

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 3Sfk/38/2024  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200207  
Dátum vydania rozhodnutia: 20. 08. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:5022200207.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudcov JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Naše Farmy, a. s., so sídlom Dlhé hony 4991, 058 01 Poprad, IČO: 36 787 302, právne zastúpený: Krechňák & Associates, s. r. o., Panenská 8, 811 03 Bratislava - Staré Mesto, IČO: 36 861 286, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100185980/2022 zo dňa 27.01.2022, č. 100186311/2022 zo dňa 27.01.2022 a č. 100186512/2022 zo dňa 27.01.2022, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici, č. k. ZA-30S/86/2022-183 zo dňa 22.01.2024, takto

### rozhodol:

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

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január až december 2017, z ktorej vyhotovil Protokol č. 101503580/2020 zo dňa 30.09.2020. Správca dane preveroval dodanie služieb žalobcovi od spoločností ASTOM-4PS s.r.o. a DOUVE s.r.o. Správca dane dospel k záveru, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy (okrem faktúr), že prijal plnenie od uvedených dodávateľov tak, ako sú špecifikované v predmete zmlúv o poskytovaní služieb.

Rozhodnutie č. 1

2. Rozhodnutím č. 101276142/2021 zo dňa 20.07.2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie č. 1“) správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2060 EUR za zdaňovacie obdobie november 2017. Svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že (I) žalobca nepreukázal, že sa v rámci svojich podnikateľských aktivít zaoberal činnosťami v oblasti energetiky a poľnohospodárstva, (II) rovnako nepreukázal, že fakturované služby využil pre vlastnú ekonomickú činnosť, (III) fakturované služby od spoločnosti ASTOM-4PS s.r.o. neboli žalobcovi poskytnuté tak, ako boli deklarované zmluvami a faktúrami, (IV) predmet zmluvy so spoločnosťou DOUVE s.r.o. bol rovnaký (duplicitný) ako v prípade ASTOM-4PS s.r.o., (V) dcérske spoločnosti žalobcu ako samostatné právne subjekty uzatvárali obchodné zmluvy priamo s odberateľmi a dodávateľmi, a teda nebolo potrebné aby žalobca, ako materská spoločnosť, tieto služby zabezpečil a (VI) fakturácia prebehla len formálne, bez materiálneho plnenia.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 100186311/2022 zo dňa 27.01.2022 (ďalej len „rozhodnutie č. 1“) prvostupňové rozhodnutie č. 1 potvrdil. Podľa žalovaného dôvodom nepriznania nároku na odpočítanie dane zo služieb podľa Zmluvy o poskytovaní služieb dodávateľom ASTOM-4PS s.r.o. bola skutočnosť, že žalobca nepreukázal aké zdaniteľné plnenie bolo predmetom tejto fakturácie, ako bola stanovená hodnota plnenia a že plnenie malo priamu a bezprostrednú súvislosť s hospodárskou činnosťou žalobcu.

V prípade spoločnosti DOUVE s.r.o. žalobca nepreukázal opodstatnenosť fakturácie, keď predmetom zmluvy boli tie isté činnosti, aké mala žalobcovi poskytnúť spoločnosť ASTOM-4PS s.r.o.

Rozhodnutie č. 2

4. Rozhodnutím č. 101276296/2021 zo dňa 20.07.2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie č. 2“) správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2060 EUR za zdaňovacie obdobie december 2017. Správca dane posudzoval dodanie služieb žalobcovi od spoločností ASTOM-4PS s.r.o. a DOUVE s.r.o., pričom dospel k rovnakým záverom, ako v prípade prvostupňového rozhodnutia č. 1.

5. Žalovaný rozhodnutím č. 100186512/2022 zo dňa 27.01.2022 (ďalej len „rozhodnutie č. 2“) prvostupňové rozhodnutie č. 2 potvrdil, pričom dospel k rovnakým záverom, ako v prípade rozhodnutia č. 1.

Rozhodnutie č. 3

6. Rozhodnutím č. 101276036/2021 zo dňa 20.07.2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie č. 2“) správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2360 EUR za zdaňovacie obdobie október 2017. Správca dane posudzoval dodanie služieb žalobcovi od spoločností ASTOM-4PS s.r.o. a DOUVE s.r.o., pričom dospel k rovnakým záverom, ako v prípade prvostupňového rozhodnutia č. 1.

7. Žalovaný rozhodnutím č. 100185980/2022 zo dňa 27.01.2022 (ďalej len „rozhodnutie č. 2“) prvostupňové rozhodnutie č. 2 potvrdil, pričom dospel k rovnakým záverom, ako v prípade rozhodnutia č. 1.

II. Priebeh konania pred správnym súdom

8. Proti rozhodnutiam žalovaného podal žalobca samostatné všeobecné správne žaloby na Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“), ktorými sa domáhal ich zrušenia, v spojení s jednotlivými prvostupňovými rozhodnutiami, vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie a priznania práva na úplnú náhradu trov konania.

9. Žalobca v rámci svojej obsiahlej žalobnej argumentácie poukázal na to, že komplexné poradenské služby, ktoré boli predmetom Zmlúv o poskytnutí odborných služieb medzi ním ako dodávateľom a dcérskymi energo spoločnosťami ako odberateľmi, pričom tieto zahŕňali aj poradenstvo v odbornej oblasti energetiky (prevádzkovania solárnych elektrární dcérskymi energo spoločnosťami). Preukázanou praxou medzi zmluvnými stranami sa ustálilo, že vo vzťahu k dodávateľovi ASTOM-4PS sa realizovala len časť predmetu zmlúv týkajúca sa činností v oblasti energetiky. Táto zavedená prax súvisela s tým, že v čase uzavretia Zmlúv o poskytovaní služieb ASTOM-4PS žalobca ešte nebol v celom rozsahu aktívny v oblasti poľnohospodárstva, plánovali sa však a prebiehali niektoré prípravné činnosti. Naopak, v čase uzavretia oboch zmlúv, ako aj v celom roku 2017, už žalobca aktívne pôsobil v oblasti energetiky prostredníctvom dcérskych energo spoločností prevádzkujúcich solárne elektrárne, čo v daňovom konaní nebolo sporné.

10. Vo vzťahu k dodaniu služieb od spoločnosti DOUVE - AGRO, s.r.o. (pred zmenou obchodného mena DOUVE, s.r.o.) sa podľa žalobcu praxou ustálilo, že táto spoločnosť mala realizovať len časť predmetu zmluvy, týkajúcej sa činností v oblasti pôdohospodárstva. Už v čase jej uzavretia bolo zrejmé, že na jej základe bude DOUVE - AGRO realizovať (aj) subdodávky odborného poradenstva v oblasti poľnohospodárstva pre dcérske agro spoločnosti a v ich prospech. Dodanie služieb touto spoločnosťou možno považovať prinajmenšom za tzv. prípravné činnosti, pri ktorých v zmysle judikatúry SD EÚ rovnako vzniká nárok na odpočítanie DPH, a to aj keď neexistuje priama a bezprostredná súvislosť s vlastnými zdaniteľnými plneniami. Žalobca mal za to, že kým jeho činnosť pre dcérske agro spoločnosti realizovaná žalobcom priamo alebo subdodávateľsky (DOUVE - AGRO) spočívala v poskytnutí komplexnej poradenskej služby, teda v „duševnej práci“ - najmä v strategickom a finančnom riadení a odbornom poradenstve, činnosť ASTOM-4PS realizovaná na základe zmluvného vzťahu s dcérskymi agro spoločnosťami spočívala vo „fyzickej práci“ - v rozsahu presne vymedzených poľnohospodárskych prác, ako je kosenie, diskovanie, balíkovanie, mulčovanie a pod. (pozri aj 7.4). Poradenské služby poskytované subdodávateľom DOUVE - AGRO dcérskym agro spoločnostiam v roku 2018 sa teda v žiadnom prípade neprekrývali s predmetom činnosti ASTOM-4PS podľa Zmlúv o poskytovaní poľnohospodárskych služieb. Navyše, viaceré dcérske agro spoločnosti takúto zmluvu s ASTOM-4PS ani neuzavreli (napr. Medzičilizie, Agročat).

11. Žalobca poukázal na dôkazné prostriedky, ktoré správcovi dane predložil, a síce: podania a tvrdenia v nich obsiahnuté; zápisy z koordinačných porád k mesiacom január až december 2017; listinné dôkazy; svedecké výpovede; odpočty elektromerov do 2. dňa v mesiaci; činnosť vo vzťahu k colnému úradu a vo vzťahu k spoločnosti OKTE, a.s.; činnosť vo vzťahu k ÚRSO; činnosť vo vzťahu k Ministerstvu hospodárstva SR; vykonávanie kontrol a poradenstva a vypracovávaním podkladov k fakturácii doplatkov a strát za vyrobenú elektrinu k faktúram pre prevádzkovateľov regionálnych distribučných sústav; činnosť vo vzťahu k Štatistickému úradu SR a príprava nových zmlúv, ktoré

súvisia s výkonom podnikateľskej činnosti dcérskych energo spoločností a komunikácia s obchodníkmi. Žalobca tiež poukázal na to, že v prípade dodania služby od spoločnosti ASTOM-4PS si faktický stav nevyžadoval na poskytnutie služby dcérskym spoločnostiam žiadny ďalší osobitný úkon, t. j. akýsi formálny úkon odovzdania a prevzatia služby. Žalobca z hľadiska materiálnej stránky posudzovanej transakcie považoval za právne bezvýznamné aj to, (I) či sa predmet zmlúv textovo doslovne zhodoval, (II) či dokumenty ním predložené mali prípadné formálne nedostatky, a (III) či existuje akýkoľvek ďalší formálny úkon. Správca dane podľa neho porušil zásadu neformálnosti a prednosti ekonomickej podstaty daňovej transakcie. Záverom k tejto časti správnej žaloby uviedol, že uniesol svoje dôkazné bremeno a preukázal dodanie služieb tak jemu, ako aj následne jeho dcérskym spoločnostiam, čím boli splnené hmotnoprávne podmienky na priznanie odpočtu.

