

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 8Sfk/31/2024  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200365  
Dátum vydania rozhodnutia: 19. 06. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:5022200365.1

## 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 Dluhoša, PhD. (sudca spravodajca), v právnej veci žalobkyne: NEMCO, s.r.o., so sídlom Ľudovíta Fullu 1641/2, 901 01 Malacky, IČO: 47 367 733, právne zastúpený advokátskou kanceláriou: TAX LAW, s.r.o., so sídlom Břeclavská 3, 901 01 Malacky, IČO: 53 160 657, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100598886/2022, č. 100599167/2022, č. 100599424/2022 a č. 100599573/2022 všetky zo dňa 25. marca 2022, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. ZA-30S/165/2022-173 zo dňa 27. marca 2024, takto

### rozhodol:

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

### odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Martin (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobia marec až máj 2018, júl a október 2018, o ktorej vyhotovil protokol č. 101151952/2021 zo dňa 6. júla 2021 (ďalej len „protokol“).

2. Na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a výsledkov vyrubovacieho konania správca dane rozhodnutiami:

· č. 102354989/2021 zo dňa 23. novembra 2021 vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 2000,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2018,

· č. 102355505/2021 zo dňa 23. novembra 2021 vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 2000,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2018,

· č. 102355851/2021 zo dňa 23. novembra 2021 vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 2000,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2018,

· č. 102356228/2021 zo dňa 23. novembra 2021 vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 2000,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2018 (ďalej spolu len ako „prvostupňové rozhodnutia“).

3. Žalovaný rozhodnutiami:

· č. 100598886/2022 zo dňa 25. marca 2022 potvrdil rozhodnutie správca dane č. 102354989/2021 zo dňa 23. novembra 2021 (zdaňovacie obdobie marec 2018),

· č. 100599167/2022 zo dňa 25. marca 2022 potvrdil rozhodnutie správca dane č. 102355505/2021 zo dňa 23. novembra 2021 (zdaňovacie obdobie apríl 2018),

· č. 100599424/2022 zo dňa 25. marca 2022 potvrdil rozhodnutie správca dane č. 102355851/2021 zo dňa 23. novembra 2021 (zdaňovacie obdobie máj 2018),

· č. 100599573/2022 zo dňa 25. marca 2022 potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 102356228/2021 zo dňa 23. novembra 2021 (zdaňovacie obdobie júl 2018; ďalej spolu len ako „rozhodnutia žalovaného“ alebo „žalované rozhodnutia“).

4. Žalovaný a správca dane v predmetných veciach neuznali žalobkyni uplatnené právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľskej spoločnosti SARCO s.r.o. za dodanie reklamných služieb - „Koncert Lucie Bílej 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu.“

5. Prvostupňové rozhodnutia ako aj rozhodnutia žalovaného sú v podstatnom odôvodnené obdobne. Žalobkyňa uzatvorila so spoločnosťou SARCO, s.r.o. zmluvu o reklame, ktorej predmetom bola spolupráca v oblasti reklamy a propagácie v súvislosti s galakonzertom Lucie Bílej, ktorý sa mal uskutočniť 22. novembra 2018. Spoločnosť SARCO, s.r.o. sa zaviazala propagovať žalobkyňu ako reklamnú partnerku podujatia, zabezpečiť podpornú mediálnu kampaň na podujatie v spotoch v televíziách, rádiách, na billboardoch, v tlači a na LED obrazovkách. Cena bola dohodnutá na 110.000,- eur bez DPH. Pri dokazovaní bola správcovi dane predložená hodnotiaci správa z reklamnej kampane, v ktorej bola obsiahnutá fotodokumentácia z kampane - na jednotlivých nosičoch bolo v rámci reklamnej kampane zverejnené logo žalobkyne medzi reklamnými partnermi podujatia. Z hodnotiacej správy nebolo zrejmé autorstvo spoločnosti SARCO, s.r.o., na úvodnej strane bolo logo SILVI PRODUCTION.

6. Správca dane vypočul konateľa žalobkyne, pána Michala Nemčoviča, ktorý uviedol, že hlavnou činnosťou žalobkyne bola sprostredkovateľská činnosť v oblasti služieb, konkrétne poradenstvo v prípade náterových hmôt v automobilovom priemysle. Mala uzatvorenú zmluvu s nemeckou spoločnosťou (pobočkou spoločnosti Axalta Coating Systems), ktorá dodáva farby pre automobilový priemysel. K sporným obchodom uviedol, že za spoločnosť SARCO, s.r.o. konal s jej konateľom pánom Gracom, podmienky dohodli pred podpisom zmluvy a s pánom Gracom sa poznajú z golfu. K spôsobu dodania reklamnej kampane pán Nemčovič predložil hodnotiacu správu. Propagované malo byť obchodné meno a logo, ktoré malo tvar auta, obsahovalo názov NEMCO a informáciu „technical support.“ V dopĺňujúcom vyjadrení žalobkyňa uviedla, že účelom reklamy nebolo len získať nových zákazníkov, ale aj pôsobiť voči existujúcim.

7. Nahliadnutím do informačného systému finančnej správy správcu dane zistil, že v rámci iného preverovania zaslal správca dane spoločnosti SARCO, s.r.o. výzvu, v ktorej žiadal vyjadriť sa k reklamnej kampani za obdobie od 1. septembra 2018 až 30. septembra 2018 a predložiť listiny za august 2018 a september 2018, a to v súvislosti s podujatím galakonzertu Lucie Bílej. E-mailom pán Graca oznámil správcovi dane, že už nie je konateľom. Objednávateľom reklamnej kampane bola spoločnosť NEMCO, s.r.o., zastúpená pánom Nemčovičom. Žalobkyňa bola propagovaná prostredníctvom mena a loga spoločnosti v rôznych médiách. Počas reklamnej kampane v súvislosti s galakonzertom Lucie Bílej spoločnosť SARCO, s.r.o. využila služby subdodávateľov - spoločností SILVI PRODUCTION, s.r.o. a Azaria service, s.r.o.

8. Správca dane získal tiež zápisnicu z ústneho pojednávania spísanú s Romanom Gracom, v danom čase konateľom spoločnosti SARCO, s.r.o., v ktorej uviedol, že v rámci reklamnej kampane išlo o celkovú propagáciu mena a loga spoločnosti, od svojich klientov dostal logá, podklady a materiály, čo by chceli spropagovať. Rovnako správca dane získal tiež zápisnice s výpoveďami pána Jána Novotného, bývalého konateľa spoločnosti Azaria service, s.r.o. Pán Novotný uviedol, že všetky zákazky dojednával pán Graca, ktorý aj určoval cenu kampane pre jednotlivých reklamných partnerov.

