

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: BA-1S/51/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1021200431
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 07. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Vladimíra Slobodová, LL.M
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2025:1021200431.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Vladimíry Slobodovej LL.M a členov senátu JUDr. Davida Žáka a JUDr. Daniely Uhríkovej v právnej veci žalobcu: PROCESS MANAGEMENT, s.r.o., so sídlom Gaštanová 13, Bratislava, IČO: 36 356 794, zastúpeného Malata, Pružinský, Hegedúš & Partners s. r. o., so sídlom Mlynské nivy 10, Bratislava, IČO: 47 239 921, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100207939/2021 zo dňa 5. februára 2021, takto

rozhodol:

I. Správny súd zrušuje rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100207939/2021 zo dňa 5. februára 2021 a rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 101584412/2020 zo dňa 15. októbra 2020 a vec vracia orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava, ako prvostupňový správny orgán svojim rozhodnutím č. 101584412/2020 zo dňa 15. októbra 2020, podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume X.XXX € za zdaňovacie obdobie december 2017.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100207939/2021 zo dňa 5. februára 2021 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

II.

Žaloba

3. Žalobca sa žalobou zo dňa 01.04.2021 domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia Daňového úradu Bratislava, ich zrušenia z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), f) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie.

4. Žalobca namietal nezákonnosť daňovej kontroly z dôvodu, že nebola vykonaná v lehote podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Uviedol, že správca dane zneužil inštitút prerušenia daňovej kontroly, nakoľko k prerušeniu došlo až v závere lehoty na vykonanie daňovej kontroly (10 mesiacov od začatia),

v rozhodnutí o prerušení nebolo špecifikované konanie a predbežná otázka ako dôvod prerušenia a v protokole z daňovej kontroly nebolo uvedený výsledok konania o predbežnej otázke a ani ako bol premietnutý do záverov v protokole. Prerušenie daňovej kontroly nespĺňalo podľa žalobcu zákonné požiadavky nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti. Žalobca tiež namietal nezákonnosť rozhodnutia správcu dane o prerušení pre neurčitosť výroku a rozpor medzi výrokom a odôvodnením tohto rozhodnutia. Výrok považoval za neúplný, keďže obsahuje len všeobecne dôvod prerušenia bez konkretizácie, o aké konanie o predbežnej otázke ide. Ak chcel správca dane prerušiť daňovú kontrolu za účelom zabezpečenia protokolu z daňovej kontroly dodávateľa AKYS, s.r.o., mal použiť § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku a nie § 61 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku. Žalobca nesúhlasil s argumentáciou žalovaného, že v rozhodnutí o prerušení došlo len k chybe pri prepisovaní písmena pri § 61, lebo vo výroku nebolo uvedený len § 61 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku, ale aj jeho slovné znenie.

5. Ďalej žalobca namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutia správcu dane vo veci pre nedostatok dôvodov. Podľa žalobcu sa vydané rozhodnutie netýka jeho daňovej kontroly, keď v odôvodnení rozhodnutia sa neuvádza ako kontrolovaný žalobca, ale spoločnosť AKYS, s.r.o., ktorá bola povinná preukázať dodané služby spoločnosťou PETAS, spol. s r.o. Dodávateľom žalobcu bola AKYS, s.r.o. a so spoločnosťou PETAS, spol. s r.o. nemal žalobca priamy právny vzťah. Zmätočnosť videl žalobca v tom, že v odôvodnení sa správca dane zaoberal zamietnutím práva na odpočítanie DPH u dodávateľa AKYS, s.r.o. a nie u žalobcu. Správca dane sa venoval faktúram vystaveným spoločnosťou PETAS, spol. s r.o. voči AKYS, s.r.o. Z týchto dôvodov mal žalobca za to, že rozhodnutie správcu dane je nulité podľa § 64 ods. 1 Daňového poriadku.