12. Žalobca ďalej namietal, že daňové orgány porušili zákaz ľubovoľného a účelového hodnotenia dôkazov a nezohľadnili účel inštitútu odpočítania DPH judikovaný najvyššími súdnymi autoritami. Osobitne zopakoval, že mnohé z e-mailov, ktoré mu jeho dodávateľ (ASTOM-4PS) zaslal, sa podľa ich explicitného obsahu a označenia týkajú priamo dcérskych energo spoločností. Žalobca tiež poukázal na to, že vysvetlil, že činnosti spoločnosti ASTOM-4PS neboli vykonávané na základe servisných zmlúv, ale na základe zmlúv o poskytovaní služieb. Na základe servisných zmlúv boli dodávané „fyzické“ servisné a údržbárske práce na zariadeniach FVE, teda celkom iné činnosti, ako sú predmetom posudzovania. Žalobca svoju ďalšiu argumentáciu smeroval k tvrdeniam o priamom dodaní všetkých služieb dcérskym spoločnostiam na základe servisných zmlúv, zmlúv so spoločnosťou HELIOSYS a zmlúv o poskytovaní poľnohospodárskych služieb. K nepredloženiu písomných požiadaviek dcérskych spoločností a súpisov dodaných služieb žalobca poukázal na stovky listov a tri svedecké výpovede, ktorými dodanie služieb preukázal. K všeobecnej formulácii fakturácie uviedol, že tá je v podnikateľskej praxi celkom bežná osobitne v prípadoch, kedy cena nie je určovaná podľa množstva dodaných služieb, ale paušálnou mesačnou platbou. Dôvodom subdodávateľského vzťahu medzi žalobcom a ASTOM-4PS bolo, že priame dodanie by vylučovalo poskytnutie komplexnej služby zo strany materskej spoločnosti, vrátane jej strategického manažérskeho riadenia celej skupiny (aj v oblasti energetiky). Rovnako by vylučovalo poskytnutie komplexnej služby podnikateľskej administratívy žalobcom, pretože nie jednotlivé dcérske energo spoločnosti, ale žalobca na základe Zmlúv o poskytnutí odborných služieb administratívne spracovával výstupy od ASTOM-4PS. Ak by ASTOM-4PS poskytoval služby priamo dcérskym energo spoločnostiam, administratívne spracovávanie jeho výstupov žalobcom by bolo vylúčené, alebo prinajmenšom neúčelné. V tejto súvislosti žalobca poukázal na to, že daňový subjekt má právo zvoliť si a určiť štruktúru daňovej transakcie.

13. Žalobca tiež poukázal na dlhodobú obchodnú spoluprácu medzi ním, ASTOM-4PS a dcérskymi spoločnosťami (od apríla 2013). Uvedené správca dane vôbec nezohľadnil. Aj keby ASTOM-4PS poskytol služby dcérskym spoločnostiam priamo (nie na základe zmluvy so žalobcom), vzniklo by právo odpočítať daň zo služieb ASTOM-4PS u dcérskych energo spoločností namiesto u žalobcu. Je teda zachovaná daňová neutralita vo vzťahu k štátnemu rozpočtu. V ďalšom texte sa žalobca vyjadril k hodnoteniu výpovedí troch svedkov správcom dane, účtovaniu tržieb na analytickom účte, štatistickému kódu klasifikácie SK NACE a k totožnosti predmetu zmlúv žalobcu s jeho dodávateľmi. Poukázal na to, že uniesol svoje dôkazné bremeno. Ďalej uviedol, že správca dane na súčinnosť žalobcu reagoval výzvou na doplnenie dôkazov len jediný raz, a to Výzvou z 18.11.2020. Na jej základe žalobca predložil Dôkaz 38/ pozostávajúci zo 465 dvojstrán listín. Súčasne opätovne deklaroval pripravenosť v prípade potreby predložiť ďalšie dôkazy. Správca dane ani žalovaný žalobcu ďalej nevyzvali, aby svoje tvrdenia preukázal aj iným spôsobom.

14. Žalovaný vo svojom vyjadrení k správnym žalobám uviedol, že z analýzy textu zmlúv o poskytnutí odborných služieb uzatvorených medzi žalobcom a dcérskymi spoločnosťami vyplýva, že ich predmetom boli služby podnikateľskej administratívy, poradenstvo a sprístupnenie podnikateľskej infraštruktúry, pritom v predmete zmluvy uzatvorenej medzi spoločnosťou ASTOM-4PS s.r.o. a žalobcom bolo dohodnuté poskytovanie služieb z oblasti energetiky a poľnohospodárstva (výskum druhov surovín, prieskum trhu v oblasti energetiky a poľnohospodárstva, monitoring v tejto oblasti a pod.), t. j. iné služby ako boli dohodnuté v zmluvách uzatvorených medzi žalobcom a dcérskymi spoločnosťami. V zmysle zmlúv uzatvorených s dcérskymi spoločnosťami mali byť služby poskytnuté na základe ich ústnych alebo písomných požiadaviek, avšak za celé obdobie na uvedený rozsah dohodnutých služieb neexistuje jediná písomná požiadavka ani jedného z objednávateľov (dcérskych spoločností), a teda nie je zrejmé, aké konkrétne služby s podrobným rozpisom im boli dodané a že ich súčasťou boli aj plnenia fakturované spoločnosťou ASTOM-4PS s.r.o.

15. Žalovaný ďalej konštatoval, že služby, ktoré mal žalobca dodať dcérskym spoločnostiam sa vo svojej podstate prekrývajú s činnosťami vymedzenými v servisných zmluvách, na podklade ktorých

spoločnosť ASTOM-4PS s.r.o. poskytovala služby priamo jednotlivým dcérskym spoločnostiam žalobcu podnikajúcim v energo sektore (napr. poradenstvo pri základných podnikateľských činnostiach a vedení účtovníctva pre energetické činnosti; zabezpečenie podkladov a pravidelnej komunikácie s ÚRSO, OKTE, SSE pre energetické spoločnosti - mimo dcérskej energo spoločnosti ASTOM s. r. o.). Z uvedeného vyplýva, že nebola potrebná požiadavka na materskú spoločnosť za účelom zabezpečenia služieb, keďže dcérske spoločnosti si tieto služby zabezpečovali priamo na základe servisných zmlúv so spoločnosťou ASTOM-4PS s.r.o.

16. Podľa žalovaného žalobca nepredložil žiadne relevantné dôkazy o tom, aké konkrétne plnenia mu fakturovala spoločnosť DOUVE - AGRO, s.r.o. a že plnenia použil na účely svojich podnikateľských aktivít. V predloženej faktúre DOUVE - AGRO, s.r.o. je v predmete fakturácie uvedený len strohý text, bez akýchkoľvek príloh s uvedením druhu poskytnutých služieb, ich množstva, termínu vykonania, čo oprávnené vzbudzuje pochybnosti o reálnosti fakturovaných služieb. Tento záver podporili aj tvrdenia svedka, ktorý uviedol, že niektoré činnosti podľa jednotlivých bodov predmetu zmluvy uzatvorenej medzi žalobcom a spoločnosťou DOUVE - AGRO, s.r.o. žalobca vôbec nevyžadoval. Zároveň žalobca neobjasnil dôvod, prečo by si dcérske spoločnosti mali objednávať odborné činnosti od neho. Žalobca svojím tvrdením, že osoby zamestnané v spoločnosti ASTOM-4PS s.r.o. priamo koordinovali činnosť jednotlivých zodpovedných zástupcov v dcérskych spoločnostiach sám priznal, že výlučne dcérske spoločnosti podliehali regulácii a povinnostiam výrobcov a dodávateľov elektriny a mohli byť bezprostrednými prijímateľmi služieb realizovaných v mieste prevádzky solárnej elektrárne. Rovnako poukázanie žalobcu na úkony vo vzťahu k ÚRSO, k OKTE, s.r.o., vykonávaníu odpočtu elektromerov a pod., a že tieto priamo spadajú pod zmluvy o poskytnutí odborných služieb uzatvorené s dcérskymi spoločnosťami je podľa žalovaného vzhľadom na ďalšie získané dôkazy zavádzajúce, pretože zmluvný vzťah na dodávku služieb v oblasti energetiky a poľnohospodárstva bol uzatvorený medzi žalobcom a spoločnosťou ASTOM-4PS s.r.o., v zmysle čoho nemožno prijať záver, že služby boli ďalej žalobcom aj poskytnuté a dodané dcérskym spoločnostiam, pretože v zmluve o poskytovaní služieb uzatvorenej so spoločnosťou ASTOM-4PS s.r.o. sa sprostredkovanie prijatých služieb cez žalobcu týmto spoločnostiam neriešilo.

17. Podľa žalovaného žalobca nepredložil žiadny dôkaz o vykonaní subdodávok pre dcérske spoločnosti, pričom na koordinačných poradoch sa vyhodnocovali aj také činnosti, ktoré ani nespádali pod predmet zmluvy uzatvorenej medzi žalobcom a spoločnosťou ASTOM-4PS s.r.o. Rovnako hodnotil aj e-mailovú komunikáciu, ktorá v mnohých prípadoch prebiehala medzi spoločnosťou ASTOM-4PS s.r.o. a jednotlivými dcérskymi spoločnosťami priamo, bez účasti žalobcu. Ostatné doklady boli buď vystavené pre iné samostatné právne subjekty alebo v mene iných samostatných právnych subjektov, a teda na ich podklade nemožno bez ďalšieho konštatovať, že žalobca preukázal opodstatnenosť. Dôvodom nepriznania nároku na odpočítanie dane bolo nepreukázanie splnenia podmienok zadefinovaných v § 49 zákona o DPH, a nie tá skutočnosť, že žalobca v daňových priznaniach uvádzal kód SK NACE - 68200. Žalovaný netvrdil, že žalobca nevykonával aj iné činnosti okrem svojej hlavnej činnosti, ale podporne poukázal na tú skutočnosť, že každý daňový subjekt má právo slobodného výberu tohto kódu, ktorý by mal vystihovať jeho hlavnú činnosť alebo predpokladanú činnosť.

