

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 1Sfk/121/2022  
Identifikačné číslo spisu: 4020200400  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2024  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:4020200400.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Ing. Peter Kolbík TRACHEA, s miestom podnikania Mojmirova 4, 955 01 Topoľčany, IČO: 33 132 810, právne zastúpený: JUDr. Milan Kysel', advokát, Tribečská 2136/4, 955 01 Topoľčany, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100832786/2020 z 29. apríla 2020, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre sp. zn. 11S/135/2020 zo 7. júna 2022, takto

### rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky m e n í rozsudok Krajského súdu v Nitre sp. zn. 11S/135/2020 zo 7. júna 2022 tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100832786/2020 z 29. apríla 2020 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a právo na úplnú náhradu trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

### O d ô v o d n e n i e

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie január 2016 až jún 2016 a august 2016 až december 2016. Na jej podklade vydal rozhodnutie č. 102488333/2019 zo dňa 05.11.2019 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel dane vo výške 2.700,- eur za zdaňovacie obdobie november 2016.

2. Dôvodom pre vyrubenie rozdielu na DPH žalobcovi bolo neuznanie práva na odpočítane dane z faktúry od dodávateľa GAMA SK s.r.o. vystavenej na sumu základu dane 13.500,- eur, z ktorej si

žalobca uplatnil daň v sume 2.700,- eur, s predmetom plnenia na základe zmluvy o zverejnení reklamy č. 012016 zo dňa 16.12.2015. Predmet zmluvy bol dohodnutý v čl. II. zmluvy tak, že poskytovateľ sa zaviazal pre objednávateľa (žalobcu) v období od 01.01.2016 do 31.12.2016 zostaviť a zverejniť reklamnú kampaň v stanovenom rozsahu (okrem iného pripraviť návrhy scenárov a navrhnuť texty reklamných rozhlasových spotov, na základe schváleného scenára a textu vyrobiť reklamné rozhlasové spoty pre objednávateľa, odvysielať pre objednávateľa vyrobený a schválený rozhlasový reklamný spot v rádiu YES, zverejniť reklamu v reklamnom spote športového klubu PIRANA Sport Club v rádiu YES, zverejniť reklamný plachtový banner objednávateľa počas akcií uvedeného športového klubu, zverejniť logo objednávateľa ako partnera športového klubu a pod.).

3. Správca dane vo svojom rozhodnutí nepochybnil existenciu poskytnutých reklamných služieb, keďže zistil, že reklama bola zverejnená v odvysielaných reklamných spotoch v rádiu YES, na športovisku plavárne v Topoľčanoch - športového klubu PIRANA Sport Club, na oficiálnej internetovej stránke športového klubu PIRANA Sport Club a v printových médiách. Vykonaným dokazovaním však nadobudol pochybnosť, či došlo k reálnemu uskutočneniu zdaniteľných obchodov deklarovaným dodávateľom uvedeným na spornej faktúre. Bývalý konateľ spoločnosti GAMA SK s.r.o. Ing. Marek Gális síce potvrdil vystavenie faktúr pre žalobcu, avšak spoločnosť nedisponovala personálnym, ani materiálnym vybavením na vykonanie služby a dňom 20.04.2017 bola zrušená bez likvidácie zlúčením s inou spoločnosťou. Správca dane nadobudol pochybnosť, že deklarované reklamné služby boli uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúre aj na základe preverovania reťazca subdodávateľov (L&K - media s.r.o. - J&A ENGINEERING, CONSULTING, TRADING AND SERVICE s.r.o. - A.P. TRADE s.r.o.). Správca dane preveroval poskytnutie služieb aj zo strany prevádzkovateľa športového klubu PIRANA Sport Club a rádia YES, pričom na základe výsluchov svedkov a miestnych zisťovaní mali dodávateľsko - odberateľský reťazec podieľajúci sa na poskytnutí tvoriť spoločnosti BP Media, s.r.o., Bolteclin s.r.o., L Agency s. r. o., A.P.TRADE s.r.o. a V.O.I.C.E s.r.o.

4. Správca dane tak nemal za preukázané splnenie jednej zo zákonných podmienok na uplatnenie si práva odpočítať daň, a to, že dodávateľ deklarovaný spornou faktúrou dodal predmetnú službu v zmysle § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“).

5. Rozhodnutím č. 100832786/2020 zo dňa 29.04.2020 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) žalovaný postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie správcu dane.

## II. Konanie pred správnym súdom

6. Proti rozhodnutiu žalovaného (týkajúceho sa zdaňovacieho obdobia november 2016, ako aj proti ďalším rozhodnutiam žalovaného týkajúcim sa zdaňovacích období roku 2016) podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“). Navrhol napadnuté rozhodnutia zrušiť a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie.

7. Žalobca poukázal na to, že v rámci bežného obchodného styku vstúpil do štandardného zmluvného vzťahu so spoločnosťou GAMA SK s.r.o., ktorá vznikla v roku 2010. Táto spoločnosť mu predložila štandardnú zmluvu a nemal žiaden oprávnený dôvod pochybovať o tom, že reklamné služby poskytla práve táto spoločnosť, ktorá mu vystavila faktúru. Rovnako bola hodnoverne preukázaná aj existencia reklamných služieb v rádiu YES a tiež v prezentovaní žalobcu v priestoroch plavárne v Topoľčanoch alebo aj na internetových stránkach športového klubu PIRANA Sport Club a v printových médiách. Žalobca mal za to, že sa v uvedenej obchodnej transakcii správal štandardne a so starostlivosťou riadneho hospodára.

