

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sfk/89/2023  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200103  
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 04. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Fečík  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:5022200103.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): SLOBYT SLOVAKIA, s.r.o., so sídlom Miestneho priemyslu 1140, 029 01 Námestovo, IČO: 51 160 340, právne zastúpený advokátkou: Mgr. Michaela Uj Hahnová, so sídlom Vlárská 458, 911 05 Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o všeobecnej správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102621678/2021 zo dňa 22. decembra 2021, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici sp. zn. ZA - 31S/43/2022 zo dňa 29. júna 2023, takto

### rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania sa 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 Žilina, pobočka Námestovo (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie júl a august 2018, o ktorej vyhotovil protokol č. 102385955/2019 zo dňa 10. októbra 2019 (ďalej aj „protokol“).

2. Na základe výsledkov zistených daňovou kontrolou správca dane vydal rozhodnutie č. 100145974/2020 zo dňa 14. januára 2020, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 4.600 eur na DPH za zdaňovacie obdobie august 2018. Žalovaný rozhodnutím č. 101126986/2020 zo dňa 06. júla 2020 zrušil predchádzajúce rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 101115592/2021 zo dňa 28. júna 2021 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobcovi rovnako vyrubil rozdiel dane v sume 4.600 eur za zdaňovacie obdobie august 2018. Žalovaný rozhodnutím č. 102621678/2021 zo dňa 22. decembra 2021 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

3. Správca dane a žalovaný žalobcovi neuznali uplatnené právo na odpočítanie DPH v zdaňovacom období august 2018 z faktúr č. 180075 a č. 170070 od dodávateľa Media Net Europe s.r.o. za dodanie reklamných bannerov.

4. Žalovaný v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že splnenie podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane žalobca preukazoval predložením vystavených faktúr, predmetom plnenia ktorej bol reklamný banner v rozmeroch 300x600 za mesiac august 2018. Zmluva o dielo, na základe ktorej mali byť dodané služby v mesiaci august 2018 predložená nebola. Podľa názoru žalovaného z predloženej dokumentácie nebolo preukázané, že sa jedná o vyobrazenie bannerov v konkrétnych rozmeroch, navyše žalobca nepreukázal konkrétne vyobrazenie bannerov v požadovaných rozmeroch

na dojednaných stránkach v období august 2018. Žalovaný zdôraznil, že príloha reklamnej kampane, ktorá zobrazovala grafy a štatistiky preklikov nebola dôkazom o poskytnutí reklamnej služby, pretože nepreukazovala kde bola reklama zverejňovaná. Deklarovaný dodávateľ spoločnosť Media Net Europe s.r.o. je nekontaktná, pôvodné ani aktuálne sídlo spoločnosti nevykazovalo žiadne znaky vykonávania ekonomickej činnosti.

5. Z vyjadrení bývalej konateľky spoločnosti Media Net Europe s.r.o. v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov p. U. Š. malo vyplývať, že bannery vytvorila sama v programe Photoshop 7 (jeho používanie a ani výstupy z neho nepreukázala). Tiež nebola predložená žiadna e-mailová komunikácia preukazujúca spoluprácu a komunikáciu medzi spoločnosťami Media Net Europe s.r.o. a žalobcom.

6. Žalovaný dal taktiež do pozornosti zistenie správcu dane, že články uverejnené na internetových stránkach [www.spravy-media.sk](http://www.spravy-media.sk), [www.lifestyle-media.sk](http://www.lifestyle-media.sk) a [www.zabava-media.sk](http://www.zabava-media.sk) boli totožné so správami uvedenými na informačnom portáli [webnoviny.sk](http://webnoviny.sk). Správca domény [webnoviny.sk](http://webnoviny.sk), spoločnosť iSITA, s.r.o. a neskôr SITA Slovenská tlačová agentúra s.r.o., potvrdil, že správy uvedené na uvedených weboch boli obsahom totožné s obsahom správ na [webnoviny.sk](http://webnoviny.sk) a boli prevzaté bez súhlasu správcu domény.

7. Žalobca nepreukázal ani návštevnosť stránok, kde mala byť jeho reklama publikovaná, ktorú mala zabezpečiť spoločnosť MediaShop, s.r.o. zdieľaním článkov pomocou Google AdWords a Facebook. V exportoch kampaní spoločnosti MediaShop, s.r.o. nebola zmienka o reklame, nebolo preukázané, na akých stránkach sa zobrazovali články v nich uvedené.

