdiel dane v sume 2 060,- eur.

3. Správny súd v rozsudku konštatoval, že predmetom súdneho prieskumu boli rozhodnutia žalovaného, ktorými boli potvrdené rozhodnutia správcu dane, ktorými bol žalobcovi ako platiteľovi DPH vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za jednotlivé zdaňovacie obdobia január, február, marec, apríl, máj a jún 2018. Žalobcovi nebolo uznané odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa ASTOM-4PS s.r.o. a DOUVE-AGRO s.r.o. z dôvodu, že nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Správca dane i žalovaný v odôvodnení preskúmaných rozhodnutí konštatovali, že dokazovaním vykonaným počas daňovej kontroly i vyrubovacieho konania bolo spochybnené dodanie deklarovaných služieb deklarovanými dodávateľmi uvedenými na faktúrach (ASTOM-4PS a DOUVE-AGRO), pričom žalobca nepredložil dôkazy, že prijal deklarované zdaniteľné plnenia od spoločnosti ASTOM-4PS a DOUVE-AGRO a tiež nepreukázal, že deklarované služby využíval pre vlastnú ekonomickú činnosť a v priamej súvislosti pre jednotlivé dcérske spoločnosti v oblasti energetiky a poľnohospodárstva. Z uvedeného vyplýva, že správca dane i žalovaný založili svoje rozhodnutia na tom, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky stanovené pre vznik práva na odpočet DPH.

4. Podľa správneho súdu žalobcom formulované body (v časti dôkazy o skutočnom dodaní služieb) mali len charakter vyslovenia nesúhlasu s hodnotením dôkazov vykonaným správcom dane i žalovaným a neumožňujú vyvodit' záver o nezákonnosti preskúmaných rozhodnutí. Obdobne vo vzťahu k vykonaným výsluchom svedkov žalobca uviedol len svoje vlastné hodnotenie týchto dôkazov a konštatoval, že nebol vykonaný dôkaz opaku. Takáto formulácia žalobných bodov však tiež predstavuje len vyjadrenie nesúhlasu s hodnotením výpovedí svedkov správcom dane i žalovaným. Nesúhlas žalobcu s vyhodnotením jednotlivých dôkazov orgánmi verejnej správy sám o sebe nemá za následok nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí. Pokiaľ žalobca poukázal na jednotlivé činnosti a dôkazy, ktorými podľa neho bolo preukázané ich dodanie žalobcom pre dcérske spoločnosti prostredníctvom subdodávateľa (ASTOM-4PS a DOUVE-AGRO) a tvrdil, že tieto činnosti nespádajú pod predmet Servisných zmlúv, uvedený poukaz je opäť len prezentáciou vlastného hodnotenia dôkazov bez vplyvu na ne/zákonnosť preskúmaných rozhodnutí. Žalobca v správnych žalobách vyslovil nesúhlas so záverom vysloveným žalovaným, že „žalobca nepredložil dôkaz o tom, že odborné služby prijaté od ASTOM-4PS následne žalobca dodal dcérskym spoločnostiam“ a tvrdil, že dôkazy neboli vyhodnotené v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku, argumentujúc, že faktický stav si nevyžadoval na poskytnutie služieb dcérskym spoločnostiam žiadny faktický úkon. Následne prezentoval svoje hodnotenie splnenia/preukázania materiálnej stránky daňovej transakcie dôkazmi predloženými žalobcom, vyslovil nesúhlas s hodnotením vykonaným správcom dane i žalovaným, v čom žalobca videl porušenie § 3 ods. 6 Daňového poriadku, v dôsledku čoho podľa žalobcu došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o daňovom konaní.

5. Z obsahu administratívnych spisov správny súd zistil, že žalobca mal v príslušných kontrolovaných zdaňovacích obdobiach roka 2018 s deklarovanými dodávateľmi uzatvorené Zmluvy o poskytnutí služieb (ASTOM-4PS: Zmluva zo dňa 01.04.2017, DOUVE-AGRO: Zmluva zo dňa 02.10.2017), pričom tvrdil, že tieto zmluvy mal uzatvorené za tým účelom, aby mohol prostredníctvom služieb obstaraných od deklarovaných dodávateľov ASTOM-4PS a DOUVE-AGRO plniť svoje záväzky zo zmlúv, ktoré mal uzatvorené so svojimi dcérskymi spoločnosťami. Správca dane preto dôvodne preveroval realitu poskytnutia deklarovaných služieb žalobcovi zo strany deklarovaných dodávateľov ASTOM-4PS a DOUVE-AGRO, ako aj potrebu obstarat' si uvedené služby od uvedených dodávateľov a následne aj to, či tieto deklarované služby žalobca použil na plnenie svojich záväzkov voči svojim dcérskym energo a agro spoločnostiam.

6. Správny súd ďalej zistil, že žalobca si v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach január, február, marec, apríl, máj a jún 2018 uplatnil odpočítanie dane na základe faktúr vystavených deklarovaným dodávateľom ASTOM-4PS s.r.o., pričom vo faktúrach bol len všeobecne vymedzený predmet plnenia

tak, že ide o fakturáciu v zmysle príslušnej Zmluvy o spolupráci za príslušný kalendárny mesiac (január, február, marec, apríl, máj a jún) roka 2018. Formálnou podmienkou pre uplatnenie nároku na odpočet DPH je predloženie faktúry vystavenej dodávateľom, pričom v zmysle § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH si platiteľ môže uplatniť právo na odpočítanie dane podľa § 49, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71. Jednou z náležitostí faktúry v zmysle § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH je údaj o množstve a druhu dodaného tovaru alebo rozsahu a druhu dodávanej služby. Fakturovaná služba je v jednotlivých kontrolovaných faktúrach vymedzená všeobecne a nekonkrétne, iba s odkazom na zmluvy, ktoré sú v časti predmet zmluvy tiež nekonkrétne a všeobecne formulované, pričom žalobca nepredložil žiadne objednávky, ani doklady o dodaní služieb, v ktorých by bol bližšie vymedzený predmet dodania v jednotlivých mesiacoch roka 2018, napriek tomu, že samotné zmluvy odkazujú na potrebu konkretizácie plnenia medzi zmluvnými stranami. Z predmetných zmlúv zároveň nevyplýva, že by predmetom dodania mali byť služby, ktoré budú realizované v mene, v prospech alebo pre dcérske spoločnosti žalobcu. Argumentácia žalobcu, v ktorej poukazoval na to, že takéto vymedzenie predmetu fakturácie je v obchodnej praxi bežné, (najmä v prípade plnení, pri ktorých je dohodnutá paušálna odmena), nie je spôsobilá ovplyvniť závery správcu dane i žalovaného vyplývajúce z vyhodnotenia obsahu predmetných faktúr.

7. Z ust. § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH vyplýva požiadavka na uvedenie rozsahu a druhu poskytovanej služby vo faktúre, pričom je v dispozícii účastníkov zmluvného vzťahu, akým spôsobom vymedzia vo faktúre predmet fakturácie. V prípade, že je predmet fakturácie vymedzený všeobecne a nekonkrétne a súčasne všeobecne a nekonkrétne sú vymedzené služby aj v zmluvách, na ktoré predmetné faktúry odkazujú, je opodstatnené prijatie záveru o tom, že aj tieto skutočnosti spochybňujú realitu samotného plnenia (dodania deklarovanej služby), pretože nie je zrejmé, čo bolo predmetom plnenia, t. j. aké konkrétne služby mali byť dodané. Správca dane i žalovaný predmetné faktúry (i zmluvy) hodnotili jednotlivo, ale aj v súvislosti s inými dôkazmi predloženými žalobcom v priebehu daňovej kontroly a daňového konania, ako aj s dôkazmi zabezpečenými a vykonanými správcom dane, pričom správny súd sa stotožňuje so záverom prijatým daňovými orgánmi, že žalobcom predložené faktúry neobsahujú konkrétne a podrobne vymedzený predmet fakturácie.

8. Faktúry vystavené v zdaňovacích obdobiach január, február, marec, apríl, máj a jún 2018 v predmete fakturácie odkazujú na Zmluvu o poskytovaní služieb uzatvorenú medzi dodávateľom ASTOM-4PS a objednávateľom ESIN group a.s. (žalobca) uzatvorenú dňa 01.04.2017, pričom z obsahu textu predmetnej zmluvy vyplýva, že jej predmet bol dohodnutý veľmi široko. Podľa čl. II. zmluvy sa poskytovateľ zaviazal k výkonu služieb počas doby trvania zmluvy na miestach určených objednávateľom v rámci Slovenskej republiky s tým, že sa zaviazal služby vykonávať v čase a v termínoch podľa pokynov objednávateľa. Z obsahu predmetnej zmluvy vyplýva, že poskytovateľ (dodávateľ) mal žalobcovi služby poskytovať na základe pokynov objednávateľa (žalobcu) v čase, v termínoch a na miestach určených podľa pokynov žalobcu. Žalobca na preukázanie dodania služieb predložil faktúry so všeobecne a nekonkrétne vymedzeným predmetom plnenia, ako aj predmetnú zmluvu, z ktorej obsahu nevyplýva, že by mal dodávateľ poskytnúť žalobcovi výlučne odborné služby z oblasti energetiky, keďže v predmete zmluvy sa nachádza aj popis služieb z oblasti poľnohospodárstva.

