

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/47/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu: 0823100257
Dátum vydania rozhodnutia: 22. 10. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Prof. JUDr. Peter Potásch
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:0823100257.1

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. Juraja Vališa, LL.M. - v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Company point, s. r. o., Račianska 88B, 831 02 Bratislava, IČO: 46 619 291 (do 25.11.2024 Aron company, s.r.o., so sídlom Fatranská 1951/9A, 038 52 Sučany), právne zastúpený: Mgr. Henrich Schindler, advokát, Skuteckého 33, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 40 887 481, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 101307815/2023 zo dňa 18. mája 2023, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. 2Sf/9/2023 - 99 zo dňa 18. decembra 2024, takto

rozhodol:

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

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania a správneho súdneho konania

1. Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím číslo: 100201993/2023 zo dňa 17.01.2023 (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 4 300,00 Eur za zdaňovacie obdobie august 2020.

2. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľskej faktúry č. 20200145 zo dňa 31.08.2020 v celkovej sume 25 800,00 Eur, z toho 20% DPH v sume 4 300,00 Eur od spoločnosti REPRES GROUP s.r.o. - za reklamné služby v období od 01.02.2020 do 31.07.2020 - tvorba marketingového plánu, návrh kampane, tvorba grafických návrhov, reklamné služby v mesiacoch február až august 2020.

3. Správca dane neuznanie práva na odpočítanie DPH vo vzťahu k dodaniu tovaru a služby uvedenou spoločnosťou odôvodnil nasledovne:

- dodávateľ bol nekontaktný a jeho ekonomická aktivita nebola preukázaná,
- podľa správy gréckeho daňového úradu, osoba uvedená ako konateľ spoločnosti REPRES GROUP s.r.o. neexistovala,
- žalobca pochybnosti správcu dane o materiálnej existencii plnenia deklarovaného predmetnou dodávateľskou faktúrou nevyvrátil, keď na základe výzvy správcu dane ku konkretizácii plnenia sa vyjadril len všeobecne, nešpecifikoval činnosti, ktoré mala pre neho spoločnosť REPRES GROUP s.r.o. vykonať. Žalobca uviedol, že služby boli poskytnuté na základe ústnej dohody, nebola uzatvorená [písomná] zmluva. Služby mali byť dodané v tlačenej forme, objednávka aj zmluva mali byť uzavreté len v ústnej forme. Neuviedol a ani nepreukázal, akou formou odovzdal spoločnosti REPRES GROUP

s.r.o. podklady a informácie, napr. čo majú letáky, billboardy, reklamné tabule presne obsahovať a pod. Žalobca nešpecifikoval, aké služby, resp. tovary mu mala spoločnosť REPRES GROUP s.r.o. presne dodať, v akých množstvách a pod., presnú špecifikáciu služieb a tovaru, resp. ich množstvá neobsahuje ani predmetná faktúra č. 20200145;

- žalobca síce predložil faktúru, marketingové plány, letáky a iné doklady, nepreukázal však dostatočne spojitosť medzi týmito dokumentmi a reálnym dodaním služieb od REPRES GROUP s.r.o.

Správca dane zistené skutočnosti vyhodnotil tak, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktorými by preukázal materiálnu existenciu plnenia od deklarovaného dodávateľa REPRES GROUP s.r.o.

4. Žalovaný rozhodnutím číslo: 101307815/2023 zo dňa 18. mája 2023 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

5. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom č. k. 2Sf/9/2023 - 99 zo dňa 18. decembra 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.

6. Správny súd dospel k záveru, že pokiaľ správca dane a žalovaný argumentovali, že žalobca nepreukázal, že mu služby boli dodané od deklarovaného dodávateľa spoločnosti REPRES GROUP s.r.o. (resp. dodanie od deklarovaného dodávateľa bolo spochybnené), spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočet - dodanie tovaru alebo služieb osobou so statusom zdaniteľnej osoby, teda so statusom platiteľa dane podľa zákona o DPH.

