

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 4Sfk/113/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7019200243  
Dátum vydania rozhodnutia: 21. 02. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:7019200243.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): AST - Ing. Sergej Špak, spol. s r.o., so sídlom: Odborárov 49, Spišská Nová Ves 052 01, právne zastúpený: Advokátska kancelária Taragel a Akram, s. r. o., so sídlom: Starosaská 11, Spišská Nová Ves 052 01, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100471941/2019 zo dňa 19. februára 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/40/2019- 301 zo dňa 12. mája 2022, takto

### rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a.
- II. Účastníkom sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### odôvodnenie:

#### I. Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Košiciach (ďalej ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č. k. 8S/40/2019-301 zo dňa 12. mája 2022 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100471941/2019 zo dňa 19. februára 2019 (ďalej ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej ako „správca dane“) č. 102032804/2018 zo dňa 12. októbra 2018 (ďalej ako „rozhodnutie správcu dane“), a ktorým bol 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 len „Daňový poriadok“) žalobcovi určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 32.651,24 eur za zdaňovacie obdobie október 2011. O nároku na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 SSP tak, že účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

2. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že základom na uplatnenie práva na odpočítanie dane, je reálne prijatie zdaniteľného plnenia, teda naplnenie obsahu právneho úkonu, ktorý je definovaný na faktúrach. Prijímateľom tovaru alebo služby je iný platiteľ dane, ktorému vzniká právo na odpočítanie dane podľa ust. § 49 v nadväznosti na ust. § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „zákon o DPH“) a povinnosti platiteľa dane pri vzniku daňovej povinnosti v zmysle § 19 zákona o DPH.

3. Z administratívneho spisu vyplýva, že plnenie, ktoré mal žalobca na základe zmluvy č. 22-AST-SČ-08 vykonať pre Poľnohospodárske družstvo Branisko v Širokom je totožný s plnením, ktoré mala pre žalobcu na základe zmluvy 08-AST-SČ-10 vykonať spoločnosť NIVON s. r. o. a zahŕňa aj predmet fakturácie z dodávateľskej faktúry č. 110045 od spoločnosti NIVON s. r. o. „Rekonštrukcia skladovacích kapacít MH a hnojovice, objekt SO-05 Poľné hnojisko“.

4. V stavebnom denníku týkajúcom sa stavby: Rekonštrukcia skladovacích kapacít MH a hnojovice, objekt SO-05 Poľné hnojisko a SO 06 Žumpa, ktorý viedlo Poľnohospodárske družstvo Branisko v Širokom, je tento subjekt zároveň uvedený ako priamy investor tejto stavby. Z poznámky uvedenej v tomto denníku vyplýva, že dňa 28.10.2011 boli ukončené práce na stavbe, podľa projektovej dokumentácie a dňa 31.10.2011 dodávateľ stavby - žalobca odovzdal stavbu k užívaniu jej investorovi: Poľnohospodárske družstvo Branisko v Širokom. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na nezhodu v údajoch, kedy z faktúry č. 2012112572 vyplýva, že v nej deklarovaný predmet dodania: Rekonštrukcia skladovacích kapacít MH a hnojovice, objekt SO-05 Poľné hnojisko, malo Poľnohospodárske družstvo Branisko v Širokom dodať spoločnosti NIVON s. r. o. už dňa 27.10.2011 (deň pred ukončením prác podľa stavebného denníka). V zmysle faktúry č. 110045 malo byť dňa 28.10.2011 uvedené plnenie dodané žalobcovi, spoločnosťou NIVON s. r. o., ako jeho deklarovaný dodávateľom.

5. Z výpovede konateľa spoločnosti NIVON s. r. o. zároveň vyplynulo, že na realizácii rekonštrukčných stavebných prác sa dohodol s predsedom Poľnohospodárskeho družstva Branisko v Širokom, pričom nevedel povedať odkiaľ on zabezpečil pracovné sily na vykonanie týchto prác. Domnieval sa tiež, že aj mechanizmy boli ich (Poľnohospodárskeho družstva Branisko v Širokom). Dôvod, prečo sa mal realizovať takýto systém dodávania a odoberania stavebných prác nevedel uviesť, odvolal sa na vzájomnú dohodu zúčastnených subjektov. Predseda Poľnohospodárskeho družstva Branisko v Širokom sa v priebehu daňového konania vyjadril, že práce vykonávali sami, s vlastnými ľuďmi, na vlastné náklady a z dôvodu potreby stavebného dozoru vstúpili do zmluvného vzťahu s dodávateľom NIVON s. r. o.

6. Správny súd podotkol, že existencia dodávateľskej faktúry spolu s prehľadom prác, ktoré mali byť vykonané, nezakladajú dôvod konštatovať, že tieto práce boli žalobcovi reálne dodané spoločnosťou NIVON s. r. o. Rekonštrukčné stavebné práce, ktoré fakturovalo Poľnohospodárske družstvo Branisko v Širokom spoločnosti NIVON s. r. o., táto bez akéhokoľvek reálneho vkladu vyfakturovala žalobcovi, pričom ten následne tieto stavebné práce, vyfakturoval Poľnohospodárskemu družstvu Branisko v Širokom, ktoré bolo vlastníkom nehnuteľností, kde mali stavebné práce prebiehať. Správny súd tak na základe preskúmaných faktov dospel k záveru, že spoločnosť NIVON s. r. o. žalobcovi reálne nedodala predmet fakturácie, a taktiež nebolo preukázané, že tento predmet fakturácie žalobca následne reálne dodal svojmu odberateľovi Poľnohospodárske družstvo Branisko v Širokom (faktúra č. OF 2011046). Naopak, z vykonaného dokazovania bolo jednoznačne preukázané, že fakturované stavebné práce realizovalo Poľnohospodárske družstvo Branisko v Širokom (stavebný denník týkajúci sa stavby, ktorý viedlo Poľnohospodárske družstvo Branisko v Širokom nepreukazuje, že by tieto práce vykonával niekto iný) tak po technickej, ako aj personálnej stránke, kedy zo zistení správca dane.

7. Ďalej súd uviedol, že uskutočnenie stavebných prác na vlastnej nehnuteľnosti nie je dodaním služby, pretože tá istá služba bola následne žalobcom fakturovaná späť Poľnohospodárskemu družstvu Branisko v Širokom, ktoré bolo ich objednávateľom a zároveň končným odberateľom. Vznik daňovej povinnosti u dodávateľa je základnou hmotnoprávnou podmienkou pre uplatnenie odpočítania dane. V danom prípade nemožno hovoriť o dodaní služby resp. tovaru zdaniteľnou osobou (spoločnosťou NIVON s. r. o.) inej zdaniteľnej osobe (žalobcovi), a preto deklarované zdaniteľné obchody nenaplnili predmet dane, tak ako je definovaný v ustanovení § 2 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Aj napriek sporu medzi žalobcom a žalovaným či fakturované rekonštrukčné stavebné práce sú tovarom alebo službou, správny súd nepovažoval, aj vzhľadom na skutočnosť, že tak dodanie tovaru, ako aj poskytnutie služby sú za splnenia ďalších zákonných predpokladov predmetom dane z pridanej hodnoty v zmysle ust. § 2 ods. 1, písm. a/ a b/ zákona o DPH, zodpovedanie tejto otázky za prioritné. Správny súd pritom poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžfk/61/2018, ktorý dôvodil, že „Realizácia stavebných prác vlastnými zamestnancami na vlastnej nehnuteľnosti, aj keď bola vystavená faktúra pre celkového dodávateľa stavby, nie je naplnením pojmu ekonomická činnosť.“ Následne poukázal aj na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/61/2019 zo dňa 14.12.2021 a sp. zn. 6Sžfk/27/2019 a 3Sžfk/23/2019.

