

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 5Sfk/21/2023  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8021200555  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 01. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Juraj Vališ  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:8021200555.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a Mgr. Petra Macha, PhD. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): LUX Prešov, s.r.o., so sídlom Za Kalváriou 118, Prešov, IČO: 36 478 598, zastúpeného BENČÍK & PARTNERS, s.r.o., so sídlom Aurela Stodolu 12, Prešov, IČO: 36 860 441, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo 101395206/2021 zo dňa 4. augusta 2021, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/61/2021-55 zo dňa 3. novembra 2022, takto

### rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### odôvodnenie:

#### I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Prešov (ďalej aj „prvostupňový orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2016, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 101449946/2020 zo dňa 17.09.2020. V rámci daňovej kontroly daňových dokladov za zdaňovacie obdobie september 2016 správca dane preveroval zdaniteľné obchody uskutočnené medzi žalobcom a deklarovateľom EF - plus, spol. s r.o., IČO: 44 989 423.

2. Na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal správca dane rozhodnutie č. 100134286/2021 zo dňa 27.01.2021 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), v ktorom podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel v sume 4.387,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2016 z dôvodu porušenia ustanovenia § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov“). Konštatoval, že žalobca si v rámci daňovej kontroly nesplnil svoju dôkaznú povinnosť pri uplatnení odpočítania dane z faktúry č. 116091401, kde ako dodávateľ je uvedená spoločnosť EF - plus, spol. s r.o., IČO: 44 989 423, s predmetom fakturácie propagačné jazdy závodným autom, reklamné tričká, catering, prenájom stolov a prenájom lavíc na sedenie. Zo strany žalobcu nebolo preukázané, že plnenia boli uskutočnené dodávateľom uvedeným na prijatej faktúre. Nebolo preukázané, že zo strany dodávateľa došlo k daňovej povinnosti na základe skutočne zrealizovaných obchodov a že tomuto dodávateľovi vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov. Správca dane uviedol, že pokiaľ si žalobca uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúry, kde ako dodávateľ je uvedená spoločnosť EF - plus, spol. s r.o., musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený týmto dodávateľom a predloženie

dokladov je len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie odpočítania dane. Samotné faktúry, ktoré žalobca predložil ku kontrole, nie sú preukázaním realizácie obchodných transakcií deklarovanou spoločnosťou, a tieto doklady bez reálneho preukázania zdaniteľného obchodu nie sú dôkazom o tom, že obchod bol aj reálne uskutočnený dodávateľom uvedeným na faktúrach. Okrem iného uviedol, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z plnenia, ku ktorému nedošlo.

3. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný preskúmaným rozhodnutím č. 101395206/2021 zo dňa 04.08.2021 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil a postup a závery správcu dane vyhodnotil ako zákonné a vecne správne.

## II. Konanie pred správnym súdom

4. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného na Krajský súd v Prešove správnu žalobu, domáhajúc sa preskúmania a zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane. Pochybnosti a závery správcu dane a žalovaného považuje žalobca za neopodstatnené a vychádzajúce z nedostatočne zisteného skutkového stavu daňovej veci a nesprávneho právneho posúdenia veci. Argumentoval, že vyčerpávajúcim spôsobom preukázal dodanie fakturovaných služieb dodávateľom označeným na faktúre, uniesol vlastné dôkazné bremeno a preukázal väzbu reklamných služieb na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení a samotnú materiálnu existenciu zdaniteľného plnenia. Žalovaný aj správca dane postavili neuznanie odpočtu DPH z dodávateľskej faktúry na spochybnení dodávateľskej spoločnosti, pričom bez viny žalobcu nebol vykonaný výsluch svedka p. Š. U. A. R. C., ktorého vo svojej výpovedi označil vtedajší konateľ dodávateľskej spoločnosti.