6. Žalobca namietal arbitrárnosť napadnutých rozhodnutí, keď správca dane v rozhodnutí nezohľadnil dôkazy a listiny svedčiace v prospech žalobcu a ani nevysvetlil ich odmietnutie. Žalobca pritom preukázal všetky fázy obchodného vzťahu medzi ním a dodávateľom AKYS, s.r.o., ako aj úhradu ceny za poskytnuté služby bankovými prevodmi. Správca dane poprel, že ním deklarované platby súvisia s nákupom služieb od dodávateľa, ale už neuviedol, za aký iný obchod mal žalobca dodávateľovi zaplatiť. Správca dane nemôže záver o nedodaní služby dodávateľom postaviť len na svojich pochybnostiach vo vzťahu medzi dodávateľom AKYS, s.r.o. a subdodávateľom PETAS, spol. s r.o.

7. Ďalej žalobca namietal nesprávne právne posúdenie daňových orgánov, že prezentácia loga a obchodného mena žalobcu nie je reklamnou službou. Podľa žalobcu prezentácia obchodného mena alebo loga je reklamou podľa zákona o reklame. Logo a obchodné meno žalobcu bolo prezentované na športových a kultúrnych akciách. Žalobca nebola sponzorom podujatia, nemal ani uzavretú zmluvu o sponzoringu. Žalovaný tak vzal za základ svojho rozhodnutia skutkový stav, ktorý nemá oporu v administratívnom spise, lebo nebolo dokazovaním preukázané, že bol žalobca jedným zo sponzorov podujatí, síce to žalovaný tvrdil. Nesprávne právne posúdenie videl žalobca aj ohľadom splnenia podmienok pre odpočítanie dane. Služba bola žalobcovi riadne dodaná, dodávateľovi AKYS, s.r.o. tak vznikla daňová povinnosť a žalobca ako odberateľ mal právo odpočítať si DPH podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Žalobca nesúhlasil s názorom daňových orgánov, že pre uplatnenie odpočtu DPH je potrebné preukázať, že fakturované služby boli skutočne dodané tým dodávateľom, ktorý faktúry vystavil. Odvolávajúci sa na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-18/13 tvrdil, že na vylúčenie práva na odpočet nepostačuje to, že plnenie nebolo uskutočnené dodávateľom z faktúry, ale musela by byť preukázaná účasť daňového subjektu na daňovom podvode. Správca dane a ani žalovaný v rozhodnutiach neuviedli žiadne skutočnosti svedčiace o tom, že by išlo o daňový podvod. Žalobcovi nemôže byť na ťarchu ani skutočnosť, že dodávateľ bol súčasťou reťazových obchodov.

8. Žalobca tiež namietal porušenie jeho práv podľa § 25 ods. 4, § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku, nakoľko bol vykonaný výsluch viacerých svedkov bez jeho prítomnosti, o ich výsluchu bol upovedomený len dodávateľ AKYS, s.r.o., pričom protokol z daňovej kontroly v AKYS, s.r.o. bol použitý ako podklad napadnutých rozhodnutí. Správca dane nebola oprávnený bez ďalšieho prevziať časti protokolu z daňovej kontroly v AKYS, s.r.o., v ktorých sú rekapitulované vyjadrenia svedkov, ale bol povinný zopakovať výsluchy tak, aby sa ich mohol žalobca zúčastniť a klásť svedkom otázky.

III.

Vyjadrenie žalovaného

9. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Zotrvával na správnosti skutkových záverov a na zákonnosti oboch napadnutých rozhodnutí. K veci uviedol, že daňová kontrola bola vykonaná na žiadosť Kriminálneho úradu finančnej správy (ďalej len „KÚFS“), ktorý za rok 2017 zaistil žalobcovi doklady a odovzdal na Daňový úrad Bratislava. KÚFS zaistil doklady za rok 2017 aj v spoločnosti AKYS, s.r.o. ako deklarovanému dodávateľovi reklamných služieb žalobcu a požiadal ho o vykonanie daňovej kontroly DPH aj u tohto subjektu. Daňová kontrola žalobcu začala skôr ako kontrola v spoločnosti AKYS, s.r.o., preto správca dane prerušil daňovú kontrolu rozhodnutím č. 100905463/2019 od 25.04.2019 z dôvodu získania podkladov na účely zistenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane. Nešlo o formálne prerušenie daňovej kontroly, lebo protokol z daňovej kontroly v AKYS, s.r.o. sa použil pri rozhodovaní u žalobcu. Daňová kontrola trvala celkovo 392 dní, z toho bola po dobu 47 dní (od 25.04.2019 do 10.06.2019) prerušená. Žalovaný potvrdil, že správca dane uviedol v rozhodnutí o prerušení nesprávny dôvod prerušenia kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku, ale to neznamena, že by nebola daňová kontrola prerušená.