18. Podľa žalovaného žalobca nepreukázal, že v rámci svojich podnikateľských aktivít sa zaoberal aj činnosťami v oblasti energetiky a poľnohospodárstva alebo sa priamo angažoval v činnostiach zameraných na odvetvia energetiky a poľnohospodárstva. Vyplýva to zo zistenia, že žalobca sa zaoberal prevažne predajom a prenájmom apartmánov v hotelovom komplexe Kukučka v Tatranskej Lomnici, predajom bytov a prenájmom parkovacích miest a prenájmom bytov v bytových domoch vo Veľkej Lomnici, pričom mal prevažne 100% majetkový podiel v dcérskych spoločnostiach, z ktorých niektoré sa zaoberajú výrobou elektrickej energie a niektoré poskytujú služby poľnohospodárskej výroby. Medzi hlavné činnosti žalobcu však nepatria činnosti zamerané na oblasti energetiky a poľnohospodárstva, pretože na tieto činnosti boli zriadené dcérske spoločnosti. K absencii výziev správcu dane žalovaný uviedol, že správca dane žalobcu priebežne oboznamoval, a to prostredníctvom Oboznámenia so skutočnosťami zistenými pri výkone daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2017 až december 2017 a výzvy na vyjadrenie sa k pochybnostiam správcu dane č. 101240428/2020 zo dňa 31.07.2020 (doručené dňa 03.08.2020) a súčasne ho vyzval na predloženie dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia, prostredníctvom Protokolu. V zmysle vyššie uvedenej argumentácie preto žalovaný navrhol, aby krajský súd žalobu zamietol.

19. Žalobca v jednotlivých replikách zopakoval, že jednotlivé rozhodnutia považuje za nezákonné a zotrval na svojej argumentácii a žalobnom návrhu.

20. Žalovaný v jednotlivých duplikách rovnako zotrval na svojich tvrdeniach a návrhu na zamietnutie správnej žaloby.

21. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) uznesením č. k. ZA-30S/86/2022-161 spojil na spoločné konanie veci vedené pod sp. zn. ZA-30S/86/2022, ZA-31S/67/2022 a ZA-30S/87/2022, s tým, že veci budú ďalej vedené v spoločnom konaní pod spoločnou spisovou značkou sp. zn. ZA-30S/86/2022.

III. Rozsudok správneho súdu

22. Správny súd rozsudkom č. k. ZA-30S/86/2022-183 zo dňa 22.01.2024 žaloby o preskúmanie jednotlivých napadnutých rozhodnutí podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol.

23. Správny súd mal za to, že z preskúmaných rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že žalobcovi nebolo uznané právo na odpočet DPH pre nesplnenie hmotnoprávnych podmienok. Konkrétne ale nešlo výlučne o záver o nesplnení hmotnoprávnej podmienky preto, že nebolo preukázané, že žalobcom prijaté plnenia od spoločnosti ASTOM-4PS s.r.o. boli žalobcom následne použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Z preskúmaných rozhodnutí vyplýva, že daňové orgány považovali za nesplnenú už aj prvú z hmotnoprávnych podmienok stanovených pre vznik práva na odpočet DPH, a to, že nebolo preukázané dodanie služieb v jednotlivých zdaňovacích obdobiach od deklarovaného dodávateľa ASTOM-4PS s.r.o. žalobcovi. Pokiaľ ide o deklarované dodanie služieb od dodávateľa DOUVE-AGRO, s.r.o., dôvodom neuznania práva na odpočet DPH z faktúr vystavených týmto dodávateľom bolo taktiež nepreukázanie reality plnenia - dodanie služieb. Podľa argumentácie žalobcu v mesiacoch október 2017 až december 2017 ešte nedodával žiadne služby v oblasti poľnohospodárstva pre svoje dcérske spoločnosti (zmluvy s nimi uzavrel až 31.12.2017) a malo ísť o prípravné práce na realizáciu podnikateľských aktivít v oblasti poľnohospodárstva.

24. Vo vzťahu k dodaniu služieb od spoločnosti ASTOM-4PS s.r.o. správny súd poukázal na svoj skorší rozsudok sp. zn. ZA-30S/80/2022 zo dňa 22.01.2024 vo veci rovnakých účastníkov konania. Je pravdou, že v rozhodnutiach daňových orgánov sa objavujú aj konštatovania, že žalobca nepreukázal bezprostrednú súvislosť medzi preverovanými zdaniteľnými plneniami na vstupe (služby od spoločnosti ASTOM-4PS s.r.o.) a zdaniteľnými plneniami na výstupe (dodanie služieb pre dcérske spoločnosti), čo smeruje aj k záveru, že nebola splnená tretia z hmotnoprávnych podmienok pre odpočet DPH a to, že žalobca nepreukázal priamu a bezprostrednú súvislosť plnení na vstupe s plneniami na výstupe (že prijaté plnenie bolo príjmom (daňovým subjektom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti). Keďže žalobca tvrdil, že služby od spoločnosti ASTOM-4PS s.r.o. obstaral preto, aby mohol splniť svoje záväzky voči dcérskym spoločnostiam, bolo v rámci preverovania reálnosti dodania služieb opodstatnené zaoberať sa aj prepojenosťou a súvislosťou so službami na výstupe (pre dcérske spoločnosti), pretože aj skutočnosti zistené v tomto smere boli spôsobilé preukázať reálnosť plnenia medzi žalobcom a spoločnosťou ASTOM-4PS s.r.o. Pre záver o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočet DPH pritom ale podľa súdu postačuje nesplnenie čo aj len jednej z kumulatívne stanovených podmienok.

25. Správny súd poukázal na to, že žalobca mal uzatvorené s deklarovaným dodávateľom ASTOM-4PS, s.r.o. zmluvy o poskytnutí služieb, pričom tvrdil, že tieto zmluvy mal uzavreté za tým účelom, aby mohol prostredníctvom služieb obstaraných od dodávateľa ASTOM-4PS s.r.o. plniť svoje záväzky zo zmlúv, ktoré mal uzavreté s dcérskymi spoločnosťami. Je preto logické, že daňové orgány pri preverovaní reálnosti dodania služby od spoločnosti ASTOM-4PS s.r.o. žalobcovi preverovali aj okolnosti na strane dcérskych spoločností, a to či žalobca potreboval obstarat' služby od dodávateľa ASTOM-4PS s.r.o. a či ich použil na plnenie svojich záväzkov voči dcérskym spoločnostiam. Z celkového kontextu rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že daňové orgány nespochybnili len to, že žalobca dodal služby prijaté od ASTOM-4PS s.r.o. v rámci svojich plnení pre dcérske spoločnosti, ale spochybnili hlavne realitu dodania - reálnosť dodania medzi žalobcom a deklarovaným dodávateľom. Dôkazné bremeno zaťažuje predovšetkým daňový subjekt a správcu dane zaťažuje len v prípade záveru o podvodnom konaní, čo nebol prejednávaný prípad. K námietke týkajúcej sa nedodržania postupu v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku správny súd zdôraznil, že nebolo úlohou správcu dane opakovane vyzývať žalobcu na predkladanie ďalších dôkazov dovtedy, kým by sa nepreukázali jeho tvrdenia a nebolo úlohou správcu dane ani poučovať žalobcu o tom, akými konkrétnymi dôkazmi by mohol svoje dôkazné bremeno uniesť. Správny súd v tejto súvislosti odkázal aj na závery uznesenia Ústavného súdu SR sp. zn. I.ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018. Bolo teda na žalobcovi predložiť ďalšie dôkazy, ktoré sa týkali deklarovaných obchodných transakcií, ktoré mal žalobca k dispozícii.

26. Vo vzťahu k relevantnosti spochybnenia dodania služby spoločnosťou ASTOM-4PS s.r.o. správny súd súhlasil so záverom daňových orgánov, že služba je vo faktúrach bola vymedzená všeobecne a nekonkrétne, s odkazom na zmluvy, ktoré sú taktiež nekonkrétne a všeobecne formulované, pričom

žalobca nepredložil žiadne objednávky alebo dodacie listy, v ktorých by bolo bližšie vymedzené, čo malo byť predmetom dodania v jednotlivých mesiacoch. Zo zmlúv vôbec nevyplýva, že by predmetom dodania mali byť služby, ktoré budú realizované v mene, v prospech alebo za dcérske spoločnosti žalobcu. Pokiaľ je predmet fakturácie vymedzený všeobecne a nekonkrétne a všeobecne a nekonkrétne sú vymedzené služby aj v zmluvách, na ktoré faktúry odkazujú, je podľa súdu opodstatnený záver o tom, že aj tieto skutočnosti spochybňujú realitu plnenia, pretože nie je zrejmé, čo konkrétne malo byť dodané.

