

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 5Sfk/14/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7020200035  
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 04. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:7020200035.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej, zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a zo sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD. (sudca spravodajca), vo veci žalobcu (sťažovateľa): CLV s.r.o., IČO: 46 979 689, so sídlom Nižné Kapustníky 3, 040 01 Košice, právne zastúpeného: KAIFER advokátska kancelária s.r.o., IČO: 36 861 561, so sídlom Fibichova 11, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102622542/2019 zo 14. novembra 2019, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 8 S 8/2020-93 z 29. júla 2021, takto

### rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2018. Z daňovej kontroly zameranej na dodržiavanie ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) bol vyhotovený Protokol č. 101027690/2019 z 3. mája 2019 (ďalej aj „protokol“), ktorý správca dane zaslal žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole a to v lehote 20 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy. Táto lehota bola na žiadosť žalobcu predĺžená o ďalších 30 kalendárnych dní. Žalobca zaslal správcovi dane svoje vyjadrenie 3. júla 2019. V nadväznosti na to správca dane určil termín prerokovania pripomienok na 30. júla 2019. Žalobca sa bez ospravedlnenia na prerokovanie pripomienok v uvedený deň nedostavil. Správca dane tak v rovnaký deň spísal úradný záznam, v ktorom uviedol k jednotlivým pripomienkam a dôkazom daňového subjektu svoje stanovisko a ukončil vyrubovacie konanie so záverom, že výsledný vzťah k štátnemu rozpočtu je rovnaký, ako bol uvedený v protokole, pretože žalobca vo vyjadrení nepredložil žiadne nové dôkazy, ktoré by preukazovali jeho tvrdenia.

2. Správca dane následne vydal rozhodnutie č. 101853268/2019 z 1. augusta 2019, 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 (ďalej aj „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 23 145,84 eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2018.

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

- Komplementum s.r.o., (predmet dodania: krabice, atramentové náplne do tlačiarň Rho Ink, materiál vhodný pre výrobu informačných tabúl Alubond, priemyslový čistič, nafukovací hrad),
- CHYRKO s.r.o., (predmet dodania: dosky, plexiglas, palety, perá SHINY, trička, pásky, plastové karty, PVC dosky, textilné bannery),

· EURO AMA TRADE s.r.o., (predmet dodania: programovanie systému),  
· Building Home, s.r.o., (predmet dodania: prenájom debniacich dielcov TEBAU, upratovanie priestorov Nižné Kapustníky)

(ďalej aj „deklarovaní dodávateľa“), a to z titulu porušenia § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

4. Správca dane uviedol, že žalobca počas daňovej kontroly neobjasnil a nepreukázal

- správcom dane spochybnené účtovanie prijatých a dodaných tovarov a služieb,

- priebeh konkrétnych dodávateľsko-odberateľských vzťahov a to najmä, kto reálne a akým spôsobom konkrétne tovar a služby dodal, pretože žalobca nepredložil žiadne doklady k preukázaniu jeho tvrdení, pričom jeho povinnosťou je preukázať všetky tvrdené skutočnosti,

- pôvod tovaru,

- to, že došlo k úhrade záväzkov zo sporných faktúr.

5. Ďalej správca dane uviedol, že žalobca nepredložil ku dňu vyhotovenia protokolu okrem faktúr žiadne doklady ani žiadne dôkazy a vyjadrenia o tom ako prebiehali konkrétne dodávateľsko-odberateľské vzťahy (kto a akým spôsobom reálne tovar a služby dodal). Predloženie faktúry bez akýchkoľvek ďalších dokladov podľa neho ešte nepreukazuje oprávnenosť uplatneného nároku na odpočítanie dane. Skutočnosť, že faktúra má požadované náležitosti ešte neznamená, že údaje v nej uvedené odrážajú aj materiálne naplnenie písomnej informácie. K rozhodnutiu správcu dane, či uznať alebo neuznať uplatňované právo na odpočítanie dane nestačí len mechanické porovnanie sumy odpočítanej dane s príslušnou faktúrou, ale je potrebné zabezpečiť aj iné dôkazy. Všeobecné tvrdenie splnomocneného zástupcu deklarovaných dodávateľských spoločností CHYRKO s.r.o., EURO AMA TRADE s.r.o., Building Home, s.r.o. o tom, že obchody boli reálne uskutočnené, bez preukázania týchto tvrdení dokladmi a dôkazmi, nemôže správca dane považovať za hodnoverný dôkazný prostriedok. Správcovi dane sa navyše toto vyjadrenie javí ako účelové.

