

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sfk/62/2023  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7020200607  
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 08. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Fečík  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:7020200607.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): CLV s.r.o., so sídlom Nižné Kapustníky 3, 040 01 Košice - mestská časť Juh, IČO: 46 979 689, právne zastúpený: KAIFER advokátska kancelária s.r.o., so sídlom Fibichova 11, 040 01 Košice, IČO: 36 861 561, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101038951/2020 zo dňa 15. júna 2020, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 6S/4/2020 zo dňa 09. februára 2023, takto

### rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .
- II. Účastníkom konania sa nárok 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 finančnej správy

1. Daňový úrad Košice (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie január až december 2015, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 100949575/2019 zo dňa 29. apríla 2019 (ďalej aj ako „protokol“).

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane rozhodnutie č. 100385719/2020 zo dňa 20. februára 2020 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 35.696,92 eur na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2015.

3. Správca dane v rámci daňovej kontroly zistil, že žalobca si v zdaňovacom období apríl 2015 neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr v celkovej sume 35.696,92 eur od dodávateľov - tuzemských spoločností: 1/ MAEDA s.r.o. (kávové lyžičky s potlačou) 2/ MALENIA s.r.o. (výves meshu a bigboardu, letáky) 3/ REWORD s.r.o. (pomocné práce pri organizovaní športových podujatí, tričká) 4/ RKI, spol. s r. o. (odvysielané reklamné spoty) 5/ STANCO GROUP s.r.o. (katalógy, magnetky, zápisníky, výlep autobusu, samolepky, grafické práce) (ďalej spolu aj „deklarovaní dodávateľa“) a to titulom porušenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 19 ods. 1 a 2, a § 8 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

4. Správca dane deklarované dodania tovarov a služieb od dodávateľských spoločností vyhodnotil tak, že k fyzickým dodávkam tovarov a služieb medzi zúčastnenými subjektmi nedošlo, jednalo sa o fiktívne

dodávky pre žalobcu so snahou získať, resp. poskytnúť odberateľovi neoprávnenú ekonomickú výhodu. Deklarovaným dodávateľom nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH a žalobcovi ako odberateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Správca dane skonštatoval, že daňovou kontrolou bolo preukázané, že tovary a služby, z faktúr, z ktorých si žalobca v roku 2015 odpočítaval daň, preverovaní deklarovaní dodávateľa reálne žalobcovi nedodávali.

5. Správca dane poukázal na to, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že všetkých deklarovaných dodávateľov je možné charakterizovať niekoľkými spoločnými črtami:

- jednalo sa o spoločnosti, ktoré boli prezentované výlučne len vlastným obchodným menom a jednou osobou konateľa/spoločníka so sídlom väčšinou na virtuálnych adresách (k dispozícii v sídle často len poštová schránka),
- častokrát sa jednalo o spoločnosti s virtuálnym sídlom v Bratislave, pričom ich konateľ a jediný reprezentant mal trvalý pobyt a zdržiaval sa v Košiciach a blízkom okolí,
- konatelia týchto spoločností do nich vstupovali často až ako tretí, štvrtý v poradí v čase, keď spoločnosť už nevykazovala žiadnu reálnu činnosť. Po deklarovaných dodávkach daňovému subjektu väčšinou tieto spoločnosti zanikli a zlúčili sa do iných nefunkčných a ekonomicky neaktívnych spoločností, príp. boli „odpredávané“ zahraničným spoločníkom a ostávali bez konateľov,
- tieto spoločnosti nevlastnili žiadny majetok, nezamestnávali žiadnych zamestnancov, nevykazovali reálnu podnikateľskú činnosť,
- v podaných daňových priznaniach vykazovali vysoké obraty (svoje dodania), avšak vždy len s minimálnou vlastnou daňovou povinnosťou,
- svoju fiktívnu činnosť vykonávali bez reálnych finančných zdrojov,
- v rámci realizovaných výsluchov jednotlivých, vtedy aktívnych konateľov dodávateľských spoločností, títo nevedeli uviesť žiadne skutočnosti k svojim dodávkam pre žalobcu mimo informácií, ktoré vyčítali z faktúr, ktoré im pri jednotlivých výsluchoch správca dane predložil k nahliadnutiu a často krát ani nevedeli uviesť, čo jednotlivé dodané tovary uvedené na faktúrach vlastne predstavovali. Všetci jednotne uvádzali, že prijaté objednávky len posúvali svojim subdodávateľom,
- všetci konatelia deklarovaných dodávateľov realizovali svoje dodávky výlučne s konateľom žalobcu, so žiadnym zamestnancom žalobcu nespolupracovali, jediné meno, ktoré zo spoločnosti poznali, bolo len meno jej konateľa.

6. V odôvodnení prvostupňového rozhodnutia správca dane zdôrazňoval, že žalobca nepredložil žiadne relevantné dôkazy preukazujúce reálne dodania tovarov a služieb od deklarovaných dodávateľov, ale ani subdodávateľov. Faktúry skutočných dodávateľov sa v účtovníctve žalobcu nenachádzali, a preto ich správca dane nedokázal identifikovať. Správca dane mal za preukázané, že preverovaní subdodávateľa len simulovali podnikateľskú činnosť, pričom boli vzájomne prepojení a koordinovane spolupracovali. Podľa správca dane žalobca nevyvrátil zistenia, že dodávky pre svojich odberateľov realizoval buď vo vlastnej réžii, keďže disponoval potrebným personálnym a materiálno-technickým vybavením, alebo od iných než preverovaných subdodávateľov v prípade tovarov, ktoré vyrábať vo vlastnej réžii nedokázal, a ktoré prípadne len zhodnocoval a až zhodnotené následne predával svojim zákazníkom.

7. Žalobca podal proti prvostupňovému rozhodnutiu správca dane odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101038951/2020 zo dňa 15. júna 2020 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“), ktorým prvostupňové rozhodnutie správca dane podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil. Žalovaný sa stotožnil so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcem dane o neopodstatnenosti práva na odpočet dane z faktúr od deklarovaných dodávateľov. Dospel k záveru, že žalobcom predložené dôkazy (faktúry, fotodokumentácia, tvrdenia a dôkazy o dodávke tovarov a služieb jeho odberateľom resp. pre svoje účely) neboli schopné preukázať, že tovary a služby reálne dodali deklarovaní dodávateľa.

## II. Konanie pred správny súdom

8. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu doručенú Krajskému súdu v Košiciach (ďalej ako „správny súd“), ktorou sa domáhal priznania odkladného účinku podanej správnej žalobe, preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (alternatívne i prvostupňového rozhodnutia správca dane) a priznania práva na náhradu trov konania.

9. Žalobca v žalobe uviedol, že vidí nezákonnosť rozhodnutia žalovaného predovšetkým v tom, že závery, ku ktorým dospel žalovaný, vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci. Žalovaný nesprávne zistil skutkový stav veci a na ten následne aj nesprávne aplikoval príslušné právne predpisy, pričom uvedené podľa žalobcu zakladá tendenčnosť a arbitrárnosť rozhodnutia žalovaného.

10. Žalobca, okrem iného, tvrdil, že správca dane sa vôbec alebo nesprávne vysporiadal s dôkazmi predloženými žalobcom, ktoré podľa žalobcu jednoznačne osvedčujú, že obstaranie tovarov a služieb pre žalobcu od deklarovaných dodávateľov časovo, logicky aj vecne nadväzuje na následne uskutočnené dodanie týchto tovarov a služieb tretím osobám, t.j. odberateľom, prípadne tieto žalobca použil na vlastnú spotrebu v rámci svojej podnikateľskej činnosti. Podľa žalobcu v predmetnej veci nastali všetky zákonom požadované podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie DPH.

11. Uznesením č. k. 6S/4/2020 - 87 zo dňa 14. januára 2021 správny súd návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe zamietol.

12. Správny súd rozsudkom sp. zn. 6S/4/2020 zo dňa 09. februára 2023 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) žalobu žalobcu ako nedôvodnú podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej ako „SSP“) zamietol. Účastníkom konania právo na náhradu trov konania nepriznal.