9. Žalobca nepredložil žiaden dôkaz preukazujúci realnosť dodania služieb, nepredložil dôkaz o tom, že ako objednávateľ si u poskytovateľa (v súlade so zmluvne dohodnutými podmienkami) objednal konkrétne špecifikované služby, s určením času a termínu plnenia, resp. určením miesta, na ktorom sa mali objednané služby realizovať. Nie je preto zrejmé, na základe čoho dodávateľ mohol vedieť, kde, komu, kedy a aké konkrétne služby má poskytnúť. Zo zmluvy uzavretej s dodávateľom ASTOM-4PS taktiež nie je vôbec zrejmé, že predmetné služby sa majú realizovať u dcérskych spoločností žalobcu. Pokiaľ teda daňové orgány vyhodnotili, že faktúry i zmluvy majú všeobecne vymedzené plnenie a za podstatnú pre posúdenie splnenia podmienok odpočtu DPH považovali skutočnosť, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy o objednaní a špecifikácii (predmetu, času, termínov, miesta) dodania služieb, ani dôkazy o reálnom dodaní predmetných služieb a aj na základe týchto skutkových zistení vyvedených z vykonaného dokazovania relevantne spochybnili realitu plnenia, takéto závery vyplývajú z vykonaného dokazovania a odôvodňujú záver správcu dane (i žalovaného) o neunesení dôkazného bremena na preukázanie skutočností osvedčujúcich splnenie zákonom stanovených podmienok na odpočet DPH žalobcom. Pokiaľ zo samotných zmlúv vyplýva, že predmetné služby mali byť vykonané podľa pokynov objednávateľa, pričom jednotlivé činnosti boli vymedzené všeobecne (bez konkretizácie), nepredloženie relevantných dôkazov o dodaní konkrétne špecifikovaných služieb má za následok

neunesenie dôkazného bremena zo strany žalobcu, najmä za situácie, ak samotný žalobca tvrdil, že dodávateľ ASTOM-4PS mu poskytoval výlučne odborné služby z oblasti energetiky, avšak zmluva v rámci vymedzenia predmetu obsahuje aj služby týkajúce sa oblasti poľnohospodárstva.

10. Z jednotlivých Zmlúv o poskytnutí odborných služieb, ktoré mal žalobca uzatvorené s dcérskymi spoločnosťami vyplýva, že predmetom dodania malo byť poskytnutie komplexných služieb podnikateľského a ekonomického poradenstva, ako aj podnikateľskej administratívy a sprístupnenie komplexnej podnikateľskej infraštruktúry. Z uvedených zmlúv nevyplýva, že by mal žalobca svojim dcérskym spoločnostiam poskytovať niektoré služby prostredníctvom iného subjektu (spoločnosti ASTOM-4PS). Z obsahu predmetných zmlúv vyplýva, že miestom plnenia mali byť najmä prevádzkové priestory žalobcu v Považskej Bystrici (na adrese Centrum 2304, resp. Námestie A. Hlinku 36/9), ak z konkrétnych okolností nevyplývalo iné miesto dodania služby. Žalobca tvrdil, že služby dodané od deklarovaného dodávateľa ASTOM-4PS použil v rámci dodania služieb dcérskym spoločnostiam, čím plnil svoje záväzky voči nim vyplývajúcim z uzavretých zmlúv. Žalobca však ani o zmluvných vzťahoch týkajúcich sa žalobcu a jeho dcérskych spoločností nepredložil také dôkazy, ktoré by z dôvodu žalobcom tvrdenej „previazanosti“ služieb (dohodnutých v zmluve uzavretej medzi žalobcom a dodávateľom ASTOM-4PS a v zmluvách uzavretých medzi žalobcom a dcérskymi spoločnosťami) preukazovali realitu dodania služieb od deklarovaného dodávateľa ASTOM-4PS. Aj zo zmlúv uzavretých medzi žalobcom a jeho dcérskymi spoločnosťami vyplýva požiadavka na predloženie písomnej alebo ústnej požiadavky o rozsahu požadovaných služieb, ako aj na konkretizáciu miesta plnenia. Žalobca nepredložil žiadne dôkazy osvedčujúce miesto plnenia, pričom niektoré zo služieb, ktoré mali byť podľa jeho tvrdenia dodané, sa mali týkať priamo fotovoltaických elektrární, nie je však zrejmé, na akých konkrétnych miestach mali byť predmetné služby dodané, resp. ktorých dcérskych spoločností sa týkali.

11. Z uvedeného dôvodu je možné konštatovať, že dôkazy týkajúce sa zmluvných vzťahov medzi žalobcom a jeho dcérskymi spoločnosťami neodstránili pochybnosti o reálnom dodaní služieb od spoločnosti deklarovaného dodávateľa ASTOM-4PS pre žalobcu, a preto závery daňových orgánov nie je možné takýmito dôkazmi spochybniť. Žalobca ako dôkaz o zrealizovaní deklarovaného plnenia (služieb) predložil aj zápisnice z koordináčnych porád, ktoré daňové orgány vyhodnotili ako všeobecné, nekonkrétne a neosvedčujúce tvrdenia žalobcu o dodaní predmetných služieb. Z obsahu predmetných zápisníc vyplýva, že koordináčnych porád sa mal zúčastniť zástupca za žalobcu a zástupca za deklarovaného dodávateľa ASTOM-4PS, pričom porady sa mali uskutočniť vo Veľkej Lomnici. V zápisniciach sú uvedené body programu jednotlivých porád, ktoré sa týkajú aj servisných a údržbárskych činností, o ktorých žalobca tvrdí, že ich spoločnosť ASTOM-4PS dodávala jeho dcérskym spoločnostiam priamo na základe samostatne uzatvorených Servisných zmlúv. Ďalej je v nich uvedený všeobecný harmonogram činností na určitý kalendárny mesiac, podľa ich textu mal byť schvaľovaný program výroby, mali byť formulované fakturácie doplatkov, malo byť predložené vyhodnotenie výsledkov za určitý mesiac a pod., opäť však ide len o všeobecné formulácie, z ktorých nie je zrejmé, konkrétne kto, kedy a ako mal poskytovať a aké konkrétne služby. Z predmetných zápisníc z koordináčnych porád nevyplýva ani, kde (na ktorých miestach) konkrétne mali byť jednotlivé konkrétne činnosti realizované, zápisnice neobsahujú žiadne prílohy, z ktorých by konkrétne údaje bolo možné zistiť a verifikovať tak tvrdenia žalobcu.

12. Z predložených Servisných zmlúv uzavretých medzi spoločnosťou ASTOM-4PS a dcérskymi spoločnosťami vyplýva, že medzi zmluvnými stranami boli dojednané napr. uvedené služby: príprava podkladov pre Colný úrad, výkon funkcie odborného garanta, vykonávanie technickej kontroly, akákoľvek požadovaná administratíva, odpočty elektromerov, vykonávanie odborných prehliadok a skúšok, monitoring prevádzky FVE, poradenstvo pri základných podnikateľských činnostiach a vedenie účtovníctva, zabezpečenie podkladov a pravidelnej komunikácie s ÚRSO a VSE - Distribúcia ohľadom výnosov a potvrdení a zmlúv (nie všetky zmluvy majú všetky uvedené činnosti v predmete zmluvy). Po porovnaní predmetu zmlúv - vymedzenie činností v zmluvách uzatvorených medzi žalobcom a spoločnosťou ASTOM-4PS a vymedzenie činností v Servisných zmluvách možno konštatovať, že niektoré činnosti sa prekrývajú. Pokiaľ teda (po porovnaní obsahu uvedených zmlúv) daňové orgány dospeli k záveru, že spoločnosť ASTOM-4PS dodávala služby priamo dcérskym spoločnostiam, uvedený záver má oporu vo vykonanom dokazovaní. Obdobné činnosti v zmluvách uzavretých so spoločnosťou ASTOM-4PS a žalobcom a v Servisných zmluvách uzavretých dcérskymi spoločnosťami priamo so spoločnosťou ASTOM-4PS odôvodňujú pochybnosti o tom, že služby od spoločnosti ASTOM-4PS boli reálne žalobcovi dodané. Poukaz daňových orgánov na dlhodobú spoluprácu dcérskych spoločností

so spoločnosťou ASTOM-4PS, ktorá nebola osvedčená, nie je spôsobilý prívodiť záver o nezákonnosti preskúmaných rozhodnutí.