5. Žalobca zdôraznil, že reklamné služby boli riadne dodané, zaplatené a žalobca tieto služby správcovi dane jednoznačne preukázal. V prípade, že správca dane mal na základe iných zistení pochybnosti o splnení podmienok odpočtu DPH, má žalobca za to, že správca dane musí preukázať, že obchod bol súčasťou reťazca zaťažného podvodom, o ktorom žalobca vedel alebo musel vedieť, resp. musel preukázať, že išlo o zneužitie práva. Nestačí dodanie služieb dodávateľom spochybníť na taký skutkový záver, ako urobil žalovaný, správca dane musí vykonaným dokazovaním vyvrátiť žalobcom predkladaný dôkaz o splnení zákonom stanovených podmienok, čo sa v žalovanom prípade nestalo. Žalobca namietol i absenciu vlastného právneho posúdenia žalovaného, keď žalovaný v celom napadnutom rozhodnutí poukazuje na závery správcu dane a jeho vyhodnotenia a jeho vlastný rozbor dôkazov získaných v daňovej kontrole absentuje.

6. S poukazom na judikatúru Najvyššieho súdu SR, konkrétne rozsudok sp. zn.: 3Sžf/47/2017 považuje žalobca rozhodnutie správcu dane za arbitrálne, vydané jednostranne na základe zistení správcu dane, ktorý sa nevysporiadal s návrhmi a námietkami žalobcu v žiadnom štádiu daňového konania. Upriamil pozornosť súdu na skutočnosť, že ani žalovaný sa dostatočne nevysporiadal s námietkami a návrhmi na vykonanie dokazovania zo strany žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu.

7. Žalobca namietol, že pred začatím obchodnej spolupráce si svojho dodávateľa preveril a do obchodnej spolupráce s ním vstúpil až po tom, ako si preveril informácie o jeho sídle, identifikačnom čísle, daňovom identifikačnom čísle ako aj identifikačnom čísle pre daň z pridanej hodnoty a prijal všetky potrebné opatrenia.

8. Poukazujúc na judikatúru Súdneho dvora EÚ vo veci C 439/04 uviedol, že subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe.

9. Krajský súd v Prešove (ďalej aj „správny súd“) rozsudkom č. k. 3S/61/2021-55 zo dňa 3. novembra 2022 žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol. Stotožnil sa so závermi správneho orgánu, ktorý v priebehu daňovej kontroly dôvodne spochybnil priebeh deklarovaných zdaniteľných obchodov v rozhodujúcich skutočnostiach (dodanie služieb tak, ako bolo uvedené na faktúre), deklarované faktúry neodrážajú reálne dodanie deklarovanej služby a nemožno konštatovať, že daňový subjekt/žalobca tieto pochybnosti odstránil. Daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno a nebola splnená primárna hmotnoprávna podmienka na uplatnenie odpočtu DPH.

10. K tvrdeniu žalobcu, že vyčerpávajúcim spôsobom preukázal dodanie fakturovaných služieb dodávateľom označeným na faktúre a uniesol vlastné dôkazné bremeno správny súd uviedol, že žalobca neuviedol konkrétne, akými dôkazmi dodanie služieb dodávateľom uvedeným na faktúre preukázal. Z vykonaného dokazovania vyplýva opak, teda to, že služby žalobcovi deklarovaný dodávateľ nedodal.

11. K námietke žalobcu, že bez jeho viny nebol vykonaný výsluch svedka p. Š. U. A. R. C., ktorého vo svojej výpovedi uviedol vtedajší konateľ dodávateľa, správny súd uviedol, že žalobca mal možnosť

označiť a predkladať dôkazy v rámci daňového konania, a teda mal možnosť navrhnúť výsluch p. Š. ako svedka. Avšak žalobca ani v správnej žalobe neuviedol, k čomu mal byť tento svedok vypočutý, k akým skutočnostiam a čo by sa malo jeho výpoveďou preukázať. Uvedenú námietku preto konajúci súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