8. Podľa názoru žalovaného správcu dane relevantne spochybnil obchodné plnenia na kontrolovanom stupni obchodu vo vzťahu k priamemu dodávateľovi, pričom spochybnená bola samotná existencia deklarovaných zdaniteľných plnení. Žalobca totiž nepreukázal vyhotovenie bannerov v požadovaných rozmeroch, v programe Photoshop 7 a ani ich pokrytie na deklarovaných internetových stránkach, ani ich zdieľanie prostredníctvom Google AdWords a Facebook. Na predloženej fotodokumentácii nebola zobrazená reklama spoločnosti žalobcu, články na predmetných stránkach boli preberané z iného portálu, bez súhlasu vlastníka. Nebola preukázaná ani návštevnosť a zdieľanie stránok prostredníctvom Google a Facebooku, ktoré mal zabezpečiť dodávateľ MediaShop, s.r.o.. Žalovaný uzavrel, že predloženie faktúr nebolo postačujúcim dôkazom na preukázanie nároku na odpočítanie dane. Uskutočnenie zdaniteľných plnení nepotvrdil ani ich dodávateľ.

9. Žalovaný nepovažoval za dôvodnú ani procesnú námietku žalobcu ohľadom ústneho prerokovania výsledkov vyrubovacieho konania. Uviedol, že žalobca bol náležite oboznámený so zisteniami počas daňovej kontroly aj vo vyrubovacom konaní. Podľa žalovaného bola nedôvodná aj požiadavka žalobcu na opätovné vypočutie bývalej konateľky deklarovaného dodávateľa p. Š.. Správca dane svedkyňa vypočul dňa 5. februára 2019, o výsluchu bol žalobca upovedomený a tohto sa na základe vlastného rozhodnutia nezúčastnil. Svedkyňa pritom len odkázala na svoje výpovede v iných konaniach, ktoré správca dane zabezpečil a využil vo vyrubovacom konaní.

10. Nedôvodné boli podľa žalovaného tiež návrhy na vykonanie dokazovania, ktoré produkoval žalobca s ohľadom na prvé zrušujúce rozhodnutie žalovaného. Podľa žalovaného správcu dane preukázateľne spochybnil uskutočnenie plnení uvedených na faktúrach od deklarovaného dodávateľa a žalobca pochybnosti správcu dane neodstránil tým, že by predložil presvedčivé dôkazy, ktoré by preukazovali deklarované plnenia. Žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal existenciu plnení, z ktorých si odpočítal daň. Judikatúra Súdneho dvora Európskej únie týkajúca sa podvodného konania, na ktorú poukázal žalobca, bola podľa žalovaného v predmetnej veci nepoužiteľná, pretože dôvodom nepriznania daňových oprávnení bolo neunesenie dôkazného bremena žalobcom vo vzťahu k existencii samotného plnenia.

## II. Konanie pred správnym súdom

11. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu doručenu Krajskému súdu v Žiline, ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie.

12. Žalobca v podanej žalobe namietal najmä:

- neoboznámenie žalobcu s výsledkami dokazovania vykonaného vo vyrubovacom konaní, keď žalobcovi nebolo zo strany správcu dane oboznámenie doručené v písomnej forme s výzvou na vyjadrenie, ale bolo vykonané len na ústnom pojednávaní bez primeranej lehoty na vyjadrenie, čo je podľa žalobcu v rozpore s Daňovým poriadkom,
- správca dane po predchádzajúcom zrušujúcom rozhodnutí žalovaného nerešpektoval jeho pokyn a opätovne vydal obdobné prvostupňové rozhodnutie,
- správca dane najmä nedoplnil dokazovanie za účelom odstránenia nedostatočne zisteného skutkového stavu, neprijal jednoznačné skutkové a právne závery, odôvodnenie napadnutého rozhodnutia nie je

podložené dostatočnými dôkazmi, nevysporiadal sa so všetkými námietkami žalobcu vo vyrubovacom konaní,

- správca dane opakovane založil prvostupňové rozhodnutie tak na zneužití práva ako aj nepreukázaní materiálneho plnenia v rámci deklarovaných obchodov,

