

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sfk/77/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200313  
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 02. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Fečík  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:3021200313.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): EUROPUR s.r.o., so sídlom Novonosická 503/5, 020 01 Púchov, IČO: 36 305 383, právne zastúpený advokátom: Mgr. Andrej Gunár, so sídlom Panenská 13, 811 03 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101305622/2021 zo dňa 22. júla 2021, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/105/2021-112 z 30. marca 2022, takto

### rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky návrh žalobcu na prerušenie konania zamieťa.
- II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky mení rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/105/2021-112 z 30. marca 2022 tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101305622/2021 zo dňa 22. júla 2021 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.
- III. Žalobcovi priznáva právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo aj „daň“) za zdaňovacie obdobia január 2016 až december 2016. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobia správca dane vyhotovil protokol č. 100532659/2019 z 28. februára 2019 (ďalej len „Protokol“).

2. Správca dane rozhodnutím č. 102235994/2019 zo dňa 24. septembra 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie č. 1“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6.278 eur za zdaňovacie obdobie marec 2016. Správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH v sume 2.278 eur z faktúr od dodávateľa RALLY Kraft s.r.o., Trhová 54, 841 01 Bratislava, IČO: 35 759 747, predmetom ktorých boli kooperačné práce a zabezpečenie prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov a nárok na odpočet DPH v sume 4.000 eur z faktúry od dodávateľa EVERY PLUS, s.r.o., Rovinka 1340, 900 41 Rovinka, IČO: 46 916 601 (spoločnosť dňom 27.9.2016 zrušená v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou REDbird s.r.o.), predmetom ktorej boli reklamné služby za marec 2016.

3. Správca dane na základe vykonaného dokazovania dospel k záveru, že v konaní nebolo preukázané, že zdaniteľné obchody, deklarované na sporných faktúrach, sa uskutočnili tak, ako je na nich uvedené, teda absentujú dôkazy o reálnom plnení, jeho obsahu a rozsahu a dodaní dodávateľom uvedeným na predmetných faktúrach. Správca dane konštatoval, že žalobca uplatnením nároku na odpočet DPH zo sporných faktúr porušil § 19 ods. 1, § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej iba „zákon o DPH“).

4. Proti prvostupňovému rozhodnutiu č. 1 podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím číslo: 100207018/2020 zo dňa 20. januára 2020 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného č. 1“) tak, že prvostupňové rozhodnutie č. 1 z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Žalovaný ako odvolací orgán konštatoval, že správca dane pri vyslovení svojho záveru vychádzal z nedostatočne zisteného skutkového stavu.

5. Následne správca dane rozhodnutím č. 106611/2021 zo dňa 11. marca 2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie č. 2“) zotrval na svojom pôvodnom rozhodnutí a žalobcovi podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil rozdiel dane v sume 6.278 eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2016, keď správca dane opätovne neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH v sume 2.278 eur z faktúry č. 201603312 zo dňa 31.03.2016 (kooperačné práce) a faktúry č. 201603311 zo dňa 31.03.2016 (zabezpečenie prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov) od dodávateľa RALLY Kraft s.r.o. a v sume 4.000 eur z faktúry č. 20160013 zo dňa 31.03.2016 (reklamné služby) od dodávateľa EVERY PLUS, s.r.o., a to z dôvodu porušenia ustanovenia § 19, § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

6. Žalobca podal proti prvostupňovému rozhodnutiu č. 2 správcu dane odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101305622/2021 zo dňa 22. júla 2021 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie žalovaného“) tak, že prvostupňové rozhodnutie č. 2 správcu dane podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil. Žalovaný po preskúmaní prvostupňového rozhodnutia č. 2 zistil, že správca dane vykonal dokazovanie, ktoré preukázalo, že nedošlo k dodaniu, resp. uskutočneniu zdaniteľných obchodov dodávateľmi RALLY Kraft s.r.o. a EVERY PLUS, s.r.o. tak, ako je uvedené na sporných faktúrach a potvrdil záver správcu dane, ktorým nepriznal žalobcovi uplatnený odpočet DPH zo sporných faktúr z dôvodu porušenia § 49 a § 51 zákona o DPH.

7. K sporným obchodom vo vzťahu k dodávateľovi RALLY Kraft s.r.o. žalovaný vo svojom rozhodnutí poukázal na skutočnosť, že správca dane v rámci daňovej kontroly zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, ktorou požiadal o výpoveď konateľa tejto spoločnosti p. Gábora Siklósiho. Pán Siklósi sa vyjadril, že nie je konateľom predmetnej spoločnosti, nikdy s ňou nebol v kontakte, nemá žiadne informácie o obchodnej činnosti spoločnosti, transakciách, účtovníctve, o jej predstaviteľoch, sídle, majetku, o obchodných partneroch, nemá žiadne daňové a ani účtovné dokumenty predmetnej spoločnosti. Zároveň uviedol, že v spornom období sa nenachádzal na území Slovenskej republiky a nikdy o spoločnosti RALLY Kraft s.r.o. nepočul. Správca dane zároveň vyzval spoločnosť RALLY Kraft s.r.o. na predloženie účtovných a daňových dokladov k sporným obchodom, výzvu si však dotknutá spoločnosť neprevzala, správcovi dane tak požadované doklady spoločnosti RALLY Kraft s.r.o. predložené neboli.

8. Správca dane ďalej vypočul svedka p. Petra Petrova, konateľa spoločností MACANO, s.r.o., MACANO MEDIA, s.r.o. a MACANO MEDIA PLUS, s.r.o., ktoré mali byť dodávateľskými spoločnosťami spoločnosti RALLY Kraft s.r.o. v čase uskutočnenia sporných obchodov. Pán Petrov uviedol, že už nedisponuje dokumentmi a daňovými dokladmi uvedených spoločností, na ich zastupovanie nepoveril tretie osoby. Predmetné spoločnosti sa zaoberali sprostredkovateľskou činnosťou v oblasti služieb, reklamnou a marketingovou činnosťou. MACANO MEDIA, s.r.o. v rokoch 2015 - 2016 nevykonávala ekonomickú činnosť, zvyšné spoločnosti boli dodávateľmi pre spoločnosti RALLY Kraft s.r.o., Active-Car, s.r.o., a to na základe podpísaných zmlúv. Svedok uviedol, že dodávky tovaru pre spoločnosť RALLY Kraft s.r.o. a Active-Car, s.r.o. boli v podstatnom rovnaké. Išlo o dodávky tovaru a zabezpečenie reklamných predmetov (tlač sa robila v spoločnosti FAX&COPY, a.s.). S odstupom času sa k spolupráci so spoločnosťou RALLY Kraft s.r.o. nevedel vyjadriť presnejšie. Všetky činnosti boli zabezpečované subdodávateľsky, nevedel však uviesť ďalších subdodávateľov a ich názvy. Žalobcu svedok nepoznal, nemal s ním obchodný vzťah. Dodávky pre spoločnosť RALLY Kraft s.r.o. mali byť kontrolované p. Bysterským, bývalým konateľom spoločnosti.

9. Následne správca dane vypočul konateľa žalobcu p. Ing. Štefana Reháka. Tento uviedol že spolupráca so spoločnosťou RALLY Kraft s.r.o. vznikla pravdepodobne na burze kooperácií, konateľa predmetnej spoločnosti nepozná a nevie, kto jednal za spoločnosť RALLY Kraft s.r.o. ohľadom dodania kooperačných prác a prepravných služieb v zmysle sporných faktúr. Nevedel uviesť, z akého dôvodu si na zabezpečenie služieb vybrali práve predmetnú spoločnosť a ako si ju preverovali. Predmetom fakturácie mali byť kooperačné práce vykonávané na dieloch a rozvoz tovaru a v tejto súvislosti nevedel uviesť, či služby realizovala dodávateľská spoločnosť alebo subdodávateľské spoločnosti. Konateľ žalobcu uviedol, že nevie poskytnúť ďalšie podklady k sporným faktúram, keďže doklady sa po uskutočnení obchodov odopínajú od faktúr a skartujú.

10. Správca dane vypočul aj p. Ivana Bysterského, konateľa spoločnosti RALLY Kraft s.r.o. v čase uskutočnenia sporných zdaniteľných obchodov. Ten uviedol, že žalobcu pozná, potvrdil aj vystavenie sporných faktúr a skutočnosť, že za spoločnosť RALLY Kraft, s.r.o. konal sám a osobne. V rámci obchodnej spolupráce konal p. Bysterský s p. Rehákom, konateľom žalobcu, spolupráca mala trvať dlhodobo. Predmetom spolupráce malo byť zabezpečenie prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov žalobcu a sprostredkovanie kooperačných prác. Služby boli zabezpečované subdodávateľsky, svedok si presne nepamätal konkrétnu spoločnosť, uviedol, že to bola pravdepodobne spoločnosť MACANO, s.r.o. P. Bysterský mal konať priamo s konateľom predmetných spoločností, s p. Petrom Petrovom. Nepamätal si, kto vykonával kooperačné práce a v čom spočívali, mali sa však vykonávať na linkách u žalobcu. Svedok nevedel uviesť, kto konkrétne vykonával kooperačné práce, ani či bol na ich výkon potrebný nejaký materiál. K podrobnostiam týkajúcich sa faktúr ohľadom zabezpečenia prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov svedok uviedol, že všetko bolo zakotvené v zmluve, ktorú nemá k dispozícii. Svedok uviedol, že si neoveroval skutočnosť, či subdodávateľská spoločnosť disponovala personálnym a materiálno-technickým vybavením na zabezpečenie fakturovaných služieb.

