Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	8Sfk/25/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu:	5022200102
Dátum vydania rozhodnutia:	26. 03. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ:	JUDr. Anita Filová
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2025:5022200102.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej, zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD. (sudca spravodajca), v právnej veci v právnej veci žalobkyne: SLOBYT SLOVAKIA, s.r.o., so sídlom Miestneho priemyslu 1140, 029 01 Námestovo, IČO: 51 160 340, právne zastúpená advokátkou: Mgr. Michaela Uj Hahnová, so sídlom Vlárska 458, 911 05 Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102621194/2021 zo dňa 22. decembra 2021, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30 S 35/2022-191 zo dňa 3. apríla 2023 v spojení s opravným uznesením Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. ZA-30S/35/2022-227 zo dňa 25. júla 2023, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamieta.
II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

o d ô v o d n e n i e :

I.
Priebeh administratívneho konania
1. Daňový úrad Žilina, pobočka Námestovo (ďalej len „prvostupňový orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl a august 2018, o ktorej vyhotovil protokol č. 102385955/2019 zo dňa 10. októbra 2019 (ďalej len „protokol“).
2. Správca dane vydal rozhodnutie č. 100145936/2020 zo dňa 14. januára 2020, ktorým žalobkyni určil rozdiel dane v sume 4.600,- € na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2018. Žalovaný rozhodnutím č. 101126849/2020 zo dňa 6. júla 2020 zrušil predchádzajúce rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie.
3. Na základe protokolu a výsledkov vyrubovacieho konania správca dane vydal rozhodnutie č. 101115365/2021 zo dňa 28. júna 2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobkyni vyrubil rozdiel dane v sume 4.600,- € za zdaňovacie obdobie júl 2018.
4. Žalovaný rozhodnutím č. 102621194/2021 zo dňa 22. decembra 2021 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“ alebo „žalované rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie.
5. Správca dane a žalovaný neuznali žalobkyni uplatnené právo na odpočítanie DPH v zdaňovacom období júl 2018 z dvoch faktúr od dodávateľa Media Net Europe s.r.o. za dodanie internetových reklamných bannerov.
6. Žalovaný dal do pozornosti, že splnenie podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane preukazovala žalobkyňa predložením vystavených faktúr a nadväzujúcich zmlúv o dielo. Žalobkyni bola fakturovaná suma, ktorá zodpovedala celému predmetu plnenia - teda nie len vyhotoveniu bannera, ale aj pokrytiu na vybraných internetových stránkach, spolupráci v oblasti grafických návrhov a poradenskej činnosti v oblasti internetovej reklamy. Podľa názoru žalovaného z predloženej dokumentácie nebolo