- žalobca poukázal na to, že v iných daňových konaniach správca dane v protokoloch a rozhodnutiach za rovnakej dôkaznej situácie nespochybňuje dodanie reklamných služieb spoločnosťou Media Net Europe s.r.o.,

- správca dane vôbec nezisťoval ciele a účel reklamy tak, ako to navrhoval žalobca,

- žalobca predložením riadne vystavenej faktúry splnil podmienky práva na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“), preto mu nemôže byť s odkazom na predmetné ustanovenie odmietnuté právo na odpočítanie dane;

13. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej aj „správny súd“), na ktorého v zmysle § 3 ods. 3 písm. a) zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov prešiel od 1. júna 2023 výkon súdnictva z Krajského súdu v Žiline vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov, rozsudkom sp. zn. ZA - 31S/43/2022 zo dňa 29. júna 2023 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol.

14. Správny súd k námietke žalobcu v súvislosti s oboznamovaním výsledkov vyrubovacieho konania poukázal na to, že v danej veci sa uskutočnilo pojednávanie za účelom oboznámenia žalobcu s priebehom a výsledkami dokazovania vo vyrubovacom konaní dňa 18.06.2021, kde bol žalobcovi vytvorený priestor na prezentovanie jeho námietok, pričom žalobca predniesol rozsiahlu argumentáciu, ako to vyplýva zo zápisnice z pojednávania. Dňa 21.06.2021 vydal správca dane rozhodnutie vo veci, proti ktorému podal žalobca odvolanie prezentujúc vecné námietky proti záverom správcu dane. Následne v zmysle z princípu úplnej apelácie (§ 74 ods. 2 Daňového poriadku) bol žalovaný oprávnený preskúmať napadnuté prvostupňové rozhodnutie v celom rozsahu z hľadiska namietaných materiálnych či procesných pochybení. Neposkytnutie lehoty podľa § 27 ods. 1 Daňového poriadku potom na základe uvedeného podľa správneho súdu nemohlo mať vplyv na právne postavenie žalobcu, ktorého námietkami sa z hľadiska predmetu konania správne orgány v plnej miere zaoberali. Správny súd uzavrel, že nešlo o „podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy“, ktoré by sa dotklo práv žalobcu a dôsledok porušenia označeného procesného ustanovenia žalobca ani podrobne v žalobe neidentifikoval.

15. K námietke nevykonania pojednávania žalovaným správny súd uviedol, že žalovaný ako odvolací orgán môže doplniť dokazovanie, resp. vykonať aj pojednávanie, ak takýto postup vyhodnotí ako potrebný, avšak uvedené neznamená, že automaticky vyhovie žiadosti žalobcu na jeho vykonanie, keď na takýto postup nie sú splnené podmienky. Podľa názoru správneho súdu v tomto prípade nebolo potrebné doplniť dokazovanie žalovaným, ani vykonať pojednávanie, nakoľko skutkový stav bol náležite zistený správcou dane a teda riadnym podkladom pre odvolacie rozhodnutie.

16. K procesnej námietke nevypočutia svedkyne p. Š.E. a konateľa žalobcu a nerešpektovania pôvodného zrušujúceho rozhodnutia žalovaného zo dňa 06.07.2020 správny súd uviedol, že označená svedkyňa bola vo veci opakovane vypočutá, naposledy v rámci vyrubovacieho konania dňa 05.02.2019, kedy zástupca žalobcu nevyužil svoje právo byť prítomný, pričom svedkyňa odkázala na svoje skoršie výpovede, ktoré boli zaradené do daňovej kontroly a žalobca bol s nimi oboznámený. Žalobca v žalobe nešpecifikoval konkrétne okolnosti znamenajúce potrebu ďalšieho vypočutia označenej svedkyne. Správny súd ďalej zdôraznil, že jednoduchá námietka nerešpektovania právneho názoru správneho orgánu druhého stupňa bez konkrétneho vysvetlenia, v čom konkrétne správca dane pochybil (zároveň za situácie, že druhé rozhodnutie správcu dane odvolací správny orgán potvrdil), nie je spôsobilým predmetom prieskumu zo strany správneho súdu. Ak žalobca poukázal na to, že po pôvodnom zrušujúcom rozhodnutí žalovaného zo dňa 06.07.2020 sa mal správca dane vysporiadať s otázkou vykonštruovanosti obchodno-dodávateľského vzťahu, k tomu správny súd uviedol, že dôvodom postupu žalovaného pri označenom rozhodnutí bola zmatečnosť odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia spočívajúca v nejasnosti dôvodu ústiaceho do nepriznania práva na odpočítanie dane. Rozpornosť, ktorú vyčítal žalovaný správcovi dane, bola odstránená následným rozhodnutím správcu dane potvrdeným žalovaným, ktoré je predmetom súdneho prieskumu. Za daných okolností je námietka skúmania, či bol obchodný reťazec vykonštruovaný alebo nie, podľa správneho súdu bezpredmetná, keďže správne orgány ustálili dôvod nepriznania nároku na odpočítanie dane na nepreukázaní reálnosti zdaniteľného plnenia deklarovaného faktúrou vystavenou spoločnosťou Media Net Europe, s.r.o. Rovnako tak skúmanie cieľov a funkcií reklamy nemalo pre správne konanie právny význam, nakoľko správne orgány sa zamerali na otázku reálneho dodania reklamnej služby.