8. Žalobca uviedol, že rešpektuje, že splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje jej platiteľ, avšak daňový subjekt nemá také oprávnenia, akými disponuje správca dane pri preverovaní rôznych obchodných spoločností, a preto ani jeho dôkazné bremeno v daňovom konaní nemôže byť absolútne. Mal za to, že správca dane skutočnosť poskytnutia reklamných služieb ako

takých nespochybňuje, spochybnil len ich dodávateľa. Žalobca argumentoval, že bol v kontakte výlučne so svojim dodávateľom - spoločnosťou GAMA SK s.r.o, a jeho konateľ uskutočnenie zdaniteľného plnenia aj potvrdil. Za nespravodlivé považuje, aby bolo od neho požadované sledovanie a kontrolovanie obchodných či obstarávacích procesov služieb u iných subjektov a mal za to, že správca dane konal v rozpore s ustanoveniami § 3 ods. 1 Daňového poriadku.

9. Ďalej žalobca argumentoval, že v rámci svojich možností predložil správcovi dane všetky dôkazy, ktorými disponoval, čím vyčerpал svoje dôkazné bremeno. Nemohol predpokladať, že u určitých svojich dodávateľov by mal nadštandardne zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení.

10. Žalobca odkazoval na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „NS SR“) sp. zn. 3Sžf/1/2010, z ktorého odcitoval konkrétne časti, v ktorých bol odkaz na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „SD EÚ“) a to rozhodnutia Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-353/03), Bond House Systems Ltd (C-484/03) a Kittel (C-439/04) a tiež poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011. Práve s odkazom na citované rozhodnutia dôvodil tým, že ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, čo je preukázané listinnými dôkazmi, vyčerpал tým vlastné dôkazné bremeno. Daňový subjekt nemôže predpokladať, že pri niektorých dodávateľoch by mal nad rámec svojich povinností zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že pri týchto firmách nebude účtovná evidencia riadne vedená. Ak má správca dane pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a dôkazy ním predložené nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť dokázať, t. j. predložiť dôkazy, ktoré tvrdenia daňového subjektu vyvracajú. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane.

11. Žalobca tvrdil, že splnil povinnosti uložené právnymi predpismi, právo odpočítať DPH za príslušné zdaňovacie obdobie mu v zmysle ustanovení § 49 zákona o DPH vzniklo, a preto je napadnuté rozhodnutie žalovaného nesprávne. Poukázal na to, že mal vedomosť o plnení zmluvy, keď jeho obchodné meno bolo preukázateľne a nespochybniteľne medializované, pričom k spochybneniu deklarovanych služieb došlo až vo vzťahu k subdodávateľom spoločnosti GAMA SK s.r.o., na ktoré nemal ale žiaden dosah. Nebolo preukázané, že tieto spoločnosti žalobca poznal alebo bol s nimi v kontakte alebo s nimi obchodoval. Uviedol, že je správne, že správca dane kontroloval celý reťazec, avšak výsledky zisťovania bolo potrebné posudzovať s prihliadnutím na všetky okolnosti daného prípadu, čo však zo strany správcu dane nenastalo.

12. Krajský súd uznesením č. k. 11S/108/2020-109 zo dňa 30.07.2020 vylúčil žalobu proti jednotlivým rozhodnutiam žalovaného na samostatné konanie. Konanie o preskúmanie rozhodnutia žalovaného za november 2016, ktoré je predmetom tohto konania, bolo ďalej vedené na krajskom súde pod sp. zn. 11S/135/2020.

13. Dňa 07.06.2022 vyhlásil krajský súd rozsudok sp. zn. 11S/135/2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), ktorým podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol správnu žalobu, pretože žalobné námietky žalobcu považoval za nedôvodné. Žalobcovi nepriznal náhradu trov konania.

14. V odôvodnení správny súd uviedol, že žalovaný ani správca dane nespochybňovali skutočnosť, že reklamné spoty boli odvysielané, a že plnenie spočívajúce v službách, za ktoré spoločnosť GAMA SK s.r.o. vystavila žalobcovi faktúru, bolo poskytnuté. Spochybnená bola ale skutočnosť, že fakturované plnenia boli žalobcovi poskytnuté spoločnosťou GAMA SK s.r.o.

15. Správny súd sa stotožnil s vyhodnotením vykonaných dôkazov a aj s ich právnym posúdením spočívajúcim v tom, že v konaní žalobca nepreukázal, že plnenie bolo reálne uskutočnené a poskytnuté práve spoločnosťou GAMA SK s.r.o., preto nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti tejto spoločnosti v zmysle ustanovenia § 19 ods. 2 zákona o DPH a žalobcovi tak nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle ustanovenia § 49 zákona o DPH. K tvrdeniu žalobcu, že predložením dôkazov vyčerpал svoje dôkazné bremeno, správny súd odkázal na rozsudok NS SR sp. zn.

6Sžfk/39/2017 a uzavrel, že žalobca nepredložil žiadny dôkaz preukazujúci skutočnosť, že nemal dôvod pochybovať o tom, že reklamné služby mu poskytla práve spoločnosť GAMA SK s.r.o. a tiež nepredložil dôkazy o vynaložení a prijatí všetkých rozumných opatrení, ktoré možno od neho požadovať, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcom právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

16. Za nedôvodné považoval správny súd aj tvrdenie, že v daňovom konaní (s poukazom na ním citované rozhodnutia NS SR) došlo k prenosu dôkazného bremena na správcu dane, keď k prenosu dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane, tak ako to konštatoval aj NS SR napr. v rozhodnutí sp. zn. 3Sžf/1/2011, dochádza až v prípade vyčerpania vlastného dôkazného bremena daňovým subjektom. V danom prípade však nejde o prípad, kedy by žalobca ako daňový subjekt vyčerpal svoje vlastné dôkazné bremeno preukázaním splnenia podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie DPH. V tejto súvislosti správny súd poukázal na ustálenú rozhodovaciu prax NS SR (napr. rozsudky sp. zn. 2Sžf/4/2009, sp. zn. 5Sžf/63/2011, sp. zn. 5Sžf/52/2011, sp. zn. 3Sžf/100/2012), ako aj na rozhodnutie Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011.