13. Ďalej správny súd z administratívnych spisov zistil, že žalobca si v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach január, február, marec, apríl, máj a jún 2018 uplatnil odpočítanie dane na základe faktúr vystavených deklarovateľom DOUVE-AGRO, pričom vo faktúrach bol len všeobecne vymedzený predmet plnenia tak, že ide o fakturáciu v zmysle príslušnej Zmluvy o poskytovaní služieb za príslušný kalendárny mesiac (január, február, marec, apríl, máj a jún) roka 2018. Správny súd pritom zhodne poukázal na argumentáciu uvedenú vo vzťahu k deklarovateľovi ASTOM-4PS s tým rozdielom, že predmetom dodania deklarovateľských služieb mali byť služby vyfakturované faktúrami, ktoré v predmete fakturácie odkazujú na Zmluvu o poskytovaní služieb uzatvorenú medzi dodávateľom DOUVE-AGRO a objednávateľom ESIN group s.r.o. (žalobca) dňa 02.10.2017, pričom z textu predmetnej zmluvy vyplýva, že jej predmet bol tiež dohodnutý veľmi široko (dodávateľ sa zaviazal poskytovať objednávateľovi rôzne činnosti z oblasti poľnohospodárstva a energetiky, viď špecifikácia uvedená v bode 7 tohto rozsudku). Podľa čl. III. 2 zmluvy dodávateľ mal najneskôr do 31.12. príslušného kalendárneho roka oznámiť objednávateľovi predpokladaný rozsah služieb na nasledovný kalendárny rok, pričom podľa čl. III. 5 zmluvy bol dodávateľ po výkone služieb povinný poskytnúť objednávateľovi výkaz činností, v ktorom mal byť uvedený skutočný rozsah služieb.

14. Žalobca tvrdil, že na základe predmetnej zmluvy mu mali byť dodané odborné služby v oblasti poľnohospodárstva, ktoré následne použil na plnenie svojich záväzkov vyplývajúcich zo zmlúv uzavretých s dcérskymi spoločnosťami a na preukázanie dodania služieb predložil faktúry so všeobecne a nekonkrétne vymedzeným predmetom plnenia, ako aj predmetnú zmluvu, z ktorej obsahu nevyplýva, že by mal dodávateľ žalobcovi poskytnúť výlučne odborné služby v oblasti poľnohospodárstva, keďže v predmete tejto zmluvy sa nachádza aj popis služieb z oblasti energetiky. Žalobca nepredložil žiaden dôkaz preukazujúci reálnosť dodania služieb, nepredložil dôkaz o tom, že ako objednávateľ si u poskytovateľa objednal konkrétne špecifikované služby, ani žiadne dôkazy o tom, že prijal zdaniteľné plnenia (služby v oblasti poľnohospodárstva) od deklarovateľského dodávateľa DOUVE-AGRO tak, ako to vyplýva z jednotlivých, vyššie uvedených článkov zmluvy. Zo zmluvy uzavretej so spoločnosťou DOUVE-AGRO tiež nie je vôbec zrejmé, že predmetné služby sa majú realizovať pre/v prospech dcérskych spoločností žalobcu.

15. Pokiaľ teda daňové orgány vyhodnotili, že faktúry i zmluva majú len všeobecne vymedzené plnenie a za podstatnú pre posúdenie splnenia podmienok odpočtu DPH považovali skutočnosť, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy o špecifikácii dodania služieb, ani o ich rozsahu, ani o reálnom dodaní predmetných služieb, (napr. výkazy o skutočnom rozsahu dodaných služieb v zmysle zmluvy), aj na základe týchto skutočností vyplývajúcich z vykonaného dokazovania relevantne spochybnili realitu plnenia, takéto závery vyplývajú z vykonaných dôkazov a odôvodňujú záver správcu dane i žalovaného o nezvládnutí dôkazného bremena žalobcom, a to aj s prihliadnutím na tvrdenie samotného žalobcu, že dodávateľ DOUVE-AGRO mu poskytoval výlučne služby týkajúce sa poľnohospodárstva, hoci zmluva v rámci vymedzenia predmetu obsahuje aj služby v oblasti energetiky. Žalobca nepredložil ani žiadne dôkazy, z ktorých by bolo zrejmé, akým spôsobom svojmu deklarovateľovi konkretizoval svoje požiadavky, na základe, ktorých by tento vedel, pre ktorú konkrétnu dcérsku agro spoločnosť, kde, aké služby a v akom rozsahu má realizovať.

16. Rovnako tomu bolo aj pri odberateľských faktúrach vystavených žalobcom pre dcérske agro spoločnosti, v prípade ktorých tiež nebolo preukázané, čo bolo predmetom dodania, keď na faktúrach je uvedený len text „fakturujeme vám v zmysle Zmluvy o spolupráci mesačnú odmenu“. Z jednotlivých Zmlúv o spolupráci, ktoré mal žalobca uzatvorené s dcérskymi agro spoločnosťami vyplýva, že predmetom dodania malo byť realizovanie služieb spočívajúcich v poskytovaní poradenských služieb v súvislosti s internými firemnými procesmi a finančným riadením objednávateľa (tej-ktorej dcérskej agro spoločnosti). Žalobca vo svojich vyjadreniach tvrdil, že služby komplexne zahŕňajú strategické riadenie a plánovanie objednávateľa, konzultácie pri zmene organizačnej štruktúry objednávateľa, nastavenie kompetenčnej matice v štruktúre objednávateľa, obeh interných dokumentov, finančné plánovanie objednávateľa, právna podpora a pod. V predmete zmluvy uzatvorenej medzi deklarovateľom žalobcu DOUVE-AGRO a žalobcom boli pritom dohodnuté iné služby (z oblasti energetiky a poľnohospodárstva), než boli dohodnuté v zmluvách uzatvorených medzi žalobcom a jeho dcérskymi agro spoločnosťami. Žalobca nepredložil ani žiadne súpisy dodaných služieb alebo iné listinné

dôkazy preukazujúce následné dodanie služieb fakturovaných spoločnosťou DOUVE-AGRO žalobcovi, nepreukázal, aké konkrétne služby s podrobným rozpisom dodal dcérskym agro spoločnostiam na základe uzatvorených zmlúv, a teda nepreukázal ani bezprostrednú súvislosť medzi preverovaným plnením na vstupe a zdaniteľnými plneniami na výstupe.

17. Skutkový stav bol orgánmi verejnej správy zistený v súlade s listinami nachádzajúcimi sa v administratívnych spisoch, pričom námietku žalobcu o rozpore skutkového stavu s obsahom administratívneho spisu posúdil súd ako všeobecnú a nekonkrétnu, a teda neumožňujúcu vyvodiť záver o nezákonnosti preskúmaných rozhodnutí. Správca dane i žalovaný podľa názoru správneho súdu vyhodnotili všetky dôkazy v súlade s ich obsahom a zistený skutkový stav vychádza zo zistení vyplývajúcich z vykonaných dôkazov nachádzajúcich sa v administratívnych spisoch. Obdobne k všeobecnej a nekonkrétnej námietke žalobcu, že správca dane i žalovaný svojvoľne a účelovo hodnotili dôkazy správny súd uvádza, že takto uplatnená žalobná námietka neumožňuje vykonať súdny prieskum rozhodnutí bez toho, aby žalobca konkretizoval ktoré konkrétne dôkazy, z akého dôvodu, resp. v čom boli správcom dane účelovo vyhodnotené, resp. či boli vyhodnotené v rozpore so zákonom alebo v rozpore s ich obsahom alebo v rozpore so zásadami logického uvažovania. Pokiaľ žalobca v správnych žalobách odkazoval na judikatúru bez toho, aby ozrejmil, že v preskúmanej veci je skutkový alebo právny stav obdobný alebo rovnaký, resp. dopad na preskúmaný prípad, správny súd k takémuto odkazu nemôže prihliadnúť. Rovnako ako všeobecné správny súd vyhodnotil tvrdenia žalobcu, že dokazovanie bolo neobjektívne, že nebol zohľadnený účel inštitútu DPH, judikatúry Súdneho dvora EÚ a NS SR.