8. Podľa správneho súdu, správca dane ani žalovaný nepoukazovali na ust. § 3 ods. 6 Daňového poriadku, ani na judikatúru Súdneho dvora EÚ vo veci zneužitia práva v daňovej oblasti (C-255/02 Halifax). Závery orgánov verejnej správy vo veci neuznania odpočítania dane z faktúry vyhotovenej deklarovaným dodávateľom žalobcu (NIVON s. r. o.) sú založené na zistení, že tento (deklarovaný) dodávateľ nedodal predmet fakturácie žalobcovi a žalobca následne tento predmet fakturácie reálne nedodal svojmu odberateľovi (Poľnohospodárskeho družstva Branisko v Širokom), ktorý bol vlastníkom rekonštruovaných objektov a súčasne jediný realizátor rekonštrukčných stavebných prác, čím nedošlo k splneniu zákonných podmienok pre uplatnenie odpočítania dane (§ 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH).

9. K námietkam ohľadne opakovanej daňovej kontroly správny súd uviedol, žalovaný listom zo dňa 09.06.2016 dal podnet na vykonanie opätovnej daňovej kontroly u žalobcu, pričom táto sa týkala dane z pridanej hodnoty a zdaňovacieho obdobia: október 2011. Správny súd nemá dôvod takýto podnet žalovaného spochybňovať a preto nepovažoval argumentáciu žalobcu za dôvodnú.

10. K námietke, že oznámenie o daňovej kontrole prevzala pani K. K., ktorá nebola žalobcom v čase doručovania oznámenia (21.07.2016) splnomocnená na preberanie zásielok určených do vlastných rúk žalobcu, správny súd uviedol, že z doručky vyplýva, že správca dane doručoval toto oznámenie do vlastných rúk žalobcu. Aj keby došlo k pochybeniu osoby poštového doručovateľa a tento odovzdal oznámenie o daňovej kontrole osobe, ktorá nemala od žalobcu poverenie na preberanie zásielok určených do vlastných rúk, čo správny súd nekonštatoval, je nepochybné, že žalobca bol s obsahom oznámenia o daňovej kontrole oboznámený, o čom svedčí aj jeho aktivita v ďalšom priebehu daňovej kontroly.

11. Dňa 31.08.2016, čiže presne v deň, uvedený v oznámení o daňovej kontrole, ako jej začiatok sa konateľ žalobcu Ing. Sergej Špak dostavil ku správcovi dane a zároveň predložil aj doklady požadované správcou dane k výkonu daňovej kontroly. Námietka žalobcu by bola dôvodná len v prípade, ak by nedoručením oznámenia o daňovej kontrole do vlastných rúk, bolo zmarené právo kontrolovaného daňového subjektu byť aktívnym činiteľom tohto procesu, kedy by tento z tohto dôvodu nemohol uplatňovať svoje práva a obhajovať svoje záujmy.

12. K námietkam ohľadne výsluchu X.. D. správny súd konštatoval, že o výsluch svedka pôjde vtedy, ak sa má fyzická osoba v daňovom konaní vyjadriť k dôležitým okolnostiam, ktoré pozná, ak sa tieto týkajú iných osôb. Zo zápisnice o miestnom zisťovaní v priestoroch Poľnohospodárskeho družstva Branisko v Širokom, č. 101122080/2017, spísanej dňa 30.05.2017 vyplýva, že tohto sa za Poľnohospodárske družstvo Branisko v Širokom zúčastnil jeho konateľ - Ing. Jozef Balucha. Z obsahu zápisnice je zároveň zrejmé, že zamestnancom správcu dane prítomným na miestnom zisťovaní odovzdal tam uvedené listiny, pričom tieto vyzvali Ing. Baluchu, aby sa vyjadril výlučne k spôsobu účtovania odberateľských faktúr pre spoločnosť NIVON s. r. o. a tiež dodávateľských faktúr od žalobcu. Ing. Balucha odpovedal, že práce vykonávali sami, s vlastnými ľuďmi, na vlastné náklady a z dôvodu potreby stavebného dozoru vstúpili do zmluvného vzťahu s dodávateľom NIVON s. r. o. Z uvedeného vyjadrenia nevyplýva, že by sa v nej dotkol iných skutkových okolností, napríklad, že by akýmkoľvek spôsobom komentoval obchodný vzťah ku kontrolovanému daňovému subjektu/žalobcovi. Zamestnanci správcu dane zároveň požiadali Ing. Baluchu o vyhotovenie fotokópií nimi požadovaných dokladov. Správny súd preto dospel k presvedčeniu, že správca dane nemal dôvod zabezpečovať účasť kontrolovaného daňového subjektu na tomto miestnom zisťovaní, nakoľko jeho účelom nebolo vypočúvať Ing. Baluchu ako svedka.

13. K námietkam ohľadne námietok zaujatosti zo strany žalobcu správny súd uviedol, že tieto sú nedôvodné. Zároveň podotkol, že skutočnosť, že správca dane označil svoje rozhodnutie, ako rozhodnutie o námietke zaujatosti, pričom žalobca namietal postup zamestnancov správcu dane, nie je podstatná, nakoľko z obsahu odôvodnenia rozhodnutia zo dňa 11.10.2018, č. 577032/2018, o nevyhlásení uvedených zamestnancov je zrejmé, že správca dane sa zaoberal tými skutočnosťami, ktoré žalobca namietal.

14. V súvislosti so zabezpečovaním dôkaznej situácie na úrovni orgánov verejnej správy, správny súd poukázal napríklad na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.

15. Správny súd nevidel opodstatnenosť správnej žaloby ani v postupe správcu dane, kedy na základe jeho žiadosti zo dňa 18.09.2018 adresovanej Okresnému riaditeľstvu Policajného zboru v Prešove, bolo zamestnancom správcu dane umožnené dňa 27.09.2018 nazrieť do vyšetrovacieho spisu ČVS: ORP-1317/OEK-PO-2013 vedenom v trestnej veci zločinu neodvedenia dane a poisťného a boli im vyhotovené kópie požadovaných dokumentov, ktoré boli súčasťou tohto spisu. S touto skutočnosťou oboznámil správca dane žalobcu na ústnom pojednávaní konanom dňa 08.10.2018 a žalobcovi bol daný priestor na vyjadrenie sa. Žalobca zároveň požiadal o predloženie rozhodnutia, ktorým sa skončilo trestné konanie v tejto veci. Z úradného záznamu datovaného ku dňu 09.10.2018 č. 102010193/2018 vyplýva, že zamestnanci správcu dane sa s žalobcom dohodli na termíne 12.10.2018, kedy mal tento možnosť nahliadnuť do spisu z výkonu daňovej kontroly. Dňa 12.10.2018 sa zástupca žalobcu oboznámil

s jeho obsahom a vyhotovil si z jeho obsahu kópie. Správny súd pre úplnosť dodal, že o odmietnutí trestného oznámenia vo veci podozrenia zo spáchania zločinu skrátene dane a poistného podľa § 276 ods. 1 a 3 Trestného zákona, nebolo v čase záveru vyrubovacieho konania ešte rozhodnuté (Uznesenie ČVS: ORP-421/2-VYS-SN-2020 zo dňa 05.06.2020).

## II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

16. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP a navrhol, aby kasačný súd v zmysle § 462 ods. 2 SSP zmenil rozsudok správneho súdu tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby kasačný súd priznal sťažovateľovi úplnú náhradu trov konania.

17. Podľa sťažovateľa v zmysle kasačnej námietky podľa § 440 ods. 1 písm. f) v písomnom vyhotovení napadnutého rozsudku nenachádza rovnakú argumentáciu a doplnenie ústneho odôvodnenia. Sťažovateľ nesúhlasil s tým, že jeho pozícia stavebného dodávateľa bola len formálna a že bol odkázaný na NIVON s.r.o. (jeho know-how v oblasti poľnohospodárskeho stavebníctva). Sťažovateľ zastrešoval stavebnú časť po projekčnej stránke, čo bola preňho najdôležitejšia časť stavebnej stránky diela. Samotné stavebné práce (na ktoré sa nevyžaduje odborná spôsobilosť) by teoreticky mohol vykonať žalobca aj svojimi zamestnancami, ale to by preňho nebolo rentabilné, keďže svojich zamestnancov potreboval na iné činnosti. Spoločnosť NIVON s.r.o. vykonala stavebné práce podľa pokynov a pod kontrolou žalobcu a bez žalobcu by nevedela ako má stavebnú časť zhotoviť. Rovnako to nevedelo ani Poľnohospodárske družstvo Branisko, ktorého pokyny k vykonaniu diela boli len v tom zmysle, že družstvo vedelo aké nové technológie chce a v akej cene, ale nevedelo si vybrať konkrétne zariadenia ani ich inštalovať a nevedelo ani aké stavebné práce sú potrebné, aby technológie bolo možné družstvu dodať.