12. Námietku žalobcu, že správca dane sa nevysporiadal s jeho návrhmi a námietkami, vyhodnotil správny súd ako všeobecnú, keď žalobca iba všeobecne namietal a presne neuviedol, s akými konkrétnymi návrhmi a námietkami žalobcu sa správca dane nevysporiadal. V napadnutom rozhodnutí aj rozhodnutí správcu dane sú uvedené zákonné ustanovenia, ktoré mal daňový subjekt porušiť (§ 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH). V opise skutkového stavu a vyhodnotení, že daňový subjekt nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre priznanie nároku na odpočítanie DPH, keď nepreukázal, že služby boli dodané tak, ako bolo deklarované predloženou faktúrou, je jasne vyslovené, na akom právnom a skutkovom základe správca dane rozhodol. Žalovaný uviedol právne posúdenie správcu dane a odkázal naň, keďže sa s ním stotožnil. Teda aj z rozhodnutia žalovaného je zrejmé, ktoré zákonné ustanovenia boli zo strany žalobcu porušené. Ak odvolací orgán po vyhodnotení prvostupňového rozhodnutia a po posúdení odvolacích námietok dospeje k záveru, že rozhodnutie je vecne správne, že konanie prebehlo v súlade s príslušnými procesnými predpismi, nevykazuje procesné vady, a že odvolacie námietky nie sú dôvodné a vlastné hodnotenie skutkového stavu či právnej kvalifikácie je totožné s hodnotením prvostupňového správneho orgánu, je možné na toto iba odkázať.

13. K vytýkaným námietkam nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia žalovaného správny súd uviedol, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného obsahuje všetky zákonom stanovené náležitosti v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku, zároveň žalobca nešpecifikoval, s akými námietkami a dôkazmi sa žalovaný nevysporiadal a aké dôkazy navrhnuté žalobcom nevykonal.

14. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd i námietku žalobcu spočívajúcu v tom, že správca dane nevykonal v daňovej kontrole dostatočné dokazovanie, keď o rozsiahlom vykonanom dokazovaní svedčí obsah administratívneho spisu. Opätovne žalobca neuviedol, v čom by malo spočívať nesprávne vyhodnotenie dôkazov predložených žalobcom.

15. V uvedenej veci nebolo sporné, že žalobca si nepreveril, či jednal s konateľom dodávateľa, pričom táto skutočnosť sa dala jednoducho overiť v obchodnom registri verejne prístupnom aj na internete. Nemožno sa preto stotožniť s tvrdením žalobcu, že si dodávateľa riadne preveril a že prijal všetky potrebné opatrenia. Nešlo ani o okolnosť (osoba, s ktorou uzavrel obchod žalobca), ktorá by nastala až po zrealizovaní obchodu, aby nebolo možné uvedené vyčítať žalobcovi. Žalobca pochybil, keď si dostatočne nepreveril, s kým uzavrel obchod, že to nebol konateľ ani žiadna iná osoba, ktorá by mala poverenie na zastupovanie spoločnosti dodávateľa. Samotný žalobca poukazyval na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ C-439/04, citujúc že: „subjekty, ktoré prijmu všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať...“ Žalobca neprijal všetky opatrenia, ktoré mohol, keď si nepreveril, s kým vstupuje do obchodného vzťahu, preto sa nemôže dovolávať aplikácie záverov tohto rozhodnutia na jeho daňový prípad.

16. K námietke žalobcu ohľadom povinnosti správcu dane preukázať, že obchod bol súčasťou reťazca zaťaženej podvodom, o ktorom žalobca vedel alebo musel vedieť, správny súd poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20. Z obsahu administratívneho spisu vyplynulo, že žalobca nepredložil žiaden dôkaz o tom, že skutočný dodávateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, ani v súdnom konaní neboli tvrdené také skutočnosti, aby žalobca vedel preukázať resp. poskytnúť akýkoľvek dôkaz o skutočnom dodávateľovi a jeho postavení ako zdaniteľnej osoby. V takomto prípade daňový úrad nemusí preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou daňového podvodu.

17. Správca dane zistil a nebolo ani v konaní pred správnym súdom sporné, že žalobca riadne nepreveril osobu, s ktorou uskutočňoval podnikateľskú činnosť. Neoveril si s kým konal, uzatváral obchod. Nešlo o konateľa dodávateľa (tento poprel obchod), ani osobu splnomocnenú konať za dodávateľa. Pokiaľ by si túto skutočnosť preveril, mohol vedieť, že nejde o konateľa dodávateľa a vyhnúť sa takejto transakcii.

18. Na základe uvedeného správny súd nevzhladol dôvod na zrušenie rozhodnutí a vyhodnotil ako nesporné, že žalobca pochybil pri uzatváraní obchodu. Prípadné zrušenie rozhodnutí, by následne pri vydávaní nových rozhodnutí, neprinieslo zmenu postavenia žalobcu.