17. Správny súd sa nestotožnil ani s námietkou ohľadom porušenia práva klásť svedkom otázky v zmysle ustanovenia § 24 ods. 4 a § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku dodajúc, že o porušenie práva klásť svedkovi otázky by išlo len v prípade, ak by správca dane v rozpore s ustanovením § 25 ods. 4 Daňového poriadku žalobcu (alebo jeho zástupcu) o výsluchu svedka neupovedomil vôbec alebo by ho upovedomil v nedostatočnom časovom predstihu.

### III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

18. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť a to z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, t. j. že správny súd rozhodol na základe neprávneho právneho posúdenia veci. Žiadal, aby kasačný súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Požiadal tiež o náhradu trov konania.

19. Sťažovateľ na úvod citoval konkrétne body 49 až 53 odôvodnenia napadnutého rozsudku zvýrazniac skutočnosť, že žalovaný ani správca dane v administratívnom konaní nespochybňovali, že reklamné spoty, za ktorých výrobu a zverejnenie (odvysielanie) mu bola vystavená dotknutá faktúra, boli odvysielané, a že plnenie spočívajúce v službách, za ktoré spoločnosť GAMA SK s.r.o. vystavila faktúru, bolo poskytnuté.

20. K tvrdeniu, že nevyčerpal dôkazné bremeno a tiež k záveru správneho súdu, že nekonal primerane obozretne, sťažovateľ uviedol, že nevedel a ani v súčasnosti nevie, aké ďalšie dôkazy mal v uvedenej veci predložiť, ako obozretne či obozretnejšie mal konať. Mal za to, že za účelom uplatneného práva na odpočet DPH predložil všetky dôkazy, ktoré je možné od neho spravodlivo požadovať, čím vyčerpal svoje dôkazné bremeno. Sťažovateľ poukázal na to, že daňové orgány postavili svoje pochybnosti na skutočnosti, či reklamné služby boli dodané spoločnosťou uvedenou na faktúre ako dodávateľ resp. že boli dodané iným subjektom ako dodávateľom. Táto skutočnosť však podľa jeho názoru nie je jeho dôkazným bremenom, keď jeho dôkazné bremeno tvoria skutočnosti uvedené v § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Sťažovateľ predložil zmluvu o poskytovaní reklamných služieb, faktúru a informácie o rozsahu poskytnutého reklamného plnenia, ktorými bol detailne a hodnoverne preukázaný rozsah poskytnutého reklamného plnenia. Tiež preukázal, že uhradil faktúru za poskytnuté reklamné plnenie.

21. Sťažovateľ upozornil na rozsudok SD EÚ z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/2011 a C-142/2011 (Mahagében Kft a Péter Dávid), v ktorom SD EÚ vyslovil právny názor, že správca dane je oprávnený zamietnuť zdaniteľnej osobe odpočet DPH za tovar z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tento tovar alebo jeden z jej poskytovateľov, sa dopustila nezákonnosti, ale len vtedy, ak správca dane objektívne preukáže, že samotná dotknutá osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. V tejto súvislosti sťažovateľ konštatoval, že napriek tomu, že krajský súd takúto formuláciu nepoužil, vníma

konania štátnych orgánov voči nemu v danej veci ako konanie voči daňovému podvodníkovi, ktorý zneužil právo.

22. Sťažovateľ ďalej poukazoval na to, že spoločnosť GAMA SK s.r.o, resp. jej bývalý konateľ tiež potvrdil dodanie služieb, ako aj ich úhradu. V daňovom konaní sťažovateľ predložil dokumenty „Dokumentácia k Zmluve o zverejnení reklamy zo dňa 16.12.2015“, v ktorých bolo na takmer 80 stranách podrobne uvedené, kedy, kde a ako boli jednotlivé reklamné plnenia poskytnuté a zverejnené. Preto pokiaľ boli zistené nejasnosti v reťazci dodávok, sťažovateľ o týchto skutočnostiach nemohol mať vedomosť, v konaní nebolo preukázané žiadne personálne či iné prepojenie sťažovateľa s dodávateľom a jeho subdodávateľmi. Preto akákoľvek nečinnosť iných subjektov v reťazci zistenom v daňovom konaní nemôže byť na „t'archu“ sťažovateľa. Vo vzťahu k uvedenému poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/40/2020.

23. Sťažovateľ tvrdil, že nemôže kontrolovať, kto fyzicky reklamný spot nahral, kto nakúpil prostriedky, ktorými bol reklamný banner fyzicky namaľovaný, kto ho namaľoval, kto ho inštaloval a podobne tvrdiac, že ak by sa prijala konštrukcia prezentovaná daňovými orgánmi a správnym súdom, reklamná agentúra môže fakturovať reklamné služby výlučne vtedy, ak fyzicky vytvorí a nahrá reklamný spot, ktorý fyzicky odvysielala v televíziách; nakúpi pomôcky na fyzické zhotovenie reklamného bannera, tento namaľuje a inštaluje na dohodnutých miestach; fyzicky vytvorí a vytlačí reklamné tlačoviny k určenému podujatiu. Uvedené je však nereálne a takto podnikanie nefunguje. Mal za to, že sa v uvedenej obchodnej transakcii správal štandardne a so starostlivosťou riadneho hospodára.

24. Sťažovateľ rešpektuje, že splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje jej platiteľ, súčasne však poukazuje na to, že nemá také oprávnenia, akými disponuje správca dane pri preverovaní rôznych obchodných spoločností a preto ani jeho dôkazné bremeno v daňovom konaní nemôže byť absolútne.

25. Sťažovateľ tvrdil, že objektívne nemohol a v súčasnosti rovnako nemôže predložiť správcovi dane žiadne ďalšie návrhy či doklady na odstránenie pochybností o reálnosti zdaniteľného plnenia práve od svojho dodávateľa, keďže bol v kontakte výlučne so svojim dodávateľom, pričom nemal žiaden oprávnený dôvod pochybovať o tom, že reklamné služby mu poskytla práve spoločnosť GAMA SK s.r.o.