13. Správny súd dospel k záveru, že žiadna zo vznesených žalobných námietok nemá právny potenciál pre zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného.

14. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku podľa § 140 SSP poukázal na rozsudky správneho súdu vo veci toho istého žalobcu a totožného predmetu konania (preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného o vyrubení rozdielu na DPH, iba za iné zdaňovacie obdobia - júl 2015 a máj 2015), na základe ktorých boli žaloby žalobcu podľa § 190 SSP zamietnuté ako nedôvodné. Konkrétne poukázal na rozsudok správneho súdu č.k. 6S/5/2020 - 127 zo dňa 03. februára 2022 (zdaňovacie obdobie júl 2015, deklarovani dodávateľa: Build Production Media, s.r.o., DENY - RA, s.r.o., MAEDA, s.r.o., MALENIA, s.r.o., RKI, spol. s r.o., SUPESSA, s.r.o., TRADING & D, s.r.o.) a rozsudok č.k. 8S/131/2020 - 81 zo dňa 29. apríla 2021 (zdaňovacie obdobie máj 2015, deklarovani dodávateľa: BOURNES, s.r.o., MAEDA, s.r.o., REWORD, s.r.o., RKI, spol s r.o., STANCO GROUPE, s.r.o.), ktoré boli vydané na rovnakom skutkovom a právnom základe. Správny súd uviedol, že dôvody, obsiahnuté v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaného korešponujú s dôvodmi rozhodnutí žalovaného, ktoré boli predmetom prieskumu v uvedených rozsudkoch správneho súdu, a to vzhľadom na totožnosť odvolacích námietok žalobcu v predmetných veciach. Rovnako, žalobné dôvody žalobcu, obsiahnuté v žalobách v uvedených konaniach, korešponujú so žalobnými dôvodmi uvedenými v podanej správnej žalobe v prejednávanej veci, pričom v predmetných veciach bolo potrebné posúdiť, či zo strany žalobcu došlo k porušeniu § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH a či daňové orgány postupovali v súlade so zákonom, keď neuznali právo na odpočítanie DPH za predmetné zdaňovacie obdobia z faktúr vystavených deklarovanými dodávateľmi a vyrubili mu tak rozdiel na DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia. V tejto súvislosti správny súd poukázal na to, že uvedené rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane boli vydané na základe výsledkov jednej daňovej kontroly zameranej na zistenie a preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie DPH za zdaňovacie obdobie január 2015 - december 2015, obsiahnutých v protokole č. 100949575/2019 zo dňa 29. apríla 2019. V rámci predmetnej daňovej kontroly za všetky zdaňovacie obdobia boli preverované nadobudnutia a dodávky tovarov a služieb od dodávateľov a ich subdodávateľov tak, ako boli špecifikované v závere protokolu na str. 59 a 61, pričom z vykonaného dokazovania vyplynulo, že v danom prípade bola vytvorená spleť dodávateľov, kde sa tieto podnikateľské subjekty prezentovali raz ako priami dodávateľa a raz ako subdodávateľa priamych dodávateľov pre žalobcu (schéma na str. 61 protokolu).

15. Správny súd nevzhladol žiadny relevantný dôvod, pre ktorý by sa mal odkloniť od právneho názoru súdu obsiahnutého v rozsudkoch správneho súdu č.k. 6S/5/2020 - 127 zo dňa 03. februára 2022 (zdaňovacie obdobie júl 2015) a č.k. 8S/131/2020 - 81 zo dňa 29. apríla 2021 (zdaňovacie obdobie máj 2015), preto stotožňujúc sa s ich závermi odkázal na ich rozsiahle odôvodnenie.

16. Pokiaľ ide o rozsudok správneho súdu č.k. 6S/5/2020 - 127 zo dňa 03. februára 2022, na ktorý v prejednávanej veci podľa § 140 SSP konajúci správny súd odkázal, Najvyšší správny súd Slovenskej republiky stručne uvádza relevantnú časť jeho odôvodnenia. Správny súd sa v tomto prípade stotožnil s obsahom a dôvodmi rozhodnutí finančných orgánov o neoprávnenom uplatnení

práva na odpočet dane s tým, že žalobca nepredložil jednoznačné a preveriteľné dôkazy svedčiace o reálnosti preverovaných dodaní deklarovanými dodávateľmi. Správny súd mal za to, že orgány finančnej správy postupovali v zmysle príslušných ustanovení daňového poriadku a práva žalobcovi v rámci daňového konania mu neboli upreté. Žalobca svojím pasívnym postojom sa sám zbavil svojich práv preukazovať opodstatnenosť nároku v rámci svojej dôkaznej povinnosti. Správny súd argumentoval tým, že žalobca počas daňovej kontroly nepredložil správcovi dane, a to ani na základe jeho výzvy, žiadne doklady preukazujúce dodanie tovarov a služieb fakturovaných deklarovanými dodávateľmi. Správca dane preto sám zabezpečoval dôkazy a o vykonaní týchto dôkazov upovedomoval žalobcu, ktorý sa však vypočutia svedkov a ani ústneho pojednávania nezúčastnil. Až po doručení protokolu predložil žalobca správcovi dane svoje vyjadrenie a dôkazy, prerokovania sa však zástupca žalobcu nezúčastnil. Vo vyrubovacom konaní správca dane posúdil vyjadrenie žalobcu, ako aj predložené dôkazy, tieto vyhodnotil a svoje stanovisko k nim uviedol v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia. Správny súd konštatoval, že z výsledkov vykonaného dokazovania možno prijať opodstatnený záver, že žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno na preukázanie reálneho dodania fakturovaných tovarov a služieb spoločnosťami deklarovanými na predložených faktúrach, t. j. žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre odpočítanie dane. Podľa názoru správneho súdu správca dane nerozširoval dôkazné bremeno žalobcu na skutočnosti, ktoré nastali u jeho dodávateľov alebo ich subdodávateľov. Správca dane žiadal len preukázanie splnenia zákonom stanovených podmienok pre odpočet dane, a teda, že pri tovaroch a službách fakturovaných uvedenými spoločnosťami vznikla daňová povinnosť z titulu ich reálneho dodania práve spoločnosťami uvedenými na faktúrach. Námietku žalobcu o nedostatočne zistenom skutkovom stave veci vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú. Podľa správneho súdu sa správca dane dostatočným spôsobom venoval prevereniu reálnosti deklarovaných dodaní tovarov a služieb. Poukazujúc na rozsiahle dokazovanie správny súd skonštatoval účelovosť konania žalobcu a cieľ získať neoprávnenú daňovú výhodu pri optimalizácii svojich daňových povinností vyplývajúcich z vlastnej reálnej výroby a predaja rôznych reklamných a marketingových aktivít, ktoré zabezpečoval v roku 2015 pomocou výrobného zariadenia, ktoré mal k dispozícii a vlastnými zamestnancami. Na uvedenom podľa názoru správneho súdu nič nemení ani tvrdenie žalobcu z vyjadrenia k protokolu o dodaní deklarovaných plnení tretím subjektom, čo má byť zachytené aj na predloženej fotodokumentácii, pretože rozhodujúcim pre danú vec je preukázanie plnenia zo strany deklarovaných dodávateľov, ktoré bolo reálne spochybnené a žalobca v tomto smere neunesol dôkazné bremeno. Ako irelevantnú preto vyhodnotil správny súd otázku, na základe akých dodaní by potom žalobca disponoval predmetnými plneniami. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj námietku žalobcu, že odôvodnenie rozhodnutia žalovaného má totožný text ako odôvodnenia rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane na DPH týkajúcich sa žalobcu za iné zdaňovacie obdobia. Žalovaný argumentoval tým, že každé rozhodnutie žalovaného sa týka konkrétneho zdaňovacieho obdobia a v každom rozhodnutí žalovaný reaguje na námietky žalobcu uvedené v jednotlivých odvolaniach, ktoré sú však totožné, čo nevylučuje, že aj vysporiadanie s takýmito námietkami môže byť totožné, avšak vždy s prihliadnutím na zistené skutočnosti, procesnoprávne i hmotnoprávne, v danom zdaňovacom období.

