

Súd: Správny súd v Bratislave  
Spisová značka: BA-2S/97/2019  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1019200678  
Dátum vydania rozhodnutia: 05. 09. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Dana Jelinková Dudzíková  
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2024:1019200678.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

15 BA-2S/97/2019

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Dany Jelinkovej Dudzíkovej, LL.M., a členov senátu JUDr. Lukáša Galla (sudca spravodajca) a JUDr. Róberta Jakubáča, PhD., vo veci žalobcu: MSA s.r.o., so sídlom Rastislavova 3, 900 26 Slovenský Grob, IČO: 36 215 481, zastúpený JUDr. Petrom Majerníkom, advokátom, so sídlom Werferova 1, 040 11 Košice - mestská časť Juh, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42499500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100645114/2019 zo dňa 15. 03. 2019, takto

### rozhodol:

1 BA-2S/97/2019

I. Správny súd v Bratislave rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100645114/2019 zo dňa 15. 03. 2019 a rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 102349416/2018/9104408/Uh1J zo dňa 26. 11. 2018 zrušuje a vec vracia orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

II. Správny súd v Bratislave priznáva žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

### odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania a rozhodnutia orgánov verejnej správy

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej len „prvostupňový orgán“) na základe oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 10. 03. 2017 začal dňa 19.04.2017 výkon daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie mesiaca jún až december roku 2016 (ďalej len „zdaňovacie obdobia“).

2. Dňa 17. 07. 2018 prvostupňový orgán vyhotovil protokol z daňovej kontroly č. 101371421/2018/9104408/Uh1J zo dňa 17. 07. 2018 (ďalej len „protokol“). Prvostupňový orgán vo svojich záveroch konštatoval, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že v rámci zdaňovacích období nedošlo ku preukázaniu reálne uskutočnených zdaniteľných obchodov dodávateľom L&K – media s. r. o. tak, ako bolo uvedené na príslušných faktúrach. Tým podľa prvostupňového orgánu nedošlo k splneniu jednej zo základných podmienok na priznanie práva na odpočítanie dane z prijatého zdaniteľného obchodu, t. j. vzniku daňovej povinnosti podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Predmetné obchody mali

byť podľa prvostupňového orgánu cez uvedeného dodávateľa len fakturované s umelým navýšením ceny. Podľa prvostupňového orgánu sa malo jednať iba o fiktívne obchodné prípady, bez ekonomického opodstatnenia, kedy k dodaniu služby reálne nedošlo a hlavným cieľom bolo získanie daňovej výhody v oblasti dane z pridanej hodnoty.

3. Rozhodnutím prvostupňového orgánu č. 102349416/2018/9104408/Uh1J zo dňa 26.11.2018 došlo k vyrubeniu rozdielu dane žalobcovi na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2016 v sume 35 948,00 EUR. Žalobca si v rámci uvedeného zdaňovacieho obdobia uplatnil právo na odpočítanie dane na základe faktúry č. DF 20160085, v. s. 20160421 zo dňa 30.09.2016, so základom dane vo výške 179 740,00EUR, 20 % DPH vo výške 35 948,00 EUR (ďalej len „faktúra“), ktorá bola vystavená spoločnosťou L&K – media s. r. o., so sídlom Boženy Němcovej 8, 811 04 Bratislava – mestská časť Staré Mesto, IČO: 46815384 (ďalej len „dodávateľ“) za nákup reklamných spotov. Podľa záveru prvostupňového orgánu účelom deklarovaných transakcií nákupu a predaja reklamných služieb od dodávateľa a jeho subdodávateľov nebolo ich reálne dodanie ale len ich formálne vykázanie. Služby boli podľa prvostupňového orgánu cez dodávateľa len fakturované s umelým navýšením ceny a s cieľom získania neoprávneného odpočítania dane. Dodávateľ mal byť spolu s ďalšími sprostredkovateľskými obchodnými spoločnosťami umelo vložený do reálne odvysielaných kampaní, ktoré mali podľa názoru prvostupňového orgánu tieto služby medzi sebou prefakturovať v takej výške, že platiteľovi navýšili sumu za reklamu v mesiaci september 2016 až na sumu 215 688,00 EUR vrátane DPH bez toho, aby ten ktorý predávajúci subjekt dodávku istým spôsobom zhodnotil. Uvedené spoločnosti mali podľa záverov prvostupňového orgánu vykazovať veľké príjmy a výdavky, ale žiadna z týchto spoločností daň v sume vykázaných reklamných služieb do štátneho rozpočtu neodviedla. Prezentovaný obchodný prípad bol preto podľa prvostupňového orgánu vytvorený účelovo bez ekonomického opodstatnenia, pričom konatelia sprostredkovateľských spoločností nevedeli preukázať, či spoločnosť, pre ktorú chceli zabezpečiť sprostredkovane poskytnutie reklamných služieb, má oprávnenie na odvysielanie reklamných spotov. Na základe týchto zistení prvostupňový orgán uzavrel, že pre právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH nebola splnená základná podmienka, t. j. reálne uskutočnenie fakturovaných zdaniteľných obchodov tak, ako boli uvedené na faktúrach. Keďže k dodaniu služby od dodávateľa nedošlo, nevznikla mu následne daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH a odberateľovi nevzniklo právo na odpočet dane. Ďalej prvostupňový orgán len dodal, že popri existujúcom zdaniteľnom obchode bol vytvorený neexistujúci fakturačný reťazec, s cieľom získať neoprávnenú daňovú výhodu.