27. Správny súd s poukazom na jednotlivé ustanovenia zmlúv o poskytovaní služieb so spoločnosťou ASTOM-4PS s.r.o. konštatoval, že poskytovateľ mal služby poskytovať na základe pokynov objednávateľa (žalobcu) v termínoch a na miestach určených žalobcom. Z obsahu zmlúv nevyplýva, že by malo ísť o čisto odborné služby z oblasti energetiky, keď sa v zmluve nachádza aj popis služieb z oblasti poľnohospodárstva. Žalobca nepredložil žiaden dôkaz, ktorý by preukazoval reálnosť dodania služieb v tom zmysle, že by ako objednávateľ objednal konkrétne služby, určil časové termíny plnenia a zároveň určil, kde sa mali služby realizovať. Podľa súdu nebolo zrejmé, na základe čoho dodávateľ mohol vedieť kde, komu a kedy a aké konkrétne služby má poskytovať. Zo zmlúv tiež nebolo zrejmé, že sa služby majú realizovať u dcérskych spoločností. Zo samotných zmlúv vyplýva, že malo dôjsť ku konkretizácii plnenia - malo byť bližšie vymedzené aké služby konkrétne majú byť dodané, v akých časoch a v akých termínoch. Nepredloženie dôkazov preukazujúcich konkretizáciu v tomto smere je podstatné, pretože zmluvy v rámci vymedzenia predmetu obsahujú aj také vymedzenie služieb, ktoré sa týka oblasti poľnohospodárstva. Žalobca tvrdil, že potreboval obstaráť služby od deklarovaného dodávateľa ASTOM-4PS s.r.o. preto, aby plnil záväzky zo zmlúv voči svojim dcérskym spoločnostiam, ktoré pôsobili v oblasti prevádzky činnosti fotovoltaiických elektrární. Z predmetu zmlúv ale vôbec nebolo zrejmé, že by malo ísť len o služby v „energo sektore“ a ani nie je zrejmé, že žalobca tieto služby obstaráva za tým účelom, aby bola zabezpečená činnosť dcérskych spoločností.

28. Správny súd ďalej uviedol, že zo zmlúv, ktoré mal žalobca uzavreté s dcérskymi spoločnosťami, vyplýva, že predmetom dodania malo byť poskytnutie komplexných služieb podnikateľského a ekonomického poradenstva ako aj podnikateľskej administratívy a sprístupnenie komplexnej podnikateľskej infraštruktúry. Ani z týchto zmlúv podľa súdu nevyplýva, že by žalobca mal poskytovať niektoré služby prostredníctvom spoločnosti ASTOM-4PS s.r.o., čo by taktiež mohol byť podporný dôkaz na preukázanie reálnosti dodania služieb. Ani o zmluvných vzťahoch týkajúcich sa žalobcu a dcérskych spoločností žalobca nepredložil také dôkazy, ktoré by práve z dôvodu žalobcom tvrdenej previazanosti služieb preukazovali realitu dodania služieb od ASTOM-4PS s.r.o. Aj v týchto zmluvách je odkazované na písomné alebo ústne požiadavky o rozsahu požadovaných služieb, ďalej na konkretizáciu miesta plnenia. Žalobca nepredložil žiadne dôkazy, z ktorých by bolo zrejmé miesto a čas plnenia, pričom niektoré zo služieb, ktoré mali byť dodané, sa týkali priamo fotovoltaiických elektrární, teda vôbec nie je zrejmé, kde všade (na akých miestach) mali byť služby dodané, resp. ktorých miest sa týkali. Preto ani dôkazy týkajúce sa zmluvných vzťahov medzi žalobcom a dcérskymi spoločnosťami neodstránili pochybnosti o reálnom dodaní služieb.

29. K zápisniciam z koordinačných porád predložených žalobcom správny súd uviedol, že je v nich uvedené, že koordinačných porád sa mal zúčastniť zástupca za žalobcu a zástupca za spoločnosť ASTOM-4PS s.r.o. a porady sa mali uskutočniť vo Veľkej Lomnici. V zápisniciach sú uvedené body programu, ktoré sa týkajú aj servisných a údržbárskych činností, o ktorých žalobca tvrdí, že ich spoločnosť ASTOM-4PS s.r.o. dodávala jeho dcérskym spoločnostiam priamo na základe samostatne uzatvorených servisných zmlúv. V zápisniciach je všeobecne uvedený harmonogram činností na určitý kalendárny mesiac, mal byť schvaľovaný program výroby, mali byť formulované fakturácie doplatkov, malo byť predložené vyhodnotenie výsledkov za určitý mesiac a podobne, ale opäť ide o všeobecné formulácie, z ktorých taktiež nie je zrejmé, kto konkrétne, kedy a ako mal poskytovať aké konkrétne služby. Zo zápisníc z porád nevyplýva, kde konkrétne mali byť jednotlivé činnosti realizované a zápisnice nemajú žiadne prílohy, z ktorých by vyplývali konkrétne údaje.

30. Správny súd sa nestotožnil s námietkami žalobcu, že na základe servisných zmlúv sa realizovali faktické úkony servisu a údržby a na základe zmlúv o poskytovaní služieb sa realizovala duševná práca. Po porovnaní predmetu zmlúv súd dospel k záveru, že niektoré činnosti sa prekrývajú. Teda pokiaľ po porovnaní obsahu zmlúv daňové orgány dospeli k záveru, že spoločnosť ASTOM-4PS s.r.o. dodávala služby priamo dcérskym spoločnostiam, nie je tento záver neudržateľný. Obdobné činnosti v zmluvách umocňujú pochybnosti o tom, že služby od spoločnosti ASTOM-4PS s.r.o. boli reálne žalobcovi dodané. Aj keď daňové orgány poukázali na to, že dcérske spoločnosti mali dlhodobú spoluprácu so spoločnosťou ASTOM-4PS s.r.o., čo skutkové okolnosti nedosvedčujú (a čo aj žalobca namieta), nesprávnosť tejto čiastkovej argumentácie nie je spôsobilá privodiť záver o nesprávnosti preskúmaných rozhodnutí. Ide o čiastkové vyhodnotenie, ktorého nesprávnosť nemá za

následok neudržateľnosť záverov o nesplnení hmotnoprávnej podmienky pre odpočet DPH. Na základe zmlúv uzavretých medzi spoločnosťou ASTOM-4PS s.r.o. a žalobcom sa mali realizovať napríklad odpočty elektromerov a v servisných zmluvách bola dohodnutá aj činnosť „poradenstvo pri základných podnikateľských činnostiach a vedení účtovníctva, zabezpečenie podkladov a pravidelnej komunikácie s ÚRSO a VSE-Distribúcia ohľadom výnosov, potvrdení a zmlúv“ a pod. Uvedené skutkové zistenia preto nenasvedčujú pravdivosti žalobcovej argumentácie. Pokiaľ je v oboch zmluvách, ktoré boli predložené ako dôkazy, nejednoznačne a nekonkrétne vymedzený ich predmet, potom bolo na žalobcovi, aby predložil prípadne ďalšie dôkazy, ktoré by pochybnosti odstránili a preukázali jednoznačne, čo malo byť predmetom dodania. Žalobca takéto dôkazy nepredložil a pochybnosti daňových orgánov neodstránil.

31. Predmetom zmluvy, na základe ktorej sa mala realizovať fakturácia, boli aj služby - činnosti v sektore poľnohospodárstva. Žalobca na jednej strane tvrdil, že potreboval obstaráť služby vysoko odborné, potrebné v oblasti energetiky, a to od subjektu, ktorý ich bol schopný dodať a disponoval potrebnou odbornosťou. V zmluve sú podľa správneho súdu tieto služby vymedzené všeobecne a aj v rámci preambuly zmluvy je poskytovateľ zafinovaný ako spoločnosť, ktorá disponuje podnikateľským oprávnením na výkon služieb podľa požiadaviek objednávateľa a tiež materiálnym a personálnym zabezpečením, ktoré je dostatočné na výkon prác podľa pokynov objednávateľa (nevplyva z toho, že ide o subjekt so špecializáciou v oblasti energetiky). Teda ani z vymedzenia osoby poskytovateľa nevyplýva, že by malo ísť o subjekt zaoberajúci sa určitou špecifickou činnosťou v oblasti energetiky, keď navyše v zmluvách sú dojednané činnosti týkajúce sa „energo sektora“ aj „agro sektora“. Žalobca navyše tvrdil, že praxou sa ustálilo, že spoločnosť ASTOM-4PS s.r.o. dodávala len služby v „energo oblasti“, ale ani toto svoje tvrdenie ničím nepreukázal, len tvrdil, že s realizáciou aktivít v oblasti poľnohospodárstva začal až koncom roka 2017. Potom ale ani nie je zrejmé, prečo vymedzil v Zmluve o poskytovaní služieb uzavretej so spoločnosťou ASTOM-4PS s.r.o. aj služby z oblasti poľnohospodárstva.

32. Správny súd mal ďalej za to, že nebolo úlohou správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, kým by sa nepreukázali tvrdenia žalobcu. Závery, ku ktorým daňové orgány dospeli v prejednávanej veci a ktoré sú výsledkom hodnotenia dôkazov, sú podľa správneho súdu preskúmateľné a zodpovedajú zásadám logického myslenia. Vzhľadom na všeobecne formulovaný predmet fakturácie, všeobecnú formuláciu zmluvy a v nej obsiahnutú všeobecnú formuláciu činností, ktoré mali byť predmetom dodania, daňové orgány nepochybní, ak vyžadovali od žalobcu aj predloženie ďalších dôkazov na vyvrátenie pochybností. Napokon samotná zmluva vyžadovala konkretizáciu objednaných služieb (pokyny žalobcu ako objednávateľa vo vzťahu k miestam dodania a času dodania služieb), teda mali byť zo strany žalobcu bližšie konkretizované požiadavky na dodanie služieb. Preto nepredloženie dôkazov v tomto smere bez adekvátneho akceptovateľného vysvetlenia taktiež zakladá pochybnosť o tom, že služby boli reálne poskytnuté.

33. K jednotlivým dôkazným prostriedkom, na ktoré žalobca poukázal správny súd uviedol, že daňové orgány vyhodnotili všetky dôkazy jednotlivo aj vo vzájomných súvislostiach a skutkové zistenia vyvedené z vykonaných dôkazov následne právne posúdili, čoho výsledkom sú závery uvedené v preskúmaných rozhodnutiach. V týchto žalobných bodoch žalobca uvádza dôkazy, ktoré podľa neho preukazujú realizáciu jednotlivých činností, ale všetky tieto dôkazy boli predmetom hodnotenia zo strany daňových orgánov a ich závery správny súd v medziach žalobných bodov považoval za správne. K výpovediam svedkov správny súd uviedol, že pokiaľ daňové orgány dospeli k záveru, že ani skutočnosťami vyplývajúcimi z výpovedí svedkov nebolo preukázané žalobcom tvrdené dodanie služieb, bol tento záver správny. Správny súd po preskúmaní výpovedí všetkých troch svedkov dospel k záveru, že obстоjí spochybnenie reálnosti deklarovaného dodania služieb od spoločnosti ASTOM-4PS s.r.o.