18. V nadväznosti na vyššie uvedené súd vyslovil v ústnom odôvodnení záver a právne posúdenie, že sťažovateľ nemohol byť zhotoviteľom a je sprostredkovateľom. O tomto právnom posúdení nie je v písomnom odôvodnení napadnutého rozsudku ani zmienka, no sťažovateľ považuje takýto záver za neprijateľný. Celé ústne odôvodnenie rozsudku sa venovalo v podstate len subdodávateľskému vzťahu sťažovateľa, ohľadom ostatných žalobných dôvodov správny súd uviedol, že „ich závažnosť nepôsobí tak, aby boli dôvodom pre vydanie nezákonného rozhodnutia“. S týmto sťažovateľ nesúhlasil a takúto odpoveď na prepracovanú žalobnú argumentáciu považoval za nedostatočnú.

19. Sťažovateľ zdôraznil, že jedným z najpodstatnejších žalobných argumentov bolo nesplnenie zákonných podmienok pre vykonanie opätovnej daňovej kontroly a mal za to, že zdôvodnenie zamietnutia žaloby v tomto bode je neprípustné a zakladá absolútnu nepreskúmateľnosť a nepresvedčivosť rozsudku, a teda jeho arbitrárnosť. Správny súd je povinný preskúmať napadnuté rozhodnutie v rozsahu ako to vymedzil sťažovateľ v žalobe a pokiaľ sa s jeho argumentáciou nestotožňuje, je povinný jasným a právne korektným spôsobom uviesť prečo sú argumenty sťažovateľa nesprávne. Pokiaľ sa podnet k opätovnej daňovej kontrole odôvodňuje existenciou nových poznatkov a skutočností, je evidentné, že musí ísť objektívne o nové poznatky a skutočnosti, ktoré pri prvej kontrole neexistovali, resp. o nich správca dane objektívne nemohol vedieť. Pod nové poznatky a skutočnosti nie je možné subsumovať skutočnosti, ktoré boli správcovi dane dostupné a on ich prehliadol, resp. ich nevyhodnotil ako dôvod nesprávne stanovenej DPH sťažovateľom za kontrolované obdobie a následne o niekoľko rokov zmenil názor.

20. Sťažovateľ mal za to, že v konaní preukázal, že oznámenie o začatí daňovej kontroly zaňho neprevzala osoba, ktorá na to bola oprávnená, keď ho prevzala zamestnankyňa, ktorá nebola oprávnená zásielky doručované do vlastných rúk preberať. Pokiaľ zákon vyžaduje, že písomnosť musí byť doručená do vlastných rúk a písomnosť takto doručená nie je, je nutné dospieť k záveru, že nie je doručená vôbec. Zvlášť pri písomnosti týkajúcej sa začatia daňového konania, v ktorom bol sťažovateľ ako daňový subjekt povinný poskytovať súčinnosť a unášať dôkazné bremeno. Sťažovateľ preto nesúhlasil so záverom súdu, že námietka o nedoručení oznámenia o daňovej kontrole by bola dôvodná, len ak by nedoručením oznámenia do vlastných rúk bolo zmarené právo sťažovateľa byť aktívnym činiteľom tohto procesu, kedy by tento z tohto dôvodu nemohol uplatňovať svoje práva a obhajovať záujmy. Nedostatky doručenia písomnosti podľa ust. § 31 Daňového poriadku nie je možné zhojiť „správaním daňového subjektu po tom čo mala byť písomnosť doručená“, a to konkrétne tým, že daňový subjekt bol počas daňovej kontroly aktívny, pričom poukázal aj na nález Ústavného súdu SR, sp.zn. II. ÚS 148/2018 zo dňa 14.06.2018

a uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 7. augusta 2012 sp. zn. 3 Cdo 196/2012. Uvedené tak podľa sťažovateľa napĺňa dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP.

21. Následne sťažovateľ namietal, že Ing. Jozef Baluch v rámci miestneho zisťovania produkoval významné tvrdenie, o ktoré sa správca dane a žalovaný opierajú vo svojich rozhodnutiach, a to, že práce vykonávali sami (Poľnohospodárske družstvo Branisko), s vlastnými ľuďmi, na vlastné náklady a z dôvodu potreby stavebného dozoru vstúpili do zmluvného vzťahu s NIVON s.r.o.. Toto tvrdenie sa netýkalo odovzdania dokumentácie v rámci miestneho zisťovania ani spôsobu účtovania odberateľských faktúr pre spoločnosť NIVON s.r.o. Ak by pri výsluchu tohto svedka mohol byť prítomný žalobca, jednoznačne by žiadal podrobnejšie ozrejmiť myšlienkové pochody Ing. Balucha o tom, že Poľnohospodárske družstvo vykonávalo práce samo pre seba. Sťažovateľ mal za to, že je bezpredmetné či účelom miestneho zisťovania bol aj výsluch svedka Ing. Balucha. Podstatné je, že na miestnom zisťovaní produkoval dôležité tvrdenie, ktoré si správca dane ochotne vypočul a následne sa oň opiera v rozhodnutí. Za takýchto okolností nie je možné konštatovať, že neboli splnené podmienky na to, aby malo byť umožnené sťažovateľovi zúčastniť sa výsluchu a právo klásť otázky.

22. V zmysle kasačnej námietky podľa § 440 ods. 1 písm. g) uviedol, že zásadne nesúhlasí s posúdením veci správnym súdom v zmysle ktorého spoločnosť NIVON s.r.o. nemala dodať sťažovateľovi stavebné práce, teda dielo, len preto, lebo na vykonanie diela použila ďalšieho zhotoviteľa, t. j. subdodávateľa vo vzťahu k sťažovateľovi. Ďalej považoval za nesprávny názor súdu, v zmysle ktorého uskutočnenie stavebných prác na vlastnej nehnuteľnosti nie je dodaním služby, a to ani za okolností aké nastali v prípade sťažovateľa:

- sťažovateľ nezodpovedá za výber subdodávateľa jeho zhotoviteľom,
- práce, ktoré vykonalo Poľnohospodárske družstvo Branisko, by bez pokynov a kontroly NIVON s.r.o. (ktorému dal pokyny a kontroloval ho sťažovateľ) nevedelo urobiť, pretože by skrátka nevedelo čo má robiť,
- práce, ktoré vykonalo Poľnohospodárskeho družstvo Branisko, sa týkali len časti zákazky, ktorú vykonával sťažovateľ.

23. Záver správneho súdu o tom, že nedošlo k zdaniateľnému plneniu pokiaľ dielo nebolo reálne stavebne vykonané zhotoviteľom, ale podzhotoviteľom, je podľa sťažovateľa bezprecedentný, prekvapivý a spôsobilý nabúrať koncepciu bežného fungovania obchodných vzťahov v stavebníctve. V nadväznosti na uvedené správny súd nesprávne pri posudzovaní veci vyhodnocoval, či spoločnosť NIVON s.r.o. spĺňala predpoklady na reálne vykonanie diela z hľadiska jej personálnej obsadenosti zamestnancami a materiálno-technickým zabezpečením.

24. V uvedenej súvislosti sťažovateľ uviedol, že nesúhlasí s poukazom správneho súdu na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sžfk/61/2018 zo dňa 14.01.2020, ktorý podľa neho vychádza z diametrálne odlišného skutkového stavu. Rovnako namietal aj tvrdenie žalovaného, že z prítomnosti sťažovateľa na kontrolných dňoch mu musela byť zrejماً skutočnosť o spôsobe realizácie stavebných prác pracovníkmi Poľnohospodárskeho družstva Branisko.