4. Na základe podaného odvolania žalobcom žalovaný svojím rozhodnutím č. 100645114/2019 zo dňa 15. 03. 2019 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie podľa § 74 ods. 4 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“) potvrdil. Vo svojom odôvodnení uviedol, že z vykonaného šetrenia vyplynulo, že odvysielanie reklamných spotov v rádiách dodávateľom v prospech žalobcu bolo spochybnené. Žalobca bol podľa žalovaného súčasťou umelo a účelovo vytvoreného reťazca spoločností, ktoré fakturačne nakupovali a predávali reklamné služby bez pridania akejkoľvek hodnoty s neúmerne niekoľkonásobným navýšením ceny. Žalovaný považoval za irelevantné, že jednotlivými rádiarmi bolo jednoznačne deklarované a aj preukázané dodanie služieb (reklamných spotov), keďže zástupcovia týchto rádií uviedli, že žalobcu a dodávateľa nepoznajú, nespolupracovali s nimi a nepoznajú ani ich konateľov. V tejto súvislosti dodal, že tieto reklamné spoty boli vyrobené a odvysielané, ale dôkazmi nebolo preukázané, že tieto zdaniteľné obchody boli dodané práve dodávateľom. Žalovaný ďalej uviedol, že prvostupňový orgán bol oprávnený poukázať na umelé vytváranie cien deklarovaných zdaniteľných obchodov v reťazci obchodných spoločností, pretože cena reklamných práv na vysielanie v rádiách na 1 mesiac v mesiaci december 2016 je realizovaná spoločnosťami, ktoré vlastnia vysielaciu licenciu, v hodnote 4 500,00EUR + 20 % DPH; 1000,00EUR + 20 % DPH a 392,00EUR + 20 % DPH. Pre porovnanie žalovaný uviedol, že dodávateľ za jeden reklamný spot odvysielaný v rádiu v mesiaci december 2016 fakturoval žalobcovi v sume 190,00EUR bez DPH a žalobca ho následne fakturoval svojím odberateľom za 200,00 EUR bez DPH. V danom prípade preto podľa žalovaného išlo o vykonávaný obchodný reťazec vopred určených obchodných spoločností, kedy dochádzalo k ekonomicky neopodstatnenému obehu služieb reklamného charakteru a platieb za ne. Pomocou týchto služieb si podľa žalovaného optimalizujúce subjekty skracovali vlastnú daňovú povinnosť, prípadne žiadali vrátenie nadmerného odpočtu DPH. Žalovaný následne uzavrel, že žalobca vierohodnými dôkazmi nepreukázal, že mu boli deklarované služby dodané tak, ako sú uvedené na faktúrach, ktoré predložil ku daňovej kontrole a tým v daných obchodných transakciách

nebolo preukázané, že pri týchto službách vznikla dodávateľovi daňová povinnosť a daňovému subjektu právo na odpočítanie dane.

II.

Žaloba

5. Žalobou doručenou pôvodne na Krajský súd v Bratislave dňa 15. 05. 2019 sa žalobca domáhal v celom rozsahu zrušenia rozhodnutia žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím a vrátenia veci na ďalšie konanie. Konanie bolo pred Krajským súdom v Bratislave vedené pod sp. zn. 2S/97/2019.

6. Žalobca v prvej časti žaloby uviedol, že prvostupňový orgán opakovane neprihliadol na jeho návrhy či argumenty, ktoré mali rozhodujúci vplyv na výsledok daňového konania, pričom v rámci odvolania poukázal na závažné pochybenia, ktoré žalovaný nezobral do úvahy. Žalobca namietal, že v konaní bolo potrebné objasniť prvostupňovým orgánom konštatovanú pochybnosť o tom, že prečo nedochádzalo zo strany žalobcu k nákupu reklamných služieb priamo od spoločnosti YOPI Agency s. r. o. Túto skutočnosť mohol prvostupňový orgán podľa žalobcu objasniť opätovným výsluchom svedka p. A., čo žalobca podľa svojich tvrdení aj navrhoval, ale prvostupňový orgán to odmietol, čím ostala táto otázka podľa žalobcu pre konanie neobjasnená. Nepriznanie nároku na odpočet DPH preto podľa žalobcu bolo založené na vlastných, prvostupňovým orgánom nepodložených hypotézach

7. V druhej časti žaloby žalobca namietol spochybnenie poskytnutia služieb (odvysielania reklamných spotov v rádiách) napriek tomu, že nielen on sám, dodávateľ ale aj samotné rádiá potvrdili, že deklarované zdaniteľné služby boli dodané, teda že reklamné spoty boli odvysielané. Závery prvostupňového orgánu o neuskutočnení dodania reklamných služieb považoval žalobca za neodôvodnené. Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného podľa žalobcu vyplýva, že či už spoločnosť YOPI Agency s. r. o. (reklamný priestor v Rádio Šport a Rádio SiTy) alebo WP Production s. r. o. (reklamný priestor v Rádio YES) boli subdodávateľmi dodávateľa. Podľa žalobcu preto neexistuje žiadna pochybnosť o tom, že služba, ktorú si objednal od dodávateľa, bola dodaná. Dodanie služieb bolo podľa žalobcu potvrdené jednak faktúrami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb, ako aj mediálnymi plánmi za rok 2016, zvukovými spotmi, ktoré obsahovali číslo objednávky, názov kampane a termín nasadenia spotu. Žalobca poukázal aj na tú skutočnosť, že v rámci daňovej kontroly nebolo preukázané, že totožnú službu si objednal iný daňový subjekt, ktorý by zároveň nebol vo vzťahu k žalobcovi v pozícii subdodávateľa.

