

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/29/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7020200324
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 04. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:7020200324.1

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. 100725756/2020 z 27. marca 2020, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7 S 116/2020-83 z 13. októbra 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 február 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. 101157608/2019 zo 16. 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 15 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy. Žalobca zaslal správcovi dane svoje vyjadrenie 10. júna 2019. Správcovi dane na základe vyjadrenia žalobcu vystála potreba vykonať ďalšie úkony, konkrétne preveriť kontrolné výkazy jednotlivých dodávateľských spoločností, v súvislosti s čím správca dane požiadal o odtajnenie utajovaných skutočností. V nadväznosti na to správca dane určil termín prerokovania pripomienok na 25. novembra 2019. Žalobca sa bez ospravedlnenia na prerokovanie pripomienok v uvedený deň nedostavil. Správca dane tak 25. novembra 2019 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. 102834045/2019 z 10. decembra 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 26 527,98 eur na DPH za zdaňovacie obdobie február 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: sieťované rolky MESH, materiál vhodný pre výrobu informačných tabúl Alubond, fólie Orajet, lepiace pásky TESA OLP, priemyslové čističe, atramentové náplne do tlačiarň Rho Ink, LED modul, plexisklá),
- HK Trans s.r.o., (predmet dodania: brožúrky, uteráky, VEGAS GAME CLUB interiér a exteriér, ROLL UP, katalógy, stromčeky LAVACOM, škatule, euro palety, LED moduly, hrnčeky),
- SL BAU s.r.o., (predmet dodania: programovanie systému),
- CHYRKO s.r.o., (predmet dodania: perá SHINY, tričká, textilné bannery, pásky, plastové karty, palety, bundy, plexiglas, PVC dosky)

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

4. Správca dane mal za to, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno, ktoré mu vyplývalo z § 24 ods. 1 Daňového poriadku a vierohodným spôsobom nepredložil dôkazy k prijatiu zdaniteľných plnení deklarovaných vo faktúrach od deklarovaných dodávateľských spoločností, ktorých vierohodnosť a pravdivosť bola správcom dane spochybnená na základe vykonaného šetrenia, dôkazov získaných od iných správčov dane, ústnych pojednávaní a nahliadnutím do spisov z iných daňových kontrol. Správca dane skonštatoval, že dodanie tovarov a služieb od uvedených deklarovaných dodávateľských spoločností nebolo reálne uskutočnené a nepreukázalo sa ani vykonávanie ekonomickej činnosti dodávateľských spoločností, keďže správca dane nemal k dispozícii žiadne účtovné a daňové výstupy ani u jednej z nich.

5. Správca dane uviedol, že netvrdí, že žalobca niesol zodpovednosť za to, že iné spoločnosti si nespĺnili svoje daňové povinnosti, avšak žalobca zodpovedá za preukázanie reálnosti uskutočnenia preverovaných zdaniteľných plnení, na základe ktorých si uplatnil odpočítanie dane. Podľa správcu dane deklarovaní dodávatelia, ktorí fakturovali jednotlivé tovary a služby nemali dostatočné personálne, materiálne a ani technické vybavenie na výkon predmetných činností v zmysle vystavených faktúr. Tieto dodávky nebolo možné v daňovom preverovaní verifikovať, pretože ani deklarovaní dodávatelia nepreukázali reálnosť dodania tovarov a služieb, ani že im pri ich dodaní vznikla daňová povinnosť. Správca dane tak usúdil, že právo nakladať s tovarom ako vlastník neprešlo ani na jednu z preverovaných dodávateľských spoločností. Správca dane vypočul v priebehu daňovej kontroly aj svedkov, bývalých konateľov dodávateľských spoločností a žiaden z vypočúvaných svedkov nepredložil relevantný dôkaz, ktorý by potvrdil uskutočnenie obchodných aktivít, tak ako ich deklaroval žalobca.