17. Správny súd potvrdil, že záver správcu dane, ktorý vo svetle dokazovania mal za to, že doklady predložené žalobcom (faktúry, prílohy - štatistiky, print screeny stránok od dodávateľa Media Net Europe s.r.o.) nespĺňali zákonné kritéria dostatočnej preukaznosti nároku na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH, bol správny. Rozsiahle šetrenie správcu dane preukázalo dôvodné pochybnosti o reálnom uskutočnení obchodov dodávateľom, tak ako je uvedené na faktúrach. Správca dane preukázal, že nedošlo zdieľaniu stránok spoločnosti Media Net Europe s.r.o. cez Google Adwords a Facebook, a tým nie je preukázaná návštevnosť sa stránkach, na ktorých sa mali zobrazovať bannery. Tým, že nie je preukázaná návštevnosť, nie je preukázaná ani zobrazenie reklamy v počte 750.000 - 800.000 a následne nie je preukázané ani prekliknutie na www stránku SLOBYT SLOVAKIA s.r.o..

18. Správny súd poukázal na výpoveď svedkyne p. Š., ktorá popísala spôsob vytvárania bannerov, ich umiestňovanie na označených webových stránkach a napokon na zdieľanie stránok na prostredníctvom subdodávateľa (EU motor company s.r.o., neskôr PURimex s.r.o.), ktorý uvedené mal zabezpečiť cez služby Facebook a Google AdWords, čo sa ukázalo ako nezodpovedajúce realite. Webové stránky boli nečitateľné, ich obsah bol neoprávnene preberaný z iného webu a zdieľanie cez Facebook a Google AdWords bolo popreté vyjadreniami spoločností Facebook a Google. Svedkyňa pritom vyslovene uvádzala, že garancia návštevnosti stránok www.spravy-media.sk, www.lifestyle-media.sk, www.zabava\_media.sk bola zabezpečovaná spomínaným subdodávateľom a „väčšina návštev pochádzala zo zdieľania na Googli a Facebooku“.

19. Správny súd k námietke žalobcu o iných právnych a skutkových záveroch správnych orgánov v iných administratívnych konaniach, resp. žalobcu v inom zdaňovacom období konštatuje, že tieto iné konania neboli predmetom súdneho prieskumu a správny súd ich ani nemôže hodnotiť, nakoľko sú predmetom samostatných súdnych konaní. Odhliadnuc od uvedeného z obsahu žaloby je zrejmé, že ide o skoršie zdaňovacie konania, pričom vo veci preskúmanej pod sp.zn. 31S/200/2021 bol protokol z daňovej kontroly vyhotovený už v júni 2018, a preto žalobcovi muselo byť zrejmé, čo sa mu v rámci daňových kontrol vytyka. Preto mal postupovať v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach (august 2018) tak, aby si zabezpečil všetky potrebné doklady a dôkazy na preukázanie svojich zdaniteľných obchodov, zvlášť ak tieto boli predmetom preverovania zo strany správcu dane, čo mu bolo známe.