8. Žalobca ďalej poukázal na rozpor v odôvodnení rozhodnutia žalovaného a prvostupňového orgánu, keď na jednej strane spochybňujú dodanie reklamných služieb žalobcovi dodávateľom (tvrdenia o nedodaní služby žalobcovi zo strany dodávateľa) a na druhej strane popisujú reťazec spoločností podieľajúcich sa na dodaní objednaných reklamných služieb až po samotného vysielateľa a popisujú aj samotnú cenotvorbu, kedy podľa ich záverov bola cena totožnej služby značne navýšená a samotná bola bez ekonomického opodstatnenia. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na skutočnosť, že reklamný priestor bol dodaný práve dodávateľom a nie jednotlivými rádiami. Z uvedeného podľa žalobcu vyplýva, že konatelia rádií nemali dôvod mať akúkoľvek vedomosť o existencii žalobcu a o právnom vzťahu s ním. V tejto súvislosti žalobca dodal, že rádiá nemali obchodnoprávne vzťahy ani s koncovými odberateľmi, a to napriek tomu, že vysielali reklamu, ktorá propagovala produkty a služby týchto koncových odberateľov. Prvostupňový orgán podľa žalobcu nezdôvodnil, prečo považoval žalobcom predložené tvrdenia a dôkazy za nepreukazné. Žalobca naopak dodal, že prvostupňový orgán nepredložil žiadne vlastné tvrdenia jasne preukazujúce pochybnosti o tvrdeniach žalobcu.

9. Podľa názoru žalobcu nedošlo z jeho strany k porušeniu ustanovenia § 3 ods. 8 daňového poriadku tým, že sa nezúčastnil výsluchu ani jedného zo svedkov, a to napriek upovedomeniu o konaní výsluchu. V tejto súvislosti poukázal na ustanovenie § 25 daňového poriadku, kedy účasť na výsluchu je jeho právom a nie povinnosťou.

10. K hodnoteniu cenotvorby jednotlivých daňových subjektov žalobca poukázal na podstatu podnikania, a to je dosahovanie zisku, kedy kúpna cena je výsledkom cenotvorby podnikateľa a dohody subjektov v rámci trhu. Pokiaľ žalovaný a prvostupňový orgán hodnotili cenotvorbu jednotlivých daňových subjektov, tak prekročili svoje právomoci. Žalovaný a prvostupňový orgán podľa žalobcu

neodôvodnili svoje závery, ktoré posúdili zdaniteľné obchody ako fiktívne a vytvorené umelo / účelovo bez ekonomického opodstatnenia. Rovnako podľa žalobcu žalovaný a prvostupňový orgán žiadnym spôsobom neodôvodnili, akú daňovú výhodu mal žalobca získať nákupom reklamných služieb, kedy podľa názoru žalobcu takýto záver odporuje logike, keďže nakúpené reklamné služby ďalej predal so ziskom, z ktorého odviedol DPH.

11. Žalobca súčasne považoval za neštandardnú požiadavku orgánov verejnej správy, aby daňový subjekt mal znalosť o pomeroch a činnosti ďalších dodávateľov tovarov a služieb, s ktorými nie je v žiadnom obchodnoprávnom vzťahu a ktorých navyše ani nepozná. Žalobca v tejto súvislosti konštatoval, že nemal vedomosť o istom reťazci a ani o počte firiem, ktoré do neho boli zapojené. Nákup reklamného priestoru žalobca podľa svojich tvrdení realizoval cez dodávateľa, ktorý vystupoval ako reklamná agentúra deklarujúca schopnosť dodať reklamné služby. Obchodné vzťahy dodávateľa neboli žalobcovi podľa jeho tvrdení známe a tiež predpokladal, že nakupuje reklamné služby priamo od ich poskytovateľov ako ich majoritný odberateľ a nie cez istý reťazec, v ktorom vystupuje viacero spoločností. Žalobca tiež uviedol, že nemal vedomosť o cene za jednotlivé reklamné spoty, ktoré účtovali ďalší subdodávatelia. Spochybnenie dodania služieb zo strany orgánov verejnej správy nemôže podľa žalobcu stáť len na tom, že došlo k navýšeniu hodnoty reklamných služieb.

12. V tretej časti žaloby žalobca poukázal na nedostatočné odôvodnenie rozhodnutí orgánov verejnej správy a tiež na ich nezrozumiteľnosť. Odporujúcimi tvrdeniami je podľa žalobcu to, keď prvostupňový orgán spochybňuje dodanie služieb dodávateľom a následne popisuje reťazec obchodných spoločností, ktoré služby dodali. Podľa žalobcu nie je možné z rozhodnutí orgánov verejnej správy zistiť, prečo práve akýsi reťazec obchodných spoločností bol dôvodom nepriznania nároku na odpočítanie DPH. Prvostupňový orgán preto podľa žalobcu nepreukázal, že žalobca bol úmyselne zapojený do predmetného reťazca s cieľom ukrátiť štátny rozpočet, že by k ukráteniu rozpočtu došlo a že by sám získal akúkoľvek neoprávnenú výhodu.

### III.

#### Vyjadrenie k žalobe

13. Podaním doručeným súdu dňa 21.06.2019 sa k žalobe vyjadril žalovaný (ďalej len „vyjadrenie žalovaného“). Poukázal na skutočnosť, že vykonaným dokazovaním bolo zistené, že vytvorením umelého reťazca obchodných spoločností a ich jednotlivého zapojenia došlo k umelému navýšeniu ceny bez pridania akejkoľvek hodnoty až na sumu 1 282 272,00 EUR, z toho DPH vo výške 213 712,00 EUR, ktoré dodávateľ fakturoval v predmetných zdaňovacích obdobiach kalendárneho roku 2016. V rámci obchodných vzťahov podľa žalovaného dochádzalo k ekonomicky neopodstatnenému obehu služieb reklamného charakteru a platieb za ne, pomocou ktorých optimalizujúce subjekty skracovali svoju vlastnú daňovú povinnosť, resp. na základe takýchto obchodov neoprávnenie žiadali vrátenie nadmerného odpočtu DPH zo štátneho rozpočtu.