6. Správca dane taktiež skonštatoval, že overenie oprávnenia odpočítania dane znamená objasnenie všetkých okolností, ktoré umožnia prijať závery, či podmienky odpočítania dane boli splnené. Vzhľadom na to, že ide o hmotnoprávne podmienky nestačí len existencia konkrétnych faktúr, ale musí sa overiť aj to, či údaje v nich naozaj dokladujú predmetné skutočnosti. Správca dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatneného práva na odpočítanie DPH nevychádzal len z faktúr, ktoré predložil žalobca, ale k tomuto účelu vykonal i dokazovanie a preveroval aj kontrolné výkazy jednotlivých dodávateľských spoločností, v súvislosti s čím požiadal o odtajnenie utajovaných skutočností.

7. Keďže žalobca počas daňovej kontroly nepredložil všetky doklady k správne zisteniu dane, správca dane 25. septembra 2018 žalobcu vyzval, aby ich dodatočne predložil s tým, že konkretizoval, aké doklady správca dane požaduje. Žalobca v stanovenej lehote, ale ani po jej uplynutí správcovi dane žiadne doklady nepredložil, a preto správca dane žalobcu opakovane 6. februára 2019 vyzval, aby preukázal, že deklarované dodania tovarov a služieb boli skutočne zrealizované deklarovanými dodávateľmi uvedenými na faktúrach. Žalobca ani na túto výzvu nereagoval a správcovi dane v stanovenej lehote, ani po jej uplynutí žiadne dôkazy nedoručil. Žalobca počas daňovej kontroly so správcom dane nekomunikoval a nedostavil sa ani na jedno ústne pojednávanie na základe zaslaných upovedomení správcom dane. Jeho pasívny postoj tak podľa správcu dane svedčí o tom, že nemal záujem klásť predvolaným svedkom otázku, a tak objasniť pochybnosti správcu dane, ktoré pri sporných faktúrach nastali.

8. Správca dane uzavrel, že materiálna existencia zdaniteľných plnení a vznik daňovej povinnosti sa z titulu dodania tovarov a služieb deklarovanými dodávateľmi v zmysle sporných faktúr nepreukázala a žalobcovi tak nevzniklo právo na odpočítanie dane.

9. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102622542/2019 zo 14. novembra 2019 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Žalovaný sa stotožnil so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcom dane o neopodstatnenosti práva na odpočet dane z faktúr od deklarovaných dodávateľov. Skonštatoval, že žalobcom predložené dôkazy (faktúry pre jeho odberateľov, 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 uvádzaní na dodávateľských faktúrach.

10. V reakcii na námietku žalobcu dodal, že správca dane vo vyrubovacom konaní posúdil vyjadrenie žalobcu, ako aj predložené dôkazy (faktúry vystavené žalobcom a fotodokumentáciu) a tieto vyhodnotil v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov nielen jednotlivito, ale aj v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo a svoje stanovisko k predloženému vyjadreniu a dôkazom uviedol nielen v úradnom zázname z 30. júla 2019, ale aj v odôvodnení svojho rozhodnutia.

Podľa žalovaného postup správca dane bol v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku a práva žalobcu upreté neboli, práve naopak, žalobca sa sám svojim konaním, resp. nekonaním pripravil o svoje práva. V súvislosti s judikatúrou Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Ústavný súd“), na ktorú žalobca poukazoval, žalovaný uviedol, že nebol to správca dane, ktorý stotožňoval vykonanú daňovú kontrolu s vyrubovacím konaním, ale bol to práve žalobca, ktorý počas daňovej kontroly okrem faktúr a objednávok nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy k preukázaniu správnosti a opodstatnenosti odpočítania dane. Žalobca až po doručení protokolu predložil správcovi dane vyjadrenia a dôkazy, ktoré jednoznačne mal a mohol predložiť už počas daňovej kontroly, naviac tieto nepreukazovali dodanie tovaru a služieb deklarovanými spoločnosťami, preukazovali len ich ďalšie použitie konkrétnym odberateľom žalobcu. Podľa žalovaného to tak nebol správca dane, ktorý nerešpektoval diametrálne odlišný účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Žalovaný preto považoval opakované námietky žalobcu týkajúce sa procesných pochybení správcu dane za neopodstatnené.

## II. Konanie na správnom súde

11. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorú Krajský súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 8 S 8/2020-93 z 29. júla 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) ako nedôvodnú zamietol.

12. Správny súd uviedol, že sa stotožňuje so závermi správcu dane, ako aj žalovaného, ktoré vyplývajú zo samotného obsahu administratívneho spisu. Podľa správneho súdu je nesporné, že žalobca v rámci daňovej kontroly predložil správcovi dane na preukázanie opodstatnenosti práva na odpočítanie dane iba faktúry a na výzvy správcu dane nereagoval. Aj podľa názoru správneho súdu, žalobcom neskôr predložené dôkazy nie sú takého charakteru, že by ich nebolo možné predložiť už v priebehu daňovej kontroly. Žalovaný podľa neho správne vyhodnotil, že takto predložené dôkazy neboli dôvodom na doplnenie dokazovania zo strany správcu dane vo vyrubovacom konaní. Predložené dôkazy totižto nepreukazujú dodanie tovaru a služieb deklarovanými spoločnosťami, preukazujú len ich ďalšie použitie konkrétnym odberateľom žalobcu, a to vrátane predloženej fotodokumentácie. Uvedené dôkazy tak nie sú dôkazmi, ktoré by boli schopné preukázať, že tieto tovary a služby dodali žalobcom označené spoločnosti.