20. Pokiaľ žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutie rozporne uvádza rôzne dôvody pre nepriznanie práva na odpočítanie dane, čo bolo už vytykané odvolacím orgánom v skoršej fáze konania, podľa správneho súdu uvedená argumentácia nie je opodstatnená. Z rozhodnutia žalovaného je podľa správneho súdu totiž zrejmé, že bola spochybnená reálna dodávka služby, ktorú mala dodať spoločnosť Media Net Europe, s.r.o. v zdaňovacom období august 2018 za reklamné bannery. Nie je pravdou, že by správne orgány v danej veci formulovali svoje právne závery dvojako a navyše odporujúcim si spôsobom.

21. Správny súd uzavrel, že v prejednávanej veci bola na základe rozsiahleho dokazovania spochybnená reálna existencia plnenia. Toto dokazovanie a jeho výsledky boli následne argumentačne podrobne vysvetlené v prvostupňovom rozhodnutí ako aj v rozhodnutí žalovaného. Konštatoval, že skutkový základ pochybností finančných orgánov o reálnosti obchodov deklarovaných predloženými faktúrami je dostatočne jasný, pričom dôkazy na preukázanie opaku žalobca v správnom konaní neprodukoval.

III. Kasačná sťažnosť, stanovisko žalovaného

22. Proti rozsudku správneho súdu sp. zn. ZA - 31S/43/2022 zo dňa 29. júna 2023 podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť, z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie.

23. Sťažovateľ namietal, že správny súd sa žiadnym spôsobom nevysporiadal so skutkovou a právnou argumentáciou uvedenou v správnej žalobe a s dôkazmi, ktoré sú v daňovom spise a preukazujú reálne dodanie reklamných služieb. Tiež namietal, že správny súd sa žiadnym spôsobom nevysporiadal s dvoma skutkovými závermi a dvojakým právnym posúdením žalovaného a správcu dane v prvostupňovom rozhodnutí a v rozhodnutí žalovaného. To má svedčiť o nedostatočne zistenom skutkovom stave a dôvodnosti návrhov sťažovateľa na vykonanie dôkazov vypočítaním konateľa sťažovateľa, svedkyne p. Veroniky Šavyovej (konateľky deklarovaného dodávateľa v čase uskutočnenia deklarovaných obchodov).

24. Sťažovateľ ďalej namietal, že správny súd podrobne neskúmal a v odôvodnení napadnutého rozsudku neodôvodnil, či sa správca dane po prvom zrušujúcom rozhodnutí žalovaného riadil jeho pokynmi, jeho právnym názorom a odstránil žalovaným vytykané nedostatky. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal na to, že v daňovom spise sa nenachádzajú žiadne nové dôkazy vykonané správcou dane po zrušení pôvodného prvostupňového rozhodnutia správcu dane žalovaným a vrátení veci na ďalšie

konanie. Mal za to, že ním navrhované vykonanie dôkazov po vrátení veci správcovi dane na odstránenie nedostatočne zisteného skutkového stavu veci bolo plne opodstatnené.

25. Podľa sťažovateľa záver správneho súdu, ktorým sa arbitrárne stotožnil s napadnutými rozhodnutiami o nepreukázaní reálnosti obchodov, je v rozpore s dôkazmi predloženými jednak žalobcom a jednak aj svedkom p. U. U. v daňovom konaní a nachádzajúcimi sa v daňovom spise a s ďalšími dôkazmi, ktoré zaobstarali daňové orgány.

26. Sťažovateľ tiež tvrdil, že ak má dodávateľ vysporiadanú DPH, nie je dôvod nepriznať právo na odpočítanie DPH odberateľovi na vstupe.

27. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa odkázal na svoje vyjadrenia v konaní pred správnym súdom. Mal za to, že správny súd v predmetnej veci rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi a to na základe preukázaného skutkového stavu. Navrhol preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietnuť.

#### IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

28. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP v znení účinnom do 30. júna 2023), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 445 ods. 1 písm. c), ods. 2, § 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

29. Podľa § 464 ods. 1 SSP: „Ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.“

30. Kasačný súd pri preskúmaní kasačnej sťažnosti zistil, že sa už v obdobnej veci totožného sťažovateľa a žalovaného, vo vzťahu k obdobným rozhodnutiam správcu dane, žalovaného a správneho súdu, ktoré boli založené na obdobnom skutkovom a právnom posúdení, i keď vo vzťahu k odlišnému zdaňovaciemu obdobiu, posudzujúc takmer totožne koncipované kasačné sťažnosti žalobcu ako sťažovateľa, zaoberal rovnakou právnou otázkou v rozhodnutí sp. zn. 8Sfk/25/2023 zo dňa 26. marca 2025, na základe ktorého konajúci kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol ako nedôvodnú.

