

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 8Sžfk/54/2021  
Identifikačné číslo spisu: 8019200076  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. mája 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8019200076.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): DROTÁR Autošport, s.r.o., so sídlom Levočská 11, 080 01 Prešov, IČO: 36 444 855, právne zastúpený: JUDr. Miroslav Katunský, advokát so sídlom Floriánska 16, 040 01 Košice, IČO: 45 006 032, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102414716/2018 zo dňa 30.11.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/10/2019-123 zo dňa 10.12.2020, takto

### r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### O d ô v o d n e n i e

I.  
Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Prešov (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobia február - december 2014. Daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) bola začatá dňa 25.05.2015 a ukončená dňa 21.11.2016 doručením Protokolu z daňovej kontroly č. 104269749/2016 zo dňa 10.11.2016 (ďalej aj „protokol“) žalobcovi.

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane rozhodnutie č. 101623947/2018 zo dňa 20.08.2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z.

o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 14.400,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2014.

3. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie prvostupňového rozhodnutia boli závery správcu dane o porušení § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona o DPH. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr č. 20140201 až 20140218 od spoločnosti BRASTRECH s.r.o., Volgogradská 13, 080 01 Prešov, IČO: 46 008 594, DIČ: 2023203314 (ďalej aj „BRASTRECH s.r.o.“) konštatujúc, že obchodné transakcie sa neuskutočnili tak, ako boli deklarované. Správca dane dospel k presvedčeniu, že (i) fakturované služby neboli dodané od BRASTRECH s.r.o., (ii) išlo len o formálne vystavovanie faktúr, bez reálneho plnenia, a to s cieľom uplatnenia odpočtu DPH a optimalizácie vlastnej daňovej povinnosti.

4. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102414716/2018 zo dňa 30.11.2018 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Stotožňujúc sa so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcom dane žalovaný zastával názor, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane.

## II.

### Konanie pred krajským súdom

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal priznania odkladného účinku správnej žalobe, preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia, vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania.

6. Uznesením sp. zn. 1S/10/2019 zo dňa 16.04.2019 krajský súd návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe zamietol.

7. Krajský súd rozsudkom č. k. 1S/10/2019-123 zo dňa 10.12.2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) žalobu žalobcu ako nedôvodnú podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“) zamietol. O trovách konania rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 168 a § 169 SSP tak, že účastníkom konania nárok na náhradu trov konania nepriznal. Opakovaný návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žaloby správny súd zamietol.

8. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd poukázal na § 140 SSP s tým, že ako príslušný správny súd už prejednal v konaní pod sp. zn. 1S/2/2019 totožnú vec, týkajúcu sa toho istého žalobcu, totožného predmetu konania, v ktorej bol vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014, pričom sa vychádzalo z výkonu daňovej kontroly, ktorá bola vykonaná u žalobcu za zdaňovacie obdobie február - december 2014, z ktorej bol vyhotovený identický protokol o daňovej kontrole pod č. 104269749/2016 zo dňa 10.11.2016. Z dôvodu, že ide o preskúmanie rozhodnutia žalovaného, ktorého podkladom boli výsledky kontroly totožné s výsledkami kontroly vykonávanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie august 2014, správny súd vychádzal z dôvodov uvádzaných v rozsudku č. k. 1S/2/2019-144 zo dňa 10.12.2020 (ďalej aj „citovaný rozsudok“).

9. Krajský súd v citovanom rozsudku konštatoval, že žalobca orgánom verejnej správy nepodal ani len vysvetlenie ohľadom tej skutočnosti, o aké dodané služby sa malo jednáť. Sporné faktúry obsahovali iba všeobecné pomenovanie služieb ako príprava a servis súťažného vozidla, resp. prenájom vozidla, sprostredkovanie a zhotovenie reklamy. Žalobca však bližšie nevysvetlil a nešpecifikoval, o aké konkrétne služby sa jednalo, tobôž nie, aby ich dodanie aj reálne preukázal. Podľa sporných faktúr boli žalobcovi v rovnaký deň dodané taktiež služby s totožným označením na rovnakú sumu, pričom nebolo zrejmé, v akých úkonoch jednotlivé služby spočívali. Skutočnosti, ktoré tvrdil žalobca a ktoré považoval za preukázané, ako je predmet jeho činnosti a zároveň aj to, že sa na pretekoch zúčastňoval a jeho vozidlo malo na sebe polep reklám pre jeho odberateľov, nepreukazujú dodanie služieb

