

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 8Sfk/25/2024  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3022200272  
Dátum vydania rozhodnutia: 19. 12. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Kristína Babiaková  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:3022200272.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu Mgr. Petra Macha, PhD. v právnej veci žalobkyne: EUROPUR s.r.o., so sídlom Novonosická 503/5, 020 01 Púchov, IČO: 36 305 383, právne zastúpená advokátom: Mgr. Andrej Gunár, so sídlom Panenská 13, 811 03 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 102384198/2022 zo dňa 26. augusta 2022, č. 102384548/2022 zo dňa 26. augusta 2022 a č. 102384375/2022 zo dňa 26. augusta 2022, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. TN-13S/81/2022-89 zo dňa 14. decembra 2023, takto

### rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej len „prvostupňový orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo aj „daň“) za zdaňovacie obdobia január až december 2016. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobia správca dane vyhotovil protokol č. 100532659/2019 zo dňa 28. februára 2019 (ďalej len „protokol“).

2. Prvostupňový orgán na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a doplneného dokazovania vo vyrubovacom konaní vydal prvostupňové rozhodnutia:

· č. 100487015/2022 zo dňa 16. marca 2022, ktorým vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 6.842.60 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2016,

· č. 100562499/2022 zo dňa 23. marca 2022, ktorým vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 8.000,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2016,

· č. 100562889/2022 zo dňa 23. marca 2022, ktorým vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 4.063.60 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2016 (všetky rozhodnutia prvostupňového orgánu ďalej spolu len „prvostupňové rozhodnutia“).

3. V zdaňovacom období september 2016 správca dane neuznal žalobkyni uplatnené právo na odpočítanie dane v súvislosti s dodávateľskými faktúrami od spoločnosti FZM, s.r.o. za dodanie kooperačných prác a zabezpečenie prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov a od spoločnosti Active-Car s.r.o. za dodanie USB flash disk, hrnčeka, tričiek, vizitkára, poznámkového bloku a iných vecí.

4. V zdaňovacom období november 2016 správca dane neuznal žalobkyni uplatnené právo na odpočítanie dane v súvislosti s dodávateľskými faktúrami od spoločnosti FZM, s.r.o. za dodanie

kooperačných prác a zabezpečenie prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov a od spoločnosti Active-Car, s.r.o. za dodanie reklamných predmetov.

5. V zdaňovacom období december 2016 správca dane neuznal žalobkyni uplatnené právo na odpočítanie dane v súvislosti s dodávateľskými faktúrami od spoločnosti FZM, s.r.o. za dodanie zabezpečenia prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov, prenájom priestorov a od spoločnosti Active-Car, s.r.o. za dodanie údržby a špeciálneho čistenia prevádzky AOH a NIP.

6. Žalovaný rozhodnutiami č. 102384198/2022 zo dňa 26. augusta 2022 (zdaňovacie obdobie september 2016), č. 102384375/2022 zo dňa 26. augusta 2022 (zdaňovacie obdobie november 2016) a č. 102384548/2022 zo dňa 26. augusta 2022 (zdaňovacie obdobie december 2016; všetky rozhodnutia žalovaného spolu ďalej len „žalované rozhodnutia“ alebo „rozhodnutia žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutia.

7. Žalovaný vo svojich rozhodnutiach skonštatoval, že hoci žalobkyňa deklarovala dodanie služieb od spoločnosti FZM, s.r.o., zo svedeckej výpovede pána Ivana Bysterského (konateľa predmetnej spoločnosti v čase uzavretia zdaniteľných obchodov), pána Petra Petrova (konateľa subdodávateľskej spoločnosti) či z vyjadrenia konateľa žalobkyne však vyplynuli pochybnosti o deklarovanom plnení.

8. Pán Bysterský vo výpovedi síce potvrdil spoluprácu so žalobkyňou, avšak nevedel uviesť žiadne podrobnosti týkajúce sa sporných obchodov, nevedel predložiť žiadnu dokumentáciu (rovnako ako žalobkyňa). Pán Bysterský sa odvolal na svojho subdodávateľa pána Petrova, subdodávateľské spoločnosti však nevedel špecifikovať. Pán Petrov vo svojom výsluchu spoluprácu so spoločnosťou FZM, s.r.o. poprel. Žalobkyňa nepredložila žiadne ďalšie doklady, ktorými by zistené pochybnosti vyvrátila.

9. Vo vzťahu k obchodom žalobkyne so spoločnosťou Active-Car, s.r.o. žalovaný rovnako uviedol, že z vykonaného dokazovania, najmä zo svedeckých výpovedí pána Patrika Ivanoviča (konateľa predmetnej spoločnosti v čase uskutočnenia obchodov), pána Petrova (konateľa subdodávateľskej spoločnosti) či z vyjadrenia konateľa žalobkyne vyplynuli pochybnosti o deklarovanom plnení.

10. Pán Ivanovič vo svojej výpovedi síce potvrdil obchodnú spoluprácu so žalobkyňou, avšak nevedel uviesť žiadne podrobnosti a údaje o uskutočnených obchodoch, mal byť oslovený konateľom žalobkyne s požiadavkou na výrobu nejakých reklamných predmetov, sám nerobil nič, ale odvolával sa na pána Petrova a jeho spoločnosti, pričom nevedel konkretizovať spoločnosť, ktorá mala realizovať výrobu reklamných predmetov. Pán Petrov žalobkyňu nepoznal, čo podporilo pochybnosti správcu dane a žalovaného, lebo ak by skutočne zabezpečoval výrobu niekoľko tisíc kusov reklamných predmetov s logom žalobkyne, vedel by následne žalobkyňu identifikovať. Konateľ žalobkyne tiež nevedel špecifikovať, aké reklamné predmety mala spoločnosť Active-Car, s.r.o. dodať.

11. V zdaňovacom období december 2016 žalovaný tiež doplnil, že pán Ivanovič si nespomenul pri výsluchu ani na presnú adresu, kde sa mali nachádzať priestory žalobkyne, v ktorých sa mala vykonávať údržba a špeciálne čistenie prevádzky AOH a NIP (pozn. kasačného súdu - ide o údaje na faktúre). Nevedel ani vysvetliť, ako mal tieto práce zabezpečiť pán Petrov, nevedel identifikovať osoby, ktoré tieto práce vykonávali či aké mechanizmy boli použité pri vykonaní čistiacich prác. Žalovaný poukázal aj na rozpor vo výpovediach pána Ivanoviča, keď (i) na pojednávaní dňa 25. januára 2019 uviedol, že čistiace práce zabezpečil cez spoločnosť RMJ Trading, s.r.o. (ktorej konateľom v čase uskutočnenia obchodov bol podľa jeho vyjadrenia pán Roman Magyar - podľa obchodného registra bol však konateľom len do 4. novembra 2016, teda nie v zdaňovacom období december 2016), (ii) na pojednávaní dňa 8. decembra 2021 už uvádzal, že práce vykonal pán Petrov. Pán Petrov vo svojich výpovediach pritom o dodávkach čistiacich prác nič neuvádzal.