11. Žalovaný k zistenému skutkovému stavu vo vzťahu k spoločnosti RALLY Kraft s.r.o. uzavrel, že z vykonaného dokazovania, najmä zo svedeckých výpovedí, nevyplývajú skutočnosti, ktoré by potvrdzovali žalobcom deklarované dodania služieb, práve naopak, tieto závery podporili relevantné pochybnosti správcu dane. Svedkovia si vzájomne odporovali, nemali informácie o sporných obchodoch, nepredložili žiadne relevantné dôkazy na podporu svojich tvrdení. Podľa názoru žalovaného z dokazovania správcu dane vyplynulo, že žalobca jednoznačne neuniesol svoje dôkazné bremeno, keď okrem sporných faktúr nepredložil správcovi dane žiadne ďalšie doklady a dôkazy, ktoré by preukázali splnenie podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane. Žalovaný zdôraznil, že nestačí len predložiť faktúru, ale údaje na nej je potrebné aj preukázať. Žalovaný, stotožňujúc sa so správcom dane, zastával názor, že správca dane dôvodne sponchybil, že deklarované služby boli skutočne dodané spoločnosťou RALLY Kraft s.r.o., tak ako je uvedené na sporných faktúrach.

12. K sporným obchodom vo vzťahu k dodávateľovi EVERY PLUS, s.r.o., žalovaný poukázal na závery správcu dane, ktorý uzavrel, že zúčastnené daňové subjekty predstierali poskytnutie reklamných služieb, pričom v skutočnosti sa jednalo o finančné príspevky na podporu športového tímu HC SPORTA Hlohovec. Podľa názoru správcu dane nebol osvedčený ekonomický cieľ reklamnej činnosti uplatniť produkty žalobcu na trhu, a teda ide o absenciu pridanej hodnoty z takto vyvíjanej činnosti na dodávku služieb žalobcu. Žalovaný potvrdil, že správca dane preukázal, že nedošlo k dodaniu zdaniteľných obchodov deklaroványm dodávateľom spoločnosťou EVERY PLUS, s.r.o., tak, ako je uvedené na spornej faktúre a v tejto súvislosti dal do pozornosti rozdiely medzi reklamnými službami a sponzoringom.

13. Žalovaný taktiež poukázal na Zmluvu o reklamnej spolupráci zo dňa 15.10.2014 uzatvorenú medzi žalobcom a dodávateľom EVERY PLUS, s.r.o. ako poskytovateľom služby (v administratívnom spise sa nachádza Zmluva o spolupráci v reklamnej oblasti zo dňa 22.01.2016 pozn.), na základe ktorej sa v článku II poskytovateľ zaväzuje plnením reklamy šíriť dobré meno a značku žalobcu, podporiť a prezentovať objednávateľa (žalobcu). Na základe takto definovanej povinnosti dodávateľa, v nadväznosti na rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora EÚ a vykonané dokazovanie v predmetnej veci, žalovaný potvrdil záver správcu dane, že v danej veci sa jednalo o poskytnutie sponzorského príspevku na podporu hádzanárov HC SPORTA Hlohovec a nie poskytnutie reklamných služieb. Žalovaný zdôraznil, že zo všetkých nosičov, ako aj z uzatvorenej zmluvy, je jednoznačne zrejmé, že na rôznych športových podujatiach, extraligových zápasoch v hádzanej HC SPORTA Hlohovec prezentujú iba logo a obchodné meno žalobcu. Žalovaný poukázal na záver správcu dane, podľa ktorého

skutočnosť, že v logu žalobcu bol uvedený aj dodatok v tvare „povrchová úprava hliníka“, neznamená, že žalobcovi boli dodané reklamné služby.

## II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

14. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) a žiadal, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

15. V správnej žalobe žalobca namietal, že správca dane v ďalšom konaní (po zrušení prvostupňového rozhodnutia č. 1) neodstránil žalovaným vytýkané vady v konaní (nepreskúmateľnosť, nezrozumiteľnosť či nedostatočné zistenie skutkového stavu), nedostatočne doplnil zistenie skutkového stavu a žalovaný sa už vo svojom v poradí druhom rozhodnutí týmto nedostatkom nevenoval.

16. Vo vzťahu k dodávateľovi RALLY Kraft s.r.o. žalobca, okrem iného, tvrdí, že pokiaľ správca dane a žalovaný vzniesli pochybnosti o zákonnosti konania žalobcu, tieto neboli s určitosťou preukázané. Žalobca tvrdí, že správca dane neskúmal, či sporný daňový výdavok je oprávneným výdavkom v súvislosti s výkonom podnikateľskej činnosti žalobcu, ale zaoberal sa sekundárnou skutočnosťou, či žalobca bol súčasťou podvodného reťazca. Neskúmal však to, či žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa do takéhoto reťazca (nie vlastnou vinou) dostal. Žalobca zdôraznil, že správca dane navyše neobjasnil podvodný reťazec, kto a akú úlohu v ňom mal zohrávať a ako z tohto reťazca mal žalobca profitovať.

17. Žalobca v rámci žaloby ďalej uviedol, že z pohľadu vedomostí roku 2021 je všetkým z verejne dostupných informácií známe, že p. Peter Petrov je väzobne stíhaný a bude súdený za opakovanú a závažnú trestnú činnosť. Tieto informácie mu však v roku 2016 neboli známe. Žalobca tvrdil, že ak by dnes žalobcu oslovil ktokoľvek s väzbami na menovanú osobu, k uzavretiu zmluvy na dodanie akýchkoľvek služieb by nedošlo. Podľa žalobcu z vykonaného dokazovania v tejto veci doposiaľ nie je zrejmé, či žalovaný a správca dane dnes disponujú akýmikoľvek informáciami a dôkazmi, že menovaná osoba sa v určitej forme podieľala na určitej trestnej činnosti, avšak v iných veciach odlišných od tohto prípadu. Podľa žalobcu žalovaný a správca dane sa vo svojich rozhodnutiach uvedeným nezaoberali. Žalobca poukázal na princíp prezumpcie nevinoty, a to aj vo vzťahu k p. Petrovovi.

18. Podľa názoru žalobcu od neho správca dane a žalovaný vyžadovali, aby detailne poznal svojich zmluvných partnerov, čo sa však vymyká základným obchodným princípom. Podotkol, že vzhľadom na veľkosť práce, veľkosť spoločnosti EUROPUR, s.r.o. a dnešnú elektronickú formu komunikácie nie je možné vyžadovať, aby sa vždy navzájom stretli konatelia/zástupcovia všetkých zmluvných strán. Ani skutočnosť, že spoločnosť RALLY Kraft s.r.o. bola nekontaktná a v novembri 2020 vymazaná z obchodného registra nemožno prisudzovať taký význam, ako to urobil správca dane. Nie je povinnosťou žalobcu vyžadovať od svojich zmluvných partnerov, aby exitovali po celú dobu daňovej kontroly či vyrubovacieho konania. Skutočnosť, že dodávateľská spoločnosť zanikla, rovnako ako aj nekontaktnosť dodávateľa, nemôže byť podľa žalobcu na jeho ujmu a nemôže akokoľvek vytvárať základ pre jeho sankcionovanie tým, že mu nebude zdaniteľné plnenie dodané takýmto subjektom z hľadiska odpočtu DPH uznané.

19. Žalobca tiež namietal, že napriek výpovedi bývalého konateľa spoločnosti RALLY Kraft s.r.o. v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov (p. Bysterského) správca dane túto neuznal a spochybnil len s odkazom na vyjadrenia ostatného konateľa dodávateľskej spoločnosti p. Gábora Siklósiho. Pán Siklósi bol pritom riadne v obchodnom registri zapísaným konateľom spoločnosti RALLY Kraft s.r.o., nie je preto zrejmé, prečo jeho vyjadrenia o tom, že nie je konateľom predmetnej spoločnosti a žiadnymi dokladmi nedisponuje, pripísal správca dane na úkor žalobcu.

20. Žalobca argumentáciu žalovaného a správcu dane o spochybnení skutočnosti, že služby, teda kooperačné práce na dieloch a rozvoz tovaru žalobcu nemali súvisieť s výkonom jeho podnikateľskej činnosti, označil za absurdnú. Žalobca poukázal na skutočnosť, že je spoločnosťou, ktorá sa zaoberá povrchovou úpravou kovov. Je teda logicky predpokladateľné, že výrobky, ktoré žalobca vyhotoví, bude potrebné naložiť a odviezť zákazníkom. Nie je objektívne možné požadovať, aby si daňový subjekt všetky jemu poskytované služby detailne dokumentoval, pretože takýto postup by bol v úplnom rozpore s ich ekonomickým využitím. Žalobca poukázal na to, že správca dane môže teoreticky tvrdiť, že

je povinnosťou každého daňového subjektu, aby si k účtovným dokladom zároveň viedol evidenciu a dôkazy preukazujúce oprávnenosť použitia týchto nákladov. Konštatuje, že takto sú nastavené vo všeobecnosti predpisy daňového práva, avšak ich použitie nemôže byť aplikované ad absurdum. Podľa názoru žalobcu je potrebné, aby tento záväzok žalobcu v rozumnej miere reflektoval bežnú realitu a nebol iba extrémnym nástrojom, ktorý správca dane môže kedykoľvek použiť na akékoľvek zdaniteľné plnenie a toto jednoducho bez ďalšieho označiť za pochybné, čo sa v danom prípade stalo. Žalobca podotkol, že od počiatku poskytoval správcovi dane a žalovanému súčinnosť a predložil všetky relevantné dôkazy (doklady o úhrade celej sumy).