31. Kasačný súd preto postupom podľa § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozhodnutie sp. zn. 8Sfk/25/2023 zo dňa 26. marca 2025, v ktorom konajúci kasačný súd k obdobnej argumentácii sťažovateľa uviedol nasledovné:

„23. Posúdiac ako prvú námietku nepreskúmateľnosti kasačný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok správneho súdu považuje za náležité odôvodnený. Správny súd poskytol odpoveď na všetky žalobné námietky sťažovateľky. Okrem iného sa vysporiadal aj s existenciou dvoch rozhodnutí žalovaného v predmetnej veci a vplyvom potenciálneho nerešpektovania pokynu žalovaného zo strany správcu dane na zákonnosť rozhodnutia žalovaného (bod 25, 28 napadnutého rozsudku) [v prejednávanej veci ide o bod. 25 napadnutého rozsudku správneho súdu]. Rovnako sa vysporiadal aj s otázkou potreby vykonania dokazovania ďalším výsluchom svedkyne U. (bod 25 napadnutého rozsudku) [v prejednávanej veci ide o bod. 26 napadnutého rozsudku správneho súdu], či vykonaním ďalšieho dokazovania (bod 31 napadnutého rozsudku) [v prejednávanej veci ide o bod. 27, 32 napadnutého rozsudku správneho súdu], ako aj s dôvodom neuznania uplatneného práva na odpočítanie dane a jeho právnym a skutkovým odôvodnením (bod 26, 28 až 31 napadnutého rozsudku) [v prejednávanej veci ide o bod. 29, 32 napadnutého rozsudku správneho súdu]. Samotná skutočnosť, že sa sťažovateľka so závermi správneho súdu (bez bližšej argumentácie) nestotožňuje, neznamená, že správny súd na námietky sťažovateľky odpovede nedal. Námietka nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku tak v predmetnej veci nebola na mieste a nebola ani dôvodná.“

24. Čo sa týka sporného právneho posúdenia, kľúčovou a v zásade jedinou právnou otázkou, ktorú sťažovateľka v predmetnej veci nastolila a ktorej riešenie zo strany správneho súdu spochybnila, bola otázka, či porušenie záväzného pokynu žalovaného v jeho zrušujúcom rozhodnutí zo strany prvostupňového orgánu (správcu dane) predstavuje takú procesnú vadu, ktorá má vplyv na zákonnosť neskoršieho (aprobujúceho) rozhodnutia žalovaného.

25. V súvislosti s nastolenou právnou otázkou kasačný súd konštatuje, že s obdobnou námietkou sa vo svojej rozhodovacej činnosti zaoberal opakovane, pričom konštatoval (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk77/2022 zo dňa 30. januára 2024, body 35 a 36; obdobne tiež rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/63/2022 zo dňa

30. januára 2024, body 36 až 39, sp. zn. 8Sfk/21/2023 zo dňa 30. júla 2024, bod 57, sp. zn. 8Sfk/18/2023 zo dňa 30. júla 2024, bod 59, sp. zn. 8Sfk/9/2023 zo dňa 30. júla 2024, bod 58);,35. Kasačný súd nespochybňuje, že v súlade s § 74 ods. 4 Daňového poriadku sú právne závery vyjadrené v rozhodnutí odvolacieho orgánu záväzné pre prvostupňový orgán. Ide o prejav inštitucionálnej nadradenosti odvolacieho orgánu vo vzťahu k prvostupňovému orgánu, ktorý je vynúiteľný kompetenciou odvolacieho orgánu zrušiť rozhodnutie, ktoré nerešpektovalo jeho právny názor. 36. Na druhej strane je však potrebné konštatovať, že zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva viazanosť odvolacieho orgánu jeho predchádzajúcim právnym názorom, vyjadreným v zrušujúcom rozhodnutí a už vôbec viazanosť správneho či kasačného súdu takýmto názorom. Inými slovami úlohou správnych súdov v zásade nie je vynucovať dodržiavanie pokynov odvolacieho orgánu zo strany prvostupňového orgánu, a to už vôbec v prípade, ak tento názor zmenil samotný odvolací orgán. Úlohou a poslaním správnych súdov je posúdiť, či výsledné (konečné) rozhodnutie, ako výsledok celého administratívneho konania, nezasahuje do práv a právom chránených záujmov fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy v rozpore so zákonom (§ 2 ods. 1 SSP). Prípadné procesné pochybenia sa stávajú predmetom záujmu správneho súdu až v tom prípade, ak mohli viesť k vydaniu nezákonného konečného rozhodnutia (§ 191 ods. 1 písm. g/ SSP). Nerešpektovanie v zrušujúcom rozhodnutí vyjadreného právneho názoru odvolacieho orgánu prvostupňovým orgánom, pokiaľ bolo v ďalšom konaní opätovne aprobované odvolacím orgánom (došlo k zmene pôvodného názoru), za predpokladu, že nové názory sú riadne odôvodnené, nepredstavuje takú procesnú vadu, ktorá by mala potenciál vplyvu na zákonnosť konečného rozhodnutia (neoberá účastníka konania napr. o možnosť vyjadriť sa, navrhovať dôkazy, podať odvolanie a dostať odpoveď na svoje námietky). Námietky sťažovateľky v tomto smere sú preto zjavne bezdôvodné.“