7. Žalobca v priebehu daňovej kontroly, resp. počas vyrubovacieho konania podal vyjadrenia ohľadom spolupráce s deklarovaným dodávateľom, avšak tieto vyjadrenia neboli podľa správneho súdu potvrdené relevantnými dôkazmi. Žalobca predložil marketingové plány, letáky, fotografie billboardov a ďalšie dokumenty, ktorými chcel preukázať poskytnutie reklamných služieb. Tieto dokumenty však nepreukázali spojitosť s plneniami deklarovanými na faktúre od spoločnosti REPRES GROUP s.r.o. Správca dane viackrát vyzval žalobcu, aby poskytol konkrétne dôkazy o realizácii plnení, napríklad zmluvy, objednávky, odovzdávacie protokoly, k čomu nedošlo. Predložené dôkazy považoval aj správny súd za nedostatočné, všeobecné, keďže z nich nebolo jasné, aké konkrétne činnosti a v akom rozsahu spoločnosť REPRES GROUP vykonala. Žalobcom predkladané dôkazy a vyjadrenia sa týkali v zásade realizácie služieb vo vzťahu k jeho odberateľom ako koncovým spotrebiteľom služieb. Správca dane potvrdil, že žalobca poskytol reklamné služby svojim odberateľom (spoločnosti VIDA estetické štúdio s.r.o., DAFE s.r.o., KA-style s. r. o.), avšak nepreukázal, že tieto služby zabezpečil spoločnosťou REPRES GROUP s.r.o..

8. Podľa názoru správneho súdu, žalobca predloženými dôkazmi nerozptýlil pochybnosti správcu dane o poskytnutí služieb inou zdaniteľnou osobou, k výzvam sa vyjadroval všeobecne, nepredložil presné informácie o charaktere plnení od dodávateľa, množstvách, veľkostiach a ďalších relevantných aspektoch. Na strane druhej, tie dokumenty, ktoré predložil, nepreukázali, že tieto služby skutočne dodala spoločnosť REPRES GROUP s.r.o. Žalobca tiež iného (možného) dodávateľa netvrdil ani nepreukazoval, preto správny súd nepoužil na vec závery rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie.

9. Správny súd poukázal na zistenia k dodávateľovi - spoločnosti REPRES GROUP s.r.o., ktorá za zdaňovacie obdobie august 2020 nepodala daňové priznanie na DPH, nemá u správcu dane zaevidovaného splnomocneného zástupcu, nie je registrovaná na daň zo závislej činnosti (nemá zamestnancov), posledné daňové priznanie na dani z príjmu právnických osôb podala za rok 2018, z dôvodu neumožnenia vykonať daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie december 2019 mu určil správca dane daň podľa pomôcok; miestnym zisťovaním bolo zistené, že spoločnosť REPRES GROUP s.r.o. nemá na adrese sídla žiadne priestory, má len priečinok s poštou, ktorú však od decembra 2020 nikto zo spoločnosti REPRES GROUP s.r.o. nepreberá. Miestne príslušný grécky daňový úrad nepotvrdil existenciu osoby jej konateľa, rovnako ako ani grécke policajné riaditeľstvo. Podľa správneho súdu síce uvedené okolnosti na strane dodávateľa nemožno vyhodnotiť priamo na ťarchu žalobcu, ale nepochybne mu nepomáhajú pri preukazovaní hmotnoprávnych podmienok, konkrétne dodanie služieb od osoby, ktorá má status platiteľa dane. Na základe dôkaznej situácie vyhodnotil ako prijateľný záver žalovaného o nepreukázaní reálnosti deklarovaného obchodu.

10. Správny súd považoval závery žalovaného o nekontaktosti dodávateľa a nedostatkoch v jeho registrácii za podporné dôkazy, keď ako hlavný dôvod zamietnutia odpočítania dane akceptoval absenciu dôkazov o reálnom poskytnutí plnení spoločnosťou REPRES GROUP s.r.o. Tieto závery orgánov verejnej správy považoval za správne a zodpovedajúce výsledkom vykonaného dokazovania.