10. K námietke žalobcu o jeho neprítomnosti na výsluchu svedkov žalovaný ozrejmil, že svedkovia boli vypočúvaní v rámci daňovej kontroly u AKYS, s.r.o. a správca dane mal právo použiť protokoly z daňovej kontroly u dodávateľa pri inej daňovej kontrole podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku.

11. Podľa žalovaného si žalobca nespĺnil svoju dôkaznú povinnosť vyplývajúcu z § 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku a nepreukázal predmet dane a jeho nadobudnutie od dodávateľa uvedeného na faktúrach a následne použitie prijatého deklarovaného zdaniteľného obchodu na účely svojich zdaniteľných obchodov. Žalovaný zotrval na tom, že žalobca bol sponzorom dotknutých podujatí a že jeho obchodné meno a logo nie sú spôsobilé informovať širokú verejnosť o existencii a kvalite výrobkov resp. služieb žalobcu, s cieľom zvýšiť ich predaj.

IV.

Replika a duplika

12. Žalobca v replike zotrval na argumentoch uvedených v správnej žalobe.

13. Žalovaný v duplike zotrval na svojich argumentoch a požadoval správnu žalobu zamietnuť.

V.

Konanie na správnom súde

14. Podľa § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, začal s účinnosťou od 01.06.2023 vykonávať svoju činnosť Správny súd v Bratislave (ďalej aj „správny súd“), na ktorý prešiel od 01.06.2023 výkon súdnictva v správnej agende z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Trnave a Krajského súdu v Nitre. V súlade s platným a účinným rozvrhom práce správneho súdu bola vec v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená do senátu 3S správneho súdu a vedená pod sp. zn. BA-1S/51/2021.

15. Správny súd ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci podľa § 10, § 13 ods. 1 SSP preskúmal napadnuté rozhodnutia, vrátane konania, ktoré predchádzalo ich vydaniu a viazaný rozsahom a dôvodmi správnej žaloby (§ 134 ods. 1 SSP) dospel k záveru, že žaloba je dôvodná. O žalobe rozhodol správny súd na pojednávaní dňa 24.07.2025.

VI.

Relevantná právna úprava

16. Podľa § 493e SSP v aktuálnom znení, konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

17. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

18. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

19. Podľa § 46 ods. 10 prvá a druhá veta Daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61.

20. Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku správca dane daňové konanie a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke, b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

21. Podľa § 61 ods. 4 Daňového poriadku správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

22. Podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

23. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

24. Podľa § 64 ods. 1 Daňového poriadku na účely správy daní sa za nulitné rozhodnutie považuje rozhodnutie vydané podľa tohto zákona uvedené v odseku 2. Také rozhodnutie nemá právne účinky a hľadí sa naň, akoby nebolo vydané.

25. Podľa § 64 ods. 2 písm. b) Daňového poriadku pri správe daní je nulitným rozhodnutím rozhodnutie, ktoré bolo vydané omylom inej osobe.

26. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

27. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

28. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov alebo služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

29. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

VII.

Právne posúdenie vecí správnym súdom

30. Úlohou správneho súdu bolo preskúmať zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane v súvislosti s dĺžkou daňovej kontroly a jej prerušenia a tiež zákonnosť rozhodnutia

žalovaného, ktorým v rámci odvolacieho konania potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane žalobcovi na DPH za zdaňovacie obdobie december 2017.

31. Posúdenie námietky zákonnosti dĺžky trvania daňovej kontroly súviselo s vyhodnotením námietky o nedôvodnosti a nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly, preto sa správny súd v prvom rade vysporiadal s otázkou, či reálne existoval dôvod na prerušenie daňovej kontroly a či je rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly zákonné. Z odôvodnenia rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly jednoznačne vyplýva dôvod prerušenia, a to prebiehajúca daňová kontrola u dodávateľa žalobcu – spoločnosti AKYS, s.r.o. Preto je nedôvodná námietka žalobcu o nedôvodnosti prerušenia daňovej kontroly u žalobcu.

