

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/6/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7020200789
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 04. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Prof. JUDr. Peter Potásch
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:7020200789.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a JUDr. Vlastimila Pavlikovského, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): HCP - čerpacia technika s.r.o., so sídlom Szakkayho 1, 040 01 Košice, IČO: 36 217 166, právne zastúpený: Advokátska kancelária VASIL & partners, s.r.o., so sídlom Žižkova 4D, 040 01 Košice, IČO: 47 240 482, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 101414177/2020 zo dňa 09. septembra 2020, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Správneho súdu v Košiciach č. k. KE-7S/192/2020 - 64 zo dňa 31. októbra 2024, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamieťa.
- II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania a správneho súdneho konania

1. Daňový úrad Košice (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím číslo: 100916050/2020 zo dňa 19.05.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) v sume 13 871,60 eura za zdaňovacie obdobie júl 2018.

2. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2018 z nasledovných faktúr vystavených spoločnosťami:

- SETLOS, s.r.o, za dodanie tovaru a služieb:
- faktúra č. 181000133, predmet fakturácie: tovar podľa objednávky,
- faktúra č. 181000134, predmet fakturácie: účtovnícke práce,
- Družstvo Trentin (do 23.11.2018; neskôr Manula družstvo) za dodanie reklamných služieb:
- faktúra č. 180215, predmet fakturácie: vysielanie reklamného spotu.

3. Správca dane neuznanie práva na odpočítanie DPH vo vzťahu k dodaniu tovaru a služby spoločnosťou SETLOS, s.r.o. odôvodnil nasledovne:

- spoločnosť SETLOS s.r.o., doklady týkajúce sa zdaniteľných obchodov so žalobcom nepredložila, tieto mali byť odovzdané novému majiteľovi pri predaji spoločnosti a nový konateľ spoločnosti zásielku správcu dane neprevzal,
- konateľ žalobcu Ladislav Popovič si nespomínal, kedy, a za akých okolností sa začala ich spolupráca, nepamätal si ani s kým za spoločnosť SETLOS, s.r.o., jednal. Tvrdil, že v priestoroch spoločnosti SETLOS, s.r.o. nebol, dodávateľov si nepreveroval, vybavovanie objednávok, nákup,

predaj, vystavovanie faktúr, úhrady faktúr, zabezpečovali zamestnanci. Uviedol, že prepravu tovaru zabezpečovali dodávatelia, tovar bol vyložený v prenajatom sklade od spoločnosti BUBI GOLD, s.r.o. Šaca, kde bol aj skladovaný. K motorovým vozidlám, ktoré mali vykonať prepravu, sa nevedel bližšie vyjadriť. Nákup tovaru bol uhrádzaný bankovým prevodom a ďalej dodávaný spoločnosti U.S. Steel Košice, s.r.o., ide o prioritného zmluvného odberateľa (90 %),

- zmluvu o obchodnej spolupráci so spoločnosťou SETLOS, s.r.o. nepredložil.

4. Správca dane neuznanie práva na odpočítanie DPH vo vzťahu k dodaniu a služby - reklama - subjektom Manula družstvo (do 23.11.2018 Družstvo Trentin) odôvodnil nasledovne:

- subjekt Manula družstvo (do 23.11.2018 Družstvo Trentin) doklady týkajúce sa zdaniteľných obchodov so žalobcom nepredložil, bol nekontaktný,

- konateľ žalobcu Ladislav Popovič uviedol, že nemá vedomosť o vysielaní reklamných spotov na základe predložených faktúr, nepreveroval to na miestach, ktoré sú uvedené na faktúrach, tiež sa nevie vyjadriť, akým spôsobom, na akom mieste a akými osobami dodávateľ Manula družstvo (do 23.11.2018 Družstvo Trentin) služby realizoval. Rovnako nevedel, či služby boli deklarovaným dodávateľom vykonávané subdodávateľsky alebo vo vlastnej réžii. Na otázku správcu dane, či bol v sídle subjektu Manula družstvo (do 23.11.2018 Družstvo Trentin) odpovedal, že si nepamätá, asi nebol, stretli sa v Košiciach.