fakturovaných spoločnosťou BRASTRECH s.r.o. Uvedený záver vyplýval prinajmenšom z tej skutočnosti, že ani samotný žalobca neuviedol, v čom fakturované služby mali spočívať. Správny súd poukázal na dôkaz vyplývajúci z administratívneho spisu a to výsluch svedka E. Q., ktorý k spôsobu prenájmu vozidla uviedol, že vozidlo priviezol na každý závod, odovzdal ho technikom od pána K., ktorí sa starali o formálnu technickú prípravu vozidla k závodu a po ukončení závodu ho skontroloval a odviezol. Zároveň podotkol, že väčšinou sa na aute nič iné nerobilo. Z uvedenej výpovede teda nie je zrejmé, v čom mali poskytnuté služby od spoločnosti BRASTRECH s.r.o. spočívať. Správny súd považoval za potrebné upriamiť pozornosť na tú skutočnosť, že zo zoznamu automobilových podujatí, ktoré predložil žalobca, je zrejmé, že tento sa v roku 2014 zúčastnil 27 závodov, pričom na 10 podujatiach mal žalobca motorové vozidlo prenájaté od pána E. Q. a na 18 závodoch od pána T. P..

10. Na základe uvedeného nebolo správne súdu zrejmé, o aký nájom súťažného vozidla, ktorý bol fakturovaný spoločnosťou BRASTRECH s.r.o., sa jednalo, keďže samotný žalobca mal uzatvorené nájomné zmluvy s vlastníkmi vozidiel, a teda tieto vozidlá mu neboli zabezpečované prostredníctvom dodávateľa spoločnosti BRASTRECH s.r.o. S poukazom na uvedené nezrovnalosti vo výpovediach žalobcu v korelácii s vykonanými dôkazmi správny súd dospel k totožným zisteniam ako finančné orgány, ktoré nemali za preukázané dodanie fakturovaných služieb od spoločnosti BRASTRECH s.r.o. Čo sa týka žalobcom predložených faktúr, k týmto správny súd uviedol, že faktúra je listinným dokladom, ktorý preukazuje, že došlo k nejakej skutočnosti vo vzťahu k DPH, avšak uvedený listinný materiál nie je zárukou, že skutočne došlo aj ku skutočnostiam v nej deklarovanej. Podľa správneho súdu žalobca nepredložil také relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali materiálnu podstatu veci, t. j. reálne dodanie služieb tak, ako boli deklarované v predložených listinných dôkazoch. Čo sa týka žalobcom preukázaných skutočností a to, že sa zúčastnil na pretekoch dňa 26.4.2014 na PAV Ostrá Lúka a dňa 27.04.2014 na PAV Rechberg/Rakúsko, uvedené nepreukazuje dodanie služieb od spoločnosti BRASTRECH s.r.o. deklarovanej na sporných faktúrach, ale iba to, že žalobca sa skutočne na týchto podujatiach zúčastnil. Zákon však žalobcovi ako daňovému subjektu ukladá povinnosť aj preukázať dodanie služieb, ktoré mu boli fakturované.

11. V administratívnom spise absentoval zoznam konkrétne špecifikovaných služieb, ktoré dodávateľ BRASTRECH s.r.o. poskytol žalobcovi, s vysvetlením o aké služby sa jedná a vo vykonaní akých úkonov tieto služby spočívali, a to aj napriek výzve správca dane na odstránenie uvedenej nezrovnalosti. Vzhľadom na uvedené nebolo možné ani len preskúmať realnosť dodania uvedených služieb, keďže tieto neboli konkretizované. Správny súd konštatoval, že z administratívneho spisu nevyplýva, že by žalobca navrhoval ďalšie dôkazy na preukázanie zdaniteľných obchodov, tieto neuvádzal ani v žalobe, preto je nevyhnutné vychádzať zo zistení nachádzajúcich sa v administratívnom spise. Nakoľko všeobecná formulácia o poskytnutých službách bez akéhokoľvek dôkazu o ich poskytnutí nenapĺňa podmienku preukázania dodania služieb a s tým spojené naplnenie zákonných podmienok ustanovených v § 49 ods. 1, ods. 2 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, správny súd považoval napadnuté rozhodnutie za správne.

12. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“ alebo „NS SR“) ako kasačný súd v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/46/2019 zo dňa 10.09.2020 potvrdil rozhodnutie správneho súdu vo veci žalobcu BRASTRECH s.r.o. (subdodávateľa žalobcu). V predmetnej veci sa síce jednalo o posúdenie právnej otázky dane z príjmu, avšak jedná sa o identické zdaňovacie obdobie roka 2014. Aj podľa cit. rozsudku NS SR žalobca BRASTRECH s.r.o. nepreukázal vynaloženie výdavkov za dodanie tovarov a služieb spoločnosťami MPV Consult, s.r.o., FAX & COPY PLUS spol. s.r.o., AIRSTREAM, s.r.o., VAKPO, s.r.o., AMEKO, s.r.o., PreShov H+R, s.r.o., v súlade s § 2 písm. i) a za použitia § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z., a preto nemohli byť tieto výdavky uznané za oprávnené náklady (výdavky). Nárok daňovníka na uznanie uplatnených výdavkov viaže zákon na splnenie podmienky, že musí ísť o výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka a zároveň musí ísť o výdavok dostatočne preukázaný. Iba bezpodmienečné splnenie týchto podmienok zakladá nárok daňovníka na uznanie uplatnených výdavkov. Ak daňovník kumulatívne tieto zákonné podmienky nesplní (čo v danom prípade splnené zo strany žalobcu nebolo), je správca dane a žalovaný oprávnený tieto daňové výdavky neuzať. Aj podľa názoru kasačného súdu daňový subjekt v danom prípade neunesol dôkazné bremeno a

nepreukázal, že ním uplatnený náklad bol skutočne vynaložený na dosiahnutie jeho zdaniteľných príjmov. Uvedené rozhodnutie NS SR v skoršej veci má právny význam aj v posudzovanom prípade, pretože vychádza z rovnakého skutkového a právneho základu.

### III.

#### Konanie pred kasačným súdom

##### A. Kasačná sťažnosť

13. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd v konaní a pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h/ SSP). Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vráti mu vec na ďalšie konanie.

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

- nestotožnil sa so záverom správneho súdu, že nepreukázal reálnosť služieb, ktoré mu boli dodané spoločnosťou BRASTRECH s.r.o. Podľa sťažovateľa z administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že sa špecializuje na vykonávanie reklamy prostredníctvom automobilového športu, pričom podstatou tejto činnosti je naplniť požiadavky obchodných partnerov, a to zabezpečiť, aby na súťažnom vozidle mali umiestnenú svoju reklamu v požadovanej grafike, veľkosti a texte, následne, aby táto reklama bola v printových médiách, televízii, billboardoch a na internetových stránkach. Túto skutočnosť sťažovateľ preukázal aj predloženou fotodokumentáciou. Ďalej z administratívneho spisu jednoznačne vyplynulo, že sa v roku 2014 zúčastnil na viac ako tridsiatich podujatiach. V konaní preukázal, že bez vykonania fakturovaných uvedených činností nie je účasť na pretekoch možná, tzn. ak sa sťažovateľ chcel zúčastniť pretekov, tieto služby museli byť vykonané;

- podľa sťažovateľa je nepochybné, že k uskutočneniu služieb došlo, a preto ak ich reálnosť správca dane spochybnil, bol povinný uvedenú skutočnosť i preukázať, k čomu však nedošlo. Z administratívneho spisu jednoznačne vyplynulo, že tieto služby nadobudol od spoločnosti BRASTRECH s.r.o.;