12. Žalovaný zhrnul, že z rozsiahleho dokazovania vykonaného správcou dane nebolo preukázané, že reálne došlo k dodaniu, resp. uskutočneniu obchodov medzi žalobkyňou a jej deklarovanými obchodnými partnermi v zmysle vystavených faktúr. Žalovaný a správca dane teda s pochybným identitou dodávateľa uvedeného na vystavených faktúrach s pochybným preukázaním hmotnoprávnej podmienky pre priznanie odpočtu dane - statusu zdaniteľnej osoby skutočného dodávateľa. Túto pochybnosť žalobkyňa nevyvrátila, teda neuniesla svoje dôkazné bremeno v daňovom konaní.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

13. Proti rozhodnutiam žalovaného podala žalobkyňa správne žaloby na Krajský súd v Trenčíne (právny predchodca Správneho súdu v Banskej Bystrici) a žiadala, aby správny súd zrušil tak rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutia správcu dane a veci vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

14. V správnych žalobách žalobkyňa namietala, že správca dane a žalovaný v predmetných veciach opomenuli skúmať podstatu prípadu, a teda to, či sporný daňový výdavok v podobe služieb je oprávneným výdavkom v súvislosti s výkonom podnikateľskej činnosti žalobkyne. Naopak správca dane

a žalovaný skúmali sekundárnu skutočnosť, či žalobkyňa nebola súčasťou daňového podvodu, bez zohľadnenia konkrétnych skutočností veci a vedomosti žalobkyne o jej údajnej účasti v obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

15. Čo sa týka pána Petrova žalobkyňa zdôraznila, že z vedomostí, ktoré sú jej známe teraz, je zrejmé, že ide o nedôveryhodnú osobu. Tieto informácie jej však v roku 2016 neboli známe. Navyše platí princíp prezumpcie nevinu, a to aj vo vzťahu k pánovi Petrovovi.

16. Podľa názoru žalobkyne od nej správca dane a žalovaný vyžadovali, aby detailne poznala svojich zmluvných partnerov, čo sa však vymyká základným obchodným princípom. Vzhľadom na veľkosť práce a veľkosť žalobkyne nie je možné vyžadovať, aby sa vždy navzájom stretli konatelia/zástupcovia všetkých zmluvných strán. Ani skutočnosť, že si konatelia spoločnosti FZM, s.r.o. či Active-Car, s.r.o. neprevzali zásielku, sú nekontaktní či to, že v neskoršom období došlo k výmazu predmetných spoločností z obchodného registra, nemožno prisudzovať taký význam, ako to urobil správca dane a žalovaný. Nie je povinnosťou žalobkyne vyžadovať od svojich zmluvných partnerov, aby existovali po celú dobu daňovej kontroly či vyrubovacieho konania. Od žalobkyne tiež nemožno podľa jej názoru spravodlivo požadovať, aby si podrobne a detailne dokumentovala všetky jej poskytnuté služby, to by bolo v rozpore s ekonomickou realitou.

17. Žalobkyňa sa tiež dovoľavala skutočnosti, že v jej prípade ide o väčšiu spoločnosť, má 63 zamestnancov a viac ako 1000 zákazníkov. Nemožno preto od nej očakávať, že jej konateľ bude poznať všetkých svojich dodávateľov služieb, mať podrobné informácie o takýchto obchodoch a pod.

18. V podstatnej časti svojich správnych žalôb žalobkyňa rozsiahlo citovala rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 42/2020.

19. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) spojil konania o správnych žalobách žalobkyne pod sp. zn. TN-13S/81/2022 (zdaňovacie obdobie september 2016), sp. zn. TN-11S/83/2022 (zdaňovacie obdobie november 2016) a TN-13S/82/2022 (zdaňovacie obdobie december 2016) do spoločného konania vedeného pod sp. zn. TN-13S/81/2022.

20. Správny súd rozsudkom č. k. TN-13S/81/2022-89 zo dňa 14. decembra 2023 (ďalej len „napadnutý rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) správne žaloby žalobkyne zamietol.

21. Správny súd na úvod konštatoval, že námietky žalobkyne boli pomerne všeobecné a nie je jeho úlohou dotvárať argumentáciu žalobkyne tak, aby jej mohol vyhovieť. Následne pristúpil k posúdeniu žalobných námietok žalobkyne.

22. Správny súd konštatoval, že v predmetnej veci správca dane a žalovaný vykonaným dokazovaním spochybnili, že deklarované dodávateľské spoločnosti FZM, s.r.o. a Active-Car, s.r.o. dodali žalobkyni služby, pričom vykonaným dokazovaním nebol zistený ani iný potenciálny skutočný dodávateľ týchto služieb a iného dodávateľa ani netvrdila žalobkyňa. Reflektujúc aktuálnu rozhodovaciu činnosť Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky ako aj Súdneho dvora Európskej únie (osobitne jeho rozhodnutie vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021) konštatoval, že je potrebné rozlišovať medzi formálnymi náležitosťami práva na odpočítanie dane (náležitosťami faktúry) a materiálnymi náležitosťami tohto práva. Hoci dôkazné bremeno na preukázanie oboch druhov náležitostí ťažilo v predmetnej veci žalobkyňu, tak prípadné vady a nedostatky na formálnych náležitostiach možno odpustiť, ak je v konaní preukázané splnenie materiálnych podmienok tohto práva. Konštatoval, že vykonaným dokazovaním orgány finančnej správy spochybnili splnenie jednej z materiálnych/hmotnoprávných podmienok práva na odpočet, a to dodanie tovaru osobou so statusom zdaniteľnej osoby, resp. statusom platiteľa dane podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

23. Tento záver považoval správny súd za správny a podporený riadne vykonaným dokazovaním. Z vykonaného dokazovania totiž vyplýva, že priami dodávateľia žalobkyne boli nekontaktní, nepredložili ani svoju účtovnú dokumentáciu. Z výpovedí pána Bysterského (bývalého konateľa spoločnosti FZM, s.r.o.), pána Ivanoviča (bývalého konateľa spoločnosti Active-Car, s.r.o.), pána Petrova (bývalého konateľa subdodávateľských spoločností, ktorý navyše dodania pre spoločnosť FZM, s.r.o. poprel) a z vyjadrení konateľa žalobkyne nevyplývali skutočnosti, ktoré by deklarované plnenia preukazovali. Ich vyjadrenia boli všeobecné, nevedeli k predmetným obchodom či dodávaným službám nič konkrétne uviesť. Konateľ subdodávateľa ani nepoznal žalobkyňu, napriek tomu, že mal vyrobiť niekoľko tisíc reklamných predmetov s logom žalobkyne. Po vykonaných prácach, dodaných službách a predmetoch nezostal žiadny hmotný výsledok, dodávané plnenia nevedeli popísať a odkazovali na vystavené faktúry. Uvedené zistenia (absencia konkrétnych informácií a ďalších podkladov o zdaniteľných obchodoch na strane žalobkyne a jej deklarovaných dodávateľov) považoval správny súd za relevantnú pochybnosť o dodaní služieb a tovarov deklarovanými dodávateľmi. Napriek tomu, že žalobkyňa bola s týmito

pochybnosťami oboznámená, neprodukovala žiadne ďalšie relevantné dôkazy, aby tieto pomenované a zistené dôvodné pochybnosti vyvrátila.