32. Správny súd neuznal ani námietku žalobcu o nezákonnosti rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly. Z obsahu rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly vyplýva, že vo výroku je uvedený dôvod podľa § 61 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku a slovné odôvodnenie, že sa začalo konanie o predbežnej otázke s tým, že daňová kontrola sa prerušuje do doby, kým správca dane získa podklady pre správne určenie výšky dane. V odôvodnení predmetného rozhodnutia je uvedené, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, t. j. u dodávateľa žalobcu AKYS, s.r.o. prebieha daňová kontrola na DPH za január až december 2017 a výsledky šetrenia budú potrebné pre správne určenie výšky dane u žalobcu. Čiže z odôvodnenia rozhodnutia o prerušení vyplýva dôvod podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku. Z pohľadu subjektívnych práv žalobcu nevidí správny súd žiadne rozumné pochybnosti o tom, že daňová kontrola bola prerušená z dôvodu začatia daňovej kontroly u dodávateľa žalobcu - spoločnosti AKYS, s.r.o. Správny súd má za to, že správne malo byť vo výroku rozhodnutia o prerušení použité ustanovenie § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku, čo však možno hodnotiť ako formálnu vadu konania, ktorá nemala za následok nezákonnosť prerušenia konania. Rozhodnutie o prerušení je v prvom rade označené číslom konania, je na ňom označený žalobca a napokon vo výrokovej časti tohto rozhodnutia je uvedené, že sa prerušuje daňová kontrola DPH za príslušné zdaňovacie obdobia. Aj napriek chybnému označeniu dôvodu prerušenia daňovej kontroly, z celého kontextu tohto rozhodnutia bolo možné vyvodiť skutočný dôvod prerušenia daňovej kontroly. Takéto pochybenie nedosahuje takú intenzitu, ktorá by mala za následok nezákonnosť vykonanej daňovej kontroly u žalobcu. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžo/15/2008 zo dňa 06.08.2008, v zmysle ktorého sa rozhodnutie správneho orgánu nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemajú vplyv na zákonnosť rozhodnutia a nemôžu privodiť iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka (rovnako R 122/2003, R 43/2017, rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 7Sžo/7/2016 zo dňa 26.01.2017, sp. zn. 5Sž/16/2012 zo dňa 29.10.2012, jeho závery akceptoval aj Ústavný súd Slovenskej republiky v uznesení sp. zn. I. ÚS 342/2013 zo dňa 29.05.2013). Takýto postup by bol v rozpore so zásadou hospodárnosti konania. Z nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo dňa 16.12.2015 vyplýva, že ústavnú relevanciu majú len „závažné procesné pochybenia, ku ktorým dôjde v postupe a rozhodovaní príslušných orgánov verejnej moci, ktoré intenzitou svojich dôsledkov zasahujú do podstaty základných práv“. Z toho vyplýva, že prerušenie daňovej kontroly bolo zákonné po celý čas od 25.04.2019 do 10.06.2019.

33. Správny súd preto vyhodnotil žalobnú námietku žalobcu o nezákonnej dĺžke trvania daňovej kontroly ako nedôvodnú. Daňová kontrola je procesom v rámci daňového konania, prostredníctvom ktorého správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov (§ 44 ods. 1 Daňového poriadku). Začatie daňovej kontroly aktivuje oprávnenia správcu dane (korešpondujúce s povinnosťami daňového subjektu), ktoré umožňujú intenzívnym a invazívnym spôsobom zasahovať do základných práv a slobôd daňového subjektu, pričom tento je povinný sa týmto úkonom podriaďovať. Výsledkom daňovej kontroly je protokol, ktorý predstavuje jeden z najdôležitejších dôkazov v daňových konaniach nadväzujúcich na uskutočnenú daňovú kontrolu (§ 47 a nasl. Daňového poriadku). Časový rámec pre výkon daňovej kontroly je definovaný v § 46 ods. 10 Daňového poriadku, pričom právna úprava predvída možnosť prerušenia daňovej kontroly (§ 46 ods. 10 v spojení s § 61 Daňového poriadku) a momentom jej prerušenia sa prerušuje plynutie lehoty na jej vykonanie (§ 46 ods. 10 v spojení s § 61 ods. 5 Daňového poriadku). Daňová kontrola začala u žalobcu dňa 12.06.2018, bola zákonne prerušená od 25.04.2019 do 10.06.2019 (t. j. 47 dní) a ukončená bola dňa 09.07.2019, a teda zo strany správcu dane nedošlo k nedodržaniu lehoty na výkon daňovej kontroly podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku.