21. Vo vzťahu k dodávateľovi EVERY PLUS, s.r.o. žalobca, okrem iného, namietal, že žalovaný a správca dane nesprávne právne posúdili predmetné reklamné služby ako sponzorské príspevky. Žalobca sa dôrazne ohradil voči záveru správcu dane a žalovaného, že predmetné reklamné služby boli iba predstierané, s tým, že takýto záver nebol v konaní preukázaný. Žalobca zdôraznil, že reklamné služby boli obvyklým spôsobom objednané a poskytnuté viacerými formami, pričom tieto formy boli dostatočne preukázané. Žalobca taktiež nesúhlasil s tvrdením žalovaného, že získal neoprávnenú výhodu, pretože za prijaté reklamné služby okrem ceny uhradil dodávateľovi aj DPH vo výške 4.000 eur. Žalobca namietal, že správca dane a žalovaný sa v rámci posúdenia tejto otázky opierali o zákon č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii a tiež skutočnosť, že správca dane a žalovaný posudzovali dôvody a súkromné motivácie, ktoré mali viesť žalobcu k tomu, aby si zvolil určitý typ reklamy.

22. Správny súd rozsudkom č. k. 13S/105/2021-112 zo 30. marca 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) správnu žalobu podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol. O trovách konania rozhodol tak, že žalovanému náhradu trov konania nepriznal. Po preskúmaní správnej žaloby, vyjadrení žalobcu, vyjadrení žalovaného a preskúmaní administratívneho spisu dospel senát správneho súdu k jednomyselnému záveru, že rozhodnutie žalovaného a procesný postup žalovaného ako aj správcu dane vedúci k napadnutému a prvostupňovému rozhodnutiu je v súlade so zákonom.

23. Vo vzťahu k dodávateľovi RALLY Kraft s.r.o. správny súd konštatoval, že správca dane a žalovaný vzniesli dostatočné pochybnosti o splnení podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo strany žalobcu. Podľa názoru správneho súdu je nepravdepodobné a neštandardné, aby konateľ spoločnosti RALLY Kraft s.r.o. nemal vedomosť o subjektoch, s ktorými spolupracuje, nevedel uviesť podstatné okolnosti obchodu, resp. aby žalobca skartoval doklady (prílohy k faktúram) v tak krátkej dobe od dodania a nemal žiadne bližšie informácie k dodávateľskej spoločnosti, nevedel uviesť s kým za dodávateľskú spoločnosť konal, nevedel uviesť dôvod výberu dodávateľskej spoločnosti ani spôsob jej preverenia. Od konateľa spoločnosti sa dá logicky očakávať, že bude vedieť jasne uviesť a zdokladovať svoje obchody, a to nielen v rozsahu komu službu predáva, ale i od koho mu bola poskytnutá. Správny súd poukázal na skutočnosť, že konateľ dodávateľa a konateľ žalobcu však o sporných obchodoch podstatné skutočnosti nevedeli.

24. Správny súd poukázal na základné princípy dokazovania v daňovom konaní. Zdôraznil, že dôkazné bremeno na preukázanie splnenia podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH je na daňovom subjekte, pričom na preukázanie týchto podmienok nepostačuje predložiť len vystavenú faktúru. Je potrebné preukázať, že obchod aj v skutočnosti prebehol tak, ako bolo na vystavenej faktúre deklarované. Správny súd zdôraznil, že dôvodom nepriznania uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov bolo, že žalobca nepreukázal, že služby uvedené na predložených faktúrach za zdaňovacie obdobie marec 2016 reálne poskytol deklarovaný dodávateľ - spoločnosť RALLY Kraft s.r.o.

25. Vo vzťahu k dodávateľovi EVERY PLUS, s.r.o. správny súd konštatoval, že žalovaný a správca dane správne uzavreli, že v prejednávacom prípade nešlo o poskytnutie reklamných služieb ale išlo o sponzoring, ktorý nie je predmetom DPH, a preto si z neho nie je možné uplatňovať nárok na odpočet DPH.

26. Správny súd v súvislosti s posúdením nároku žalobcu na odpočet DPH od dodávateľa EVERY PLUS, s.r.o. poukázal na ustanovenie § 2 ods. 1 písm. a), b) zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a zdôraznil, že toto ustanovenie vymedzuje všeobecne len formu reklamy. Je pritom podstatné, že akákoľvek prípustná forma reklamy musí súvisieť s obchodnou, podnikateľskou činnosťou alebo inou zárobkovou činnosťou daného subjektu

s cieľom uplatniť jeho produkty na trhu. Správny súd konštatoval, že v zmysle rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ (napr. C-530/09 zo dňa 27.10.2011) boli reklamné služby opakovane definované ako činnosť na podporu predaja, ak zahŕňajú rozširovanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj. Sponzoring taktiež predstavuje marketingový nástroj podnikateľa, ktorý však obsahuje reklamnú informáciu v širšom slova zmysle. Základným účelom sponzorovania je najmä vytvorenie dobrého mena, povesti právnickej či fyzickej osoby (tzv. goodwill). Správny súd v súvislosti s rozlišovaním medzi poskytnutím reklamných služieb a sponzoringom poukázal aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 6Sžo/8/2013.

27. Správny súd poukázal na skutočnosť, že podpora, prezentácia, šírenie dobrého mena a značky žalobcu sa mala realizovať len umiestnením loga žalobcu a jeho názvu na plagátoch, bulletinoch, vo Fraštických novinách a na portáli [www.sporta.sk](http://www.sporta.sk). Správny súd konštatoval, že ide o typický sponzorský odkaz a že samotné uvedenie loga nemá vo vzťahu k predmetu podnikania žalobcu, jeho produktom alebo službám žiadnu vypovedaciu hodnotu. Podľa názoru správneho súdu, keďže sponzorské zo strany sponzora nie je protihodnotou za poskytnutú službu, nie je sponzoring predmetom DPH, a preto si z neho nie je možné uplatňovať nárok na odpočet DPH podľa zákona o DPH.

28. Správny súd považoval námietku žalobcu, že žalovaný sa nedostatočne zaoberal otázkou reálneho dodania predmetných služieb deklarovaným dodávateľom a posúdením konania žalobcu a jeho kvalifikácie ako podvodného konania za nedôvodnú. Správny súd zdôraznil, že dôvod, pre ktorý žalobcoví nárok na odpočet DPH nebol priznaný je skutočnosť, že v posudzovanom prípade bol predmetom plnenia sponzoring, i keď zo strany žalobcu a jeho dodávateľa bol deklarovaný ako reklamná služba. Pre nepriznanie nároku na odpočet DPH je postačujúcim zistením, že posudzované plnenie nie je reklamnou službou, ale sponzoringom, a z tohto dôvodu sa podľa názoru správneho súdu nebolo potrebné bližšie zaoberať otázkou reálneho dodania predmetných služieb deklarovaným dodávateľom. Rovnako podľa názoru správneho súdu nebolo potrebné, aby sa správca dane a žalovaný zaoberali otázkou podvodného konania a vedomosti žalobcu o podvodnom konaní. V tejto súvislosti správny súd konštatoval, že ak nie je preukázané splnenie hmotnoprávnych podmienok na priznanie nároku na odpočet DPH, nie je potrebné skúmať podmienku účasti daňového subjektu na daňovom podvode, resp. otázku vedomosti daňového subjektu na takejto účasti. Podporne k prezentovanému názoru správny súd poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ a na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho správneho soudu České republiky sp. zn. 6 Afs 148/2016 zo dňa 19.01.2017.

29. Správny súd žalobcovu námietku, že v posudzovanom prípade ide jednoznačne o poskytnutie reklamných služieb a nie o sponzoring, vyhodnotil ako nedôvodnú a zdôraznil, že pokiaľ sa prezentácia subjektu obmedzí len na statické umiestnenie loga a nemá za cieľ dynamickým spôsobom informovať adresátov o vlastnostiach výrobkov, o ich cenách a kvalitách v porovnaní s konkurenčnými výrobkami, ide o sponzoring (so všetkými dôsledkami, najmä nemožnosti uplatniť si DPH na vstupe), ktorý je na rozdiel od reklamy definovaný ako činnosť zameraná najmä na propagáciu názvu, obchodného mena, ochrannej známky, dobrej povesti, tovarov a aktivít osoby, ktorá sponzoring poskytla. Správny súd v tejto súvislosti poukázal na svoju doterajšiu rozhodovaciu činnosť pri riešení otázky rozlišovacích kritérií medzi reklamou a sponzoringom (ide o veci sp. zn. 13S/7/2018, 13S/8/2018, 13S/44/2018, 11S/19/2018, 11S/20/2018, 11S/129/2018, 11S/131/2018, 11S/139/2019, 11S/141/2019, 11S/143/2019) s tým, že prejednávacia vec nevykazuje také skutkové špecifiká, aby bolo potrebné odchyliť sa od postojov, aké už zaujal a záverov, k akým dospel v označených rozhodnutiach.

30. Správny súd sa nestotožnil ani s tvrdením žalobcu, že žalobca nezískal žiadnu výhodu uplatnením si nároku na odpočet DPH zo spornej faktúry. Touto výhodou bolo podľa názoru správneho súdu práve uplatnenie si DPH na vstupe, pretože si tým žalobca znížil svoju povinnosť voči štátu odvieť DPH na výstupe.

### III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

31. Proti rozsudku správneho súdu č. k. 13S/105/2021-112 z 30. marca 2022 podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) Správneho súdneho poriadku (ďalej ako „SSP“), v ktorej žiadal, aby Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) zrušil napádaný rozsudok správneho súdu a vec vrátil na ďalšie konanie alternatívne, aby

kasačný súd zmenil napádaný rozsudok tak, že zruší rozhodnutie žalované v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie.