18. V prípade ak nebolo zo strany žalobcu preukázané dodanie deklarovaných služieb deklarovanými dodávateľmi ASTOM-4PS a DOUVE-AGRO žalobcovi, t. j. vznik daňovej povinnosti, je bez ďalšieho významu skúmať a poukazovať na to, že deklarované plnenie bolo použité na podnikateľskú činnosť žalobcu (na dodanie týchto služieb jeho dcérskym spoločnostiam, resp. v ich prospech). Žalobca v daňovom konaní nepreukázal a ani z dokladov predložených žalobcom nevyplývalo, aké služby a v akom rozsahu mali žalobcovi dodať deklarovaní dodávateľia ASTOM-4PS a DOUVE-AGRO, žalobca nepreukázal svoje tvrdenia o dodaní deklarovaných služieb deklarovanými dodávateľmi ASTOM-4PS a DOUVE-AGRO žalobcovi, ani to, že sporné služby následne dodal dcérskym spoločnostiam, a teda neuniesol dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH, preto správca dane správne vyhodnotil predložené dôkazy so záverom o nesplnení podmienok pre odpočet DPH podľa § 49 ods. 1 § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Pre úplnosť správny súd uvádza, že žalobca má povinnosť preukázať splnenie podmienok pre odpočet DPH počas daňovej kontroly a v daňovom konaní, nepostačuje, ak preukazuje alebo vysvetľuje relevantné skutočnosti až v správnych žalobách. Žalobca v správnych žalobách polemizuje so záverom správcu dane (i žalovaného), že formulácia predmetu fakturácie na faktúrach bola všeobecná, že neboli predložené písomné požiadavky dcérskych spoločností, ani súpis dodaných služieb, avšak na základe takejto polemiky bez ďalšieho nie je možné vyvodiť záver o nezákonnosti preskúmaných rozhodnutí.

19. Preskúmané rozhodnutia správcu dane ani žalovaného takými vadami netrpia. Rozhodnutia správcu dane i rozhodnutia žalovaného obsahujú podstatné námietky žalobcu a aj to, ako sa s nimi správca dane, resp. žalovaný vysporiadali. Z odôvodnenia preskúmaných rozhodnutí vyplýva, ktoré skutočnosti boli podkladom na rozhodnutie a žalovaný dostatočne jasne a zrozumiteľne uviedol úvahy, ktorými vykonané dôkazy vyhodnotil a na základe ktorých dospel k záveru, že neboli splnené podmienky pre odpočet DPH v zmysle zákona o DPH. Preskúmané rozhodnutia tak zodpovedajú kritériám, ktoré sa vyžadujú v rámci zásadnej požiadavky na spravodlivé súdne konanie, poskytujúce dostatočnú mieru ochrany práv jeho účastníkov, vrátane práva na primerané odôvodnenie rozhodnutia, teda zrozumiteľnosť rozhodnutia a dostatok ním vyjadrených dôvodov podporujúcich výrok. Žalobca v správnych žalobách v rámci uplatnenej námietky nepreskúmateľnosti rozhodnutí uvádzal svoje vyjadrenia, resp. stanoviská k argumentácii žalovaného uvedené v odôvodnení napadnutých rozhodnutí, svoj nesúhlas s vyhodnotením dôkazov s následnou prezentáciou svojho vlastného hodnotenia vykonaných dôkazov, čo, ako už správny súd konštatoval aj v predchádzajúcich bodoch odôvodnenia tohto rozsudku, samé o sebe nepostačuje pre prijatie záveru o nezákonnosti napadnutých rozhodnutí v dôsledku nereskúmateľnosti.

II. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanovisko žalovaného
a) kasačná sťažnosť

20. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie, eventuálne aby zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie a nové rozhodnutie.

21. Sťažovateľ vo vzťahu k dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP sa odvolával na judikatúru a doktrinálny výklad, ktoré sa týkajú nepreskúmateľnosti rozhodnutia správneho súdu. Ďalej uviedol, že popri žalobách, ktoré boli zamietnuté napadnutým rozsudkom, podal ďalšie všeobecné správne žaloby proti iným súvisiacim rozhodnutiam žalovaného potvrdzujúcim rozhodnutia správcu dane, ktorými bol žalobcovi rovnako vyrubený rozdiel DPH v súvislosti s odpočítaním dane uplatneným žalobcom z prijatých faktúr od dodávateľa ASTOM-4PS. Žaloby sa týkali iných zdaňovacích období (2015 a 2016) Vo všetkých týchto konaniach konal aj rozhodol ešte Krajský súd v Žiline a vo všetkých týchto 22 konaniach vydal Krajský súd v Žiline rozsudky, ktorými napadnuté rozhodnutia žalovaného zrušil a veci mu vrátil na ďalšie konanie. Všetkých 22 zrušujúcich rozsudkov založil na rovnakých skutočnostiach a rovnakom odôvodnení. Dôvodmi, pre ktoré vo všetkých ostatných prípadoch došlo k zrušeniu rozhodnutí žalovaného, bolo aj odlišné posúdenie rozloženia dôkazného bremena medzi žalobcu (sťažovateľa) a správcu dane zo strany súdu, resp. spôsob uplatňovania vyhľadávacej zásady. Táto otázka bola relevantná aj v prejednávanej veci. Správny súd dospel v neskôr vydanom napadnutom rozsudku na základe obdobných skutkových okolností, právnej úpravy a argumentácie účastníkov konania k úplne odlišným a opačným záverom ako Krajský súd v Žiline v 22 právoplatných rozsudkoch. Napadnutým rozsudkom bol porušený princíp právnej istoty a predvídateľnosti rozhodnutí. Správny súd vyriešil tú istú otázku, ktorá už bola právoplatne vyriešená, podstatne odlišným spôsobom a bez toho, aby sa argumentačne vyrovnal so skoršími súdnymi rozhodnutiami Krajského súdu v Žiline. Podľa sťažovateľa došlo k diametrálne odlišnej rozhodovacej činnosti správneho súdu o tej istej právnej otázke za analogickej skutkovej situácie, pričom ju nemožno objektívne a rozumne odôvodniť. Týmto postupom správny súd žalobcovi znemožnil, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces - a to v dôsledku porušenia princípu právnej istoty a predvídateľnosti rozhodnutí [§ 440 ods. 1 písm. f) SSP]

22. Dcérske spoločnosti na rozdiel od sťažovateľa disponovali a disponujú povolením na podnikanie v energetike a v poľnohospodárstve podľa osobitných predpisov. Preukazovali to aj verejne dostupné zápisy v obchodnom registri. Uvedené nebolo a nie je sporné a ani spochybnené správcou dane, žalovaným či správnym súdom. Sťažovateľ správcovi dane predložil také dôkazy, ktoré preukazujú dodanie služieb spĺňajúcich najmenej jednu z podmienok uvedených v odrážkach vyššie - teda dodanie služieb dodávateľom ASTOM-4PS a DOUVE-AGRO, ktorých prijímateľmi museli byť v konečnom dôsledku dcérske spoločnosti, nie sťažovateľ. Súčasne však tieto služby boli dodané prostredníctvom zmluvných vzťahov dodávateľov s ním. Dôkazy a výpovede troch svedkov zhodne potvrdili, že dotknuté odborné služby boli poskytované prostredníctvom vzťahov so žalobcom, aj keď ich „konečnými príjemcami“ boli jeho dcérske spoločnosti. Okrem zmluvnej dokumentácie poukázal na vlastné podania o dôkazy v nich obsiahnuté (listy č. 3 až 15, 66 až 80, 102 až 114, 127 až 142, 157 až 169, 180 až 194, 203 až 215, 232 až 245, 262 až 274). Správny súd tiež vôbec nevysvetlil, ako by mohol byť „konečným“ prijímateľom služby vykonávania odpočtov elektromerov sťažovateľ a nie dcérske spoločnosti, keď sa táto služba týkala priamo elektromerov a prevádzok solárnych elektrární dcérske spoločnosti, nie sťažovateľa, keď bola realizovaná v mieste prevádzok solárnych elektrární dcérske spoločnosti, nie sťažovateľa, a keď údaje získané z odpočtu elektromerov následne slúžili na plnenie povinností a uplatňovanie práv dcérske spoločnosti (ako výrobcov a dodávateľov elektriny) vyplývajúcich z legislatívy v oblasti energetiky, nie sťažovateľa.