preukázané, že sa jedná o vyobrazenie bannerov v konkrétnych rozmeroch, navyše žalobkyňa nepreukázala konkrétne vyobrazenie bannerov v požadovaných rozmeroch na dojednaných stránkach v období pokrytom zmluvami o dielo - od 1. júla 2018 do 31. júla 2018. Nepreukázala ani spoluprácu v oblasti grafických návrhov a ani neposkytla žiadne konkrétne grafické návrhy. Žalobkyňa predložila len fotodokumentáciu vyhotovenú z dotknutých stránok, kde boli zobrazené časti textu z článkov a reklamy iných spoločností, ktoré propagovali svoje produkty. Nešlo však o reklamu, ktorá by propagovala obchodné meno alebo produkty žalobkyne.
7. Na základe vykonaného dokazovania tiež bolo zistené, že sídlo deklarovaného dodávateľa je virtuálnym sídlom, kde nie je nikto zastihnuteľný. Z vyjadrení konateľky deklarovaného dodávateľa v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov (pani Veroniky Šavyovej) malo vyplývať, že bannery vytvorila sama v programe Photoshop 7 (jeho používanie a ani výstupy z neho nepreukázala). Nepredložila žiadne podklady k tomu, na akých stránkach mali byť skutočne zobrazené články.
8. Žalovaný tiež dal do pozornosti zistenie správcu dane, že články uverejnené na internetových stránkach podľa zmluvy o dielo boli totožné so správami uvedenými na informačnom portáli webnoviny.sk. Správca domény webnoviny.sk - spoločnosť iSITA, s.r.o. a neskôr SITA Slovenská tlačová agentúra s.r.o. - potvrdil, že správy uvedené na weboch podľa zmluvy o dielo boli obsahom totožné s obsahom správ na webnoviny.sk a boli prevzaté bez súhlasu správcu domény. Žalobkyňa nepreukázala ani návštevnosť stránok, kde mala byť jej reklama publikovaná, ktorú mala zabezpečiť spoločnosť MediaShop, s.r.o. zdieľaním článkov pomocou Google AdWords a Facebook. Predmetná spoločnosť je nekontaktná, nespolupracovala so správcom dane a v exportoch kampaní predmetnej spoločnosti nebola zmienka o reklame. Nebolo ani preukázané zdieľanie článkov na Google a Facebooku.
9. Podľa názoru žalovaného správca dane relevantne spochybnil obchodné plnenia na kontrolovanom stupni obchodu vo vzťahu k priamemu dodávateľovi, pričom spochybnená bola samotná existencia plnenia. Žalobkyňa totiž nepreukázala vyhotovenie bannerov v požadovaných rozmeroch, v programe Photoshop 7 a ani ich pokrytie na deklarovaných internetových stránkach. Neboli preukázané ani ďalšie služby podľa zmlúv o dielo v oblasti grafických návrhov a poradenskej činnosti. Na žalobkyňou predloženej fotodokumentácii nebola reklama žalobkyne, články na predmetných stránkach boli preberané z iného portálu, bez súhlasu vlastníka. Nebola preukázaná ani návštevnosť a zdieľanie stránok prostredníctvom Google a Facebook, čo bolo spochybnené vyjadreniami samotných spoločností Google a Facebook. Predloženie faktúr nebolo dostatočným dôkazom.
10. Žalovaný nepovažoval za dôvodné ani procesné námietky žalobkyne. Táto bola náležite oboznámená so zisteniami počas daňovej kontroly aj vo vyrubovacom konaní. Nedôvodná bola aj požiadavka žalobkyne na opätovné vypočutie konateľky deklarovaného dodávateľa (Veronika Šavyová). Túto správca dane vypočul dňa 5. februára 2019, o výsluchu bola žalobkyňa upovedomená, pričom výsluchu sa na základe vlastného rozhodnutia nezúčastnila. Svedkyňa pritom len odkázala na svoje výpovede v iných konaniach, ktoré správca dane zabezpečil a využil vo vyrubovacom konaní. Nedôvodné boli tiež návrhy na vykonanie dokazovania, ktoré produkovala žalobkyňa s ohľadom na prvé zrušujúce rozhodnutie žalovaného, keď nové prvostupňové rozhodnutie považoval žalovaný za náležite odôvodnené, podporené riadne vykonaným dokazovaním a záver správcu dane o neunesení dôkazného bremena žalobkyňou bol správny. Judikatúra Súdneho dvora Európskej únie týkajúca sa podvodného konania bola v predmetnej veci irelevantná, pretože dôvodom nepriznania daňových oprávnení bolo neunesenie dôkazného bremena žalobkyňou vo vzťahu k existencii samotného plnenia.

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

11. Rozhodnutie žalovaného napadla žalobkyňa správnou žalobou na Krajskom súde v Žiline (ďalej len „správny súd“), požadujúc jeho zrušenie ako aj zrušenie prvostupňového rozhodnutia a vrátenie veci správcovi dane na ďalšie konanie.
12. Žalobkyňa namietala neprihliadanie na jej vyjadrenie zaslané e-mailom bez toho, aby bola vyzvaná na odstránenie jeho vád, ako aj neoboznámenie s výsledkami dokazovania vykonaného vo vyrubovacom konaní (keď jej oboznámenie nebolo doručené v písomnej forme s výzvou na vyjadrenie, ale bolo vykonané len na ústnom pojednávaní bez poskytnutia primeranej lehoty na vyjadrenie).
13. Žalobkyňa tiež namietala, že správca dane po predchádzajúcom zrušujúcom rozhodnutí žalovaného nerešpektoval jeho pokyn a opätovne vydal obdobné prvostupňové rozhodnutie. Správca dane najmä nedoplnil dokazovanie, nevysporiadal sa so spornými skutkovými zisteniami a neprijal jednoznačné skutkové a právne závery. Správca dane podľa žalobkyne opätovne založil svoje prvostupňové rozhodnutie tak na zneužití práva ako aj nepreukázaní materiálneho plnenia v rámci deklarovaných obchodov. Žalovaný pritom napriek návrhu žalobkyne neodstránil vady prvostupňového konania doplnením dokazovania na navrhovanom pojednávaní.