### III. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanoviská účastníkov

19. Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“). Žiadal, aby

kasačný súd zmenil rozsudok správneho súdu tak, že správnej žalobe vyhovie, alternatívne navrhlo napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť správneho súdu na ďalšie konanie a rozhodnutie.

20. V kasačnej sťažnosti žalobca rozporuje odôvodnenie rozsudku správneho súdu v bode 56-57, podľa ktorého dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane zo spornej faktúry bolo nepreukázanie zákonných podmienok na odpočítanie dane a neunesenie dôkazného bremena zo strany žalobcu. Namietla ako nedôvodnú súdom vyhodnotenú námietku žalobcu, podľa ktorej bez viny žalobcu nebol vykonaný výsluch svedka p. Š. U. A. R. C., ktorého vo svojej výpovedi označil vtedajší konateľ dodávateľskej spoločnosti. Sťažovateľ ešte počas výkonu daňovej kontroly navrhol uvedenú osobu vypočuť za účelom odstránenia nezrovnalostí týkajúcich sa dodávateľskej spoločnosti ako aj ďalších zainteresovaných osôb. V danom prípade správca dane odmietol vykonať žalobcom navrhnutý dôkaz, resp. sa s týmto návrhom žalobcu žiadnym spôsobom nevysporiadal a správca dane ani žalovaný neposkytli relevantný právny argument v prospech nevykonania navrhovaného dôkazu.

21. Sťažovateľ v žalobe i kasačnej sťažnosti argumentuje judikatúrou Súdneho dvora EÚ, v zmysle ktorej dôkazné bremeno daňového subjektu nemožno prenášať na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Právo na odpočítanie dane možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bola dodaná služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto prijatím služby zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu. V danom prípade uvedené zo strany správcu dane a žalovaného nebolo preukázané, a ak došlo k pochybeniu, tak to nebolo na strane daňového subjektu. Sťažovateľ poukazuje na výrazný posun v rozhodovacej praxi Súdneho dvora EÚ vychádzajúci z Uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C 610/19 Vikingo. Z citovaného rozhodnutia Súdneho dvora EÚ podľa sťažovateľa vyplýva, že správcou dane uvádzaná skutočnosť, že bolo preukázané, že dodávky reklamných služieb sa neuskutočnili tak, ako bolo uvedené na faktúrach predložených k výkonu daňovej kontroly, nemôže byť použitá ako argument v prospech zamietnutia práva zdaniteľnej osoby na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru alebo služby bez toho, aby bolo preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode a/alebo vedela a/alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vystavila faktúru a/alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu. Z argumentácie správneho súdu obsiahnutej v bode 78 napadnutého rozsudku pritom vyplýva, že vo vzťahu k sťažovateľovi neboli vyprodukované dôkazy svedčiace v prospech podozrenia spoločnosti žalobcu ako daňového subjektu z podvodného alebo zneužívajúceho konania.

22. V nadväznosti na uvedené sťažovateľ nesúhlasí s argumentáciou správneho súdu obsiahnutou v bode 78 napadnutého rozsudku, v ktorej správny súd odkazuje na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20 a namietla aplikáciu predmetného judikátu Súdneho dvora EÚ na prejednávajúcu právnu vec. Podľa jeho názoru nie je možné pristúpiť k aplikácii citovaného výkladu Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ správca dane odmietol vykonať daňovým subjektom navrhované dôkazy. Správca dane bezdôvodne odmietol vykonať sťažovateľom navrhovaný výsluch kľúčového svedka, ktorého výpoveď by mohla byť spôsobilá objasniť správcou dane tvrdené nepreukázanie zákonných podmienok na odpočítanie, uvedený postup svedčí o nedostatočne vykonanom dokazovaní, a preto vylučuje uplatnenie správnym súdom citovaného výkladu smernice. Za takejto situácie boli daňové orgány povinné pristúpiť k aplikácii výkladu smernice vychádzajúceho z Uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo a právne dostatočným spôsobom preukázať vedomú, resp. nevedome nedbanlivú účasť sťažovateľa ako daňového subjektu na daňovom podvode svojho dodávateľa.