5. Žalovaný rozhodnutím číslo: 101414177/2020 zo dňa 09. septembra 2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

6. Žalovaný uviedol, že správca dane vykonanou daňovou kontrolou preukázal, že zo strany deklarovaných dodávateľov SETLOS, s.r.o. a Manula družstvo (do 23.11.2018 Družstvo Trentin) nedošlo k dodaniu tovaru a služieb, teda ani k vzniku daňovej povinnosti a právu odpočítať daň z týchto faktúr v zmysle § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Skonštatoval, že žalobca ani vo vyjadrení k protokolu nepredložil a nenavrhol vykonať ďalšie dôkazy a šetrenia.

7. Správny súd v Košiciach (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. KE- 7S/192/2020 - 64 zo dňa 31. októbra 2024 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania napadnutého rozhodnutia.

8. Správny súd skonštatoval, že ide o preskúmanie rozhodnutia žalovaného, u ktorého pri výkone daňovej kontroly za mesiac júl 2018 sa vychádzalo z rovnakých dôkazov a podkladov ako v prípade daňovej kontroly za mesiac apríl 2018, preto poukázal na argumentáciu správneho súdu tam uvedenú v bodoch 32 až 44 rozsudku sp. zn. KE- 7S/191/2020 zo dňa 30.09.2024.

9. Správny súd poukázal na to, že správcovi dane sa ani od jedného z deklarovaných dodávateľov nepodarilo počas daňovej kontroly získať žiadne využiteľné informácie ohľadne preverovaných zdaniteľných plnení, preto pristúpil správca dane k získavaniu potrebných informácií z jemu dostupných evidencií a zistení iných správcov dane ohľadne dodávateľských subjektov a súčasne aj priamo od jeho konateľa. Z výsluchu konateľa sa však správca dane nedozvedel žiadne informácie s potenciálom upotrebitelnosti v procese verifikácie tvrdení sťažovateľa, nakoľko Ladislav Popovič (konateľ žalobcu) otázky správcu dane buď nevedel zodpovedať vôbec alebo poskytol len veľmi všeobecné informácie.

10. Správny súd skonštatoval, že dôkazné bremeno, ktorým bol sťažovateľ v predmetnom daňovom konaní zaťažený, nepovažuje za neprimerané. Vznesené dôvodné pochybnosti sa týkali len vzťahov a okolností medzi sťažovateľom a jeho deklarovanými dodávateľmi, prípadne účtovných dokladov nimi vystavených. Išlo teda o okolnosti a skutočnosti priamo v dispozičnej sfére žalobcu, preto od tohto možno spravodlivo požadovať, aby vedel vysvetliť a preukázať podstatu ním realizovaného obchodného vzťahu a mechanizmus dodania tovaru či služieb.

11. Správny súd uviedol, že žalobca konštantne tvrdil, že tovary a služby mu boli dodané práve ním deklarovanými dodávateľmi (SETLOS, s.r.o., a Družstvo Trentin) a existencia iných zdaniteľných osôb v pozícii skutočných dodávateľov nevyplývala ani z vykonaného dokazovania. Preto skutkové okolnosti daného prípadu nesmerovali k tomu, že zdaniteľné plnenia uvedené na sporných faktúrach dodal za deklarovaného dodávateľa iný dodávateľ, ktorý mal postavenie platcu DPH. Žalobca teda nepreukázal materiálne, teda skutočné dodanie tovarov a služieb na faktúrach uvedenými dodávateľmi.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

12. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie.

13. Sťažovateľ argumentoval tým, že už v rámci daňovej kontroly predložil správcovi dane faktúry a že záver, že zdaniteľné obchody sa neuskutočnili nemôže byť postavený na skutočnosti, že jeho konateľ si počas ústneho pojednávania nevedel spomenúť na presný dátum začiatku spolupráce žalobcu so spoločnosťami SETLOS, s.r.o., a Družstvo Trentin, ani na meno zástupcu týchto spoločností, s ktorým bola spolupráca dohodnutá. Uviedol, že jeho konateľ vykonáva svoju funkciu štatutárneho orgánu už od 8. novembra 2002, a preto nie je reálne očakávať, že si bude po takom dlhom čase presne pamätať všetky dátumy, okolnosti alebo mená osôb, ktoré sa zúčastnili na obchodných rokovaniach.