9. Správca dane na základe písomnej výzvy spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o. získal vyjadrenie, z ktorého vyplývalo, že spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o. bola hlavným organizátorom podujatia galakonzert Lucie Bílej. Predmetná spoločnosť sa zaviazala na vlastné náklady zabezpečiť výber a prenájom priestorov podujatia, zabezpečiť služby spojené s prenájom miesta podujatia, získať produktových partnerov, produkciu a pod. Zaviazala sa tiež vykonať reklamnú kampaň. Pani Silvia Nemčovičová, konateľka spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o., v písomnom vyjadrení uviedla, že koncert bol zabezpečený prostredníctvom Agentúry44, s.r.o., bezpečnosť prostredníctvom ARES security, s.r.o., prenosový voz a štáb zabezpečovala spoločnosť Eurocam, s.r.o., produkciu spotu v TV a rádiu spoločnosť Homemedia, s.r.o., požiarny projekt prostredníctvom JK Event, s.r.o. a reklamnú kampaň (a súvisiacu hodnotiacu správu) zabezpečovala spoločnosť Kalypso agency, s.r.o. Uviedla ešte ďalších partnerov. Spoločnosť SARCO, s.r.o. zabezpečovala technické a organizačné záležitosti. Spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o. a SARCO, s.r.o. uzatvorili zmluvu o spolupráci a nevýhradnom prevode reklamného priestoru. Touto zmluvou sa spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o. zaviazala zabezpečiť reklamnú kampaň v médiách, čo aj vykonala prostredníctvom spoločnosti JK Media, s.r.o. Spoločnosť SARCO, s.r.o. získala práva na reklamný priestor s tým, že mala právo ponúkať za odplatu propagáciu loga, obchodného mena či tovaru alebo služby v rámci spoločnej reklamnej kampane k

podujatiu. Mala tiež právo rozšíriť reklamné plnenia podľa uváženia. Cena bola uzatvorená dohodou a celkové priame náklady boli 151.978,- eur.

10. Z analytického systému kontrolných výkazov DPH správca dane zistil, že spoločnosť SARCO, s.r.o. si za zdaňovacie obdobia marec až október 2018 uplatnila odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa Azaria service, s.r.o. v celkovej sume DPH 556.590,- eur.

11. Žalovaný uznal, že aj propagácia loga je službou za protihodnotu, ktorá bola uskutočnená v predmetnej veci v tuzemsku a teda je predmetom DPH. Dodávateľ služby - spoločnosť SARCO, s.r.o. - bol zdaniteľnou osobou a platiteľom dane.

12. Žalovaný dal do pozornosti skutkové zistenia správcu dane, že na hodnotiacej správe z reklamnej kampane bolo logo spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o., táto spoločnosť bola aj hlavným organizátorom galakonzertu Lucie Bílej a väčšinu súvisiacich činností sa zaviazala zabezpečiť na vlastné náklady. Porovnaním bolo zistené, že celkové priame náklady na uskutočnenie podujatia, ktoré zaplatila spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o., boli v sume 151.978,- eur, pričom spoločnosť SARCO, s.r.o. fakturovala žalobkyni za reklamné partnerstvo celkovo 110.000,- eur (základ dane). Z týchto zistení podľa názoru žalovaného vyplynuli dôvodné pochybnosti o dodaní služieb deklaroványm dodávateľom SARCO, s.r.o. Skutočným dodávateľom komplexných reklamných služieb bola spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o., pričom spoločnosť SARCO, s.r.o. bola do obchodného reťazca vložená účelovo, bez riadneho podnikateľského dôvodu a ekonomického opodstatnenia.

13. Žalovaný pre doplnenie informácií o účelovom konaní uviedol, že spoločnosť SARCO, s.r.o. bola nespoločujúcou spoločnosťou, jej konateľ je občan Kolumbijskej republiky, nemá reálne sídlo a písomnosti sa odosielateľovi vracajú neprevzaté s poznámkou „adresát neznámy.“ Rovnako subdodávateľská spoločnosť Azaria service, s.r.o. je nekontaktná. Z iných konaní bolo zistené, že spoločnosť SARCO, s.r.o. v podaných daňových priznaniach za január až december 2017 vykázala DPH v sume rovnajúcej sa deklarovánu odpočítaniu dane. Obdobne postupovala aj subdodávateľská spoločnosť Azaria service, s.r.o. Táto spoločnosť mala jediného odberateľa SARCO, s.r.o. a jediného dodávateľa Peritus Trade, s.r.o. Uvedená spoločnosť za svoju existenciu nepodala daňové priznanie na dani z príjmov právnickej osoby a jej registrácia pre DPH bola v období od 15. marca 2017 do 30. septembra 2018. Tieto zistenia podľa názoru žalovaného zakladajú pochybnosť o reálnej ekonomickej činnosti deklarovánu dodávateľa SARCO, s.r.o. a jeho subdodávateľskej spoločnosti Azaria service, s.r.o. Tieto spoločnosti boli do obchodného reťazca vložené účelovo, bez riadneho ekonomického dôvodu, pričom skutočným dodávateľom bola spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o.

14. Pokiaľ žalobkyňa namietala, že ak jej nebola preukázaná účasť na daňovom podvode, alebo vedomosť o ňom, nemožno jej neuznať uplatnené daňové oprávnenia, táto námietka bola podľa názoru žalovaného nedôvodná. Dôvodom na obmedzenie práva na odpočítanie dane bolo porušenie § 49 ods. 1 a 2 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) spočívajúce v porušení zákonných podmienok vyžadovaných pre možnosť uplatnenia daňového oprávnenia.

15. Správca dane a žalovaný spochybnili vzťah medzi deklarovánu dodávateľom a žalobkyňou, keď zistili, že spoločnosť SARCO, s.r.o. reálne nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť. Z verejne dostupných informácií vyplýva, že spoločnosť SARCO, s.r.o. nebola reklamnou agentúrou, nepropagovala svoju činnosť na internete, konateľ nemal konkrétne informácie o realizovaní reklamných služieb. Konanie žalobkyne, ktorá realizovala propagáciu svojho loga v značnej sume, prostredníctvom neznámeho dodávateľa, ktorý nie je reklamnou agentúrou, nepropaguje činnosť na internete, ktorého meno nie je v hodnotiacej správe, bolo neopatrné a neobozretné. Zistené skutočnosti posúdené vo vzájomnej súvislosti taktiež spochybňujú konanie žalobkyne v dobrej viere.

16. K námietke dokazovania u daňového subjektu SILVI PRODUCTION, s.r.o. bez participácie žalobkyne žalovaný uviedol, že táto námietka je nedôvodná. Správca dane nevykonával dokazovanie formou svedeckej výpovede Silvie Nemčovičovej (konateľky spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o.), keďže z jej písomných vyjadrení vyplývajú informácie súvisiace s ekonomickou činnosťou predmetnej spoločnosti, avšak konateľka sa nevyjadrovala k žalobkyni, s ktorou nemala priamy obchodný vzťah.

17. K námietke nevykonania výsluchu Romana Gracu, konateľa spoločnosti SARCO, s.r.o., žalovaný uviedol, že po použití jeho výsluchu a vyjadrenia z iných konaní nebol daný dôvod na jeho opätovný výsluch. Z iných dôkazov bolo navyše preukázané, že spoločnosť SARCO, s.r.o. reálne neposkytla žalobkyni služby propagácie a ani nezabezpečovala podpornú reklamnú kampaň. Táto spoločnosť nebola uvedená na žiadnom dokumente propagujúcom galakonzert Lucie Bílej. Reklamnú kampaň podujatia v skutočnosti zabezpečovala spoločnosť Kalypso, s.r.o. a táto aj zabezpečila hodnotiacu správu.

18. K námietke nevykonania dôkazu formou vypočutia svedkov nemeckej pobočky spoločnosti Axalta Coating Systems žalovaný uviedol, že išlo o odberateľa sťažovateľky, ktorý nebol zúčastnený na plneniach súvisiacich s reklamným partnerstvom. Žalobkyňa neuviedla, za akým účelom požaduje výsluch svedkov a ani ich neoznačila.