25. Sťažovateľ ďalej namietal tvrdenie žalovaného, že v správnom konaní nezrejmal dôvod svojej účasti v uzavretom zmluvnom a fakturačnom reťazci a ani účel, či ekonomickú opodstatnenosť deklarovaného zdaniateľného obchodu. Takéto konštatovanie je v príkrom rozpore s dokazovaním vykonaným v správnom konaní. Uviedol, že prioritne bolo predmetom jeho obchodného záujmu dodanie technologickej časti diela pre Poľnohospodárske družstvo Branisko, ktoré by nebolo možné bez realizácie aj stavebnej časti diela. To, že spoločnosť NIVON s.r.o. vykonala dielo prostredníctvom ďalšieho zhotoviteľa, a kto bol týmto zhotoviteľom, už nie je vecou sťažovateľa a o ďalšom podzhotoviteľovi neexistovala dohoda medzi sťažovateľom, spoločnosťou NIVON s.r.o. a Poľnohospodárskym družstvom Branisko.

26. Napriek tomu, že nepriznanie odpočtu DPH sťažovateľovi je výlučne založené na skutkových okolnostiach týkajúcich sa obchodného vzťahu, na ktorom sa sťažovateľ nezúčastnil, správny súd sa žiadnym spôsobom nevysporiadal s argumentáciou sťažovateľa, ktorý v žalobe poukazyval na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR ako aj rozsudky Súdneho dvora EÚ, v zmysle ktorých žalovaný nemôže od sťažovateľa vyžadovať, aby zodpovedal za správanie iného daňového subjektu. Poukázal pritom na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/22/2019 zo dňa 26.05.2020 a sp. zn. 10Sžfk/44/2019 zo dňa 24.11.2020.

27. Podľa sťažovateľa, správny súd nesprávne aplikoval na vec právnu normu o dôkaznom bremene sťažovateľa, pokiaľ v dôsledku ustanovení § 24 Daňového poriadku ustálil, že neunesol dôkazné bremeno, pričom z rozsudku správneho súdu nie je zrejmé ohľadom ktorých konkrétnych skutočností pri daňovej kontrole sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno. Uvedené podľa sťažovateľa napĺňa dôvod kasačnej námietky podľa § 440 ods. 1 písm. f).

28. Sťažovateľ konštatoval, že uniesol dôkazné bremeno tak ako mu to ukladá § 24 ods. 1 Daňový poriadok v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona o DPH a svoje povinnosti ohľadom vedenia dokazovania v zmysle § 24 ods. 2 a 4 Daňového poriadku si nespĺnil správca dane a žalovaný. Sťažovateľ preukázal, že si uplatnil odpočet dane v súvislosti s vykonaním diela, ktoré bolo riadne vykonané, odovzdané, vyfakturované a zaplatené, pričom žalovaný a správca dane rozhodne neunášajú svoje dôkazné bremeno preukázať, že sťažovateľ bol súčasťou akéhosi fakturačného reťazca, ktorý mal zastreť to, že Poľnohospodárske družstvo Branisko vykonalo predmet diela samo pre seba.

29. Záverom sťažovateľ uviedol, že nerozumie prečo v kontexte ustanovení § 24 ods. 2 a 4 Daňového poriadku dal správny súd za pravdu žalovanému, že správca dane a žalovaný nemal povinnosť vyhovieť návrhu na vykonanie dokazovania sťažovateľa, aby do administratívneho spisu z daňovej kontroly bol v rámci dokazovania pripojený v celom rozsahu spis z trestného konania vedenom Okresným riaditeľstvom PZ Prešov pod ČVS: ORP: 1317/OEK-PO-2013. Z tohto dokazovania by sa žalovaný napríklad dozvedel, že Poľnohospodárske družstvo Branisko by ani v teoretickej rovine nebolo schopné vykonať dielo, ktoré preň dodával sťažovateľ, keďže na vykonanie takéhoto diela nemalo odborné znalosti ani praktické skúsenosti a v žiadnom prípade nešlo o to, že by sťažovateľ a spoločnosť NIVON s.r.o. boli súčasťou obchodného vzťahu s Poľnohospodárskym družstvom Branisko len preto, aby zastreli skutočnosť, že dielo vykonalo samotné Poľnohospodárske družstvo Branisko. Za podstatné považoval, že správca dane sa oboznámil s vyšetrovacím spisom, ktorý žiadal do konania sprístupniť sťažovateľ a zároveň odmietol sťažovateľovi sprístupniť obsah tohto spisu, minimálne meritórne rozhodnutie o zastavení trestného stíhania a sprístupnil mu len výpovede niektorých svedkov. Neexistoval žiadny rozumný dôvod, aby správca dane nevykonal dokazovanie v požadovanom rozsahu, minimálne čo sa týka sprístupnenia meritórneho rozhodnutia.

30. Uviedol tiež, že tvrdenie súdu v bode 44. napadnutého rozsudku, že „o odmietnutí trestného oznámenia vo veci podozrenia zo spáchania zločinu skrátenia dane a poistného podľa § 276 ods. 1 a 3 Trestného zákona, nebolo v čase záveru vyrubovacieho konania ešte rozhodnuté (Uznesenie ČVS: ORP-421/2-VYS-SN-2020 zo dňa 05.06.2020)“ je zavádzajúce. Ako je zrejmé aj zo značiek vyšetrovacích spisov, uznesenie ČVS: ORP-421/2-VYS-SN-2020 nebolo to, ktoré sťažovateľ žiadal sprístupniť v rámci daňovej kontroly. Sťažovateľ tak odôvodnene nadobudol dojem, že zamestnanci správcu dane voči nemu nepostupujú nezaujato a objektívne a namietal preto ich zaujatosť a postup vo veci. Zotrvával na tvrdení, že správca dane o námietke voči postupu zamestnancov správcu dane nerozhodol a navyše rozhodnutie o námietkach o zaujatosti zamestnancov bolo vydané až po vydaní prvostupňového rozhodnutia, čo odôvodňoval tým, že rozhodnutie o jeho námietkach nebolo súčasťou administratívneho spisu (v čase keď sa s ním sťažovateľ oboznamoval dňa 12.10.2018) a nie dátumom vydania tohto rozhodnutia.

31. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 20.09.2022 uviedol, že v plnom rozsahu zotrváva na svojej predchádzajúcej rozsiahlej argumentácii a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú. Správca dane a žalovaný rozsiahlym dokazovaním preukázali, že deklarované zdaniiteľné obchody nie sú predmetom dane podľa § 2 ods. 1 písm. a) a b) zákona o DPH a bolo zistené, že nejde o dodanie tovaru podľa § 8, ani o dodanie služby podľa § 9 cit. zákona. Dodávateľská faktúra vyhotovená spoločnosťou NIVON s.r.o. nie je faktúrou, ktorá by reflektovala reálne dodanie služieb-stavebných prác sťažovateľovi, deklarovanému dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH, teda nebola naplnená základná hmotnoprávna podmienka pre odpočítanie dane.

32. Fakturované stavebné práce podľa žalovaného mali byť realizované na stavbách na hospodárskych dvoroch v Širokom a Hrabkove, ktoré sú od roku 1984 vo vlastníctve PD Branisko v Širokom, teda subdodávateľa a súčasne prijímateľa fakturovaných služieb. Sťažovateľ deklarované stavebné práce nedodal sám, ale uzatvoril zmluvu o dielo na ten istý rozsah prác so spoločnosťou NIVON s.r.o., ktorá tieto stavebné práce na objektoch PD Branisko nevykonala, ale objednala si ich u PD Branisko v Širokom. Z uvedeného vyplýva, že jediným skutočným dodávateľom a zároveň konečným prijímateľom fakturovaných stavebných prác bolo PD Branisko v Širokom. Investor - PD Branisko v Širokom stavebné rekonštrukčné práce, ktoré sú predmetom spornej faktúry, vykonalo samo pre seba, a to na vlastnom nehnuteľnom majetku, s dodaním materiálu, mechanizmov a pracovných síl. Stavebné práce teda vykonal samotný objednávateľ, čím došlo k splynutiu osoby objednávateľa a zhotoviteľa.