14. Zdôraznil, že dôkazy o nákupe tovaru od spoločnosti SETLOS s.r.o. sa nachádzajú v účtovníctve spoločnosti a nakupovaný tovar bol taktiež ďalej skutočne dodávaný pre spoločnosť U.S. Steel Košice, s.r.o., ktorý je prioritným zmluvným odberateľom sťažovateľa, pričom táto obchodná spolupráca trvá už viac ako 15 rokov. Tvrdil, že uvedená obchodná spoločnosť potvrdila dodania daného tovaru, dodanie daného tovaru tejto spoločnosti je riadne zdokumentované a bolo preukázané daňovému úradu.

15. Sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 SŽf 1/2011, v zmysle ktorého ak je nepochybná existencia nakúpeného materiálneho plnenia, ktoré je riadne preukázané faktúrami a podrobnými prílohami od konkrétneho dodávateľa, daňový subjekt splnil svoje dôkazné bremeno. Tiež argumentoval rozsudkami Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8SŽf/9/2012 (daňový subjekt splní svoju dôkaznú povinnosť tým, že predloží dôkazy v podobe účtovníctva.) a sp. zn. 3SŽf/1/2010 (dôkazné bremeno týkajúce sa podvodného konania). Sťažovateľ uviedol, že v žiadnom prípade nemôže byť na ťarchu kontrolovaného subjektu prípadná nekontaktnosť obchodných partnerov.

16. Sťažovateľ upozornil na skutočnosť, že v iných podobných prípadoch (rozsudkoch sp. zn. KE-7S/67/2020 zo dňa 22.2.2024, sp. zn. KE-8S/39/2020 zo dňa 26.3.2024 a sp. zn. KE-7S/68/2020 zo dňa 11.7.2024) správny súd konštatoval, že správca dane nesie dôkazné bremeno za to, aby kvalifikovane spochybnil existenciu tovaru. Podľa sťažovateľa sú uvedené veci podobné v tom, že správne orgány mali pochybnosti o vierohodnosti predloženej dokumentácie a neuznali žalobcovi právo na odpočítanie dane. Správny súd v týchto veciach uviedol, že ak správca dane namieta, že účtovníctvo nie je vierohodné, úplné, preukázateľné alebo správne, musí tieto tvrdenia dokázať a že pre záver o nesplnení podmienok na odpočítanie dane nestačí len spochybniť dodávateľa alebo subdodávateľa.

17. Čo sa týka obchodných vzťahov s Družstvom Trentin, reklamná kampaň bola zameraná na upevňovanie a zvyšovanie pozície na trhu smerom k novým a aj potenciálnym zákazníkom.

18. Namietal, že konštantná judikatúra je toho názoru, že na preukázanie pochybností, ktoré nastali v dôsledku skutočností na strane dodávateľa alebo subdodávateľov kontrolovaného subjektu, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane, nie kontrolovaný subjekt.

19. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti odkázal na svoju predošlú argumentáciu a kasačnú sťažnosť navrhol zamietnuť ako nedôvodnú. Žalovaný v súvislosti s poukazovaním sťažovateľa na rozsudky správneho súdu v iných veciach uviedol, že vo veci sťažovateľa, Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v troch prípadoch (rozsudky sp. zn. 4Sfk/141/2022, sp. zn. 8Sfk/3/2023, 4Sfk/63/2023) kasačnú sťažnosť podanú sťažovateľom zamietol s tým, že vznesené dôvodné pochybnosti sa týkali len vzťahov a okolností medzi sťažovateľom a jeho deklarovaným dodávateľom, prípadne účtovných dokladov ním vystavených. Išlo teda o okolnosti a skutočnosti priamo v dispozičnej sfére sťažovateľa.

III. Konanie na kasačnom súde

20. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší správny súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho právomoc a príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení a § 11 písm. h) SSP.

21. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

22. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas.

23. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

IV. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

24. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

25. Podľa § 49 ods. 1 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.

V. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

26. Podstatnou otázkou v predmetnej veci bolo to, či v súdenom prípade ide o prípad nesplnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane (ako vec posúdil žalovaný) a či zistenia správcu dane preniesli dôkazné bremeno na žalobcu.

27. Kasačný súd poukazuje na svoju predchádzajúcu rozhodovaciu činnosť (napr. rozhodnutie sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022), kde uviedol, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia 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.

28. V rozhodnutí vo veci sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022 kasačný súd zároveň uviedol, že vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do zákona o DPH. Platiteľ dane (sťažovateľ) si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

1. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),

2. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník (§ 19 ods. 1 zákona o DPH),

3. daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH),

4. zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.

29. Kasačné námietky sťažovateľa už boli predmetom konania o kasačnej sťažnosti totožného sťažovateľa, ktorá sa tiež týkala záverov z totožnej daňovej kontroly. Jediným rozdielom medzi posudzovanými vecami bola skutočnosť, že v skôr rozhodovanej veci správca dane posudzoval zdanieľné obchody aj s ďalším deklarovaným dodávateľom (okrem subjektov SETLOS, s.r.o. a Družstvo Trentin). Kasačný súd rozhodujúci v tejto veci sa pritom stotožnil s argumentáciou skôr rozhodujúceho senátu Najvyššieho správneho súdu - v rozsahu relevantnom pre toto konanie - a preto obdobne kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol. Vzhľadom na uvedené kasačný súd považuje za vhodné poukázať na podstatnú časť právneho posúdenia veci iným senátom kasačného súdu - v zmysle ustanovenia § 464 ods. 1 SSP - uvedeného v rozsudku sp. zn. 4Sfk/141/2022 zo dňa 24. apríla 2024:

„27. Preskúmaním veci dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Daňové orgány založili svoju argumentáciu v preskúmaných rozhodnutiach primárne na spochybnení identity dodávateľov tovarov a služieb sťažovateľovi. Argumentácia zistením podvodného alebo zneužívajúceho konania a účasti sťažovateľa na ňom alebo vedomosti sťažovateľa o ňom z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia žalovaného nevyplýva. Z administratívneho spisu kasačný súd zistil, že za účelom preverenia skutočností uvedených vo faktúrach predložených sťažovateľom vykonal správca dane rôzne šetrenia najskôr na úrovni priamych deklarovaných dodávateľov sťažovateľa - SETLOS, s.r.o., RSD SYSTEM s.r.o., Družstvo Trentin, resp. Manula družstvo (viď bližšie body 3. až 6. tohto rozsudku). Keďže správcovi dane sa ani od jedného z deklarovaných dodávateľov sťažovateľa nepodarilo počas daňovej kontroly získať žiadne využiteľné informácie ohľadne preverovaných zdanieľných plnení, pristúpil správca dane k získavaniu potrebných informácií z jemu dostupných evidencií a zistení iných správcov dane ohľadne dodávateľských subjektov (viď bod 8. tohto rozsudku) a súčasne aj priamo od sťažovateľa, resp. jeho konateľa. Z výsluchu konateľa sa však správca dane

nedozvedel žiadne informácie s potenciálom upotrebitelnosti v procese verifikácie tvrdení sťažovateľa, nakoľko Ladislav Popovič (konateľ sťažovateľa) otázky správcu dane buď nevedel zodpovedať vôbec alebo poskytol len veľmi všeobecné informácie (viď bod 7. tohto rozsudku). Pochybnosti správcu dane boli založené najmä na nasledovných zisteniach:

- ani s jedným z dodávateľských subjektov sa správcovi dane nepodarilo nadviazať procesný kontakt za účelom preverenia tvrdení sťažovateľa. Zásielky doručované počas daňovej kontroly na aktuálne adresy dodávateľských subjektov podľa zápisov v obchodnom registri alebo doručované likvidátorom spoločností SETLOS, s.r.o. v likvidácii a RSD SYSTEM s.r.o. v likvidácii sa správcovi dane vracali ako nevyzdvihnuté,

