

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/11/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8020200009
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 01. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Juraj Vališ
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:8020200009.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a Mgr. Petra Macha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Štefan Poláček, podnikajúci pod obchodným menom Štefan Poláček - POLA, s miestom podnikania Na Tablách 14583/3, Prešov, IČO: 37 712 071, právne zastúpený: JUDr. Marek Bujdoš, advokát so sídlom Hlinky 262/6, Stropkov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného zo dňa 13. novembra 2019 číslo 102595398/2019, číslo 102595442/2019 a číslo 102595467/2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S/1/2020-123 zo dňa 20. októbra 2022, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa **z a m i e t a**.
- II. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania **n e p r i z n á v a**.

o d ô v o d n e n i e :

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Prešov (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december roku 2014, o výsledkoch ktorej vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 101494614/2017 zo dňa 06.07.2017.

2. Správca dane po tom, čo jeho skoršie rozhodnutia zo dňa 07.05.2018 a 24.09.2018 boli rozhodnutiami žalovaného zo dňa 23.07.2018 a 06.12.2018 zrušené a vrátené na ďalšie konanie vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj „Daňový poriadok“) rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie:

- október 2014 v sume 8.251,00 Eur, a to rozhodnutím č. 102091967/2019 zo dňa 05.09.2019. Dôvodom bolo spochybnenie faktúr vystavených dodávateľom BRASTRECH s. r. o. s predmetom fakturácie zemné, výkopové práce, úprava terénu, prevoz zeminy a betonáž.
- november 2014 v sume 5.232,46 Eur, a to rozhodnutím č. 102092333/2019 zo dňa 05.09.2019. Dôvodom bolo spochybnenie faktúr vystavených dodávateľom BRASTRECH s. r. o. za stavebné a rekonštrukčné práce a zhotovenie betonáže.
- december 2014 v sume 6.000 Eur, a to rozhodnutím č. 102092578/2019 zo dňa 05.09.2019. Dôvodom bolo spochybnenie faktúry vystavenej dodávateľom BRASTRECH s. r. o. za pomocné stavebné a rekonštrukčné práce.

3. Správca dane odôvodnil nepriznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty tým, že žalobca neodstránil pochybnosti týkajúce sa dodania pomocných, stavebných a rekonštrukčných

prác v kontrolovaných obdobiach a nepredložil správcovi dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, že služby boli dodané spoločnosťou BRASTRECH s. r. o. Vyslovil pochybnosti o správnosti a pravdivosti dokladov predložených žalobcom, keď podľa jeho zistení ani jedna zo zúčastnených preverovaných osôb fakturované služby žalobcovi nedodala. Sťažovateľ pochybnosti správcu dane nevyvrátil a podľa názoru správcu dane tak neunesol svoje dôkazné bremeno a nepreukázal, že služby boli reálne dodané deklarovaným dodávateľom spoločnosťou BRASTRECH s. r. o. Fotodokumentácia predložená žalobcom nepreukazuje, že by boli služby vykonané práve dodávateľom BRASTRECH s. r. o., ani jeho tvrdenými subdodávateľmi v reťazci MPV Consult, s. r. o. > PreShow H+R, s. r. o. > BRASTRECH s. r. o.

4. O odvolaniach žalobcu rozhodol žalovaný preskúvanými rozhodnutiami tak, že prvostupňové rozhodnutia správcu dane potvrdil. Konkrétne:

- Rozhodnutím zo dňa 13.11.2019 č. 102595398/2019 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 05.09.2019 č. 102091967/2019, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2014 vo výške 8.251,00 Eur.

- Rozhodnutím zo dňa 13.11.2019 č. 102595442/2019 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 05.09.2019 č. 102092333/2019, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014 v sume 5.232,46 Eur.

- Rozhodnutím zo dňa 13.11.2019 č. 102595467/2019 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 05.09.2019 č. 102092578/2019, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 v sume 6.000 Eur.

5. Správca dane aj žalovaný konštatovali, že nebolo preukázané, že žalobca splnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr od dodávateľa BRASTRECH s. r. o., čím došlo k porušeniu § 49 v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“) z dôvodu, že žalobca nepreukázal, že k dodaniu prác došlo dodávateľom uvedeným na faktúrach, t. j. spoločnosťou BRASTRECH s. r. o.