- považujúc napadnutý rozsudok za vecne a právne nesprávny správny súd vytkol, že na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam. V tejto súvislosti sťažovateľ uviedol, že v roku 2014 mal prenajaté vozidlá E. V. F. a E. M. F.. E. V. F. bola prenajatá od p. T. P., a to na základe Zmluvy o nájme dopravného prostriedku zo dňa 11.03.2014. V súlade s touto zmluvou bolo uvedené vozidlo dňa 11.03.2014 odovzdané sťažovateľovi na celú sezónu 2014 (čl. III. , 3.1 zmluvy) a bolo vrátené v decembri 2014. Keďže nemal kapacitu na údržbu, opravy, prípravu, testovanie a na ďalšie veci súvisiace s prípravou na jednotlivé preteky, tak toto vozidlo zveril firme BRASTRECH s.r.o., ktorá mala všetky vyššie uvedené služby zabezpečiť. Uvedené sa aj uskutočnilo a BRASTRECH s.r.o. pravidelne za svoje služby vystavoval faktúry. To, že na niektorých faktúrach bolo v predmete fakturácie napísané prenájom vozidla E. V. F. bola len formálna chyba, myslel sa tým dovoz, odvoz a servis vozidla priamo na jednotlivé športové podujatie;

- následne sťažovateľ rozporoval, žeby výpovede p. Drotára boli nepresné. Mal za to, že boli dostatočne určité a zrejme. Zdôrazňoval prirodzenú nemožnosť, vzhľadom na odstup času a množstvo absolvovaných pretekov, kedy tieto neboli zakaždým absolvované na rovnakom súťažnom vozidle, aby si p. Drotár pamätal úplne všetko do najmenších podrobností;

- k prenájomu E. M. F. od p. E. Q. sťažovateľ uviedol, že toto vozidlo bolo prenajaté pre iného, ďalšieho jazdca tímu Drotár Autošport, a to pre C. T., ktorý na ňom absolvoval celú sezónu PAV 2014. Vozidlo mu na každý pretek doviezol a odviezol p. Q.. Toto vozidlo nepripravoval na súťaže BRASTRECH s.r.o. a z uvedeného dôvodu ani nevystavoval žiadne faktúry za služby na tomto vozidle. BRASTRECH s.r.o. fakturoval len služby na vozidle p. P. (E. V. F.). Uvedené jednoznačne vyplýva z účtovníctva, ktoré mal správca dane k dispozícii. Vyššie uvedené skutočnosti vyvracajú závery správneho súdu v bode 41. rozsudku, keďže je zrejme, že správca dane nesprávne vyhodnotil skutočnosti s prenájomom súťažných vozidiel (hoci podľa nájomných zmlúv a fakturácie od firmy BRASTRECH s.r.o. tak mohol a mal urobiť). Taktiež v tejto súvislosti je vyvrátený záver správneho

súdu v bode 46. rozsudku. Je zrejmé, že správca dane počas konania selektívne vychádzal iba z dôkazov, ktoré mohli prípadne vyvolať určité pochybnosti o zdaniteľnom obchode, no na dôkazy, ktoré tieto pochybnosti vyvracali, resp. potvrdzovali sťažovateľom tvrdené skutočnosti (napr. splnomocnená zástupkyňa spoločnosti BRASTRECH s.r.o. p. C. V. potvrdila uskutočnenie zdaniteľných obchodov) správca dane neprihliadal, na základe čoho následne usúdil, že sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno. S uvedeným nesprávnym a nezákonným postupom sa stotožnil i správny súd.

#### B. Vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti

15. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa uviedol, že sa ku skutočnostiam týkajúcim sa vecného posúdenia už vyjadril v stanovisku k žalobe, na ktorom trvá. Ďalej uviedol, že žalovaný v danej veci nezistil pochybenie správcu dane v postupe, ani iné porušenie platných zákonov. Zároveň z obsahu spisu, ako aj z predložených listinných dôkazov dospel k záveru, že námietky uvedené v podanej žalobe, ako aj v kasačnej sťažnosti, nie je možné akceptovať a tieto námietky nie sú opodstatnené. Správca dane vychádzajúc zo základných zásad daňového konania vykonal dokazovanie a získal dostatočné množstvo relevantných dôkazov, ktoré mu umožnili uskutočniť objektívne závery, podrobne sa zaoberal skúmaním jednotlivých skutočností, faktúr, vyjadrení, ktoré hodnotil jednotlivo a všetky v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadol na všetko, čo počas daňovej kontroly vyšlo najavo. Získané dôkazy správca dane vyhodnotil a posúdil v ich vzájomných súvislostiach a dospel k správneému záveru, že deklarované zdaniteľné obchody sa neuskutočnili tak, ako bolo deklarované spornými faktúrami. Zastávajúc názor, že finančné orgány postupovali v súlade s platnými právnymi predpismi, žalovaný tvrdil, že v danom prípade neboli splnené všetky podmienky pre odpočítanie dane stanovené zákonom o DPH. Z vyššie uvedených dôvodov žalovaný navrhol kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietnuť.