26. Citujúc z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 tvrdil, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, čo je v danom prípade preukázané listinnými dôkazmi, vyčerpал tým vlastné dôkazné bremeno. Sťažovateľ považoval za nespravodlivé, keď je od neho požadované, aby sledoval a kontroloval obchodné a obstarávacie procesy služieb u iných subjektov, navyše ak boli reklamné služby nespochybniteľne preukázané. Mal za to, že takáto činnosť má znaky šikanózneho konania, je nad rámec rozumnej miery a rovnako tak nad rámec obvyklého obchodného styku. Sťažovateľ tiež citoval z rozsudku NSS ČR sp. zn. 8Afs 40/2011 z 27.01.2012.

27. Sťažovateľ ďalej namietal, že postupom správcu dane (ktorý mu doručoval upovedomenia o vypočutí svedka, vo viacerých prípadoch neuviedol, s akým konkrétnym svedkom má byť tento úkon vykonaný) bolo porušené jeho právo klásť svedkom otázku v zmysle § 24 ods. 4 a § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku. Sťažovateľ argumentoval, že je živnostníkom a akákoľvek účasť na úkone mimo miesta výkonu jeho podnikateľskej činnosti znamená pre neho obmedzenie jeho podnikateľskej činnosti v čase vykonávania úkonu správcu dane. Ak teda má svoje právo klásť svedkom otázku v zmysle § 24 ods. 4 a § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku uplatniť riadne, musí mu byť známe, s akým konkrétnym svedkom má byť úkon vykonaný, aby zväzil opodstatnenosť svojej účasti na takomto úkone a následne sa na takýto úkon aj pripravil.

28. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojich záveroch vyjadrených v napadnutých rozhodnutiach a predchádzajúcich podaniach krajskému súdu. Kasačnú sťažnosť navrhol zamietnuť.

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

29. Prejednávaná vec bola dňa 24.10.2022 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“), bola náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 1S a bola jej pridelená spisová značka 1Sfk/121/2022.

30. Senát Najvyššieho správneho súdu SR (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP v rozhodujúcom znení) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

31. Predmetom správneho súdneho prieskumu v prejednávanej veci sú rozhodnutia daňových orgánov o vyrubení rozdielu na DPH sťažovateľovi z dôvodu, že sťažovateľ nepreukázal, že reklamné služby (ktorých existenciu správca dane nespochybňoval) mu dodal deklarovaný dodávateľ - spoločnosť GAMA SK s.r.o.

32. Kasačný súd zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom už v minulosti bola skutkovo aj právne obdobná vec identických účastníkov konania. V tomto smere kasačný súd postupom podľa § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sfk/32/2021 zo dňa 29.11.2023, ktorý sa týkal zdaňovacieho obdobia január 2016 (prejednávaná vec sa týka zdaňovacieho obdobia november 2016). V tomto rozsudku konajúci súd posúdil kasačnú sťažnosť ako dôvodnú a rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Skutková a právna obdobnosť veci odôvodňujúca postup podľa § 464 ods. 1 SSP je daná tým, že (i) v oboch veciach bola vykonaná totožná daňová kontrola, (ii) predmetom preskúmaných rozhodnutí orgánov finančnej správy bolo neuznanie práva na odpočítanie dane z faktúry od totožného dodávateľa GAMA SK s.r.o. vystavená za obdobné plnenie poskytnuté na základe rovnakej zmluvy o zverejnení reklamy č. 012016 zo dňa 16.12.2015, (iii) preskúmané rozhodnutia orgánov finančnej správy boli napadnuté rovnakou správnu žalobou, (iv) odôvodnenie napadnutých rozsudkov krajského súdu spočíva na rovnakých úvahách a (iv) sťažovateľ uplatnil voči rozsudkom krajského súdu obdobné sťažnostné námietky. Kasačný súd na toto rozhodnutie nižšie poukazuje (s prípadnými úpravami v hranatých zátvorkách).

33. „Kasačný súd zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom už v minulosti bola skutkovo aj právne obdobná vec identických účastníkov konania. V tomto smere kasačný súd postupom podľa § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 5Sfk/26/2021 zo dňa 27.10.2023, ktorý sa týkal zdaňovacieho obdobia marec 2016 (prejednávaná vec sa týka zdaňovacieho obdobia január 2016). V tomto rozsudku konajúci súd posúdil kasačnú sťažnosť ako dôvodnú a rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Kasačný súd na toto rozhodnutie nižšie sčasti poukazuje (s prípadnými úpravami textu v hranatých zátvorkách) a sčasti jeho odôvodnenie mení, resp. dopĺňa o vlastné právne posúdenie odôvodňujú tiež odklon od tohto rozhodnutia.

34. „Kľúčovými právnymi otázkami v predmetnej veci bolo, či (i) správny súd, žalovaný a správca dane vychádzali zo správneho právneho posúdenia veci, ak dospeli k záveru, že sťažovateľ v predmetnej veci neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporného obchodu, (ii) postupom správcu dane bolo porušené právo sťažovateľa klásť svedkom otázky podľa § 24 ods. 4 a § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku.

35. Na úvod považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi (i) požiadavkou na preukázanie hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH, (ii) požiadavkou na preukázanie formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH z dôvodu zneužitia práva.

36. 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 č. 2006/112/ES, 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 Rady č. 2006/112/ES, 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). Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

37. Právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v spojení s čl. 168 písm. a) Smernice Rady č. 2006/112/ES preto nemožno nepriznať v prípade, ak daňový subjekt (okrem iných materiálnych podmienok) preukáže (alebo zo správcom dane vykonaného dokazovania vyplynie), že skutočný dodávateľ tovarov a služieb bol platiteľom dane (osobou registrovanou na daň) a to s poukazom na znenie § 4 ods. 1 zákona o DPH. A to aj v prípade, ak identita skutočného dodávateľa tovaru/služby nebude rovnaká s identitou faktúrou deklarovaného dodávateľa tovaru alebo služby (podobne tiež rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk 43/2021 zo dňa 14. decembra 2022, body 52 až 56). To všetko platí za situácie, že sa príslušným orgánom nepodarí preukázať daňový podvod, resp. vedomú (vedel alebo musel vedieť o svojej účasti) účasť daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

38. Deklarovaným dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane zo sporného obchodu sťažovateľa so spoločnosťou GAMA SK s.r.o. bolo neunesenie dôkazného bremena sťažovateľa vo vzťahu k preukázaniu identity dodávateľa, a to spoločnosti GAMA SK s.r.o. Existencia poskytnutých reklamných služieb daňovými orgánmi spochybnená nebola.

39. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ správca dane, žalovaný a správny súd argumentovali, že sťažovateľ nepreukázal, že mu boli reklamné služby dodané od deklarovaného dodávateľa, spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane - dodanie tovaru/služby osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice Rady č. 2006/112/ES, teda so statusom platiteľa dane podľa zákona o DPH (z materiálneho hľadiska).

40. Vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi je potrebné uviesť, že bývalý konateľ spoločnosti GAMA SK s.r.o. Ing. Marek Gális na ústnom pojednávaní konanom dňa 25. júna 2019 potvrdil vystavenie faktúr za zdaňovacie obdobia január-jún 2016 a august-december 2016; potvrdil, že uzatvoril zmluvu s Ing. Petrom Kolbikom, s ktorým sa pozná už dlhodobejšie; pri osobných stretnutiach pripravili návrh textu reklamného rozhlasového spotu a tiež grafiku reklamného banneru, sťažovateľ mu poskytol logo jeho spoločnosti; finálny text spotu aj grafiku odsúhlasoval sťažovateľ; uviedol, že objednával výrobu, nahratie reklamného rozhlasového spotu u spoločnosti L&K media s.r.o.; potvrdil, že reklamné spoty boli odvysielané v rádiu YES, s ktorým ale nejednal, toto mala zabezpečovať spoločnosť L&K media s.r.o. na základe jeho objednávky do L&K media s.r.o., na ktorej bol uvedený počet odvysielaní reklamných spotov a obdobie; Media plány (kde je uvedený

presný dátum a čas odvysielania reklamného spotu) dostal od agentúry L&K media s.r.o., pričom originály mu boli zasielané poštou, rovnako aj faktúra; uviedol, že úhrady je možné preveriť v spoločnosti L&K media s.r.o., všetko bolo uhradené bezhotovostným prevodom.

41. Z obsahu písomnej odpovede Ing. Lucie Kišidaiovej z 21. júna 2018 vyplýva, že spoločnosť L&K media s.r.o., ktorej bola konateľkou, sa v roku 2016 zaoberala nákupom a predajom reklamy, spoločnosť spolupracovala so spoločnosťou GAMA SK s.r.o., predávala reklamu a propagáciu pre klientov, ktoré nakúpila od subdodávateľa (relevantné obdobie marec-december 2016) spoločnosti J&A Engineering, Consulting, Trading and Service s.r.o., za ktorú vystupoval G. E..

42. G. E. uviedol, že mal reklamný spot nezmenený osobne odovzdať pánovi Andrejovi Petrovi, konateľovi spoločnosti A.P.TRADE s.r.o., pričom táto spoločnosť so spoločnosťou J&A Engineering, Consulting, Trading and Service s.r.o., boli len sprostredkovatelia reklamy. Andrej Petro odmietol odpovedať na otázky správcu dane.

43. Ďalej z dokumentácie k Zmluve o zverejnení reklamy č. 12016 zo dňa 16.12.2015 uzavretej medzi sťažovateľom a dodávateľom GAMA SK s.r.o. vyplýva, že rozhlasové reklamné spoty propagujúce sťažovateľa boli umiestnené v rádiu YES, s tým, že na YES Média pláne sa nachádza pečiatka spoločnosti BP MEDIA s.r.o., ktorá je vlastníkom tohto rádia. Ďalej z tejto dokumentácie vyplýva, že reklama sťažovateľa bola umiestnená na športovisku športového klubu PIRANA Sport Club (túto skutočnosť potvrdil generálny manažér tohto klubu pán C. P. K.). C. P. K. uviedol, že zmluvu so sťažovateľom nemal, umiestňovanie reklamy v plavárni boli realizované agentúrou YOPI AGENCY s.r.o., jednal s pánom J.. Konateľ spoločnosti YOPI AGENCY s.r.o. uviedol, že výrobu, nahratie reklamných spotov si objednala česká spoločnosť Bolteclin, faktúru za zabezpečenie nahratia a odvysielania reklamného spotu TRACHEA 2016 spoločnosť YOPI AGENCY s.r.o. vystavila pre spoločnosť V.O.I.C.E s.r.o. Na základe MVI bolo zistené, že spoločnosť Bolteclin s.r.o. sa vyjadrila, že predávala reklamné služby ako mediálny balík+reklamné spoty v rádiách spoločnosti AP Trade s.r.o., ktorej konateľom bol Andrej Petro, ktorý odmietol so správcom dane spolupracovať.

44. Správca dane v protokole skonštatoval, že konateľ spoločnosti A.P. TRADE s.r.o. Andrej Petro sa odmietol vyjadriť k realizácii, výrobe a nahratiu reklamného spotu a preto nadobudol pochybnosti, že vo všetkých spoločnostiach zapojených do umelo vytvoreného obchodného reťazca došlo iba k vystaveniu faktúr za dodanie služby. Tiež uzavrel, že spoločnosť GAMA SK s.r.o. nie je reálnym dodávateľom reklamných služieb predmetného reklamného spotu.

45. Rovnako správca dane skonštatoval (str. 11 rozhodnutia správcu dane), že mal preukázané, že zdaniteľný obchod nebol reálne uskutočnený dodávateľom - spoločnosťou GAMA SK s.r.o., ktorý je uvedený na faktúre, ale spoločnosťou BP Media s.r.o., pričom cena reklamy bola neúmerne, niekoľkonásobne nadhodnotená a nezodpovedá skutočnosti.