13. Správny súd ďalej k samotnému žalobcovmu tvrdeniu o nesprávnosti záveru orgánov finančnej správy týkajúceho sa hmotnoprávneho posúdenia veci konštatoval, že z výsledkov vykonaného dokazovania v rámci daňovej kontroly možno prijať opodstatnený záver, že žalobca nepreukázal reálne dodanie deklarovaných tovarov a služieb dodávateľskými spoločnosťami. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že ani žalobca a ani deklarované dodávateľské spoločnosti nepredložili správcovi dane relevantné dôkazy k fakturovaným tovarom a službám (napr. aj z dôvodu, že mali byť odovzdané nástupníckej spoločnosti, resp. novému konateľovi alebo z dôvodu nekontaktnosti). Bývalí konatelia dodávateľských spoločností sa k žiadnemu predmetu fakturácie nevedeli vyjadriť, nevedeli uviesť či boli fakturované tovary a služby dodané a ani dôvod vystavenia faktúr. Taktiež nevedeli uviesť ani žiadne iné skutočnosti ohľadom deklarovaných zdaniteľných obchodov.

14. Správny súd tak zastáva názor, že z výsledkov vykonaného dokazovania v rámci daňovej kontroly nesporne vyplýva, že aj keď správca dane žiadal od žalobcu predloženie jednoznačných a nespochybniteľných dôkazov o uskutočnení zdaniteľných obchodov deklarovaných preverovanými faktúrami a preukázanie reálneho dodania fakturovaných tovarov a služieb od označených dodávateľských spoločností, žalobca tieto skutočnosti nepreukázal, čím neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a taktiež nepreukázal splnenie podmienok pre odpočítanie dane v zmysle § 49 zákona o DPH. Správca dane za danej situácie nerozšíroval dôkazné bremeno žalobcu na skutočnosti, ktoré nastali u jeho dodávateľov alebo ich subdodávateľov, pretože z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane žiadal len preukázanie splnenia zákonom stanovených podmienok, a teda že pri tovaroch a službách fakturovaných uvedenými spoločnosťami vznikla daňová povinnosť z titulu ich reálneho dodania práve spoločnosťami uvedenými na faktúrach. V tej súvislosti, preto nie je ani na mieste tvrdenie žalobcu o povinnosti administratívneho orgánu preukazovať, či žalobca vedel alebo mal vedieť, že plnenia zakladajúce právo na odpočítanie dane sú súčasťou daňového podvodu. Vo vzťahu k otázke dôkazného bremena v rámci daňového konania správny súd poukázal na nález Ústavného súdu sp. zn. III. ÚS 401/09 zo 16. decembra 2009 a na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) sp. zn. 2 SŽf 28/2010 z 18. mája 2011 a sp. zn. 2 SŽf 4/2009 z 23. júna 2010.

15. Na záver správny súd zhrnul, že v priebehu daňovej kontroly nebolo preukázané reálne dodanie tovarov a služieb od preverovaných dodávateľských spoločností. Dodávateľské spoločnosti z pohľadu roka 2018 vystavovali pre žalobcu faktúry bez reálnych dodávok tovarov a služieb, ktoré síce súviseli s predmetom podnikateľskej činnosti žalobcu, avšak nikdy neboli reálne uskutočnené.

### III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

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

17. Sťažovateľ v rozsiahlo a nie úplne prehľadne koncipovanej kasačnej sťažnosti na úvod upozornil, že správca dane a ani žalovaný nevykonali dokazovanie vo vyrubovacom konaní v rozsahu dôkazov predložených spolu s vyjadrením k námietkam k protokolu v zmysle § 68 ods. 3 Daňového poriadku. Sťažovateľ sa nestotožňuje so záverom správneho súdu v bode 40. napadnutého rozsudku (pozn. kasačného súdu ide o zreprodukovaný bod 12. rozsudku kasačného súdu), ktorý podľa neho došiel k zjavne neprijateľnému záveru, keď uviedol, že predložené dôkazy k vyjadreniu k protokolu neboli a ani nemali byť dôvodom na doplnenie dokazovania zo strany správca dane. Tento záver podľa neho nemôže ani prinajmenšom obstáť popri ustálenej judikatúre daňového konania. Podľa sťažovateľa správny súd aproboval postup správneho orgánu, ktorý sa oprel iba o dôkazy a dokazovanie vykonané počas daňovej kontroly, bez ďalšieho vykonania dokazovania vo vyrubovacom konaní, v rozsahu dôkazov predložených sťažovateľom spoločne s jeho vyjadrením k protokolu.