#### IV.

##### Právny názor kasačného súdu

16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“) začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd SR odo dňa 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu SR (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu SR a bola jej pridelená sp. zn. 8Sžfk/54/2021. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd SR. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

17. Senát Najvyššieho správneho súdu SR (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je nedôvodná.

18. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane sťažovateľovi v sume 14.400,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2014. V medziach kasačnej sťažnosti kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného

konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a konania týmto rozhodnutiam predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

19. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH: „Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.“

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

21. 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.“

22. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH: „Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.“

23. Podľa § 24 ods. 1 písm. a) až c) Daňového poriadku: „Daňový subjekt preukazuje:

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

24. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku: „Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.“

25. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku: „Daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.“

26. Kasačný súd zistil, že predmetom konania v konaní pred kasačným súdom už v minulosti boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. Obdobnými kasačnými sťažnosťami sťažovateľa s obdobnými námietkami sa kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už stretol opakovane. V tomto smere kasačný súd predovšetkým poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/79/2021 zo dňa 30.03.2023 (zdaňovacie obdobie september 2014) a 4Sfk/38/2021 zo dňa 28.02.2023 (zdaňovacie obdobie august 2014). V predmetných konaniach, ktoré sa týkali tej istej daňovej kontroly len iných zdaňovacích období za rovnakého skutkového základu vychádzajúce z rovnakých zistení správcu dane, považoval kasačný súd argumentáciu sťažovateľa za nedôvodnú a kasačné sťažnosti sťažovateľa zamietol. Zohľadniac uvedené skutočnosti kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/38/2021 zo dňa 28.02.2023, v prakticky totožnej veci rovnakých účastníkov (týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia august 2014, v ktorej kasačný súd rozhodoval o totožnej kasačnej sťažnosti proti rozsudku správneho súdu, ktorý v odôvodnení postupom podľa § 140 SSP odkazoval na predchádzajúce rozhodnutie krajského súdu, na ktorého odôvodnenie v aktuálne prejednávanej veci správny súd taktiež poukazoval). S týmto rozsudkom sa konajúci kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza. Tie miesta, na ktorých odôvodnenie citovaného rozsudku nie je aplikovateľné na prejednávanú vec, kasačný súd pre prehľadnosť odôvodnenia tohto rozsudku nahrádza znakmi „[...]“, resp. v hranatých zátvorkách vykonáva iné úpravy a doplnenia textu. Odseky odôvodnenia citovaného

rozsudku sú (taktiež v záujme prehľadnosti) číslované v kontinuite s predchádzajúcimi odsekmi odôvodnenia tohto rozsudku.

27. „Kasačný súd uvádza, že pojem „právo na spravodlivý proces“ nahrádza doterajší pojem „odňatie možnosti konať pred súdom“, nakoľko obsahové znaky pojmu „právo na spravodlivý proces“ vyplývajú z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva i Ústavného súdu Slovenskej republiky a v zmysle tohto pojmu musí konanie ako celok vykazovať znaky spravodlivosti. Najvyšší správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutie vydané v obdobnej veci pod sp. zn. 1Sžfk/43/2019 zo dňa 22.09.2020, ktoré ohľadom § 440 ods. 1 písm. f) SSP konštatuje, že „prvým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva je to, že ide o také vady v odôvodnení napadnutého rozsudku, keď tento neobsahuje vôbec žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2009 vo veci Sutyazhnik proti Rusku), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2003 vo veci Ryabykh proti Rusku).