34. Po preskúmaní rozhodnutia o prerušení správny súd uzatvára, že (i) správca dane prerušil daňovú kontrolu v súlade s daňovým poriadkom – preto je nedôvodná námietka žalobcu, že daňová kontrola bola prerušená účelovo ku koncu daňovej kontroly, (ii) správca dane daňovú kontrolu prerušil zo zákonného dôvodu a jej účel bol zrejmý – zistiť rozhodné skutočnosti ohľadom dodávateľa žalobcu a (iii) prerušenie daňovej kontroly bolo primerané – správny súd mal za to, že správca dane prerušil daňovú kontrolu len na nevyhnutne potrebný čas a po odpadnutí dôvodu prerušenia bezodkladne v daňovej kontrole pokračoval. Na podklade uvedeného tak správny súd nemohol prisvedčiť námietke žalobcu o tom, že daňová kontrola nebola vykonaná v zákonnej lehote a že protokol z daňovej kontroly je nezákonne získaným dôkazom.

35. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj námietku žalobcu ohľadom nulity napadnutého rozhodnutia. Vychádzajúc z Daňového poriadku, tento nulitné rozhodnutie upravuje v § 64, pričom pre toto konanie je podstatný § 64 ods. 2 písm. b) Daňového poriadku, ktorý upravuje, že pri správe daní je nulitným rozhodnutím rozhodnutie, ktoré bolo vydané omylom inej osobe. Po preskúmaní administratívneho spisu má správny súd za preukázané, že ako prvostupňové rozhodnutie, tak aj rozhodnutie žalovaného boli vydané žalobcovi, pričom v predmetnom prípade bola daňová kontrola a vyrubovacie konanie zamerané na zdaňovacie obdobie december 2017. Adresátom týchto rozhodnutí bol výlučne žalobca, daňová povinnosť (vo vzťahu k vyrubeniu rozdielu dane) bola uložená žalobcovi a daňové konanie bolo zamerané vo vzťahu k žalobcovi. Na podklade uvedeného tak neboli naplnené predpoklady na to, aby sa na uvedené rozhodnutia nazeralo ako na nulitné. Žalovaný sa k nedôvodnosti nulity prvostupňového rozhodnutia vyjadril dostatočne v odôvodnení svojho rozhodnutia, preto aj táto námietka žalobcu je nedôvodná.

36. Aj napriek tomu, že správny súd vyhodnotil námietku nulity napadnutého rozhodnutia ako nedôvodnú, stotožnil sa s námietkou žalobcu o zmätočnosti a nepreskúmateľnosti druhostupňového rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane. Po preskúmaní oboch rozhodnutí správny súd dospel k záveru, že ako správca dane tak aj žalovaný sa formalisticky a bezmyšlienkovito stotožnili so závermi protokolu z daňovej kontroly vykonanej u dodávateľa žalobcu, pričom opomenuli to, že ich úlohou bolo vyhodnotiť dôkazy vo vzťahu k žalobcovi. Súčasne dal správny súd za pravdu žalobcovi v tom, že tým, že správca dane a následne žalovaný poukazovali na protokol z daňovej kontroly vykonanej u dodávateľa žalobcu, na viacerých miestach v napadnutých rozhodnutiach (v častiach, kde daňové orgány jednoznačne hovoria o tom, že spoločnosť AKYS, s.r.o. ako daňový subjekt nepreukázala vykonanie služieb spoločnosťou PETAS, spol. s r.o.) hovoria o daňovom subjekte, avšak myslia ním spoločnosť AKYS, s.r.o. a nie žalobcu. Z celkového počtu 54 strán prvostupňového rozhodnutia správca dane uvádza skutočnosti o dodávateľovi na stranách 3 až 6, 9 až 29, 30 až 32, podrobne oboznamuje s listinami z daňovej kontroly za rok 2017 u dodávateľa vrátane zistení z listín, opakovane spomína spoločnosť PETAS, spol. s r.o. bez ozrejmenia, aký mal mať záväzkový vzťah k žalobcovi, na stranách 35 až 51 je skopírovaný text vyjadrenia žalobcu. Správny súd dospel k záveru, že správca dane a žalovaný sa viac venovali daňovej kontrole spoločnosti AKYS, s.r.o. a jej dodávateľským vzťahom, než právu žalobcu na odpočítanie DPH a jeho dodávateľskému vzťahu.