24. Pokiaľ žalobkyňa poukazovala na nekontaktnosť jej dodávateľov a ich prípadnú neexistenciu počas daňovej kontroly, správny súd zdôraznil, že týmto zisteniam správca dane a žalovaný neprisúdili mimoriadny význam. Na týchto zisteniach neboli preskúmané rozhodnutia postavené, len dokresľovali širšie súvislosti. Neboli tak kladené v neprospech žalobkyne. Ich logickým výsledkom však je, že sa ani z iných zdrojov (vrátane ďalších článkov obchodného reťazca) nepodarilo zistiť také skutočnosti, ktoré by, aj napriek dôkaznej núdzi a pasívite žalobkyne, boli spôsobilé obnoviť hodnovernosť listinných podkladov predložených žalobkyňou.

25. Podľa právneho názoru správneho súdu sa zistené dôvodné pochybnosti týkali len vzťahov a okolností medzi žalobkyňou a jej deklarovanými dodávateľmi. Išlo teda o okolnosti priamo v dispozičnej sfére žalobkyne. V tomto rozsahu bolo požadované aj vyvrátenie pochybností správcom dane. Od žalobkyne pritom možno spravodlivo požadovať, aby okrem faktúry preukázala alebo označila dôkazy napr. na preukázanie prepravy tovaru, jeho vykládky (napr. prepravné listy, evidenčné čísla vozidiel, mená a priezviská osôb realizujúcich prepravu, protokoly o prevzatí tovaru) či dôkazy na preukázanie vykonávaných služieb a prác pre žalobkyňu (evidencie prác, výplat, osobné údaje zamestnancov a pod.) alebo podklady týkajúce sa existencie väčšieho množstva reklamných predmetov. Z týchto dôvodov na veci žalobkyne nemožno aplikovať rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19, Vikingo.

26. Keďže dôvodom nepriznania daňových oprávnení v predmetných veciach bolo nepreukázanie materiálnych/hmotnoprávných podmienok uplatnených daňových oprávnení, v predmetnej veci nebol správca dane a žalovaný povinný preukazovať existenciu daňového podvodu (úniku) v obchodnom reťazci žalobkyne a jej vedomú účasť na takomto reťazci. Tieto skutočnosti totiž predstavujú iný, odlišný dôvod pre neuznanie daňových oprávnení, ktorý orgány finančnej správy v predmetnej veci nevyužili.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

27. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodov nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Žiadala zrušiť napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, alternatívne tento rozsudok zmeniť a jej správnym žalobám vyhovieť.

28. Napadnutý rozsudok považuje sťažovateľka aj za nepreskúmateľný a nezrozumiteľný (§ 440 ods. 1 písm. f) SSP). Táto nezrozumiteľnosť podľa jej názoru pramení už v tom, že ide o tri konania z troch rôznych zdaniteľných období, ktoré správny súd spojil do jedného konania. Toto spojenie podľa jej názoru zvýšilo neprehľadnosť v argumentácii správneho súdu.

29. Podľa názoru sťažovateľky nie je správny záver správneho súdu o všeobecnosti a nekonkrétnosti jej žalobných námietok. Poukázala na skutočnosť, že je v procesnom postavení žalobkyne/sťažovateľky vo viacerých konaniach a vo viacerých z nich úspešne (rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sfk 112/2022, sp. zn. 2 Sfk 48/2022 či sp. zn. 2 Sfk 93/2022). Podľa názoru sťažovateľky sú práve tvrdenia správneho súdu o nekonkrétnosti jej správnych žalôb všeobecné, arbitrárne a zbytočné.

30. Sťažovateľka v ďalšej argumentačnej línii zdôraznila, že v predmetnej veci splnila tak materiálne ako aj formálne podmienky pre odpočet DPH. Zo strany správcu dane a žalovaného jej pritom nebolo preukázané, že by sa žalobkyňa zúčastnila daňového podvodu alebo že by o takomto konaní vedela alebo mala vedieť.

31. Podľa názoru sťažovateľky jej správne orgány ako aj správny súd vyčítali obchody s účasťou pána Petrova. Hoci je predmetná osoba v súčasnosti negatívne mediálne známa a obozretný podnikateľ by si jeho účasť na obchodoch dnes dôsledne zvážil, obchody sťažovateľky je potrebné posudzovať s ohľadom na okolnosti ich uzatvorenia, nie spätne.

32. Správny súd tiež nesprávne hodnotil vykonané dokazovanie, keď pochybnosti vyvodzoval napr. z výpovede konateľa žalobkyne, ktorý pri vyjadrení k predmetu obchodov odkázal na faktúru. Zdôraznila, že v predmetnej veci ide o doplnkové obchody. Je preto podľa sťažovateľky pochopiteľné, že dodaniu reklamných predmetov či čistiacim prácam alebo prepravným službám nemožno prisudzovať rovnakú dôležitosť ako napr. zakúpeniu novej výrobnéj linky. Nemožno preto od konateľa väčšej spoločnosti očakávať vedomosť na úrovni mikromanažmentu o každej drobnej dodanej službe či tovare.

33. Navyše svojou povahou ide podľa sťažovateľky o dodania, ktoré je len ťažko možné spätne preukázať- napr. vykonanie čistiacich prác alebo dodanie rozdaných reklamných predmetov. Nemožno preto od sťažovateľky spravodlivo požadovať iné dôkazy ako faktúru, dodací list či doklad o zaplatení. Za najdôležitejší doklad pritom sťažovateľka považuje práve bankový doklad o platbe. Sťažovateľke

tiež nemožno vyčítať nekontaktnosť jej obchodných partnerov či dokazovanie vykonané vo vzťahu k aktuálnym konateľom jej obchodných partnerov. Z týchto dôvodov bol podľa názoru sťažovateľky na jej prípad aplikovateľný aj rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19, Vikingo.