19. Podľa názoru žalovaného, na rozdiel od veci riešenej Súdny dvorom Európskej únie vo veci C-610/19 (Vikingo Fővállalkozó Kft.) v tejto veci bolo žalobkyni zamietnuté právo na odpočítanie dane z dôvodu porušenia hmotnoprávneho predpisu, keďže deklarovaná služba nepropagovala hospodársku činnosť (tovary a služby) dodávanú a poskytovanú odvolávajúcim sa, a teda nebola splnená podmienka vyplývajúca z ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH. Okrem toho správca dane spochybnil aj vzťah medzi žalobkyňou a deklarovaným dodávateľom - spoločnosťou SARCO, s.r.o.

II.

Priebeh konania pred správny súdom a jeho rozhodnutie

20. Proti rozhodnutiam žalovaného podala žalobkyňa správne žaloby, požadujúc zrušenie rozhodnutí žalovaného ako aj prvostupňových rozhodnutí a vrátenie vecí správcovi dane na ďalšie konanie.

21. Namietala, že spoločný systém zabezpečuje úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele a výsledky, ak tieto činnosti podliehajú DPH. Žalovaný a správca dane podľa názoru žalobkyne túto zásadu porušili tým, že jej nepriznali právo na odpočítanie dane zo sporných plnení.

22. V daňovom konaní je dôkazné bremeno rozložené medzi daňovníka a správcu dane, pričom daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti - tvrdiť a svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe plnia podaním riadne vyplneného daňového priznania a predložením písomných dokladov. Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči platiteľovi dane, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Žalobkyňa svoju dôkaznú povinnosť naplnila tým, že predložila zmluvu o reklame, faktúru a hodnotiacu správu z reklamnej kampane. Keďže preukázala existenciu materiálneho plnenia, právo na odpočítanie dane jej nemôže byť odopreté (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011).

23. Žalovaný a správca dane porušili tiež práva žalobkyne tým, že napriek jej žiadosti nevykonali ďalšie dokazovanie prostredníctvom konateľov dodávateľov a subdodávateľov. Len prevzali vyjadrenia predmetných konateľov z iných konaní. Na jednej strane žalovaný tvrdí, že v predmetných veciach nezistil dôvod na vykonanie výsluchov konateľov, na druhej strane sa daňové orgány opierajú najmä o ich písomné vyjadrenia. Pri písomných vyjadreniach však žalobkyňa nemala právo klásť svedkom otázky, čo predstavuje porušenie § 45 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“). Žalobkyňa nespochybnila, že správca dane môže použiť všetko, čo môže prispieť k objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, avšak len za predpokladu, že budú zachované práva daňového subjektu.

24. S odkazom na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-154/20 žalobkyňa namietala, že právo na odpočítanie dane nepodlieha predloženiu dôkazu o tom, že zdaniteľná osoba nadobudla zdaniteľné plnenie od dodávateľa uvedeného na faktúre. Preto ak žalovaný a správca dane požadujú, aby žalobkyňa preukázala, že sporné plnenia dodal deklarovaný dodávateľ, konajú v rozpore s rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora Európskej únie. Rozhodnutia žalovaného a prvostupňové rozhodnutia sú tiež v rozpore s rozhodnutím Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19, ak sú pochybnosti postavené len na pochybnostiach týkajúcich sa subdodávateľov a dodávateľov žalobkyne.

25. Žalobkyňa tiež zdôraznila, že koncert Lucie Bílej sa reálne uskutočnil, reklamná kampaň bola zrealizovaná a žalobkyňa zaplatila za reklamné služby na účet spoločnosti SARCO, s.r.o. Žalobkyňa vystupovala na propagovanej akcii ako reklamný partner, hlavnou reklamnou informáciou bolo logo spoločnosti, ktoré obsahuje kmeň obchodného mena žalobkyne s doplnením textu TECHNICAL SUPPORT, ktorý bližšie špecifikuje daňový subjekt a jeho činnosť. Pri viac ako desiatich reklamných partneroch nie je dispozične možné, aby na reklamných billboardoch, baneroch a v reklamných spotoch bola uvedená informácia o predmete podnikania všetkých inzerentov. Potenciálny zákazník, resp. obchodný spoločník môže kontaktné údaje o spoločnosti a bližšie informácie o predmete podnikania zistiť cez obchodný register či portál finstat.sk.

26. Podľa názoru žalobkyne správca dane a žalovaný viedli dokazovanie nesprávne. Ak totiž nebola preukázaná účasť žalobkyne na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, nie je možné jej nepriznať daňové oprávnenia.

27. V správnej žalobe žalobkyňa namietala aj procesné vady. Správca dane a žalovaný postupovali v rozpore s vyhláškou Ministerstva vnútra Slovenskej republiky č. 410/2015 Z. z. o podrobnostiach výkonu správy registratúry orgánov verejnej moci a o tvorbe spisu, s § 23 ods. 2 a § 33 Daňového poriadku,

keď daňovej kontrole nebolo pridelené číslo konania. Podľa § 47 písm. b) Daňového poriadku musí protokol z daňovej kontroly obsahovať tiež číslo konania. Protokol neobsahuje číslo konania, obsahuje len unikátne číslo vygenerované pre dokument (nachádzajúce sa len na tomto dokumente). Rovnako na prvostupňových rozhodnutiach chýba uvedenie čísla a dátumu rozhodnutia v zmysle § 63 ods. 2 písm. b) Daňového poriadku. Je na ňom uvedené len unikátne vygenerované číslo.

28. Žalobkyňa zastáva názor, že v predmetnej veci neexistuje číslo konania, teda konanie nemôže byť bez čísla konania vedené a ani skončené. Ak čísla uvedené v záhlaví jednotlivých dokumentov spisu nie sú označením spisu, znamená to, že správca dane netvorí z daňovej kontroly žurnalizovaný spis, jednotlivé dokumenty vydané správcom dane nie sú žiadnym spôsobom označené a evidované pod jednotným číslom konania. Na základe neexistujúceho spisu nemohli orgány verejnej správy dospieť k zákonným záverom. Skutočný spis nikdy nebol a rozhodnutia žalovaného sú nepreskúmateľné pre absenciu spisu.

29. Žalobkyňa tiež podala podnet na vylúčenie zamestnancov správcu dane podľa § 60 ods. 1 a 2 Daňového poriadku. Správca dane rozhodol o nevyklúčení R.. V. a tá následne rozhodla o nevyklúčení R.. N. W. a R.. W. Y.. V rozhodnutiach o nevyklúčení však správca dane neposúdil námietku zaujatosti podľa § 60 ods. 2 Daňového poriadku, iba podľa § 60 ods. 1 Daňového poriadku. R.. V. sa pritom dňa 23. apríla 2021 zúčastnila úkonu ako zamestnanec iného stupňa, čím naplnila podmienky vyplývajúce z § 60 ods. 2 Daňového poriadku na vylúčenie z konania v daňovej kontrole. Preto sú rozhodnutia o nevyklúčení zamestnanca podľa § 64 a nasl. Daňového poriadku nezákonné, resp. nulité a nemožno na ne prihliadať. Úkony vykonané predmetnými zamestnankyňami správcu dane sú preto v celosti nezákonné.

30. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej aj ako „správny súd“) - právny nástupca Krajského súdu v Žiline vo veciach správneho súdnictva - uznesením č. k. ZA-30S/165/2022-156 zo dňa 18. januára 2024 spojil konania sp. zn. ZA-30S/165/2022 (zdaňovacie obdobie marec 2018), ZA-31S/114/2022 (zdaňovacie obdobie apríl 2018), ZA-31S/113/2022 (zdaňovacie obdobie máj 2018), ZA-30S/166/2022 (zdaňovacie obdobie júl 2018) na spoločné konanie, ktoré bolo ďalej vedené pod sp. zn. ZA-30S/165/2022.

31. Správny súd rozsudkom č. k. ZA-30S/165/2022-173 zo dňa 27. marca 2024 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) správne žaloby zamietol.

32. Správny súd zdôraznil, že v predmetnej veci správca dane a žalovaný uvádzajú viacero dôvodov, pre ktoré orgány finančnej správy nepriznali žalobkyňi právo na odpočítanie dane. Hoci ide o zmiešavanie dôvodov nepriznania práva na odpočítanie dane, všetky smerujú k spochybneniu kumulatívneho splnenia viacerých hmotnoprávných podmienok pre možnosť uplatnenia tohto oprávnenia. Keďže žalobkyňa v správnej žalobe nenamietala nepreskúmateľnosť rozhodnutí orgánov finančnej správy v tomto smere, správny súd, súc viazaný správnu žalobou, na túto skutočnosť neprihliadal.

33. Správny súd uviedol, že orgány finančnej správy v podstatnom konštatovali, že žalobkyňa neuniesla svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu skutočného dodávateľa deklarovaných služieb (keď týmto nebola spoločnosť SARCO, s.r.o.) a zároveň dospeli k názoru, že na podujatí neboli propagované výrobky a služby dodávané žalobkyňou. Spochybnili teda aj podmienku, či poskytnutá reklamná služba propagovala hospodársku činnosť žalobkyne (§ 49 ods. 2 zákona o DPH). V tomto smere správny súd poukázal aj na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-344/20 Amper Metal Kft. Orgány finančnej správy pritom uzavreli, že na galakoncerte Lucie Bílej bolo propagované len logo žalobkyne, nie jej hospodárska činnosť. Žalobkyňa teda nepoužila sporné plnenie v rámci svojej podnikateľskej činnosti (tretia podmienka odpočítania od dane). Dôvod neuznania daňového oprávnenia teda nespočíval len na spochybnení dodávateľa, ale aj na nepreukázaní účelu služby v rámci ekonomickej činnosti. Túto skutočnosť však žalobkyňa v podanej správnej žalobe v podstatnom ani nespochybuje. Argumentácia žalobkyne uvedená na pojednávaní, že nie je v podstatnom rozdiel medzi reklamnou službou a sponzoríngom, bola vznesená až po uplynutí lehoty na podanie správnej žaloby, a preto na ňu správny súd neprihliadal.

34. Pokiaľ žalobkyňa namietala, že uniesla svoje dôkazné bremeno, správny súd mal z administratívneho spisu za preukázané, že správca dane žalobkyňi oznámil svoje pochybnosti, vyzval žalobkyňu na predloženie dôkazov, že bola propagovaná nielen ako reklamný partner podujatia, ale aj vo svojej hospodárskej činnosti - že sa verejnosť mohla dozvedieť o jej činnosti a produktoch. Žalobkyňa na túto výzvu reagovala len tým, že poskytne vyjadrenie vo forme výsluchu konateľov žalobkyne. Žalobkyňa vznesené dôvodné pochybnosti nevyvrátila a neoznačila ani relevantné dôkazy v tomto smere.

35. Správca dane postupoval v predmetnej veci v súlade s § 24 ods. 2 a 4 Daňového poriadku a použil listinné dôkazy z iných daňových kontrol. Žalobkyňa v tomto smere nepodala správcovi dane konkrétny návrh na výsluch svedkov, len všeobecne uviedla, že poskytne vyjadrenie vo forme výsluchu konateľa daňového subjektu, ktorý pred správcom dane však už opakovane vypovedal. Rovnako všeobecný bol

aj návrh žalobkyne na vypočutie svedkov - konateľov dodávateľov a subdodávateľov. Žalobkyňa najmä nekonkretizovala, o ktoré osoby a s akými adresami ide a k čomu by mali vypovedať. Správca dane preto postupoval v súlade s § 24 ods. 6 Daňového poriadku, podľa ktorého nie je povinný vykonať všetky žalobkyňou navrhnuté dôkazy.

36. Čo sa týka procesných námietok, správny súd uviedol, že protokol je označený číslom, čím je splnená zákonná podmienka podľa § 47 písm. b) Daňového poriadku. Protokol je podľa správneho súdu dostatočne jasne identifikovaný, má všetky zákonom požadované náležitosti, hoci nie je doslovne označený pod číslom konania ako takým, keďže správca dane nevedie daňovú kontrolu pod jednotným číslom, ale identifikátorom vygenerovaným pre konkrétny daňový subjekt a jemu vykonávanú daňovú kontrolu. Obdobne argumentoval správny súd aj vo vzťahu k označeniu rozhodnutí prvostupňového orgánu a žalovaného. Podľa názoru správneho súdu je zrejmé, z akej daňovej kontroly bol protokol vyhotovený, akého subjektu a zdaňovacích období sa týka, a aké je jeho identifikačné číslo, je datovaný a podpísaný. Nevedenie žurnalizovaného spisu nemal správny súd za preukázané, keďže žalovaný na základe výzvy správneho súdu predložil všetky administratívne spisy. Formálne vady administratívneho spisu, pokiaľ netvorí prekážku súdneho prieskumu, ak nie je relevantným spôsobom spochybnená úplnosť spisu, nezakladajú zásadnú vadu konania odôvodňujúcu zrušenie vydaných rozhodnutí (rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžk/27/2020 zo dňa 16. decembra 2021, body 53 a 54 či Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/8/2019 zo dňa 26. februára 2020, bod 98).

37. Pokiaľ žalobkyňa poukazovala na nulitu rozhodnutí súvisiacich s nevyklúčením zamestnankyň správca dane, v ustanovení § 64 ods. 2 Daňového poriadku sú uvedené konkrétne rozhodnutia, ktoré sa považujú za nulité a z akých dôvodov, pričom argumentácia žalobkyne týmito ustanoveniami nezodpovedá. Okrem citácie § 60 ods. 1 a 2 Daňového poriadku žalobkyňa ani neuviedla, prečo mala byť R.. V. vylúčená z daňovej kontroly, keďže nebolo preukázané, že sa v tej istej veci zúčastnila daňového konania ako zamestnanec orgánu iného stupňa. Z administratívneho spisu mal správny súd za preukázané, že R.. X. W. rozhodla o nevyklúčení R.. W. V. z daňového konania u daňového subjektu NEMCO, s.r.o. Správny súd tak nemal za preukázané, že by R.. W. V. rozhodla o vlastnom nevyklúčení. Nebolo preukázané, že by sa R.. V. zúčastnila úkonu v rámci daňovej kontroly ako zamestnanec orgánu iného stupňa tak, ako to predpokladá § 60 ods. 2 Daňového poriadku.