32. Sťažovateľ argumentáciu v kasačnej sťažnosti následne rozdelil do nasledujúcich bodov: i) Absencia materiálneho základu zdaniteľného plnenia, ii) Zistený skutkový stav a nesprávny právny záver súdu, iii) Absencia skutočného, resp. akéhokoľvek protiplnenia za cenu dodanej služby pri reklamných službách, iv) Podpora športového klubu a nekontaktnosť dodávateľa, v) Reklamná činnosť a sponzoring - reklamný komunikát. vi) Zákon č. 147/2001 Z. z. o reklame a použitá judikatúra. Kasačný súd konštatuje, že argumentácia sťažovateľa v kasačnej sťažnosti v podstatnom kopíruje jeho argumentáciu v administratívnom konaní a v správnej žalobe.

33. K bodu i) Absencia materiálneho základu zdaniteľného plnenia sťažovateľ uviedol, že podľa jej názoru správca dane (a žalovaný pri vydaní napadnutého rozhodnutia žalovaného) nerešpektovali záväzné pokyny žalovaného vyjadrené v prvom zrušujúcom rozhodnutí žalovaného. Ak správca dane a žalovaný neodstránili tieto vady, nedoplnili dokazovanie a neurobil tak ani správny súd, napadnuté rozhodnutia nimi naďalej trpia. Podľa názoru sťažovateľa pokiaľ aj správca dane nadobudol pochybnosti ohľadom uskutočnených zdaniteľných plnení, tieto sa mu v daňovom konaní nepodarilo dokázať, teda sa mu nepodarilo preukázať nezákonné konanie. Správca dane a žalovaný skúmali zapojenie sťažovateľa do podvodného reťazca, avšak neskúmali otázku vedomosti sťažovateľa o týchto skutočnostiach. Nevenovali sa ani tomu, či existoval materiálny základ uskutočnených plnení. Podľa názoru sťažovateľa vykonané dokazovanie preukazuje dôvodnosť uplatnených nárokov sťažovateľa. Pán Ivan Bysterský, konateľ spoločnosti RALLY Kraft s.r.o. v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov, (i) potvrdil, že so sťažovateľom v minulosti spolupracoval a plnenie dodal, (ii) sporné faktúry vystavil, (iii) sťažovateľa ako svojho bývalého obchodného partnera pozná, avšak vzhľadom na uplynulý čas si nepamätá na podrobnosti, (iv) vzhľadom na skutočnosť, že spoločnosť RALLY Kraft s.r.o. bola prevedená na inú osobu, dnes už nedisponuje účtovnými dokladmi. K druhému svedkovi, p. Petrovi Petrovovi, sťažovateľ zopakoval v podstatnom svoju argumentáciu zo správnej žaloby (bod 17 tohto rozsudku). Zdôraznil, že svedok potvrdil, že spoločnosť RALLY Kraft s.r.o. pozná, zabezpečoval pre ňu služby. Ak si aj nepamätal všetky podrobnosti, táto skutočnosť je pochopiteľná s ohľadom na plynutie času. Sťažovateľ namieta, že správca dane a žalovaný od neho neprimerane vyžadovali, aby konateľ sťažovateľa poznal podrobne svojich zmluvných partnerov bez ohľadu na veľkosť a rozsah podnikateľských aktivít sťažovateľa. Sťažovateľ opätovne zdôraznil, že napriek výpovedi konateľa spoločnosti RALLY Kraft s.r.o. v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov (p. Bysterského) správca dane túto neuznal a spochybnil len s odkazom na vyjadrenia ostatného konateľa dodávateľskej spoločnosti p. Gábora Siklósiho. Pán Siklósi bol pritom riadne v obchodnom registri zapísaným konateľom spoločnosti RALLY Kraft s.r.o., nie je preto zrejmé, prečo jeho vyjadrenia o tom, že nie je konateľom predmetnej spoločnosti a nemá s ňou nič spoločné, dával správca dane na úkor sťažovateľa.

34. K bodu ii) Zistený skutkový stav a nesprávny právny záver súdu sťažovateľ uviedol, že skutkový stav nebol zistený dostatočne. Sťažovateľ bez dôslednejšieho odôvodnenia či vysvetlenia svojich argumentov ďalej tvrdil, že právne odôvodnenie musí byť postavené na riadne získaných dôkazoch, ale v tejto veci sa tak nestalo, že z predložených dôkazov bolo preukázané, že k dodaniu plnenia došlo, že zistenia prvostupňového orgánu nie sú na vydanie preskúmateľného rozhodnutia dostatočne presvedčivé, že z dokazovania nevyplývalo, že by sťažovateľ za zaplatenú odmenu nedostal protiplnenie, a že účasť sťažovateľa na podvodnom konaní z dokazovania nevyplýva.

35. K bodu iii) Absencia skutočného resp. akéhokoľvek protiplnenia za cenu dodanej služby pri reklamných službách sťažovateľ uviedol, že nesúhlasí so záverom správneho súdu, že za uhradenú cenu nedostal žiadnu resp. adekvátnu protihodnotu. Poukázal na skutočnosť, že dodávateľ okrem umiestnenia loga v športovej hale musel zabezpečiť prijímateľov tejto reklamy usporiadaním podujatí v tomto priestore, vynaložil náklady na nadobudnutie/prenájom takejto haly a jej údržbu, vyhotovil mantinely, umiestňoval plagáty, reklamu v novinách, banery na internete, vytvorenie reklamného spotu, rozdával letáky na podujatiach, čo sťažovateľ považuje za existenciu protihodnoty a dôkaz o nákladoch dodávateľa na zabezpečenie reklamy. Podľa názoru sťažovateľa tieto náklady správny súd ignoroval a vec posudzoval iba s ohľadom na aplikáciu obsahu na plochu mantinelu. Umiestnenie loga v športovej hale sťažovateľ pripodobnil k reklame prostredníctvom billboardov, kde je taktiež často umiestňované len logo konkrétneho subjektu. Sťažovaná komunikácia s dodávateľom a obmedzená možnosť získať doklady z jeho účtovnej evidencie podľa sťažovateľa nepreukazujú, že dodávateľ nijaké náklady nevynaložil. Rozdiel medzi nákladmi dodávateľa na poskytnutie reklamných služieb (v konaní podľa

názoru sťažovateľa neskúmané a nepreukázané) a ceny, ktoré za ne zaplatil sťažovateľ, nemôže byť dôvodom pre zmenu kvalifikácie reklamy na sponzorský príspevok, je to len známkou snahy o maximalizáciu zisku dodávateľa, čo je cieľom podnikania.

36. K bodu iv) Podpora športového klubu a nekontaktnosť dodávateľa sťažovateľ uviedol, že motivácia podporovať športový klub nie je dôkazom o zisku finančných prostriedkov bez relevantného protiplnenia a ani o tom, že by bol v prejednávanom prípade poskytnutý sponzorský príspevok. Podľa názoru sťažovateľa je pre odpočet DPH taktiež irelevantné, či dodávateľ mal aj iných reklamných partnerov a aký cenník mali títo iní reklamní partneri.

37. K bodu v) Reklamná činnosť a sponzoring - reklamný komunikát sťažovateľ uviedol, že platné právo neobsahuje obmedzenia, ktoré by určovali, aký typ reklamy si môže daňový subjekt objednať. Reklama prostredníctvom loga umiestneného v športovej hale je vhodne cieleňá a má pre sťažovateľa ekonomický význam, nakoľko sa v týchto priestoroch stretáva so svojimi obchodnými partnermi. Okrem umiestnenia loga získal u dodávateľa tiež reklamu na plagátoch, umiestnenie loga v časopise, na bannery na internete. K právnemu záveru, že nejde o reklamu, pretože reklama sa zvyčajne spája s konkrétnym výrobkom, sťažovateľ uviedol, že v jeho prípade to nie je možné, keďže vyrába z hliníku akýkoľvek produkt, a preto veta v reklame „povrchová úprava hliníka“ je dostatočná. Právny záver, že reklama prostredníctvom loga je dostatočná len pre „veľké“ spoločnosti, je nesprávny, lebo správny súd neidentifikoval nijaké kritérium rozlišovania „veľkých“ spoločností. Navyše, sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že tiež mal byť zaradený k „veľkým“ spoločnostiam vzhľadom na jeho tržby, počet zamestnancov a dĺžku pôsobenia na trhu.

38. K bodu vi) Zákon č. 147/2001 Z.z. o reklame a použitá judikatúra sťažovateľ o.i. uviedol, že zákon č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii a o zmene zákona č. 195/2000 Z.z. o telekomunikáciách a s ním súvisiace súdne rozhodnutia sa týkali činnosti Rady pre vysielanie a retransmisii (dnes Rada pre mediálne služby), ktorá sa snažila vysielateľom preukazovať, že sponzorské odkazy vysielané v programovej službe, pokiaľ obsahovali akúkoľvek propagačnú činnosť nad rámec statického označenia loga a obsahujúce akékoľvek iné propagačné prvky, sú v skutočnosti reklamou. Takéto pravidlo mal podľa názoru sťažovateľa uplatniť aj správny súd voči sťažovateľovi, pokiaľ na predmetný zákon a judikatúru poukazoval.