II. Konanie pred správnym súdom

6. Samostatnými správnymi žalobami sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutých rozhodnutí žalovaného za zdaňovacie obdobie október, november a december 2014, a to v konaniach pôvodne pred Krajským súdom v Prešove (ďalej aj „správny súd“) vedených pod spisovou značkou 5S/1/2020, 5S/4/2020 a 5S/5/2020. Správny súd uznesením č. k. 5S/1/2020-97 zo dňa 28.04.2020, právoplatným dňa 19.05.2020, postupom podľa § 65 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj „SSP“) spojil veci vedené na Krajskom súde v Prešove pod sp. zn. 5S/1/2020, 5S/4/2020, 5S/5/2020 (konania týkajúce sa zdaňovacieho obdobia roku 2014, pozn. súdu) a konania vedené pod sp. zn. 5S/2/2020, 5S/3/2020, 5S/6/2020 a 5S/8/2020 (týkajúce sa iného zdaňovacieho obdobia roku 2015, pozn. súdu) na spoločné konanie, ďalej vedené pod sp. zn. 5S/1/2020 s odôvodnením, že tieto sa týkajú rovnakého účastníka konania a aj skutkovo spolu súvisia. Následne z dôvodu vhodnosti veci spojené na spoločné konanie pod sp. zn. 5S/1/2020 ohľadom zdaňovacieho obdobia roku 2015 vylúčil na samostatné konania, ktorým bola pridelená spisová značka 5S/2/2020.

7. Správny súd rozsudkom č. k. 5S/1/2020-123 zo dňa 20. októbra 2022 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) postupom podľa § 190 SSP žaloby žalobcu, ktorými sa domáhal preskúmania zákonnosti napadnutých rozhodnutí žalovaného spolu s prvostupňovými rozhodnutiami správcu dane za zdaňovacie obdobia október, november a december roku 2014 zamietol ako nedôvodné. Účastníkom konania v zmysle § 167 a nasl. SSP náhradu trov konania nepriznal.

8. Správny súd zopakoval zistenia správcu dane s tým, že z preskúvaných rozhodnutí a obsahu administratívneho spisu aj podľa správneho súdu vyplynulo, že dodanie zemných, stavebných a rekonštrukčných prác fakturovaných uvádzanými faktúrami bolo deklarované iba formálne, bez preukázania skutočného materiálneho dodania spoločnosťou BRASTRECH s. r. o. a ňou uvádzanými subdodávateľmi. Podľa správneho súdu je nesporné, že aj keď je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH faktúra dôkazným prostriedkom, je použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že údaje odrážajú reálnu skutočnosť a to, že určitý doklad má všetky požadované náležitosti a je riadne zaúčtovaný ešte nie je dôkazom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si právo na odpočítanie dane z neho. Zákon o DPH vyžaduje na vznik práva na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej ako aj formálnej

podmienky a v konkrétnom prípade podľa správneho súdu žalobca svoje dôkazné bremeno preukázať splnenie materiálnych podmienok neunesol.

9. Správny súd poukázal na judikatúru, v zmysle ktorej nepostačuje predložiť faktúry, či dodacie listy, alebo iné dôkazy, na ktoré žalobca poukazoval v žalobe. V súvislosti s dôkazným bremenom odkázal na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v zmysle ktorej, ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet uznaný (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21.04.2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk NS SR a súdov SR pod R26/2021, sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11.06.2019, bod 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk NS SR a súdov SR pod R6/2020).

10. Správny súd sa zaoberal otázkou zákonného prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na žalobcu (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku), teda či bol žalobca riadne oboznámený s konkrétnymi pochybnosťami správcu dane a či bol vyzvaný, aby sa k nim vyjadril. Z administratívneho spisu správneho súdu vyplynulo, že daňové orgány vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a zo strany daňových orgánov nešlo o nezákonné zaťažovanie daňového subjektu dôkazným bremenom, ktoré mu neprislúcha, ale o zotrvanie na legitímnej požiadavke preukázania skutočností majúcich vplyv na správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňovým subjektom, ktorý si odpočítanie dane uplatnil a ktorý pri primeranej obozretnosti a odbornej starostlivosti predpokladanej pri výkone podnikateľskej činnosti mal možnosť zabezpečiť hodnoverné dôkazy súvisiace s realizáciou deklarovaných plnení.

11. Správny súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia žalovaného boli vydané v medziach logickej správnej úvahy, s oporou v zistenom skutkovom stave, žalovaný sa v dostatočnej miere vysporiadal s námietkami žalobcu, skutkový stav bol zistený v dostatočnom rozsahu a správny orgán dospel k správnym právnym záverom. Konštatoval, že procesné práva žalobcu v konaní boli dodržané, žalobca mal vytvorený priestor, aby sa k zisteniam vyplývajúcim z prebiehajúcej kontroly mohol vyjadriť a realizovať svoje procesné práva, o. i. právo predkladať dôkazy na podporu svojich tvrdení.

12. K námietke nezákonne získaných dôkazov správny súd poukázal na § 24 ods. 4 Daňového poriadku, podľa ktorého 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. V prípade dôkazov získaných daňovými orgánmi, daňové orgány postupovali v súlade so zákonom, o výsluchu svedkov bol žalobca riadne upovedomený, aj napriek tomu sa ich výsluchu nezúčastnil, s ďalšími získanými dôkazmi vrátane svedeckých výpovedí iných osôb bol žalobca riadne upovedomený a mal možnosť sa k týmto vyjadriť.