14. Žalobkyňa zotrvala na názore, že preukázala existenciu dodaných služieb predloženou fotodokumentáciou, ako aj vyjadrením konateľky dodávateľa. Správca dane odmietol vykonať ňou navrhované dôkazy. V iných daňových konaniach pritom správca dane v protokoloch a rozhodnutiach za obdobného dôkazného stavu nespochybnil dodanie reklamných služieb spoločnosťou Media Net Europe s.r.o. Správca dane vôbec nezisťoval ciele a účel reklamy tak, ako to navrhovala žalobkyňa. Podľa názoru žalobkyne predložením riadne vystavenej faktúry splnila podmienky práva na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH"), preto jej nemôže byť s odkazom na predmetné ustanovenie odmietnuté právo na odpočítanie dane. Došlo tiež k zaplateniu dane podľa § 19 zákona o DPH. Závery správcu dane a žalovaného podľa názoru žalobkyne neobstoja ani s odkazom na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-18/13, keď jej právo na odpočítanie dane malo byť priznané, pokiaľ jej nebolo preukázané podvodné konanie a ani zneužitie práva.
15. Správny súd rozsudkom č. k. 30S/35/2022-191 zo dňa 3. apríla 2023 (ďalej len „napadnutý rozsudok" alebo „rozsudok správneho súdu") správnu žalobu zamietol. Skonštatoval, že správca dane po doplnení dokazovania vo vyrubovacom konaní oboznámil žalobkyňu s výsledkami tohto dokazovania na ústnom pojednávaní dňa 18. júna 2021, kde jej bol poskytnutý priestor na podanie námietok. Pokiaľ žalobkyňa tvrdila, že jej nebola poskytnutá primeraná lehota na vyjadrenie, správny súd poukázal na to, že žalobkyňa podala odvolanie, pričom odvolací orgán - žalovaný mal v zmysle princípu úplnej apelácie [§ 74 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok")] priestor na vysporiadanie sa so všetkými námietkami žalobkyne. Preto aj prípadné neposkytnutie lehoty podľa § 27 ods. 1 Daňového poriadku zo strany správcu dane nemohlo mať vplyv na rozsah prieskumu žalovaného, jeho právne závery a nemá tak ani vplyv na zákonnosť rozhodnutia vo veci samej. Nejde teda o podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánmi finančnej správy, ktoré by sa dotklo práv žalobkyne. Nakoniec žalobkyňa takýto zásadný dôsledok v žalobe ani neodôvodnila. Žalovaný je síce oprávnený doplniť dokazovanie, ale len v prípade, ak takýto postup považuje za potrebný. Nie je teda povinný bez ďalšieho vyhovieť návrhom na doplnenie dokazovania v odvolacom konaní. Správny súd v predmetnej veci, s ohľadom na dôkazný stav, nepovažoval za nevyhnutné doplniť dokazovanie v odvolacom konaní a postup žalovaného považoval za správny.
16. K procesnej námietke nevypočutia svedkyne Šavyovej, konateľa žalobkyne a nerešpektovaniu pokynov žalovaného správny súd uviedol, že svedkyňa Šavyová bola vypočutá opakovane, naposledy počas vyrubovacieho konania dňa 5. februára 2019, kde žalobkyňa nevyužila svoje právo zúčastniť sa predmetného výsluchu a svedkyňa odkázala na svoje predchádzajúce výpovede, ktoré správca dane založil do spisu a žalobkyňa s nimi bola oboznámená. Žalobkyňa v správnej žalobe nešpecifikovala konkrétne okolnosti, ktoré by indikovali nevyhnutnosť jej opätovného vypočutia. Jednoduchá námietka nerešpektovania pokynu žalovaného bez vysvetlenia, v čom konkrétne vlastne orgány finančnej správy pochybili (za situácie druhého aprobujúceho rozhodnutia žalovaného), nepredstavuje dostatočný podklad pre realizáciu súdneho prieskumu. Vada rozpornosti prvotných záverov správcu dane bola pritom odstránená novým rozhodnutím (prvostupňové rozhodnutie) a naň nadväzujúcim rozhodnutím žalovaného, ktoré sa ustálili na právnom názore o nepreukázaní samotného plnenia v rámci sporných obchodných vzťahov. Námietka žalobkyne o potrebe skúmania vykonštruovaného obchodného reťazca ako aj jej požiadavka na skúmanie cieľov a funkcií reklamy bola bezpredmetná, keďže záver žalovaného spočíva v nepreukázaní uskutočnenia samotného plnenia - reklamy.
17. Podľa názoru správneho súdu bol dôvodný a vykonaným dokazovaním náležite zistený skutkový stav pre záver o neuskutočnení deklarovaných plnení. Prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií bolo zistené, že nebola preukázaná návštevnosť sporných webových stránok, a teda ani prekliknutia na stránku žalobkyne. Preto tvrdenia žalobkyne, že zverejnením reklamy deklarovaným dodávateľom boli zabezpečené prekliknutia na jej internetovú stránku, neboli preukázané. Navyše ani nebolo preukázané, že by spoločnosť MediaShop, s.r.o. zabezpečila sledovanie návštevnosti sporných internetových stránok prostredníctvom Google AdWords a Facebook. Spoločnosti Google a Facebook totiž takýto postup popreli. Webové stránky boli navyše nečitateľné, ich obsah bol neoprávnene preberaný z iného webového portálu. Fotodokumentácia predložená žalobkyňou nepreukázala dodanie služieb tak, ako mali byť vykonané, čo popreli spoločnosti Google a Facebook.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

18. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa (ďalej aj ako „sťažovateľka") kasačnú sťažnosť z dôvodov nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP"). Žiadala, aby

kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že bude zrušené rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec bude vrátená správcovi dane na ďalšie konanie.
19. Sťažovateľka zastávala názor, že napadnutý rozsudok správneho súdu nie je dostatočne odôvodnený, keď sa správny súd nevysporiadal s argumentáciou sťažovateľky obsiahnutou v správnej žalobe. Najmä sa nevysporiadal s existenciou dvoch skutkových záverov a právnych posúdení obsiahnutých jednak v prvom zrušujúcom rozhodnutí žalovaného a v jeho nasledujúcom potvrdzujúcom rozhodnutí. To má svedčiť o nedostatočne zistenom skutkovom stave a dôvodnosti návrhov sťažovateľky na vykonanie dôkazov vypočutím konateľa sťažovateľky, svedkyne Veroniky Šavyovej (konateľky deklarovaného dodávateľa v čase uskutočnenia deklarovaných obchodov). Správny súd podrobne neskúmal a v odôvodnení napadnutého rozsudku neodôvodnil, či sa správca dane po prvom zrušujúcom rozhodnutí žalovaného riadil jeho pokynmi, jeho právnym názorom a odstránil žalovaným vytýkané nedostatky. Sťažovateľka tiež poukázala na svoje tvrdenie, že ak dodávateľ má vysporiadanú DPH, nie je dôvod nepriznať právo na odpočítanie DPH odberateľovi na vstupe.
20. Sťažovateľka zopakovala svoju zásadnú námietku, že správca dane sa po predchádzajúcom zrušujúcom rozhodnutí žalovaného neriadil jeho pokynom, nedoplnil dokazovanie a napriek tomu žalovaný v ďalšom postupe procesne vadný prístup správcu dane odobril. Následne obsiahlo citovala zrušujúce rozhodnutie žalovaného.
21. Ku kasačnej sťažnosti sťažovateľky sa vyjadril žalovaný, ktorý odkázal na svoje vyjadrenia v konaní pred správnym súdom. Napadnutý rozsudok správneho súdu považoval za náležite odôvodnený a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Navrhol kasačnú sťažnosť sťažovateľky ako nedôvodnú zamietnuť.
IV.
Posúdenie kasačného súdu
22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.
23. Posúdiac ako prvú námietku nepreskúmateľnosti kasačný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok správneho súdu považuje za náležite odôvodnený. Správny súd poskytol odpoveď na všetky žalobné námietky sťažovateľky. Okrem iného sa vysporiadal aj s existenciou dvoch rozhodnutí žalovaného v predmetnej veci a vplyvom potenciálneho nerešpektovania pokynu žalovaného zo strany správcu dane na zákonnosť rozhodnutia žalovaného (bod 25, 28 napadnutého rozsudku). Rovnako sa vysporiadal aj s otázkou potreby vykonania dokazovania ďalším výsluchom svedkyne Šavyovej (bod 25 napadnutého rozsudku) či vykonaním ďalšieho dokazovania (bod 31 napadnutého rozsudku), ako aj s dôvodom neuznania uplatneného práva na odpočítanie dane a jeho právnym a skutkovým odôvodnením (bod 26, 28 až 31 napadnutého rozsudku). Samotná skutočnosť, že sa sťažovateľka so závermi správneho súdu (bez bližšej argumentácie) nestotožňuje, neznamená, že správny súd na námietky sťažovateľky odpovede nedal. Námietka nedostatočného odôvodnenia napadnutého rozsudku tak v predmetnej veci nebola na mieste a nebola ani dôvodná.
24. Čo sa týka sporného právneho posúdenia, kľúčovou a v zásade jedinou právnou otázkou, ktorú sťažovateľka v predmetnej veci nastolila a ktorej riešenie zo strany správneho súdu spochybnila, bola otázka, či porušenie záväzného pokynu žalovaného v jeho zrušujúcom rozhodnutí zo strany prvostupňového orgánu (správcu dane) predstavuje takú procesnú vadu, ktorá má vplyv na zákonnosť neskoršieho (aprobujúceho) rozhodnutia žalovaného.
25. V súvislosti s nastolenou právnou otázkou kasačný súd konštatuje, že s obdobnou námietkou sa vo svojej rozhodovacej činnosti zoberal opakovane, pričom konštatoval (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk77/2022 zo dňa 30. januára 2024, body 35 a 36; obdobne tiež rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/63/2022 zo dňa 30. januára 2024, body 36 až 39, sp. zn. 8Sfk/21/2023 zo dňa 30. júla 2024, bod 57, sp. zn. 8Sfk/18/2023 zo dňa 30. júla 2024, bod 59, sp. zn. 8Sfk/9/2023 zo dňa 30. júla 2024, bod 58):
„35. Kasačný súd nespochybňuje, že v súlade s § 74 ods. 4 Daňového poriadku sú právne závery vyjadrené v rozhodnutí odvolacieho orgánu záväzné pre prvostupňový orgán. Ide o prejav inštitucionálnej nadradenosti odvolacieho orgánu vo vzťahu k prvostupňovému orgánu, ktorý je vynútiteľný kompetenciou odvolacieho orgánu zrušiť rozhodnutie, ktoré nerešpektovalo jeho právny názor.
36. Na druhej strane je však potrebné konštatovať, že zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva viazanosť odvolacieho orgánu jeho predchádzajúcim právnym názorom, vyjadreným v zrušujúcom rozhodnutí a už vôbec viazanosť správneho či kasačného súdu takýmto názorom. Inými slovami úlohou