46. Relevantnou skutočnosťou, ktorú mal kasačný súd preukázanú z obsahu administratívneho spisu bolo, že generálny manažér športového klubu PIRANA Sport Club pán C. bol konateľom spoločnosti WP Production a.s., pričom pani Liptáková, konateľka spoločnosti BP Media s.r.o. uviedla, že nahratie a výrobu spotov si u BP Media s.r.o. objednal práve pán C., ktorý však uviedol, že v tomto smere komunikoval so spoločnosťou YOPI Agency.

47. Ďalej kasačnému súdu z administratívneho spisu vyplynulo, že pán Ing. Marek Galis, konateľ spoločnosti GAMA SK s.r.o. bol súčasne členom predstavenstva spoločnosti WP Production s.r.o., pričom táto spoločnosť bola spoločníkom spoločnosti BP Media s.r.o.

48. Správca dane vykonaným dokazovaním zistil, že BP Media s.r.o. je spoločnosť, ktorá vyrobila reklamný spot a tiež skonštatoval neoprávnenú daňovú výhodu vo vzťahu k spoločnosti A.P. Trade s.r.o. - daňový podvod. Teda daňové orgány na jednej strane skonštatovali, že zdaniteľný obchod nebol uskutočnený spoločnosťou GAMA SK s.r.o., ale spoločnosťou BP Media s.r.o., teda inou osobou [...] a na strane druhej súčasne tiež poukázali na to, že spoločnosť A.P.Trade s.r.o. v umelo vytvorenom reťazci vyššie uvedených spoločností mala získať neoprávnenú daňovú výhodu. Teda



pripustili aj možnosť existencie daňového podvodu v rámci vyššie opísaných reťazcov konkrétnych spoločností. V tomto smere vytýkali sťažovateľovi nedostatočnú obozretnosť.

49. Kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že v zásade sa prioritne skúma, či sú splnené hmotnoprávne podmienky na priznanie práva na odpočet dane. Ak v daňovom konaní bolo relevantne spochybnené splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, znamená to bez ďalšieho odmietnutie priznania práva na odpočet DPH bez toho, aby správca dane musel preukazovať daňový podvod, resp. zneužitie práva [...]. Nie je však vylúčená aj taká možnosť, že dôjde k spochybneniu splnenia hmotnoprávnych podmienok a súčasne sa zistí aj daňový podvod. Avšak za situácie, že dôjde k naplneniu hmotnoprávnych podmienok (resp. zo strany orgánov finančnej správy nedôjde k ich relevantnému spochybneniu), dôvodom na odmietnutie priznania práva na odpočet DPH môže byť buď spáchanie daňového podvodu alebo účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom resp. vedomé zneužitie práva.“

50. Kasačný súd na základe vyššie uvedených skutočností zistených správcom dane konštatuje, že v predmetnom prípade finančné orgány relevantne nespochybnili existenciu zdaniteľného obchodu medzi sťažovateľom a spoločnosťou GAMA SK s.r.o., a teda relevantne nespochybnili ani osobu dodávateľa fakturovaného plnenia.

51. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že sťažovateľ pri uzavieraní a realizácii zdaniteľného obchodu konal priamo s konateľom dodávateľa GAMA SK s.r.o., p. Gálisom, čo potvrdili obe strany zdaniteľného obchodu. Správca dane mal k dispozícii písomnú zmluvu o poskytovaní reklamných služieb č. 012016 zo dňa 16.12.2015, faktúru za reklamné služby vystavenú spoločnosťou GAMA, s.r.o. a doklady o bezhotovostnej úhrade ceny na bankový účet GAMA SK s.r.o. P. Gális potvrdil správcovi dane dodanie reklamných služieb v mene dodávateľa GAMA s.r.o. na ústnom pojednávaní dňa 19.01.2017, pomerne podrobne opísal priebeh spolupráce so žalobcom [viď bod 40] a označil subdodávateľa, cez ktorého mal žalobcovi služby dodať - spoločnosť L&K - media s.r.o. [viď body 41 a nasl.] Sťažovateľ správcovi dane predložil rozsiahlu dokumentáciu preukazujúcu rozsah poskytnutých služieb obsahujúcu Media plány a fotodokumentáciu reklamy. Existencia reklamných služieb nebola finančnými orgánmi spochybnená.

52. Dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie DPH je prioritne zaťažený práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje. „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 správcom dane.“ (rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018 a obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12.2009). Dôvodom na prenos dôkazného bremena na daňový subjekt však nie je akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcom 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 SR sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019).

53. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov ako aj Súdneho dvoru EÚ identifikovala rad okolností, ktoré samy o sebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne ak nie je sporná existencia dodaného tovaru/služieb). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučnú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn.

1Sžfk/44/2020 zo dňa 25.05.2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13.02.2014, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 06.09.2012, bod 49) či (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 64, rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30.06.2022, publikovaný v Zbierke stanovísk a rozhodnutí NSS SR pod č. 3/2022). Z judikatúry Súdneho dvora EÚ tiež vyplýva, že každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na dani splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (napr. C-267/15 Gemeente Woerden).

54. Pochybnosti správcu dane v prejednávanej veci spočívali v tom, že spoločnosť GAMA SK s.r.o., ako priamy dodávateľ sťažovateľa, nedisponovala personálnym ani materiálnym vybavením na vykonanie služby a dňom 20.04.2017 bola zrušená bez likvidácie zlúčením s inou spoločnosťou (zdaniteľný obchod mal prebehnúť v [novembri] 2016). Ďalšie pochybnosti správcu dane spočívali v okolnostiach na strane subdodávateľov sťažovateľa, pričom správca dane na základe rozsiahleho dokazovania vyskladal viacstupňový subdodávateľský reťazec poukazujúc na jeho účelovosť.