13. Na margo žalobných námietok týkajúcich sa preukázovania daňového podvodu správny súd uviedol, že daňové orgány nekonštatovali podvodnú činnosť žalobcu, dôvodom vydaných rozhodnutí bolo nepreukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok pre uplatnenie práva na odpočet DPH.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu

14. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vec mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby mu kasačný súd priznal náhradu trov konania.

15. Sťažovateľ namietal, že správny súd nezákonne a nie eurokonformne, v rozpore so závermi rozsudku SD EÚ vo veci C-610/19 - Vikingo ako aj rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/40/2018 z 03.09.2019, posúdil otázky týkajúce sa naplnenia skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správcu dane, ďalej otázky, či došlo k reálnemu dodaniu ako i otázky, či boli splnené hmotno-právne podmienky na uplatnenie odpočítania dane. Nestotožňoval sa s konštatáciou žalovaného aj správneho súdu, že sťažovateľ nespĺnil svoju dôkaznú povinnosť preukázať dodanie deklarovaným dodávateľom

spoločnosťou BRASTRECH s. r. o. majú za to, že svoje dôkazné bremeno uniesol a daňové orgány vychádzali z nesprávneho rozloženia dôkazného bremena.

16. V rozsudku správneho súdu podľa sťažovateľa absentuje uvedenie zákonných ustanovení ukladajúcich daňovému subjektu povinnosť overovať, či dodávateľ má potrebné kapacity alebo či dodávku bude uskutočňovať subdodávateľ a či tento má požadované kapacity. Zároveň vyžadovanie takýchto povinností v legislatíve absentuje. Sťažovateľovi sa dodávateľ javil ako dôveryhodný, nemal možnosť si ho preveriť inak ako na verejne dostupných webových stránkach a registroch, nemal možnosť preverovať subdodávateľov svojich dodávateľov. Tvrdí, že priebežne vyhotovoval fotodokumentáciu priebehu dodávok prác a túto aj predložil správcovi dane navyše oproti ostatným dôkazom.

17. Sťažovateľ má za to, že argumentačná línia žalovaného odobrená správnym súdom a „deklarovaný dodávateľ“ ako samostatný dôvod na odňatie práva na odpočítanie dane je v rozpore s konštantnou judikatúrou Súdneho dvora EÚ a neexistujú okolnosti, ktoré by jej prípustnosť mohli založiť. Nie je podľa sťažovateľa pravdivé tvrdenie správneho súdu, podľa ktorého dodanie zemných, stavebných a rekonštrukčných prác je deklarované len formálne, bez preukázania skutočného materiálneho dodania spoločnosťou BRASTRECH s. r. o. Záver správneho súdu je v rozpore so zisteným skutkovým stavom, t. j. že nejde o fiktívne dodávky a nie je ani správcom dane, ani žalovaným spochybnená materiálna podstata dodávok pri výstavbe nehnuteľnosti - Skladovej haly s polyfunkčným objektom, ale je iba spochybnené, že tieto dodania realizoval deklarovaný dodávateľ BRASTRECH s. r. o. v súčinnosti s jeho deklarovanými subdodávateľmi. V danom prípade žalovaný ani správca dane neunesol svoje dôkazné bremeno o preukázaní účasti alebo vedomosti sťažovateľa o daňovom podvode, ako jedinej zákonnej možnosti nepriznať mu uplatnené odpočítanie dane. Citujúc viaceré časti uznesenia SD EÚ vo veci C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft. sťažovateľ zotrval na tvrdení, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane už boli splnené, pretože nie je sporné dodanie služieb, na ktoré sa vzťahujú predmetné faktúry a fotodokumentácia. Sťažovateľ si overil svojho dodávateľa a plnenie preukázal nielen formálnymi dôkazmi, ale aj dôkazmi preukazujúcimi realitu dodávky. Podporne poukázal sťažovateľ aj na ďalšie rozhodnutia SD EÚ vo veciach Maks Pen z 13.02.2014, C-18/13, rozhodnutie SD EÚ vo veci Optigen z 12.01.2006, C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Axel Kittel a Recolta Recycling z 06.07.2006, C-439/04 a C-440/04, ale aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR vydaný vo veci sp. zn. 5Sžf/49/2010 zo dňa 30.06.2011, z ktorých má vyplývať pre daňové orgány povinnosť posudzovania subjektívnej stránky účasti daňového subjektu na daňovom úniku a tzv. prenos dôkaznej povinnosti v prípade nepriznania uplatneného práva. Relevantným je záver SD EÚ, ktorý judikoval, ktoré okolnosti nemôžu byť dôvodom na nepriznanie nároku na odpočítanie dane, konkrétne nie je rozhodujúce, že dodávateľ, ktorý vyhotovil faktúru, nebol totožný s osobou, ktorá v skutočnosti dodala tovar (C-18/13 Maks Pen a C-446/15 Signum Alfa Sped). Podstatným je aj, že sa správny súd nevysporiadal s otázkou dobromyseľnosti sťažovateľa.