- miestne zisťovanie na adrese Manula družstvo nevedlo k získaniu žiadnych informácií,

- F. I. S. (podľa informácií finančnej správy splnomocnený zástupca spoločnosti SETLOS, s.r.o.) ako jediný zareagoval na korešpondenčné aktivity správcu dane, avšak oznámil správcovi dane iba to, že všetku účtovnú dokumentáciu spoločnosti odovzdal novému majiteľovi pri predaji spoločnosti,

- z informácií z iných konaní týkajúcich sa dodávateľských daňových subjektov správca dane zistil, že spoločnosť SETLOS, s.r.o. za rok 2018 nepodala daňové priznanie pre daň z príjmov právnických osôb a neskôr jej bola zrušená registrácia pre DPH. Absencia akejkoľvek spolupráce a súčinnosti daňových subjektov Družstvo Trentin a RSD SYSTEM s.r.o. so správcom dane pri daňových kontrolách vykonávaných za niektoré zdaňovacie obdobia roku 2018 u týchto subjektov viedla k tomu, že u nich správca dane pristúpil k procesu určovania dane podľa pomôcok,

- konateľ sťažovateľa nevedel správcovi dane uviesť mená ani jednej z osôb, s ktorými za dodávateľov jednal, tieto subjekty si žiadnym spôsobom nepreveroval, nebol v ich sídle, nevedel poskytnúť žiadne informácie k preprave tovarov, pričom jeho argumentácia sa zredukovala v podstate iba na prízvukovanie faktu, že dodané tovary dodal ďalej svojmu odberateľovi - spoločnosti U. S. Steel Košice a že tovar bol skladovaný v prenajatom sklade spoločnosti BUBI GOLD s.r.o. Šaca,

- konateľ sťažovateľa obdobne k spolupráci s Družstvom Trentin priznal, že nemá vedomosť o vysielaní reklamných spotov na základe preverovanej faktúry. Dodané služby si žiadnym spôsobom nepreveroval, nevedel nič o spôsobe ich realizácie, nevedel sa vyjadriť, či tieto služby zrealizovalo Družstvo Trentin vo svojej réžii alebo prostredníctvom subdodávok,

- k reklamným službám, ktoré mali byť poskytnuté Družstvom Trentin, predložil sťažovateľ zmluvu o poskytnutí reklamného priestoru zo dňa 01.03.2018, avšak bez uvedenia mien štatutárnych zástupcov zmluvných strán. Hoci predmetom zmluvy bol záväzok poskytovateľa vysielat' reklamu objednávateľa na LED obrazovkách na základe objednávky v Bratislave, sú predmetom fakturácie aj LED obrazovky v Košiciach, Prešove a v Liptovskom Mikuláši.

28. Ak na základe vyššie uvedených zistení (opísané v bodoch 3. až 8. a 13. tohto rozsudku) správca dane pojal relevantné pochybnosti o identite dodávateľov tovarov a služieb z preverovaných faktúr a zotrval na pozícii ich neodstránenia sťažovateľom, je potrebné takýto postup vyhodnotiť ako procesne korektný a logicky vyplývajúci z výsledkov dokazovania, ktorý podľa názoru kasačného súdu zodpovedá kritériám nastaveným aktuálnou rozhodovacou činnosťou Ústavného súdu SR (napr. IV. ÚS 86/2022, I. ÚS 259/2022, I. ÚS 247/2023). Rovnako, ak závery správcu dane v napadnutom rozsudku správny súd aproboval, nie je možné ho označiť za taký, ktorý je postihnutý vadou nesprávneho právneho posúdenia veci. Vo vzťahu k rozhodujúcej kasačnej námietke možno preto uzavrieť, že zistenia správcu dane, ktoré postupne nadobúdali v priebehu daňovej kontroly, spochybňujú hodnovernosť listinných dôkazov predkladaných sťažovateľom a procesne korektným spôsobom viedli k prenosu dôkazného bremena (v záujme obnovenia hodnovernosti listinných dôkazov) opätovne na sťažovateľa (napr. IV. ÚS 380/2021, rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1Sžfk/10/2022 zo dňa 24.02.2022, publikovaný v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pod č. 18/2022). Sťažovateľ dôvodné pochybnosti správcu dane nevyvrátil, neoznačil žiadne ďalšie relevantné dôkazy na ich vyvrátenie (napr. mená konkrétnych svojich zamestnancov, ktorí mali obchody s dodávateľskými subjektmi dojednávať alebo preberať dodaný tovar), a preto je dôvodný záver, že neuniesol v daňovom konaní dôkazné bremeno. Argumentácia, komu sťažovateľ následne dodal tovar nadobudnutý od svojich dodávateľov, nemá pri hľadaní odpovede na sporné otázky právnu relevanciu.