17. Pokiaľ ide o rozsudok správneho súdu č.k. 8S/131/2020 - 81 zo dňa 29. apríla 2021, na ktorý v prejednávanej veci podľa § 140 SSP konajúci správny súd taktiež odkázal, Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rovnako poukazuje na časť jeho odôvodnenia. V danom prípade správny súd poznamenal, že sťažovateľ bol správcom dane vyzvaný na predloženie príslušných dôkazov, ten však dôkazy nepredložil. Súd uviedol, že vo výzve vo vzťahu k jednotlivým dodávateľom boli špecifikované pochybnosti správcu dane, a tak obsahovo spĺňa požiadavku v zmysle § 46 ods. 5 daňového poriadku. Správny súd mal podľa administratívneho spisu za zrejmé, že sťažovateľ počas daňovej kontroly predložil správcovi dane iba faktúry, a k niektorým preverovaným faktúram objednávky a plány vysielania reklamných spotov. Správca dane sa zaoberal dôkazmi predloženými vo vyrubovacom konaní, hodnotil ich ako dôkazy, a dospel k záveru, že nemali vplyv na závery a výsledok daňovej kontroly. Správny súd sa stotožnil so závermi žalovaného, uvedenými v preskúmanom rozhodnutí, že vyrubovacie konanie neabsentovalo. Správny súd mal za to, že sťažovateľom neskôr predložené dôkazy nie sú takého charakteru, ktoré by nebolo možné predložiť v priebehu daňovej kontroly, a že takto predložené dôkazy neboli dôvodom na doplnenie dokazovania vo vyrubovacom konaní. Predložené dôkazy totiž nepreukazujú dodanie tovaru a služieb deklarovanými dodávateľmi, ale preukazujú iba ďalšie použitie dodaného tovaru a služieb konkrétnym odberateľom sťažovateľa. Správny súd považoval za opodstatnený záver, že sťažovateľ nepreukázal reálne dodanie deklarovaných tovarov a služieb práve označenými dodávateľmi, pretože neboli predložené žiadne dôkazy k fakturovaným tovarom a službám. Správca dane podľa správneho súdu nerozširoval dôkazné bremeno sťažovateľa na skutočnosti, ktoré

nastali u jeho dodávateľov alebo ich subdodávateľov, pretože žiadal iba preukázanie splnenia zákonom stanovených podmienok, teda, že pri tovaroch a službách fakturovaných uvedenými spoločnosťami vznikla daňová povinnosť z titulu ich reálneho dodania práve spoločnosťami uvedenými na faktúrach. Preto správny súd uzavrel, že nebolo potrebné ani preukazovať, či sťažovateľ vedel alebo mal vedieť o svojej účasti na daňovom podvode.

### III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

18. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd v konaní a pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces [§ 440 ods. 1 písm. f) SSP], rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP] a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu [§ 440 ods. 1 písm. h) SSP]. Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal zrušenia napadnutého rozsudku a vrátenia veci správneho súdu na ďalšie konanie a nové rozhodnutie a priznania nároku na náhradu trov konania.

19. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol najmä tieto sťažnostné body:

- sťažovateľ v podstatnom zopakoval argumentáciu uvedenú v správnej žalobe, najmä namietal, že žalovaný sa nevysporiadal so všetkými dôkazmi a skutočnosťami, ktoré v daňovom konaní vyšli najavo, rozhodnutie žalovaného tak podľa sťažovateľa z uvedeného dôvodu nedáva jasné a zrozumiteľné odpovede na všetky právne a skutkovo významné otázky týkajúce sa vyrubenia rozdielu dane,
- podľa sťažovateľa nemôže obstať argumentácia správneho súdu: „v danom prípade bola vytvorená spleť dodávateľov, kde sa tieto podnikateľské subjekty prezentovali raz ako priami dodávateľa a raz ako subdodávateľa priamych dodávateľov pre žalobcu.“, pretože toto tvrdenie nie je preukázané,
- sťažovateľ namietal, že správny súd odôvodnil napadnutý rozsudok s poukazom na § 140 SSP odkazujúc na rozsudok správneho súdu č.k. 6S/5/2020 - 127 zo dňa 03. februára 2022 (zdaňovacie obdobie júl 2015) a rozsudok č.k. 8S/131/2020 - 81 zo dňa 29. apríla 2021 (zdaňovacie obdobie máj 2015). Podľa sťažovateľa však neboli naplnené zákonné predpoklady pre skrátené odôvodnenie rozsudku v prejednávanej veci kvôli absencii totožnosti predmetu konania, keďže boli podrobené prieskumu zákonnosti odlišné rozhodnutia žalovaného. Predmetné veci podľa sťažovateľa nie sú založené na rovnakom skutkovom a právnom posúdení veci, pretože sa týkajú odlišných zdaňovacích období a odlišného okruhu dodávateľov. Podľa sťažovateľa správny súd týmto postupom porušil sťažovateľovi patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, a to v podobe odopretia práva na riadne a vyčerpávajúce odôvodnenie rozsudku. Sťažovateľ tiež namietal, že predmetné rozsudky, na ktoré správny súd podľa § 140 SSP odkázal, nie sú súčasťou súdneho spisu, sťažovateľ uviedol, že rozsudky správneho súdu č.k. 6S/5/2020 - 127 zo dňa 03. februára 2022 (zdaňovacie obdobie júl 2015) a č.k. 8S/131/2020 - 81 zo dňa 29. apríla 2021 (zdaňovacie obdobie máj 2015), na ktoré konajúci správny odkázal, vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci,
- z dôvodu právnej istoty a za predpokladu, že by kasačný súd vyhodnotil postup správneho súdu podľa § 140 SSP za správny a zákonný, sťažovateľ namietal aj nesprávne právne posúdenie napadnutého rozsudku, ktoré oprel o skutočnosti, ktoré vyvracajú správnosť a zákonnosť rozsudkov č.k. 6S/5/2020 - 127 zo dňa 03. februára 2022 (zdaňovacie obdobie júl 2015) a č.k. 8S/131/2020 - 81 zo dňa 29. apríla 2021 (zdaňovacie obdobie máj 2015), na ktoré konajúci správny súd odkázal,
- sťažovateľ nesúhlasil so záverom správneho súdu, že predložené dôkazy neboli dôvodom na doplnenie a vykonanie ďalšieho dokazovania vo vyrubovacom konaní. Uvedený záver označil za neprijateľný a považoval ho za rozporný s predloženými dôkazmi, ustálenou judikatúrou ako aj platnou právnou úpravou,
- sťažovateľ považoval napadnutý rozsudok za arbitrárny a nepreskúmateľný argumentujúc tým, že správny súd sa riadne a presvedčivo nevysporiadal so žalobnými bodmi,
- namietal, že daňová kontrola nemôže plniť a ani neplní ani len de facto úlohy prvostupňového vyrubovacieho konania a správny orgán má v zmysle § 68 ods. 3 daňového poriadku povinnosť vykonať dokazovanie vo vyrubovacom konaní, pričom toto dokazovanie nemá mať povahu ani tzv. doplnenia alebo zopakovania dokazovania vykonaného v rámci daňovej kontroly. Dokazovanie v rámci vyrubovacieho konania sa vykonáva s cieľom odstrániť spornosť vzniknutú medzi závermi daňovej kontroly a tvrdeniami uvedenými vo vyjadrení k protokolu, resp. v rámci vyrubovacieho konania.