18. Sťažovateľ pokračoval, že daňová kontrola nemôže plniť a ani de facto neplní 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 má za to, že predloženými dôkazmi odstránil pochybnosti ohľadom dodania sporných plnení, a preto bolo povinnosťou správnych orgánov vykonať dokazovanie minimálne v rozsahu predložených listinných dôkazov v rámci vyrubovacieho konania. Domnieva sa, že jednoznačne osvedčil, že spochybňované obstaranie tovarov a služieb zo strany dodávateľov časovo, logicky aj vecne nadväzuje na následne sťažovateľom uskutočnené dodanie týchto tovarov a služieb tretím osobám, alebo ich použitie na vlastnú spotrebu v rámci podnikateľskej činnosti.

19. Sťažovateľ skonštatoval, že neuplatnenie procesného práva daňového subjektu predkladať dôkazy počas daňovej kontroly, resp. nezúčastňovať sa na úkonoch (napr. výsluchoch) nemôže zakladať pre daňový subjekt ujmu v podobe straty práva na vykonanie dokazovania ako obligatórnej časti v rámci vyrubovacieho konania. Tiež poukázal na nález Ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 30/2018 z 30. januára 2019, ktorý podľa neho zaujal jednoznačné stanovisko k dokazovaniu vo vyrubovacom konaní. Správny súd podľa žalobcu žiadnym spôsobom nevysvetlil odklon od právneho názoru uvedeného v tomto náleze a taktiež 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 podľa neho o otázky podstatné pre posúdenie zákonnosti preskúmaného rozhodnutia. K tomu sťažovateľ poukázal na ďalšie nálezy Ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 314/2015 a sp. zn. III. ÚS 279/09

20. Sťažovateľ správne súdu vytýka, že k otázke dokazovania pristúpil očividne povrchno a laxne. Namieťa, že postup správneho súdu sa javí priam účelovo, keď správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku vedome opomína skutočnosť, že sťažovateľ predložil v daňovom konaní spolu s vyjadrením k protokolu aj fotodokumentáciu vo vzťahu k dodaným plneniam, z ktorej jednoznačne podľa neho vyplýva existencia dodaných tovarov, dispozícia s nimi, ako aj ich umiestnenie, resp. použitie dodaného materiálu v reálnom priestore. Za nelogické a scestné považuje sťažovateľ, že by tieto plnenia nadobudol od neznámych subjektov, zaplatil za ne, neuplatnil si z nich DPH a ďalej ich použil na dodania svojim odberateľom. Podľa sťažovateľa sa vymyká zásadám logiky, aby správca dane, žalovaný, ako aj správny súd na jednej strane uznali existenciu dodaných plnení ďalším tretím osobám, keďže uznali ich použitie pre ďalších odberateľov sťažovateľa a na strane druhej spochybňovali ich dodanie deklarovateľmi, a to aj napriek tomu, že existencia iných osôb, ktoré by takéto plnenia žalobcovi mali poskytnúť neprichádza do úvahy.

21. Sťažovateľ poukazuje na aplikáciu čl. 167, čl. 168 písm. a), čl. 178 písm. a) a čl. 273 Smernice rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 odkázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 a tvrdil, že správny súd rozhodol v rozpore s jeho právne záväzným názorom. Uvedené články smernice sa majú podľa názoru Súdneho dvora EÚ vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi zamietnuť právo na odpočítanie DPH z dôvodu, že uvedená zdaniteľná osoba nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené podmienky boli splnené. Sťažovateľ má totiž za to, že uvedenými 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. Preto akékoľvek úvahy správneho súdu smerujúce k spochybnovaniu relevantnosti predložených dôkazov, sú podľa názoru sťažovateľa iba výrazom arbitrárnosti a tendenčnosti rozhodovania správneho súdu, ktorého závery sú navyše aj vnútorne rozporuplné a navzájom si protirečia.

22. Ďalej sťažovateľ namieta, že orgány finančnej správy mali svoje pochybnosti o dodávateľoch konkretizovať či preukázať v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku v oznámení doručenom sťažovateľovi. V prípade pochybnosti o dodávateľskom subjekte, ktorý dodal tovar či službu, vystavil faktúry, plnenia a faktúry uviedol do kontrolného výkazu a prijal kúpnu cenu na bankový účet, zaťažovalo dôkazné bremeno orgány finančnej správy. Poukazujúc na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 2 Sžfk 71/2017 z 28. mája 2020 uviedol, že pochybnosti o predložených dôkazoch bolo potrebné zo strany správcu dane doložiť dôkazmi a oznámiť ich sťažovateľovi. Sťažovateľ zdôraznil, že orgány finančnej správy neakceptovali ním predkladané dôkazy a ani ich nevykonali, ba naopak, naďalej trvali na doložení ďalších dôkazov, ktorých bližšiu špecifikáciu zjavne účelovo opomenuli. Zo strany žalobcu pritom už ani nebolo možné spravodlivo požadovať predloženie iných dôkazov, nakoľko ani iný bežný podnikateľský subjekt v jeho postavení nedisponuje inými dôkazmi. Podľa sťažovateľa však správny súd ponechal tieto námietky nepovšimnuté.