správnych súdov v zásade nie je vynucovať dodržiavanie pokynov odvolacieho orgánu zo strany prvostupňového orgánu, a to už vôbec v prípade, ak tento názor zmenil samotný odvolací orgán. Úlohou a poslaním správnych súdov je posúdiť, či výsledné (konečné) rozhodnutie, ako výsledok celého administratívneho konania, nezasahuje do práv a právom chránených záujmov fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy v rozpore so zákonom (§ 2 ods. 1 SSP). Prípadné procesné pochybenia sa stávajú predmetom záujmu správneho súdu až v tom prípade, ak mohli viesť k vydaniu nezákonného konečného rozhodnutia (§ 191 ods. 1 písm. g/ SSP). Nerešpektovanie v zrušujúcom rozhodnutí vyjadreného právneho názoru odvolacieho orgánu prvostupňovým orgánom, pokiaľ bolo v ďalšom konaní opätovne aprobované odvolacím orgánom (došlo k zmene pôvodného názoru), za predpokladu, že nové názory sú riadne odôvodnené, nepredstavuje takú procesnú vadu, ktorá by mala potenciál vplyvu na zákonnosť konečného rozhodnutia (neoberá účastníka konania napr. o možnosť vyjadriť sa, navrhovať dôkazy, podať odvolanie a dostať odpoveď na svoje námietky). Námietky sťažovateľky v tomto smere sú preto zjavne bezdôvodné."