11. Správny súd neprisvedčil žalobnej námietke o nevykonaní navrhnutých dôkazov, a to primárne z dôvodu, že žalobca v žalobe nešpecifikoval, aké úkony a dôkazy, ktoré navrhol, neboli daňovými

orgánmi vykonané. Pokiaľ žalobca namietal, že nebolo doplnené dokazovanie, ktoré navrhol vo vyjadrení k protokolu v tom smere, že žiadal, aby správca dane vyhodnotil všetky získané dôkazy vo vzájomnej súvislosti a tieto posúdil v súlade s rozhodovacou praxou súdov, správny súd skonštatoval, že rozhodujúci orgán hodnotí dôkazy na základe svojej úvahy, pričom žalobca by mohol spochybniť len správnosť úvahy, čo ale nenamietal. Správny súd tiež poukázal na závery Ústavného súdu Slovenskej republiky vyplývajúce z uznesenia sp. zn. III. ÚS 453/2024-46 zo dňa 21.11.2024, že žalobca má uviesť, aký konkrétny podstatný záver by z dokazovania vyplynul (v tam posudzovanej veci, aký záver by uviedol svedok) a ako by sa zmenila situácia vykonaním dokazovania (v tam posudzovanej veci pri možnosti klásť svedkovi otázky) a ktorá skutočnosť by sa objasnila, prípadne sa zmenila v prospech žalobcu. Uviedol, že takéto tvrdenie v žalobe absentuje.

12. K námietke žalobcu, že správca dane vyžadoval od žalobcu dôkazy o aktivitách dodávateľa REPRE GROUP s.r.o., ktoré žalobca nemal možnosť zabezpečiť, správny súd uviedol, že dôkazné bremeno, ktorým bol žalobca zaťažený v daňovom konaní, nepovažuje za neprimerané. Vznesené dôvodné pochybnosti sa totiž týkali len vzťahov a okolností medzi žalobcom a jeho deklarovaným dodávateľom. Išlo teda o okolnosti a skutočnosti priamo v dispozičnej sfére žalobcu.

13. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj žalobnú námietku, že žalovaný nevyhodnotil zistenia z kontrolných výkazov, pretože dodávateľská spoločnosť REPRE GROUP s.r.o. za zdaňovacie obdobie august 2020 kontrolný výkaz DPH nepodala a ani žiadny iný daňový subjekt neuviedol vo svojich kontrolných výkazoch DPH spoločnosť REPRE GROUP s.r.o. ako svojho odberateľa.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

14. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie, eventuálne aby zmenil napadnutý rozsudok tak, že zruší napadnuté rozhodnutie a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

15. Sťažovateľ argumentoval tým, že bol v rámci daňovej kontroly súčinný a predložil správcovi dane dostatočné množstvo dôkazov a dokladov preukazujúcich uskutočnenie fakturovaných plnení. K námietke správneho súdu, že tieto dôkazy nešpecifikoval, sťažovateľ poukázal na svoju žalobnú námietku, že trval na tom, aby správca dane vyhodnotil všetky získané dôkazy vo vzájomnej súvislosti a v súlade s judikatúrou. Ďalej uviedol, že namietal, aby boli do dokazovania zahrnuté aj platby za plnenie a kontrolné výkazy a tiež o preverenie, či bol jeho dodávateľ v čase uskutočnenia obchodu vedený v zozname daňových dlžníkov, pričom namietal, že správca dane neuviedol, prečo takéto dokazovanie odmietol vykonať.

16. Podľa sťažovateľa, z vykonaného dokazovania bola jednoznačne preukázaná existencia materiálneho plnenia a aj jeho použitie na účely vlastného zdaniteľného plnenia. Zopakoval, že konal s Pandelisom Kaklamanakisom, konateľom spoločnosti REPRE GROUP s.r.o., s ktorým mal mať dlhoročný priateľský vzťah, úhrada bola uskutočnená v hotovosti, faktúra mala byť doručená mailom, služby boli osobne odovzdané v tlačenej forme. Ďalej poukazoval na zistenia a preverovania plnení - reklamných služieb - u jeho odberateľov. Namietal, že sa správny súd stotožnil so závermi správcu dane, ale neprihliadol na všetky potrebné informácie a dôkazy svedčiacie v jeho prospech.