23. Čo sa týka vykonávanie kontroly a poradenstva a vypracovávanie podkladov k fakturácii doplatkov a krytia strát za vyrobenú elektrinu pre prevádzkovateľov regionálnych distribučných sústav (ASTOM-4PS), tak táto služba dodávateľa ASTOM-4PS bola nevyhnutne poskytovaná v prospech dcérske spoločnosti, pretože faktúry doplatkov a krytia strát za vyrobenú elektrinu z obnoviteľných zdrojov pre prevádzkovateľov regionálnych distribučných sústav sa vystavujú v mene výrobcov elektriny, teda dcérske spoločnosti, nie sťažovateľa. Poskytnutie tejto služby spadá aj formálne pod uzavreté zmluvy žalobcu - a to pod čl. I ods. 1 písm. i) a m) Zmlúv o poskytovaní odborných služieb a zároveň pod čl. I ods. 1 písm. e) Zmluvy o poskytovaní služieb ASTOM. Súčasne tieto preukázane vykonané činnosti nespádajú pod predmet Servisných zmlúv. Skutočné (materiálne) poskytnutie tejto služby preukázal

týmito dôkazmi - podaniami žalobcu a tvrdeniami v nich obsiahnutými -Vyjadrenie žalobcu z 20. 8. 2020 (čl. II.2) a Vyjadrenie žalobcu s predložením dôkazov z 10. 12. 2020. Ďalej listinnými dôkazmi - Skutočné dodanie služby preukazujú listy č. 3 až 15, 51, 63 až 64, 66 až 80, 102 až 114, 127 až 142, 157 až 169, 180 až 194, 203 až 215, 232 až 252, 262 až 274. Ide o e-mailové správy a ich prílohy, z ktorých sú zrejmé informačné a dodávateľské toky. Listinnými dôkazmi - Zápismi z koordinačných porád. Ide o e-mailové správy a ich prílohy, z ktorých sú zrejmé informačné a dodávateľské toky.

24. V prípade služby vypracovávanie daňových priznaní k spotrebnej dani z elektriny (ASTOM-4PS) sťažovateľ namietal, že táto služba dodávateľa ASTOM-4PS bola nevyhnutne poskytovaná v prospech dcérskych spoločností, pretože povinnosť podávať colnému úradu daňové priznania k spotrebnej dani z elektriny majú dodávateľa elektriny, teda dcérske spoločnosti, nie sťažovateľ. Skutočné (materiálne) poskytnutie tejto služby žalobca preukázal týmito dôkazmi - podaniami žalobcu a tvrdeniami v nich obsiahnutými -Vyjadrenie žalobcu s predložením dôkazov z 10. 12. 2020 (časť 1.), Listinnými dôkazmi - Zápismi z koordinačných porád -c) Listinnými dôkazmi - skutočné dodanie služby preukazujú listy č. 54 až 61, 94 až 101, 118 až 125, 149 až 156, 171 až 178, 195 až 202, 220 až 229, 254 až 261, 276 až 284 Dôkazu 38/. Ide o e-mailové správy a ich prílohy od ASTOM-4PS (U. B.) adresované zamestnancom žalobcu (M. Q.), ktoré informačné toky a dodanie služieb dokazujú podľa označenia ich predmetu, označenia ich príloh v hlavičke správy, ako aj podľa obsahu e-mailových správ; svedeckými výpoveďami svedka I.. B. a svedka I.. L.. V konaní nebol vykonaný žiadny dôkaz, ktorý by uvedené skutočnosti vyvrátil alebo aspoň vážne a dôvodne spochybnil.

25. K úkonom vo vzťahu k ÚRSO sťažovateľ uviedol, že poukázal na viaceré úkony, ktoré boli vykonávané pre dcérske spoločnosti ako výrobcov elektriny vo vzťahu k ÚRSO. Išlo o vedenie a predkladanie osobitných evidencií skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva, v súvislosti s výrobou a dodávkou elektriny, príprava a predkladanie žiadostí o vydanie záruky pôvodu elektriny, činnosť vo vzťahu k ÚRSO a OKTE, a.s. - príprava a vyhodnocovanie plánov výroby v budúcich rokoch. Táto činnosť vykonávaná ako služba pre dcérske energo spoločnosti, a to žalobcom prostredníctvom subdodávateľa ASTOM-4PS, bola preukázaná - podaniami sťažovateľa a tvrdeniami v nich obsiahnutými -Vyjadrenie žalobcu z 20. 8. 2020 (čl. II.2) a Vyjadrenie sťažovateľa s predložením dôkazov z 10. 12. 2020 (časť 1.); Listinnými dôkazmi - Zápismi z koordinačných porád, listinnými dôkazmi - Skutočné dodanie služby preukazujú listy č. 116 až 117. Ide o e-mailovú správu s prílohou od ASTOM-4PS (U. B.) adresovanú zamestnancom žalobcu (M. Q., v kópii aj A. A.), ktorá informačné toky a súčinnosť ASTOM-4PS pri dodaní služieb dcérskym energo spoločnostiam dokazuje podľa označenia jej predmetu („tabulky urso“), označenia prílohy v hlavičke správy (názov prílohy obsahuje označenie prílohy č. 9 vyhlášky č. 446/2012), obsahu pripojenej prílohy (príloha č. 9 vyhlášky ÚRSO č. 446/2012 Z. z.), ako aj podľa obsahu e-mailu. Rovnako svedeckými výpoveďami IM.. B., I.. L. J. I.. B.. Správny súd nevysvetlil, prečo vo svetle uvedených námietok žalobcu vyššie uvedené listiny a svedecké výpovede nepovažoval za dôkazy preukazujúce reálnosť dodania služieb ako žalobcovi, tak aj jeho dcérskym spoločnostiam. Len túto skutočnosť arbitrálne skonštatoval.

26. Služba dodávateľa ASTOM-4PS bola nevyhnutne poskytovaná v prospech dcérskych spoločností, pretože išlo o plnenie zákonných povinností výrobcov elektriny, teda dcérskych spoločností, nie žalobcu. Výrobcovia elektriny (teda dcérske spoločnosti, nie žalobca), sú povinní na základe dotknutých právnych predpisov pristupovať a vkladať údaje do informačného systému OKTE, a.s. a zodpovedajú za správnosť, včasné odovzdanie a úplnosť poskytnutých údajov. Poskytnutie tejto služby preukázal podaniami a tvrdeniami v nich obsiahnutými, listinnými dôkazmi - Zápismi z koordinačných a svedeckými výpoveďami - výpoveďou svedka I.. B., ktorý potvrdil vykonávanie tejto činnosti ním osobne ako zamestnancom subdodávateľa ASTOM-4PS, a to v mene dcérskych energo spoločností a ako subdodávky na základe zmluvného vzťahu so žalobcom. V konaní nebol vykonaný žiadny dôkaz, ktorý by uvedené skutočnosti vyvrátil alebo aspoň vážne a dôvodne spochybnil. Správny súd nevysvetlil, prečo vo svetle uvedených námietok vyššie uvedené listiny a svedecké výpovede nepovažoval za dôkazy preukazujúce reálnosť dodania služieb ako žalobcovi, tak aj jeho dcérskym spoločnostiam. Len túto skutočnosť arbitrálne skonštatoval.

27. Sťažovateľ považoval za preukázané aj dodanie služieb dodávateľom DOUVE - AGRO v zmysle Zmluvy o poskytovaní služieb s dodávateľom DOUVE -AGRO z dňa 2. 10. 2017 Išlo pritom o služby, ktoré boli bezprostredne viazané na subjekt poľnohospodárskeho výrobcu alebo na jeho prevádzku. Ich „konečným“ príjemcami teda nevyhnutne museli byť dcérske agro spoločnosti, nie sťažovateľ. Činnosti

dodávateľa DOUVE - AGRO boli preukázané podaniami sťažovateľa a tvrdeniami v nich obsiahnutými, ako aj svedeckou výpoveďou - výpoveďou svedka Ing. Majerčáka. Správny súd tiež nevysvetlil, ako by mohol byť „konečným“ prijímateľom uvedených služieb sťažovateľ a nie dcérske spoločnosti, keď týmito úkonmi boli plnené zákonné povinnosti poľnohospodárskych výrobcov, teda dcérskych spoločností, nie sťažovateľa.