23. Sťažovateľ argumentuje aj tým, že v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ by mohol byť nárok na odpočítanie dane zamietnutý iba v prípade, keby s ohľadom na objektívne skutočnosti bolo preukázané, že vedel, že toto plnenie je súčasťou daňového podvodu. Takýto dôvod však nezistili ani finančné orgány ani správny súd. Je názoru, že ak mali finančné orgány za to, že predložené dôkazy nie sú dostatočné, mali tieto pochybnosti uviesť, preukázať, že plnenia sú fiktívne a výslovne uviesť, akým iným spôsobom by ich ešte mohol sťažovateľ preukázať.

24. Záverom sťažovateľ zhrnul, že nesprávne právne posúdenie veci vidí i v tom, že správny súd neuviedol žiadne vysvetlenie, ktorá zákonná podmienka pre uplatnenie odpočítania dane podľa § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH nebola preukázaná a aký výklad právnych noriem bol pre neho smerodajný. Nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku podľa sťažovateľa tkvie zase v tom, že správny súd neuviedol, prečo sa stotožnil s odôvodnením rozhodnutia žalovaného ako i v tom, že správny súd sa nevysporiadal s významnými právnymi otázkami, najmä či boli splnené všetky formálne aj materiálne podmienky pre vznik práva na odpočítanie DPH, aký iný dôkaz mohol mať sťažovateľ pri primeranej starostlivosti na preukázanie dodania tovarov a služieb deklarovanými dodávateľmi, či prebehlo vyrubovacie konanie a ak áno kedy, na základe akej právnej normy nemalo v prejednávanej veci prebehnúť vyrubovacie konanie v rozsahu vykonania dokazovania, ktoré malo byť odmietnuté a aké právne skutočnosti odôvodňujú odklon od citovaných rozhodnutí najvyšších súdnych autorít.

25. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojej doterajšej argumentácii a navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

26. Sťažovateľ v replike k vyjadreniu žalovaného zopakoval svoju predchádzajúcu argumentáciu. V ďalšom vyjadrení z 3. októbra 2023 sťažovateľ opätovne precizoval svoju doterajšiu argumentáciu a na podporu svojich tvrdení poukázal na nález Ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 259/2022 z 12. októbra 2022 týkajúci sa otázky prenosu dôkazného bremena v daňovom konaní a právnej zodpovednosti v daňových veciach.

#### IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

27. Vec bola predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) 24. februára 2022. Vec bola náhodným spôsobom pridelená piatemu senátu Najvyššieho správneho súdu a v tomto senáte bola pridelená sudkyňi spravodajkyňi JUDr. Anite Filovej. Na základe § 27c ods. B rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu na rok 2023 v znení jeho opatrenia č. 6 bola vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

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

29. Spornou otázkou v predmetnej veci, ku riešeniu ktorej bol kasačný súd sťažovateľom vyzvaný, je predovšetkým posúdenie toho, či (i) správny súd a správne orgány vychádzali zo správneho posúdenia veci, ak dospeli k záveru, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu splnenia materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných faktúr a či (ii) postup

správca dane, ktorý podľa sťažovateľa nevykonal počas vyrubovacieho konania dokazovanie vo vzťahu k dôkazom, na ktoré sťažovateľ poukázal vo vyjadrení sa k zisteniam uvedeným v protokole, bol v súlade s Daňovým poriadkom.

30. Kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych 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 „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú, že (1) poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), že (2) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a že (3) prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

31. Ustálená rozhodovacia činnosť vnútroštátnych súdov, ako aj Súdneho dvora identifikovala potom rad okolností, ktoré samy o sebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne, ak nie je sporná existencia dodaného tovaru a služieb). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučne tvrdenú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 44/2020 z 25. mája 2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Vikingo Fővállalkozó z 3. septembra 2020, C-610/19, bod 47; vo veci Maks Pen z 13. februára 2014, C-18/13, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth zo 6. septembra 2012, C-324/11, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Vikingo Fővállalkozó z 3. septembra 2020, C-610/19, bod 64; vo veci Mahagében a Dávid z 21. júna 2012, C-80/11 a C-142/11, bod 50).