17. Sťažovateľ poukázal na rozsudok Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022, v zmysle ktorého na prenos dôkazného bremena nepostačuje akákoľvek pochybnosť správcu dane. Tiež argumentoval uznesením Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19 Vikingo. Tiež tvrdil, že z napadnutého rozhodnutia nevyplýva, ktorú hmotnoprávnu podmienku nepreukázal. Namietal, že nepostačuje nekontaktnosť jeho dodávateľa, ak boli služby preukázané u jeho odberateľa. Podľa názoru sťažovateľa nepostačuje na odmietnutie odpočtu DPH skutočnosť, že plnenie nebolo skutočne vykonané dodávateľom, prípadne subdodávateľom. Tiež poukázal na to, že nenesie zodpovednosť za neskorší podnikateľský „osud“ svojich obchodných partnerov a že žiaden predpis nevyžaduje ako podmienku pre uznanie práva potvrdenie obchodného partnera o uskutočnení dodávky. Namietal, že nie je prípustné prenášať na neho zodpovednosť za okolnosti, ktoré sú celkom mimo sféry jeho vplyvu.

18. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti odkázal na svoju predošlú argumentáciu a kasačnú sťažnosť navrhol zamietnuť ako nedôvodnú.

III. Konanie na kasačnom súde

19. 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.

20. 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.

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

22. 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 zákonné ustanovenia súvisiace s vecou

23. 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.

24. 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

25. Kasačný súd na úvod poukazuje na to, že kvalita kasačnej sťažnosti do značnej miery predurčuje obsah rozhodnutia kasačného súdu. Strohá a všeobecná kasačná (žalobná) argumentácia vedie k vybaveniu kasačnej sťažnosti (žaloby) iba v zodpovedajúcej - nízkej - miere detailov (k tomu porovnaj napr. aj nasledovné rozhodnutia kasačného súdu - sp. zn. 1Svk/18/2022 zo dňa 28. marca 2024, sp. zn. 4Sfk/44/2022 zo dňa 27. júla 2023 a i., príp. analogicky rozsudky Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 1 AS 132/2021-30 zo dňa 15.07.2021, č. k. 1 Afs 163/2021-52 zo dňa 12.10.2021 a č. k. 3 Afs 284/2022-99 zo dňa 14.04.2023), k čomu musel kasačný súd pristúpiť vo vzťahu k niektorým sťažnostným námietkam aj v tejto veci. Súčasne Najvyšší správny súd pripomína, že v konaní o kasačnej sťažnosti vystupuje ako inštancia kasačná. Jeho úlohou teda nie je primárne preskúmať skutkové zistenia správnych orgánov, ale podrobiť hodnoteniu ich právne posúdenie veci, a to v spojení s právnymi názormi správneho súdu.

26. Kasačná sťažnosť bola odôvodnená podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP. Kasačný súd konštatuje, že v texte kasačnej sťažnosti sa jednotlivé dôvody sťažnosti značne prelinajú, pretože sťažovateľ formálne nezaradil dôvody pod konkrétne zákonné ustanovenia, resp. kasačný dôvod. Zároveň, obdobne ako to vo vzťahu k podanej žalobe skonštatoval správny súd, aj v rámci kasačnej argumentácie, pri ktorej sťažovateľ tvrdil, že preukázal splnenie hmotnoprávných podmienok, absentuje poukázanie na konkrétny dôkaz (okrem dodania služieb jeho odberateľom), z ktorého podľa neho vyplýva, že preukázal dodanie deklarovaných plnení osobou so statusom zdaniteľnej osoby, nepostačuje všeobecná požiadavka na prihladnutie dôkazov vo vzájomnej súvislosti.

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

28. 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 hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „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.