28. Druhým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia je právny názor [najmä rozsudok ESĽP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)], t.j. že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu a na to nadväzujúce kasačného súdu (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (obdobne aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 78/05 alebo sp.zn. II. ÚS 76/07).“ Nepreskúmateľnosť rozsudku je daná v prípade, ak chýbajú zásadné vysvetlenia dôvodov rozhodnutia súdu, pričom subjektívnu nespokojnosť sťažovateľa s obsahom odôvodnenia nemožno považovať za vyhovujúcu dôvodu kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP.

29. K námietke sťažovateľa týkajúcej sa nesprávneho právneho posúdenia kasačný súd uvádza, že pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. V tejto súvislosti najvyšší správny súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím 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 si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“. 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.

30. 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.“ 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 spochybnenie 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 (uznesenie Ústavného súdu SR z 14. novembra 2018, sp. zn. I.ÚS 377/2018-53).

31. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uvedomiť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalaťuje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a/ skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b/ skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj realita dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

32. Kasačný súd uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné,

že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014). Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotno-právne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

33. Kasačný súd poukazuje aj na Nález Ústavného súdu SR č.k. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena



reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazať, akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na žalobcovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že si uplatnil odpočítanie dane oprávnene, čo sa v prednávanom prípade nestalo.

34. Ako vyplýva z rozsudku Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie k statusu osoby dodávateľa, je možno zhrnúť nasledovne: a) uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t.j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotno-právnou podmienkou je. b) dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. V takom prípade nie je potrebné preukazovať podvodné konanie. Skutkové závery správneho súdu vyjadrené v napadnutom rozsudku sú pritom podložené dôkazmi z administratívneho spisu. Sťažovateľ preukazoval svoj nárok na odpočet DPH priloženými faktúrami, iné dôkazy správcovi dane nepredložil.

35. Kasačný súd dospel k záveru, že pochybnosti vo veci existujú nielen v osobe dodávateľa, ale aj v tom, či tieto zdaniteľné plnenia boli materiálne realizované tak, ako to sťažovateľ deklaroval pre účely odpočtu DPH. Z daňovej kontroly vyplynul podstatný záver, že nebolo možné špecifikovať a stotožniť predmet plnenia, teda o aké služby sa jednalo a že by vôbec bolo preukázané ich dodanie. Pritom ani sám sťažovateľ nevedel v administratívnom konaní uviesť, v čom mali fakturované služby spočívať. Tieto služby boli na faktúrach iba všeobecne pomenované ako príprava a servis, resp. prenájom vozidla, sprostredkovanie atď. Kasačný súd zdôrazňuje, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej len „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú, (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Správca dane a žalovaný na základe dôkazov založených v administratívnom spise dôvodne prijali záver, že v priebehu daňovej kontroly preverovaním predložených dokladov a tvrdení žalobcu bolo ...[spochybnené] uskutočnenie zdaniteľných plnení, ktoré boli fakturované deklarovaným dodávateľom. Preto podľa kasačného súdu pre daný prípad neprichádzala do úvahy aplikácia judikatúry v zmysle uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo, takže vec bola posúdená správne.

36. Porušenie ustanovení § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) spolu s ust. § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH spočívalo nedodaní služieb spoločnosťou uvedenou na daňových dokladoch. Správca dane, ako aj krajský súd dôvodne prijali záver, že žalobca nepreukázal dodanie služieb a ani ich dodanie spoločnosťou [BRASTRECH s.r.o.]. Preto nie je možné akceptovať námietku sťažovateľa v tom zmysle, že relevantné skutočnosti boli preukazované fotodokumentáciou a tiež faktom, že sa zúčastnil v roku 2014 na viac ako tridsiatich podujatiach, a teda krajský súd vec posúdil nesprávne, ak