6. Správca dane poukázal na to, že žalobca mu počas výkonu daňovej kontroly neposkytoval súčinnosť k odstráneniu pochybností, ktoré správcovi dane vznikli a taktiež mu v inom stanovenom termíne nepredložil dôkazy, na predloženie ktorých ho správca dane vyzval. Žalobca podľa správcu dane počas výkonu daňovej kontroly neprejavil záujem o jej priebeh, nepožiadal správcu dane o nahliadnutie do spisu a nepredložil žiadne iné dôkazy okrem tých, ktoré predložil pri začatí daňovej kontroly, hoci v zmysle § 45 ods. 2 Daňového poriadku má daňový subjekt povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Jediný relevantný dôkaz, ktorý žalobca predložil boli účtovné doklady, avšak zdôraznil, že ako bolo už mnohokrát konštatované ustálenou judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“), na preukázanie dodania tovarov za účelom odpočítania DPH nepostačuje ako dôkaz len samotná faktúra, predmetom ktorej je preskúmaná transakcia. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní zaťažuje daňový subjekt, ktorý zodpovedá aj za to, že vo svojom účtovníctve má doklady, ktoré reálne zobrazujú zachytený stav tak, aby sa mohol úspešne dožadovať uplatneného odpočítania dane na vstupe.

7. Správca dane tak záverom skonštatoval, že využitím inštitútu daňovej kontroly je oprávnený a zároveň povinný preverovať všetky skutočnosti pre správne určenie dane. Ak preukázateľne spochybnil deklarované zdaniteľné obchody, je na daňovom subjekte, aby jeho pochybnosti odstránil alebo vyvrátil. V tu posudzovanej veci správca dane vlastným aktívnym preverovaním a dokazovaním spochybnil dodanie jednotlivých tovarov a služieb, čím dôkazné bremeno preniesol na žalobcu, ktorý preukázané pochybnosti nevyvrátil.

8. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100725756/2020 z 27. marca 2020 (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 dodávatelia uvádzaní na dodávateľských faktúrach.

9. V reakcii na námietku žalobcu dodal, že správca dane na základe predloženého vyjadrenia žalobcu doplnil dokazovanie o skutočnosti zistené z údajov z kontrolných výkazov jednotlivých spoločností, zaoberal sa predloženými pripomienkami a dôkazmi žalobcu (faktúry a fotodokumentácia), zaujal k nim stanovisko, vyhodnotil ich nielen jednotlivo, ale aj vo vzájomnej súvislosti so všetkými zabezpečenými dôkazmi a zotrval na záveroch, ktoré vyplynuli z vykonanej daňovej kontroly. Preto podľa žalovaného správca dane prijal záver, že žalobca vo vyrubovacom konaní nepredložil také hodnoverné dôkazy, ktorými by vyvrátil závery o neuskutočnení deklarovaných obchodov tak, ako boli deklarované predloženými faktúrami. Žalovaný tak má za to, že opakované tvrdenie žalobcu, že vyrubovacie konanie sa neuskutočnilo, nie je pravdivé. Správca dane ani počas daňovej kontroly, ani vo vyrubovacom konaní neuprel žalobcovi právo predložiť dôkazy a prerokovať jeho pripomienky a zároveň mu poskytol aj dostatok času na predkladanie dôkazov. Žalobca podľa žalovaného však svoje práva nevyužil, a preto žalovaný vyhodnotil opakujúce sa námietky týkajúce sa procesných pochybení správcu dane ako neopodstatnené.

II. Konanie na správnom súde

10. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorú Krajský súd v Košiciach (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 7 S 116/2020-83 z 13. októbra 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) ako nedôvodnú zamietol.

11. Správny súd uviedol, že v prejednávanej veci správca dane relevantným spôsobom spochybnil doklady predložené žalobcom v priebehu daňovej kontroly a na základe jej výsledkov mal za preukázané, že vystaveným faktúram absentuje materiálny základ. Žalobca v priebehu administratívneho konania neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že v zdaňovacom období február 2018 došlo k reálnemu uskutočneniu predmetných zdaniteľných obchodov tak, ako to bolo deklarované spornými faktúrami. Správca dane v priebehu daňovej kontroly vykonaným dokazovaním (preverovaním deklarovaných skutočností u spoločností, zapojených do predmetného obchodu) spochybnil vierohodnosť údajov, obsiahnutých v žalobcom predložených dokladoch v súvislosti s uskutočnením predmetného zdaniteľného plnenia. Podľa názoru správneho súdu z vykonaných dôkazov vyplývajú skutočnosti tak, ako boli premietnuté v odôvodnení rozhodnutia správcu dane i žalovaného.