18. Dokazovanie pred správcom dane bolo podľa sťažovateľa vedené v rozpore s § 3 a § 24 Daňového poriadku, silne v neprospech sťažovateľa. Dôkazné bremeno daňového subjektu - sťažovateľa tvoria skutočnosti vymedzené v ustanovení § 49 ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. a z uvedených ustanovení nemožno vyvodit' dôkazné bremeno daňového subjektu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a subdodávateľa. V danom prípade správca dane aj správny súd pričítal sťažovateľovi existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Sťažovateľ predložil správcovi dane všetky dôkazy, ktorými disponovať mal a mohol a preukázal splnenie hmotnoprávnych aj formálnych podmienok na uplatnenie odpočítania dane.

19. Sťažovateľ namietal, že dokazovanie neprebehlo zákonným postupom, bolo porušené jeho právo vyjadriť sa ku všetkým vykonaným dôkazom, s čím sa v rozhodnutí nevysporiadal ani správny súd. Z administratívneho aj súdneho spisu je zrejmé, že sťažovateľ námietku nezákonnosti použitých dôkazov uvádzal opakovane, trval na opätovných výsluchoch svedkov s možnosťou uplatniť si práva priznané mu Daňovým poriadkom, a to najmä, čo sa týka zápisníc o výsluchoch svedkov z iných konaní, keď sťažovateľovi bolo upreté právo v zmysle § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku. Správny súd nesprávne odobril rozhodnutia žalovaného, hoci sú zdôvodnené dôkazmi z iných konaní alebo dôkazmi získanými nezákonným postupom alebo nešpecifikovanými informáciami Kriminálneho úradu finančnej správy (ďalej aj „KÚFS“) získanými mimo daňového konania, ku ktorým sa daňový subjekt reálne ani nemohol vyjadriť. Správny súd nesprávne vyhodnotil, že nedošlo k obchádzaniu inštitútu svedka s irelevantným odôvodnením, že informácie získané nahliadnutím do spisov iných daňových subjektov neboli jediným dôkazom použitým v daňovom konaní. Naopak, práve dôkazy, ktoré boli

získané nahliadnutím do spisov iných daňových subjektov, boli podľa sťažovateľa tými dôkazmi, na základe ktorých sa dospelo k záveru o nepriznaní odpočítania dane. Postupom správca dane tak podľa sťažovateľa došlo k obchádzaniu inštitútu výsluchu svedka a obchádzaniu uvedeného inštitútu došlo aj použitím zápisnice o miestnom zisťovaní, použitej správcom dane ako dôkaz. Podľa názoru sťažovateľa sa výpovede svedkov pred inými orgánmi štátnej správy nemôžu použiť ako dôkaz v daňovom konaní.

20. Namietal, že správny súd sa nezaoberal žalobným dôvodom, že všetky dôkazy získané Kriminálnym úradom Finančnej správy sú sťažovateľom považované za nezákonný dôkaz, keď z charakteru týchto záznamov, zápisníc je zrejmé, že ide o výpovede fyzických osôb, ktoré majú charakter výpovede svedkov a môžu byť použité ako dôkaz výlučne ak sú získané v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku, t. j. musí ísť o výsluch svedka v súlade s § 25 Daňového poriadku, čo však nebolo vykonané. V zmysle § 24 ods. 2 Daňového poriadku vedie dokazovanie správca dane a Kriminálny úrad Finančnej správy nemá v zmysle § 4 ods. 1 Daňového poriadku postavenie správca dane. Operatívne zistenia KÚFS samy o sebe nemôžu predstavovať dôkaz v daňovom konaní.

21. V ďalšej časti kasačnej sťažnosti poukázal sťažovateľ na to, že správny súd, správca dane ani žalovaný nikdy nešpecifikovali, aké dôkazy by považovali za dostatočné na odstránenie pochybností, ktoré mali. Argumentujúc rozhodnutím Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/40/2018 z 03.09.2019, podľa ktorého v prípade pochybností správca dane o tvrdeniach žalobcu, keď ním predložené dôkazy nemieni akceptovať, bol správca dane povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia žalobcu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správca dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené žalobcom. Takéto dôkazy, ktoré by jednoznačne vyvracali dôkazy predložené daňovým subjektom v konaní prvostupňový daňový úrad nepredložil ani nezabezpečil a správny súd rozsudkom tento nezákonný postup odobril. Všetky výzvy pre daňový subjekt boli všeobecné, generické a možno tak podľa názoru sťažovateľa uzatvoriť, že absenciou postupu podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku počas daňovej kontroly vôbec nedošlo k prenosu daňového bremena zo správca dane na daňový subjekt.

22. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 23.01.2023 k sťažnostným námietkam uviedol, že v prípade, ak si žalobca ako daňový subjekt uplatní nárok na odpočítanie dane, je povinný svoj nárok aj dostatočným a vierohodným spôsobom preukázať. Žalobca nepredložil také dôkazy, ktoré by dodanie prác dodávateľom BRASTRECH s. r. o. preukázali alebo ktoré by preukazovali, že dodanie bolo uskutočnené inou zdaniteľnou osobou registrovanou pre daň, a teda podľa jeho názoru neuniesol dôkazné bremeno v zmysle ustanovení zákona o DPH. V posudzovanom prípade dodanie služieb, na základe ktorých vznikla daňová povinnosť, je základnou podmienkou uplatnenia odpočtu a platiteľ dane je zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti, že pri dodaní tejto služby vznikla daňová povinnosť nielen po stránke formálnej, ale po stránke obsahovej, pričom samotná faktúra bez ďalšieho nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt skutočne nakúpil služby, pri ktorých vznikla daňová povinnosť. Napadnuté rozhodnutie žalovaného nebolo založené na podvođe ani zneužití práva, ako to prezentuje žalobca v kasačnej sťažnosti, ale na záveroch, že nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných plnení deklarovaným dodávateľom, ktorý neuskutočnil žiadne dodanie alebo inou zdaniteľnou osobou registrovanou pre daň. Závery žalovaného ako aj správca dane sú plne v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20, Kemwater ProChemie. V danom prípade boli požadované dôkazy k preukázaniu priameho dodávateľa žalobcu a na žalobcu nebolo nedôvodne prenášané dôkazné bremeno. Je súčasťou bežnej podnikateľskej obozretnosti, aby si daňový subjekt, ktorý si v budúcnosti mieni uplatniť nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na základe určitého zdaniteľného plnenia zabezpečil a uchoval dostatok podkladov slúžiacich na osvedčenie, že toto plnenie bolo založené na reálnom základe a prebehlo presne tak, ako vyplýva z existujúcich účtovných a iných dokladov, na ktorých podklade si nárok uplatní. Žalovaný zotrval na správnosti svojich záverov a kasačnú sťažnosť žalobcu navrhol zamietnuť.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

23. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu 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. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku správneho súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

24. Kľúčovou právnou otázkou, ktorou sa kasačný súd zaoberal v predmetnom prípade bolo, či správca dane, žalovaný a správny súd dospeli na základe zisteného skutkového stavu k správneému záveru, keď sťažovateľovi odmietli priznať odpočet DPH z dôvodu, že nebolo preukázané, že žalobca ako daňový subjekt splnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr od dodávateľa BRASTRECH s. r. o., keď nepreukázal, že k dodaniu prác došlo deklaroványm dodávateľom uvedeným na faktúrach, t. j. spoločnosťou BRASTRECH s. r. o.

25. Kasačný súd zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom už bola právne obdobná, skutkovo súvisiaca vec identických účastníkov konania, týkajúca sa iba iného zdaňovacieho obdobia - roku 2015, v ktorej kasačný súd rozhodol rozsudkom sp. zn. 4Sfk/14/2023 z 24.04.2024, argumentáciu sťažovateľa vyhodnotiac ako nedôvodnú.

26. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie. Kasačný súd preto v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia kasačného súdu sp. zn. 4Sfk/14/2023 z 24.04.2024. S týmto rozsudkom kasačného súdu sa konajúci senát v plnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza:

„35. Kasačný súd v prvom rade k námietkam sťažovateľa ohľadne dôkazného bremena uvádza, že dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí byť schopný preukázať ním tvrdené skutočnosti, teda že splnil zákonom stanovené podmienky a nárok na odpočet DPH mu skutočne vznikol. Daňový subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH, má dve povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonných podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlad skutočnosti s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol, je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky - sp. zn. 8 Afs 40/2011 z 27.01.2012). Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

36. V tejto súvislosti vo vzťahu k neprimeranému dôkaznému bremenu, konkrétne k poukazom sťažovateľa na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj ako „SD EÚ“), ako aj judikatúry Najvyššieho súdu SR, kasačný súd uvádza, že právo na odpočítanie DPH je podmienené splnením formálnych ako aj hmotnoprávných požiadaviek. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane vyplývajúce 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“) sú, že (1) poskytovateľom plnenia (deklaroványm dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby deklarovanej dodávateľa), že (2) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a že (3) 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. Z uvedeného pritom jednoznačne vyplýva, že jednou z podmienok je, aby tovar alebo služby boli dodané osobou, ktorá má postavenie zdaniteľnej osoby.

37. Vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do zákona 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.

38. Z uvedeného vyplýva, že zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí dodanie tovaru a postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).??

39. Kasačný súd tak k prejednávanej veci zdôrazňuje, že pokiaľ správca dane, žalovaný a správny súd na viacerých miestach a najmä v súhrnných hodnotiacich záveroch preskúmaných rozhodnutí argumentovali, že sťažovateľ nepreukázal, že mu tovar bol dodaný od deklarovaného dodávateľa BRASTRECH s. r. o., a rovnako ani od inej zdaniteľnej osoby, spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane - dodanie tovaru, resp. služby osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice, ktorej preukázanie je na daňovom subjekte. Platí pritom, že nesplnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužiteľnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Odpočet DPH si sťažovateľ uplatnil sám, preto je povinný uchovávať a následne preukázať všetky doklady, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie skutočností uvedených na faktúrach.