55. Kasačný súd je toho názoru, že v predmetnom prípade finančné orgány relevantne nespochybnili skutočnosť, že reklamné služby dodala sťažovateľovi práve spoločnosť GAMA SK s.r.o. Inými slovami, zistenia a dôkazy získané správcou dane [viď bod 54] dostatočným spôsobom nespochybnili vierohodnosť a pravdivosť žalobcom predložených dokladov a dôkazov v otázke splnenia hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie DPH 50[viď bod 51]. Z uvedeného dôvodu kasačný súd nepovažoval za potrebné aplikovať na vec závery z rozhodnutia SD EÚ vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 09.12.2021, ktoré by vo svojich dôsledkoch mohli znamenať, že za dodávateľa reklamných služieb je potrebné považovať iný subjekt - spoločnosť BP Media s.r.o. ako skutočného dodávateľa reklamných služieb (t. j. tvorcu a vysielateľa reklamných spotov).

56. Kasačný súd si je vedomý skutočnosti, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí označil spoločnosť BP Media s.r.o. za „skutočného“ dodávateľa služby (táto spoločnosť bola vlastníkom rádia YES, v ktorom boli odvysielané reklamné spoty, bola tvorcom reklamných spotov, bola uvedená aj na Media plánoch doložených k zmluve o poskytnutí reklamy a cez osobu p. Gálisa bola prepojená so spoločnosťou GAMA SK s.r.o.). Zároveň však dodáva, že identifikácia „skutočného“ dodávateľa ako subjektu, ktorý fyzicky a osobne vyrobil a odvysielal reklamné spoty, v danom prípade automaticky nevylučuje, že reklamné služby nemohla na účely § 49 a 51 zákona o DPH dodať a fakturovať sťažovateľovi spoločnosť GAMA SK s.r.o. s tým, že tieto služby spoločnosť GAMA SK s.r.o. zabezpečila subdodávateľsky (v konečnom dôsledku práve cez „skutočného“ dodávateľa majúceho potrebné materiálne a personálne zdroje na zhotovenie či odvysielanie reklamy). Kasačný súd okrajom poznamenáva, že konateľka BP Media s.r.o. pani Liptáková, uviedla, že nahratie a výrobu spotov si u BP Media s.r.o. objednal pán Mgr. Tomáš Dolný, konateľ WP Production a.s. (teda nie priamo sťažovateľ). Kasačný súd v tejto súvislosti teda podotýka, že dodávateľ služieb na účely § 49 a 51 DPH nemusí byť nevyhnutne totožný so skutočným „zhotoviteľom“ týchto služieb (pod pojmom skutočný tu má kasačný súd na mysli subjekt uskutočňujúci plnenie osobne, teda prostredníctvom svojich vlastných materiálnych a personálnych zdrojov).

57. Podľa právnej úpravy Obchodného zákonníka (§ 538 ObZ): „Zhotoviteľ diela môže poveriť jeho vykonaním inú osobu, ak zo zmluvy alebo z povahy diela nevyplýva nič iné. Pri vykonávaní diela inou osobou má zhotoviteľ zodpovednosť, akoby dielo vykonával sám.“ Právna úprava Obchodného zákonníka týkajúca sa zmluvy o dielo sa v zásade uplatňuje aj na poskytovanie služieb (§ 269 ObZ). Dodávateľ služieb podľa právnej úpravy teda môže vykonaním diela poveriť iné osoby (t. j. subdodávateľov), ak zo zmluvy alebo z povahy diela nevyplýva, že ho má dodať osobne (t. j. použitím vlastných personálnych a materiálnych zdrojov). Táto právna úprava zodpovedá aj obchodnej praxi a ekonomickej realite, v ktorej k využitiu subdodávateľov pri poskytovaní služieb dochádza bežne. V uvedenom prípade zmluva o poskytnutí reklamy č. 012016 zo dňa 16.12.2015 uzavretá medzi

sťažovateľom a spoločnosťou GAMA SK s.r.o. neobsahovala záväzok dodávateľa dodať služby osobne a ani povaha diela spočívajúca v reklamných službách nevyžadovala osobné dodanie služieb dodávateľom GAMA SK s.r.o. Skutočnosť, že reklamné plnenie v danom prípade v konečnom dôsledku zhotovil subdodávateľ (spoločnosť BP Media s.r.o.), vyplývala z vykonaného dokazovania. Kasačný súd sa v tomto smere preto nestotožňuje s názorom krajského súdu, ktorý uviedol, že nebolo preukázané, že dodávateľ si vo vzťahu k odberateľovi (sťažovateľovi) splnil záväzky v zmysle uzatvorenej zmluvy o reklame zostaviť a zverejniť reklamnú kampaň, pretože „nebola to totiž spoločnosť GAMA SK s.r.o., ktorá napríklad zabezpečila u držiteľa licencie programovej služby rádia YES odvysielanie vyhotoveného reklamného spotu a tento reklamný spot ani spoločnosť GAMA SK s.r.o. nevyhotovila.“ Kasačný súd však na druhej strane pripomína, že podozrivo dlhý ekonomicky neodôvodnený reťazec subdodávateľov charakterizovaný podozrivou cenotvorbou môže nasvedčovať existencii daňového podvodu [viď bod 60].

58. Kasačný súd si je vedomý skutočnosti, že otázku identifikácie dodávateľa služieb posúdil odlišne, ako učinil kasačný súd v rozsudku sp. zn. 5Sfk/26/2021 zo dňa 27.10.2023 (v bodoch 48 a nasl.) vydanom v obdobnej veci, ktorý finančným orgánom v ďalšom konaní uložil povinnosť skúmať splnenie hmotnoprávných a formálnych podmienok pre odpočítanie dane vo vzťahu k „skutočnému“ dodávateľovi BP Media s.r.o., poukazujúc na rozhodnutie SD EÚ vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 09.12.2021. Uvedenú otázku však kasačný súd považuje za otázku skutkovú a nie za otázku právnu, resp. za vyslovenie právneho názoru, v prípade odchýlenia od ktorého by sa mal obrátiť na veľký senát kasačného súdu (§ 22 SSP).