33. Žalovaný sa nestotožnil s argumentáciou sťažovateľa a uviedol, že ani správca dane, ani súd nespochybňovali právo podnikateľov dodať tovar alebo služby subdodávateľským spôsobom, ako to podsúva sťažovateľ, avšak za daného zisteného skutkového stavu, teda ak došlo k splynutiu osoby vykonávateľa a objednávateľa, či konečného príjemcu prác, nemožno hovoriť o dodaní tovaru, resp. služby v zmysle zákona o DPH a takéto obchodné vzťahy nenapĺňajú definíciu predmetu dane v zmysle § 2 zákona o DPH.

34. Žalovaný považoval za nepravdivé a nepreukázané aj tvrdenia sťažovateľa, že zastrešoval stavebnú časť po projekčnej stránke a že spoločnosť NIVON s.r.o. vykonala stavebné práce podľa jeho pokynov a pod jeho kontrolou, pretože z vykonaného dokazovania tieto tvrdenia nevyplývajú. Práve naopak, z dokladov predložených do obchodu zapojenými spoločnosťami - zo súpisov prác vyplýva, že zapojené spoločnosti si navzájom fakturovali identický rozsah stavebných prác bez preukázanej pridanej hodnoty, na žiadnom stupni reťazca sa v súpise prác nenachádzajú položky ako napr. stavebný dozor, či kontrola vykonávania prác.

35. Poukázal tiež na skutočnosť, že sťažovateľ s PD Branisko v Širokom uzatvoril dve zmluvy, a to na vykonanie stavebných prác na jeho objektoch, ale aj na dodanie technológií a ich montáž. Pri dodaní technologickej časti nebol zistený uzatvorený fakturačný reťazec platiteľov, ani účasť spoločnosti NIVON s.r.o. na tejto dodávke, za dodanie technológií a technologickej časti vystavil sťažovateľ PD Branisko v Širokom ďalšie faktúry, ktorých opodstatnenosť správca dane nespochybnil. Správca dane v záujme úplného a presného zistenia skutkového stavu obstaral množstvo dôkazov z rôznych zdrojov, čo svedčí o objektívite vykonaného dokazovania a takýto postup správcu dane nemožno hodnotiť ako zaujatý, či neobjektívny.

36. Žalovaný zastával názor, že poukazovanie na rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 4Sžfk/61/2018 (obdobne aj na rozsudky č. k. 2Sžfk/61/2019, 6Sžfk/27/2019, 3Sžfk/23/2019) je v preverovanom prípade správne, pretože zistený skutkový stav je obdobný ako bol v prejednávanom prípade. Sťažovateľ v podanej kasačnej sťažnosti namietal aj procesné pochybenia správcu dane a žalovaného, s ktorými sa žalovaný podrobne vysporiadal v napadnutom rozhodnutí, vo svojich vyjadreniach, ako aj na ústnom pojednávaní.

### III. Konanie na kasačnom súde

37. Prejednávaná vec bola dňa 14.10.2022 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na kasačnom súde bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 4S sp. zn.: 4Sfk/113/2022.

38. Z obsahu administratívneho spisu zistil nasledovný skutkový a právny stav;

39. Správca dane v období od 31.08.2016 do 08.12.2016 vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie mesiac október 2011. Daňovú kontrolu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná podľa ustanovenia § 44 ods. 4 písm. c) Daňového poriadku správca dane vykonal na základe Podnetu na vykonanie daňovej kontroly č. 1062085/2016 vydaného žalovaným zo dňa 09.06.2016. Následne správca dane vydal dňa 04.01.2018 rozhodnutie č. 100031086/2018, ktorým bol sťažovateľovi za zdaňovacie obdobie október 2011 vyrubený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty v sume 32 651,24 eur. Voči rozhodnutiu správcu dane sa daňový subjekt odvolal. V odvolacom konaní považoval žalovaný postup správcu dane pri hodnotení získaných dôkazov v tejto veci za nedostatočný a rozhodnutím č. 100842287/2018 zo dňa 27.04.2018 zrušilo rozhodnutie správcu dane č. 100031086/2018 zo dňa 04.01.2018 a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

40. Správca dane po vrátení veci na ďalšie konanie vykonal vyrubovacie konanie, skutočnosti zistené v ďalšom vyrubovacom konaní, ako aj pripomienky sťažovateľa boli prerokované na ústnom pojednávaní (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101994034/2018 zo dňa 08.10.2018). Správca dane dňa 12.10.2018 vydal vo veci nové rozhodnutie 102032804/2018, v ktorom sťažovateľovi neuznal právo na odpočítanie dane z faktúry č. 110045 zo dňa 28.10.2011 za „vykonané stavebné práce na akcii PD Široké, objekt SO-05 poľné hnojisko podľa priloženého súpisu vykonaných prác“- fakturovaná suma: 195 907,42 eur (základ dane: 163 256,18 eur, DPH 20%: 32 651,24 eur); vystavenej dodávateľskou spoločnosťou NIVON s.r.o., IČO: 17 077 249, IČ DPH: SK20205 2561. Proti uvedenému rozhodnutiu podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím.

41. Podľa žalovaného, dodávateľskú faktúru, nebolo možné považovať za faktúru, ktorá by reflektovala reálne dodanie služieb - stavebných prác sťažovateľovi a je ju možné považovať iba za doklad, na ktorom je uvedená daň. Spoločnosť NIVON s. r. o. nevznikla povinnosť zaplatiť daň na základe vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, ale len v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH, podľa ktorého každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná túto daň zaplatiť.

42. Administratívne konanie bolo podrobne popísané v rozsudku krajského súdu, preto ho kasačný súd nebude opakovať, len naň odkazuje.

### IV. Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

43. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a) SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

44. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

45. Podľa § 139 ods. 2 SSP, v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

46. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH je predmetom dane poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

47. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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

49. K námietkam v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) kasačný súd uvádza, že sú nedôvodné. Kasačný súd upresňuje, že pod nesprávnym procesným postupom súdu treba rozumieť taký postup správneho (krajského) súdu, ktorým sa znemožnila účastníkovi konania realizácia tých procesných práv, ktoré majú slúžiť na ochranu a obranu jeho práv a záujmov v tom-ktorom konaní, pričom miera tohto porušenia bude znamenať nespravodlivý súdny proces. Zároveň je však nutné podotknúť, že do práva na spravodlivý súdny proces však nepatrí právo účastníka konania, aby sa všeobecný súd stotožnil s jeho právnymi názormi, navrhovaním a hodnotením dôkazov. Právo na spravodlivý súdny proces neznamená ani právo na to, aby bol účastník konania pred všeobecným súdom úspešný, teda aby bolo rozhodnuté v súlade s jeho požiadavkami a právnymi názormi. Do obsahu základného práva podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a práva na spravodlivý súdny proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a slobôd nepatrí ani právo účastníka konania vyjadrovať sa k spôsobu hodnotenia ním navrhnutých dôkazov súdom, prípadne sa dožadovať ním navrhnutého spôsobu hodnotenia vykonaných dôkazov, resp. toho, aby súdy preberali alebo sa riadili výkladom všeobecne záväzných predpisov, ktorý predkladá účastník konania.

50. Sťažovateľ v uvedenom prípade namietal nedostatok a zmätočnosť odôvodnenia rozsudku správneho súdu a následne skutočnosť, že v písomnom odôvodnení napadnutého rozsudku nie je zmienka o tom, že sťažovateľ nemohol byť zhotoviteľom a je sprostredkovateľom, pričom takýto záver považuje za neprijateľný. K zvyšným námietkam mal správny súd len podotknúť, že ich závažnosť nepôsobí tak, aby boli dôvodom pre vydanie nezákonného rozhodnutia. Rovnako namietal tvrdenie správneho súdu o neunesení dôkazného bremena.

51. Kasačný súd pripomína, že dôvody kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP, treba vymedziť konkrétnym porušením práva na spravodlivý proces, ku ktorému došlo postupom správneho súdu tak, že sťažovateľovi bolo znemožnené uskutočnenie jemu patriacich procesných práv. Rozhodne nestačí iba všeobecne tvrdiť, že právo na spravodlivý proces bolo porušené, ale treba konkrétne uviesť a odôvodniť, v čom konkrétne toto porušenie spočíva. Rozhodne však nemožno ako porušenie práva na spravodlivý proces uznať námietku sťažovateľa, že nesúhlasí s posúdením veci správnym súdom a považuje jeho závery za neprijateľné, spolu s opísaním skutkového stavu, ktorý sťažovateľ v danom prípade považuje za správny. V prípade, ak sa sťažovateľ nestotožnil s právnym posúdením veci správnym súdom, uvedená skutočnosť zakladala sťažnostný bod v zmysle námietky podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP.