14. Skutočnosťou potvrdzujúcou fakt, že ide podľa žalovaného o umelo vytvorený reťazec bez ekonomického opodstatnenia je, že konatelia týchto spoločností nevedeli preukázať, či spoločnosť, pre ktorú chceli sprostredkovane zabezpečiť poskytnutie reklamných služieb, má oprávnenie na odvysielanie reklamných spotov. Žalovaný tiež uviedol, že pochybnosť o reálnom ekonomickom opodstatnení daných obchodných prípadov potvrdzuje aj fakt, že všetky spoločnosti vystavili faktúry za predaj reklamných služieb s dňom dodania 31.12.2016, z čoho vyplýva, že v posudzovanom prípade nebolo zrejmé, ktorá spoločnosť bola v uvedený deň dodania reklamných služieb skutočným vlastníkom práv na predaj reklamného priestoru.

15. Pre samotné posúdenie veci je podľa žalovaného podstatné preukázanie reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia osobou, ktorá toto zdaniteľné plnenie účtovala a kumulatívne naplneniu základných podmienok pre uplatnenie odpočítania DPH v súlade so zákonom o DPH. Podľa žalovaného žalobca sám nepreukázal, že mu boli deklarované služby dodané tak, ako sú uvedené na predložených faktúrach a tým nedošlo ku preukázaniu vzniku daňovej povinnosti a právo na odpočítanie dane. Žalovaný dodal, že samotná existencia faktúr vyhotovených dodávateľom nie sú podľa neho dostatočným dôkazom na preukázanie reálneho dodania služby. Odpočítanie dane podľa § 49 až §

51 zákona o DPH je podľa žalovaného viazané na splnenie všetkých stanovených podmienok, kedy nesplnenie jednej vylučuje priznanie nároku.

16. Z administratívneho spisu podľa žalovaného nevyplýva, že by prvostupňový orgán požadoval od žalobcu doklady, ktoré by bolo potrebné zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Preverovaním takýchto dokladov za účelom preukázania realizácie zdaniteľných plnení medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca podľa žalovaného neznamená, že bolo povinnosťou žalobcu takéto doklady predkladať za účelom preverenia jeho nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ale prvostupňový orgán mal zase právo preveriť pôvod deklarovaných zdaniteľných obchodov a tiež odstrániť vzniknuté pochybnosti. V rámci tohto postupu podľa žalovaného nebolo jeho úlohou napovedať žalobcovi spôsob preukazovania svojich tvrdením že so spornými službami skutočne obchodoval, nakoľko bolo povinnosťou žalobcu preukázať, že predmet obchodu mu dodal sám dodávateľ tak, ako bolo uvedené na faktúre. Obchody, o ktorých svedčí len existencia formálnych dokladov nevystihuje podľa žalovaného reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. V takom prípade je možné podľa žalovaného hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane z pridanej hodnoty na základe všetkých zúčastnených článkov predmetného reťazca.

17. Úvaha prvostupňového orgánu pri hodnotení dôkazov nebola podľa žalovaného hypotézou a ani svojvoľná, pričom prvostupňový orgán sa v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nedopustil závažných procesných chýb a ani nemaril objektívne zistenia skutkového stavu vecí, ako uvádzal žalobca. Žalovaný konštatoval zákonnosť postupu prvostupňového orgánu podľa § 44 až § 47 daňového poriadku a konštatoval aj zákonnosť dokazovania podľa § 24 ods. 2, ods. 3 a ods. 4 daňového poriadku.

18. Ohľadne námietky žalobcu týkajúcej sa nevykonania niektorých dôkazov žalovaný poukázal na zásadu voľného hodnotenia dôkazov v rámci zákonom stanovenej správnej úvahy ako aj na skutočnosť, že procesný postup v daňovom konaní si určuje sám prvostupňový orgán. Žalovaný v tejto súvislosti dodal, že aj keď dokazovanie riadi prvostupňový orgán ako správca dane, dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte. Z administratívneho spisu podľa žalovaného nevyplýva, že by prvostupňový orgán zasiahol do procesných práv žalobcu, práve naopak, v daňovom konaní bolo žalobcovi umožnené zúčastniť sa v procese vypočutia svedkov, klásť im otázky a vyjadrovať sa k už vykonaným dôkazom.

19. Žalovaný preto skonštatoval, že žalobca v daňovom konaní neunesol dôkazné bremeno, aby preukázal reálne prijatie zdaniteľných obchodov od deklarovaných dodávateľských spoločností. Žalovaný preto navrhol žalobu zamietnuť a nepriznať žalobcovi trovy konania.

#### IV.

##### Replika žalobcu, duplika žalovaného

20. Podaním doručeným súdu dňa 07.11.2019 sa k vyjadreniu žalovaného vyjadril žalobca. Žalobca opätovne skonštatoval, že k predaju reklamného priestoru skutočne došlo, pričom konštatoval, že dodávateľ skutočne disponoval reklamným priestorom v rádiách, a teda nedošlo k fiktívnemu prevodu neexistujúcej služby na žalobcu. Žalobca preto nemohol reklamné služby sám fakturovať rádiám. Samotný nesúhlas žalovaného s cenotvorbou pri predaji reklamného priestoru nemôže podľa žalobcu spochybniť jeho samotnú existenciu a následný predaj. Žalovaný podľa žalobcu sám uznal postupný predaj reklamného priestoru medzi viacerými spoločnosťami ako aj dispozíciu dodávateľa s týmto priestorom a následného predaja žalobcovi. Tento záver je preto podľa žalobcu následne v rozpore s konštatovaním žalovaného, že dodávateľ reálne službu nedodal.