26. Kasačný súd na vyššie uvedené závery v plnom rozsahu odkazuje a s týmito sa stotožňuje. Pokiaľ preto sťažovateľka vo svojej kasačnej sťažnosti v podstatnom namieta len právny názor správneho súdu, že prípadné nerešpektovanie pokynov žalovaného zo strany správcu dane (aprobované neskorším potvrdzujúcim rozhodnutím žalovaného) nepredstavuje vadu s dopadom na zákonnosť preskúmaného rozhodnutia žalovaného, kasačný súd sa s týmto právnym názorom správneho súdu stotožňuje a považuje ho za správny.

27. Kasačný súd dáva do pozornosti, že rozhodnutie správcu dane č. 100145936/2020 zo dňa 14. januára 2020 [v prejednávanej veci ide o rozhodnutie správcu dane č. 100145974/2020 zo dňa 14. januára 2020], bolo zrušené rozhodnutím žalovaného č. 101126849/2020 zo dňa 6. júla 2020 [v prejednávanej veci ide o rozhodnutie správcu dane č. 101126986/2020 zo dňa 06. júla 2020], v podstatnom z toho dôvodu, že správca dane v prvom rozhodnutí zmiešal dva odlišné vzájomne sa vylučujúce dôvody pre nepriznanie uplatneného práva na odpočítanie dane v prípade sťažovateľky - zneužitie práva a nepreukázanie hmotnoprávnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie DPH. V tomto smere preto aj formuloval pokyny pre správcu dane v rámci ďalšieho procesného postupu. Správca dane a žalovaný (prvostupňovým rozhodnutím a rozhodnutím žalovaného) v ďalšom konaní ustálili, že dôvodom nepriznania uplatneného práva na odpočítanie DPH v sporných prípadoch je nepreukázanie existencie plnenia - samotnej reklamnej služby.

28. Je potrebné doplniť, že odpočítanie DPH nenastáva ex lege, priznanie tohto práva je viazané na splnenie viacerých podmienok najmä podľa § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2018 (v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov). Kasačný súd však už vo svojej rozhodovacej činnosti opakovane zdôraznil, že podmienky priznania práva na odpočet DPH v zmysle § 49 ods. 1, 2 a § 51 ods. 1 zákona o DPH majú svoj pôvod v práve Európskej únie, konkrétne v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica“). Predmetné ustanovenia preto podliehajú eurokonformnému výkladu, ktorý je v podstatnej miere ovplyvnený rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora Európskej únie (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10 Sžfk 7/2021 zo dňa 25. mája 2022, bod 29 či rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022, body 22 a 23).