28. Podľa sťažovateľa všeobecná formulácia na faktúrach o dodaní služieb podľa uzavretej zmluvy je v podnikateľskej praxi celkom bežná - osobitne v prípadoch, kedy cena nie je určovaná podľa množstva dodaných služieb, ale paušálnou mesačnou platbou - ako v tomto prípade. Predložil nielen faktúry, ale aj veľký počet iných dôkazov jednoznačne preukazujúcich, že deklarované služby subdodávateľ ASTOM-4PS skutočne dodal žalobcovi a ten ich reálne dodal dcérskym energo spoločnostiam. Takisto bolo v konaní preukázané skutočné dodanie služieb od DOUVE - AGRO. Žalovaný tejto súvislosti poukázal aj na časť výpovede svedka I.. L., že niektoré služby podľa jednotlivých bodov predmetu zmluvy žalobcu s DOUVE-AGRO, s.r.o. žalobca ani nevyžadoval. Žalovaný - a zhodne aj správny súd nezohľadnili, že ostatné služby podľa zmluvy sťažovateľa s DOUVE-AGRO podľa svedka dodané boli. Pokiaľ by aj všeobecná formulácia fakturácie zakladala vážne a dôvodné pochybnosti o skutočnom dodaní služieb (pozri ďalej), potom ich žalobca nepochybne vyvrátil predloženými dôkazmi, osobitne dôkazmi k žalobám, ako aj výpoveďami troch svedkov. Rozsah dôkaznej povinnosti správcu dane špecifikovala judikatúra NSS ČR v tom smere, že správca dane má povinnosť preukázať vážne a dôvodné pochybnosti o súlade predloženého účtovníctva so skutočnosťou, ktoré ho robia nevierohodným, neúplným, nepreukazným alebo nesprávnym. Akákoľvek chyba v účtovníctve nespôsobuje požadovanú intenzitu pochybností (rozsudok, sp. zn. 2 Afs 24/2007).

29. V ďalšej časti kasačnej sťažnosti poukázal sťažovateľ na rozhodnutia NS SR (6Sžfk/40/2018, 10Sžfk/44/2019, 1Sžfk/22/2019), rozhodnutia ÚS SR (I. ÚS 377/2018, III. ÚS 401/09). Najvyšší súd SR podľa sťažovateľa ustálil, že pokiaľ daňový subjekt predložil listiny preukazujúce realizáciu zdaniteľného plnenia, prípadne navrhol dôkazy na preukázanie uskutočnenia deklarovaného zdaniteľného plnenia, nemožno bez vyhodnotenia týchto dôkazov vydať rozhodnutie o nepreukázaní oprávnenosti nároku na odpočítanie dane. Pokiaľ žalovaný (a predtým aj správca dane) vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarovaných zdaniteľných plnení, bolo jeho povinnosťou svoje závery preukázať, a teda vykonať dokazovanie, či tieto plnenia sú fiktívne. dôkazné bremeno o vzniku práva odpočítať daň uniesol na základe predložených dôkazov dostatočne. Ak sa správca dane a žalovaný s týmto záverom nestotožnil, mal povinnosť opačný názor doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia žalobcu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené sťažovateľom.

30. Správny súd vo svetle uvedených námietok sťažovateľa nevysvetlil dostatočne, prečo v dôsledku všeobecného obsahu faktúr žalobca nepreukázal skutočné dodanie služieb, hoci všeobecná formulácia na faktúrach o dodaní služieb podľa uzavretej zmluvy je v podnikateľskej praxi celkom bežná (osobitne v prípadoch, kedy cena nie je určovaná podľa množstva dodaných služieb, ale paušálnou mesačnou platbou); hoci v spise sú nielen faktúry, ale aj iné listiny a svedecké výpovede jednoznačne preukazujúce, že deklarované služby boli skutočne dodané dcérskym spoločnostiam - pretože výlučne dcérske spoločnosti (nie sťažovateľ) mohli byť v konečnom dôsledku prijímateľmi služieb týkajúcich sa ich činnosti a ktoré boli uskutočnené dodávateľmi ASTOM-4PS a DOUVE - AGRO; hoci podľa zákona aj judikatúry je nevyhnutné uprednostniť materiálnu (ekonomickú) stránku daňovej transakcie pred jej formálnymi aspektami. Správny súd vo svetle vyššie uvedených námietok tiež nevysvetlil, prečo na prenos dôkazného bremena na žalobcu postačilo správcovi dane preukázať (akékoľvek) pochybnosti, hoci podľa rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít v SR aj ČR musí ísť o vážne, dôvodné a preukázateľné pochybnosti, ktoré sú objektívne podložené, a to dôkazmi, ktoré tvrdenia žalobcu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené žalobcom. V tejto otázke tiež vec uvedeným spôsobom nesprávne právne posúdil [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP].

31. Podľa sťažovateľa správny súd tiež nevysvetlil, ako môže všeobecná formulácia na faktúrach jednoznačne vyvracať jeho tvrdenia a mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy ním predložené - keď táto skutočnosť (sama o sebe ani v spojení s inými) nemá vôbec žiadny dopad na listinami a svedeckými výpoveďami preukázané poskytnutie takých služieb ASTOM-4PS prostredníctvom sťažovateľa, ktorých prijímateľmi mohli byť výlučne dcérske spoločnosti

ako výrobcovia a dodávatelia elektriny, resp. takých služieb DOUVE-AGRO, ktorých prijímateľmi mohli byť výlučne dcérske spoločnosti ako poľnohospodárski výrobcovia. Na skutočnosti namietané žalobcom a zhrnuté vyššie správny súd vôbec nerefletoval, neuviedol ich vyhodnotenie v napadnutom rozsudku, a teda jeho súvisiace myšlienkové pochody nemožno podrobiť prieskumu. Napadnutý rozsudok je nepreskúmateľný pre nedostatočné odôvodnenie v tejto zásadnej otázke, ktorá mala priamy dopad na výrok rozsudku. Napadnutý rozsudok nie je presvedčivý ani preskúmateľný. Absentujú jasné a zrozumiteľné odpovede na tieto podstatné, právne a skutkovo relevantné otázky. Správny súd tak porušil povinnosť náležite sa venovať všetkým podstatným tvrdeniam účastníkov konania a následne sa nimi aj vysporiadať v odôvodnení svojho rozhodnutia. Správny súd tak nesprávnym procesným postupom znemožnil žalobcovi, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces [§ 440 ods. 1 písm. f) SSP].

b) vyjadrenie žalovaného

32. Podľa žalovaného sťažovateľ v kasačnej sťažnosti prezentoval najmä svoj nesúhlas s prijatými závermi a vyhodnotením dôkazov zo strany daňových orgánov a správneho súdu, pričom predkladá výlučne svoj vlastný subjektívny názor na to, ako mali byť zistené skutočnosti vyhodnotené. Sťažovateľ v danom smere neuvádza nijaký relevantný dôkaz, ktorý by mal vplyv na prijaté závery. Žalovaný v plnom rozsahu zotrval na skutočnostiach a záveroch uvedených tak v žalobou napadnutých rozhodnutiach, ako aj vo svojich vyjadreniach k žalobám. Žalobou napadnuté rozhodnutia, ako aj im predchádzajúce prvostupňové rozhodnutia správcu dane, vychádzajú zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, žalovaný a aj správca dane sa v odôvodnení svojich rozhodnutí vysporiadali so všetkými skutkovými aj právnymi otázkami, ktoré majú význam pre posúdenie rozporných zdaniteľných obchodov a uviedli zákonné ustanovenia, na základe ktorých dospeli v danej veci k správne právnemu názoru.

33. Procesným postupom správneho súdu nebolo sťažovateľovi ako účastníkovi konania znemožnené, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že by došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. V danej veci nie sú dané dôvody kasačnej sťažnosti, pretože konajúci správny súd vec správne právne posúdil a po preskúmaní rozhodnutí a postupu daňových orgánov dospel k správne skutkovým a právnym záverom, ktoré aj správne vyhodnotil. V obsahu napadnutého rozsudku správny súd svoje rozhodnutie náležite odôvodnil, pričom sa náležite a veľmi podrobne vysporiadal aj so všetkými dôkazmi, ktoré boli v tejto právnej veci vykonané a tiež sa riadne vysporiadal s obranou sťažovateľa. Z obsahu napadnutého rozsudku správneho súdu je ďalej zrejme aj to, akými úvahami sa správny súd spravoval pri hodnotení jednotlivých dôkazov a tiež o ktoré dôkazy opiera svoje skutkové zistenia.

34. Sťažovateľ bez ďalších pochybností nepreukázal, aké konkrétne plnenia mu mali dodať spoločnosti ASTOM-4PS s.r.o. a DOUVE - AGRO, s.r.o., pričom zistené skutočnosti a dôkazy jednoznačne spochybnili aj argumentáciu sťažovateľa, že fakturované plnenia dodal v rámci komplexného balíka služieb svojim dcérskym spoločnostiam, podnikajúcim v energo a agro sektore. Sťažovateľa zaťažovala povinnosť preukázať splnenie formálnych a zároveň materiálnych podmienok pre uplatnenie jeho práva. Dôkazné bremeno zaťažuje predovšetkým daňový subjekt, ktorý si uplatňuje právo na odpočítanie dane. Dokazovanie zo strany daňových orgánov slúži na následnú verifikáciu toho, či tvrdenia prednesené daňovým subjektom v rámci preukazovania splnenia formálnych a materiálnych podmienok pre nárok na odpočítanie dane sú pravdivé. Ak správca dane spochybní vykonanými dôkazmi tvrdenia daňového subjektu, dôkazné bremeno sa opäť presúva na daňový subjekt. Zásada objektívnej pravdy, ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, kým sa bez pochyb nepotvrdia a nepreukážu tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Je na správcovi dane, vykonávajúcim dokazovanie, a na jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti, a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii (rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/75/2014 zo dňa 29.02.2016).