34. Dňa 31. januára 2024, po uplynutí lehoty na podanie kasačnej sťažnosti, doručila sťažovateľka správne súdu podanie, kde sa dovoľáva aplikácie rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1 Afs 212/2022 zo dňa 16. augusta 2023 na jej prípad.

35. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril aj žalovaný, ktorý odkázal na svoju argumentáciu v konaní pred správnym súdom a navrhol kasačnú sťažnosť sťažovateľky ako nedôvodnú zamietnuť.

36. Sťažovateľka vo svojej replike v podstatnom zotrvala na svojej argumentácii obsiahnutej v kasačnej sťažnosti.

37. Po predložení veci kasačnému súdu bola predmetná vec pridelená do senátu 8 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení JUDr. Anita Filová, Mgr. Kristína Babiaková a JUDr. Rastislav Dlugoš, PhD.

38. Podpredseda Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky uznesením sp. zn. KPP 2024/19 zo dňa 22. júla 2024, na základe oznámenia sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD., tohto podľa § 87 ods. 1 a 2 SSP vylúčil z prejednávania a rozhodovania veci. Ďalším (zastupujúcim) členom senátu sa tak v súlade s prílohou č. 1 rozvrhu práce v znení účinnom od 29. júna 2024 stal sudca Mgr. Peter Mach, PhD.

#### IV. Posúdenie kasačného súdu

39. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

40. Kľúčovými právnymi otázkami v predmetnej veci boli (i) preskúmateľnosť a zrozumiteľnosť napadnutého rozsudku správneho súdu a (ii) či správny súd, žalovaný a správca dane vychádzali zo správneho posúdenia veci, ak dospeli k záveru, že sťažovateľka v predmetnej veci neunesla dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov.

#### IV.A K preskúmateľnosti a zrozumiteľnosti napadnutého rozsudku

41. Pokiaľ sťažovateľka namietala nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku, kasačný súd sa s touto námietkou nestotožnil.

42. Kasačný súd uznáva, že v predmetnej veci došlo k spojeniu viacerých konaní uznesením správneho súdu č. k. TN-13S/81/2022 zo dňa 23. októbra 2023, pričom do jedného konania boli spojené správne súdne konania týkajúce sa troch samostatných rozhodnutí žalovaného, sťažovateľky a dane z pridanej hodnoty v troch zdaňovacích obdobiach - september, november a december 2016. Ide pritom o zdaňovacie obdobia, v ktorých sú spochybnené sťažovateľkou uplatnené nároky na odpočítanie dane z jej obchodov so spoločnosťami FZM, s.r.o. a Active-Car, s.r.o. Argumentácia správcu dane a žalovaného je pritom vo všetkých veciach obdobná, rovnako ako bola obdobná aj argumentácia sťažovateľky v podaných správnych žalobách.

43. Pokiaľ preto správny súd spojil súdne konania, ktoré síce začali na základe samostatných žalôb sťažovateľky, avšak týkajú sa rovnakých účastníkov konania a skutkovo spolu súvisia, postupoval tak v súlade s § 65 ods. 1 SSP. Takýto postup rozsudok správneho súdu nielenže nezaťažil vadou nepreskúmateľnosti (ani sťažovateľka v podrobnostiach nepopisuje, v čom má spočívať tvrdená nezrozumiteľnosť či zmätočnosť napadnutého rozsudku), ale ide v danej veci o postup žiaduci, keďže reflektuje na princíp procesnej hospodárnosti (§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 17 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov - ďalej len „CSP“) ako aj na požiadavku zabezpečenia právnej istoty - obdobného rozhodovania v obdobných veciach (§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 CSP).

44. Kasačný súd dáva do pozornosti, že správny súd v napadnutom rozsudku sťažovateľke objasnil podmienky uplatneného práva na odpočítanie dane (body 45, 48, 50 a 51 napadnutého rozsudku), mechanizmus dokazovania v daňovej kontrole a v daňovom konaní (body 46 až 49 a 53 napadnutého rozsudku), vymedzil žalovaným a správcom dane definovaný dôvod nepriznania uplatnených daňových oprávnení (bod 52 napadnutého rozsudku), tento konfrontoval so žalobnou argumentáciou sťažovateľky a vysvetlil, prečo sa táto mylí (body 53 až 59 napadnutého rozsudku). Argumentácia správneho súdu je podrobná, fundovaná a vyčerpávajúca, všetky sťažovateľkou nastolené otázky boli v napadnutom rozsudku správnym súdom zodpovedané.

45. Pre úplnosť kasačný súd konštatuje, že neopomína sťažovateľkou formulované výhrady k bodom 40 až 44 napadnutého rozsudku, v ktorých správny súd komunikoval svoje názory týkajúce sa prílišnej všeobecnosti žalobných námietok. Naopak, podľa názoru kasačného súdu boli v tejto veci sťažovateľkou

formulované žalobné body pomerne jasné, správny súd ich nemal problém identifikovať a vysporiadať sa s nimi vo svojej ďalšej argumentácii. Úvodné deklarácie správneho súdu tak kasačný súd nepovažoval za priliehavé na predmetnú vec. Na druhej strane však nemali za následok to, že by sa správny súd nevysporiadal so žalobnými námietkami sťažovateľky (na ktoré poskytol správny súd náležité odpovede - bod 43 tohto rozsudku), preto nejde o vadu, ktorá by mala za následok nezákonnosť napadnutého rozsudku, resp. vadu, ktorá by mala dopad či už na právo sťažovateľky na spravodlivý proces alebo výrok napadnutého rozsudku. V tejto časti preto bola argumentácia sťažovateľky nedôvodná.

IV.B K sporným obchodom sťažovateľky so spoločnosťou FZM, s.r.o.

46. V súvislosti s námietkami, ktoré sťažovateľka vzniesla k posúdeniu jej obchodov so spoločnosťou FZM, s.r.o., a to či už zo strany žalovaného alebo správneho súdu, kasačný súd uvádza, že sa týmito námietkami už opakovane zaoberal v iných veciach sťažovateľky - rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sfk 77/2022 zo dňa 30. januára 2024, sp. zn. 3 Sfk 93/2022 zo dňa 30. mája 2024 či sp. zn. 3 Sfk 66/2022 zo dňa 27. marca 2024, body 22 až 77.

47. 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.