38. Správny súd záverom dodal, že žalovaný spochybnil splnenie dvoch podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, ktoré musia byť splnené kumulatívne, spochybnenie čo i len jednej z nich odôvodňuje nepriznanie práva na odpočítanie dane. Z pohľadu správneho súdu bolo relevantné najmä spochybnenie tretej hmotnoprávnej podmienky, že žalobkyňa nepreukázala, že by reklamné služby priamo a bezprostredne súviseli s transakciami žalobkyne na výstupe, ktoré by zakladali právo na odpočítanie DPH. Žalobkyňa namietala správnosť záverov orgánov finančnej správy len vo vzťahu k spochybnenému dodávateľovi, k nesplneniu tretej hmotnoprávnej podmienky však relevantnú argumentáciu nevzniesla. Preto závery orgánov finančnej správy podľa názoru správneho súdu obstoja. III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

39. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa (ďalej aj ako „sťažovateľka“) kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Žiadala zmeniť napadnutý rozsudok tak, že budú zrušené rozhodnutia žalovaného spolu s prvostupňovými rozhodnutiami a veci budú vrátené správcovi dane na ďalšie konanie.

40. Sťažovateľka namietala, že v správnej žalobe poukázala na porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, z čoho vyplynul návrh na vykonanie dôkazu, a to administratívneho spisu, z dôvodu manipulácie s predmetným spisom zo strany žalovaného. Správny súd tento dôkaz nevykonával. Žalovaný sa tiež vo svojich vyjadreniach k návrhu sťažovateľky nevyjadril. Sťažovateľka pritom v konaní namietala neexistenciu administratívneho spisu, na tomto postoji naďalej zotráva aj v kasačnom konaní. So žalobkyňou navrhovaným dôkazom sa správny súd nevysporiadal. Dôkazom neexistencie administratívneho spisu je aj to, že žiaden dokument, ktorý správca dane prezentuje ako dokument zo spisu, neobsahuje žiadnu spisovú značku ani číslo konania. Takéto číslo konania neobsahuje ani Protokol a ani prvostupňové rozhodnutia, či rozhodnutia žalovaného. Keďže spis nebol v čase rozhodovania správneho orgánu riadne žurnalizovaný, nie je preskúmateľný a potvrdzuje sa podozrenie s manipuláciou so spisom zo strany správneho orgánu. Správny súd mal preto napadnuté rozhodnutia zrušiť podľa § 191 ods. 1 písm. f) SSP.

41. Žalobkyňa tiež opätovne a rovnako ako v podanej správnej žalobe namietala nesprávne vybavenie jej námietok zaujatosti proti zamestnancom správcu dane (bližšie bod 29 tohto rozsudku).

42. Čo sa týka nesprávneho právneho posúdenia a odklonu od ustálenej rozhodovacej činnosti, sťažovateľka zopakovala, že základnou zásadou systému DPH je daňová neutralita. Správca dane a žalovaný svojím postupom v predmetnej veci cielili zbaviť sťažovateľku práva na odpočítanie DPH, čím by porušili zásadu daňovej neutrality. Právo na odpočítanie DPH podľa názoru žalobkyne nemôže byť obmedzené.

43. Sťažovateľka opakovane popísala mechanizmus dôkazného bremena v daňovom konaní tak, ako v podanej správnej žalobe, pričom zdôraznila, že dôkazné bremeno v daňovom konaní uniesla predložením zmluvy o reklame, faktúry a hodnotiacej správy z reklamnej kampane. S odkazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011 a rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19 sťažovateľka namietala, že nemôže znášať dôkazné bremeno na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u jej dodávateľov a subdodávateľov. Zároveň argumentovala, že v prípade preukázania materiálneho plnenia jej nemôže byť odňaté právo na odpočítanie dane.

44. Sťažovateľka poukázala aj na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 1Sfk/24/2021 zo dňa 27. októbra 2023, bod 47 podľa ktorého je nesprávnym právnym posúdením, ak orgány finančnej správy uzatvorili, že zákonná podmienka podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH nie je splnená len z dôvodu, že prezentácia loga (sponzoring) nie je reklamou, a preto nemá pre príjemcu ekonomický prínos a nemôže byť použitá na účely vlastných zdaniteľných plnení.

45. Aj s odkazom na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022 a sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009 sťažovateľka namietala, že v rámci jej dôkazného bremena jej nemožno dávať na ťarchu obchodnoprávne skutočnosti dodávateľov a subdodávateľov. Sťažovateľka si vo vzťahu k dodávateľom a subdodávateľom splnila svoje povinnosti na úrovni zodpovedného hospodára. So správcom dane a žalovaným sťažovateľka spolupracovala a uniesla svoje dôkazné bremeno. Na sťažovateľku nemôže byť prenášaná zodpovednosť za konanie tretieho subjektu, na ktoré nemá žiaden dosah.

46. Podľa názoru sťažovateľky tiež správca dane a žalovaný postupovali v rozpore s právnymi predpismi, ak nevykonali sťažovateľkou navrhované dokazovanie prostredníctvom výsluchov konateľov dodávateľov a subdodávateľov, ale len prevzali ich vyjadrenia z iných konaní. Žalovaný tak správcovi dane odsúhlasil postup, keď vykonával dokazovanie bez akejkoľvek participácie daňového subjektu a bez možnosti klásť otázky.

47. S odkazom na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-154/20 sťažovateľka namietala, že samotné spochybnenie identity skutočného dodávateľa plnenia nemôže byť dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane.

48. Sťažovateľka opakovane uviedla, že koncert Lucie Bílej sa reálne uskutočnil, reklamná kampaň bola zrealizovaná a tiež zaplatila za reklamné služby na účet spoločnosti SARCO, s.r.o. Vystupovala na propagovanej akcii ako reklamný partner, hlavnou reklamnou informáciou bolo logo spoločnosti, ktoré obsahuje kmeň obchodného mena sťažovateľky s doplnením textu TECHNICAL SUPPORT, ktorý bližšie špecifikuje daňový subjekt a jeho činnosť. Pri viac ako desiatich reklamných partneroch nie je dispozične možné, aby na reklamných billboardoch, baneroch a v reklamných spotoch bola uvedená informácia o predmete podnikania všetkých inzerentov. Potenciálny zákazník, resp. obchodný spoločník môže kontaktné údaje o spoločnosti a bližšie informácie o predmete podnikania zistiť cez obchodný register či portál finstat.sk.

49. Podľa názoru sťažovateľky správca dane a žalovaný viedli dokazovanie nesprávne. Ak totiž nebola preukázaná účasť žalobkyne na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom, nie je možné jej nepriznať daňové oprávnenia.

50. Ku kasačnej sťažnosti sťažovateľky sa žalovaný nevyjadril.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

51. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“ alebo kasačný súd“), po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 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.

52. Kasačný súd úvodom konštatuje, že kasačná sťažnosť sťažovateľky predstavuje v podstatnom len rekapituláciu jej žalobnej argumentácie bez reflexie na argumentáciu správneho súdu. Kasačný súd na jednej strane nemôže konštatovať nezrozumiteľnosť sťažnostnej argumentácie sťažovateľky, na druhej strane však súčasne dodáva, že je viazaný sťažnostnou argumentáciou sťažovateľky (§ 453 ods. 2 SSP). V zmysle zásady vigilanti bus iura scripta sunt však platí, že spôsob formulácie kasačnej sťažnosti

a všeobecnosť námietok v nej obsiahnutých sa nepochybne odrazili aj v charaktere a konkrétnosti odpovedí, ktoré od kasačného súdu sťažovateľka získala.

53. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2018 (v čase uskutočnenia sporných zdaniteľných obchodov) právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

54. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2018 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 a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

55. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2018 právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

56. V súvislosti s predmetnou vecou dáva kasačný súd do pozornosti, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočítanie DPH, (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenie od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

57. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokujúci si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení (čl. 168 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica“), § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, ale aj rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 28; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24). Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) Smernice, § 51 ods. 1 zákona o DPH, či rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 29; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 24).

58. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

59. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

60. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

61. Lhká zneužiteľnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžf/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžf/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, 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. 9Sžf/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžf/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

62. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní

dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcovi dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15. novembra 2017, publikované v ZNaUÚS pod č. 71/2017).

63. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcovi dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcovi dane, ktorá má oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022, sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022).

64. Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo, aj v prospech daňového subjektu (§ 3 ods. 1 a 3 Daňového poriadku).

65. Kasačný súd považuje za potrebné dodať, že materiálne podmienky priznania práva na odpočet dane sa v zásade týkajú len individuálneho obchodného vzťahu medzi dodávateľom - daňovým subjektom - odberateľom daňového subjektu. Z tohto dôvodu prípadné pochybnosti týkajúce sa subdodávateľskej časti obchodného reťazca alebo časti nasledujúcej po odberateľovi daňového subjektu nepredstavujú (bez ďalšieho) dôvodné pochybnosti o splnení hmotnoprávnych/materiálnych podmienok práva na odpočítanie dane. Práve z tohto dôvodu „pre záver správcovi dane, že daňový subjekt nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia“ (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30. júna 2022, publikovaného v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky ako ZNSS 23/2022).

66. Je potrebné dodať, že „určiť presnú hranicu, po ktorú je dôkazná povinnosť na daňovom subjekte a hranicu, od ktorej ho už dôkazné bremeno nezaťažuje, býva častokrát náročné a pomerne nejednoznačné. V zásade je však treba pripomenúť, že daňový subjekt ako podnikateľ koná vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť. Ak má teda preukázať zodpovedný prístup, mal by sa snažiť vo vlastnom záujme, v reálnom čase uskutočňovania obchodu získať dôkazy o tom, že bol uskutočnený“ (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/66/2016 zo dňa 31. mája 2018, bod 77).

67. V súvislosti s prejednanou vecou sa kasačný súd stotožňuje so správnym súdom v tom, že správca dane a žalovaný spochybnili v predmetnej veci (i) dodanie služieb deklarovaným dodávateľom a zároveň to, (ii) že sťažovateľka použila deklarované reklamné služby na svoje ďalšie ekonomické plnenia ako platiteľ dane. Spochybnili teda splnenie dvoch samostatných hmotnoprávnych podmienok uplatneného daňového oprávnenia, ktoré musia byť splnené kumulatívne a vo vzťahu ku ktorých preukazovaniu má dôkazné bremeno sťažovateľka.

68. Rovnako ako správny súd, aj súd kasačný považuje za najdôležitejšie práve spochybnenie tretej podmienky uplatneného práva na odpočítanie dane, a teda, že sťažovateľka použila reklamné služby na svoju ďalšiu ekonomickú činnosť ako platiteľ dane (body 56 a 57 tohto rozsudku; preto na predmetnú vec nemožno aplikovať rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sž/1/2011 zo dňa 15. marca 2011 či rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, ktoré sa týkajú iných hmotnoprávných podmienok). Správca dane, žalovaný a správny súd pritom svoje rozhodnutia a relevantné pochybnosti neuzatvorili na tom, že v predmetnej veci by išlo o sponzoring. Inými slovami nekonštatujú, že sponzoring podujatia spojený s propagáciou sťažovateľky a priori nepredstavuje reklamnú službu, z ktorej by si bolo možné odpočítať daň (preto na predmetnú veci nie je možné aplikovať rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sfk/24/2021 zo dňa 27. októbra 2023, bod 47). Podstata výhrad správneho súdu a orgánov finančnej správy spočíva v tom, že sťažovateľka neunesla svoje dôkazné bremeno, keď nepreukázala, ako reklamné plnenia (propagácia jej loga v súvislosti s podujatím - galakonzert Lucie Bílej) súvisia s jej ekonomickou činnosťou a jej ďalšími obchodmi, ktoré dodáva ako platiteľ dane (§ 49 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2018).

69. Na podporu relevantnosti výhrad správcu dane a žalovaného, kasačný súd, obdobne ako správny súd, dáva do pozornosti rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie Ampet Metal Kft. zo dňa 25. novembra 2021, vo veci C-334/20, v ktorom tento uviedol:

23. V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry je právo na odpočítanie dane neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe. Systém odpočítania má totiž za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH zabezpečuje úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samy osebe v zásade podliehajú DPH. Z toho vyplýva, že ak zdaniteľná osoba, ktorá koná ako taká, v čase nadobudnutia tovaru alebo služby, použije tento tovar alebo službu na účely svojich zdaniteľných transakcií, má právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej za uvedený tovar alebo službu (rozsudky zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, body 25 až 27, ako aj zo 16. septembra 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, body 23 až 25 a citovaná judikatúra).

24. V prejednávanej veci sa vnútroštátny súd pýta na význam pojmu „použitý“, ktorý sa uvádza v článku 168 písm. a) smernice o DPH. Konkrétne sa pýta, či na jednej strane neprimeraná povaha fakturovanej ceny za služby poskytnuté zdaniteľnej osobe, a na druhej strane okolnosť, že tieto služby nevedli k zvýšeniu obratu zdaniteľnej osoby, môžu brániť uplatneniu práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe za tieto služby...

38. Vzhľadom na okolnosti vo veci samej musí vnútroštátny súd s prihliadnutím na objektívny obsah reklamných služieb v prejednávanej veci posúdiť, či tieto služby priamo a bezprostredne súvisia s transakciou na výstupe, ktorá zakladá právo na odpočítanie, alebo ak nejde o takýto prípad, s celkovou hospodárskou činnosťou spoločnosti Amper Metal ako súčasť jej všeobecných nákladov na takúto činnosť, alebo či sú predmetné služby výdavkami na reprezentáciu, ktoré nemajú výlučne podnikateľskú povahu v zmysle článku 176 prvého odseku smernice o DPH.