23. Sťažovateľ zopakoval, že nemožno na jeho vrub pripísať plnenie daňových povinností jeho dodávateľa, keď pred začatím obchodnej spolupráce mal o dodávateľovi informácie o sídle, identifikačnom čísle (IČO), daňovom identifikačnom čísle (DIČ) a identifikačnom čísle pre daň z pridanej hodnoty (IČ DPH), prijal všetky potrebné opatrenia a do obchodnej spolupráce s dodávateľom vstúpil po tom, ako si ho riadne preveril. Ak došlo k pochybeniu, nebolo to na strane sťažovateľa, ktorý si splnil všetky zákonom vyžadované povinnosti, bol správcovi dane súčinný a preukázal všetkými jemu dostupnými dôkazmi reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov. Poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ, ktorý vo veci C-439/04 uviedol, že subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe.

24. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 13.02.2023 žalovaný zotrval na svojich záveroch a dovtedajších vyjadreniach.

#### IV. Právne posúdenie kasačným súdom

25. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) 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) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

26. Právo na odpočítanie DPH je podmienené splnením formálnych ako aj hmotnoprávných požiadaviek. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane vyplývajúce z čl. 168 a nasl. 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“) sú, že (1) poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby deklarovaného dodávateľa), že (2) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a že (3) prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Z uvedeného pritom jednoznačne vyplýva, že jednou z podmienok je, aby tovar alebo služby boli dodané osobou, ktorá má postavenie zdaniteľnej osoby.

27. 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:

- a. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
- b. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru alebo služby (§ 19 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH),
- c. 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),
- d. zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.

28. Z uvedeného vyplýva, že zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí dodanie tovaru a postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 09.12.2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11.11.2021, body 26, 27).??

29. Kasačný súd tak k prejednávanej veci zdôrazňuje, že pokiaľ správca dane, žalovaný a správny súd na viacerých miestach a najmä v súhrnných hodnotiacich záveroch preskúmaných rozhodnutí argumentovali, že sťažovateľ nepreukázal, že mu reklamné služby boli dodané od deklarovaného dodávateľa EF - plus, spol. s r.o., spochybnili splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane - dodanie tovaru, resp. služby osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice, ktorej preukázanie je na daňovom subjekte. Zároveň bola správcom dane spochybnená i samotná materiálna existencia plnenia, čo je taktiež materiálna/hmotnoprávna podmienky práva na odpočítanie dane. Platí pritom, že nesplnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužívateľnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Odpočet DPH si sťažovateľ uplatnil sám, preto je povinný uchovávať a následne preukázať všetky doklady, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie skutočností uvedených na faktúrach.

30. Kasačný súd zároveň zdôrazňuje, že k otázke dôkazného bremena takisto existuje početná a? v?zásade stabilná rozhodovacia prax kasačného súdu, vyjadrená napríklad v?rozsudkoch sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 03.02.2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27.09.2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30.04.2019 a?iné. Z?ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že z?dôvodu ľahkej zneužívateľnosti práva na odpočet dane je dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok prioritne zaťažený práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje. Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou a zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový

subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21.04.2020 a sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11.06.2019).

31. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov, ako aj SD EÚ identifikovala rad okolností, ktoré samé osebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne ak nie je sporná existencia dodaného tovaru/služieb). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučnú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25.05.2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13.02.2014, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 06.09.2012, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 64). O tu uvedené skutočnosti v prejednávanej veci nešlo.

32. Kasačný súd v predmetnej veci konštatuje, že pri spornom dodávateľovi EF - plus, spol. s r.o. boli spochybnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH. Sťažovateľom predložené dôkazy a správcom dane vykonané dokazovanie totiž nepreukazujú, že ku zdaniteľným obchodom, ktoré sú predmetom faktúr došlo tak, ako to sťažovateľ deklaroval. Kasačný súd dospel rovnako ako správny súd k záveru, že sťažovateľ nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných obchodov (čím došlo k spochybneniu samotného hmotnoprávneho plnenia - reklamných služieb) a to deklarovaným dodávateľom EF - plus, spol. s r.o., pričom nebolo preukázané ani vykonanie služieb ani iným platiteľom dane. Spochybnené bolo ich samotné vykonanie spoločnosťou EF - plus, spol. s r.o. alebo inou zdaniteľnou osobou a s tým spojené právo sťažovateľa na odpočítanie dane.