48. Argumentácia správneho súdu a žalovaného, rovnako ako žalobné a neskôr sťažnostné námietky sťažovateľky, sú v podstatnom obdobné ako vo vyššie uvedených rozhodnutiach kasačného súdu. Kasačný súd preto na tieto rozsudky pri posúdení obchodov sťažovateľky so spoločnosťou FZM, s.r.o. v plnom rozsahu v súlade s § 464 ods. 1 SSP aj v tejto veci odkazuje, s týmito sa stotožňuje a osobitne poukazuje na argumentáciu uvedenú v jeho rozhodnutí sp. zn. 3 Sfk 77/2022 zo dňa 30. januára 2024: 65. V súvislosti s podanou kasačnou sťažnosťou kasačný súd dáva v prvom rade do pozornosti, že správcom dane a žalovaným deklarovaným dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov sťažovateľky so spoločnosťou FZM, s.r.o. bolo neunesenie dôkazného bremena sťažovateľkou vo vzťahu k preukázaniu identity dodávateľa uskutočnených služieb.

66. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ správca dane a žalovaný argumentovali, že sťažovateľka nepreukázala, že jej služby boli dodané deklarovaným dodávateľom (resp. dodanie od deklarovaného dodávateľa bolo spochybnené), spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane - dodanie tovaru osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice, teda so statusom platiteľa dane podľa zákona o DPH (z materiálneho hľadiska). Úlohou správneho ako aj kasačného súdu bolo posúdiť, či takýto záver príslušných orgánov bol dôvodný a podložený relevantnými výsledkami vykonaného dokazovania.

67. V predmetnej veci kasačný súd v zhode so správcom dane, žalovaným a správnym súdom konštatuje, že orgány finančnej správy na podklade vykonaného dokazovania vzniesli legitímne pochybnosti o uskutočnení sporných obchodov. Spochybnili najmä postavenie skutočného dodávateľa tovaru ako platiteľa dane.

68. Sťažovateľka v zásade v daňovom konaní predložila len faktúru za dodanie služieb (...) od spoločnosti FZM, s.r.o. Správca dane vykonal šetrenie v snahe overiť pravdivosť deklarovaných tvrdení sťažovateľky.

69. V tomto smere správca dane umožnil vyjadriť sa konateľovi sťažovateľky, Ing. Štefanovi Rehákoví, ktorý nevedel uviesť žiadne informácie k nadviazaniu obchodnej spolupráce so spoločnosťou FZM, s.r.o., nevedel sa vyjadriť ani k službám, ktoré táto spoločnosť mala sťažovateľke dodávať (v čom mali spočívať ..., kto ich mal vykonávať, mená šoférov vykonávajúcich prepravu, čo malo byť predmetom prepravy, komu mali byť tovary prepravované, na akých vozidlách a pod.). Kasačný súd vníma argumentáciu sťažovateľky, že táto je väčšou spoločnosťou a jej konatelia nemusia mať presné informácie o všetkých uskutočnených obchodoch. Na druhej strane však dáva do pozornosti, že konateľ sťažovateľky neoznačil žiadneho iného zamestnanca či povereného zástupcu sťažovateľky, ktorý ju mal pri obchodoch so spoločnosťou FZM, s.r.o. zastupovať a mal by mať o tomto obchode informácie. Naopak, aj z výpovede pána Bysterského (konateľa spoločnosti FZM, s.r.o. v čase uskutočnenia sporných obchodov) vyplýva, že obchody mali byť dojednávané Ing. Rehákom za sťažovateľku a pánom Bysterským za FZM, s.r.o. Za tohto stavu nemožno považovať absenciu akýchkoľvek informácií o uskutočnených obchodoch na strane konateľa sťažovateľky za pochopiteľnú. Absenciu akýchkoľvek (ani základných a podstatných) informácií o uskutočnených obchodoch nemožno ospravedlniť ani 3-4 ročným časovým odstupom daňovej kontroly od uskutočnenia zdaniteľných obchodov.

70. V rámci vykonaného dokazovania správca dane opakovane vypočul aj pána Bysterského, konateľa spoločnosti FZM, s.r.o. v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov. Ten sice formálne potvrdil uskutočnenie zdaniteľných obchodov a vystavenie faktúr, ako akcentuje sťažovateľka, avšak aj podľa názoru kasačného súdu bola výpoveď pána Bysterského v tomto smere nevhodná. Rovnako

ako konateľ sťažovateľky ani pán Bysterský nemal informácie o uskutočnených obchodoch, nevedel sa vyjadriť k povahe služieb, ktoré mala spoločnosť FZM, s.r.o. dodávať sťažovateľke (napr. v čom mali spočívať (...) práce, kto ich mal vykonávať, mená šoférov vykonávajúcich prepravu, čo malo byť predmetom prepravy, komu mali byť tovary prepravované, na akých vozidlách). Hoci spoločnosť FZM, s.r.o. nemala dostatok zamestnancov a materiálnych predpokladov pre uskutočnenie zdaniteľných plnení, pán Bysterský nemal presné informácie ani o svojich subdodávateľských spoločnostiach, v tomto smere označoval len ich konateľa, s ktorým mal obchody dojednávať - pána Petra Petrova. Pán Bysterský si navyše s konateľom sťažovateľky vzájomne odporovali aj v tom, či bola podkladom pre spoluprácu písomná zmluva (pán Bysterský tvrdil, že bola vyhotovená, Ing. Rehák o tom pochyboval a tvrdil, že listinné podklady sú skartované). Takáto zmluva či iná dokumentácia preukazujúca obchod pritom nebola nikým predložená.

71. Správca dane a žalovaný v snahe overiť uskutočnenie zdaniteľných obchodov a splnenie podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane (napriek pasivite samotnej sťažovateľky) rozšírili svoje zisťovanie aj na deklarovateľov subdodávateľov sťažovateľky - spoločnosti MACANO, s.r.o., MACANO MEDIA, s.r.o. a MACANO MEDIA PLUS, s.r.o. Konateľ predmetných spoločností v čase uskutočnenia sporných obchodov, pán Peter Petrov, na ktorého sa odvolával aj konateľ spoločnosti FZM, s.r.o., uviedol, že sťažovateľku nepozná (neobchodoval s ňou) a poprel tiež obchodnú spoluprácu so spoločnosťou FZM, s.r.o.