12. Ďalej uviedol, že sa stotožňuje so závermi orgánov finančnej správy, že fakturáciu tovarov a služieb konkrétnym odberateľom žalobcu, tvrdenia o ich dodaní odberateľom žalobcu a ani fotodokumentáciu tovarov a služieb a ich použitia, ktoré preukazujú iba dodanie tovaru a služieb konkrétnym odberateľom žalobcu, nemožno v danom prípade považovať za relevantné dôkazy, preukazujúce skutočnosť, že tieto tovary a služby boli žalobcovi reálne dodané práve deklarovanými spoločnosťami tak, ako to bolo uvádzané v sporných faktúrach.

13. Správny súd skonštatoval, že z výsledkov vykonaného dokazovania v rámci daňovej kontroly i vyrubovacieho konania je zrejmé, že žalobca svoje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku neunesol a predloženými dôkazmi reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, deklarovaných preverovanými faktúrami, vystavenými dodávateľskými spoločnosťami v administratívnom konaní nepreukázal, z čoho nie je možné vyvodiť iný záver, než že nepreukázal splnenie podmienok pre odpočítanie dane v zmysle § 49 zákona o DPH. Správca dane za danej situácie nerozširoval dôkazné bremeno žalobcu na skutočnosti, ktoré nastali u jeho dodávateľov alebo ich subdodávateľov, pretože z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že žiadal len preukázanie splnenia zákonom stanovených podmienok teda, že pri tovaroch a službách fakturovaných uvedenými spoločnosťami vznikla daňová povinnosť z titulu ich reálneho dodania práve spoločnosťami uvedenými na faktúrach. Ak žalobca dokladmi deklaroval, že zdaniteľný obchod fakturovaný preverovanými faktúrami realizovali dodávateľské spoločnosti, bolo jeho povinnosťou, aby svoje tvrdenia podložil nespochybniteľnými a preveriteľnými dôkazmi. V súvislosti s rozložením dôkazného bremena správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 2 Sžf 4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Ústavný súd“) sp. zn. III. ÚS 78/2011 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorých vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, t. j. žalobcovi.

14. Správny súd s ohľadom na žalobcom namietané procesné pochybenia zrekapituloval priebeh konania pred správcou dane a zastal názor, že je nepochybné, že daňová kontrola i vyrubovacie konanie bolo uskutočnené zákonným spôsobom, a preto za daných okolností nemožno akceptovať tvrdenie žalobcu o absencii vyrubovacieho konania, resp. o tom, že toto nahrádzalo výkon daňovej kontroly a v tejto súvislosti o existencii takých väd konania, ktoré by mohli mať za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Správny súd mal za to, že orgány finančnej správy postupovali v súlade s Daňovým poriadkom a žalobcovi tak neboli upreté žiadne jeho procesné práva.

15. Na záver správny súd k aplikácii Smernice Rady č. 2006/112/ES o boji proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, na ktorú poukazoval žalobca, uviedol, že táto by bola relevantná za

situácie, ak by bolo preukázané reálne dodanie zdaniteľného plnenia, ako aj to, že toto bolo dodané subjektami deklarovanými v sporných faktúrach, t. j. v prípade naplnenia vecnej a materiálnej stránky práva žalobcu na odpočet DPH, čo v danom prípade preukázané nebolo. Napadnuté rozhodnutie bolo založené na tom, že žalobca nepreukázal, že od dodávateľov uvedených na sporných faktúrach, prijal fakturované zdaniteľné plnenia, resp. že tovary a služby boli dodané dodávateľmi a týmto by vznikla daňová povinnosť.