39. Podaním z 26. júna 2022 podal sťažovateľ návrh na začatie konania o predbežnej otázke (prejudiciálne konanie) a návrh na prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP, pričom vyšpecifikoval otázku, ktorá má byť Súdnemu dvoru EÚ predložená. Konkrétne sťažovateľ navrhol, aby otázka predložená Súdnemu dvoru EÚ znela nasledovne: „Či dodanie služby, ktorou je zverejnenie loga a krátkeho reklamného textu na mediálnych nosičoch (ako aj mantineloch v športovej hale) je poskytovanie služby obsahujúcej protihodnotu za zaplatenú cenu služby, pričom táto cena služby :  
a) tvorí základ dane pre zdaniteľné plnenie pri DPH u dodávateľa služby, ak táto DPH bola dodávateľom riadne odvedená a cena služby v plnom rozsahu uhradená a  
b) rovnako si túto cenu služby môže prijímateľ tejto služby (žalobca) odpočítať od DPH, ktorá má zaplatiť za zdaniteľné transakcie, napr. dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb na vnútroštátnej úrovni?“

40. Ku kasačnej sťažnosti sa podaním z 28. júna 2022 vyjadril žalovaný tak, že v plnom rozsahu zotrváva na skutočnostiach a záveroch uvedených v žalobou napadnutom rozhodnutí, ako aj vo svojich vyjadreniach doručených správneému súdu, a k rozhodovacej činnosti a postupu správneho súdu sa nie je oprávnený vyjadrovať.

41. Sťažovateľ sa následne vyjadril ďalším podaním zo 16. júla 2022, v ktorom poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/42/2020 z 24. novembra 2021 a apelujúc na princíp právnej istoty zdôraznil, že v predmetnom rozsudku súd konštatoval, že odpočet DPH možno odmietnuť, len ak sa objektívne preukáže vedomosť odberateľa, že predmetným nákupom sa zúčastňuje transakcie poznačenej daňovým podvodom. K svojmu vyjadreniu pripojil aj rozsudky Súdného dvora EÚ vo veci Stehcamp C-277/14 z 22. októbra 2015, v spojených veciach Optigen C-354/03, C - 355/03, C-484/03 z 12. januára 2006, v spojených veciach Mahagében Kft a Dávid C-80/11 a C-142/11 z 21. júna 2012, vo veci Commissioners of Customs & Excise C-384/04 z 11. mája 2006, vo veci Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG C-271/06 z 21. februára 2008 a vo veci Bonik EOOD C-285/11 z 6. decembra 2012, avšak bez bližšieho ozrejmienia ich významu pre prejednávanú vec.

#### IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

42. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť žalovaného - sťažovateľa bola podaná včas [§ 443 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom do 30. júna 2023], oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

43. Kasačný súd pri preskúmaní kasačnej sťažnosti zistil, že sa už v obdobnej veci identických účastníkov konania, vo vzťahu k obdobným rozhodnutiam, k rovnakej kontrole, obdobným obchodom i keď vo vzťahu k odlišnému zdaňovaciemu obdobiu, posudzujúcich takmer totožne koncipované kasačné sťažnosti, zaoberal rovnakými právnymi otázkami v rozhodnutí sp. zn. 3Sfk/63/2022 zo dňa 30. januára 2024 (vo vzťahu k dodávateľovi RALLY Kraft s.r.o.) a v rozhodnutiach sp. zn. 2Sfk/48/2022 zo dňa 26. októbra 2023, 4Sfk/112/2022 zo dňa 23. novembra 2023, 5Sfk/52/2022 zo dňa 14. decembra 2023, 5Sfk/48/2022 zo dňa 14. decembra 2023, 2Sfk/41/2022 zo dňa 31. januára 2024 a 3Sfk/103/2022 zo dňa 31. januára 2024 (vo vzťahu k dodávateľovi MAYNET s.r.o., v rámci ktorých kasačný súd posudzoval rovnaké skutkové okolnosti a zaoberal sa rovnakou právnou otázkou, akou je nevyhnutné sa zaoberať aj vo vzťahu k posúdeniu zdaniiteľných plnení dodávateľom EVERY PLUS, s.r.o.).

44. Podľa § 464 ods. 1 SSP: „Ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.“.

Právne posúdenie oprávnenosti odpočtu DPH vo vzťahu k dodávateľovi RALLY Kraft s.r.o.

45. Kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 SSP v rámci posúdenia oprávnenosti odpočtu DPH sťažovateľom vo vzťahu k dodávateľovi RALLY Kraft s.r.o. poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/63/2022 zo dňa 30. januára 2024, ktorý sa týkal uvedeného dodávateľa a tej istej daňovej kontroly u sťažovateľa (zdaňovacie obdobie január 2016 až december 2016). Zohľadňujúc uvedené skutočnosti kasačný súd poukazuje na odôvodnenie tohto rozsudku, s ktorým sa konajúci kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza:

„68. V súvislosti s podanou kasačnou sťažnosťou kasačný súd dáva v prvom rade do pozornosti, že správcom dane a žalovaným deklarovaným dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov sťažovateľky so spoločnosťou RALLY Kraft, s.r.o. bolo neunesenie dôkazného bremena sťažovateľkou vo vzťahu k preukázaniu identity dodávateľa uskutočnených služieb.

69. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ správca dane a žalovaný argumentovali, že sťažovateľka nepreukázala, že jej služby boli dodané deklarovaným dodávateľom (resp. dodanie od deklarovaného dodávateľa bolo spochybnené), spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane - dodanie tovaru osobou so statusom zdaniiteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice, teda so statusom platiteľa dane podľa zákona o DPH (z materiálneho hľadiska). Úlohou správneho ako aj kasačného súdu bolo posúdiť, či takýto záver príslušných orgánov bol dôvodný a podložený relevantnými výsledkami vykonaného dokazovania.

70. V predmetnej veci kasačný súd v zhode so správcom dane, žalovaným a správnym súdom konštatuje, že orgány finančnej správy na podklade vykonaného dokazovania vzniesli legitímne pochybnosti o uskutočnení sporných obchodov. Spochybnili najmä postavenie skutočného dodávateľa tovaru ako platiteľa dane.

71. Sťažovateľka v zásade v daňovom konaní predložila len faktúru za dodanie služieb (zabezpečenie prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov sťažovateľky za január 2016 a kooperačné práce pre linku ELOX a pre linku chemického niklu) od spoločnosti RALLY Kraft, s.r.o. Správca dane vykonal šetrenie v snahe overiť pravdivosť deklarovaných tvrdení sťažovateľky.

72. V tomto smere správca dane umožnil vyjadriť sa konateľovi sťažovateľky, Ing. Štefanovi Rehákoví, ktorý nevedel uviesť žiadne informácie k nadviazaniu obchodnej spolupráce so spoločnosťou RALLY Kraft, s.r.o. (výber obchodného partnera), nepoznal/nevedel uviesť, kto je konateľ spoločnosti RALLY Kraft, s.r.o., nevedel uviesť s kým za dodávateľa dojednával obchody (napriek tomu, že z protokolu vyplýva, že s konateľom spoločnosti RALLY Kraft, s.r.o., pán Bysterským, mala sťažovateľka dlhšiu obchodnú spoluprácu aj cez iné spoločnosti - napr. cez spoločnosť FZM, s.r.o.), nevedel sa vyjadriť

v konkrétnostiach ani k službám, ktoré táto spoločnosť mala sťažovateľke dodávať (v čom mali spočívať kooperačné práce, kto ich mal vykonávať, mená šoférov vykonávajúcich prepravu, čo malo byť predmetom prepravy, komu mali byť tovary prepravované, na akých vozidlách a pod.). Kasačný súd vníma argumentáciu sťažovateľky, že táto je väčšou spoločnosťou a jej konatelia nemusia mať presné informácie o všetkých uskutočnených obchodoch. Na druhej strane však dáva do pozornosti, že konateľ sťažovateľky neoznačil žiadneho iného zamestnanca či povereného zástupcu sťažovateľky, ktorý ju mal pri obchodoch so spoločnosťou RALLY Kraft, s.r.o. zastupovať a mal by mať o tomto obchode informácie. Naopak, aj z výpovede pána Bysterského (konateľa spoločnosti RALLY Kraft, s.r.o. v čase uskutočnenia sporných obchodov) vyplýva, že obchody mali byť dojednávané Ing. Rehákom za sťažovateľku a pánom Bysterským za dodávateľa. Za tohto stavu nemožno považovať absenciu akýchkoľvek informácií o uskutočnených obchodoch na strane konateľa sťažovateľky za pochopiteľnú. Absenciu akýchkoľvek (ani základných a podstatných) informácií o uskutočnených obchodoch nemožno ospravedlniť ani 3-4 ročným časovým odstupom daňovej kontroly od uskutočnenia zdaniteľných obchodov.

73. V rámci vykonaného dokazovania správca dane vypočul aj pána Bysterského, konateľa spoločnosti RALLY Kraft, s.r.o. v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov. Ten síce formálne potvrdil uskutočnenie zdaniteľných obchodov a vystavenie faktúr, ako akcentuje sťažovateľka, avšak aj podľa názoru kasačného súdu bola výpoveď pána Bysterského v tomto smere nehodnovrná. Rovnako ako konateľ sťažovateľky ani pán Bysterský nemal informácie o uskutočnených obchodoch, nevedel sa v konkrétnostiach vyjadriť k povahe služieb, ktoré mala spoločnosť RALLY Kraft, s.r.o. dodávať sťažovateľke (napr. v čom mali spočívať kooperačné práce, kto ich mal vykonávať, mená šoférov vykonávajúcich prepravu, čo malo byť predmetom prepravy, komu mali byť tovary prepravované, na akých vozidlách) odvolával sa pritom na konateľa svojho subdodávateľa pána Petra Petrova a na listinné dokumenty, ktoré boli nedostupné (nepredložila ich ani sťažovateľka, ktorá tvrdila, že ak boli, tak sú skartované a ani spoločnosť RALLY Kraft, s.r.o.). Hoci spoločnosť RALLY Kraft, s.r.o. nemala dostatok zamestnancov a materiálnych predpokladov pre uskutočnenie zdaniteľných plnení, pán Bysterský nemal presné informácie ani o svojich subdodávateľských spoločnostiach, v tomto smere označoval len ich konateľa, s ktorým mal obchody dojednávať - pána Petra Petrova.