39. Vnútroštátnemu súdu predovšetkým prináleží posúdiť, či cieľom umiestnenia nálepiek na automobily pri príležitosti majstrovstiev automobilových pretekov, o ktoré ide vo veci samej, bola propagácia tovarov a služieb uvádzaných na trh spoločnosťou Amper Metal a z tohto dôvodu by ho bolo možné zaradiť medzi všeobecné náklady podniku, alebo či výdavky vynaložené v tomto smere jednoznačne nepatrili medzi podnikateľské výdavky, resp. neboli nijako spojené s hospodárskou činnosťou uvedeného podniku. V súlade so záverom uvedeným v bode 35 tohto rozsudku, okolnosť, že služby nadobudnuté spoločnosťou Amper Metal nezvýšili jej obrat, nie je na účely uvedeného posúdenia relevantná.“

70. Pochybnosti správcu dane a žalovaného smerujúce k spochybneniu tretej hmotnoprávnej podmienky uplatneného práva na odpočítanie dane spočívali v tom, že v predmetnej veci bolo v rámci reklamnej kampane galakonzertu Lucie Bílej propagované len logo sťažovateľky, ako reklamného partnera, na podujatí nesúvisiacom s obchodnou činnosťou sťažovateľky a neboli propagované produkty a služby poskytované sťažovateľkou. Kasačný súd, rovnako ako správny súd, považuje takto vnesené pochybnosti za dôvodné a relevantné. Ich podkladom sú práve nesporné zistenia o priebehu reklamnej kampane tak, ako ich popísal konateľ sťažovateľky (bod 6 tohto rozsudku) a ako vyplývajú aj zo sťažovateľkou predloženého dôkazu o realizácii reklamnej kampane - z hodnotiacej správy (body 5 a 6 tohto rozsudku). Pochybnosti správcu dane a žalovaného tak v tejto, pre rozhodnutie správneho a kasačného súdu kľúčovej časti, nie sú postavené na skutočnostiach, ktoré by boli mimo dispozičnej

sféry sťažovateľky, teda na pochybnostiach týkajúcich sa subdodávateľov a podobne (preto na vec sťažovateľky nemožno aplikovať rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011, či sťažovateľkou citované časti rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020).

71. Sťažovateľka v daňovom konaní neprodukovala dôkazy, ktorými by tieto pochybnosti správcu dane vyvrátila. Nepreukázala najmä získanie nových obchodných partnerov vďaka dodanej reklamnej službe, ani to, akým spôsobom mala mať reklamná služba vplyv na jej dovtedajších odberateľov, či to, aký vplyv mala reklamná kampaň na jej podnikanie. Nepreukázala ani žiadnu ucelenú reklamnú stratégiu či to, ako sa reklamná kampaň mala premietnuť do jej výsledných cien tovarov a služieb, ktoré poskytuje ďalej svojim odberateľom. Aj kasačný súd musí dať v kontexte deklarovanej reklamnej služby do pozornosti, že išlo o propagáciu loga sťažovateľky (nie jej produktov či služieb), o ktorom nebola preukázaná jeho všeobecná známosť, a to len v rovine reklamného partnera (ktorých bolo väčšie množstvo) a na podujatí (koncert Lucie Bílej), ktoré len ťažko možno prepojiť s podnikaním sťažovateľky (sprostredkovateľská činnosť v oblasti služieb, konkrétne poradenstvo v prípade náterových hmôt v automobilovom priemysle, bod 6 tohto rozsudku). Z týchto dôvodov neobstojí argumentácia sťažovateľky postavená v podstatnom len na tom, že bola reklamným partnerom, propagované bolo jej logo s kmeňom obchodného mena a doplnením textu „TECHNICAL SUPPORT“.

72. Čo sa týka dôkazných návrhov sťažovateľky na vypočutie konateľov jej dodávateľov a subdodávateľov kasačný súd musí korigovať závery správneho súdu, že tieto nebolo potrebné vykonať pre ich všeobecnosť (nedostatočné označenie svedkov menom, priezviskom a adresou). Z pohľadu kasačného súdu je v tomto smere podstatná najmä skutočnosť, že žalovaný identifikoval, ktoré osoby sťažovateľka navrhla vypočuť a s týmto návrhom sa vysporiadal (body 16 a 17 tohto rozsudku). Pre žalovaného tak nešlo o neznáme osoby a ich údaje boli zistiteľné z obchodného registra. Kasačný súd sa nemôže stotožniť ani s argumentáciou žalovaného odôvodňujúcou nevykonanie predmetných výsluchov (bližšie bod 17 tohto rozsudku) a to z dôvodov uvedených v nasledujúcom bode.

73. V predmetnej veci je kľúčové, že správca dane a žalovaný nespochybovali faktickú realizáciu reklamnej kampane a akceptovali tvrdenie sťažovateľky (preukázané hodnotiacou správou z reklamnej kampane), že dodaná reklamná služba spočívala v propagácii loga sťažovateľky (tak ako ho táto aj popísala) ako reklamného partnera podujatia. Dôkazné návrhy sťažovateľky na vypočutie konateľov jej dodávateľov a subdodávateľov tak boli irelevantné, keďže (i) faktická realizácia reklamnej kampane bola zo strany orgánov finančnej správy nesporná a (ii) sťažovateľka nevysvetlila, ako výpovede konateľov jej dodávateľov a subdodávateľov reklamnej kampane majú preukazovať prepojenie nesporných reklamných služieb s jej ekonomickou činnosťou. Predmetné dôkazné návrhy tak neboli relevantné, pričom sťažovateľka v správnej žalobe a ani v kasačnej sťažnosti nenamietala nevykonanie výsluchov konateľov jej odberateľov, pričom týchto odberateľov (nadväzujúcich na poskytnutú reklamnú službu) ani neoznačila.

74. Z rovnakého dôvodu nemožno považovať za opodstatnené ani výhrady sťažovateľky k tomu, že v predmetnej veci boli preferované dôkazy písomného charakteru (použitie listín a vyjadrení z iných daňových konaní alebo písomných vyjadrení dodávateľov a subdodávateľov reklamných služieb) pred výsluchom svedkov s právom sťažovateľky klásť svedkom otázku. Kasačný súd už opakovane judikoval, že v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku môže správca dane v daňovom konaní použiť aj listinné dôkazy z rôznych ďalších daňových či iných konaní, formuloval tiež limity tohto postupu (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/26/2020 zo dňa 31. januára 2024, body 111 až 113). V predmetnej veci produkovali správca dane a žalovaný dôkazy takéhoto charakteru vo vzťahu k účasti dodávateľov a subdodávateľov na deklarovaných reklamných plneniach. Tieto dôkazy však neboli relevantné pre spochybnenie a preukázanie toho, ako nesporné reklamné služby (propagácia loga sťažovateľky v kontexte podujatia Lucie Bílej) súvisia s ekonomickou činnosťou sťažovateľky (teda ich vzťah s plneniami sťažovateľky ako platiteľa dane na výstupe). Akákoľvek pochybnosť o zákonnosti vykonania týchto dôkazov tak neoslabuje pre predmetnú vec rozhodujúcu pochybnosť o splnení tretej hmotnoprávnej podmienky uplatneného práva na odpočítanie dane, ktorú formulovali správca dane, žalovaný a správny súd práve a len na podkladoch predložených sťažovateľkou (bod 70 tohto rozsudku). Túto pochybnosť sťažovateľka nebola spôsobilá vyvrátiť (body 71 až 72 tohto rozsudku). Aj keby kasačný súd uznal predmetné výhrady sťažovateľky, nejde o vady, ktoré by mali vplyv na zákonnosť a správnosť výrokov rozhodnutí orgánov finančnej správy a napadnutého rozsudku správneho súdu.