40. Kasačný súd zároveň zdôrazňuje, že k otázke dôkazného bremena takisto 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 zneužiteľnosti práva na odpočet dane je dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných 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).

41. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov, ako aj SD EÚ identifikovala rad okolností, ktoré samé osebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne ak nie je sporná existencia dodaného tovaru/služieb). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučnú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25.05.2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobienie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia SD EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13.02.2014, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 06.09.2012, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (uznesenie SD EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 64).

42. Kasačný súd v predmetnej veci konštatuje, že pri spornom dodávateľovi BRASTRECH s. r. o. boli spochybnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH. Sťažovateľom predložené dôkazy vykonané dokazovanie totiž nepreukazujú, že ku zdaniteľným obchodom, ktoré sú predmetom faktúr za zdaňovacie obdobia máj, august, september a november 2015 skutočne došlo tak, ako to sťažovateľ deklaroval. Kasačný súd dospel rovnako ako správny súd k záveru, že sťažovateľ nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných obchodov (pomocné, stavebné a rekonštrukčné práce) tak, ako boli fakturované deklarovaným dodávateľom, pričom nebolo preukázané ani ich vykonanie iným platiteľom dane. Kasačný súd dodáva, že tak ako žalovaný, ani správny súd nespochybnil reálne vykonanie prác, spochybnené bolo ich vykonanie spoločnosťou BRASTRECH s. r. o. alebo inou zdaniteľnou osobou a s tým spojené právo sťažovateľa na odpočítanie dane (pozn.: pre priznanie práva na odpočet

DPH nepostačuje len samotná existencia tovaru/služby, ale musí byť preukázané aj ich dodanie iným platiteľom dane/inou zdaniteľnou osobou).

43. V prejednávanej veci neboli zistené ani iné skutkové okolnosti, ktoré by preukazovali dodanie služby iným platiteľom dane (ako spoločnosťou BRASTRECH s. r. o.) a sťažovateľ uvedený ani netvrdil - trval na tom, že deklarované služby mu boli dodané spoločnosťou BRASTRECH s. r. o. Keďže splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane preukazuje osoba, ktorá si odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľ), bol sťažovateľ následne povinný pochybnosti správcu dane vyvrátiť a preukázať, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil. Je potrebné súhlasiť so sťažovateľom, že hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane nie je preukázanie konkrétnej osoby deklarovaného dodávateľa. Hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane - ako je uvedené vyššie - však je preukázanie statusu osoby dodávateľa (v nadväznosti na závery rozsudku SD EÚ C-154/20 Kemwater ProChemie), t. j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH, pričom dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa je spravidla práve na osobe, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane.

44. Kasačný súd ďalej sumarizuje, že pochybnosti správcu dane vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi BRASTRECH s. r. o. boli najmä nasledovné:

- konateľ tejto spoločnosti, p. Čech, o jej činnosti nič nevedel (zápisnica z ústneho pojednávania č. 100014668/2017 z 04.01.2017), osoba konajúca v jej mene, p. Č. síce potvrdila dodanie služieb, avšak subdodávateľsky, a to spoločnosťou PreShov H+R, s. r. o. a bez vedomosti o ďalších podrobnostiach (zápisnica z ústneho pojednávania č. 100173100/2017 z 30.01.2017);
- osoba konajúca v mene spoločnosti PreShov H+R, s. r. o., p. S., potvrdil dodanie služieb, avšak tiež subdodávateľsky spoločnosťou MPV Consult, s. r. o., a navyiac, oprávnenie p. S. konať v mene tejto spoločnosti bolo spochybnené;
- dodanie služieb spoločnosťou MPV Consult, s. r. o. bolo spochybnené, keďže jej konateľ dodanie služieb nepotvrdil a rovnako existovali pochybnosti o jeho konaní v mene tejto spoločnosti;
- sťažovateľ nepredložil žiadne iné relevantné dôkazy o tom, že deklarované služby mu boli skutočne dodané.