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 mu 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 58. napadnutého rozsudku (pozn. kasačného súdu ide o zreprodukovaný bod 11. rozsudku kasačného súdu), ktorý podľa neho došiel k zjavne neprijateľnému záveru, keď hodnotil unesenie dôkazného bremena vo veci uplatneného nároku na oslobodenie od DPH len na základe dokladov, ktoré mali byť sťažovateľom predložené v priebehu daňovej kontroly. Tento záver podľa neho nemôže ani prinajmenšom obstáť popri ustálenej judikatúre daňového konania. Podľa sťažovateľa správny súd týmto 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 sťažovateľa 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 mu 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 deklarovanými dodávateľmi, a to aj napriek tomu, že existencia iných osôb, ktoré by takéto plnenia sťažovateľovi 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 spochybňovaniu 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 sťažovateľa 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 v čom dôkazy predložené počas daňovej kontroly, ako aj dôkazy predložené spolu s vyjadrením k protokolu nepreukázali splnenie podmienok pre uplatnenie odpočítania DPH. 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 sťažovateľ mať pri primeranej starostlivosti na preukázanie dodania deklarovanými dodávateľmi, na základe akej právnej normy nevykonala správca dane dokazovanie v rozsahu dôkazov predložených sťažovateľom spolu s vyjadrením, na základe akej právnej normy nemalo v danej veci prebehnúť vyrubovacie konanie v rozsahu vykonania dokazovania 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 správne súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) 24. marca 2022. Vec bola náhodným spôsobom pridelená prvému senátu Najvyššieho správneho súdu a v tomto senáte bola pridelená sudcovi spravodajcovi JUDr. Mariánovi Fečíkovi. 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 správní soud, 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 správcu 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., HK Trans s.r.o., SL BAU s.r.o., CHYRKO s.r.o., (resp. spochybené 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 realite 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 vytyka 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 25. novembra 2019. Navyše však sťažovateľ v správnej žalobe ako aj v kasačnej sťažnosti absolútne opomína skutočnosť, že správcovi dane v prejednávanej veci vystála potreba doplniť dokazovanie vo vyrubovacom konaní práve na základe sťažovateľovho vyjadrenia k zisteniam k protokolu, a preto na preverenie kontrolných výkazov jednotlivých dodávateľských spoločností správca dane požiadala o odtajnenie utajovaných skutočností, čo kasačný súd zreprodukoval hneď bode 1 tohto rozsudku. Z preverovaných kontrolných výkazov, ale nevyplývali také skutočnosti, ktoré by boli spôsobilé akokoľvek zmeniť závery správcu dane uvedené v protokole z daňovej kontroly. Kasačný súd má tak za to, že správca dane na dôkazy a argumentáciu sťažovateľa prihliadal (o tom svedčí aj následné doplnenie dokazovania správcom dane) tieto vyhodnotil, ale skutočnosti takého charakteru, ktoré by mali potenciál relevantne zmeniť skutkové závery z nich nevyplývali.

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 uvedené 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 nepreukáže 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 deklarovateľmi. Príslušný správca dane tak podľa kasačného súdu aktívne zisťoval skutkový stav, pričom vykonal rozsiahle dokazovanie za účelom preverenia deklarovateľných dodávok tovarov a služieb, ktoré sťažovateľ prijal v roku 2018 od deklarovateľných 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 60., ako aj 63., odôvodnenia napadnutého rozsudku, je zjavné, že správny súd za podstatné považoval nepreukázanie uskutočnenia deklarovateľných zdaniteľných obchodov, a to deklarovateľmi, čo vychádzalo z prvostupňového aj preskúmaného rozhodnutia, a teda neunesenie dôkazného bremena v rámci daňového konania vo vzťahu k splneniu hmotnoprávných podmienok pre vznik nároku na odpočítanie DPH. Za nepreukázanú sa tak považuje jednak existencia zdaniteľných plnení na vstupe, ako aj skutočnosť, že tieto plnenia dodali deklarovatelia.

41. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Bolo predovšetkým v záujme sťažovateľa, aby v daňovom konaní predložil také dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali deklarovateľné plnenia a odstránil by 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 dodávatelia 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 kasačného 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.