74. Kasačný súd k argumentácii sťažovateľky dodáva, že hodnovrnosť výpovede pána Bysterského ani správca dane, žalovaný či správny súd nespochybnili na vyjadreniach ostatného konateľa spoločnosti RALLY Kraft, s.r.o. - pána Gábora Siklósim (že nie je skutočným konateľom predmetnej spoločnosti). Spochybnenie vierohodnosti výpovede pána Bysterského spočíva najmä (i) vo všeobecnosti ním uvádzaných informácií, (ii) neschopnosti predložiť relevantný dôkaz o uskutočnení sporných obchodov a (iii) vzájomnej vnútornej rozporuplnosti svedectiev konateľa sťažovateľky, pána Bysterského a pána Petra Petrova v častiach týkajúcich sa podstatných prvkov obchodnej spolupráce.

75. Správca dane a žalovaný v snahe overiť uskutočnenie zdaniteľných obchodov a splnenie podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane (napriek pasivite samotnej sťažovateľky) rozšírili svoje zisťovanie aj na deklarovateľov subdodávateľov sťažovateľky - spoločnosti MACANO, s.r.o., MACANO MEDIA, s.r.o. a MACANO MEDIA PLUS, s.r.o. Konateľ predmetných spoločností v čase uskutočnenia sporných obchodov, pán Peter Petrov, na ktorého sa odvolával aj konateľ spoločnosti RALLY Kraft, s.r.o., uviedol, že sťažovateľku nepozná (neobchodoval s ňou). K obchodnej spolupráci uviedol, že jej podstatou bolo dodávanie tovarov ako v prípade iných odberateľov - išlo o dodávanie ložísk, lekárnických materiálov a rôznych tovarov podľa objednávok. Bližšie sa nevedel s odstupom času k dodávkam vyjadriť, všetko bolo zabezpečené subdodávateľsky, ale svedok nevedel uviesť kým/akými spoločnosťami.

76. V súvislosti s výpoveďou pána Petrova kasačný súd dodáva, že ani táto nebola spôsobilá hodnovrne preukázať uskutočnenie sporných obchodov sťažovateľky so spoločnosťou RALLY Kraft, s.r.o. V tomto smere je podstatné najmä to, že tak konateľ žalobkyne, spoločnosti RALLY Kraft, s.r.o. a ani pán Petrov (konateľ subdodávateľských spoločností) nevedeli konkrétne uviesť, v čom mali dodávané služby v konkrétnostiach spočívať. Pán Petrov nevedel nielen bližšie popísať uskutočnené služby, ale ani označiť svojho subdodávateľa. Okrem toho, v rozpore s tvrdeniami ďalších obchodných partnerov a predloženými faktúrami, pán Petrov tvrdil, že išlo o dodávku konkrétnych tovarov, hoci fakturačne bola vykázaná dodávka rôznych typov služieb.

77. K osobe pána Petrova kasačný súd dodáva, že tak správca dane, žalovaný ako ani správny súd nespochybnili hodnovrnosť tohto svedka na základe zistení, ktoré vyplynuli neskôr v súvislosti s inými jeho činmi (ako nesprávne namieta sťažovateľka). Neporušili ani jeho prezumpciu neviny a ani nekládli sťažovateľke za vinu, že s ním obchodovala. Výpovednú hodnotu svedectva pána Petrova však ovplyvnila skutočnosť, že vo svojich tvrdeniach si odporuje s vyjadreniami jeho obchodných partnerov (predmetom spolupráce mala byť dodávka konkrétnych tovarov, nie však sporných a fakturovaných

služieb) a v jeho prípade absentujú akékoľvek konkrétne informácie o dodávaných službách, ich vykonaní či o ich reálnych/faktických uskutočňovateľoch.

78. Je potrebné zdôrazniť, že nekontaktnosť a nedostupnosť účtovníctva subdodávateľa nie je kladená sťažovateľke na ťarchu. Jej výsledkom však je, že sa ani z iných zdrojov (z ďalších článkov obchodného reťazca) nepodarilo zistiť také skutočnosti, ktoré by, aj napriek dôkaznej núdzi a pasivite sťažovateľky, boli spôsobilé obnoviť hodnotnosť listinných podkladov (faktúr) predložených sťažovateľkou. Obdobne tomu je v prípade nekontaktnosti a nedostupnosti účtovníctva deklarovaného dodávateľa - spoločnosti RALLY Kraft, s.r.o.

79. Kasačný súd nespochybňuje skutočnosť, že nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľa nemôže byť sama o sebe dôvodnou pochybnosťou o splnení podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane. Avšak z povahy veci táto skutočnosť sťažuje dôkaznú situáciu na strane daňového subjektu (sťažovateľky), pokiaľ si sám nezaobstaral dostatok dôkazov o uskutočnení zdaniteľného obchodu a jeho obchodní partneri (v dôsledku svojej nekontaktnosti a nedostupnosti účtovníctva) tento nedostatok nedokážu sanovať.

80. S ohľadom na vyššie uvedené sa kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje s názorom správcu dane, žalovaného a správneho súdu v tom, že vyššie uvedené skutočnosti a zistenia predstavujú dôvodnú pochybnosť o splnení materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane - a to podmienky postavenia skutočného dodávateľa služieb ako zdaniteľnej osoby, resp. platiteľa dane. Pomenované a zistené relevantné pochybnosti sa pritom týkajú najmä priameho vzťahu medzi sťažovateľkou a dodávateľom sťažovateľky (spoločnosťou RALLY Kraft, s.r.o.). Sťažovateľka teda nebola neprimerane zaťažená dôkazným bremenom vo vzťahu k preukazovaniu skutočností, ktoré nie sú z hľadiska splnenia podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane relevantné. Vznesené pochybnosti pritom nasvedčujú tomu, že služby nedodala spoločnosť RALLY Kraft, s.r.o. a z administratívneho spisu nevyplýva, kto bol skutočný dodávateľ deklarovaných služieb. Iného dodávateľa neoznačila ani sťažovateľka a zo zistení správcu dane ani nevyplýva, že by prípadne iný skutočný dodávateľ deklarovaných služieb nevyhnutne musel mať postavenie zdaniteľnej osoby, resp. platiteľa dane.

81. Napriek vyššie uvedeným zisteniam, sťažovateľka nepredložila žiadne ďalšie dôkazy (okrem faktúr), ktoré by dokazovali ňou deklarovanú verziu uskutočnenia zdaniteľných obchodov (napr. doklady o uskutočnení prepravných služieb, či bližšiu konkretizáciu deklarovaných služieb). Kasačný súd preto zastáva názor, že je dôvodný záver príslušných orgánov, že sťažovateľka neunesla svoje dôkazné bremeno a nepreukázala splnenie podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane. Preto bol aj dôvodný postup daňových orgánov, ktoré jej neuznali právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov. Aj podľa názoru kasačného súdu je rozhodnutie žalovaného preskúmateľné a vychádza z riadne a dostatočne zisteného skutkového stavu.

82. Pokiaľ sťažovateľka namietala, že správca dane a žalovaný jej nepreukázali podvodné konanie, nepreukázali jej vedomosť o tom, že má participovať na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom a ani nevyvrátili, že v predmetnom obchodnom reťazci konala v dobrej viere, tieto námietky sú podľa názoru kasačného súdu irelevantné. Kasačný súd dáva opätovne do pozornosti, že nepreukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo strany daňového subjektu a na druhej strane preukázanie vedomej účasti daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom zo strany správcu dane sú dva samostatné a odlišné dôvody pre odopretie priznania uplatneného práva na odpočítanie dane (body 54, 65 a 67 tohto rozsudku). V rámci skúmania hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane sa neskúma skutočnosť, či došlo v určitom obchodnom reťazci na predchádzajúcich úsekoch k daňovému podvodu (hoci by aj došlo k preukázaniu hmotnoprávných podmienok, alebo by ich splnenie nebolo sporné), ale to, či sú preukázané objektívne zákonné podmienky uplatneného daňového oprávnenia (body 54 až 56 tohto rozsudku). Keďže sú hmotnoprávne podmienky práva na odpočítanie dane objektívneho charakteru, pri ich skúmaní súčasne v zásade nie je relevantná ani otázka dobrej viery daňového subjektu (body 62 a 67 tohto rozsudku). Argumentácia sťažovateľky sa preto v tejto časti úplne miňa dôvodom, pre ktoré jej nebolo priznané právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov a tieto dôvody (ich správnosť) ani nie je spôsobilá spochybníť.

83. Pre úplnosť kasačný súd dodáva, že ani závery rozhodnutia sp. zn. 6 Sžfk 42/2020 zo dňa 24. novembra 2021 nie sú na túto vec aplikovateľné. V predmetnej veci bolo totiž podstatou to, že medzi žalobcom a žalovaným bola sporná samotná materiálna existencia dodávaného tovaru/služieb, s čím sa žalovaný a ani správny súd nevysporiadali (body 18 a 27 rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 42/2020 zo dňa 24. novembra 2021). A to napriek tomu, že žalobca predložil značné množstvo dôkazov o materiálnej existencii dodávaného tovaru/služieb, čo v kombinácii s ďalšími najmä účtovnými dôkazmi predloženými žalobcom (zaučtovanie faktúr na strane

deklarovaného dodávateľa a reálne odvedenie dane) považoval kasačný súd za dostatočný dôkaz o splnení materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov (body 24 a 25 rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 42/2020 zo dňa 24. novembra 2021). Preto kasačný súd uložil správne mu súdu zodpovedať otázku existencie materiálneho plnenia a pre prípad, že sa táto existencia plnenia preukáže (teda sa preukáže v kontexte všetkých okolností splnenie materiálnych/hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane), tak mal za to, že zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane možno len vtedy, ak sa preukáže, že sa daňový subjekt vedome podieľal na podvodnom konaní (bod 28 rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 42/2020 zo dňa 24. novembra 2021).