32. Kasačný súd má v prejednávanej veci za dôležité zdôrazniť, že pokiaľ správca dane, žalovaný a správny súd na viacerých miestach a najmä v súhrnných hodnotiacich záveroch preskúmaných rozhodnutí argumentovali, že sťažovateľ nepreukázal, že mu tovar a služby boli dodané od deklarovaných dodávateľských spoločností Komplementum s.r.o., CHYRKO s.r.o., EURO AMA TRADE s.r.o., Building Home, s.r.o., (resp. spochybnené bolo dodanie od deklarovaných dodávateľov), spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane - dodanie tovaru resp. služby osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice.

33. Aplikujúc vyššie uvedené všeobecné východiská, kasačný súd konštatuje, že dôkazné bremeno sťažovateľa sa vzťahuje tak k preukázaniu splnenia materiálnych/hmotnoprávnych podmienok dane (podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH) ako aj k splneniu formálnych podmienok (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH). Platí pritom, že zatiaľ čo nepreukázanie hmotnoprávnej (materiálnej) podmienky pre priznanie práva na odpočet dane (oslobodenie od dane) je dôvodom pre odopretie tohto práva, v prípade nezrovnalostí vo faktúre (ako formálnej podmienky) tomu tak bez ďalšieho nie je. Kasačný súd sa však nestotožňuje s tvrdením sťažovateľa, ktorý argumentuje tým, že si svoju dôkaznú povinnosť v daňovom konaní splnil predložením dôkazov vo vyjadrení k protokolu (odberateľské faktúry, fotodokumentácia použitia niektorých deklarovaných tovarov a služieb), ktoré sa vzťahujú k sporným zdaniteľným plneniam, čím mal zároveň preukázať splnenie materiálnych podmienok nároku na uplatnenie odpočtu dane. Naopak z dokazovania vykonaného správcou dane vyplynuli pochybnosti o vierohodnosti tvrdení sťažovateľa o reálnosti dodania deklarovaných plnení dané najmä tým, že štatutárni zástupcovia deklarovaných dodávateľov len vo všeobecnej rovine potvrdili skutočnosť, že so sťažovateľom obchodovali na základe ústnej dohody, avšak neuviedli konkrétne skutkové okolnosti a nepredložili žiadne doklady, ktorými by uskutočnenie zdaniteľných plnení preukázali.

34. V kasačnej sťažnosti však sťažovateľ opakovane, podrobne a dôrazne vytýka správcovi dane nevykonanie dokazovania vo vzťahu k vyššie spomenutým dôkazom, ktoré sťažovateľ predložil počas vyrubovacieho konania práve vo vyjadrení k zisteniam uvedeným v protokole. Kasačný súd má ale za to, že táto námietka nie je dôvodná. Správny súd podľa názoru kasačného súdu 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 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. Kasačný súd tiež rozumie stanovisku žalovaného v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia tak, že správca dane sa predloženými pripomienkami a dôkazmi daňového subjektu zaoberal, vyhodnotil ich v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov a zaujal k nim stanovisko, ktoré podrobne uviedol v odôvodnení svojho rozhodnutia, ako aj v úradnom zázname z 30. júla 2019. Správca dane na dôkazy a argumentáciu sťažovateľa prihliadal, dôkazy vyhodnotil, ale z týchto nevyplývali také skutočnosti, ktoré by vyvolali potrebu ďalej dopĺňať dokazovanie, keďže v danom prípade neexistoval potenciál relevantne zmeniť skutkové závery.

35. 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 dodávateľov. 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 odberateľskými faktúrami a fotodokumentáciou použitia niektorých deklarovaných tovarov a služieb. 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. 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 v prejednávanej veci ani podľa kasačného súdu nedošlo. Nakoľko v prípade sťažovateľa nebolo preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane, nebolo vec potrebné posudzovať ako daňový podvod. Orgány finančnej správy ako i správny súd preto zhodne prijali záver, že práva sťažovateľa ako daňového subjektu upreté neboli. 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, resp. sa s ním nestotožňuje.

36. Kasačný súd poukazuje aj na bod 33 rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 5 Sfk 27/2021 z 28. júna 2023, vo veci totožného sťažovateľa (zdaňovacie obdobie máj 2015), s ktorým sa kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje, a preto ho zacituje v plnom znení: „Kasačný súd ďalej nevidel nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom ani v akceptácii skutkového stavu zisteného daňovou kontrolou a zachyteného v protokole - zmyslom 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 opomíňať 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.“