35. Žalovaný považoval sťažnostné námietky o tom, že sťažovateľ uniesol svoje dôkazné bremeno a daňové orgány nedostatočne zistili okolnosti plnení fakturovaných spoločnosťami ASTOM-4PS s.r.o. a DOUVE - AGRO, s.r.o. - za nedôvodné. Sťažovateľ predloženými dôkazmi nepreukázal, čo konkrétne malo byť predmetom deklarovaných dodaní služieb od uvedených spoločností a ani svoje tvrdenie

o bezprostrednej súvislosti medzi preverovanými fakturovanými plneniami na vstupe a zdaniteľnými plneniami na výstupe, a teda nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane. V predmetnej veci tak správny súd ako aj žalovaný a správca dane postupovali v súlade s platnými právnymi predpismi a sťažovateľovi nebol priznaný uplatnený nárok na odpočítanie dane, nakoľko nebolo preukázané splnenie hmotnoprávnych podmienok podľa zákona o DPH. Odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu jasne objasňuje skutkový a právny základ rozhodnutia a správny súd sa posudzovanou vecou dôsledne a veľmi podrobne zaoberal, vysporiadal sa s podstatnými námietkami sťažovateľa a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil, a ktoré žalovaný považuje za správne.

36. Čo sa týka rozhodnutí správneho súdu v iných právnych veciach sťažovateľa, tieto boli vydané súdom rovnakej inštancie, pričom správny súd nie je viazaný takýmito rozhodnutiami, resp. právnym názorom obsiahnutým v takýchto rozhodnutiach. Zároveň je nutné uviesť, že v preskúmaných veciach nie je daná ani zhodnosť skutkového stavu, čo pripúšťa aj sťažovateľ v podanej kasačnej sťažnosti, keď sám uvádza, že na rozdiel od konaní v označených veciach, v ktorých Krajský súd v Žiline konštatoval dôvodnosť námietky žalobcu (sťažovateľa), že nebol vykonaný dôkaz, a to výsluch svedka I. F. L., v prejednávanej veci správca dane sťažovateľom navrhnutých svedkov, okrem iných aj I. F. L., vypočul. Daňové orgány svedeckú výpoveď I. F. L., ako aj ďalších dvoch sťažovateľom navrhnutých svedkov vyhodnotili zákonným spôsobom a v kontexte celej veci. Záverom žalovaný vo vzťahu k námietke ohľadom porušenia princípu právnej istoty a predvídateľnosti rozhodnutí poukázal na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 440/2023-17 zo dňa 07.09.2023.

III. Konanie pred kasačným súdom

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

IV. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

38. Podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

39. Podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

40. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

41. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a), ak má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

42. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3 Daňového poriadku (1) Pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

(2) Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

(3) Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

43. Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 Daňového poriadku (1) Daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,2)

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

(2) Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

(3) Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

(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, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

45. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

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

V. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

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

48. Kasačný súd uvádza, že sťažovateľ síce podal kasačnú sťažnosť s namietaným dôvodom podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP, ale jej obsah bol v danej časti neurčitý. Kasačný súd sa preto nemohol zaoberať vágne formulovanou generálnou výhradou sťažovateľa o neodôvodnenom a nepreskúmateľnom rozsudku. Kasačná sťažnosť musí byť naformulovaná dostatočne konkrétne, pretože kasačnému súdu nepatrí úloha namiesto sťažovateľa vyhľadávať možné porušenia zákona zo strany správneho súdu. Povinnosti správneho súdu v odôvodniť svoje rozhodnutie vo veci samej sa venoval vo svojej judikatúre aj Ústavný súd Slovenskej republiky napríklad v náleze sp. zn. IV. ÚS 1/2, II. ÚS 174/04, III. ÚS 117/07, III. ÚS 332/09, I. ÚS 243/07, III. ÚS 36/2010), ako aj Európsky súd pre ľudské práva (Kraska c/a Švajčiarsko z 29.04.1993 A č. 254-B, Garcia Ruiz c/a Španielsko z 21.01.1999). Judikatúra EŠLP ani Ústavného súdu SR pritom nevyžaduje, aby na každý argument strany bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia, ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument. K námietke sťažovateľa ohľadom nedostatočného odôvodnenia rozsudku kasačný súd uvádza, že s touto nie je možné sa stotožniť. Správny súd v predmetnej veci podrobil riadnemu prieskumu napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj postup, ktorý predchádzal vydaniu tohto rozhodnutia s tým, že závery uvádzané v napadnutom rozhodnutí sú plne preskúmateľné. Kasačný súd sa nestotožnil s námietkou týkajúcou sa argumentácii, na ktorú sa odvolával sťažovateľ a ktorá bola použitá v 22 rozsudkoch Krajského súdu v Žiline, pričom za nedôvodné považoval tvrdenie o porušení princípu právnej istoty a predvídateľnosti rozhodnutí. Sťažovateľ síce všeobecne vzniesol túto námietku, nezrejmlil a bližšie neuviedol dôvody vplyvajúce z takéhoto postupu správneho súdu.

49. Bolo by v rozpore so zásadou procesnej ekonómie, ak by mal kasačný súd reagovať na každé jednotlivé tvrdenie sťažovateľa, obzvlášť pokiaľ už podstatu sťažovateľových námietok vysporiadala predchádzajúca súdna a správna prieskumná inštitúcia a pokiaľ sťažovateľ nepredkladá argumentáciu tomuto názoru konkurujúcu. Súčasne kasačný súd pripomína, že v konaní o kasačnej sťažnosti vystupuje ako inštitúcia kasačná. Jeho úlohou teda nie je primárne preskúmať skutkové zistenia správnych orgánov a správnych súdov, ale podrobiť hodnoteniu ich právne posúdenie vecí, a to v spojení s právnymi názormi správneho súdu. To isté sa týka aj všeobecného konštatovania o nedostatočne zistenom skutkovom stave, či nezaobraní sa dôkazmi, ktoré mali preukazovať dodanie deklarovaných služieb. Kasačná sťažnosť musí byť naformulovaná dostatočne konkrétne, pretože kasačnému súdu nepatrí úloha namiesto sťažovateľa vyhľadávať možné porušenia zákona zo strany správneho súdu iba na základe označených dôkazov pri namietaní porušenia zákona. V kasačnej sťažnosti musí sťažovateľ jasne vymedziť, ktorú relevantnú právnu otázku považuje vo vzťahu ku konkrétnymi dôkazom zo strany správneho súdu za nesprávne vyriešenú a v čom konkrétne má nesprávnosť riešenia spočívať. Ak teda sťažovateľ v kasačnej sťažnosti tvrdil, že takéto označené dôkazy preukazujú dodanie služieb v oblasti energetiky a poľnohospodárstva, uvedené nestačí na preukázanie toho, že deklarované služby využíval pre vlastnú ekonomickú činnosť a v priamej súvislosti pre jednotlivé dcérske spoločnosti v oblasti energetiky a poľnohospodárstva. Kasačný súd dopĺňa, že i Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojom uznesení sp. zn. IV. ÚS 619-/2024-40 (bod 11) poukázal, že možno spochybníť ako pre vec relevantné aj také dôkazy, ktoré vypovedajú o určitých skutočnostiach iba vo všeobecnej rovine, a teda neposkytujú hodnoverný a spoľahlivý obraz o konkrétnom skutkovom dejí, ktorý je podstatný z hľadiska posudzovania individuálneho zdaniteľného obchodu.

50. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty (napr. C-409/99 Metropol a Stadler a C-324/11 Tóth). Právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu dane z pridanej hodnoty a v zásade nemôže byť obmedzené a toto právo sa osobitne uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe (napr. C-110/98 až C-147/98 Gabalfrisa a i., C-465/03 Kretztechnik, C-438/09 Dankowski a C-285/11 Bonik). Cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých ich hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane (napr. C-285/11 Bonik). Z judikatúry Súdneho dvora EÚ taktiež vyplýva, že každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na dani splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (napr. C-267/15 Gemeente Woerden).

51. Nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi - osobe registrovanej pre daň z pridanej hodnoty) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 a nasl. smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej implementácie v právnom poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

52. Vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len „zákon o DPH“). Platiteľ dane (sťažovateľ) si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

- dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
- daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru alebo služby (§ 19 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH),
- daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje, musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH),
- zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane“.