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

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

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

29. V tomto smere je relevantné, že hmotnoprávne podmienky priznania práva na odpočítanie dane sú viazané na dodanie tovaru/poskytnutie služby (čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 167 a čl. 63 Smernice, alternatívne § 49 ods. 1 a 2 v spojení s § 2 ods. 1 písm. a) a b) a § 8 a § 9 zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2018). Z tohto dôvodu je právo na odpočítanie dane podmienené dôkazom o skutočnom/faktickom uskutočnení obchodu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci W. sp. z o.o., C-114/22 zo dňa 25. mája 2023, bod 31). Obchod, ktorého obsahom nie je reálne dodanie tovaru/poskytnutie služby, teda obchod bez materiálnej podstaty, sa považuje za tzv. simulovaný/fiktívny obchod. Simulované/fiktívne obchodné transakcie podľa európskeho práva nemôžu založiť právo na odpočítanie dane (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci EN.SA. srl, C-712/17 zo dňa 8. mája 2019, body 24 a 25). Dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu uskutočnenia obchodu - reálneho dodania tovaru či poskytnutiu služby pritom ťaží práve daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Lucreţiu Hadrian Văđan, C-664/16 zo dňa 21. novembra 2018, bod 44, vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 29 a iné).

30. Pokiaľ preto správca dane a žalovaný založili svoje prvostupňové rozhodnutie a žalované rozhodnutie na tom právnom základe, že neuznali sťažovateľke uplatnené právo na odpočítanie DPH, a to z dôvodu nepreukázania reálneho dodania deklarovanej služby sťažovateľke (absencia materiálneho plnenia) podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, postupovali zákonom predpokladaným spôsobom. Keďže svoj nový právny názor aj odôvodnili a podporili skutkovými zisteniami (ktoré sťažovateľka v kasačnom konaní nespochybňuje uplatnenými sťažnostnými bodmi), samotná skutočnosť (aj keby bola preukázaná), že sa odklonili

od predchádzajúceho zrušujúceho rozhodnutia žalovaného č. 101126849/2020 zo dňa 6. júla 2020 a nerešpektovali jeho pokyn, nepredstavuje vadu konania s dopadom na zákonnosť rozhodnutia žalovaného.
31. Kasačný súd dáva do pozornosti, že kasačná sťažnosť má charakter mimoriadneho opravného prostriedku proti rozhodnutiu správneho súdu, s čím súvisí aj striktná viazanosť kasačného súdu sťažnostnými bodmi (§ 453 ods. 2 SSP). Kasačný súd preto nemôže posudzovať napadnutý rozsudok a ani rozhodnutia orgánov finančnej správy nad rámec sťažnostných námietok, ktoré musí sťažovateľka jasne a presne formulovať vo svojej kasačnej sťažnosti. S viazanosťou kasačného súdu sťažnostnými bodmi súvisí obligatórna podmienka právneho zastúpenia sťažovateľky v kasačnom konaní (§ 449 ods. 1 SSP). Teda zastúpenia osobou, ktorá je dostatočne odborne fundovaná na to, aby vedela uplatniť nároky účastníka konania v príslušných procesných rámcoch (reflektujúc aj zásadu viazanosti kasačného súdu sťažnostnými bodmi).
32. Pokiaľ teda sťažovateľka vo svojej kasačnej sťažnosti namietala nesplnenie pokynu vyplývajúceho z rozhodnutia žalovaného č. 101126849/2020 zo dňa 6. júla 2020 zo strany správcu dane (čo kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodnú námietku - bod 27 a 31 tohto rozsudku), avšak vo svojej kasačnej sťažnosti zároveň nespochybnila (argumentačne nenamietala) správnosť nových právnych a skutkových záverov obsiahnutých v žalovanom rozhodnutí (aprobovaných napadnutým rozsudkom správneho súdu), nemohla ani docieliť prieskum meritórnych záverov orgánov finančnej správy. Kasačný súd, súc viazaný sťažnostnými bodmi (§ 453 ods. 2 SSP), mohol posudzovať len tú argumentáciu, ktorú sťažovateľka relevantne procesne uplatnila.
33. Pre úplnosť dáva kasačný súd do pozornosti, že rozhodoval už v (skutkovo a právne) obdobnej veci sťažovateľky a žalovaného, kde obdobnú kasačnú sťažnosť sťažovateľky rovnako ako nedôvodnú zamietol - rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/89/2023 zo dňa 22. januára 2025.
V.
Záver
34. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľky. Rozsudok správneho súdu považuje za dostatočne odôvodnený a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľky podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.
35. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľka nemala úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).
36. 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.