21. Žalobca konštatoval objednanie služby v podobe reklamných spotov, ktoré boli v rádiách odvysielané, čo rádiá samotné potvrdili. Žalovaný podľa názoru žalobcu nemôže žalobcovi prikazovať, akým spôsobom si má alebo môže zabezpečiť konkrétnu službu, keďže v súčasnom trhovom hospodárstve sa žiadne tovary alebo služby nepredávajú od výrobcov priamo k spotrebiteľom. Reklamné spoty žalobca podľa svojich tvrdení riadne nakúpil od reklamnej agentúry za obvyklú cenu, tieto s primeraným ziskom predal a všetky povinnosti voči štátu si splnil. Pokiaľ ide o samotnú výrobu reklamných spotov, žalobca

nemá vedomosť o procese ich výroby, t. j. či tak dodávateľ uskutočnil vlastnými zamestnancami alebo subdodávateľským spôsobom. Ak boli podľa žalobcu reklamné spoty odvysielané, tak nie je možné spochybňovať samotnú existenciu tovaru. Žalobca podľa svojich tvrdení nemal vedomosť o žiadnom reťazci spoločností a o spôsobe plnenia záväzkov dodávateľom.

22. Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného podľa žalobcu nevyplýva, ktoré konkrétne skutočnosti svedčia o existencii umelo vytvoreného reťazca a následne o tom, že žalobca bol jeho súčasťou. Samotný nákup reklamných služieb od spoločnosti, ktorá by mala byť jeho súčasťou však podľa žalobcu neznamena, že o existencii umelo vytvoreného reťazca vedel, že bol do neho automaticky zapojený a že z neho akýmkoľvek spôsobom profitoval. Predmetné skutočnosti neboli podľa žalobcu žalovaným a ani prvostupňovým orgánom preukázané.

23. Podľa názoru žalobcu v preverovanom zdaňovacom období sa nemal možnosť dozvedieť o existencii iných spoločností, ktoré by boli schopné mu dodať reklamné služby v rovnakom rozsahu, ako dodávateľ za nižšiu cenu. Výsluchy konateľov jednotlivých spoločností boli podľa žalobcu realizované rok po dodaní reklamných služieb zo strany dodávateľa.

24. Z uvedeného je preto podľa žalobcu zrejmé, že v rámci daňového konania uniesol dôkazné bremeno. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje podľa žalobcu daňový subjekt, ale nie absolútne, pretože pri takomto výklade by pri každom preverovaní dodávky tovaru alebo služby mohol správca dane poprieť takéto dodanie. Podľa žalobcu dôkazné bremeno daňového subjektu sa vzťahuje výlučne na preukázanie skutočností viažucich sa k jeho daňovej povinnosti a okrem toho iba ku skutočnostiam ním tvrdným. Správca dane preto podľa žalobcu nemôže vyzývať daňový subjekt k preukazovaniu skutočností, ktoré nevyplývajú z daňového priznania a ním podaných vysvetlení a súčasne nie je možné od daňového subjektu požadovať preukazovanie skutočností týkajúcich sa daňovej povinnosti iného subjektu. Dôkazné bremeno preto podľa žalobcu nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu, čo podľa neho je podporené aj rozhodovacou činnosťou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, napr. sp. zn. 3Sžf/67/2015.

25. Žalobca s poukazom na rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonic, C-285/11, bod 40, ako aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5žf/49/2010 zo dňa 30.06.2011 konštatoval, že dôkazné bremeno na preukázanie skutočností, či daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, zaťažuje správcu dane.

26. Vyjadrenie žalobcu bolo dňa 13.11.2019 doručené žalovanému, ktorý sa k nemu nevyjadril.

V.

Relevantná právna úprava

27. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

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

30. Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,

- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

31. Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

- a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,
- b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
- c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu,
- d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

32. 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.

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

34. Podľa § 24 ods. 3 prvá veta daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane.

35. Podľa § 46 ods. 5 daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

36. Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu<sup>2)</sup> možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

37. Podľa § 63 ods. 2 daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis<sup>1)</sup> neustanovuje inak.

38. 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.

39. Podľa § 493e zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) 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.

## VI.

### Rozhodnutie o správnej žalobe

40. Podľa § 3 ods. 1 a ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov začal s účinnosťou od 1. júna 2023 vykonávať svoju činnosť Správny súd v Bratislave, na ktorý prešiel od 1. júna 2023 výkon súdnictva z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Trnave a Krajského súdu v Nitre vo všetkých veciach, v ktorých je od 1.6.2023 daná právomoc správnych súdov. Pred Správnym súdom v Bratislave (ďalej len „správny súd“) je prejednávaná vec

vedená pod sp. zn. BA-2S/97/2019. 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 v znení neskorších predpisov náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti pridelená do senátu 5S správneho súdu.

41. Správny súd v Bratislave ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci podľa § 10, § 13 ods. 1 SSP a podľa § 3 ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov preskúmal v rámci žalobných bodov napadnuté rozhodnutie žalovaného, vrátane konania, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

42. Správny súd rozhodol o žalobe na pojednávaní dňa 05. septembra 2024. Predvolanie na pojednávanie bolo žalobcovi doručené dňa 28. 08. 2024 a žalovanému dňa 12. 08. 2024. Elektronickým podaním doručeným súdu dňa 28. 08. 2024 žalobca v zastúpení svojho advokáta sa ospravedlnil z účasti na pojednávaní a žiadal vec prejednať v jeho neprítomnosti. Žalovaný ospravedlnil svoju neúčast' dňa 03.09.2024.

43. Zo žalobných bodov správny súd vyvodil podstatu argumentácie žalobcu smerujúcu proti rozhodnutiu žalovaného a prvostupňového orgánu, ktorá v prevažnej väčšine spočívala v námietkach proti nedostatočnému odôvodneniu záverov o nepreukázaní uskutočnenia zdaniteľného plnenia zo strany žalobcu, odporujúcim tvrdeniam medzi spochybnením dodania reklamných služieb a konštatovaním simulovaných obchodov v rámci reťazca spoločností podieľajúcich sa na dodaní objednaných reklamných služieb. Žalobca súčasne namietal aj voči záverom žalovaného o umelej cenotvorbe a zneužití práva.