Sťažovateľ tvrdil, že predloženými dôkazmi odstránil pochybnosti ohľadom dodania sporných plnení, preto bolo povinnosťou správnych orgánov vykonať dokazovanie minimálne v rozsahu predložených listinných dôkazov v rámci vyrubovacieho konania. Podľa sťažovateľa správny súd potvrdil úvahu, že aj keď predložil vo vyrubovacom konaní dôkazy spoločne s námietkami k protokolu, tak správca dane ani žalovaný sa nimi nemuseli zaoberať a nemuseli vykonať dokazovanie vo vyrubovacom konaní v rozsahu takto predložených dôkazov zo strany sťažovateľa, resp. mali vykonať dokazovanie iba v rozsahu dôkazov zistených v časovom úseku počas trvania daňovej kontroly,

- sťažovateľ poukázal na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 30/2018, z obsahu ktorého vyvodil záver, že okolnosť, keď predložil dôkazy až vo vyrubovacom konaní, ba dokonca ani okolnosť, či bol prítomný na prerokovaní pripomienok alebo nie, nemôže mať vplyv na povinnosť správcu dane vykonať dokazovanie v následnom vyrubovacom konaní. Tiež vyvodil záver, že časti daňového konania, a to daňovú kontrolu a vyjadrenie sa k protokolu a vyrubovacie konanie nemožno stotožňovať v jedno. Tvrdil, že správny súd žiadnym spôsobom nevysvetlil odklon od právneho názoru uvedeného v tomto náleze. Správny súd podľa sťažovateľa nevysvetlil, prečo sa nemalo vykonať dokazovanie vo vyrubovacom konaní, a prečo na dôkazy, ktoré neboli predložené počas daňovej kontroly, ale až v rámci vyjadrenia k protokolu, sa nemá prihliadať. Pritom išlo o otázky podstatné pre posúdenie zákonnosti preskúmaného rozhodnutia. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na nálezy Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 314/2015 a sp. zn. III. ÚS 279/09. Sťažovateľ zdôraznil, že okolnosť, že predložil dôkazy až vo vyrubovacom konaní, ani okolnosť, že či bol prítomný na prerokovaní pripomienok alebo nie, nemôže mať za následok ujmu v podobe straty procesného práva predkladať dôkazy za účelom uniesť svoje dôkazné bremeno v vyrubovacom konaní,

- sťažovateľ správne mu súdu vytkol, že k otázke dokazovania pristúpil povrchno a laxne a v tejto súvislosti opakovane namietal, že správny súd sa v predmetnej otázke stotožnil s odôvodnením rozsudkov sp. zn. 6S/5/2020 a sp. zn. 8S/131/2020, ktoré podľa sťažovateľa neobsahovali žiadne vysvetlenia a zistenia. Zdôrazňoval, že jeho námietky ohľadom nedostatočne zisteného skutkového stavu žalovaným ako aj správcom dane zostali nezodpovedané, resp. správnym súdom nepovšimnuté. Tvrdil, že ani v napadnutom rozsudku nedostal odpoveď na otázku, čo bolo podkladom pre odmietnutie uplatneného práva na odpočítanie dane podľa zákona o DPH,

- z faktúr, fotodokumentácie, objednávok priložených k faktúram a kontrolných výkazov DPH podľa sťažovateľa vyplývalo, že tovar od dodávateľov zabezpečoval na splnenie svojich záväzkov voči tretím subjektom, alebo že ich použil na chod vlastnej prevádzky, pričom obstaranie tovarov a služieb zo strany dodávateľov časovo, logicky aj vecne nadväzovalo na následné dodanie tretím osobám. Sťažovateľ trval na tom, že riadne preukázal, že disponuje existenciou materiálneho plnenia, má zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným opisom dodaných tovarov a služieb od určitého dodávateľa,

- sťažovateľ poukázal na aplikáciu čl. 167, čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a), čl. 273 smernice rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 a odkázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 a tvrdil, že správny súd, rovnako aj správca dane a žalovaný, rozhodli v rozpore s jeho právne záväzným názorom. Podľa žalobcu sa správny súd opomenul vysporiadať s argumentmi sťažovateľa ohľadom aplikácie smernice, rovnako aj rozsudky na ktoré správny súd poukázal sa týmito námietkami nezaoberali. Mal za to, že dôkazmi osvedčil podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, najmä existenciu predmetu dodania, možnosť nakladania s predmetom dodania, uvedenie zdaniteľného plnenia v daňovom doklade a v kontrolnom výkaze sťažovateľa, ako aj v kontrolných výkazoch všetkých dodávateľov. Za nelogické považoval, že by tieto plnenia nadobudol od neznámych subjektov, zaplatil za ne, použil ich na dodania svojim odberateľom, no neuplatnil si DPH,
- ďalej namietal, že správca dane a žalovaný mali svoje pochybnosti o dodávateľoch preukázať, resp. konkretizovať podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku v oznámení doručenom sťažovateľovi a zároveň aj uviesť, na základe čoho tak usúdili. Podľa sťažovateľa však správny súd ponechal tieto námietky nepovšimnuté,

- podľa sťažovateľa vo vyrubovacom konaní absentovalo preukázateľné spochybnenie vierohodnosti, pravdivosti alebo úplnosti sťažovateľom predložených dôkazov; tvrdil, že v prípade pochybnosti o dodávateľskom subjekte, ktorý dodal tovar či službu, vystavil faktúry, plnenia a faktúry uviedol do kontrolného výkazu a prijal finančné prostriedky ako kúpnu cenu za tovar či službu na bankový účet, zaťažovalo dôkazné bremeno správcu dane a žalovaného,

- sťažovateľ ďalej poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžfk/71/2017 a uviedol, že pochybnosti o predložených dôkazoch bolo potrebné zo strany správcu dane doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia sťažovateľa jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené sťažovateľom.

Sťažovateľ správcovi dane, žalovanému a správneému súdu vyčítal prílišný formalistický prístup, ktorý podľa sťažovateľa viedol k zjavnej nespravodlivosti,

- sťažovateľ poukázal na to, že správca dane a žalovaný neakceptovali ním predkladané dôkazy a ani ich nevykonali, ba naopak, naďalej trvali na doložení ďalších dôkazov, ktorých bližšiu špecifikáciu podľa sťažovateľa zjavne účelovo opomenuli. Podľa sťažovateľa pritom už ani nebolo možné od neho spravodlivo požadovať predloženie iných dôkazov, nakoľko ani iný bežný podnikateľský subjekt v jeho postavení nedisponuje inými dôkazmi,

- sťažovateľ ďalej argumentoval aj tým, že v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ by mu mohol byť nárok na odpočítanie dane zamietnutý iba v prípade, keby s ohľadom na objektívne skutočnosti bolo preukázané, že vedel, že je toto plnenie súčasťou daňového podvodu. Takýto dôvod však nezistili ani správca dane, žalovaný ani správny súd. Trval na tom, že ak mali správca dane a žalovaný za to, že predložené dôkazy nie sú dostatočné, mali tieto pochybnosti uviesť, preukázať, že plnenia sú fiktívne a nepoužiteľné a vyslovene konštatovať, akým iným dôkazom, ktorý by bolo možné od sťažovateľa spravodlivo požadovať, by ešte mohol sťažovateľ disponovať v súvislosti s preukazovaním dodania,

- nesprávne právne posúdenie veci videl sťažovateľ i v tom, že správny súd neuviedol žiadne vysvetlenie, ktorá zákonná podmienka pre uplatnenie odpočítania dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH nebola preukázaná,

- sťažovateľ namietal nepreskúmateľnosť a nepresvedčivosť napadnutého rozsudku, ktorú videl v tom, že správny súd sa nevysporiadal s významnými právnymi otázkami dôležitými pre správne posúdenie veci, najmä či boli splnené všetky formálne aj materiálne podmienky pre vznik práva na odpočítanie DPH, aký iný dôkaz mohol sťažovateľ mať pri primeranej starostlivosti na preukázanie dodania deklarovanými dodávateľmi, či prebehlo vyrubovacie konanie a ak áno kedy, prečo bolo odmietnuté vykonanie dokazovania v rozsahu dôkazov predložených sťažovateľom spolu s vyjadrením k protokolu, prečo nemalo prebehnúť vyrubovacie konanie v rozsahu vykonania dokazovania, v akom rozsahu bolo vykonané dokazovanie vo vyrubovacom konaní a aké existujú právne skutočnosti odôvodňujúce odklon od rozhodnutí najvyšších súdnych autorít (I.US 259/2022-37, R 109/2012, 2Sžfk/71/2017).

20. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

21. Sťažovateľ podaním zo dňa 03. októbra 2023 podal vo veci ďalšie vyjadrenie, v ktorom zopakoval a precizoval svoju argumentáciu uvedenú v kasačnej sťažnosti a na podporu svojich tvrdení predložil nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022 týkajúci sa otázky prenosu dôkazného bremena v daňovom konaní a právnej zodpovednosti v daňových veciach.

22. Prejednávaná vec bola dňa 26. júla 2023 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky ako kasačnému súdu a bola náhodným výberom technickými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 1S.

#### IV. Právne názory kasačného súdu

23. Kasačný súd po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa 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 v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

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

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

26. Podľa § 68 ods. 3 daňového poriadku ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcovi dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcovi dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených

dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. Správca dane vydá rozhodnutie do troch mesiacov od uplynutia lehoty určenej vo výzve podľa prvej vety. Ak vzhľadom na mimoriadnu zložitost' prípadu, iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote troch mesiacov, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán. Správca dane o predĺžení lehoty upovedomí daňový subjekt.

27. Podľa § 140 SSP vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.

28. 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.

29. Z predloženého administratívneho ako aj súdneho spisu vyplýva, že na základe vykonaného dokazovania nebolo podľa správcu dane zo strany sťažovateľa dostatočným spôsobom preukázané, že tovary a služby uvedené na faktúrach za zdaňovacie obdobie apríl 2015 reálne dodali deklarovaní dodávatelia. Na preukázanie opodstatnenosti práva na odpočítanie dane sťažovateľ predložil správcovi dane faktúry od deklarovaných dodávateľov, pričom v ďalšom priebehu daňovej kontroly bol sťažovateľ pasívny - nereagoval na výzvy správcu dane na predloženie dôkazov, na upovedomenia o vypočutí svedkov a nezúčastnil sa ani samotného výsluchu svedkov, ani prerokovania pripomienok uvedených v jeho vyjadrení k protokolu. K vyjadreniu k protokolu predložil len odberateľské faktúry a fotodokumentáciu, ktorými sťažovateľ chcel preukázať dodanie plnenia svojim odberateľom (tretím osobám). Z dokazovania vykonaného správcom dane však vyplynuli pochybnosti o vierohodnosti tvrdení sťažovateľa o reálnosti dodania deklarovaných plnení najmä tým, že o uskutočnení dodávok nemali štatutárni zástupcovia deklarovaných dodávateľov žiadne informácie.

30. Kasačný súd pri preskúmaní kasačnej sťažnosti zistil, že sa už v obdobnej veci totožného sťažovateľa a žalovaného, vo vzťahu k obdobným rozhodnutiam správnych orgánov a správneho súdu, ktoré boli založené na totožnom skutkovom a právnom posúdení, ktoré sa týkali jednej daňovej kontroly, i keď vo vzťahu k odlišnému zdaňovaciemu obdobiu, posudzujúc v podstatnom identické kasačné námietky sťažovateľa, zaoberal rovnakou právnou otázkou v rozhodnutí sp. zn. 1Sfk/86/2022 zo dňa 29. novembra 2023 (zdaňovacie obdobie júl 2015), sp. zn. 5Sfk/27/2021 zo dňa 28. júna 2023 (zdaňovacie obdobie máj 2015), sp. zn. 3Sfk/91/2022 zo dňa 28. marca 2024 (zdaňovacie obdobie jún 2015), sp. zn. 4Sfk/91/2022 zo dňa 28. marca 2024 (zdaňovacie obdobie január 2015) a sp. zn. 4Sfk/94/2022 zo dňa 17. októbra 2023 (zdaňovacie obdobie marec 2015). Vo všetkých uvedených konaniach Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol.

31. Kasačný súd preto postupom podľa § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozhodnutie sp. zn. sp. zn. 1Sfk/86/2022 zo dňa 29. novembra 2023 (zdaňovacie obdobie júl 2015), v ktorom kasačný súd preskúmal kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku správneho súdu č.k. 6S/5/2020 - 127 zo dňa 03. februára 2022, na ktorý v prejednávanej veci napadnutý rozsudok správneho súdu odkazuje:

„24. Kasačný súd vo svojej judikatúre (napr. rozhodnutia vo veci sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022, sp. zn. 3Sfk/59/2022 zo dňa 26.04.2023, sp. zn. 6Sžfk/6/2021 zo dňa 30.11.2022) štandardne poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi - osobe registrovanej pre DPH) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) 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 aj „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie DPH uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté.

25. 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, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník (§ 19 ods. 1 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, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane (obdobne rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/85/2021 zo dňa 28.09.2023).

26. V predmetnej veci kasačnému súdu pripadlo posúdiť dôvodnosť sťažovateľom uplatnených námietok smerujúcich predovšetkým voči postupu správcu dane, ktorý podľa sťažovateľa nevykonával počas vyrubovacieho konania dokazovanie vo vzťahu k fotodokumentácii použitia deklarovaných tovarov a služieb na svoje ďalšie zdaniteľné plnenia a odberateľským faktúram, ktoré predložil v rámci pripomienok k protokolu o daňovej kontrole. Sťažovateľ sa pritom v kasačnej sťažnosti zamerával najmä na tri právne otázky, v rámci ktorých namietal nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom, chýbajúce stanovisko správneho súdu k nastoleným otázkam a odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

27. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti opakovane, podrobne a dôrazne vytykal nevykonanie dokazovania vo vzťahu k dôkazom predloženým vo vyrubovacom konaní. Kasačný súd posúdil námietky sťažovateľa v tomto smere za nedôvodné. Podľa názoru kasačného súdu krajský súd správne videl podstatu preskúmaného rozhodnutia v závere vyplývajúcom zo skutkových zistení finančných orgánov, že nedošlo k dodaniu tovarov a služieb od deklarovaných dodávateľov a jednalo sa iba o fiktívne dodávky pre sťažovateľa so snahou získať, resp. poskytnúť odberateľovi neoprávnenú ekonomickú výhodu vo forme odpočítania dane z faktúr od deklarovaných dodávateľov. Správny súd správne dospel k rovnakému záveru ako žalovaný, že sťažovateľom predložené dôkazy nepreukazovali dodanie tovarov a služieb na vstupe označenými spoločnosťami. Aj kasačný súd rozumie stanovisku žalovaného obsiahnutého v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia, že správca dane sa predloženými pripomienkami a dôkazmi daňového subjektu (faktúry a fotodokumentácia) zaoberal, vyhodnotil ich v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov a zaujal k nim stanovisko, ktoré podrobne uviedol v odôvodnení svojho rozhodnutia (str. 23 preskúmaného rozhodnutia v spojení so str. 21 a 22 prvostupňového rozhodnutia správcu dane). Správca dane na dôkazy a argumentáciu sťažovateľa preto prihliadal, dôkazy vyhodnotil, ale z týchto nevyplynuli také skutočnosti, ktoré by vyvolali potrebu ďalej dopĺňať dokazovanie, keďže v danom prípade neexistoval potenciál relevantne zmeniť skutkové závery. Sťažovateľ nevyvrátil zistenia správcu dane pri výkone daňovej kontroly, nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by preukazovali, že dodanie deklarovanými dodávateľmi nebolo len fiktívne - bez reálnej dodávky tovarov a služieb. Sťažovateľ nevyvrátil ani tie zistenia správcu dane, že dodávky pre svojich odberateľov realizoval buď vo vlastnej réžii (vlastnou výrobou vzhľadom na predmet svojej podnikateľskej činnosti) alebo od iných než preverovaných subdodávateľov. Faktúry skutočných dodávateľov sa v účtovníctve sťažovateľa nenachádzali, a preto ich správca dane nedokázal identifikovať. Nosnou myšlienkou vyjadrenia sťažovateľa k protokolu bola skutočnosť, že nakupované tovary a služby ďalej fakturoval svojim odberateľom, prípadne použil na svoju spotrebu, a teda že ich reálne prijal. Tieto tvrdenia však dokladoval len faktúrami resp. iným obrazovým materiálom (nepreukazným a nečitateľným, na základe ktorého objektívne nebolo možné verifikovať pravdivosť sťažovateľových tvrdení, pozn. kasačného súdu). Skutočnosť, od koho predávané dodávky reálne nadobudol, nepreukázal žiadnymi relevantnými dokladmi a dôkazmi (s výnimkou prijatých faktúr). Orgány finančnej správy ako i krajský súd preto zhodne prijali záver, že práva sťažovateľa ako daňového subjektu upreté neboli, avšak sťažovateľ svojím pasívnym postojom sa sám zbavil svojich práv preukazovať opodstatnenosť uplatneného nároku na odpočet DPH v rámci dôkaznej povinnosti. K podstate sťažnostnej námietky teda kasačný súd uvádza, že je nepochybné, že vyrubovacie konanie (a v rámci neho hodnotenie dôkazov) sa uskutočnilo, hoci s jeho výsledkom sťažovateľ spokojný byť nemusí.