84. Takáto situácia v tejto veci však nenastala. Sťažovateľka najmä (i) v predmetnej veci okrem predložených faktúr neprodukovala žiadne dôkazy, ktorými by preukázala reálne uskutočnenie deklarovaných služieb a (ii) neprodukovala a nepomenúvala žiadne, ani nepriame dôkazy, ktoré by v spojení s preukázaním reálnej existencie materiálneho plnenia boli spôsobilé preukázať splnenie materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov.

85. Kasačný súd súčasne dodáva, že rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6 Sžfk 42/2020 zo dňa 24. novembra 2021 bolo vydané pred rozhodnutím Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021. Je to pritom práve vyššie menované rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie, ktoré objasnilo skutočnosť, že materiálnou podmienkou práva na odpočítanie dane, ktorú je daňový subjekt povinný preukázať, nie je nevyhnutne identita dodávateľa (tá môže byť sporná), ale skutočnosť, že reálny/skutočný dodávateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby - platiteľa dane v právnom poriadku Slovenskej republiky, resp. takéto postavenie musel nevyhnutne mať. Tieto skutočnosti kasačný súd objasnil už vo svojich všeobecných východiskách a konštatuje, že súc viazaný rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora Európskej únie, tieto aj aplikuje vo svojej aktuálnej rozhodovacej činnosti.

86. Pre rozhodovanú vec je podstatné, že sťažovateľka v konaní netvrdila, že by bol skutočným dodávateľom iný subjekt, ktorý by mal postavenie platiteľa dane, netvrdila však ani to, že bez ohľadu na spornú identitu dodávateľa služieb by ten skutočný s ohľadom na zistené skutočnosti nevyhnutne musel mať postavenie platiteľa dane (§ 4 ods. 1 až 3 zákona o DPH). Takéto skutočnosti nakoniec nezistil ani kasačný súd z administratívneho a súdneho spisu (bod 80 tohto rozsudku). Kasačný súd (súc viazaný kasačnými námietkami sťažovateľky a jej kasačnou argumentáciou) preto na vec sťažovateľky závery vyššie uvedeného rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie nemohol aplikovať.“.

46. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa vo vzťahu k dodávateľovi RALLY Kraft s.r.o..

Právne posúdenie oprávnenosti odpočtu DPH vo vzťahu k dodávateľovi EVERY PLUS, s.r.o.

47. Kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už niekoľkokrát uviedol, že rozlišovanie medzi pomenovaním plnenia ako sponzoring alebo ako reklamné služby nie je pre odpočet DPH relevantné. Napríklad v rozsudku sp. zn. 8Sžfk/18/2021 z 27. júla 2023 v bode 39. uviedol, že: pre záver o zákonnosti odpočítania dane z prijatej služby dodávateľa nie je rozhodujúce, či išlo o reklamu alebo sponzoring, pretože aj sponzorský odkaz je formou reklamy, hoci protihodnota zaň plní aj iné funkcie. Ďalej v rozsudku sp. zn. 5Sfk/20/2021 z 27. júna 2023 v bode 24. konštatoval, že: zákon č. 222/2004 Z. z. na účely odpočítania dane z prijatých služieb nerobí rozdiel medzi reklamou a sponzoringom v tom zmysle, že by boli služby spojené so zabezpečením sponzorského odkazu zákonom explicitne vylúčené zo všeobecného režimu DPH. Obdobne v rozsudku sp. zn. 4Sfk/55/2021 z 22. marca 2023 v bode 41.: na účely právneho posúdenia, či si daňový subjekt môže odpočítať DPH z prijatej reklamnej služby nie je rozhodujúce, či túto službu správca dane zadefinuje ako sponzoring alebo reklamu. Na uvedených právnych názoroch zotráva kasačný súd aj v tu prejednávanvej veci.

48. Pre odpočet DPH je podstatné splnenie a preukázanie materiálnych [§ 49 ods. 1, § 19 ods. 1 a ods. 2, § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH] a formálnych podmienok [§ 51 ods. 1 písm. a) v spojení s § 71 ods. 1 písm. c) Zákona o DPH] pre odpočet DPH.

49. Súdny dvor EÚ v 24. bode rozsudku vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 z 9. decembra 2021 sa k materiálnym a formálnym podmienkam odpočtu DPH vyjadril nasledovne: Treba pripomenúť, že právo na odpočítanie DPH je podmienené splnením tak hmotnoprávných, ako aj formálnych požiadaviek. Pokiaľ ide o hmotnoprávne požiadavky, z článku 168 písm. a) smernice 2006/112 vyplýva,

že na to, aby sa mohlo priznať uvedené právo, je na jednej strane potrebné, aby dotknutá osoba bola „zdaniteľnou osobou“ v zmysle tejto smernice. Na druhej strane je potrebné, aby tovary alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, boli dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a aby zdaniteľná osoba tieto tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Pokiaľ ide o spôsoby uplatnenia práva na odpočítanie DPH, ktoré zodpovedajú požiadavkám formálnej povahy, článok 178 písm. a) smernice o DPH stanovuje, že zdaniteľná osoba musí mať faktúru vystavenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238 až 240 tejto smernice (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 26 a citovaná judikatúra).

50. V prípade preukázaného splnenia materiálnych ako aj formálnych podmienok odpočtu DPH v konaní pred správcom dane, je odpočet DPH možné odmietnuť len v prípade preukázanej účasti na podvodnom konaní. Rovnako sa vyjadril aj kasačný súd v bode 15. rozsudku 2Sfk/5/2022 z 29. mája 2023: V prípade kedy zdaniteľná osoba splnila podmienky odpočtu DPH je v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ (napríklad rozsudok v prípade Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03) možné odmietnuť odpočet DPH z dôvodu, že zdaniteľná osoba vedela alebo vedieť mala o jej účasti na daňovom podvode.

51. Kasačný súd v rámci preskúmania tejto veci zistil, že sťažovateľ si uplatňoval odpočty DPH vo vzťahu k poskytnutiu reklamných služieb v rokoch 2015 a 2016 od dvoch dodávateľov - spoločnosti MAYNET s.r.o. a spoločnosti EVERY PLUS, s.r.o.. Správca dane vykonal u sťažovateľa daňové kontroly za zdaňovacie obdobie január - december 2015 a január až december 2016, v rámci ktorých správca dane a žalovaný vydali viacero rozhodnutí, ktorými nepriznali sťažovateľovi nárok na odpočet DPH z faktúr za poskytnutie reklamných služieb od dodávateľov MAYNET s.r.o. a EVERY PLUS, s.r.o., s tým, že u predmetných dodávateľov ide o totožné skutkové okolnosti a rozhodnutia správcu dane a žalovaného sú založené na rovnakom právnom posúdení predmetnej veci s obdobným odôvodnením. Kasačný súd v rozhodnutiach sp. zn. 2Sfk/48/2022 zo dňa 26. októbra 2023, 4Sfk/112/2022 zo dňa 23. novembra 2023, 5Sfk/52/2022 zo dňa 14. decembra 2023, 5Sfk/48/2022 zo dňa 14. decembra 2023, 2Sfk/41/2022 zo dňa 31. januára 2024 a 3Sfk/103/2022 zo dňa 31. januára 2024 vo vzťahu k dodávateľovi MAYNET s.r.o. posudzoval rovnaké skutkové okolnosti a zaoberal sa rovnakou právnou otázkou, akou je nevyhnutné sa zaoberať aj v predmetnej veci vo vzťahu k posúdeniu sporných zdaniteľných plnení od dodávateľa EVERY PLUS, s.r.o. pre sťažovateľa. Z uvedeného dôvodu kasačný súd k sťažnostným námietkam sťažovateľa týkajúcich sa dodávateľa EVERY PLUS, s.r.o. poukazuje v zmysle § 464 ods. 1 SSP na rozhodnutie kasačného súdu sp. zn. 2 Sfk 48/2022 zo dňa 26. októbra 2023, s ktorým sa konajúci kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza:

„37. Prvostupňové rozhodnutie č. 2 ako aj rozhodnutie žalovaného č. 2 sa zameriavajú v prevažujúcom rozsahu na stanovenie rozdielov medzi sponzoringom a reklamou, ktoré postupne konfrontujú s jednotlivými vykonanými dôkazmi a opakovane vyjadrujú presvedčenie, že z vykonaného dokazovania vyplýva, že plnenie žalobcu predstavovalo sponzorský príspevok, čo je dôvodom na odmietnutie odpočtu DPH.

38. Žalobca vhodne namietal aj žalovaným prezentovaný konštrukt, že keďže žalobcovo plnenie je sponzorským príspevkom, v prejednávanej veci došlo len k predstieraniu dodania služieb, v čoho dôsledku plnenie nebolo dodané. Z administratívneho spisu ako aj rozhodnutí prvostupňového orgánu a žalovaného je zrejmé, daňové orgány v žiadnom štádiu konania nespochybnili existenciu materiálneho plnenia zo strany dodávateľa. Naopak, v konaní bolo preukázané, že objednané služby dodané boli. Sám prvostupňový orgán na str. 6 prvostupňového rozhodnutia č. 2 (na str. 14, 15 prvostupňového rozhodnutia č.2 v predmetnej veci, pozn.) uvádza že z dôkazov predložených žalobcom zistil, že na mantineloch, banneroch, paneloch, bulletinoch a webstránke bolo uverejnené logo daňového subjektu spolu s obchodnými názvami ďalších daňových subjektov s dodatkom, že sa jedná o partnerov HC SPORTA Hlohovec. Existenciu materiálneho plnenia nespochybňoval ani žalovaný v rozhodnutí č. 2, kde na str. 9 (na str. 12 napadnutého rozhodnutia žalovaného v predmetnej veci, pozn.) dokonca vyčíta daňovému subjektu, že jeho logo bolo na mantineloch, plagátoch, webovej stránke a letákoch umiestňované dlhšie, ako v zmysle zmluvy byť malo.