33. V prejednávanej veci neboli zistené ani iné skutkové okolnosti, ktoré by preukazovali dodanie reklamnej služby iným platiteľom dane (ako spoločnosťou EF - plus, spol. s r.o.) a sťažovateľ uvedené ani netvrdil. Keďže splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane preukazuje osoba, ktorá si odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľ), bol sťažovateľ následne povinný pochybnosti správcu dane vyvrátiť a preukázať, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil.

34. Kasačný súd ďalej sumarizuje, že pochybnosti správcu dane vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi EF - plus, spol. s r.o. boli najmä nasledovné:

a. konateľ tejto spoločnosti, Ing. Beran uviedol, že si nespomína čo bolo predmetom podnikateľskej činnosti spoločnosti. V zásade na všetky otázky odpovedal, že osobne nevykonával v mene spoločnosti žiadnu činnosť a žiadne doklady nevystavil.

b. činnosť v mene spoločnosti mal vykonávať p. Penev z Bulharska, ktorý podľa zistení z MVI uviedol, že podpis na zmluve so sťažovateľom a na príslušných faktúrach nie je jeho.

35. Keďže išlo o pochybnosti na strane priameho dodávateľa EF - plus, spol. s r.o., tieto pochybnosti i kasačný súd považuje za relevantné a nevzhladol pochybenie správcu dane a žalovaného pri zaťažení sťažovateľa jeho dôkazným bremenom pokiaľ ide o splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane. Sťažovateľ v rámci svojej všeobecnej argumentácie v správnej žalobe a v kasačnej sťažnosti nikde neuviedol, ako konkrétne tieto pochybnosti správcu dane vyvrátiť (inak ako dôkazmi, ktoré boli správcom dane spochybnené) a ako konkrétne dodanie reklamných služieb relevantne preukázal. Kasačný súd dopĺňa, že i Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojom uznesení sp. zn. IV. ÚS 619-/2024-40 (bod 11) poukázal, že možno spochybniť ako pre vec relevantné aj také dôkazy, ktoré vypovedajú o určitých skutočnostiach iba vo všeobecnej rovine, a teda neposkytujú hodnoverný a spoľahlivý obraz o konkrétnom skutkovom deji, ktorý je podstatný z hľadiska posudzovania individuálneho zdaniteľného obchodu. Všeobecná argumentácia sťažovateľa o jeho presvedčení o splnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane kasačný súd nepresvedčila, rovnako ako nepresvedčila ani správny súd (bod 72 napadnutého rozsudku).

36. K sťažovateľom namietanému rozhodnutiu Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo Fővállalkozó Kft. kasačný súd uvádza, že toto rieši primárne otázku spochybnených subdodávateľov, avšak v prípade sťažovateľa sa pochybnosti týkali výlučne deklarovaného dodávateľa EF - plus, spol. s r.o. a subdodávateľa neboli identifikovaní. Preto závery rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo Fővállalkozó Kft. v otázke spochybnených subdodávateľov nie sú v prejednávanej veci relevantné.

37. Kasačný súd sa nestotožňuje s názorom sťažovateľa, že pre zamietnutie práva na odpočítanie dane nestačí konštatácia porušenia zákona o DPH a toto zamietnutie musí byť viazané na daňový podvod

alebo na zneužitie práva. Ako bolo uvedené vyššie, dôvodom na nepriznanie práva na odpočítanie dane môže byť i nesplnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, čo vo vzťahu k sťažovateľovi skonštatoval žalovaný v napadnutom rozhodnutí a rovnako jednoznačne i správny súd v napadnutom rozsudku (napr. bod 43, bod 56 a bod 57 napadnutého rozsudku). Z obsahu napadnutého rozhodnutia i napadnutého rozsudku je podľa kasačného súdu jednoznačné, že dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane sťažovateľovi bolo nesplnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane.