44. Proces odpočtu DPH v princípe prebieha tak, že daňový subjekt predložením faktúry spolu s daňovým priznaním voči správcovi dane len formálne uplatňuje jeho právo na odpočet DPH, ktoré mu vzniká priamo zo zákona splnením hmotnoprávnych podmienok odpočtu DPH. Správca dane môže následne vykonať u daňového subjektu daňovú kontrolu a na základe jej výsledkov je možné odmietnuť daňovému subjektu jeho právo na odpočet DPH. Ako dôvody odmietnutia nároku na odpočet DPH zásadne prichádzajú v úvahu len a) nepreukázanie splnenia podmienok (neunesenie dôkazného bremena), b) dopustenie sa daňového podvodu, resp. vedomá účasť daňového subjektu na podvodnom reťazci, c) zneužitie práva. Jednotlivé dôvody sa navyše vzájomne vylučujú. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa spravidla vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené (rozsudok SD EÚ v spojených veciach SGI a Valérie C-459/17 a C-460/17). Zneužitie práva EÚ je zas na rozdiel od daňového podvodu po právnej stránke dovoleným konaním, ktoré je však možné považovať za umelé plnenie bez objektívneho hospodárskeho dôvodu len s cieľom získať daňovú výhodu (rozsudok SD EÚ vo veci C-255/02 Halifax) (obdobne aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo dňa 31. 7. 2023, sp. zn. 2Sfk/70/2022, odseky 16,17 a 21).

45. Pokiaľ daňový subjekt preukáže prijatie zdaniteľného plnenia a splní zákonom stanovené podmienky pre uplatnenie nároku na odpočet dane, správca dane môže odpočet neuznať len v prípade preukázania podvodu na DPH alebo zneužitia práva (obdobne aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1 Afs 262/2021 zo dňa 02.12.2021, ods. 34).

46. Správny súd tiež poukazuje aj na judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky, ktorý obdobne uvádza, že je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu, resp. zneužitia práva alebo účasti daňového subjektu na ňom (bod 41 rozhodnutia vo veci Ferimet SL). Zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (bod 34 rozsudku vo veci Kemwater ProChemie s. r. o.), v prípade preukázania daňového podvodu/zneužitia práva je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domniek (rozsudok Súdneho dvora vo veci Crewprint Kft, C-611/19 z 3. septembra 2020, body 37, 43). Súčasne platí, že daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať daň len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť jeho dodávateľov či odberateľov, nesplnenie si rôznych povinností na ich strane či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami (bod 42 uznesenia Súdneho dvora vo veci C-610/19 Vikingo Fővállalkozó Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága z 3. septembra 2020). Napokon, opatrenia prijaté členskými štátmi v oblasti

DPH sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH, a tým neutralitu DPH (bod 44 citovaného rozhodnutia Vikingo) (uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 2. 7. 2024, sp. zn. IV. ÚS 329/2024, body 20 a 21).

47. Žalovaný a prvostupňový orgán svoje závery pri vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty založili na tom, že

a) nedošlo ku naplneniu základných podmienok pre uplatnenie odpočítania DPH v súlade s § 49 až § 51 zákona o DPH, pretože žalobca ako daňový subjekt nepreukázal, že mu boli deklarované služby dodané tak, ako sú uvedené na faktúrach a

b) žalobca bol súčasťou umelo a účelovo vytvoreného reťazca spoločností, ktoré fakturačne nakupovali a predávali reklamné služby bez pridania akejkoľvek hodnoty s neúmerňým navýšením ceny, kedy dochádzalo k ekonomicky neopodstatnenému obehu služieb reklamného charakteru s cieľom skracovať vlastnú daňovú povinnosť alebo vrátenie nadmerného odpočtu DPH.

48. Vo svetle uvádzanej judikatúry je preto nutné konštatovať opodstatnenosť žalobcovej námietky ohľadne vzájomnej protirečivosti záverov žalovaného týkajúcich sa dôvodu vyrubenia rozdielu na dani z pridanej hodnoty. Žalovaný vo svojich záveroch dôvodí zneužitím práva, príp. aj účasťou na daňovom podvode a súčasne konštatuje aj dôvod nenaplnenia zákonných hmotnoprávných podmienok na uplatnenie nároku na odpočet DPH.

49. Za zneužitie práva je možné považovať navonok relevantnú hospodársku činnosť, ktorá nie je simulovaná (nemá za úlohu zastierať jedno konanie iným), je formálne súladná so zákonom, ale ktorá nemá žiadne iné objektívne vysvetlenie, než získanie nároku voči správcovi dane. Podstatou posúdenia hospodárskej činnosti daňového subjektu je preto otázka ekonomickej racionality uskutočnených daňových transakcií (obdobne aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 6 Afs 376/2018 zo dňa 14.11.2019, ods. 34 a 39). Zneužitie práva ako hlavný účel skúmanej transakcie musí byť daňovému subjektu preukázané, keďže dôkazné bremeno v tomto smere zaťažuje výlučne správcu dane. Správca dane nemôže súčasne s argumentáciou o zneužití práva tvrdiť, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno a nevyvrátil pochybnosti správcu dane o uskutočnení zdaniteľných obchodov tak, ako boli deklarované. Správca dane si teda musí najprv včas ujasniť, či sa daňovým subjektom tvrdený zdaniteľný obchod uskutočnil a či plnenie poskytol platiteľ dane uvedený na faktúre (obdobne aj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/51/2016 zo dňa 28.11.2017, ods. 28).