45. Keďže išlo o pochybnosti na strane priameho dodávateľa (ktorej konateľ o činnosti spoločnosti nič nevedel a zástupkyňa p. Č. okrem uvedenia svojho subdodávateľa iné okolnosti uviesť nevedela), tieto pochybnosti i kasačný súd považuje za relevantné. Sťažovateľ v rámci svojej argumentácie nikde neuviedol, ako tieto pochybnosti správcu dane vyvrátiť (inak ako dôkazmi, ktoré boli správcom dane spochybnené) a ako dodanie služieb od deklarovaného dodávateľa spol. BRASTRECH s. r. o. (príp. iným dodávateľom, ktorý je platiteľom dane) relevantne preukázal. Sťažovateľ v tejto súvislosti uvádza iba nekonkrétne tvrdenia, že bez akejkoľvek pochybnosti uniesol svoje dôkazné bremeno a ako dôkaz potvrdzujúci jeho tvrdenia predložil fotodokumentáciu vykonaných prác. Podľa kasačného súdu však takáto fotodokumentácia (súhlasne s názorom správcu dane a žalovaného) najmä nepreukazuje, či vôbec, kto, kedy, ako a v akom rozsahu sporné pomocné, rekonštrukčné a stavebné práce vykonal. Zo spisového materiálu tak nevyplýval žiaden dokument ani iný relevantný dôkaz, ktorým by sťažovateľ preukázal, že k dodaniu služieb skutočne došlo tak, ako to sťažovateľ deklaroval.

46. Kasačný súd zároveň poukazuje aj na povahu fakturovaného plnenia, kedy išlo o pomocné, rekonštrukčné a stavebné práce, kde bežne subjekty sú na plnení priamo jeho vlastnou realizáciou zúčastnené a disponujú dodacími listami, súpsmi vykonaných prác, zápismi z kontrolných dní, odovzdávacích či preberacích protokolov alebo dokonca stavebnými denníkmi. Na základe vykonaného dokazovania sa tak dodanie sporných služieb sťažovateľovi od spoločnosti BRASTRECH s. r. o. nepreukázalo, keďže nebolo preukázané, že toto plnenie by dodal deklarovaný dodávateľ a ani žiaden z ním uvádzaných subdodávateľov. Podstatná je pritom tá skutočnosť, že ani sám sťažovateľ nevedel správcovi dane predložiť žiadne relevantné dôkazy, ktoré by hodnoverne preukázali realizáciu deklarovaného obchodu.

47. Tu kasačný súd nesúhlasil ani so sťažovateľovou námietkou, ktorá sa týkala preukázania fiktívnosti plnenia a vedomosti sťažovateľa o jeho účasti na daňovom podvode. Kasačný súd prízvukuje, že nie je možné pri právnom posúdení dôvodu pre nepriznanie práva na odpočítanie dane kumulovať nesplnenie hmotnoprávnych podmienok s daňovým podvodom, resp. vedomostnou zločkou sťažovateľa o daňovom podvode alebo so zneužitím práva). Pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry od dodávateľa, ktorého nákup tovaru/dodanie služieb bolo správcom dane spochybnené, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu a osobou uvedenou na faktúre, príp. inou zdaniteľnou osobou (iným platiteľom dane). Predloženie faktúry vystavenej v zmysle § 71 zákona o DPH (v prípade, že má všetky zákonom predpísané náležitosti) je len splnenie formálnej stránky na uplatnenie odpočítania dane. Ak však správcovi dane na základe vykonaného dokazovania vzniknú pochybnosti o pravdivosti

údajov uvedených vo faktúre, je na platiteľovi, aby tieto pochybnosti odstránil, čo v uvedenom prípade sťažovateľ nevykonal. Sťažnostné body vo vzťahu k dôkaznému bremenu sťažovateľa, k splneniu hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane sťažovateľom a k posúdeniu veci ako daňového podvodu sú preto nedôvodné.

48. K namietaným procesným pochybeniam správca dane kasačný súd uvádza, že závery správca dane, žalovaného, ako aj správneho súdu, majú oporu v administratívnom spise, z ktorého vyplýva, že správca dane sťažovateľa so svojimi zisteniami priebežne oboznamoval, sťažovateľ nahliadol do spisu a vyhotovil si z nich fotokópie, teda sa k nim mohol vyjadriť. Správca dane ho informoval o výsluchoch svedkov, ktoré vykonal (napr. relevantná svedecká výpoveď p. Č. a p. Č.), pričom sťažovateľ sa ich nezúčastnil. Sťažovateľ kvalifikovane nenavrhol vypočuť žiadneho svedka. Kasačný súd dodáva, že argumentácia sťažovateľa je veľmi všeobecná, nekonkretizuje, pri akom úkone a akým spôsobom mu boli upreté jeho procesné práva. Navyše kasačný súd považuje za nutné uviesť, že sťažovateľ kasačnú sťažnosť dopĺňa aj o citácie a tvrdenia správneho súdu, ktoré sa však v napadnutom rozsudku správneho súdu nenachádzajú. Kasačný súd podotýka, že je na sťažovateľovi, akým spôsobom bude realizovať svoju procesnú obranu, avšak nemožno následne očakávať, že kasačný súd bude reagovať na každé jednotlivé tvrdenie sťažovateľa, obzvlášť pokiaľ už podstatu sťažovateľových námietok vysporiadala predchádzajúca súdna a správna prieskumná inštanca a pokiaľ sťažovateľ nepredkladá argumentáciu, ktorá by bola súvisiaca s prejedávaným prípadom.