52. K tvrdeniu sťažovateľa o nedostatočnom odôvodnení kasačný súd uvádza, že právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia patrí medzi základné zásady spravodlivého súdneho konania, jednoznačne vyplýva z ustálenej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva. Judikatúra tohto súdu síce nevyžaduje, aby na každý argument strany, aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný, bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (pozri napr. Ruiz Torija c. Španielsko z 9. decembra 1994, séria A, č. 303 - A, s. 12, § 29, Hiro Balani c. Španielsko z 9. decembra 1994, séria A, č. 303 - B, Georgiadis c. Grécko z 29. mája 1997, Higgins c. Francúzsko z 19. februára 1998). Rovnako sa ústavný súd vyjadril k povinnosti súdov riadne odôvodniť svoje rozhodnutie aj v náleze č. k. III. ÚS 119/03-30. Ústavný súd už vyslovil, že súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03). 33. Z ustálenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky taktiež vyplýva, že „Súd by mal vo svojej argumentácii, obsiahnutej v odôvodnení svojho rozhodnutia, dbať aj na jeho celkovú presvedčivosť, teda na to, aby premisy zvolené v rozhodnutí, ako aj závery, ku ktorým na základe týchto premis dospel, boli pre širšiu právnickú (ale aj laickú) verejnosť prijateľné, racionálne, ale v neposlednom rade aj spravodlivé a presvedčivé. Odôvodnenie má obsahovať dostatok dôvodov a ich uvedenie má byť zrozumiteľné. Súd je povinný formulovať odôvodnenie spôsobom, ktorý zodpovedá základným pravidlám logického, jasného vyjadrovania a musí spĺňať základné gramatické, lexikálne a štylistické hľadiská. Nedostatky odôvodnenia zakladajú vadu nepreskúmateľnosti rozhodnutia.“ (Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp.zn. I. ÚS 114/08 zo dňa 12.06.2008).

53. Z vyššie uvedeného možno konštatovať, že správny súd pri odôvodnení rozsudku postupoval v zmysle vyššie uvedených zásad. Podľa kasačného súdu sa správny súd vysporiadal so všetkými podstatnými tvrdeniami uvedenými v žalobe ako aj vo vyjadreniach a to ako v písomnom vyhotovení rozsudku, tak aj v ústnom odôvodnení rozsudku po skončení pojednávania. Z ústneho odôvodnenia vyhláseného rozsudku jasne vyplýva, že vo veci hmotnoprávneho posúdenia preskúmvanej veci, nebola spochybnená existencia stavebných úprav, ale to, že tieto sťažovateľovi dodala spoločnosť NIVON s. r. o. Tak isto je z ústneho vyhlásenia rozsudku zrejmé, že v danom prípade nemožno hovoriť o dodaní služby resp. tovaru zdaniteľnou osobou (spoločnosťou NIVON s. r. o.) inej zdaniteľnej osobe (sťažovateľovi), a preto deklarované zdaniteľné obchody nenaplnili predmet dane, tak ako je definovaný v ustanovení § 2 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Uvedené tvrdenia a s tým súvisiace právne posúdenie, ako aj skutočnosť, že sťažovateľ nebol zhotoviteľom ale len sprostredkovateľom pri dodaní stavebných prác rovnako nachádzame v písomnom vyhotovení rozsudku (napr. body 34,36,37,38 aj 41 rozsudku).

54. Kasačný súd dodáva, že uvedené platí aj pri žalobných námietkach sťažovateľa týkajúcich sa rozloženia dôkazného bremena, opakovanej daňovej kontroly, vykonania dokazovania či nespochybnenie existencie stavby. K uvedenej námietke tak kasačný súd uvádza, že medzi zvukovým záznamom z pojednávania konaného na správnom súde a ústnym odôvodnením rozsudku a písomným vyhotovením kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku neidentifikoval žiadne zásadné odlišnosti, ktoré by ho viedli k záveru o možnej aplikácii kasačného dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP. Správny súd sa so všetkými podstatnými argumentmi sťažovateľa dostatočne vysporiadal v ústnom odôvodnení rozhodnutia, ktoré sa následne premietlo aj do jeho písomného vyhotovenia. Kasačný súd už len dodáva, že všeobecne nemožno legitímne očakávať, že odôvodnenie ústneho rozhodnutia, ktoré správny súd vyhlási okamžite po skončení pojednávania bude obsahovo rovnako vyčerpávajúce ako v prípade vyhotovenia písomného rozsudku. Podstatnou skutočnosťou je, že sa v takomto prípade správny súd dostatočne a presvedčivo vysporiadal s argumentami sťažovateľa v kľúčových aspektoch prejednávanej veci, (t. j. podstata stanoviska súdu k zásadným argumentom strany).

55. K námietkam ohľadne opakovanej daňovej kontroly kasačný súd uvádza, že v zmysle § 44 ods. 4 písm. c) Daňového poriadku, daňovú kontrolu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná, je možné vykonať u toho istého daňového subjektu aj opätovne na podnet ministerstva alebo finančného riaditeľstva. Uvedené ustanovenie tak umožňuje správcovi dane vykonať u toho istého daňového subjektu daňovú kontrolu aj opätovne (to zn. viackrát) v prípade, že podnet podalo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (žalovaný) ako to bolo v tomto prípade. Skutočnosť, že opätovná daňová kontrola bola vykonaná na základe listu žalovaného zo dňa 09.06.2016 považuje kasačný súd za preukázanú. Podľa žalovaného, dôvodom na vykonanie opakovanej daňovej kontroly boli nové skutočnosti a poznatky, o ktorých správca dane predtým nemal vedomosť, a to vo všetkých spoločnostiach, ktoré boli súčasťou zisteného zmluvného a fakturačného reťazca. Zo súdneho a

administratívneho spisu zároveň vyplýva, že opakovaná daňová kontrola bola vykonaná vo vzťahu k odlišnému plneniu, nie k faktúre č. 110045 zo dňa 28.10.2011, pričom uvedené vyplýva aj z Protokolu o daňovej kontrole č. 9812401/5/1918980/2012/Blaš zo dňa 23.07.2012. Z uvedeného dôvodu kasačný súd súhlasí s názorom správneho súdu, ktorý nemal dôvod spochybňovať uvedené rozhodnutie žalovaného o vykonaní opätovnej daňovej kontroly. Zároveň, zhodne so žalovaným považuje kasačný súd za nepravdivé tvrdenie sťažovateľa, že správca dane v prvej vykonanej daňovej kontrole pôvodne nemal pochybnosť o tomto deklarovanom obchode, nakoľko predmetné plnenie z faktúry č. 110045 zo dňa 28.10.2011 nebolo vôbec predmetom prvej daňovej kontroly. K tvrdeniu sťažovateľa, že správca dane mal pri opakovanej daňovej kontrole k dispozícii totožné podklady ako pri prvej daňovej kontrole treba uviesť, že Daňový poriadok predpokladá, že správca dane sám určí, z akých hľadísk a kedy daňovú kontrolu vykoná, a to pri rešpektovaní zásady účelnosti konania. Nevylučuje sa preto, aby tie isté doklady správca dane vyžadoval opakovane pri daňových kontrolách rôzne zameraných.

56. Za dôvodné možno považovať tvrdenie sťažovateľa, že v tomto smere mal správny súd rozvinúť svoju argumentáciu a upresniť, prečo nebol dôvod spochybňovať rozhodnutie žalovaného. So zreteľom na všetky skutočnosti, najmä, že právne posúdenie veci v samotnej podstate bolo správne, však kasačný súd nepovažuje z uvedeného dôvodu za hospodárne zrušiť napadnutý rozsudok správneho súdu, ktorý nemožno považovať za zmätočný alebo nepreskúmateľný. Zrušením napadnutého rozsudku by totiž v žiadnom smere neprišlo k zmene právneho postavenia sťažovateľa, ani k zmene právneho posúdenia. Zrušenie napadnutého rozsudku by tak bolo len formálnym deklarováním pochybenia správneho súdu, ktoré by však nemalo žiaden dopad na práva a povinnosti sťažovateľa, pričom právne posúdenie veci by zostalo nezmenené. Takýto postup by bol čisto formalistický a zbytočne by len zvyšoval trovy všetkých subjektov. Kasačný súd by tak konal v rozpore s princípom hospodárnosti konania vyjadreným v čl. 17 CSP, ktorý sa primerane vzťahuje aj na konania podľa SSP (§ 5 ods. 1 SSP).