75. Kasačný súd, rovnako ako správny súd, sa teda stotožnil s orgánmi finančnej správy, že tieto náležite spochybnili súvislosť dodaných reklamných plnení (propagácia loga sťažovateľky ako reklamného partnera koncertu Lucie Bílej) s ekonomickou činnosťou sťažovateľky na výstupe. Inými slovami

spochybnili, že sťažovateľka ako platiteľ dane dodané služby použila na účely vlastných zdaniteľných plnení - teda že sťažovateľka preukázala tretiu podmienku uplatnených nárokov na odpočítanie dane podľa § 168 písm. a) Smernice v spojení s § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2018 (bod 57 tohto rozsudku). Sťažovateľka tieto pochybnosti nevyvrátila. Táto skutočnosť je pritom rozhodujúca, keďže v prípade, ak sťažovateľka neuniesla svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k hociktovej z kumulatívnych hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH v znení účinnom do 31. decembra 2018, resp. podľa § 168 písm. a) Smernice, právo na odpočítanie dane jej nemôže byť priznané (bod 61 tohto rozsudku).

76. S ohľadom na vyššie uvedené je preto irelevantná ďalšia sťažnostná argumentácia sťažovateľky, ktorou namieta argumentáciu žalovaného a správcu dane o spochybnení dodania reklamnej služby deklarovaným dodávateľom (keďže táto argumentácia orgánov finančnej správy k inej podmienke práva na odpočítanie dane nebola pre správny a kasačný súd rozhodujúca) ako aj argumentácia, ktorou konštatuje, že jej nebol preukázaný daňový podvod (ide o odlišný dôvod pre neuznanie daňových oprávnení, ktorý v predmetnej veci nebol orgánmi finančnej správy a ani správnym súdom aplikovaný).

77. Ani ďalšie formálne a procesné námietky sťažovateľky neboli podľa názoru kasačného súdu dôvodné.

78. Pokiaľ sťažovateľka namietala, že správny súd nevykonal ňou navrhovaný dôkaz - administratívny spis a s týmto sa pred vydaním napadnutého rozsudku neoboznámil, kasačný súd sa s touto argumentáciou nestotožňuje. Dáva pritom do pozornosti, že sťažovateľka v správnej žalobe a ani počas správneho súdneho konania takýto dôkazný návrh neformulovala. Správny súd si však vyžiadal od žalovaného administratívne spisy, ktoré mu boli (riadne žurnalizované) predložené (č.l. 81 až 83, 135 až 137 súdneho spisu sp. zn. ZA-30S/165/2022; č.l. 83 až 90 súdneho spisu sp. zn. ZA-31S/114/2022; č.l. 82 až 89 súdneho spisu sp. zn. ZA-30S/113/2022; č.l. 83 až 85, 137 až 139 súdneho spisu sp. zn. ZA-30S/166/2022), oboznámil priebeh administratívneho konania na pojednávaní (zápisnica z pojednávania uskutočneného dňa 13. marca 2024, č.l. 163 súdneho spisu sp. zn. ZA-30S/165/2022) a následne vo veci rozhodol. Nie je tak pravdou, že by sa správny súd neoboznámil s administratívnymi spismi v predmetnej veci a rozhodol bez nich. Rovnako aj kasačný súd disponoval pri svojom rozhodovaní predloženými a riadne žurnalizovanými administratívnymi spismi.

79. Kasačný súd neopomína podstatu námietky sťažovateľky, že v dôsledku absencie jednotiacého čísla konania pre všetky listiny v administratívnom spise (každá z nich má totiž unikátne samostatné identifikačné číslo) neexistoval administratívny spis a chybný je tak protokol ako aj rozhodnutia orgánov finančnej správy. Kasačný súd sa však ani s takouto námietkou, rovnako ako správny súd, nemohol stotožniť. Aj keby uznal správnosť argumentácie sťažovateľky (žalovaný v podstatnom tvrdil, že číslo konania absentuje preto, lebo konania sú správcom dane vedené pod identifikátorom určeným pre sťažovateľku), absencia jednotiacého čísla administratívneho konania je len formálnou vadou, pri ktorej musí sťažovateľka preukázať aj jej dopad na zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy (§ 191 ods. 1 písm. g) SSP).

80. Kasačný súd dáva do pozornosti, že v správnom súdnom a v kasačnom konaní predložil žalovaný riadne žurnalizované administratívne spisy - obsahujúce zoznam listín ako aj očíslovanie jednotlivých podkladov v spise (nie je teda pravdou, že by administratívne spisy neboli vedené), každá z listín obsahuje unikátne identifikačné číslo (je individuálne číselne identifikovaná, vrátane protokolu a jednotlivých rozhodnutí orgánov finančnej správy). Sťažovateľka netvrdila a ani nepreukázala absenciu žiadnej listiny v administratívnom spise (toto nezistil ani správny súd) a nebola preukázaná ani žiadna iná nezákonná manipulácia s administratívnym spisom. Podľa názoru kasačného súdu tak absencia jednotiacého čísla konania (aj keby išlo o dôvodnú námietku z hľadiska právnych predpisov týkajúcich sa vedenia registratúry) v predmetnej veci nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy (a contrario § 191 ods. 1 písm. g) SSP), tieto majú oporu v administratívnom spise (a contrario § 191 ods. 1 písm. f) SSP) a sú v tomto smere preskúmateľné (§ 191 ods. 1 písm. d) SSP).

81. Pokiaľ sťažovateľka namieta nulitu rozhodnutí o nevyhlúčení zamestnancov správcu dane z dôvodu, že jej námietka zaujatosti po obsahovej stránke mala byť správcom dane vyhodnotená nielen podľa § 60 ods. 1 Daňového poriadku, ale aj podľa § 60 ods. 2 Daňového poriadku, kasačný súd v zhode so správnym súdom konštatuje, že vada odôvodnenia rozhodnutia o (ne)vyhlúčení zamestnanca (nedostatočné vysporiadanie sa s dôvodmi vylúčenia) nie je dôvodom nulity rozhodnutia podľa § 64 ods. 2 Daňového poriadku. Nesprávne posúdenie dôvodov pre vylúčenie zamestnanca orgánu verejnej správy (teda, že vo veci rozhodoval zamestnanec, ktorý mal byť vylúčený) môže sťažovateľka namietat ako žalobný dôvod podľa § 191 ods. 1 písm. b) SSP. Sťažovateľka však takto v predmetnej veci nepostupovala, preto správny súd viazaný žalobnými bodmi (§ 134 ods. 1 SSP) rovnako ako kasačný súd viazaný sťažnostnými bodmi (§ 453 ods. 2 SSP) nemohli tieto skutočnosti preskúmať. Sťažovateľka

neodôvodnila, v čom vnímala zaujatosť zamestnankyň správcu dane a už vôbec neuviedla, v čom mala spočívať zaujatosť Ing. Márie Jedinákovej. Len pre úplnosť kasačný súd dáva do pozornosti, že dôvodom vylúčenia podľa § 60 ods. 2 Daňového poriadku by bola skutočnosť, keby sa zamestnanec orgánu finančnej správy zúčastnil daňového konania ako zamestnanec orgánu iného stupňa. Teda v predmetnej veci by muselo ísť o situáciu, kedy by Ing. Jedináková ako zamestnankyňa správcu dane v tejto istej veci rozhodovala aj ako zamestnankyňa žalovaného. Toto však sťažovateľka ani netvrdí a ani ničím nepreukazuje. Aj táto sťažnostná a žalobná námietka sťažovateľky tak bola vyhodnotená nedôvodná.

V.

#### Záver

82. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľky. Rozsudok správneho súdu považuje za dostatočne odôvodnený, súladný s ustálenou rozhodovacou činnosťou kasačného súdu a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľky podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

83. 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).

84. 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.