49. I napriek uvedenému kasačný súd dopĺňa, že otázke využitia podkladov a listín z daňovej kontroly iných subjektov sa venoval napríklad v rozhodnutí sp. zn. 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.“

50. Kasačný súd preto k uvedenej veci zdôrazňuje, že správca dane 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. Zároveň je potrebné podotknúť, že správca dane materiálnu, resp. právnu podstatu rozhodnutia vo veci nezaložil na skutočnostiach získaných KÚFS, konkrétne spomínaným začatím trestného stíhania vo veci trestného činu falšovania verejnej listiny, či len skutočnostiach zistených ohľadne subdodávateľov sťažovateľa tak, ako sa to snaží sťažovateľ vykresliť. Správca dane svoje rozhodnutia založil na už vyššie spomínanej skutočnosti, keď pri spornom dodávateľovi BRASTRECH s. r. o. boli spochybnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty - existencia plnenia v rámci konkrétneho vzťahu medzi sťažovateľom a deklarovaným dodávateľom, príp. iným dodávateľom - platiteľom dane. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že služby neboli dodané tak, ako to uviedol sťažovateľ a že realita dodania služieb zdaniteľnou osobou nebola hodnoverným spôsobom preukázaná, teda svoje rozhodnutie založil na konkrétnych zisteniach vyplývajúcich z vykonaného dokazovania v rámci daňového konania, a to v súlade s ustanovením § 24 Daňového poriadku. Ani sťažnostný bod ohľadom porušenia procesných práv sťažovateľa preto kasačný súd nepovažuje za dôvodný.

51. K sťažovateľom namietaným rozhodnutiam SD EÚ vo veci C-18/13, Maks Pen a C-610/19 Vikingo Fővállalkozó Kft. kasačný súd uvádza, že tieto riešia primárne otázku spochybnených subdodávateľov, avšak v prípade sťažovateľa sa pochybnosti týkali i deklarovaného dodávateľa BRASTRECH s. r. o. Aj keď jednou z pochybností správca dane boli zistenia, že službu nemohli dodať deklarovaní subdodávateľia, pretože posledný v ich rade dodanie nepotvrdil, sťažovateľ sám nepredložil žiadne relevantné dôkazy o realite ich dodania. V rozhodnutí C-446/15 Signum Alfa Sped bola skutková situácia tiež odlišná, pretože dôvodom pochybností správca dane bolo, že deklarovaní dodávateľia nedisponovali ľudskými a materiálnymi zdrojmi potrebnými na vykonanie fakturovaných služieb v čase ich vykonania. V prípade sťažovateľa toto bola jedna z okolností, ktorú správca dane vzniesol, avšak jeho ďalšie pochybnosti boli založené na nedostatku podkladov od samotného sťažovateľa.

52. K sťažovateľovým ďalším námietkam kasačný súd uvádza, že súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne

dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Za tieto považoval kasačný súd otázky uvedené vyššie. Odôvodnenie rozhodnutia súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (III. ÚS 209/04). Kasačný súd má za to, že správny súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal, vysporiadal sa s podstatnými námietkami sťažovateľa a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil, a ktoré i kasačný súd považuje za správne.

53. V súlade s citovanými ustanoveniami súvisiacej právnej úpravy a vyššie uvedenými právnymi názormi, dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu bol vydaný v súlade so zákonom a nezistil dôvod na jeho zrušenie alebo zmenu a kasačnú sťažnosť preto ako nedôvodnú zamietol (v zmysle ust. § 461 SSP).“

27. S citovaným právnym posúdením a rozsudkom kasačného súdu, ktorý v plnom rozsahu vyčerpал námietky žalobcu, sa kasačný súd v súdenej veci stotožnil, a preto rozhodol tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozsudku.

28. Kasačný súd dopĺňa, že i Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojom uznesení sp. zn. IV. ÚS 619-/2024-40 (bod 11) poukázal, že možno spochybnit' 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 zdaniateľného obchodu. Uvedené je aplikovateľné i na súdnu vec, kde dôkazy produkované sťažovateľom mali prevažne iba všeobecnú a nekonkrétnu výpovednú hodnotu (napr. konateľ deklarovaného dodávateľa BRASTRECH s. r. o. p. Čech o činnosti spoločnosti nič nevedel, splnomocnená zástupkyňa p. Č. síce potvrdila dodanie služieb, avšak subdodávateľsky a bez uvedenia akýchkoľvek bližších podrobností, predložené fotografie boli bez výpovednej hodnoty vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi a pod.).

V. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

29. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti nezistil dôvodnosť kasačnej sťažnosti, a preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výrokovej časti tohto rozsudku.

30. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 a § 168. Kasačný súd sťažovateľovi (žalobcovi) náhradu trov konania nepriznal, nakoľko v kasačnom konaní nebol úspešný. Kasačný súd nepriznal trovy konania ani žalovanému, ktorý bol síce v konaní úspešný, avšak má postavenie orgánu štátnej správy a kasačný súd nevzhladol žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania v zmysle § 168 druhej vety SSP priznané.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.