57. K námietke sťažovateľa ohľadne nedoručenia oznámenia o začatí daňovej kontroly sťažovateľovi kasačný súd uvádza, že nemá dôvod sa odchýliť od logických argumentov a záverov, ktoré správny súd v napadnutom rozsudku uviedol. V tomto smere dáva kasačný súd do pozornosti uznesenie veľkého senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 19SVs/3/2023 zo dňa 04.12.2023 v spojení s opravným uznesením zo dňa 06.02.2024 (body 43 a nasl.), podľa ktorého:

43. ....prístup k doručovaniu písomností, ktorý je považovaný za tzv. formálny, musí niekedy pri posúdení konkrétnych okolností ustúpiť tzv. materiálnemu prístupu vnímania právneho inštitútu doručovania, ktorým je v súlade s jeho zmyslom a účelom predovšetkým oboznámenie sa účastníkov konania s doručovanou písomnosťou. Akokoľvek je totiž tento inštitút v právnom poriadku významný a sú s ním spojené významné následky (ako napr. fikcia doručenia) a právne účinky, nie je možné prehliadať fakt, že svojou podstatou ide o komunikačný prostriedok, ktorý má slúžiť na oznámenie účastníkom konania o úkonoch správnych orgánov, v tomto prípade daňových.

44. V tomto zmysle je preto dôležité nachádzanie rovnováhy medzi prirodzenou a logickou ochranou procesných práv účastníkov a medzi snahou štátu o efektívne doručovanie tak, aby sa účastníci dozvedeli o úkonoch príslušných orgánov. Pre materiálny prístup k doručovaniu písomnosti je preto podstatné to, či sa adresát mohol s doručovanou písomnosťou zoznámiť a tak bolo zachované jeho právo na podanie efektívnych opravných prostriedkov alebo na súdnu ochranu. V takom prípade už posudzovanie zákonnosti doručovania nie je potrebné skúmať a nemôže mať vplyv na závery o účinkoch doručenia, keďže požiadavka materiálneho doručenia bola dodržaná. V zmysle uvedeného preto, hoci aj doručovanie písomnosti vykazuje znaky nezákonnosti, ale účastník konania sa preukázateľne s obsahom doručovanej písomnosti oboznámil (o oboznámení sa nesmú byť pochybnosti), a spôsob doručenia mu nezabránil včas a účinne realizovať jeho procesné práva (realizoval svoje procesné práva riadne a včas), je potrebné túto považovať za riadne doručeníú. To platí napr. vtedy, ak účastník včas podá opravný prostriedok, z ktorého jasne vyplýva, že obsah doručovanej písomnosti mu je známy, a teda nedošlo k reálnemu zásahu do jeho procesných práv.

58. Kasačný súd tak aj v zmysle vyššie uvedeného právneho posúdenia konštatuje, že sťažovateľ bol s obsahom oznámenia o daňovej kontrole oboznámený, o čom ako správne podotkol aj správny súd, svedčí aj jeho ďalšia aktivita v konaní. Sťažovateľ sa dostavil ku správcovi dane a predložil požadované doklady presne v deň, ktorý bol uvedený v oznámení o daňovej kontrole. Nedošlo teda k žiadnemu obmedzeniu na právach sťažovateľa, ktorý sa mohol v konaní ďalej riadne a informovane brániť. Z uvedeného dôvodu je aj táto námietka sťažovateľa nedôvodná.

59. Ďalšou námietkou sťažovateľa bolo, že správca dane vykonaním miestneho zisťovania a kladením otázok prítomnému Ing. Baluchovi obchádzal inštitút ústneho pojednávania a neprizval naň sťažovateľa. Podľa § 39 ods. 1 Daňového poriadku, je počas miestneho zisťovania daňový subjekt alebo iná osoba povinná poskytnúť zamestnancovi správcu dane, ktorý vykonáva miestne zisťovanie, pomoc a

súčinnosť potrebnú na účinné vykonanie miestneho zisťovania, najmä mu podať potrebné vysvetlenia. V uvedenom prípade správny súd správne posúdil, že zo zápisnice o miestnom zisťovaní v priestoroch Poľnohospodárskeho družstva Branisko v Širokom, č. 101122080/2017, spísanej dňa 30.05.2017 je zrejmé, že Ing. Balucha zamestnancom správcu dane prítomným na miestnom zisťovaní odovzdal tam uvedené listiny, pričom títo vyzvali Ing. Baluchu, aby sa vyjadril výlučne k spôsobu účtovania odberateľských faktúr pre spoločnosť NIVON s. r. o. a tiež dodávateľských faktúr od sťažovateľa. Z vyjadrenia Ing. Balucha nevyplýva, že by sa v nej dotkol iných skutkových okolností, napríklad, že by akýmkoľvek spôsobom komentoval obchodný vzťah ku kontrolovanému daňovému subjektu/sťažovateľovi.

60. Zároveň kasačný súd v súvislosti s nastolenou námietkou dáva do pozornosti, že pochybnosti správcu dane a žalovaného neboli postavené len na zisteniach správcu dane od Ing. Balucha. Zohľadňujúc uvedené východiská týkajúce sa procesných nedostatkov, bez záveru o tom, či spochybnené miestne zisťovanie bolo alebo nebolo zákonným dôkazom, kasačný súd konštatuje, že nejde o rozhodujúci dôkaz v predmetnom konaní. Aj po jeho vylúčení by naďalej v plnom rozsahu obstáli závery správcu dane a žalovaného, ako aj podstatné skutkové zistenia, na ktorých sú ich závery postavené. Totožný právny názor kasačný súd zaujal k danej otázke aj v obdobnej veci sp. zn. 3Sfk/137/2022 zo dňa 21.11.2023.

61. Kasačný súd preto aj v tejto časti považoval kasačnú sťažnosť sťažovateľa za nedôvodnú.

62. K ďalším námietkam sťažovateľa kasačný súd uvádza, že jeho úlohou ani úlohou správneho súdu nie je zisťovať alebo ustaľovať skutkový stav či nanovo vyhodnocovať dôkazy vykonané v daňovom konaní. Jeho úlohou je najmä posúdiť, či správca dane, resp. žalovaný postupovali pri zisťovaní skutkového stavu zákonným spôsobom, nasledovali pritom pravidlá logického uvažovania a či riadne popísali svoje hodnotiace úvahy. Podľa ustálenej súdnej judikatúry (viď. napr. Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II.ÚS 127/07-21 alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžo/5/2009, sp. zn. 8Sžo/547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahrádzať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

63. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

64. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení.

65. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcu dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

66. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako správny súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný správny súd uviedol vo svojom rozhodnutí, v ktorom riadne vyhodnotil predložené dôkazy a dôkladne sa vysporiadal aj so všetkými námietkami sťažovateľa. Uvedené platí aj vo vzťahu k námietkam týkajúcich sa vyšetrovacieho spisu Okresného riaditeľstva PZ Prešov pod ČVS: ORP: 1317/OEK-PO-2013.