72. K osobe pána Petrova kasačný súd dodáva, že tak správca dane, žalovaný ako ani správny súd nespochybňovali hodnovernosť tohto svedka na základe zistení, ktoré vyplynuli neskôr v súvislosti s jeho inými činmi (ako nesprávne namieta sťažovateľka). Neporušili ani jeho prezumpciu neviny a ani nekládli sťažovateľke za vinu, že s ním obchodovala. Akceptovali však jeho tvrdenie, že so spoločnosťou FZM, s.r.o. neobchodoval. Kasačný súd dodáva, že nevidí dôvod na to, aby toto vyjadrenie spochybňoval, keď popri tomto vyjadrení pán Petrov potvrdil spoluprácu s inými dodávateľmi sťažovateľky v iných zdaňovacích obdobiach (napr. so spoločnosťou RALLY Kraft, s.r.o., ktorej konateľom bol pán Bysterský). Inými slovami nie je zrejmé, prečo by pán Petrov účelovo popieral spoluprácu s jedným dodávateľom sťažovateľky v inom zdaňovacom období a zároveň potvrdzoval spoluprácu s druhým dodávateľom sťažovateľky, keď konateľom oboch bol aj tak pán Bysterský. Dodania od spoločnosti RALLY Kraft, s.r.o. pritom boli tiež správcom dane spochybnené a sú predmetom sporu v iných kasačných konaniach. Navyše sťažovateľka a ani pán Bysterský nepredložili žiadne dôkazy o uskutočnení subdodávok sporných služieb predmetnou subdodávateľskou spoločnosťou.

73. Je potrebné zdôrazniť, že nekontaktnosť a nedostupnosť účtovníctva subdodávateľa nie je kladená sťažovateľke na ťarchu. Jej výsledkom však je, že sa ani z iných zdrojov (z ďalších článkov obchodného reťazca) nepodarilo zistiť také skutočnosti, ktoré by, aj napriek dôkaznej núdzi a pasivite sťažovateľky, boli spôsobilé obnoviť hodnovernosť listinných podkladov (faktúr) predložených sťažovateľkou. Obdobne tomu je v prípade nekontaktnosti a nedostupnosti účtovníctva deklarovateľného dodávateľa - spoločnosti FZM, s.r.o.

74. Kasačný súd nespochybňuje skutočnosť, že nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľa nemôže byť sama o sebe dôvodnou pochybnosťou o splnení podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane. Avšak z povahy vecí táto skutočnosť sťažuje dôkaznú situáciu na strane daňového subjektu (sťažovateľky), pokiaľ si sám nezaobstaral dostatok dôkazov o uskutočnení zdaniteľného obchodu a jeho obchodní partneri (v dôsledku svojej nekontaktnosti a nedostupnosti účtovníctva) tento nedostatok nedokážu sanovať.

75. S ohľadom na vyššie uvedené sa kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje s názorom správcu dane, žalovaného a správneho súdu v tom, že vyššie uvedené skutočnosti a zistenia predstavujú dôvodnú pochybnosť o splnení materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane - a to podmienky postavenia skutočného dodávateľa služieb ako zdaniteľnej osoby, resp. platiteľa dane. Pomenované a zistené relevantné pochybnosti sa pritom týkajú najmä priameho vzťahu medzi sťažovateľkou a dodávateľom sťažovateľky (spoločnosťou FZM, s.r.o.). Sťažovateľka teda nebola neprímerane zaťažená dôkazným bremenom vo vzťahu k preukazovaniu skutočností, ktoré nie sú z hľadiska splnenia podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane relevantné. Vznesené pochybnosti pritom nasvedčujú tomu, že služby nedodala spoločnosť FZM, s.r.o. a z administratívneho spisu nevyplýva, kto bol skutočný dodávateľ deklarovateľných služieb. Iného dodávateľa neoznačila ani sťažovateľka a zo zistení správcu dane ani nevyplýva, že by prípadný iný skutočný dodávateľ deklarovateľných služieb nevyhnutne musel mať postavenie zdaniteľnej osoby, resp. platiteľa dane.

76. Napriek vyššie uvedeným zisteniam, sťažovateľka nepredložila žiadne ďalšie dôkazy (okrem faktúr), ktoré by dokazovali ňou deklarovateľnú verziu uskutočnenia zdaniteľných obchodov (napr. doklady o uskutočnení prepravných služieb, či bližšiu konkretizáciu deklarovateľných služieb) Kasačný súd preto

zastáva názor, že je dôvodný záver príslušných orgánov, že sťažovateľka neuniesla svoje dôkazné bremeno a nepreukázala splnenie podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane. Preto bol aj dôvodný postup daňových orgánov, ktoré jej neuznali právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov. Aj podľa názoru kasačného súdu je rozhodnutie žalovaného preskúmateľné a vychádza z riadne a dostatočne zisteného skutkového stavu.

77. Pokiaľ sťažovateľka namietala, že správca dane a žalovaný jej nepreukázali podvodné konanie, nepreukázali jej vedomosť o tom, že má participovať na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom a ani nevyvrátili, že v predmetnom obchodnom reťazci konala v dobrej viere, tieto námietky sú podľa názoru kasačného súdu irelevantné. Kasačný súd dáva opätovne do pozornosti, že nepreukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo strany daňového subjektu a na druhej strane preukázanie vedomej účasti daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom zo strany správcu dane, sú dva samostatné a odlišné dôvody pre odopretie priznania uplatneného práva na odpočítanie dane (body 51, 62 a 63 tohto rozsudku). V rámci skúmania hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane sa neskúma skutočnosť, či došlo v určitom obchodnom reťazci na predchádzajúcich úsekoch k daňovému podvodu (hoci by aj došlo k preukázaniu hmotnoprávných podmienok, alebo by ich splnenie nebolo sporné), ale to, či sú preukázané objektívne zákonné podmienky uplatneného daňového oprávnenia (body 51, 52 a 55 tohto rozsudku). Keďže sú hmotnoprávne podmienky práva na odpočítanie dane objektívneho charakteru, pri ich skúmaní súčasne v zásade nie je relevantná ani otázka dobrej viery daňového subjektu (body 63 a 64 tohto rozsudku). Argumentácia sťažovateľky sa preto v tejto časti úplne miňa dôvodom, pre ktoré jej nebolo priznané právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov a tieto dôvody (ich správnosť) ani nie je spôsobilá spochybniť.“

IV.C K sporným obchodom sťažovateľky so spoločnosťou Active-Car s.r.o.

49. Čo sa týka obchodných vzťahov sťažovateľky so spoločnosťou Active-Car, s.r.o., kasačný súd dáva do pozornosti, že táto mala spočívať v dodávaní a výrobe reklamných predmetov, v mesiaci december 2016 tiež v dodaní čistiacich služieb prevádzky AOH a NIP.

50. Rovnako v prípade týchto obchodov kasačný súd, v zhode so správcom dane, žalovaným a správnym súdom konštatuje, že orgány finančnej správy na podklade vykonaného dokazovania vzniesli legitímne pochybnosti o uskutočnení sporných obchodov. Prostredníctvom spochybnenia identity skutočného dodávateľa tovarov a služieb vzniesli pochybnosti o splnení materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane, a to dodanie tovaru osobou so statusom zdaniteľnej osoby, resp. so statusom platiteľa dane podľa zákona o DPH.