28. V predmetnej veci ide teda o skutkovo odlišnú situáciu, než na akú reagoval ústavný súd nálezom zo dňa 30.01.2019 sp. zn. I. ÚS 30/2018-41, nakoľko tento vtedy zrušil rozhodnutie odvolacieho súdu ako nepreskúmateľné a arbitrárne, a (ako orgán ochrany ústavnosti) neurčil sťažovateľom navrhovaný výklad Daňového poriadku ako záväzný právny názor ani len pre danú vec. Iba na dokreslenie situácie kasačný súd poznamenáva, že na prerokovanie pripomienok a dôkazov z vyjadrenia k protokolu (§ 68 ods. 3 Daňového poriadku), sa sťažovateľ bez vysvetlenia ani len nedostavil; jeho snaha o stvárnenie

ustáleného skutkového stavu doplnením dokazovania sa tak, i v kontexte skoršej pasivity, javí skôr ako predstieraná.

29. Správny súd následne dospel k záveru, že predloženie formálnych faktúr nezakladá právo na odpočítanie dane, nakoľko povinnosťou finančných orgánov je zisťovať reálnosť dodávky tovarov a služieb deklarovanými dodávateľmi ako jednej zo zákonných podmienok, ktorá však preukázaná nebola. K vyhodnoteniu predložených listín a fotodokumentácie správny súd uviedol, že sťažovateľ neposkytol jednoznačné a preveriteľné dôkazy svedčiace o dodaní tovarov a služieb deklarovanými dodávateľmi a v rámci daňového konania tak neunesol svoje dôkazné bremeno. Sťažovateľ toto právne posúdenie napadol úvahou, ktorou v podstate tvrdil, že bez dodávok deklarovaných faktúrami by nemohol poskytnúť plnenia na výstupe svojim odberateľom. V tejto súvislosti kasačný súd poznamenáva, že tvrdenia a dôkazy o tom, že sťažovateľ dodal tovary a služby svojim odberateľom, nepreukazuje, že tieto plnenia dodal použitím tovarov a služieb, ktoré nadobudol, a to práve od deklarovaných dodávateľov. Fakturované tovary a služby (vzhľadom na predmet podnikateľskej činnosti sťažovateľa - marketingové a reklamné služby) mohol totiž produkovať aj sám sťažovateľ, resp. fakturované tovary a služby mohol nadobudnúť od osoby, ktorej status platiteľa dane nesvedčí. Tak existencia materiálneho plnenia ako aj status osoby dodávateľa ako platiteľa dane sú hmotnoprávnymi podmienkami pre uznanie práva na odpočítanie dane, ktorých splnenie musí daňový subjekt daňovým orgánom preukázať, aby si mohol toto právo úspešne uplatniť. Zároveň kasačný súd poznamenáva, že hmotnoprávne podmienky odpočítania dane je potrebné preukázať vo vzťahu ku konkrétnym dodaniam, k čomu ani podľa kasačného súdu nedošlo. Nakoľko v prípade sťažovateľa nebolo preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane, nebolo vec potrebné posudzovať ako daňový podvod.

30. Kasačný súd nevidel nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom ani v akceptácii skutkového stavu zisteného daňovou kontrolou a zachyteného v protokole. Podstatou daňovej kontroly je práve obstaranie skutkových zistení a záverov, ktoré sú podkladom pre vyrubovacie konanie. K tomu smeruje právna úprava najmä v § 68 Daňového poriadku, z ktorej vyplýva, že priebeh vyrubovacieho konania značne determinuje, či a aké pripomienky a dôkazy kontrolovaný daňový subjekt produkuje vo vyjadrení k protokolu; a takisto nemožno opomínať zákonné vymedzenie účelu daňovej kontroly v § 44 ods. 1 prvá veta Daňového poriadku („Daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.“). Protokol z daňovej kontroly je tak vo vyrubovacom konaní základným listinným dôkazom, ktorý obsahuje už aj (prvotné) vyhodnotenie dokazovania vykonaného počas daňovej kontroly (§ 46 ods. 8 prvá veta Daňového poriadku). V protokole uvedené skutkové závery môžu byť modifikované vo vyrubovacom konaní, ako uvádza aj sťažovateľ. Celý spor o vyrubovacie konanie sa potom v súdnej veci dostáva z tvrdeného procesného nedostatku prakticky do roviny skutkového sporu o to, či sťažovateľ vo vyjadrení k protokolu odstránil pochybnosti o dodaní plnení, alebo nie (obdobne rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 5Sfk/27/2021 zo dňa 28.06.2023 a sp. zn. 1Sžfk/85/2021 zo dňa 28.09.2023).

31. V kontexte súdnej veci považuje kasačný súd za potrebné poukázať aj na účel daňovej kontroly, ktorým je predovšetkým preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu (§ 44 ods. 1 Daňového poriadku). Doručením protokolu sa daňová kontrola končí a začína sa vyrubovacie konanie. V rámci neho je taktiež možné viesť dokazovanie (§ 68 ods. 3 Daňového poriadku), avšak ku skutočnostiam a dôkazom, ktoré daňový subjekt nemohol predložiť v rámci daňovej kontroly (§ 46 ods. 8 Daňového poriadku). Začatím vyrubovacieho konania sa dokazovanie nezačína nanovo, ale nadväzuje na výsledky daňovej kontroly (obdobne rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/39/2021 zo dňa 22.08.2023 a sp. zn. 1Sžfk/85/2021 zo dňa 28.09.2023).

32. Ak sťažovateľ v tejto súvislosti odkazuje na dikciu časti ustanovenia § 68 ods. 3 Daňového poriadku, v zmysle ktorého správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie, tak kasačný súd upozorňuje na skutočnosť, že toto nie je možné vykladať izolovane, nezohľadňujúc ďalšie ustanovenia Daňového poriadku, ktoré upravujú spôsob a lehoty predkladania dôkazov do skončenia daňovej kontroly. Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku sa má daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly.

33. V súdnej veci finančné orgány vyzývali sťažovateľa na predloženie ďalších dokladov. Sťažovateľ sa snažil reálnu existenciu tovaru a služieb preukázať ich dodaním svojim odberateľom. To však v rámci komplexného vyhodnotenia dôkazov neodstránilo pochybnosti finančných orgánov o existencii týchto tovarov a služieb na vstupe ako aj o tom, že tieto dodali práve deklarovaní dodávatelia. Argument sťažovateľa, že plnenia, ktoré dodal svojim odberateľom, preukázal, a že tieto tovary a služby predsa musel nejako nadobudnúť, s tým, že medzi dodaním a nadobudnutím existuje časová a vecná väzba,

nestačí na to, aby sťažovateľ uniesol dôkazné bremeno tak ohľadne existencie materiálneho plnenia jemu dodaného ako aj ohľadne toho, že toto plnenie dodali dodávatelia majúci status platiteľa dane.