53. Ako nedôvodnú kasačný súd musel vyhodnotiť aj námietku sťažovateľa o nesprávnom právnom posúdení podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Sťažovateľ v súhrne nesúhlasil so závermi potvrdenými správnym súdom, že v daňovom konaní nepreukázal, že dodanie služieb fakturovaných od ASTOM-4PS s.r.o. a DOUVE-AGRO s.r.o. nepoužil na svoje následné zdaniteľné plnenia. Kasačný súd hodnotí dedukciu daňových orgánov ako správnu. Vyznačuje sa správnym pomenovaním logického súvisu s jednotlivými skutkovými zisteniami aj správne vnímaným súvisom k aplikovanej právnej úprave. V daňovom konaní sťažovateľ nepreukázal a ani z dokladov ním predložených nevyplývalo, aké služby a v akom rozsahu mali žalobcovi dodať deklarovaní dodávateľia ASTOM-4PS a DOUVE-AGRO, žalobca nepreukázal svoje tvrdenia o dodaní deklarovaných služieb deklarovanými dodávateľmi ASTOM-4PS a DOUVE-AGRO žalobcovi, ani to, že sporné služby následne dodal dcérskym spoločnostiam, a teda neuniesol dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH, preto správca dane správne vyhodnotil predložené dôkazy so záverom o nesplnení podmienok pre odpočet DPH podľa § 49 ods. 1 § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH. Kasačný súd musí zároveň dodať, že

54. Zo zabezpečených dôkazov (účtovné výkazy, poznámky k účtovným závierkam a výročné správy) vyplynulo, že medzi hlavné činnosti sťažovateľa nepatrí činnosť v oblasti energetiky a na tieto činnosti sťažovateľ zriadil dcérske spoločnosti. Z účtovníctva sťažovateľa v priebehu zdaňovacieho obdobia január až jún 2018, vyplýva že sťažovateľ vystavil svojim dcérskym spoločnostiam (BCQ Systém, a.s., FOTOVOLTAIKA Starňa, a.s., FOTOSOLAR Tornaľa, a.s., SOLAR IN, a.s., SOLGY, a.s. a SUPERFICIES, a.s. a ASTOM, s.r.o.), s ktorými mal uzatvorené zmluvy o poskytnutí odborných služieb s predmetom poskytovania komplexných služieb podnikateľského a ekonomického poradenstva, ako aj podnikateľskej administratívy. Tieto boli následne zaúčtované do výnosov v celkovej sume 1.525.599,96 eur bez DPH. Účtovanie sťažovateľa vypláva, že predmetom fakturácie boli služby podnikateľskej administratívy. Nešlo teda o fakturovanie odborných služieb z oblasti energetiky a poľnohospodárstva, ktoré sťažovateľ nadobudol od dodávateľa ASTOM-4PS s.r.o. Sťažovateľ nepreukázal, prečo si služby dcérske spoločnosti nezabezpečili priamo od dodávateľa ASTOM-4PS s.r.o., ale využili ako sprostredkovateľa sťažovateľa, ktorý nedisponoval zamestnancami s potrebnými odbornými znalosťami vykonávať túto činnosť. Sťažovateľ nepredložil správcovi dane súpis dodaných služieb, prípadne iný listinný dôkaz, ktorý by tieto skutočnosti preukazoval. Predložené zápisy z koordinačných porád sú formulované všeobecne a neurčito a správca dane ich nepovažoval za relevantný dôkaz. Predložené vypracované hlásenia, vyhodnotenia, formuláre pre Colný úrad, URSO, OKTE a distribučné spoločnosti preukazujú skutočnosť, že jednotlivé dcérske spoločnosti vykonávali dodávky energií do distribučných sústav, o ktorých správca dane nepochyboval. Nebolo sporné, že žalobcovi bolo dodané plnenie od dodávateľa ASTOM-4PS s.r.o. Sťažovateľ nepreukázal, že v danej súvislosti došlo k dodaniu služieb pre jeho dcérske spoločnosti. Bolo teda sporné, či a ako sťažovateľ použil plnenie na dodávky svojich tovarov alebo služieb ako platiteľ DPH v zmysle ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH.

55. Rovnako aj v prípade zdaňovacieho obdobia január až jún 2018, kedy si sťažovateľ uplatnil nárok na odpočítanie DPH za plnenia id dodávateľa DOUVE, s.r.o. (t. č. DOUVE-AGRO, s.r.o.) - predmet fakturácie bol vymedzený ako „služby v zmysle Zmluvy o poskytovaní služieb za mesiace január až jún 2018“, avšak z predložených faktúr nevyplýva a nie je možné určiť, aké konkrétne plnenia boli poskytnuté dodávateľom DOUVE-AGRO s.r.o. žalobcovi. Faktúry v predmete fakturácie odkazujú na Zmluvu o poskytovaní služieb, ktorá bola medzi dodávateľom DOUVE-AGRO s.r.o. a objednávatelom s ESIN group a.s. (žalobca) uzatvorená dňa 02.10.2017. Tieto činnosti boli úplne totožné s činnosťami definovanými v Zmluve o poskytovaní služieb, ktorú žalobca uzatvoril so spoločnosťou ASTOM-4PS s.r.o. dňa 01.04.2017. Žalovaný prijal opodstatnený záver keď spochybnil, že plnenia od spoločnosti DOUVE-AGRO s.r.o. tvoria jednu zo súčastí komplexnej služby, ktorú v jednotlivých zdaňovacích obdobiach roku 2018 poskytoval dcérskym spoločnostiam podnikajúcim v agro sektore, konkrétne spoločnostiam AGRO - VALALIKY GROUP s.r.o., AGRO - VALALIKY a.s., Farma Oborín s.r.o., Biofarma Oborín s.r.o., MOLD - TRADE s.r.o., MOLD-TRADE GROUP s.r.o., Medzičilizie a.s., Agročat a.s., ASTOM BPS s.r.o., ASTOM ND s.r.o. a ASTOM V s.r.o. Špecifikáciu plnení nepreukazujú ani predložené faktúry s odkazom na služby v zmysle Zmluvy o poskytovaní služieb za mesiac január až jún 2018. Počas daňovej kontroly bolo zistené, že niektoré dcérske spoločnosti žalobcu podnikajúce v agro sektore, mali uzatvorené Zmluvy o poskytovaní poľnohospodárskych služieb priamo so spoločnosťou ASTOM-4PS s.r.o. Preto vyvstala otázka opodstatnenosti fakturácie plnení od spoločnosti DOUVE-AGRO s.r.o. Zároveň získané dôkazy jednoznačne spochybnili argumentáciu sťažovateľa o tom, že dcérskym spoločnostiam poskytoval komplexné poradenské služby, ktoré mali zahŕňať aj odborné

služby od spoločnosti ASTOM-4PS, resp. od spoločnosti DOUVE-AGRO s.r.o. Kasačný súd akceptoval záver prijatý správnym súdom, že išlo o obchodovanie medzi prepojenými spoločnosťami, pričom bolo spochybnené ekonomické opodstatnenie obchodu a splnenie jednej z podmienok priznania odpočtu - že dodanie tovaru alebo služby použil na svoje zdaniteľné plnenia. Sťažovateľ, hoci tvrdil opak, nepredložil správcovi dane žiadne relevantné doklady. Nepredložil dôkaz o takej činnosti pre dcérske spoločnosti (listiny prezentujúce interakciu medzi stranami obchodu v oblasti energetiky, dokonca ani písomnú objednávku), ktorý by osvedčil dodanie služby súvisiacej a priamo odvodenej od pre neho dodanej služby od deklarovaných dodávateľov.

56. K otázke dôkazného bremena existuje početná a v zásade stabilná rozhodovacia prax kasačného súdu, vyjadrená napríklad v rozsudkoch sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 03.02.2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27.09.2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30.04.2019 a iné. Z ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že z dôvodu ľahkej zneužitelnosti práva na odpočet dane je dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok prioritne zaťažený práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje. Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou a zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21.04.2020 a sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11.06.2019).

57. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcou dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhládávacej a zásady prejednávacej.“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018 a obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12.2009).

58. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcu dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019). Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku). Kasačný súd konštatuje, že nezistil žiadne namietané porušenia zásad daňového konania, daňové orgány vykonali riadne dokazovanie, v zodpovedajúcom rozsahu, náležite zistili skutkový stav veci a žalovaný v napadnutom rozhodnutí prihliadol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo.

VI. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

59. Kasačný súd sa na základe uvedených skutočností stotožnil so záverom ustáleným krajským súdom, že napadnuté rozhodnutie žalovaného bolo vydané v súlade so zákonom. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé

spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

60. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.