50. Daňovým podvodom sa podľa konštantnej rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie (Optigen Ltd a Fulcrum Electronics Ltd a Bond House Systems Ltd proti Commissioners of Customs & Excise, v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03, zo dňa 6. 7. 2006, Axel Kittel proti Belgickému kráľovstvu a Belgické kráľovstvo proti Recolta Recycling SPRL, v spojených veciach C-439/04 a C-440/04, zo dňa 21. 2. 2008) označujú také konania, kedy jeden z účastníkov reťazca neodvedie štátu splatnú daň a ďalší účastník si ju odpočíta za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom príslušnej európskej smernice. Dôsledkom daňového podvodu musí byť nutne tzv. chýbajúca daň, ktorá sa prejavuje tým, že niektorý z článkov uvedeného reťazca si v určitom okamžiku v minulosti nesplnil svoju daňovú povinnosť, t. j. priznať daň alebo ju zaplatiť. Okolnosti, ktoré v súhrne nasvedčujú existenciu daňového podvodu musia mať svoj pôvod v minulosti (obchodná história, príp. minulé personálne väzby), v čase uzatvorenia obchodu (neštandardné obchodné podmienky), ako aj v čase nasledujúcom po uzatvorení obchodu (náhle ukončenie činnosti, neštandardné peňažné toky medzi dotknutými osobami). Ak správca dane preukáže, že k daňovému podvodu došlo, je potrebné ďalej pristúpiť ku skúmaniu subjektívnej stránky účasti konkrétneho daňového subjektu na podvode (obdobne aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 1 Afs 262/2021 zo dňa 02.12.2021, ods. 34 - 39).

51. Podľa správneho súdu sa mal správca dane najskôr zaoberať otázkou, či došlo u žalobcu k naplneniu hmotnoprávných podmienok na uplatnenie nároku na odpočet DPH. Hmotnoprávnymi podmienkami pre uznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty sú požiadavky: a) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou (status dodávateľa), b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (tzv. materiálna existencia

plnenia) a c) zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre hmotnoprávnu podmienku pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty nepredstavuje. 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. Pokiaľ sa správca dane rozhodne odmietnuť odpočet dane z pridanej hodnoty pre nesplnenie hmotnoprávnych podmienok, účasť na daňovom podvode ďalej neskúma. (obdobne aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky zo dňa 20. 9. 2023, sp. zn. 4Sfk/81/2022, ods. 21, 22 a 30)

52. Správny súd dáva v tejto súvislosti do pozornosti skutkové zistenia vyplývajúce z výsluchu konateľky dodávateľa, ktorá uviedla, že žalobca a dodávateľ boli vzájomne obchodujúce subjekty, kedy žalobca na základe objednávok nakupoval od dodávateľa, ktorého predmetom činnosti bolo sprostredkovanie reklamnej činnosti, reklamné spoty a obidva subjekty evidovali voči sebe podpísané faktúry, ktoré boli žalobcom uhrádzané bezhotovostne na účet dodávateľa. Podľa vlastných záverov žalovaného (str. 8 a 9 rozhodnutia), z dodávateľom predloženej evidencie DPH a kontrolných výkazov za posudzované zdaňovacie obdobia vyplýva, že daň z pridanej hodnoty bola za tieto obdobia odvedená. Podľa ďalších vyjadrení konateľky dodávateľa, dodávateľ zabezpečoval odvysielanie reklamných spotov prostredníctvom svojich subdodávateľov v rádiách Rádio Šport, Rádio Yes a Rádio SiTy, v ktorých sa tieto reklamné spoty aj vyrábali. Konateľka podľa vlastných vyjadrení zasielala nahraté spoty na CD nosiči konateľovi žalobcu, s ktorým sa osobne poznala. Podľa vlastných záverov žalovaného (str. 9 rozhodnutia) konateľka dodávateľa predložila v rámci daňovej kontroly mediálne plány za posudzované zdaňovacie obdobia, ktoré jej mal odovzdávať konateľ jej subdodávateľa - spoločnosti J&A ENGINEERING, CONSULTING, TRADING AND SERVICE s. r. o. - p. B., ktorého predmetom činnosti bol nákup a predaj mediálnych priestorov (predaj reklamy). Mediálne plány podľa ďalších zistení žalovaného boli vo forme výstupov z počítačového programu, obsahujúci dátum, čas a frekvenciu odvysielania, ktoré vystavovali samotné rádiá.

53. Ohľadne postavenia (sub)dodávateľov súd rámcovo odkazuje na ustálenú rozhodovaciu činnosť Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorá uvádza, že pochybnosti na strane subdodávateľov dodávateľa žalobcu v zásade nepredstavujú dôvodné pochybnosti o splnení hmotnoprávnych podmienok uplatneného práva na odpočet DPH (ZNSS 23/2022). Tieto skutočnosti totiž žiadnym spôsobom nevyvracajú základné deklarované tvrdenie daňového subjektu o tom, že tovar mu bol dodaný od jeho zmluvného partnera - priameho dodávateľa. Daňový subjekt v zásade nemá povinnosť zisťovať pôvod dodaného tovaru, a teda pátrať po skutočných subdodávateľoch jeho dodávateľa. Skutočnosti a nezrovnalosti v subdodávateľskom reťazci síce môžu dokazovať existenciu daňového podvodu, avšak tieto sa stávajú vo vzťahu k tretiemu subjektu dôvodom nepriznania práva na odpočet DPH len v prípade preukázania jeho vedomej účasti na takomto reťazci (obdobne aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/4/2022 zo dňa 14. 6. 2023, ods. 54)