34. Správny súd tiež uviedol, že nie všetky servisné zmluvy mali rovnako vymedzený predmet plnenia a boli v nich odlišnosti. Žalobca predovšetkým zdôrazňoval, že servisná zmluva uzavretá so spoločnosťou ASTOM-4PS s.r.o. nemala v čl. II., bod 2. ustanovenia písm. k) a l). Aj pri akceptácii tohto skutkového zistenia obстоjí záver, že nebolo preukázané, že služby boli žalobcovi spoločnosťou ASTOM-4PS s.r.o. reálne dodané. Správny súd sa vyjadril aj k dôkazu označenému ako „Dôkaz 38“, obsahom ktorého sú listinné dôkazy (465 dvojstrán listinných dôkazov). Tieto dôkazy preukazujú, že dcérske spoločnosti vykonávali činnosť v oblasti výroby elektrickej energie, avšak jednoznačne nepreukazujú deklarované dodanie služieb od ASTOM-4PS s.r.o. žalobcovi aj vzhľadom na to, že svedok, C.. X. U., bol štatutárnym orgánom deklarovaného dodávateľa ASTOM-4PS s.r.o., ale zároveň bol štatutárnym orgánom v dcérskych spoločnostiach, s ktorými boli uzavreté servisné zmluvy. Po ukončení zmluvného vzťahu medzi žalobcom a spoločnosťou ASTOM-4PS s.r.o. svedok C.. P. M. naďalej v mene C.. X. U. vykonáva niektoré činnosti pre dcérske spoločnosti žalobcu. Uvedené skutočnosti preto odôvodňujú komunikáciu medzi osobami účastnými e-mailovej komunikácie a nepreukazujú samé o sebe a aj po vyhodnotení v súvislosti s inými dôkazmi reálnosť dodania služieb.

35. K nedostatkom týkajúcim sa účtovania tržieb na analytickom účte „Tržby- management fee-skupina“ a na štatistický kód klasifikácie SK NACE žalobcu, definujúci hlavný predmet činnosti žalobcu, správny súd uviedol, že ide o také skutočnosti, ktoré by samé o sebe nedostačovali na spochybnenie reálnosti deklarovaných plnení. Ide však o ďalšie skutočnosti zistené správcom dane pri preverovaní reálnosti plnenia, na ktoré bolo poukazované. Správny súd uviedol, že dôkazy boli daňovými orgánmi vyhodnotené jednotlivo a aj vo vzájomných súvislostiach, nebolo preukázané ich účelové vyhodnocovanie v neprospech žalobcu. Zároveň závery daňových orgánov nie sú v rozpore s vnútroštátnou judikatúrou, ktorá nadväzuje na súvisiacu judikatúru Súdneho dvora EÚ.

36. Vo vzťahu k službám, ktoré mali byť dodané dodávateľom DOUVE-AGRO, s.r.o. správny súd poukázal na znenie zmluvy, ku ktorej uviedol, že pri vymedzení pojmu dodávateľ v preambule zmluvy nie je zrejmé, že by to mala byť spoločnosť, ktorá sa zaoberá špecifickými činnosťami v oblasti poľnohospodárstva. Všeobecne zadefinované pojmy dodávateľa a objednávateľa nenaznačujú, že predmetom zmlúv malo byť dodanie služieb v oblasti poľnohospodárstva. V rámci predmetu zmluvy sú vymedzené činnosti spojené s oblasťou energetiky a aj činnosti spojené s oblasťou poľnohospodárstva. Žalobca uviedol, že bolo zrejmé a praxou preukázané, že spoločnosť ASTOM-4PS s.r.o. dodávala služby v oblasti energetiky a spoločnosť DOUVE-AGRO, s.r.o. v oblasti poľnohospodárstva, ale v tomto smere nepredložil žiadne dôkazy. Navyše žalobca tvrdil, že v mesiacoch október 2017, november 2017 a december 2017 boli vykonávané prípravné práce, pretože začal podnikáť v oblasti poľnohospodárstva a dňa 31.12.2017 preto uzavrel zmluvy o poskytovaní služieb s dcérskymi spoločnosťami podnikajúcimi v „agro sektore“. Tieto tvrdenia žalobca ale vôbec nepreukázal. Zmluva má takmer totožné znenie ako zmluva uzavretá so spoločnosťou ASTOM-4PS s.r.o. a nebolo preukázané, že boli na základe tejto zmluvy dodávané služby v oblasti poľnohospodárstva. Správny súd rovnako poukázal na všeobecné znenie faktúr, preskúmal výpoveď svedka pričom uzavrel, že tento len všeobecne a nekonkrétne potvrdil dodanie služieb napriek tomu, že bol konateľom spoločnosti DOUVE-AGRO, s.r.o. a on sám mal byť zainteresovaný na dodaní služieb.

#### IV. Kasačná sťažnosť a konanie na kasačnom súde

37. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP a alternatívne navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alebo aby zmenil napadnutý rozsudok tak, že zruší rozhodnutia žalovaného a veci mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň požadoval priznanie nároku na úplnú náhradu trov konania.

38. Sťažovateľ úvodom kasačnej sťažnosti namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutia, a to s poukazom na rozsudky kasačného súdu sp. zn. 1Sžfk/74/2021 a sp. zn. 2Sžfk/35/2017 a na nález Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 825/2016. Porušenie princípu právnej istoty a predvídateľnosti rozhodnutí videl v tom, že popri žalobách, ktoré boli zamietnuté napadnutým rozsudkom, podal ďalších desať všeobecných správnych žalôb proti iným súvisiacim rozhodnutiam žalovaného potvrdzujúcim rozhodnutia správcu dane, ktorými bol žalobcovi rovnako vyrubený rozdiel DPH v súvislosti s odpočítaním dane uplatneným žalobcom z prijatých faktúr od dodávateľa ASTOM-4PS s.r.o. za rok 2016. Rovnaký postup sa uplatnil aj vo vzťahu k roku 2015. Vo všetkých týchto 22 konaniach (10 mesiacov roka 2016 + 12 mesiacov roka 2015) konal aj rozhodol ešte Krajský súd v Žiline, ktorý rozsudkami napadnuté rozhodnutia žalovaného zrušil a veci mu vrátil na ďalšie konanie. Všetkých 22 zrušujúcich rozsudkov založil na rovnakých skutočnostiach a rovnakom odôvodnení.

39. Sťažovateľ poukázal na to, že Krajský súd v Žiline považoval vykonanie výsluchu C.. U. za kľúčové pre objasnenie skutkového stavu, osobitne otázky, či plnenie podľa Zmluvy o poskytovaní služieb bolo súčasťou obsahu komplexného balíka poskytovaného žalobcom dcérskymi spoločnosťami. V prejednávanej veci obsah jeho výpovede správny súd nepovažoval za relevantný pre údajnú nekonkrétosť. A to napriek tomu, že svedok opakovane explicitne potvrdil, že služby od ASTOM-4PS s.r.o. boli súčasťou komplexného balíka služieb dodávaných žalobcom jeho dcérskymi spoločnosťami prevádzkujúcim solárne elektrárne (FVE) - ako žiadal výpoveďou tohto svedka objasniť Krajský súd v Žiline. Správny súd teda dospel k diametrálne odlišným záverom o rovnakej právne relevantnej otázke pri prieskume zákonnosti rozhodnutí žalovaného, týkajúcich sa iných zdaňovacích období vo vzťahu k uneseniu dôkazného bremena sťažovateľa.

40. Sťažovateľ ďalej uviedol, že správny súd v rozsudku č. k. ZA-30S/56/2022-150 z 31.1.2024, ktorý nadobudol právoplatnosť skôr ako napadnutý rozsudok (a proti ktorému sťažovateľ rovnako podal kasačnú sťažnosť), explicitne uviedol, že samotné dodanie služieb od dodávateľa ASTOM-4PS s.r.o. žalobcovi spochybnené nebolo. Naopak, správny súd za rozhodujúce považoval spochybnenie už prvej hmotnoprávnej podmienky stanovenej zákonom pre odpočet DPH a to, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že služby mu boli reálne dodané. Nespochybňoval dodanie služieb

dodávateľa dcérskymi spoločnosťami, avšak skôr na základe servisných zmlúv uzavretých priamo medzi ASTOM-4PS s.r.o. a dcérskymi spoločnosťami sťažovateľa, teda nie prostredníctvom zmluvného vzťahu medzi sťažovateľom a dodávateľom. Oba prístupy a závery správneho súdu vo veci sp. zn. ZA-30S/56/2022 a v prejednávanej veci sú podľa sťažovateľa súbežne neudržateľné a navzájom sa vylučujú. Správny súd vyriešil tú istú otázku, ktorá už bola právoplatne vyriešená, podstatne odlišným spôsobom a bez toho, aby sa argumentačne vyrovnal so skoršími súdnymi rozhodnutiami Krajského súdu v Žiline.