38. K sťažnostnej námietke, že nebol vykonaný výsluch svedka p. Š. U. A. R. C. kasačný súd podotýka, že sťažovateľ ho navrhol vypočuť v súvislosti s odlišnou dodávateľskou spoločnosťou (ILANA s.r.o., č. I. 41 administratívneho spisu správcu dane) a to iba nekonkrétne s tým, že jeho osobné údaje je potrebné si vyžiadať od konateľa spoločnosti ILANA s.r.o. p. Berana. Ako už uviedol i správny súd, sťažovateľ v správnej žalobe neuviedol, k čomu konkrétne mal byť tento svedok vypočutý vo vzťahu k deklarovánemu dodávateľovi EF - plus, spol. s r.o., k akým skutočnostiam a čo by sa malo jeho výpoveďou preukázať. Preto uvedenú námietku v kontexte pochybností správcu dane uvedených v bode 34 ani kasačný súd nevyhodnotil ako dôvodnú.

39. Kasačný súd zo svojej rozhodovacej činnosti zistil, že námietky sťažovateľa už boli predmetom konania pred kasačným súdom vedeného pod sp. zn. 2Sfk/21/2023. Tieto sa však týkali záverov odlišného skutkového stavu. Kasačný súd v uvedenom prípade správneho súdu i žalovanému vytkol zmiešanie dôvodov na zamietnutie odpočítania dane a spochybnenie práva sťažovateľa na odpočítanie dane na základe spochybnených subdodávateľských vzťahov. Uvedené nedostatky však konajúci senát vzhľadom na odlišný skutkový stav v prejednávanej veci neidentifikoval. V prejednávanej veci, na rozdiel od veci vedenej pod sp. zn. 2Sfk/21/2023, bol spochybnený priamy dodávateľ EF - plus, spol. s r.o. a neboli identifikovaní subdodávatelia. V prejednávanej veci taktiež nebolo predmetom žalobných bodov a sťažnostných námietok sťažovateľa zmiešanie dôvodov na zamietnutie odpočítania dane. Sťažovateľ od počiatku a konzistentne brojil proti záveru správcu dane a žalovaného o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane a bol to práve sťažovateľ, ktorý v rámci žalobných bodov namietal, že správca dane mal preukázať, že obchod bol súčasťou reťazca zaťaženého podvodom, o ktorom žalobca vedel alebo musel vedieť, resp. musel preukázať, že išlo o zneužitie práva. Správny súd bez pochyb uzavrel, že dôvodom nepriznania práva sťažovateľa na odpočítanie dane je nesplnenie hmotnoprávnych podmienok (napr. bod 43, bod 56 a bod 57 napadnutého rozsudku). Poukaz správneho súdu, že žalobca si nepreveril, či jednal s konateľom dodávateľa, vystal v súdnej veci práve z dôvodu žalobných bodov sťažovateľa (bod 78 a bod 79 napadnutého rozsudku správneho súdu) a správcom dane formulovaných pochybností.

40. K sťažovateľovým ďalším námietkam kasačný súd uvádza, že súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Za tieto považoval kasačný súd otázky uvedené vyššie. Odôvodnenie rozhodnutia súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (III. ÚS 209/04). Kasačný súd má za to, že správny súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal, vysporiadal sa s podstatnými námietkami sťažovateľa a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil, a ktoré i kasačný súd považuje za správne.

41. V súlade s citovanými ustanoveniami súvisiacej právnej úpravy a vyššie uvedenými právnymi názormi, dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu bol vydaný v súlade so zákonom a nezistil dôvod na jeho zrušenie alebo zmenu a kasačnú sťažnosť preto v zmysle § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

## V. Záver

42. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti nezistil dôvodnosť kasačnej sťažnosti, a preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výrokovvej časti tohto rozsudku.

43. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 a § 168. Kasačný súd sťažovateľovi (žalobcovi) náhradu trov konania nepriznal, nakoľko v kasačnom konaní nebol úspešný. Kasačný súd nepriznal trovy konania ani žalovanému, ktorý bol síce v konaní úspešný, avšak má postavenie orgánu štátnej správy a kasačný súd nevzhladol žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania v zmysle § 168 druhej vety SSP priznané.

44. 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 nie je prípustný opravný prostriedok.