67. Kasačný súd pripomína, že daňová kontrola a následné vyrubovacie konanie sú samostatným správnym konaním, ktoré sa riadi osobitnými právnymi normami a zásadami, a ktoré sú nezávislé vo vzťahu ku konaniu iných orgánov v danej veci. Skutočnosť, že v niektorej veci bolo vedené alebo zastavené trestné stíhanie podľa Trestného poriadku, nezakladá dôvod na automatické subsumovanie veci do konania vedeného správcom dane. Napriek tomu správca dane vyhodnotil ako potrebné zabezpečiť dôkazy aj z uvedeného vyšetrovacieho spisu, s ktorými bol sťažovateľ, správca dane a aj žalovaný oboznámený a zohľadnili ich pri rozhodovaní vo veci. Uvedené možno konštatovať aj k námietke sťažovateľa, že v čase, keď sa oboznamoval s obsahom spisu v prejednávanej veci (dňa 12.10.2018), rozhodnutie o námietke zaujatosti nebolo súčasťou spisu, kasačný súd zhodne so správnym súdom uvádza, že je zrejmé, že v čase vydania odvolaním napadnutého rozhodnutia o námietke zaujatosti už rozhodnuté bolo. Sťažovateľ v tomto smere nepredložil akýkoľvek dôkaz, ktorý by preukazoval opak.

68. Taktiež kasačný súd opakovane zdôrazňuje, že dôkazné bremeno, ktoré ťaží na preukázanie skutkovej okolnosti - faktická realizácia prác dodávateľským subjektom, nemožno prenášať na správcu dane a tým subsumovať kasačný dôvod pod § 440 ods. 1 písm. f) SSP.

69. Vo vzťahu k dôvodom kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP, kasačný súd opakovane konštatuje, že jeho úlohou ani úlohou správneho súdu nie je zisťovať alebo ustaľovať skutkový stav či nanovo vyhodnocovať dôkazy vykonané v daňovom konaní. Jeho úlohou je najmä posúdiť, či správca dane, resp. žalovaný postupovali pri zisťovaní skutkového stavu zákonným spôsobom, nasledovali pritom pravidlá logického uvažovania a či riadne popísali svoje hodnotiace úvahy.

70. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v podstate namieta skutkové zistenia správcu dane a opakovane tvrdí, že svojho dodávateľa si vybral z dôvodu predchádzajúcich pozitívnych skúseností a že sa jedná o etablovanú spoločnosť na trhu. Zároveň poukázal na skutočnosť, že stavebné práce boli reálne vykonané. Vo vzťahu k týmto tvrdeniam kasačný súd uvádza, že správny súd sa s nimi v napadnutom rozsudku dostatočne vysporiadal. Kasačný súd zdôrazňuje, že dôvody neuznania odpočtu DPH sú konkrétne špecifikované tak v rozhodnutiach daňových orgánov, ako aj v napadnutom rozsudku správneho súdu. Závery správneho súdu ako aj orgánov verejnej správy vo veci neuznania odpočítania dane z faktúry vyhotovenej deklarovaným dodávateľom sťažovateľa sú založené na zistení, že (deklarovaný) dodávateľ nedodal predmet fakturácie sťažovateľovi a sťažovateľ následne tento predmet fakturácie reálne nedodal svojmu odberateľovi (Poľnohospodárskeho družstva Branisko v Širokom), ktorý bol vlastníkom rekonštruovaných objektov a súčasne jediný realizátor rekonštrukčných stavebných prác, čím nedošlo k splneniu zákonných podmienok pre uplatnenie odpočítania dane (§ 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH).

71. Vo vzťahu k prenosu dôkazného bremena kasačný súd poukazuje na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/2018, v zmysle ktorého: „Ústavný súd už judikoval (III. ÚS 401/09), že daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“

72. V danej veci správca dane sťažovateľovi notifikoval svoje pochybnosti o tom, že sťažovateľ deklarované stavebné práce nedodal sám, ale uzatvoril zmluvu o dielo na ten istý rozsah prác so spoločnosťou NIVON s.r.o., ktorá tieto stavebné práce na objektoch PD Branisko nevykonala, ale objednala si ich u PD Branisko v Širokom, pričom poukázal na konkrétne dôkazy, ktoré ho k takýmto záverom viedli. Bolo teda na sťažovateľovi, aby pochybnosti správcu dane vyvrátil.

73. Kasačný súd preto konštatuje, že z vykonaného dokazovania orgánmi verejnej správy vyplýva, že jediným dodávateľom a zároveň konečným prijímateľom fakturovaných stavebných prác bolo PD Branisko v Širokom, ktorý stavebné rekonštrukčné práce, ktoré sú predmetom spornej faktúry, vykonal sám pre seba, a to na vlastnom nehnuteľnom majetku, s dodaním materiálu, mechanizmov a pracovných síl. Správny súd ako aj žalovaný vec správne právne posúdili keď uviedli, že stavebné práce vykonal

samotný objednávateľ, čím došlo k splynutiu osoby objednávateľa a zhotoviteľa. Konštrukcia zmluvných vzťahov tak v danom prípade nemala racionálny zmysel, resp. ekonomické opodstatnenie.

74. Uskutočnenie stavebných prác na vlastnej nehnuteľnosti totiž nie je dodaním služby, keď tá istá služba bola následne sťažovateľom fakturovaná späť objednávateľom, ktorý bol zároveň aj končným odberateľom. V danom prípade nemožno hovoriť o dodaní služby resp. tovaru zdaniteľnou osobou (spoločnosťou NIVON s. r. o.) inej zdaniteľnej osobe (sťažovateľovi), a preto deklarované zdaniteľné obchody nenaplnili predmet dane, tak ako je definovaný v ustanovení § 2 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 8, § 9 a § 19 ods. 2 zákona o DPH.

75. Kasačný súd k veci zároveň dodáva, že závery správcu dane, žalovaného a ani správneho súdu nevedú k skutočnosti, že by sťažovateľ nemohol dielo vykonávať v subdodávke ako sa snaží sťažovateľ tvrdiť. Ich závery sa zakladajú na skutočnosti, že neboli splnené zákonné podmienky dane odpočítanie dane podľa zákona o DPH, nakoľko došlo k splynutiu osoby vykonávateľa a objednávateľa stavebných prác a preto nemožno hovoriť o dodaní tovaru, resp. služby v zmysle zákona o DPH. V tomto prípade je preto pre posúdenie veci irelevantnou aj otázka, či sa malo jednať o dodanie služby alebo tovaru.

76. Kasačný súd pritom dodáva (k námietke sťažovateľa, že nemohol sledovať konanie svojho dodávateľa), že rešpektuje rozsudky Súdneho dvora EÚ aj judikatúru Najvyššieho súdu, ktoré zaujímajú stanovisko k možnosti daňového subjektu sledovať zákonnosť výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Tieto závery sa však týkajú len vzdialenejších dodávateľov v reťazci, ktorí priamo nerealizujú obchodnú transakciu ako bezprostredný dodávateľia preverovaného daňového subjektu, subjekt u ktorého sa vyskytujú pochybnosti alebo nezrovnalosti, ktoré nekorešpondujú s údajmi deklarovanými preverovaným daňovým subjektom, ktorý s ním konal a bol priamo účastný deklarovaného zdaniteľného plnenia, nemá takýto subjekt možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie, nakoľko bol sám spoluaktérom tejto transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia DPH.

77. Kasačný súd v súvislosti s ďalšími námietkami sťažovateľa poukazujúc aj na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky uvádza, že daňové orgány ani netvrdili, že v danom prípade išlo o zneužitie práva alebo podvodné konanie s cieľom získať daňovú výhodu, a preto neuvádzali v rozhodnutiach objektívne prvky, z ktorých by vyplynulo, že hlavným cieľom bolo získať daňovú výhodu. Žalovaný a správca dane poukazovali na ekonomickú neopodstatnenosť fakturácie. Preto uvedené tvrdenia sťažovateľa nemajú opodstatnenie. Rovnako to platí aj pri poukazaní sťažovateľa na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktoré sa však zaoberá dôkazným bremenom pri preukazovaní účasti daňového subjektu na daňovom podvode. V aktuálne prejednávanej veci uvedené nie je relevantné, keďže ako už bolo spomenuté, daňové orgány svoje závery nezaložili na účasti daňového subjektu na daňovom podvode. Vychádzajúc z uvedeného, kasačný súd považoval kasačné dôvody sťažovateľa podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP za nedôvodné.

78. Záverom kasačný súd konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, spolu s poukazom na právnu úpravu vzťahujúcu sa k predmetu konania, uvedenú v odôvodnení napadnutého rozsudku správneho súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

79. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

80. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **n i e** je prípustný.