34. Pokiaľ sťažovateľ vytyka orgánom finančnej správy ako i správneho súdu, že nedostal odpoveď, akými inými dokladmi mal disponovať, žiada od nich také stanovisko, ktoré nie sú povinní poskytovať. V opakovaných výzvach, ktoré boli sťažovateľovi zaslané správcou dane, však doklady, ktoré správca dane požadoval a ktoré sťažovateľ nepredložil, sú aj príkladmo špecifikované. Kasačný súd nesúhlasí s námietkou sťažovateľa, že žiadané doklady a informácie sa v bežnej podnikateľskej praxi neuchovávajú a sú vo vzťahu k jeho nároku na odpočet irelevantné. Páve naopak, žiadané doklady a informácie smerovali k preukázaniu reálnosti zdaniteľného obchodu medzi sťažovateľom a deklarovanými dodávateľmi.

35. Faktom je, že sťažovateľ priamo k tvrdeným obchodom s dodávateľmi nepredložil okrem faktúr od deklarovaných dodávateľov a plánov vysielania reklamných spotov za mesiac júl 2015 od deklarovaného dodávateľa RKL, spol. s r.o. žiadne doklady, pričom na druhej strane stáli konkrétne z dokazovania plynúce zistenia správcu dane, že dodávatelia len simulovali činnosť a že ich konatelia, všeobecne potvrdzujúci dodanie, o charaktere deklarovaných tovarov a služieb nemali ani jasnú predstavu. Vo vyrubovacom konaní, po doručení protokolu v rámci vyjadrenia k zisteniam uvedeným v protokole, sťažovateľ predložil len odberateľské faktúry a fotodokumentáciu, ktorými sa usiloval preukázať dodanie plnenia svojim odberateľom, resp. použitie na vlastnú ekonomickú činnosť. Preto aj podľa kasačného súdu obstoja záver, že tvrdenia o dodaní tovarov a služieb od deklarovaných dodávateľov ostali (po presune dôkazného bremena späť na sťažovateľa) nepreukázané. V súdnej veci tak vstupovala do procesu voľného hodnotenia dôkazov iná skladba dôkazov oproti veci rozhodnutej rozsudkom Najvyššieho súdu SR pod sp. zn. 2Sžfk/71/2017 zo dňa 28.05.2021, na ktorý tiež poukázal sťažovateľ.

36. V tejto súvislosti kasačný súd považuje za potrebné poukázať i na to, že daňové konanie vo fáze preukazovania hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie dane nie je konaním vyhľadávacím, ale platí preň prejednávacia zásada. Z uvedeného vyplýva, že správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiace v prospech kontrolovaného daňového subjektu. Súčasne platí, že správca dane nie je ani povinný viesť dokazovanie dovtedy, pokým sa bez pochyb nepreukáza tvrdenia daňového subjektu (obdobne rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sfk/94/2022 zo dňa 17.10.2023).

37. Ku námietke sťažovateľa týkajúcej sa toho, že ani od správneho súdu nedostal odpoveď, čo bolo podkladom pre odmietnutie ním uplatneného práva na odpočet dane podľa zákona o DPH, kasačný súd uvádza, že z bodu 37 odôvodnenia napadnutého rozsudku je zrejmé, že správny súd za podstatné považoval nepreukázanie uskutočnenia deklarovaných zdaniteľných obchodov, a to deklarovanými dodávateľmi, čo vychádzalo z prvostupňového aj preskúmaného rozhodnutia, a teda neunesenie dôkazného bremena v rámci daňového konania. Za nepreukázanú sa tak považuje jednak existencia zdaniteľných plnení na vstupe, ako aj skutočnosť, že tieto plnenia dodali deklarovaní dodávatelia.

38. Ako neprípustnú vyhodnotil kasačný súd námietku sťažovateľa uplatnenú v kasačnej sťažnosti, v ktorej krajskému súdu vytkol nepovšimnutie si žalobnej námietky týkajúcej sa toho, že orgány finančnej správy mali svoje pochybnosti o dodávateľoch konkretizovať či preukázať v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku v oznámení doručenom sťažovateľovi. Nedodržanie ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku zo strany finančných orgánov sťažovateľ po prvýkrát namietal až v podanej replike doručenej dňa 31.05.2021, teda po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby (ktorá je v zmysle § 181 ods. 1 SSP v dĺžke dvoch mesiacov odo dňa doručenia rozhodnutia žalovaného, t. j. od 18.06.2020). V podanej žalobe namietal len fakt, že ho daňové orgány nevyzývali na predloženie dokladov, výzvy na predloženie dokladov však správca dane sťažovateľovi zasielal (tieto sú zhrnuté aj v napadnutom rozsudku). V zmysle § 183 SSP môže žalobca rozšíriť alebo doplniť správnu žalobu o ďalší žalobný bod len v lehote ustanovenej na podanie žaloby. Podľa § 134 ods. 1 SSP je správny súd viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby (okrem v zákone ustanovených výnimiek v zmysle § 134 ods. 2 SSP, čo však nie je prejednávaný prípad). Nemožno preto vytykať krajskému súdu, že sa namietaným rozporom s § 46 ods. 5 Daňového poriadku nezaoberal, keďže išlo o námietku uplatnenú až po lehote na podanie správnej žaloby a krajský súd je rozsahom a dôvodmi žaloby viazaný.

39. Zároveň na uplatnenú námietku týkajúcu sa porušenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku neprihliada ani kasačný súd, pretože neprípustná je taká kasačná sťažnosť, ktorá sa opiera o dôvody, ktoré sťažovateľ neuplatnil už v konaní pred krajským súdom alebo ak ich uplatnil neskoro, t. j. po uplynutí zákonnej lehoty na podanie žaloby. Kasačný súd preto poukazuje na § 441 SSP, podľa ktorého „v kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti.“ V tomto bode sa tak kasačná sťažnosť opiera o dôvod, ktorý sťažovateľ neuplatnil včas v konaní pred správny súdom, v ktorom bol vydaný napadnutý rozsudok, hoci tak sťažovateľ v konaní pred správny súdom urobiť mohol (§ 439 ods. 3 písm. b/ SSP).

40. Krajský súd na základe obsahu administratívneho spisu učinil správny záver, že sťažovateľ bol v priebehu daňovej kontroly pasívny a nevyužil svoje práva, na uplatnenie ktorých bol správcom dane opakovane vyzývaný. Na preukázanie dôvodnosti práva na odpočítanie dane predložil sťažovateľ iba faktúry, plány vysielania reklamných spotov vo vzťahu k deklarovanej dodávateľovi RKL, spol. s r.o. a fotodokumentáciu, pričom nereagoval na opakované výzvy správcu dane na predloženie dôkazov, nereagoval na upovedomenia o vypočutí svedkov a nezúčastnil sa výsluchu svedkov, ani prerokovania pripomienok uvedených v jeho vyjadrení k protokolu. Sťažovateľ bol správcom dane vyzvaný na predloženie dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia k uplatneniu odpočítania dane na základe faktúr vystavených označenými dodávateľskými spoločnosťami, a napriek ich prevzatíu zo strany sťažovateľa správcovi dane žiadne dôkazy nepredložil. Príslušný správca dane pritom aktívne zisťoval skutkový stav, pričom vykonal rozsiahle dokazovanie za účelom preverenia deklarováných dodávok tovarov a služieb, ktoré sťažovateľ prijal v roku 2015 od deklarováných dodávateľov.

41. Podľa názoru sťažovateľa správny súd nedal odpoveď na to, na základe akých právnych noriem a ich výkladu dospel k záveru o zákonnosti rozhodnutia žalovaného. Správny súd však okrem bodu 37. aj v bode 32. a 33. napadnutého rozsudku uviedol, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal splnenie podmienok pre odpočítanie dane podľa § 49 zákona o DPH. Ustanovenia právnych predpisov podľa ktorých dospel k prijatým záverom pritom odcitoval v bodoch 15. až 25. ako aj 28. V odôvodnení napadnutého rozsudku správny súd riadne a presvedčivo reagoval na jednotlivé námietky sťažovateľa, a opakovane vysvetľoval, prečo je udržateľný záver o neunesení dôkazného bremena o realite dodania tovarov a služieb deklaroványmi dodávateľmi (čo v kontexte veci znamená iným platiteľom dane) v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH.

42. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Bolo predovšetkým v záujme sťažovateľa, aby v daňovom konaní predložil také dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali deklarované zdaniteľné plnenia a odstránil tak pochybnosti finančných orgánov v tomto smere. V zhode s krajským súdom kasačný súd konštatuje, že sťažovateľ najmä v dôsledku svojej pasivity neunesol dôkazné bremeno a do skončenia daňovej kontroly a ani vo vyrubovacom konaní nepredložil doklady, ktorými by odstránil správcu dane pochybnosti o tom, že fakturované tovary a služby mu boli reálne dodané a že mu ich dodali dodávatelia majúci status platiteľa DPH.“

32. Pokiaľ ide o námietku sťažovateľa k nesprávnej aplikácii § 140 SSP v prejednávanej veci, konajúci kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že k ustanoveniu § 140 SSP kasačný súd už vo svojej rozhodovacej činnosti uviedol (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 117/2020 zo dňa 25. mája 2022, bod 55): „Sledujúc záujem na hospodárnosti súdneho konania zákonodarca v ustanovení § 140 SSP upravil výnimku z povinnosti správneho súdu v plnom rozsahu odôvodniť svoje rozhodnutie možnosťou použiť skrátenú formu odôvodnenia odkazom na už vydané predchádzajúce rozhodnutie správneho súdu. Zmyslom tohto ustanovenia je, aby pri opakujúcich sa totožných žalobách toho istého žalobcu správny súd nemusel opakovať identické dôvody rozhodnutia. Oba účely odôvodnenia rozhodnutia - či už dovnútra alebo navonok - sú už totiž naplnené predchádzajúcim rozhodnutím, ktoré má poskytovať náležitú odpoveď na všetky sporné otázky, ktoré mali byť riešené aj v odkazujúcom rozhodnutí. Z takéhoto poňatia následne vyplývajú podmienky pre uplatnenie skráteného odôvodnenia rozhodnutia súdu podľa § 140 SSP. Ide o (i) totožnosť žalobcu a (ii) totožnosť predmetu konania. O totožnosť (obdobnosť) predmetu konania pritom ide, ak sa obe súdne konania týkajú rovnakého právneho problému a vo svojej podstate sa formálne líšia „iba“ spisovou značkou (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžfk 68/2019 zo dňa 4. novembra 2020).“

33. V súvislosti s vyššie uvedeným kasačným súdom uvádza, že pokiaľ by podmienka totožnosti predmetu konania bola chápaná ako úplná identickosť preskúmaných rozhodnutí (aj čo sa týka čísla rozhodnutia či zdaňovacieho obdobia), k čomu smeruje argumentácia sťažovateľa, bolo by predmetné ustanovenie obsolétne a nevyužiteľné. Opätovné rozhodovanie o tej istej/identickej veci totožných účastníkov konania je totiž dôvodom na odmietnutie žaloby [§ 98 ods. 1 písm. a) a b) SSP], nie na vydanie skráteného rozsudku. Kasačný súd má za to, že je potrebné podmienku totožnosti predmetu konania v § 140 SSP vykladať ako totožnosť/obdobnosť právnych problémov riešených v daných veciach.

34. V predmetnej veci je pritom nepochybné, že rozhodnutia správneho súdu vo veciach sp. zn. 6S/5/2020 z 03. februára 2022 (zdaňovacie obdobie júl 2015) a sp. zn. 8S/131/2020 z 29. apríla 2021 (zdaňovacie obdobie máj 2015), na ktoré správny súd v napadnutom rozsudku odkázal, sa týkali rovnakej daňovej kontroly sťažovateľa, pričom závery správcu dane vychádzajú z identického protokolu

a z rovnakých/obdobných vykonaných dôkazov, s obdobne odôvodnených rozhodnutí finančných orgánov, ktoré sťažovateľ napádal do značnej miery totožnými žalobami s rovnakými žalobnými bodmi. Rovnako modus operandi obchodovania sťažovateľa bol vo všetkých prípadoch zvolený obdobne. Rozdiel spočíval v zásade len v rôznych spisových značkách, zdaniteľných obdobiach a v uvedení deklarovaných dodávateľov. Pri posudzovaní poslednej uvedenej odlišnosti kasačný súd zdôrazňuje, že v danom prípade ide len o technickú odlišnosť, keď preverovaní deklarovaní dodávateľa a okolnosti dodávky tovarov a služieb, ktoré sa týkajú zdaniteľného obdobia apríl 2015, nie sú identicky uvedení v jednom z rozsudkov, na ktorý správny súd odkázal, ale tieto skutočnosti sú uvedené/rozdelené do dvoch rozsudkov [sp. zn. 6S/5/2020 z 03. februára 2022 (zdaňovacie obdobie júl 2015) a sp. zn. 8S/131/2020 z 29. apríla 2021 (zdaňovacie obdobie máj 2015)], na ktoré oba však správny súd odkázal súčasne. Kasačný súd preto zastáva názor, že skutočne išlo o totožné veci a ustanovenie § 140 SSP bolo aplikované dôvodne. Navyše v prospech totožnosti svedčí aj formulácia kasačných sťažností sťažovateľa, ktoré sú (s výnimkou argumentácie o nesprávnej aplikácii § 140 SSP) v zásade identické. Kasačný súd poukazuje aj na skutočnosť, že ani samotný sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neargumentuje konkrétnymi vecnými námietkami, že by niektoré zo zistení týkajúce sa zdaniteľného obdobia júl 2015 a máj 2015 vo vzťahu ku konkrétnemu deklarovanému dodávateľovi a zdaniteľnému obdobiu apríl 2015 skutkovo nesedeli, naopak sťažovateľ v kasačnej sťažnosti len vo všeobecnosti namietala nesprávnosť postupu podľa § 140 SSP s odvodnením, že v daných prípadoch ide o iné zdaniteľné obdobia.

35. Po zvážení vyššie uvedených skutočností, najmä (i) identity reťazca pri priamych dodávateľoch, (ii) povahy a rozsahu pochybností správcu dane a žalovaného, (iii) rozsahu žalobných námietok a (iv) charakteru argumentácie sťažovateľa v správnej žalobe, kasačný súd zastáva názor, že odlišnosť napadnutého rozsudku a rozsudkov, na ktoré správny súd odkázal, je v danom prípade prihliadnuc na vyššie uvedené len technickou odlišnosťou. Nejde teda o takú zásadnú odlišnosť, ktorá by si vyžadovala osobitnú argumentáciu správneho súdu a vo vzťahu ku ktorej by bolo možné konštatovať, že napadnutý rozsudok a rozsudky, na ktoré správny súd odkázal, nie sú obdobné, a teda ani dostatočne odôvodnené. Kasačný súd preto uzatvára, že v predmetnej veci boli (napriek sťažovateľom akcentovanej odlišnosti) splnené podmienky pre aplikáciu § 140 SSP a kasačná sťažnosť je v tejto časti nedôvodná.

36. Na dôvazok kasačný súd k námietke sťažovateľa o tom, že rozsudky na ktoré správny súd v napadnutom rozsudku odkazoval, neboli súčasťou súdneho spisu, uvádza, že považuje túto námietku za nedôvodnú. Kasačný súd zdôrazňuje, že rozsudky, na ktoré správny súd odkázal boli v čase rozhodovania správneho súdu v prejednávanej veci verejne vyhlásené, doručené sťažovateľovi, ako účastníkovi konania, a právoplatné. Nie je povinnosťou správneho súdu založiť do súdneho spisu rozsudky, na ktoré odkazuje, pretože platí, že vyhlásené a právoplatné rozsudky sú súdu známe s úradnej činnosti a vo všeobecnosti sú verejne dostupné. Navyše v tomto prípade boli aj doručené samotnému sťažovateľovi. Napriek uvedenému, jeden z rozsudkov sp. zn. 6S/5/2020 zo dňa 03. februára 2022, na ktorý správny súd v napadnutom rozsudku odkázal, je súčasťou súdneho spisu na č.l. 97 - 112. V. Záver

37. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje vo výroku za vecne správny, dostatočne odôvodnený a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

38. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľ nemal 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).

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.