37. Správny súd je toho názoru, že žalovaný svojím postupom konal nesprávne, ak nezrušil prvostupňové rozhodnutie správcu dane, hlavne ak sám vyhodnotil, že správca dane „mal/mohol prehľadnejšie a vecnejšie uviesť a odčleniť skutočnosti a dôkazy získané z protokolu z daňovej kontroly spoločnosti AKYS, s.r.o., od ktorej deklaroval platiteľ nadobudnutie služieb, čím by bolo rozhodnutie platiteľa ucelené a kompaktnéjšie“. Absencia odôvodnenia žalovaného je aj v tom, že spája pojem „mal“ majúci obligatórnu povahu s pojmom „mohol“ s fakultatívnou povahou. Taktiež týmto sa stalo rozhodnutie zmätočným, lebo vznikla otázka či správca dane bol povinný alebo len mohol rozhodnutie ucelenejšie odôvodniť. Ak sám žalovaný v odôvodnení rozhodnutia neodstránil neprehľadnosť odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia, čím by zhojil vady absencie odôvodnenia rozhodnutia správcu dane, tak sa dopustil nesprávneho právneho postupu, lebo prvostupňové rozhodnutie s vyššie uvedenou úvahou len potvrdil. V tejto súvislosti potom v rozhodnutiach nie sú uvedené úvahy, ktoré ovplyvnili aj hodnotenie dôkazov, čo spôsobilo absenciu náležitosti danej v § 63 ods. 5 Daňového poriadku.

38. Žalobnú námietku, že správca dane v rozhodnutí nezohľadnil dôkazy a listiny svedčiace v prospech žalobcu, správny súd vyhodnotil ako všeobecnú bez konkretizácie dôkazov a listín, ktorých sa to týka, preto sa ňou ani nezaoberal (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžp/23/2011 zo dňa 22.08.2012).

39. Relevanciu nemohol správny súd priznať ani námietke žalobcu, že mu nebolo umožnené zúčastniť sa výsluchov svedkov, o ktorých vyjadrenia sa správca dane a žalovaný opierajú vo svojich rozhodnutiach. Nedôvodnou bola aj námietka žalobcu o neoprávnenosti správcu dane prevziať časti protokolu z daňovej kontroly u dodávateľa AKYS, s.r.o. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že výsluchy svedkov boli realizované v rámci daňovej kontroly v spoločnosti AKYS, s.r.o. Správny súd nevyklučuje, aby boli v rámci daňovej kontroly využité poznatky aj z iných daňových kontrol. Uvedené judikoval aj Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (napr. rozsudok sp. zn. 8Sžfk/76/2020 zo dňa 02.02.2022), že ak svedkovia vypočúvaní v rámci inej daňovej kontroly neboli vypočúvaní aj v daňovej kontrole daňového subjektu, nie je porušením procesných práv daňového subjektu to, ak o výsluchu takýchto svedkov nebol upovedomený. Uvedené však neznamená, že je vylúčené, aby ako dôkaz v daňovej kontrole nemohli byť použité ako podklady aj listiny z daňovej kontroly iných daňových subjektov, avšak tieto listiny budú použité ako dôkaz podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ktorý musí správca dane posúdiť v okolnostiach celého prípadu, vo vzťahu k preverovanému zdaňovaciemu obdobiu a preverovanému daňovému subjektu. Správca dane sa nemôže uspokojiť len s tým, že mechanicky prevezme závery z inej daňovej kontroly bez toho, aby tieto závery na základe voľného hodnotenia dôkazov vyhodnotil tak, ako to predpokladá aj § 3 ods. 3 daňového poriadku.