41. Nesprávnosť právneho posúdenia k nepreukázaniu dodania služby od spoločnosti ASTOM-4PS s.r.o. videl sťažovateľ v tom, že z obsahu Zmluvy o poskytovaní služieb bolo zrejmé, že na jej základe mal subdodávateľ realizovať aj subdodávky odborných služieb a činností v oblasti energetiky priamo pre dcérske energo spoločnosti a v ich prospech. Základným východiskom, na ktoré poukazoval sťažovateľ v žalobách bolo, že solárne elektrárne (FVE) prevádzkovali ako výrobcovia a dodávatelia elektriny výlučne dcérske spoločnosti. Sám sťažovateľ nebol výrobcom ani dodávateľom elektriny. Preukazovali to aj verejne dostupné zápisy v obchodnom registri. Dcérske energo spoločnosti, na rozdiel od sťažovateľa, disponovali a disponujú povolením na podnikanie v energetike podľa osobitných predpisov. Uvedené nebolo a nie je sporné. Výlučne teda dcérske spoločnosti podliehali regulácii a povinnostiam v oblasti energetiky a mohli byť bezprostrednými prijímateľmi služieb realizovaných v mieste prevádzky solárnej elektrárne. Správny súd nevysvetlil, prečo z obsahu Zmluvy o poskytovaní služieb nevyplýva, že by predmetom dodania mali byť služby, ktoré budú realizované v mene, v prospech alebo za dcérske spoločnosti žalobcu. Len túto skutočnosť arbitrárne skonštatoval. Ďalej nevysvetlil, ako mohol byť konečným prijímateľom služieb spojených s doplňovaním údajov pre OKTE, a.s., vedenia evidencií a meraní pre URSO, odpočtom elektromerov a služieb spojených s povinnosťami voči colnému úradu, keď tieto služby sa týkali dcérskych spoločností.

42. Sťažovateľ tiež poukázal na to, že služby týkajúce sa prípravy podkladov pre Colný úrad, výkonu funkcie odborného garanta, vykonávania technickej kontroly, požadovanej administratívy a odpočtu elektromerov sa vôbec nenachádzali v žiadnej zo siedmich servisných zmlúv. Uvedených päť typov služieb je vymenovaných výlučne v štyroch servisných zmluvách, ktoré však neuzatvoril ASTOM-4PS s.r.o. s dcérskymi energo spoločnosťami prevádzkujúcimi solárne elektrárne, ale so štyrmi dcérskymi agro spoločnosťami prevádzkujúcimi bioplynové stanice (ASTOM BPS s. r. o., ASTOM V, s. r. o., ASTOM ND, s. r. o., Biofarma Oborín, s. r. o.). Tieto štyri servisné zmluvy sa však predmetu konania ani predmetu napadnutého rozsudku vôbec netýkajú, pretože sťažovateľ nikdy netvrdil, že odborné služby v oblasti energetiky prijaté od ASTOM-4PS s.r.o. boli súčasťou balíka komplexných služieb dodaných pre tieto štyri dcérske agro spoločnosti prevádzkujúce bioplynové stanice. Uvedené tvrdenie sťažovateľa sa týkalo výlučne siedmich dcérskych energo spoločností prevádzkujúcich solárne elektrárne (FVE).

43. Správny súd rozporoval tvrdenie sťažovateľa, že kým na základe servisných zmlúv boli dodávané fyzické servisné a údržbárske práce na zariadeniach FVE, na základe Zmluvy o poskytovaní služieb s ASTOM-4PS s.r.o. sa realizoval iný druh činnosti. Pri tomto posúdení však zobral do úvahy len niektoré ustanovenia servisných zmlúv, ale kontext celej zmluvy, ako aj ďalšie jej ustanovenia, vôbec nezohľadnil. Napríklad vôbec nevzal do úvahy, že už z označenia zmlúv ako servisných je zrejmý charakter ich predmetu. Podľa sťažovateľa žiadna v nich uvedená činnosť nebola predmetom Zmluvy o poskytovaní služieb ASTOM-4PS s.r.o. Neodôvodnené bolo poukázanie správneho súdu na dva typy služieb (vykonávanie odborných prehliadok a skúšok, monitoring prevádzky FVE), ktoré boli dohodnuté v predmete servisných zmlúv s dcérskymi energo spoločnosťami a ktoré sa mali údajne prekrývať s predmetom zmluvy medzi žalobcom a ASTOM-4PS s.r.o. V skutočnosti sa tieto služby vôbec neprekrývajú. Sťažovateľ nikdy netvrdil, že tieto konkrétne služby boli súčasťou komplexného balíka služieb dodaných pre jeho dcérske energo spoločnosti. Sťažovateľ mal za to, že dodanie služieb dcérskymi energo spoločnosťami prostredníctvom zmluvného vzťahu medzi ním a ASTOM-4PS s.r.o., teda nie na základe servisných zmlúv. Správny súd dostatočne nevysvetlil, ako mohol dodávateľ dodať jednotlivé služby (službu odpočtu elektromerov, činnosti vo vzťahu k colnému úradu, činnosti vo vzťahu k spoločnosti OKTE, a.s., činnosti vo vzťahu k Štatistickému úradu SR, prípravu nových zmlúv a komunikáciu s obchodníkmi) dcérskymi energo spoločnosťami na základe servisných zmlúv, keď tieto dodanie uvedenej služby vôbec neupravovali. Naopak, dodanie týchto služieb aj formálne spadalo pod Zmluvu o poskytovaní služieb a pod Zmluvy o poskytnutí odborných služieb, čo potvrdili predložené dôkazy. Niektoré z týchto služieb dodával ASTOM-4PS s.r.o. dcérskymi spoločnosťami prostredníctvom zmluvy so sťažovateľom aj niekoľko rokov predtým, ako boli servisné zmluvy vôbec uzavreté.

44. Vo vzťahu k dodaniu služieb od spoločnosti DOUVE-AGRO, s.r.o. sťažovateľ namietal, že správny súd nedostatočne vysvetlil, ako a na základe čoho dospel k záveru, že tieto skutočnosti sťažovateľ nezrejmil a neobjasnil. Správny súd spochybnil dôkaznú relevanciu výpovede svedka C.. U. s tvrdením,

že jeho výpoveď nebola dostatočne konkrétna. Svedok explicitne potvrdil poskytovanie služieb pre sťažovateľa, pričom presne zodpovedal otázky správcu dane tak, ako mu ich správca dane položil. Správca dane sa ho počas výsluchu dodatočne nedopytoval na žiadne ďalšie podrobnosti. S ohľadom na uvedené neobstojí spochybňovanie dôkaznej relevancie výpovede svedka pre jej údajnú nekonkrétnosť.

45. K všeobecnému spôsobu fakturácie sťažovateľ uviedol, že všeobecná formulácia na faktúrach o dodaní služieb podľa uzavretej zmluvy je v podnikateľskej praxi celkom bežná, dodanie bolo preukázané aj inými dôkazmi, svedok dodanie služby potvrdil a nebol preukázaný opak a aj podľa zákona a judikatúry je nevyhnutné uprednostniť materiálnu (ekonomickú) stránku daňovej transakcie pred jej formálnymi aspektami. Správny súd vôbec nevysvetlil, ako môže všeobecná formulácia na faktúrach (či už sama o sebe, alebo v spojení s ostatnými výhradami) jednoznačne vyvracať tvrdenia sťažovateľa a mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené sťažovateľom. Táto skutočnosť (sama o sebe ani v spojení s inými) nemá vôbec žiadny dopad na svedeckou výpoveďou preukázané poskytnutie služieb od DOUVE - AGRO, ako ani na listinami a svedeckými výpoveďami preukázané poskytnutie takých služieb ASTOM-4PS s.r.o. prostredníctvom sťažovateľa, ktorých prijímateľmi boli dcérske spoločnosti.

46. Správny súd podľa sťažovateľa nevysvetlil, prečo na prenos dôkazného bremena na sťažovateľa postačilo správcovi dane preukázať (takmer akékoľvek) pochybnosti, ktoré nezohľadňovali obsah všetkých vykonaných dôkazov, hoci podľa rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít v SR aj ČR musí ísť o vážne, dôvodné a preukázateľné pochybnosti, ktoré sú objektívne podložené, a to dôkazmi, ktoré tvrdenia sťažovateľa jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené sťažovateľom. Správny súd odňal sťažovateľovi možnosť oboznámiť sa s názorom správneho súdu na tieto otázky a s jeho súvisiacimi vnútornými úvahami a myšlienkovými pochodmi, na základe uvedeného informovane zvážiť, či sa s nimi stotožňuje alebo nie, a ak nie polemizovať s nimi a tomu zodpovedajúco napr. uplatniť kasačnú sťažnosť z (ďalších) dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) alebo h) SSP. K absencií objednávok sťažovateľa a výkazov o dodaných službách sťažovateľ uviedol, že správny súd nevysvetlil, ako ich absencia môže (sama o sebe alebo v spojení s inými skutočnosťami namietanými správnym súdom) jednoznačne vyvracať jeho tvrdenia a mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako ním predložené dôkazy. Táto skutočnosť nemá vôbec žiadny dopad na listinami a svedeckými výpoveďami preukázané poskytnutie takých služieb ASTOM-4PS s.r.o. prostredníctvom zmluvy so žalobcom, ktorých prijímateľmi mohli byť v konečnom dôsledku výlučne dcérske spoločnosti ako výrobcovia a dodávatelia elektriny.

47. Sťažovateľ nesúhlasil so správnym súdom, že nebolo úlohou správcu dane, aby ho opakovane vyzýval na predkladanie ďalších dôkazov dovtedy, kým by sa nepreukázali tvrdenia sťažovateľa s nebolo ani úlohou správcu dane, aby sťažovateľa poučoval o tom, akými konkrétnymi dôkazmi by mohol svoje dôkazné bremeno uniesť. Sťažovateľ na základe jedinej výzvy správcu dane predložil dôkaz pozostávajúci z 465 dvojstrán a daňové orgány ho následne nevyzvali, aby svoje tvrdenie preukázal aj iným spôsobom. Predložením uvedeného dôkazu sa dôkazné bremeno presunulo na správcu dane. Správny súd tiež vôbec nevysvetlil na základe akých úvah dospel k záveru, že boli splnené podmienky stanovené rozhodovacou činnosťou najvyšších súdnych autorít v SR aj ČR na prenos dôkazného bremena. V tomto smere sťažovateľ poukázal na rozsudok NSS ČR sp. zn. 2Afs/24/2007, komentár k Daňovému poriadku a uzavrel, že správca dane mal opätovnú povinnosť vyzvať ho na preukázanie spochybnených skutočností. Takisto správny súd vec nesprávne právne posúdil, keď podľa jeho názoru správca dane nemal povinnosť postupovať podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku a vykonať ďalšie dokazovanie aj bez návrhu - napr. vypočuť ďalších svedkov, ak mal pochybnosti o pravdivosti tvrdení sťažovateľa a už vypočutých svedkov.

48. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sťažnostné body považuje za nedôvodné a kasačnému súdu navrhol, aby kasačnú sťažnosť zamietol.

V. Posúdenie kasačného súdu

49. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť 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 (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

50. Sťažovateľove kasačné body v zásade smerovali k (I) porušeniu princípu právnej istoty a predvídateľnosti rozhodnutí, (II) nesprávne právne posúdeniu dodania služieb od jednotlivých dodávateľov a (III) prenosu dôkazného bremena. Kasačný súd k uvedenému uvádza:

(I) K porušeniu princípu právnej istoty a predvídateľnosti rozhodnutí

51. Sťažovateľ v rámci uvedeného sťažnostného bodu namietal, že podal viacero správnych žalôb, pričom o niektorých rozhodoval ešte krajský súd, ktorý na rozdiel od správneho súdu, rozhodnutia žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Krajský súd podľa sťažovateľa dospel k záveru, že v danej veci je pre objasnenie skutkového stavu potrebné opätovné vykonanie výsluchu konkrétneho svedka.

52. Kasačný súd vo vzťahu k predvídateľnosti rozhodnutí poukazuje na nález Ústavného súdu SR č. k. II. ÚS 274/2015-57, v zmysle ktorého: „K znakom právneho štátu a medzi jeho základné hodnoty patrí neoddeliteľne princíp právnej istoty vyplývajúci z čl. 1 ods. 1 ústavy (PL. ÚS 36/95), ktorého neopomenuteľným komponentom je predvídateľnosť práva. Súčasťou uvedeného princípu je tiež požiadavka, aby sa na určitú právne relevantnú otázku pri opakovaní v rovnakých podmienkach dala rovnaká odpoveď (I. ÚS 87/93, PL. ÚS 16/95, II. ÚS 80/99), teda to, že obdobné situácie musia byť rovnakým spôsobom právne posudzované. V zásadnej ústavno-právnej rovine platí, že je v rozpore s inštitúciou právneho štátu a v rámci neho s požiadavkou právnej istoty, resp. predvídateľnosti súdneho rozhodnutia, aby všeobecné súdy rozhodovali v obdobných veciach odlišným, ba až protichodným spôsobom. V každom prípade však pri odchýlení od skoršej rozhodovacej praxe sa vyžaduje cielené zdôvodnenie odlišného stanoviska v obdobnej otázke.“

53. Kasačný súd sa oboznámil s rozsudkami krajského súdu, ktoré sa sťažovateľa týkali, pričom napr. v rozhodnutí sp. zn. 30S/54/2022 zo dňa 22.2.2023 správny súd poukázal na to, že: „Správca dane i žalovaný pri ustálení svojho záveru o nepreukázaní splnenia hmotnoprávnej podmienky odpočtu dane vychádzali výlučne z posúdenia listinných dôkazov. Rozhodnutie správcu dane pokiaľ ide o vymedzenie úvah správcu dane pri hodnotení konkrétnych dôkazov produkovaných žalobcom nie je v tejto časti dostatočné a hoci je odôvodnením žalovaného doplnené, nemôže podľa hodnotenia správneho súdu obstať... Pri tak všeobecne, otvorene a demonštratívne dojednanom predmete Zmluvy o poskytnutí služieb medzi žalobcom a ASTOM-4PS s.r.o. ako vyplýva z článku I. bod 1. na jednej strane a Zmlúv o poskytnutí odborných služieb uzatvorených medzi žalobcom a dcérskymi obchodnými spoločnosťami, ako vyplýva z článku I. bod 1. na druhej strane a pri súčasnom zdôraznení dojednaní o poskytnutí komplexných služieb podnikateľského a ekonomického poradenstva v zmysle týchto zmlúv medzi žalobcom a dcérskymi obchodnými spoločnosťami, bolo v záujme riadneho splnenia požiadavky, ktorá je kladená zákonom, a to konkrétne úpravou podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku na postup správcu dane - teda viesť dokazovanie tak, aby správca dane dbal, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie, bez viazanosti len návrhmi daňových subjektov, aby za účelom čo najúplnejšieho zistenia skutočností nevyhnutých pre účely správy daní, a tým aj skutkových okolností relevantných pre zistenie skutkového stavu potrebného pre riadne posúdenie veci, bol vykonaný dôkaz výsluchom svedka...“

54. Správny súd teda vo vyššie uvedenej veci konštatoval, že správca dane v rámci vykonaného dokazovania vychádzal výlučne z listinných dôkazov, pričom bolo jeho povinnosťou, aby vypočul sťažovateľom navrhovaného svedka. Na druhej strane v tu prejednávanej veci, týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia október až december 2017 správca dane navrhovaných svedkov vypočul, pričom s ich výpoveďami sa náležite vysporiadal tak žalovaný, ako aj správny súd v bodoch 129. - 132. odôvodnenia napadnutého rozsudku. Pokiaľ teda v rámci predmetného daňového konania bola zo strany správcu dane naplnená požiadavka riadneho vykonania dokazovania (výsluchmi navrhovaných svedkov), je možné konštatovať, že dôvody, pre ktoré správny súd rozhodol inak nepredstavujú porušenie princípu predvídateľnosti rozhodnutí.

55. Kasačný súd v tejto súvislosti uzatvára, že vydaním napadnutého rozsudku správny súd v danej veci neporušil princíp predvídateľnosti rozhodnutí, ktorý je imanentnou súčasťou princípu právnej istoty. Vychádzajúc z vyššie citovaného nálezu Ústavného súdu SR teda nemožno dospieť ani k záveru, že by správny súd porušil princíp právnej istoty sťažovateľa.

(II) K nesprávnemu právnomu posúdeniu dodania služieb od jednotlivých dodávateľov

56. Sťažovateľ v rámci svojej argumentácie v zásade namietá posúdenie Zmluvy o poskytovaní služieb medzi ním a spoločnosťou ASTOM-4PS s.r.o. a servisných zmlúv, v rámci ktorých spoločnosť dodávala služby sťažovateľovým dcérskym spoločnostiam.

57. Podľa sťažovateľa správny súd nevysvetlil, prečo z obsahu Zmluvy o poskytovaní služieb nevyplýva, že predmetom dodania budú služby vykonané v prospech dcérskych spoločností. S uvedenou námietkou sa kasačný súd nestotožnil. Správny súd vo vzťahu k uvedenému poukázal na obsah Zmluvy o poskytovaní služieb a na faktúry so všeobecne a nekonkrétne vymedzeným predmetom plnenia. Z napadnutého rozsudku je zrejmé, že správny súd vytýkal sťažovateľovi, že v rámci daňového konania nepredložil žiadne objednávky a ani výkazy o dodaných službách, žiadnu konkretizáciu požadovaných služieb (aj vzhľadom na formuláciu predmetu služieb aj v oblasti energetiky a aj v oblasti

poľnohospodárstva). Kasačný súd súhlasí so správnym súdom, že zo samotných zmlúv vyplýva, že malo dôjsť ku konkretizácii plnenia - malo byť bližšie vymedzené aké služby konkrétne majú byť dodané, v akých časoch a v akých termínoch. Správny súd teda na základe vykonaného dokazovania dôvodne dospel k záveru, že v predmetnom prípade neboli splnené hmotnoprávne podmienky pre vznik práva na odpočet DPH.

58. Pokiaľ ide o namietanú skutočnosť, že správny súd nevysvetlil ako mohol byť konečným prijímateľom služieb spojených s doplňovaním údajov pre OKTE, a.s., vedenia evidencií a meraní pre URSO, odpočtom elektromerov a služieb spojených s povinnosťami voči colnému úradu, keď tieto služby sa týkali dcérskych spoločností kasačný súd uvádza, že správny súd na základe zistení daňových orgánov a po porovnaní servisných zmlúv dcérskych spoločností výslovne uviedol, že nie všetky zmluvy majú všetky uvedené činnosti v rámci predmetu zmluvy. Po porovnaní predmetu zmlúv dospel k záveru, že niektoré činnosti sa prekrývajú, a teda tieto služby boli dodávané priamo na základe dcérskych zmlúv. V danom prípade bolo na sťažovateľovi, ktorý si uplatňoval právo na odpočet DPH, aby tieto zistenia správcu dane kvalifikovane vyvrátil. Pokiaľ by sťažovateľ preukázal konkrétne dôkazy, z ktorých by vyplynula faktická odlišiteľnosť služieb dodaných jemu a jeho dcérskym spoločnostiam, kasačný súd by prisvedčil jeho argumentácii. Avšak za ustáleného skutkového stavu sa s ním stotožniť nemohol.

59. Pokiaľ ide o spochybnenie dodania služieb sťažovateľovi od spoločnosti DOUVE - AGRO s.r.o., sťažovateľ v zásade namietal, že správca dane sa nedostatočne dopytoval svedka na podrobnosti dodania služieb. Kasačný súd v tejto súvislosti uvádza, že sťažovateľ sa mylí, pokiaľ tvrdí, že je pochybením správcu dane, ak sa podrobne nedopytuje svedka na okolnosti súvisiace s dodaním služby. Kasačný súd sťažovateľovi pripomína, že na vypočutí svedka sa sám zúčastnil prostredníctvom svojho člena predstavenstva a splnomocneného zástupcu, ktorí mohli klásť svedkovi otázky, ktorými by sa preukázalo dodanie zdaniteľných plnení.