37. Kasačný súd len podotýka, že citované rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 5 Sfk 27/2021 z 28. júna 2023 prešlo i testom ústavnosti, keď Ústavný súd v reakcii na vyššie uvedenú argumentáciu vo svojom odmietajúcom uznesení sp. zn. IV. ÚS 77/2024 z 20. februára 2024 v bode 42. uviedol, že „nemožno akceptovať námietku sťažovateľa o nevykonaní vyrubovacieho konania, resp. nevykonaní dokazovania vo vyrubovacom konaní. Sťažovateľovi bolo objasnené, že daňová kontrola slúži na získanie podkladov na rozhodnutie o dani. Sťažovateľ sám svojou procesnou pasivitou ovplyvnil priebeh vyrubovacieho konania (napr. bod 33 napadnutého rozsudku), keď jednak vo vyjadrení k protokolu predložil také dôkazy, ktoré nesmerovali k objasneniu vzniknutých pochybností týkajúcich sa reálneho uskutočnenia obchodov na vstupe, ale preukazovali existenciu a dodanie tovarov a služieb na výstupe (napr. body 30 a 32 napadnutého rozsudku). V tomto kontexte má relevanciu aj to, že sám sťažovateľ sa zaoberá vytváraním a realizáciou uvedených tovarov a služieb, na ktoré mal výrobné kapacity a tiež zamestnancov. Obdobne sťažovateľ sa bez ospravedlnenia nezúčastnil prerokovania svojho vyjadrenia k protokolu. Za týchto okolností zjavne nevznikla potreba vykonávať nejaké extenzívne

dokazovanie vo vyrubovacom konaní, keď pre správca dane postačovalo vychádzať dominantne z podkladov získaných počas daňovej kontroly. Napokon sťažovateľ nevyužil ani možnosť podieľať sa na získavaní podkladov na rozhodnutie o dani počas daňovej kontroly, keď sa nezúčastnil ani jediného výsluchu konateľov svojich dodávateľov.“

38. Vo vzťahu k argumentácii sťažovateľa týkajúcej sa nálezu Ústavného súdu sp. zn. I. ÚS 30/2018 z 30. januára 2019 kasačný súd uvádza, že v tu posudzovanej veci ide o skutkovo odlišnú situáciu, než na akú reagoval Ústavný súd týmto nálezom. V uvedenej veci správca dane 28. februára 2012 spísal protokol o daňovej kontrole v znení dodatku č. 1 z 3. mája 2012, ktorý mal byť so sťažovateľkou prerokovaný 3. mája 2012. Vzhľadom na skutočnosť, že sťažovateľka sa v stanovený deň na prerokovanie protokolu nedostavila, bol v súlade s § 15 ods. 12 zákona o správe daní považovaný za deň prerokovania protokolu deň určený vo výzve správcu dane. Sťažovateľka svoje pripomienky k protokolu písomne podala 21. marca 2012. Správca dane vydal 4. mája 2012 dodatočný platobný výmer, ktorým sťažovateľke vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2008. Ústavný súd v predmetnej veci konštatoval, že „vzhľadom na uvedené skutočnosti nemožno mať pochybnosti o tom, že po ukončení daňovej kontroly sa v danej veci neuskutočnilo vyrubovacie konanie, v ktorom by sťažovateľka mohla v plnom rozsahu uplatniť svoje procesné práva, najmä predložiť dôkazy, zoznámiť sa s pripomienkami a prípadne odstrániť protichodnosť tvrdení správcu dane, ku ktorým dospel pri daňovej kontrole. Daňové konanie sa v danej veci začalo bez prvej inštancie, teda prakticky odvolacím konaním, pričom správca dane tak svojím postupom porušil základné zásady daňového konania (najmä zásadu zákonnosti, zásadu súčinnosti, zásadu rovnosti) (m. m. I. ÚS 238/06). Uvedený postup daňových orgánov, v rámci ktorého bola daňová kontrola vykonaná ako prvostupňové daňové konanie, možno podľa názoru ústavného súdu považovať za vážne procesné pochybenie, ktorého dôsledkom mohlo byť nezákonné rozhodnutie vo veci samej. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia podľa názoru ústavného súdu nevyplýva relevantné zaujatie stanoviska najvyššieho súdu k sťažovateľkou nastolenej otázke, kedy prebehlo vyrubovacie konanie.“ Kasačný súd len na dôvetok poznamenáva, že z administratívneho spisu je zrejmé, že v tu posudzovanej veci sa sťažovateľ na prerokovanie pripomienok v súvislosti s jeho vyjadrením k zisteniam uvedeným v protokole nedostavil, správcovi dane nezaslal žiadne oznámenie o dôvodoch svojej neúčasti a ani svoju neúčasť nijako neospravedlnil. Rovnako tak počas výkonu daňovej kontroly nespolupracoval so správcou dane, keď bol opakovane vyzývaný, aby predložil dôkazy preukazujúce dodanie tovarov a služieb od ním deklarovaných dodávateľov. Výsluchov svedkov vtedajších konateľov preverovaných dodávateľských spoločností sa bez ospravedlnenia nezúčastňoval. Sťažovateľova snaha o stvárnenie ustáleného skutkového stavu doplnením dokazovania sa tak, i v kontexte skoršej pasivity, javí skôr ako účelová.