29. 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.

30. 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 dodávateľa (REPRE GROUP s.r.o.) vo vzťahu k plneniam - tvorba marketingového plánu, návrh kampane, tvorba grafických návrhov, reklamné služby sťažovateľovi.

31. Z administratívneho spisu kasačný súd zistil, že za účelom preverenia skutočností uvedených vo faktúre predloženej sťažovateľom vykonal správca dane rôzne šetrenia najskôr na úrovni priameho deklarovaného dodávateľa sťažovateľa - REPRE GROUP s.r.o. Keďže správcovi dane sa od deklarovaného dodávateľa sťažovateľa nepodarilo počas daňovej kontroly získať žiadne informácie ohľadne preverovaných zdaniteľných plnení, pristúpil k získavaniu potrebných informácií z jemu dostupných evidencií a súčasne aj priamo od sťažovateľa. Z vyjadrení sťažovateľa sa však správca dane nedozvedel žiadne informácie s potenciálom upotrebitelnosti v procese verifikácie tvrdení sťažovateľa k deklarovanému plneniu (tvorba marketingového plánu, návrh kampane, tvorba grafických návrhov, reklamné služby) od osoby so statusom zdaniteľnej osoby (ktorou mala byť spoločnosť REPRE GROUP s.r.o.). Sťažovateľ poskytol všeobecné informácie, ktoré nepodložil konkrétnymi dôkazmi. V podstate okrem faktúry nepredložil žiadne doklady preukazujúce prijatie plnení od deklarovaného dodávateľa. Sťažovateľ počas daňovej kontroly aj v kasačnej sťažnosti poukazoval na to, že konal s Pandelisom Kaklamanakisom, konateľom spoločnosti REPRE GROUP s.r.o., s ktorým mal mať dlhoročný priateľský vzťah, s touto osobou mal uzavrieť ústnu objednávku a od tejto osoby mal osobne prevziať aj deklarované plnenia. Podľa správy gréckeho daňového úradu však osoba uvedená ako konateľ spoločnosti REPRE GROUP s.r.o. neexistovala/neexistuje.

32. Ak na základe vyššie uvedených zistení správca dane nadobudol relevantné pochybnosti o identite dodávateľa tovarov a služieb z preverovanej faktúry 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 a ním predkladané dôkazy o tom, že on sám poskytoval svojim odberateľom reklamné služby, neboli relevantné dôkazy na ich vyvrátenie o identite dodávateľa tovarov a služieb z preverovanej faktúry, keď ani odberatelia sťažovateľa nepotvrdili, že služby žalobcovi poskytla spoločnosť REPRE GROUP s.r.o.

33. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti opakovane brojil proti tomu, že správca dane spochybnil, že mu plnenia boli dodané práve ním deklarovaným dodávateľom (REPRE GROUP s.r.o.), ak predkladal množstvo dôkazov smerujúcich k potvrdeniu poskytnutia reklamných služieb svojim odberateľom (spoločnosť VIDA estetické štúdio s.r.o., DAFE s.r.o., KA-style s. r. o.). Tu je potom potrebné doplniť, že ak by aj existujúca fakturácia služieb medzi žalobcom a jeho odberateľmi mala preukazovať, že príslušné služby žalobcovi poskytnuté boli a že ich dodanie žalobcovi teda nie je sporné (keďže ich tento vedel fakturovať ďalej), toto ešte stále nie je dôkazom toho, že ich žalobcovi poskytla spoločnosť REPRE GROUP s.r.o. ako deklarovaný dodávateľ - platiteľ DPH, resp. iný platiteľ dane.

34. 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 deklarovaným dodávateľom, prípadne účtovných dokladov nimi vystavených. Išlo teda o okolnosti a skutočnosti v dispozičnej sfére sťažovateľa. Pochybnosti sa teda netýkali subdodávateľa alebo nezrovnalostí v predchádzajúcich transakciách a stupňoch reťazca, ale vzťahu sťažovateľa s jeho priamym dodávateľom, preto sťažovateľova argumentácia rozhodnutím SD EÚ C-60/19 (Vikingo) nezodpovedá skutkovým a právnym okolnostiam súdnej veci. 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.