60. Sťažovateľ tiež uviedol, že všeobecný spôsob fakturácie je bežnou obchodnou praxou. Na tomto mieste kasačný súd pripomína, že právo na priznanie odpočtu DPH nevzniká sťažovateľovi automaticky. Ak sťažovateľ predložil len všeobecne formulované faktúry, bolo v jeho dispozícii, aby preukázal, že mu boli služby dodané a že ich on sám následne dodal svojim dcérskym spoločnostiam. V opačnom prípade sa vystavil riziku, že mu právo na odpočet DPH nebude priznané. Kasačný súd zároveň zdôrazňuje, že ani daňové orgány a ani správny súd svoje rozhodnutie nezaložili výlučne na tom, že sťažovateľ predložil len všeobecne formulované faktúry. Správca dane na základe vykonaného dokazovania spochybnil dodanie služby na základe predložených listinných dôkazov a vyhodnotenia výpovedí svedkov. Opäť je potrebné zdôrazniť, že ak správca dane spochybnil skutočnosť, že služby boli sťažovateľovi dodané, bolo v jeho dispozícii, aby predložil také dôkazy, ktoré by pochybnosti správcu dane vyvrátili. Z uvedeného dôvodu nie je možné prijať ani ten záver, že na preukázanie dodania služieb bez ďalšieho postačuje svedecká výpoveď konateľa dodávateľskej spoločnosti.

61. Kasačný súd v tomto smere poukazuje na svoje rozhodnutie sp. zn. 2Sfk/50/2022, v ktorom uviedol, že: „Dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí byť schopný preukázať ním tvrdené skutočnosti, teda že splnil podmienky a nárok na odpočet DPH mu skutočne vznikol. Dokazovanie, ktoré vykonáva správca dane následne slúži na verifikáciu skutočností a dokladov predložených daňovým subjektom.“

62. Kasačný súd vo vzťahu k spochybneniu dodania služieb poukazuje na svoje skoršie rozhodnutie sp. zn. 2Sfk/26/2024 zo dňa 30. apríla 2025, s ktorým sa v predmetnej veci plne stotožňuje a ktoré sa týkalo rovnakých účastníkov konania a rovnakej právnej otázky, kde kasačný súd dospel k nasledujúcemu záveru:

„15....Žalobca však na preukázanie skutočného dodania týchto služieb predložil len sporné faktúry a zmluvy so všeobecne a nekonkrétne vymedzeným predmetom plnenia. Vzhľadom na uvedené kasačný súd rovnako nemá za preukázané, čo bolo predmetom fakturácie, v dôsledku čoho nie je možné dospieť k záveru, že deklarované služby boli žalobcovi skutočne dodané tak ako tvrdí.

16. Kasačný súd v argumentácii žalobcu rovnako nenachádza odpoveď na otázku, akú konkrétnu úlohu v tomto reťazci zohral žalobca (ako sprostredkovateľ), pokiaľ boli služby dodané v prospech dcérskych spoločností. Z vykonaného dokazovania správcu dane totiž skôr vyplýva, že deklarované služby boli poskytované deklarovanými dodávateľmi priamo dcérskym spoločnostiam.

17. Žalobca však nepredložil ani dôkazy o tom, že deklarovaní dodávateľia poskytli služby jeho dcérskym spoločnostiam, ani že ich poskytol dcérskym spoločnostiam sám žalobca. V zmluvách uzatvorených medzi žalobcom a dcérskymi spoločnosťami sa žalobca zaviazal viesť aj evidenciu poskytovaných služieb. Napriek tomu žalobca žiadnu takúto evidenciu nepredložil.

18. Uvedené v bodoch 15., 16. a 17. tohto rozsudku zásadne súvisí s preukázaním splnenia hmotnoprávnej podmienky dodania služby žalobcovi, pretože bez jej splnenia potom žalobca nemá

nárok na odpočet DPH. Kasačný súd by od žalobcu za situácie, kedy je predmet fakturácie vymedzený absolútne všeobecne (čo samé o sebe nemusí nevyhnutne znamenať odmietnutie nároku na odpočet DPH), dôvodne očakával, aby bol schopný tvrdené dodanie a následné sprostredkovanie služieb, aj preukázať skutočnými výstupmi z fakturovanej činnosti (predmet, čas, termín, miesta dodania služby). V opačnom prípade sa žalobca sám vystavuje situácii, kedy daňové orgány dôvodne spochybnia dodanie fakturovaných služieb jednoducho z dôvodu, že nie je možné preveriť ich dodanie prinajmenšom formálnymi dokladmi.“

63. K obdobným záverom dospel kasačný súd aj vo svojich rozhodnutiach sp. zn. 3Sfk/28/2024 zo dňa 5. júna 2025 a sp. zn. 4Sfk/17/2024 zo dňa 20. marca 2025.

(III) K prenosu dôkazného bremena

64. Sťažovateľ námietky týkajúce sa nesprávneho právneho posúdenia dôkazného bremena formuloval v dvoch rovinách: (I) správcovi dane nepostačí preukázať takmer akékoľvek pochybnosti a (II) dôkazné bremeno sa presunulo na správcu dane po predložení dôkazu (obsahujúceho 465 dvojstrán).

65. Vo vzťahu k prvej argumentačnej línii kasačný súd uvádza, že v zásade súhlasí so sťažovateľom, že na prenos dôkazného bremena nepostačuje preukázanie akýchkoľvek pochybností. Na druhej strane je však potrebné zdôrazniť, že v zmysle rozhodnutia Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 401/09 ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly, preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť (§ 29 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov), a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením, alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. V danom prípade mal kasačný súd za preukázané, že správca dane preukázateľne spochybnil dodanie služieb žalobcovi. Nešlo len o jeho všeobecnú a ničím nepodloženú konštatáciu. V zásade ani sám sťažovateľ v rámci kasačnej sťažnosti neuvádza, v čom mali spočívať ním tvrdené „akékoľvek pochybnosti“ správcu dane.

66. K namietanej jedinej výzve na predloženie dôkazov kasačný súd poukazuje na záver správneho súdu, uvedený v bode 112. odôvodnenia napadnutého rozsudku, s ktorým sa v plnej miere stotožňuje: „112. ...žalobca nenamietal konkrétne nedostatok v postupe správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Nebolo úlohou správcu dane opakovane vyzývať žalobcu na predkladanie ďalších dôkazov dovtedy, kým by sa nepreukázali tvrdenia žalobcu a nebolo úlohou správcu dane ani poučovať žalobcu o tom, akými konkrétnymi dôkazmi by mohol svoje dôkazné bremeno uniesť. Správny súd v tejto súvislosti odkazuje aj na závery uznesenia Ústavného súdu SR sp. zn. I.ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018.“

67. Z uvedeného vyplýva, že samotné predloženie 465 dvojstrán listín ešte neznamená, že dôkazné bremeno automaticky prešlo na správcu dane. Sťažovateľ mal v rámci uvedeného uviesť ktorý konkrétny listinný dôkaz (resp. ktorá strana) preukazuje dodanie služby. Kasačný súd vo svojej judikatúre ustálil (viď napr. rozsudok sp. zn. 4Sfk/94/2022), 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 nepreukážu tvrdenia daňového subjektu (por. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 4Sžfk/4/2019, zo dňa 3. decembra 2019). Nie je zákonnou povinnosťou správcu dane navrhovať daňovému subjektu akými listinnými 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 (§ 46 ods. 5 DP).

68. Vo vzťahu k námietke, že správny súd odňal sťažovateľovi možnosť oboznámiť sa s jeho názorom a jeho vnútornými úvahami a následne tomu zodpovedajúco uplatniť kasačnú sťažnosť kasačný súd uvádza, že mu nie je zrejmé, čo konkrétne mal na mysli. Správny súd svoje dôvody, pre ktoré napadnutý rozsudok vydal jasne formuloval a napadnutý rozsudok sťažovateľovi riadne doručil. Ten si následne uplatnil svoje právo na podanie kasačnej sťažnosti, ktorú kasačný súd preskúmal.

69. Pokiaľ mala táto námietka smerovať k tomu, že správny súd mal formulovať svoje predbežné právne posúdenie veci na pojednávaní tak, ako to predpokladá § 181 ods. 2 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „CSP“), tak kasačný súd uvádza, že konanie v správnom súdnictve je postavené na preskúmaní rozhodnutí (opatrení, atď.) orgánov verejnej správy. Na druhej strane konanie v zmysle CSP má primárne sporový charakter. Z uvedeného dôvodu inštitút predbežného právneho posúdenia vecí súdom na pojednávaní je (na rozdiel od SSP) upravený práve v CSP a má primárne význam pre sporové konanie. Na druhej strane správne súdnictvo nemá charakter sporového konania, k čomu aj odborná spisba uvádza, že priebeh konania pred správnym súdom sleduje jeden základný cieľ - preskúmať zákonnosť napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy a jemu predchádzajúceho administratívneho konania alebo

vydať rozhodnutie o poskytnutí ochrany pred nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, ako aj v iných osobitných konaniach (Baricová, J., Fečík, M., Števček, M., Filová, A. a kol. Správny súdny poriadok. Komentár. Bratislava: C. H. Beck, 2018, 1824 s.). Nie je teda úlohou správneho súdu aby na pojednávaní viedol so sťažovateľom diskusiu v tom, čo má a nemá v konaní pred správnym súdom preukázať. Ako už kasačný súd uviedol, jeho úlohou je preskúmať zákonnosť rozhodnutia a vydať rozhodnutie, ktoré je za zákonom stanovených podmienok možné preskúmať kasačnou sťažnosťou.

#### VI. Záver

70. Najvyšší správny súd dospel k záveru, že dôvody, ktorými sťažovateľ spochybňoval predmetné rozhodnutie správneho súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v správnom konaní i v žalobe, a s ktorými sa správny súd náležite vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne právne relevantné námietky, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Správny súd sa v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil kasačný súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

71. O náhrade trov kasačného konania kasačný súd rozhodol tak, že neúspešnému sťažovateľovi ich náhradu podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 SSP nepriznal a žalovanému ich náhrada zo zákona nevyplýva (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 168 SSP).

72. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 veta prvá SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.