40. Správny súd s odkazom na vyššie uvedené dáva do pozornosti, že odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora Európskej únie, ako aj Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba (i) nepreukáže splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane, (ii) došlo k daňovému podvodu alebo (iii) došlo k zneužitiu práva (napr. rozsudky Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022, sp. zn. 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26.10.2022). Následne aj pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami, a to (i) preukazovaním splnenia materiálnych podmienok odpočtu DPH a (ii) preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Pri preukazovaní splnenia materiálnych podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte a pri preukazovaní daňového podvodu alebo zneužitia práva na správcovi dane. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa v zásade vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené.

41. Správny súd poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v platnom znení (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú: (i) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status dodávateľa), (ii) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), (iii) prijaté plnenie je príjmom (žalobcom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) Smernice, rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15.09.2016, bod 29; vo veci Vikingo Fövállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 09.12.2021, 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 09.12.2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11.11.2021, body 26, 27).

42. Materiálne podmienky priznania práva na odpočítanie dane sa v zásade týkajú individuálneho obchodného vzťahu medzi dodávateľom - daňovým subjektom - odberateľom daňového subjektu. Z tohto dôvodu prípadné pochybnosti týkajúce sa subdodávateľskej časti obchodného reťazca alebo časti nasledujúcej po odberateľovi daňového subjektu nepredstavujú (bez ďalšieho) dôvodné pochybnosti o spochybnení hmotnoprávných (materiálnych) podmienok práva na odpočítanie dane (pozri rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sfk/67/2022 zo dňa 30.05.2024). Práve z tohto dôvodu „pre záver správcu dane, že daňový subjekt nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými

prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia“ (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022, publikovaný v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky ako ZNSS 23/2022).

43. Správny súd s odkazom na uvedené uvádza, že finančné orgány sa zamerali na vzťah dodávateľa žalobcu (AKYS, s.r.o.) a jeho dodávateľov, venovali sa jednotlivým dodávateľom spoločnosti AKYS, s.r.o., pričom ich hlavnou úlohou bolo dokazovanie vo vzťahu: dodávateľ AKYS, s.r.o. a žalobca. Nie je vylúčené preverovanie subdodávateľov finančnými orgánmi, ale len ak by daňovú kontrolu zamerali za účelom vyhodnotenia daňového podvodu, o čo v tomto konkrétnom prípade nešlo, keďže žalobcovi nebol priznaný odpočet DPH z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok.

44. Vychádzajúc z administratívneho spisu správny súd uvádza, že finančné orgány nespochybnili dodanie služieb, ale spochybnili dodanie týchto služieb zo strany spoločnosti AKYS, s.r.o. Správny súd dáva do pozornosti rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19 Vikingo, podľa ktorého sú splnené hmotno-právne podmienky, ktorým podlieha právo na odpočítanie len vtedy, ak sa reálne uskutočnilo dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje faktúra. Čiže vznik daňovej povinnosti sa viaže k dodaniu tovaru alebo služby bez toho, aby dodávateľ bol bližšie konkretizovaný. Na vyvodenie záveru o nedodaní služby a odopretí práva na odpočítanie dane nestačí, že dotknutú službu nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru a ani jej subdodávateľ. Právo na odpočítanie dane možno zamietnuť len vtedy, ak by porušenie formálnych požiadaviek viedlo k nemožnosti predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotno-právne podmienky boli splnené alebo sa preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (obdobne aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/52/2021 zo dňa 15.11.2022).

45. Z administratívneho spisu vyplýva, že medzi žalobcom a spoločnosťou AKYS, s.r.o. boli uzatvorené zmluvy o poskytnutí reklamných služieb, spoločnosť AKYS, s.r.o. sa zaviazala pre žalobcu poskytnúť komplexné marketingové a reklamné služby a uskutočňovať aktivity a činnosti smerujúce k prezentácii a propagácii objednávateľa (článok 1 zmlúv). Z článku 2 zmlúv (bod 2.8) vyplynulo, že spoločnosť AKYS, s.r.o. bola oprávnená svoje záväzky plniť aj prostredníctvom tretích subjektov, a teda tieto služby mohli dodať aj subdodávatelia. V administratívnom spise sa nachádzajú aj preberacie protokoly, na základe ktorých boli spoločnosti AKYS, s.r.o. odovzdané dizajn manuály.