29. Pre úplnosť kasačný súd konštatuje, že dôkazné bremeno, ktorým bol sťažovateľ v predmetnom daňovom konaní zaťažený, nepovažuje za neprimerané. Vznesené dôvodné pochybnosti sa týkali len vzťahov a okolností medzi sťažovateľom a jeho deklarovateľmi, prípadne účtovných dokladov nimi vystavených. Išlo teda o okolnosti a skutočnosti priamo v dispozičnej sfére sťažovateľa. Kasačný súd zastáva názor, že od sťažovateľa možno spravodlivo požadovať, aby vedel vysvetliť, preukázať (či už predložením alebo aspoň označením konkrétnych dôkazov) podstatu ním realizovaného obchodného vzťahu a mechanizmus dodania tovaru či služieb.

30. Kasačný súd pripomína, že pri posudzovaní ne/splnenia podmienok vzniku nároku na odpočet DPH pre prípad nepreukázania identity dodávateľa môže byť relevantná tiež otázka, či vzhľadom na skutkové okolnosti daného prípadu nie sú k dispozícii údaje potrebné k overeniu toho, či mal skutočný dodávateľ (teda nie dodávateľ uvedený na faktúre) postavenie platcu DPH, pričom v tomto smere dôkazné bremeno zaťažuje sťažovateľa. K uvedenému poukazuje kasačný súd na rozsudok SD EÚ z 9. decembra 2021 vo veci C-154/20, Kemwater ProChemie, bod 43: „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, pokiaľ vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie.“ V danom prípade sťažovateľ konštantne tvrdil, že tovary a služby mu boli dodané práve ním deklarovanými dodávateľmi (SETLOS, s.r.o., RSD SYSTEM s.r.o. a Družstvo Trentin). Existencia iných zdaniteľných osôb v pozícii skutočných dodávateľov nevyplývala ani z vykonaného dokazovania, a preto skutkové okolnosti daného prípadu nesmerovali k tomu, že zdaniteľné plnenia uvedené na sporných faktúrach dodal za (niektorého alebo všetkých) deklarovaných dodávateľov iný dodávateľ, ktorý mal postavenie platcu DPH.“

30. Kasačný súd zdôrazňuje, že odkazovaný rozsudok prešiel aj testom ústavnosti, keď Ústavný súd Slovenskej republiky v uznesení sp. zn. I. ÚS 57/2025-21 zo dňa 30. januára 2025 odmietol ústavné sťažnosti sťažovateľa proti postupu a rozsudkom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/141/2022 z 25. apríla 2024, sp. zn. 4Sfk/63/2023 z 28. mája 2024 a sp. zn. 8Sfk/3/2023 z 30. mája 2024. Podľa Ústavného súdu Slovenskej republiky „Neobstojí námietka sťažovateľa, že bol neúmerne zaťažovaný dôkazným bremenom, resp. že jemu bola vyvodená zodpovednosť za skutočnosť na strane dodávateľov. Išlo totiž aj o jeho nekonkrétnu a vyhýbavú výpoveď, ktorá taktiež vzbudila pochybnosti o hodnovernosti predložených faktúr. Napríklad to, že sťažovateľ si ani neoveril spôsob a rozsah dodania reklamných služieb, za ktoré mal zaplatiť deklarovanému dodávateľovi, neschopnosť uviesť žiadne konkrétnejšie údaje a detaily týkajúce sa predmetných obchodov a zároveň neuvedenie žiadnych konkrétnych mien osôb, ktoré mali konať za dodávateľov, predstavuje skutočnosť, ktoré sú spôsobilé vyvolať pochybnosti o realite obchodov, ktoré deklarujú predložené faktúry. Obdobne požiadavka uviesť mená zamestnancov, ktorí za sťažovateľa mali dojednávať predmetné obchody a preberať tovar, nie je neprimeraným dôkazným bremenom. Všetky tieto okolnosti sa týkajú priamo sťažovateľa, od ktorého je rozumné a primerané očakávať, že takéto okolnosti týkajúce sa deklarovaných obchodov je schopný daňovým orgánom objasniť, špecifikovať a preukázať.“

31. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že od jeho konateľa nie je reálne očakávať, že si bude po tak dlhom čase presne pamätať všetky relevantné, resp. podstatné okolnosti veci, kasačný súd uvádza, že výpoveď konateľa sťažovateľa sa konala dňa 17.02.2020, pričom táto sa týkala spolupráce v rámci kontrolovaného obdobia január - september 2018, čo nemožno bez ďalšieho považovať za neprimerane dlhý časový odstup, ktorý by mal automaticky viesť k záveru, že by si konateľ nemohol pamätať súvisiace skutočnosti, príp. ich podstatné časti. Naviac, práve tento relatívne krátky časový odstup medzi rozhodným časom obchodovania a výsluchom, a to v súhrne s povahou fakturovaných služieb, ktoré vykazujú určitú mieru špecifickosti, resp. adresnosti práve vo vzťahu ku kasačnému sťažovateľovi (pozn.: primárne reklamné služby a účtovné služby), ako aj prihliadajúc na samotný objem fakturovaných služieb (nejednalo sa o obchody nepatrnej hodnoty) a na cyklickosť/kontinuitu obchodovania so spornými spoločnosťami (k tomu pozri najmä bod 29 tohto rozsudku), je dôvodné predpokladať, že konateľ kasačného sťažovateľa by si mohol pamätať aspoň podstatné informácie týkajúce sa uvedených obchodov - relevantné práve vo vzťahu k ich preukázaniu. Na strane druhej, aj keby tomu tak z akéhokoľvek dôvodu nebolo, sťažovateľ mohol okrem všeobecnej (nekonkrétnej) výpovede - príp. namiesto nej alebo popri nej - predkladať/navrhovať aj ďalšie, resp. iné dôkazy na preukázanie materiálnej existencie deklarovaných plnení, toto však neuskutočnil.

32. Pokiaľ sťažovateľ upozornil na odlišné právne posúdenie v rozsudkoch sp. zn. KE- 7S/67/2020 zo dňa 22.2.2024, sp. zn. KE-8S/39/2020 zo dňa 26.3.2024 a sp. zn. KE- 7S/68/2020 zo dňa 11.7.2024, tieto sa týkali iného žalobcu a iných deklarovaných dodávateľov, pričom najzásadnejší rozdiel oproti prejednávanej veci spočíval v tom, že v tam uvedených veciach správca dane nespochybnil, že reklamné služby neboli vykonané vôbec, ale vo všetkých prípadoch spochybnil, že tieto služby vykonali osoby

uvedené na faktúrach. Preto argumentácia týmito rozhodnutiami správneho súdu, ktorých skutkové a právne východiská sú odlišné, neobstojí.

33. Kasačný súd zdôrazňuje, že k dodaniu tovaru a služby od spoločnosti SETLOS, s.r.o. sťažovateľ neprodukoval žiaden dôkaz, ktorým by preukázal reálnosť týchto plnení a reálnosť spolupráce s týmto subjektom. Rovnako v prípade dodania služby od Družstva Trentin z daňovej kontroly nevyplýnul žiaden relevantný výstup a žalobca nepredložil žiaden dôkaz preukazujúci reálne uskutočnenie tejto služby.

34. Zo všetkých vyššie uvedených dôvodov, Najvyšší správny súd vo veci rozhodol tak, že kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol.

35. 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 okolnosti podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

36. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom kasačného súdu pomerom hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP a § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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