39. Daňové orgány svoje rozhodnutia o nepriznaní odpočtu DPH založili primárne na skutočnosti, že obchod žalobcu a dodávateľa posúdili ako sponzoring, nie ako dodanie reklamných služieb. Na vyriešenie práve tejto otázky sa upriamili aj správny súd vo svojom rozsudku. Ako je však uvedené

vyššie, takéto rozlišovanie v súvislosti s odpočtom DPH nie je významné. Podstatné je, či boli splnené materiálne podmienky odpočtu DPH.

40. Zo skutkových okolností prejednávaneho prípadu ako aj administratívneho spisu a jednotlivých rozhodnutí vydaných v konaní vyplýva, že nedošlo k spochybneniu toho, či žalobca je zdaniteľnou osobou, či je daná materiálna existencia plnenia ani či boli služby dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. Kasačný súd v obdobnom prípade v rozsudku sp. zn. 5Sfk/20/2021 z 27. júna 2023 však zároveň konštatoval, že ani uvedené pre priznanie odpočtu DPH nepostačuje, ale rozhodujúcou je kladné zodpovedanie otázky, či ide o službu, ktorú sťažovateľ použil alebo použije na svoje zdaniteľné plnenia, na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ tak, ako to predpokladá ustanovenie § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. Inými slovami je potrebné objektívne zhodnotiť, či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov sťažovateľa.

41. Nadväzujúc na vyššie uvedené rozhodnutia kasačný súd uvádza, že predmetnú podmienku je možné zo strany správcu overiť napríklad prostredníctvom zodpovedania otázok, a) či služby poskytnuté dodávateľom objektívne mali súvis s podnikateľskou činnosťou alebo šírením dobrej povesti daňového subjektu, b) či daňový subjekt dokáže vierohodne vysvetliť prečo na propagáciu svojich tovarov, služieb či obchodného mena zvolil práve také služby od dodávateľa, aké zvolil, c) či služby poskytnuté dodávateľom mohli potenciálne zvýšiť dopyt po produktoch / službách daňového subjektu, alternatívne zvýšiť povedomie a šíriť dobrú povesť daňového subjektu vo verejnosti.

42. Naopak, v zmysle rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Amper Metal Kft., C-334/20 z 25. novembra 2021 nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že fakturovaná cena za tieto služby je neprimeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby. Skutočnosť, že sa nezvýšil obrat zdaniteľnej osoby, nemôže ovplyvniť výkon práva na odpočítanie. Závery daňových orgánov, ktorými vyčítali žalobcovi výšku plnenia, ktorú zaplatil za poskytnuté služby, teda nie sú spôsobilé spochybniť splnenie materiálnych podmienok odpočtu DPH, rovnako ako ich nie je spôsobilá spochybniť situácia, pokiaľ sa výsledky reklamy nepremietnu do zvýšenia obrátov či ziskov spoločnosti. Nevhodné zvolenie služieb, ktorých účelom má byť propagácia daňového subjektu a jeho tovarov / služieb nemôže byť sankcionované odmietnutím odpočtu DPH.

43. Kasačný súd opakuje, že v prípade, ak sa daňovým orgánom nepodarí dôvodne spochybniť vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, alebo daňový subjekt unesie svoje dôkazné bremeno na preukázanie splnenia materiálnych ako aj formálnych podmienok odpočtu DPH (k prelíňaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom vid. rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo 14. novembra 2018, bod 21, III. ÚS 401/09 zo 16. decembra 2009), je možné odmietnuť odpočet DPH len, ak správca dane preukáže účasť daňového subjektu na daňovom podvode, o ktorej vedel, alebo vedieť mohol a mal. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje takzvaný Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04).

44. Na záver kasačný súd uvádza, že žalobca celým rozsahom svojej kasačnej sťažnosti namieta právne posúdenie správneho súdu a predtým žalovaného a prvostupňového orgánu, že plnenie poskytnuté dodávateľom bolo sponzorom. S uvedenou kvalifikáciou poskytnutého plnenia sa žalobca nestotožňuje a má za to, že predmetom plnenia boli reklamné služby. Pomenovanie poskytnutej služby ako sponzor resp. reklama je pre posúdenie práva na odpočet DPH nepodstatné (najmä rozhodnutia kasačného súdu sp. zn. 8Sžfk/18/2021 z 27. júla 2023, sp. zn. 5Sfk/20/2021 z 27. júna 2023, 4Sfk/55/2021 z 22. marca 2023).

45. Takúto námietku vzniesol žalobca v správnej žalobe na str. 5 (na strane 5 správnej žaloby v predmetnej veci, pozn.) kde vhodne poukázal: „Ani opakované správne konanie po zrušení starého prvostupňového rozhodnutia starým druhostupňovým rozhodnutím sa nezameralo na primárny cieľ, a to posúdiť, či predmetný daňový výdavok v podobe reklamných služieb je oprávneným daňovým výdavkom v súvislosti s výkonom podnikateľskej činnosti žalobcu.“ Správca dane sa sám dezorientovane zaoberá sekundárnou skutočnosťou či sa jedná o sponzorský príspevok alebo o reklamu, ako keby

toto kritérium samo o sebe okamžite kvalifikovalo respektíve diskvalifikovalo žalobcu v použití tohto daňového výdavku v rámci dane na vstupe pri dani z pridanej hodnoty. V kasačnej sťažnosti sa síce obdobná námietka explicitne vyjadrená nenachádza, napriek tomu, vzhľadom na špecifickosť prípadu, kde prvostupňové rozhodnutie č. 2, rozhodnutie žalovaného č. 2, ale najmä rozsudok správneho súdu sú skutočne založené primárne na posúdení otázky sponzoring vs. reklama, kasačný súd vyhodnotil kasačnú sťažnosť ako dôvodnú a rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

46. Na podania žalobcu, ktorými žalobca rozširoval svoju kasačnú sťažnosť, doručené kasačnému súdu po lehote v zmysle § 445 ods. 2 SSP kasačný súd neprihliadol. Kasačný súd je viazaný koncentračnou zásadou. Okrem toho, žalobca argumentoval okolnosťami týkajúcimi sa podvodného konania, ktoré však žalobcovi nebolo v konaní vyčítané a k svojmu podaniu pripojil niekoľko rozsudkov Súdneho dvora bez akéhokoľvek vysvetlenia, aké majú predmetné rozhodnutia súvis s prejednávanou vecou. V tejto súvislosti kasačný súd odkazuje aj na rozsudok sp. zn. 1Sžfk/8/2019 z 25. augusta 2020, podľa ktorého v súvislosti s často sa opakujúcou argumentáciou účastníkov, ktorá sa opiera o citáciu rozhodovacej činnosti (judikatúru) SD EÚ, kasačný súd zotrváva na záveroch už vyslovených NS SR, že povinnosťou sťažovateľa, pokiaľ sa v predchádzajúcom daňovom konaní alebo v súdnom prieskumnom konaní odvolával na niektoré rozsudky SD EÚ, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov SD EÚ a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Pokiaľ sú jeho tvrdenia len všeobecné, nemôže na ne súd v správnom súdnictve prihliadať (napr. rozsudky sp. zn. 2Sžf/19/2011, 3Sžf/24/2012).“.

52. Kasačný súd uzatvára, že vo vzťahu k dodávateľovi EVERY PLUS, s.r.o. zistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa a na základe tejto skutočnosti rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozhodnutia.

## V. Záver

53. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP], pričom rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie [§ 191 ods. 1 písm. c) SSP]. Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) a ods. 3 písm. a) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

54. Vo vzťahu k dodávateľovi EVERY PLUS, s.r.o. budú konajúce orgány verejnej správy v ďalšom konaní viazané právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku a s poukazom na jeho odôvodnenie bude ich úlohou opätovne zvážiť, či je na základe zisteného skutkového stavu možné prijať záver o nesplnení hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane zo strany žalobcu. Žalovaný zoberie do úvahy skutočnosť, že pre posúdenie ich splnenia nie je relevantné výlučne to, či sa poskytnuté plnenie nazýva sponzoring alebo reklamné služby, ako aj to, že za naplnenia hmotnoprávných i formálnych podmienok možno odpočet dane z pridanej hodnoty nepriznať len, ak by bolo v konaní preukázané, že žalobca sa podieľal na daňovom podvode alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. S ohľadom na uvedené je potrebné vyhodnotiť aj unesenie dôkazného bremena, ktoré v prípade preukazovania splnenia hmotnoprávných podmienok zaťažuje žalobcu a naopak, pri daňovom podvode správcu dane.

55. Vo vzťahu k dodávateľovi k RALLY Kraft s.r.o kasačný súd nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu preto v tejto časti vychádza zo správneho právneho posúdenia veci.

56. Kasačný súd z dôvodu samotného výsledku kasačného konania vrátane zastávaného právneho názoru v danej veci zamietol ako nedôvodný návrh sťažovateľa na prerušenie konania na účel podania návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

57. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi/sťažovateľovi priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov

konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

58. Toto rozhodnutie prijal kasačný senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.