29. V tomto smere je relevantné, že hmotnoprávne podmienky priznania práva na odpočítanie dane sú viazané na dodanie tovaru/poskytnutie služby (čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 167 a čl. 63 Smernice, alternatívne § 49 ods. 1 a 2 v spojení s § 2 ods. 1 písm. a) a b) a § 8 a § 9 zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2018). Z tohto dôvodu je právo na odpočítanie dane podmienené dôkazom o skutočnom/faktickom uskutočnení obchodu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci W. sp. z o.o., C-114/22 zo dňa 25. mája 2023, bod 31). Obchod, ktorého obsahom nie je reálne dodanie tovaru/poskytnutie služby, teda obchod bez materiálnej podstaty, sa považuje za tzv. simulovaný/fiktívny obchod. Simulované/fiktívne obchodné transakcie podľa európskeho práva nemôžu založiť právo na odpočítanie dane (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci EN.SA. srl, C-712/17 zo dňa 8. mája 2019, body 24 a 25). Dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu uskutočnenia obchodu - reálneho

dodania tovaru či poskytnutiu služby pritom ťaží práve daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Lucretiu Hadrian Vădan, C-664/16 zo dňa 21. novembra 2018, bod 44, vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 29 a iné).

30. Pokiaľ preto správca dane a žalovaný založili svoje prvostupňové rozhodnutie a žalované rozhodnutie na tom právnom základe, že neuznali sťažovateľke uplatnené právo na odpočítanie DPH, a to z dôvodu nepreukázania reálneho dodania deklarovanej služby sťažovateľke (absencia materiálneho plnenia) podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, postupovali zákonom predpokladaným spôsobom. Keďže svoj nový právny názor aj odôvodnili a podporili skutkovými zisteniami (ktoré sťažovateľka v kasačnom konaní nespochybňuje uplatnenými sťažnostnými bodmi), samotná skutočnosť (aj keby bola preukázaná), že sa odklonili od predchádzajúceho zrušujúceho rozhodnutia žalovaného č. 101126849/2020 zo dňa 6. júla 2020 [v prejednávanej veci ide o rozhodnutie správcu dane č. č. 101126986/2020 zo dňa 06. júla 2020], a nerešpektovali jeho pokyn, nepredstavuje vadu konania s dopadom na zákonnosť rozhodnutia žalovaného.

31. Kasačný súd dáva do pozornosti, že kasačná sťažnosť má charakter mimoriadneho opravného prostriedku proti rozhodnutiu správneho súdu, s čím súvisí aj striktná viazanosť kasačného súdu sťažnostnými bodmi (§ 453 ods. 2 SSP). Kasačný súd preto nemôže posudzovať napadnutý rozsudok a ani rozhodnutia orgánov finančnej správy nad rámec sťažnostných námietok, ktoré musí sťažovateľka jasne a presne formulovať vo svojej kasačnej sťažnosti. S viazanosťou kasačného súdu sťažnostnými bodmi súvisí obligatórna podmienka právneho zastúpenia sťažovateľky v kasačnom konaní (§ 449 ods. 1 SSP). Teda zastúpenia osobou, ktorá je dostatočne odborne fundovaná na to, aby vedela uplatniť nároky účastníka konania v príslušných procesných rámcoch (reflektujúc aj zásadu viazanosti kasačného súdu sťažnostnými bodmi).

32. Pokiaľ teda sťažovateľka vo svojej kasačnej sťažnosti namietala nesplnenie pokynu vyplývajúceho z rozhodnutia žalovaného č. 101126849/2020 zo dňa 6. júla 2020 [v prejednávanej veci ide o rozhodnutie správcu dane č. č. 101126986/2020 zo dňa 06. júla 2020] zo strany správcu dane (čo kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodnú námietku - bod 27 a 31 tohto rozsudku), avšak vo svojej kasačnej sťažnosti zároveň nespochybnila (argumentačne nenamietala) správnosť nových právnych a skutkových záverov obsiahnutých v žalovanom rozhodnutí (aprobovaných napadnutým rozsudkom správneho súdu), nemohla ani docieľiť prieskum meritórnych záverov orgánov finančnej správy. Kasačný súd, súc viazaný sťažnostnými bodmi (§ 453 ods. 2 SSP), mohol posudzovať len tú argumentáciu, ktorú sťažovateľka relevantne procesne uplatnila.

33. Pre úplnosť dáva kasačný súd do pozornosti, že rozhodoval už v (skutkovo a právne) obdobnej veci sťažovateľky a žalovaného, kde obdobnú kasačnú sťažnosť sťažovateľky rovnako ako nedôvodnú zamietol - rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/89/2023 zo dňa 22. januára 2025 [taktiež rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sfk/4/2024 zo dňa 31. marca 2025].“

VII. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

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

33. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľ nemal úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

34. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.