54. K záverom žalovaného týkajúcich sa hodnotenia cenotvorby jednotlivých daňových subjektov a konštatovania umelého navyšovania ceny bez pridania akejkoľvek hodnoty súd odkazuje na závery v rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sfk/25/2022 zo dňa 30.11.2023, body 36 a 42, ktorý prejednával predmet totožnej daňovej kontroly u žalobcu, ale za zdaňovacie obdobie august 2016, pričom uviedol, že „je nevyhnutné odlišovať umelé navyšovanie ceny prijatého zdaniteľného plnenia od neexistencie zdaniteľného plnenia. Zdaniteľné plnenie a cena zdaniteľného plnenia sú dve odlišné právne kategórie z ktorých existencia zdaniteľného plnenia má objektívny charakter, jeho cena sa však spravidla určuje dohodou strán o cene plnenia. Zmluvné strany ako účastníci daňovej transakcie môžu slobodne určovať výšku ceny zdaniteľného plnenia na základe konsenzu zmluvných strán. (...)Cena zdaniteľného plnenia v obchodnoprávnych vzťahoch, ktoré sú zdaniteľnými transakciami sa určuje dohodou zmluvných strán na princípe zmluvnej voľnosti a trhových princípov. Daňové právo neurčuje výšku ceny zdaniteľného plnenia stanovením obvyklej ceny, prípadne všeobecnej hodnoty veci. Je určované na princípoch ekonomického dôvodu, kedy daňová transakcia a určenie ceny zdaniteľného plnenia musia zodpovedať ekonomickej realite. Pokiaľ takáto ekonomická realita absentuje a strany umelým spôsobom určujú cenu, ktorá nezodpovedá ekonomickej realite, môže ísť o rozpor so zásadou skutočného obsahu skutočností rozhodujúcej pre vyrubenie dane podľa § 3 ods.6 Daňového poriadku. Dôkazné bremeno na tieto skutočnosti patrí správcovi dane.“

55. Obdobne sa správny súd stotožňuje so záverom citovaného rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sfk/25/2022 zo dňa 30.11.2023 v bode 48, týkajúceho sa žalobnej námietky k opätovnému nevypočutiu svedka p. A., kedy žalobca sa počas administratívneho konania mal možnosť zúčastniť dvoch výsluchov tohto svedka a klásť mu otázky, avšak toto svoje právo nevyužil. Je však potrebné dodať, že toto (ne)konanie žalobcu nie je možné vnímať, ako porušenie § 3 ods.8 Daňového poriadku, keďže išlo o jeho právo zúčastniť sa na výsluchu svedka a nie o jeho povinnosť.

56. V kontexte uvádzaných záverov správny súd konštatuje, že neustálenie pravého dôvodu vyrubenia rozdielu na dani z pridanej hodnoty zo strany žalovaného a prvostupňového orgánu, rozporuplnosť záverov žalovaného ohľadne tohto nároku a to aj vo vzťahu k zistenému skutkovému stavu, zaťažilo jeho rozhodnutie vadou nepreskúmateľnosti podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP.

57. Správny súd preto rozhodnutie žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím zrušil a vrátil vec prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie.

58. V ďalšom konaní orgány verejnej správy budú musieť pri posudzovaní nároku žalobcu na odpočet DPH zohľadniť všetky súdom uvádzané východiská postupu pri posudzovaní takéhoto nároku a v prípade opätovného vyrubenia rozdielu na dani z pridanej hodnoty ustáliť a presvedčivo odôvodniť, či dôvodom je buď a) nepreukázanie hmotnoprávných podmienok žalobcu na priznanie nároku na odpočet DPH, alebo b) vedomá účasť na daňovom podvode alebo c) zneužitie práva.

59. K následnému odôvodneniu rozhodnutí orgánov verejnej správy súd nad rámec uvedeného dodáva, že ak daňové orgány vo svojich rozhodnutiach konštatujú, že platiteľ dane si uplatnil odpočet dane neoprávnene a že cieľom nadmerného odpočtu bolo získať neoprávnenú daňovú výhodu, je ich povinnosťou takéto konštatovanie náležite odôvodniť formou logických úvah opierajúcich sa o skutočnosti, ktoré boli v daňovom konaní zistené. Nepostačuje v odôvodnení rozhodnutia zreprodukovať celý priebeh daňového konania, prednesy účastníkov, vypočutých svedkov a obsah listinných dôkazov, ale je nevyhnutné následne usporiadať zistené skutočnosti do logického rámca, teda osvetliť samotnú argumentačnú úvahu správneho orgánu, z ktorej bude zrejmé, akým spôsobom správny orgán skutkové zistenia posúdil jednotlivito aj vo vzájomných súvislostiach, aké závery z posudzovaných dôkazov vyvodil a aké právne normy na zistené skutočnosti aplikoval. Nie je úlohou druhostupňového správneho orgánu vo svojom rozhodnutí len reprodukovat obsah jednotlivých listinných dôkazov a výpovedí svedkov a citovať úvahy a konštatovania prvostupňového správneho orgánu uvedené v prvostupňovom rozhodnutí alebo v predkladacej správe vypracovanej pre druhostupňový správny orgán, ale je úlohou a povinnosťou druhostupňového orgánu reagujúc na odvolacie námietky účastníka konania ozrejmiť vlastné úvahy a predstaviť argumentáciu podporujúcu závery prijaté správnym orgánom (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, zo dňa 22. 9. 2020, sp. zn. 10Sžfk/30/2019, bod 27).

60. O náhrade trov konania súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP a priznal úspešnému žalobcovi 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.

61. Rozsudok prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú môže podať oprávnený subjekt (§ 442 SSP), a to v lehote 30 dní od jeho doručenia na Správny súd v Bratislave. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí 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 kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti (§ 441 SSP).

Kasačná sťažnosť nie je prípustná, ak sa opiera o iné dôvody, ako sú uvedené v § 440 SSP, ak sa opiera o dôvody, ktoré sťažovateľ neuplatnil v konaní pred správny súdom, v ktorom bolo vydané napadnuté rozhodnutie, hoci tak urobiť mohol, alebo ak smeruje len proti dôvodom rozhodnutia správneho súdu (§ 439 ods. 3 SSP).

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.