59. Kasačný súd teda zastáva názor, že splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie DPH je v predmetnom prípade primárne potrebné skúmať vo vzťahu k dodávateľovi GAMA SK s.r.o. Doposiaľ identifikované zistenia správcu dane (absencia personálnych a materiálnych zdrojov u tohto priameho dodávateľa, neskorší zánik spoločnosti priameho dodávateľa a pochybnosti na iných stupňoch subdodávateľského reťazca) nevyhodnotil kasačný súd, pri nespochybnení existencie dodaných reklamných služieb, ako spôsobilé vyvrátiť pravdivosť a vierohodnosť sťažovateľom predložených listín a dôkazov o tom, že mu fakturované služby dodala GAMA SK s.r.o. Na základe uvedeného nevidel ani dôvod identifikovať iného priameho dodávateľa služieb, odlišného od dodávateľa označeného na vystavenej faktúre.

60. Vyššie uvedeným však zostáva nedotknutá možnosť správcu dane odmietnuť právo sťažovateľa na odpočítanie dane z dôvodu účasti na daňovom podvode. V tejto otázke sa kasačný súd stotožňuje s vyššie citovaným rozsudkom kasačného súdu sp. zn. 5Sfk/26/2021 zo dňa 27.10.2023:

61. „Vyššie uvedený záver kasačného súdu neznamená, že sťažovateľovi musí byť priznané právo na odpočítanie dane zo spornej faktúry. Bude však úlohou konajúcich daňových orgánov, aby buď relevantne spochybnili splnenie hmotnoprávných/materiálnych podmienok predmetného práva alebo aby preukázali spáchanie daňového podvodu alebo účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom zo strany sťažovateľa. Konkrétne, kde v reťazci došlo k daňovému úniku a či sťažovateľ mohol mať alebo mal vedomosť o daňovom podvode a na základe akých konkrétnych skutočností, pričom v tomto smere zaťažuje dôkazné bremeno daňové orgány. V tomto smere je tiež relevantné, že ak „zdaniteľná osoba, ktorá žiada o priznanie práva na odpočítanie dane a ktorá vystavila faktúru, vedome uviedla na tejto faktúre fiktívneho dodávateľa, je relevantná skutočnosť, ktorá môže dokazovať, že táto zdaniteľná osoba si bola vedomá toho, že sa podieľala na dodaní tovaru, ktoré je súčasťou podvodu na DPH“ (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 53).

62. Rovnako je pre danú vec dôležité uviesť, že skutočnosti týkajúce sa subdodávateľských spoločností, resp. ďalších zložiek obchodného reťazca, nie sú irelevantné. Práve naopak, tieto môžu znamenať, že v predchádzajúcich článkoch obchodného reťazca došlo k daňovému úniku (k daňovému podvodu). V tomto smere má práve relevanciu aj prípadná dobrá viera, obozretnosť daňového subjektu alebo neprijatie dostatočných opatrení na predchádzanie účasti daňového subjektu na daňovom podvode. Tieto skutočnosti totiž môžu nasvedčovať tomu, že daňový subjekt, ak by postupoval riadne,

mal a mohol vedieť, že realizovaním zdaniteľného obchodu bude participovať na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom (obdobne rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 53, 54, 56 a 58).“

63. Napokon vo vzťahu ku sťažnostnej námietke týkajúcej sa porušenia procesných práv sťažovateľa sa kasačný súd stotožňuje so záverom vysloveným v citovanom rozsudku sp. zn. 5Sfk/26/2021 zo dňa 27.10.2023:

64. „Vo vzťahu k sťažnostnej námietke ohľadom porušenia práva sťažovateľa klásť svedkom otázku, keďže ho správca dane neupovedomil o tom, kto bude ako svedok vypovedať, kasačný súd zastáva názor, že správca dane by mal v upovedomení o výsluchu svedka daňový subjekt oboznámiť so skutočnosťou, ktorá osoba bude v postavení svedka a to z dôvodu, aby sa daňový subjekt na takýto výsluch mohol pripraviť. Na strane druhej, pokiaľ správca dane neupovedomí daňový subjekt o tejto osobe, nič daňovému subjektu nebráni, aby sa dopytoval u správcu dane na to, kto bude ako svedok vypovedať a aby sa výsluchu zúčastnil. Posúdenie, či v konkrétnom prípade ide o podstatné porušenie ustanovení Daňového poriadku, ktoré by mohlo mať za následok ukrátenie procesných práv daňového subjektu však kasačný súd nevykonal, nakoľko došlo k zrušeniu napadnutého rozhodnutia z iných zákonných dôvodov.“

## V. Záver

65. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP) a rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného (§ 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) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

66. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného a správcu dane buď relevantne spochybníť splnenie hmotnoprávnych podmienok vo vzťahu k deklarovanej dodávateľovi GAMA SK s.r.o. alebo vyhodnotiť vykonané dokazovanie (resp. ho doplniť) z pohľadu účasti sťažovateľa na daňovom podvode, resp. jeho podieľaní sa na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH sa aplikuje tzv. Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií z rozsudku SD EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04) (viď napríklad rozsudok NSS SR sp. zn. 10Sžfk/26/2021 z 28.04.2023, bod 25 a v ňom formulované kritériá tzv. Axel Kittel testu, ktoré musí správca dane preukázať). S cieľom riadnej realizácie procesných práv sťažovateľa ako daňového subjektu však bude správca dane v každom prípade povinný včas mu oznámiť, z akého dôvodu jeho nárok na odpočítanie dane spochybňuje (nesplnenie hmotnoprávnych podmienok alebo účasť na daňovom podvode) a umožniť mu náležite sa proti takýmto záverom brániť (napríklad v prípade správcu dane tvrdenej účasti na daňovom podvode spočívajúcej v nedostatočnej obozretnosti musí byť daňovému subjektu umožnené predkladať tvrdenia a dôkazy na preukázanie jeho obozretnosti). Následne bude potrebné vydať rozhodnutie, ktoré bude aj náležite odôvodnené úvahami správneho orgánu, ktoré ho viedli k vydaniu rozhodnutia. Žalovaný je pritom viazaný vyjadreným právnym názorom kasačného súdu (§ 469 SSP).

67. 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 nárok na náhradu trov kasačného konania, ako aj náhradu 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).

68. 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 rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.