51. Kasačný súd konštatuje, že aj v prípade obchodov so spoločnosťou Active-Car, s.r.o. sťažovateľka predložila v zásade len faktúru za dodanie tovarov a služieb. Správca dane a žalovaný na druhej strane vykonali riadne šetrenie v snahe overiť pravdivosť deklarovaných tvrdení sťažovateľky.

52. Správca dane vykonal opakovane najmä výsluch konateľa spoločnosti Active-Car, s.r.o. v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov - pána Patrika Ivanoviča. Ten síce vždy formálne potvrdil uskutočnenie obchodov, jeho odpovede však boli vnútorne rozporuplné, meniace sa, nekorešpondujúce s výpoveďami iných zúčastnených osôb a neposkytujúce žiadne relevantné údaje o zdaniteľných obchodoch.

53. Napriek tomu, že spoločnosť Active-Car, s.r.o. nemala zamestnancov a nemala ani podnikateľské priestory, mala zabezpečovať deklarované obchody so sťažovateľkou. K reklamným predmetom, ktoré mal zabezpečovať pán Ivanovič pre sťažovateľku, neexistovali žiadne katalógy či cenové ponuky. Konateľ sťažovateľky mal zadávať pánovi Ivanovičovi konkrétne objednávky, pričom on zisťoval ich dostupnosť. Logá na reklamné predmety a návrhy reklamy mal rovnako pánovi Ivanovičovi poskytnúť konateľ sťažovateľky, pričom svedok nevedel uviesť ako presne (asi na USB-klúči, ktorý predložený nebol). Všetko malo byť zabezpečované cez subdodávateľské spoločnosti pána Petrova.

54. K výpoveďami pána Ivanoviča je potrebné uviesť, že tento nevedel konkretizovať predmet dodávok reklamných služieb, poskytnúť dôkazy o logách odovzdaných konateľom sťažovateľky a ani poskytnúť konkrétne informácie o dodávkach tovarov (EČV vozidla, konkrétnu adresu prevzatia a odovzdania tovaru a pod.). Čo sa týka čistiacich služieb, svedok nevedel uviesť konkrétnu adresu výkonu týchto prác, osoby a ani materiálne zabezpečenie výkonu týchto čistiacich prác, spôsob ich vykonávania, pričom sa odvolával na svojich subdodávateľov. Aj pri týchto vyjadreniach však bol nekonzistentný, keď pri výsluchu dňa 25. januára 2019 označil za subdodávateľa čistiacich prác spoločnosť RMJ trading, s.r.o. (pán Roman Magyar) a vo výsluchoch dňa 30. novembra 2020 a 8. decembra 2021 už subdodávateľské spoločnosti pána Petra Petrova. Z vyššie uvedeného je zrejmé, že najbližší obchodný partner sťažovateľky nemal žiadne konkrétne informácie o tovaroch a službách, ktoré

mal pre sťažovateľku zabezpečovať. Nevedel predložiť žiadne relevantné dôkazy preukazujúce ich uskutočnenie.

55. Pochybnosti založené na vyjadreniach predchádzajúceho konateľa deklarovaného dodávateľa v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov boli v predmetnej veci posilnené vyjadreniami konateľa sťažovateľky - Ing. Reháka. Ten pri vypočutí dňa 10. septembra 2019 nevedel uviesť, aké reklamné predmety mal od spoločnosti Activ-Car, s.r.o. odberať (odvolal sa na faktúru), nevedel popísať konkrétne postup odovzdávania návrhu loga na tlač na reklamných predmetoch (takýto ani v daňovom konaní nepredložil), neuvádzal ani údaje o preberaní týchto predmetov. K tomuto je potrebné uviesť, že z výpovede pána Ivanoviča (konateľa spoločnosti Active-Car, s.r.o.) ako aj z výpovede Ing. Reháka vyplýva, že títo dohodovali a zabezpečovali predmetné obchody osobne. Pán Ivanovič tvrdil, že Ing. Rehák bol ten, kto zadával, ktoré konkrétne reklamné predmety chce zabezpečiť, Ing. Rehák ich mal aj osobne preberať a aj odovzdávať návrhy na logá, ktoré majú byť umiestnené na reklamných predmetoch. Kasačný súd preto síce vníma argumentáciu sťažovateľky, že táto je väčšou spoločnosťou a jej konatelia nemusia mať presné informácie o všetkých uskutočnených obchodoch. Na druhej strane však dáva do pozornosti, že konateľ sťažovateľky neoznačil žiadneho iného zamestnanca či povereného zástupcu sťažovateľky, ktorý ju mal pri obchodoch so spoločnosťou Active-Car, s.r.o. zastupovať (a mohol mať o tomto obchode informácie), pričom z vykonaných výsluchov vyplýva, že obchody mal v plnom rozsahu osobne zabezpečovať Ing. Rehák. Za tohto stavu nemožno považovať absenciu akýchkoľvek informácií o uskutočnených obchodoch na strane konateľa sťažovateľky za pochopiteľnú. Absenciu akýchkoľvek (ani základných a podstatných) informácií o uskutočnených obchodoch nemožno ospravedlniť ani 3-4 ročným časovým odstupom daňovej kontroly od uskutočnenia zdaniteľných obchodov.

56. Obdobne to platí aj o výkone čistiacich prác, ku ktorým nemal konateľ sťažovateľky Ing. Rehák žiadne informácie, rovnako tak konateľ (v tom čase) jeho dodávateľa. Pokiaľ sťažovateľka namietala, že ide o vedľajšiu službu, o ktorej vykonaní nemôže mať žiadne dôkazy, kasačný súd sa s jej náhľadom nestotožňuje. Aj čistiaca služba, obzvlášť rozsiahlejšia čistiaca služba, je vykonávaná konkrétnymi fyzickými osobami. Možno pritom očakávať, že evidenciu osôb vykonávajúcich čistiace služby a evidenciu odpracovaných hodín, ktoré tvoria podklad pre fakturáciu, bude mať či už sťažovateľka alebo jej deklarovaný dodávateľ k dispozícii. Rovnako tak možno rozumne očakávať, že podnikateľský subjekt charakteru sťažovateľky vedie evidenciu osôb, ktoré sa nachádzajú v jeho priestoroch, prípadne má k dispozícii zamestnancov (potenciálnych svedkov), ktorí prítomnosť cudzích osôb v jeho podnikateľských priestoroch monitorujú.

57. Správca dane a žalovaný v snahe overiť uskutočnenie zdaniteľných obchodov a splnenie podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane (napriek pasivite samotnej sťažovateľky) rozšírili svoje zisťovanie aj na deklarovaných subdodávateľov sťažovateľky - spoločnosti MACANO, s.r.o., MACANO MEDIA, s.r.o. a MACANO MEDIA PLUS, s.r.o. Konateľom predmetných spoločností v čase uskutočnenia sporných obchodov bol pán Peter Petrov, na ktorého sa odvolával aj konateľ spoločnosti Active-Car, s.r.o. V tomto smere je potrebné uviesť, že ani výpovede pána Petrova dôkaznú situáciu v predmetnej veci nezmenili v prospech sťažovateľky.