46. Vzhľadom na nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného pre nedostatok odôvodnenia správny súd nemohol vyhodnotiť aj ostatné žalobcom vznesené žalobné body, keďže v tomto štádiu by sa jednalo o vyhodnotenie predčasné, navyše za nejasného dôvodu nepriznania nároku na odpočítanie DPH.

47. Po preskúmaní napadnutých rozhodnutí a vychádzajúc zo žalobných bodov žalobcu, dospel správny súd k záveru, že žalobné námietky žalobcu ohľadom nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane sú dôvodné pre nedostatok odôvodnenia oboch rozhodnutí a tiež pre ich zmätočnosť. V rozhodnutiach absentujú správne úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov, čo spôsobilo absenciu náležitosti danej § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Nedostatok odôvodnenia vo vyššie naznačenom smere spôsobilo nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí a dôvod na ich zrušenie podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP. Z tohto dôvodu správny súd zrušil obe rozhodnutia a vec vrátil podľa § 191 ods. 3 písm. a) SSP orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

48. Podľa § 191 ods. 6 SSP právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku, je orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný. Ak orgán verejnej správy v ďalšom konaní nepostupoval v súlade s právnym názorom správneho súdu a správny súd opätovne zrušil rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy z tých istých dôvodov, môže správny súd i bez návrhu v zrušujúcom rozsudku uložiť orgánu verejnej správy pokutu.

49. Správny súd považuje za potrebné dodať, že závery prezentované v tomto rozsudku automaticky neznamenajú, že žalobcovi má byť priznané právo na odpočet dane z predmetného dodania služieb. Úlohou finančných orgánov bude opätovne preskúmať nárok žalobcu na odpočet DPH (aj vo svetle dôkazov nasvedčujúcich splneniu existencie materiálneho plnenia, napríklad skúmaním prepojenosti dodávateľských a odberateľských faktúr) súc viazaní názorom správneho súdu a poskytnúť mu

relevantné a preskúmateľné odpovede na všetky jeho podstatné námietky. Následne bude ich úlohou buď relevantne spochybníť splnenie materiálnych podmienok a zreteľne oznámiť žalobcovi, ktorú podmienku považujú za spochybnenú s následným umožnením žalobcovi preukázať jej splnenie alebo preukázať, že žalobca buď priamo participoval na daňovom podvode alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom alebo či došlo k zneužitiu práva.

50. V záujme predídenia nesprávneho právneho posúdenia veci pri opätovnom rozhodovaní finančnými orgánmi správny súd v reakcii na námietku žalobcu súvisiacu s charakterom zabezpečených reklamných služieb dáva v závere do pozornosti ustálenú súdnu prax kasačného súdu, ktorý vo svojej rozhodovacej činnosti už veľa krát uviedol, že rozlišovanie v kvalifikácii plnenia ako sponzoringu (sponzorského odkazu) alebo ako reklamnej služby nie je pre odpočet DPH významné (rozsudky Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/58/2022 zo dňa 27.06.2024, sp. zn. 2Sfk/57/2022 zo dňa 31.05.2024, sp. zn. 8Sžfk/18/2021 zo dňa 27.07.2023, bod 39, sp. zn. 5Sfk/20/2021 zo dňa 27.06.2023, bod 24, sp. zn. 4Sfk/55/2021 zo dňa 22.03.2023, bod 41). Pre odpočet DPH nie je podstatné, či plnenie nazveme sponzoringom (sponzorským odkazom) alebo reklamnou službou, ale rozhodujúcim je, či bolo preukázané, že deklarovaná reklamná služba mala priamy a bezprostredný súvis s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami daňového subjektu na výstupe (rozsudky Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28.02.2022, sp. zn. 10Sžfk/21/2020 zo dňa 26.04.2022, sp. zn. 2Sžfk/9/2021 zo dňa 27.06.2022, sp. zn. 2Sfk/118/2022 zo dňa 26.10.2023, sp. zn. 2Sfk/93/2022 zo dňa 30.11.2023).

51. O práve na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, o ktorej výške rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením podľa § 175 ods. 2 SSP.

52. Toto rozhodnutie senát Správneho súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť do 30 dní od jeho doručenia, na Správny súd v Bratislave. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 57 SSP) uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie doručené sťažovateľovi, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, ak a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa; b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.