39. Pokiaľ ide o námietku sťažovateľa, že žalovaný a ani správca dane neuviedli, akými inými dôkazmi mohol sťažovateľ disponovať, prípadne aké iné dôkazy mal predložiť na účely preukázania nároku na odpočítanie DPH zo zrealizovaných obchodov, kasačný súd pripomína, že daňové konanie vo fáze preukazovania hmotnoprávných 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, pokiaľ sa bez pochyb nepreukázuje tvrdenia daňového subjektu (porovnaj napr. rozsudok Najvyššieho súdu, sp. zn. 4 Sžfk 4/2019 z 3. decembra 2019). Nie je zákonnou povinnosťou správcu dane navrhovať daňovému subjektu, akými inými dôkazmi by mal svoje tvrdenia doložiť, pokiaľ si splnil povinnosť oznámiť mu pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, a vyzvať ho na vyjadrenie a doplnenie, opravu či vysvetlenie údajov v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Navyše ale kasačný súd konštatuje, že správca dane v opakovaných výzvach, ktoré boli sťažovateľovi zaslané, príkladmo špecifikoval doklady, ktoré od sťažovateľa požadoval a ktoré mu sťažovateľ nepredložil. Kasačný súd nezastáva názor, že žiadané doklady a informácie sa v bežnej podnikateľskej praxi neuchovávajú a sú vo vzťahu k nároku sťažovateľa na odpočet irelevantné. Práve naopak, žiadané doklady a informácie smerovali k preukázaniu reálnosti zdaniteľných obchodov medzi sťažovateľom a deklarovanými dodávateľmi. Príslušný správca dane tak podľa kasačného súdu aktívne zisťoval skutkový stav, pričom vykonal rozsiahle dokazovanie za účelom preverenia deklarovaných dodávok tovarov a služieb, ktoré sťažovateľ prijal v roku 2018 od deklarovaných dodávateľov.

40. 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 43., ako aj 48., 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 vo vzťahu k splneniu hmotnoprávnych podmienok pre vznik nároku na DPH. Za nepreukázanú sa tak považuje jednak existencia zdaniteľných plnení na vstupe, ako aj skutočnosť, že tieto plnenia dodali deklarovaní dodávateľa.

41. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho 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 so správnym súdom kasačný súd konštatuje, že sťažovateľ najmä v dôsledku svojej pasivity neunesol dôkazné bremeno, nakoľko nepredložil doklady, ktorými by odstránil pochybnosti správcu dane o tom, že fakturované tovary a služby mu boli reálne dodané a že mu ich dodali dodávateľa majúci status platiteľa DPH.

42. Záverom kasačný súd dodáva, že pri vyhodnocovaní takmer identických kasačných námietok vo veci totožného sťažovateľa dospeli k obdobným právnym záverom aj kasačné senáty Najvyššieho správneho súdu v rozhodnutiach pod sp. zn. 1 Sfk 86/2022 z 29. novembra 2023 (zdaňovacie obdobie júl 2015), 5 Sfk 27/2021 z 28. júna 2023 (zdaňovacie obdobie máj 2015), sp. zn. 10 Sžfk 39/2021 z 22. augusta 2023 (zdaňovacie obdobie november 2017), sp. zn. 1 Sžfk 85/2021 z 28. septembra 2023 (zdaňovacie obdobie apríl 2018), sp. zn. 4 Sfk 94/2022 zo 17. októbra 2023 (zdaňovacie obdobie marec 2015), sp. zn. 3 Sfk 91/2022 (zdaňovacie obdobie jún 2015) a 4 Sfk 91/2022 (zdaňovacie obdobie január 2015) obe z 28. marca 2024, z ktorých kasačný súd čerpal aj pri odôvodňovaní tohto rozsudku. Len na dôvetok sa kasačnému súdu žiada spomenúť, že nielen rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu vo veci sp. zn. 5 Sfk 27/2021 z 28. júna 2023, bližšie spomínané kasačným súdom v bodoch 36. a 37. tohto rozsudku, bolo predmetom prieskumu Ústavného súdu sp. zn. IV. ÚS 77/2024 z 20. februára 2024, ale testom ústavnosti prešlo aj rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 4 Sfk 94/2022 zo 17. októbra 2023, keď Ústavný súd uznesením sp. zn. III. ÚS 195/2024 z 10. apríla 2024 odmietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako tiež zjavne neopodstatnenú.

V. Záver

43. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje za v postačujúcej miere odôvodnený a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

44. O nároku na náhradu trov kasačného konania kasačný súd rozhodol tak, že účastníkom konania právo na náhradu trov konania nepriznal. Kasačný súd urobil tak z dôvodu, že sťažovateľ úspech v kasačnom konaní nemal a kasačný súd súčasne nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by žalovaný mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania.

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.