35. Pokiaľ sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že správca dane neuviedol, prečo odmietol vykonanie dokazovania kontrolnými výkazmi, platbami za plnenie a tiež vo vzťahu k zisteniu, či bol jeho dodávateľ v čase deklarovaného plnenia vedený v zozname daňových dlžníkov, tieto námietky vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodné. Z napadnutého rozhodnutia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím vyplýva, že k úhrade za deklarované plnenie malo dôjsť v hotovosti (o čom mal svedčiť výdavkový pokladničný doklad) a orgány verejnej správy zaujali stanovisko, že len formálne doloženie uskutočnenia obchodného prípadu faktúrou, dokladom o úhrade a pod. je bez preukázania skutočného dodania služby pre daňové účely nepostačujúce. K hodnoteniu kontrolných výkazov sa dostatočne vyjadril správny súd v napadnutom rozsudku (k tomu pozri bod 13 tohto rozsudku), na ktoré poukazuje aj kasačný súd, pričom sťažovateľ tieto právne závery v kasačnej sťažnosti nijako nespochybnil. Skutočnosť, či bol deklarovaný dodávateľ vedený v zozname daňových dlžníkov, je pre právne posúdenie predmetnej veci marginálna, a to s ohľadom na to, že táto okolnosť nebola zásadná pre vznesené pochybnosti zo strany správcu dane k deklarovaným plneniam.

36. Kasačný súd v predmetnej veci konštatuje, že pri dodávateľovi REPRES GROUP s.r.o. boli spochybnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH. Sťažovateľom predložené dôkazy, t. j. vykonané dokazovanie totiž nepreukazuje, že ku zdaniteľným obchodom, ktoré sú predmetom faktúry za zdaňovacie obdobie august 2020 skutočne došlo tak, ako to sťažovateľ deklaroval. Kasačný súd dospel rovnako ako správny súd k záveru, že sťažovateľ nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných obchodov (reklamné služby) tak, ako boli fakturované deklarovaným dodávateľom, pričom nebolo preukázané ani ich vykonanie iným platiteľom dane a s tým spojené právo sťažovateľa na odpočítanie dane (pozn.: pre priznanie práva na odpočet DPH nepostačuje len samotná existencia tovaru/služby, ale musí byť preukázané aj ich dodanie iným platiteľom dane/inou zdaniteľnou osobou).

37. 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 deklarovaným dodávateľom (REPRES GROUP s.r.o.). Existencia iných zdaniteľných osôb v pozícii skutočných dodávateľov nevyplývala ani z vykonaného dokazovania, a preto skutkové okolnosti daného prípadu nesmerovali k tomu, že zdaniteľné plnenie uvedené na spornej faktúre dodal za deklarovaného dodávateľa iný dodávateľ, ktorý mal postavenie platcu DPH.

38. Kasačný súd poukazuje aj na uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky v uznesení sp. zn. I. ÚS 57/2025-21 zo dňa 30. januára 2025, v zmysle ktorého nemožno hovoriť o neúmernom zaťažení dôkazným bremenom, ak na obdobné vznesené pochybnosti na strane dodávateľa daňový subjekt reaguje nekonkrétne, pretože je primerané očakávať, že okolnosti týkajúce sa deklarovaných obchodov, ktoré sa týkajú priamo daňového subjektu, je tento schopný daňovým orgánom objasniť, špecifikovať a preukázať.

39. Kasačný súd zdôrazňuje, že k dodaniu plnení (tvorba marketingového plánu, návrh kampane, tvorba grafických návrhov, reklamné služby v mesiacoch február až august 2020) od spoločnosti REPRES GROUP s.r.o. sťažovateľ neprodukoval okrem predloženej faktúry žiaden dôkaz, ktorým by preukázal realitu týchto plnení a realitu spolupráce s týmto subjektom.

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

41. 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. 42. 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.