konštatoval, že nebola preukázaná reálnosť služieb. Počas daňovej kontroly nebolo ani možné verifikovať a konkretizovať jednotlivé dodané služby od označeného dodávateľa. Ako vyplýva z listín založených v administratívnom spise, daňové doklady obsahovali len všeobecné označenia) a počas daňovej kontroly sťažovateľ nevedel správcovi dane podať vysvetlenie o aké konkrétne služby malo ísť. Podstatné nezrovnalosti boli zistené aj v súvislosti s prenájomom vozidla z Českej republiky, kedy svedkovia p. E.. Q. a p. T.. P. potvrdili, že mali so sťažovateľom uzatvorené nájomné zmluvy, preto bola dôvodne spochybnená faktúra od deklarovanej spoločnosti [BRASTRECH s.r.o.] za nájom súťažného vozidla. Nie je možné akceptovať argumentáciu sťažovateľa o existencii formálnej chyby pri faktúrach z titulu nájmu, kedy sa podľa sťažovateľa malo vlastne jednáť o dovoz, odvoz a servis vozidla. Ide o rozdielne právne vzťahy s tým, že iné relevantné skutočnosti dokazovaním zistené neboli. Zo Zmluvy o nájme dopravného prostriedku zo dňa 11.03.2014 vyplýva, že táto bola uzatvorená medzi sťažovateľom ako nájomcom a p. K. Trněným ako prenajímateľom, kde predmetom nájmu podľa bodu 1.1 bolo súťažné vozidlo zn. E. V. F.. Svedok P. participáciu označenej spoločnosti BRASTRECH s.r.o. nepotvrdil a uvádzal, že konal s p. Drotárom. Uvedené skutkové okolnosti vo vzťahu k nájomným zmluvám vyhodnotil krajský súd správne a námietku o selektívnom vychádzaní iba z dôkazov, ktoré mohli vyvolať pochybnosti považoval kasačný súd za neopodstatnenú. Správca dane pritom počas daňovej kontroly vykonal rozsiahle dokazovanie a dôvodne spochybnil konštrukciu deklarovanej dodávky služieb spoločnosťou [BRASTRECH s.r.o.], ktoré mali byť uskutočnené tiež subdodávateľsky (spoločnosti AIRSTREAM, s.r.o., VAKPO, s.r.o.) spoločnosťami, ktoré boli virtuálne a nemali žiadnych zamestnancov. Kasačný súd dodáva, že závery krajského súdu (správcu dane) vychádzali z vykonaného dokazovania, boli postavené na základe dôkazov založených v administratívnom spise a v žiadnom prípade neboli arbitrárne.

37. Pre kasačný súd nezrozumiteľne vzišla námietka sťažovateľa, ktorá poukazovala [na] ustanovenie § 440 ods. 1 písm. h) SSP, teda že sa krajský súd odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Z textu kasačnej sťažnosti bolo možné dedukovať, že [...] sťažovateľ považoval napadnutý rozsudok na nesprávny. Kasačný súd musí konštatovať, že orgány verejnej správy, ako aj krajský súd dostatočne zdôvodnili v rozhodnutiach svoje právne závery, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre odpočet DPH uvedené v ust. § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, t.j. nebolo preukázané, že nešpecifikované služby dodal subjekt, ktorý vystavil naväzujúce faktúry. Neunesenie dôkazného bremena vo vyššie uvedenom rozsahu, a to najmä nepreukázanie realizácie zdaniteľných obchodov tak, ako to bolo sťažovateľom deklarované pre účely odpočtu DPH, vedie k záveru o tom, že hmotno-právne podmienky pre odpočet DPH v súdnej veci splnené neboli, čo krajský súd v napadnutom rozsudku správne vyhodnotil. Za týchto okolností potom nebolo dôvodné od orgánov verejnej správy očakávať, aby preukazovali sťažovateľovi podvodné konanie, resp. to, že bol súčasťou podvodného reťazca, o čom vedel alebo mal vedieť. Už v administratívnych rozhodnutiach správcu dane bolo ozrejmená reakcia správcu dane na argumentáciu sťažovateľa ako daňového subjektu na relevantnú judikatúru a rovnako postupoval aj krajský súd.“

38. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Bolo predovšetkým v záujme sťažovateľa, aby v daňovom konaní predložil také dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali deklarované zdaniteľné plnenia a odstránil tak pochybnosti finančných orgánov v tomto smere.

39. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

40. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal, pričom žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípade, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré v danom prípade nenastali, a preto kasačný súd účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

41. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

**Poučenie :**

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