58. Pán Petrov síce formálne potvrdil spoluprácu so spoločnosťou Active-Car, s.r.o., avšak táto mala spočívať v dodávaní ložísk, lekárnických materiálov, rôznych iných tovarov a reklamných predmetov, ktorých (po)tlač mala byť zabezpečovaná cez spoločnosť FAX&COPY, a.s. Už z takéhoto vymedzenia obchodnej spolupráce je zrejmé, že pán Petrov nepotvrdil subdodávateľské zabezpečovanie čistiacich prác pre sťažovateľku (prostredníctvom spoločnosti Active-Car, s.r.o.), k deklarovaným čistiacim prácam neuvádzal žiadne bližšie informácie. Kasačný súd sa tiež stotožňuje s názorom, že formálna deklarácia dodávania väčšieho množstva reklamných predmetov pánom Petrovom pre spoločnosť Active-Car, s.r.o. je spochybnená jeho ďalšími tvrdeniami. Osobitne tým, že vo výsluchu uviedol, že nepozná sťažovateľku a ani jej konateľa. Pritom je to práve logo sťažovateľky, ktorého (po)tlač mal pán Petrov osobne zabezpečovať na veľkom počte reklamných predmetov a mal ich osobne dodávať konateľovi spoločnosti Active-Car, s.r.o. Kasačný súd tiež dodáva, že z výpovede pána Petrova a ani pána Ivanoviča či Ing. Reháka nevyplývajú konkrétne údaje o spôsobe prepravy tovaru (napr. EČV použitých vozidiel), o adresách odovzdávania a preberania tovaru.

59. K osobe pána Petrova kasačný súd opakovane dodáva, že tak správca dane, žalovaný ako ani správny súd nespochybňovali hodnovernosť tohto svedka na základe zistení, ktoré vyplynuli neskôr v súvislosti s jeho iným konaním (ako nesprávne namietala sťažovateľka). Neporušili ani jeho prezumpciu neviny a ani nekládli sťažovateľke za vinu, že s ním obchodovala. Pochybnosti o hodnovernosti jeho výpovede k obchodom so spoločnosťou Active-Car, s.r.o. sú založené najmä na jej vnútornej rozpornosti, rozporoch s vyjadreniami ďalších svedkov a absenciou akýchkoľvek dôkazov potvrdzujúcich jeho výpoveď.

60. K už uvedeným relevantným pochybnostiam zisteným správcovi dane a žalovaným navyše pristupuje aj fakt, že obchodné spoločnosti, s ktorými sťažovateľka spolupracovala (jej dodávatelia a subdodávatelia) sú už nekontaktné a ich účtovníctvo je nedostupné. Táto skutočnosť však nie je kladená sťažovateľke na ťarchu. Jej logickým dôsledkom však je, že sa správcovi dane a žalovanému ani z iných zdrojov (z ďalších článkov obchodného reťazca) nepodarilo zistiť také skutočnosti, ktoré by boli, aj napriek dôkaznej núdzi a pasivite sťažovateľky, spôsobilé obnoviť hodnovernosť listinných podkladov (faktúr) predložených sťažovateľkou.

61. S ohľadom na vyššie uvedené sa kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje s názorom správcu dane, žalovaného a správneho súdu v tom, že vyššie uvedené skutočnosti a zistenia predstavujú dôvodnú pochybnosť o splnení materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane - a to podmienky postavenia skutočného dodávateľa služieb ako zdaniteľnej osoby, resp. platiteľa dane. Pomenované a zistené relevantné pochybnosti sa pritom týkajú najmä priameho vzťahu medzi sťažovateľkou a dodávateľom sťažovateľky (spoločnosťou Active-Car, s.r.o.). Sťažovateľka teda nebola neprimerane zaťažená dôkazným bremenom vo vzťahu k preukazovaniu skutočností, ktoré nie sú z hľadiska splnenia podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane relevantné. Vznesené pochybnosti pritom nasvedčujú tomu, že služby nedodala spoločnosť Active-Car, s.r.o. a z administratívneho spisu nevyplýva, kto bol skutočný dodávateľ deklarovaných služieb. Iného dodávateľa neoznačila ani sťažovateľka a zo zistení správcu dane ani nevyplýva, že by prípadný iný skutočný dodávateľ deklarovaných služieb nevyhnutne musel mať postavenie zdaniteľnej osoby, resp. platiteľa dane.

62. Napriek vyššie uvedeným zisteniam, sťažovateľka nepredložila žiadne ďalšie dôkazy (okrem faktúr), ktoré by dokazovali ňou deklarovanú verziu uskutočnenia zdaniteľných obchodov (napr. evidencie zamestnancov vykonávajúcich čistiace práce, evidencie vstupov do budovy sťažovateľky, údaje o preprave reklamných predmetov, vzor reklamného loga vyhotovený sťažovateľkou, konkrétne údaje o odovzdávaní reklamného loga, komunikáciu s jej dodávateľmi a pod.). Kasačný súd preto zastáva názor, že je dôvodný záver príslušných orgánov, že sťažovateľka neunesla svoje dôkazné bremeno a nepreukázala splnenie podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane. Preto bol aj dôvodný postup daňových orgánov, ktoré jej neuznali právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov. Aj podľa názoru kasačného súdu je rozhodnutie žalovaného preskúmateľné a vychádza z riadne a dostatočne zisteného skutkového stavu.

63. Pokiaľ sťažovateľka vo vyjadrení zo dňa 31. januára 2024 poukazovala na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1 Afs 212/2022 zo dňa 16. augusta 2023, kasačný súd už len v stručnosti dáva do pozornosti, že táto jej argumentácia bola predložená po uplynutí lehoty na podanie kasačnej sťažnosti. S odkazom na ustanovenie § 445 ods. 2 SSP na túto argumentáciu preto kasačný súd neprihliadal. Navyše kasačný súd opakuje, že rozhodovacia činnosť zahraničných súdov môže byť nepochybne inšpiratívna aj pre slovenské správne súdy, nezakladá však záväznú ustálenú rozhodovaciu činnosť pre slovenské vnútroštátne súdy (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžfk 45/2020 zo dňa 24. novembra 2021, bod 24).

#### V. Záver

64. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľky. Rozsudok správneho súdu nepovažuje za vychádzajúci z nesprávneho právneho posúdenia veci či nedostatočne odôvodnený. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľky podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

65. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľka nemala úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

66. 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.