

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: BA-2S/60/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1021200437
Dátum vydania rozhodnutia: 05. 02. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Michal Davala, Ph.D., LL.M.
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2025:1021200437.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Michala Davalu, Ph.D., LL.M. a členov senátu JUDr. Mgr. Juraja Štorcela, PhD. (sudca spravodajca) a JUDr. Kataríny Kučerárovej, PhD., v právnej veci žalobcu: PROCESS MANAGEMENT, s.r.o., so sídlom Gaštanová 13, 811 04 Bratislava, IČO: 36 356 794, zastúpený: Malata, Pružinský, Hegedúš & Partners s. r. o., so sídlom Twin City Tower, Mlynské nivy 10, 821 09 Bratislava – mestská časť Staré Mesto, IČO: 47 239 921, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100207099/2021 zo dňa 05.02.2021, takto

rozhodol:

I. Súd z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100207099/2021 zo dňa 05.02.2021 a rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 101583224/2020 zo dňa 15.10.2020 a vec vracia orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému právo na náhradu trov konania v celom rozsahu.

odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania
Stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia

1. Oznámením o daňovej kontrole zo dňa 14.05.2018 oznámil Daňový úrad Bratislava, so sídlom Ševčenkova 32, 850 00 Bratislava (ďalej len „správca dane“) žalobcovi výkon daňovej kontroly, o. i. aj na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2017. Z potvrdenia o zapožičaní dokladov zo dňa 12.06.2018 vyplýva, že žalobca zapožičal originály dokladov – zoznam vystavených faktúr 2017, zoznam prijatých faktúr 2017, pokladničné doklady 2017, kniha bankových dokladov, hlavná kniha, 65 ks odovzdaných zmlúv a evidenciu DPH za rok 2017.

2. Z úradného záznamu zo dňa 24.08.2018 vyplýva, že zamestnanci správcu dane nahliadli do spisu daňového subjektu – spoločnosti AKYS, s. r. o., so sídlom Zámocká 30, 811 01 Bratislava, IČO: 45 709 351 (ďalej len „spoločnosť AKYS“), pričom bolo zistené, že boli vystavené dodávateľské faktúry pre odberateľa – žalobcu a daň z príslušných faktúr bola priznaná a odvedená v jednotlivých zdaňovacích obdobiach (január až december 2017).

3. Dňa 25.10.2018 bol vykonaný výsluch A. B., konateľa spoločnosti AKYS, pričom k tomu, či spoločnosť AKYS realizovala pre žalobcu reklamné a marketingové služby v súvislosti s podujatiami „BUSINESS GOLF TOUR 2017“, „STARS for STARS 2017“, „KABÁT TURNÉ 2017“ a „TENNIS CHAMPIONS“ uviedol, že priamo ich nerealizovali, služby boli dodané na základe zmlúv o poskytovaní reklamných

služieb uzatvorených k jednotlivým podujatiam. Objednávky neboli, boli zaslané ponuky a spoločnosť AKYS vykonávala reklamné a marketingové služby subdodávateľsky spoločnosťou PETAS, spol. s r. o., naposledy sídlom Miletičova 1, 821 08 Bratislava – mestská časť Ružinov, IČO: 35 912 341 (ďalej len „spoločnosť PETAS“) a zároveň uviedol subdodávateľov k jednotlivým podujatiam. Svedok potvrdil vystavenie faktúr pre žalobcu, pričom predmetom faktúr bola propagácia obchodného mena a loga v pozíciách reklamný partner podujatí. K daňovej povinnosti uviedol, že táto vznikla a bola riadne zaevidovaná a odvedená v príslušných zdaňovacích obdobiach, faktúry boli riadne zaúčtované v účtovníctve a uvedené v záznamoch DPH.

4. Dňa 11.04.2019 bol vykonaný výsluch konateľa žalobcu, ktorý uviedol, že služby od dodávateľa – spoločnosti AKYS (reklamné služby) boli poskytnuté prostredníctvom televízie, na billboardoch, v novinách a na webových stránkach. Uviedol, že služby zabezpečovala spoločnosť AKYS, pričom koho reklama oslovila nevedel uviesť, ale v podnikaní im to pomohlo. Svedok uviedol, že v dôsledku propagácie nevedel uviesť presnú hodnotu zvýšenia príjmov, propagáciou loga sa však žalobca zviditeľnil pre očakávanú skupinu klientov.

5. Správca dane rozhodnutím č. 100905463/2019 zo dňa 17.04.2019 (ďalej len „rozhodnutie o prerušení“) podľa § 61 ods. 1 písm. a) 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“) prerušil daňovú kontrolu z dôvodu, že sa začalo konanie o predbežnej otázke. Daňová kontrola bola prerušená odo dňa 25.04.2019 do doby, kým správca dane získa podklady pre správne určenie dane. V odôvodnení rozhodnutia o prerušení správca dane konštatoval, že správca dane začal konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, pretože u dodávateľa žalobcu – spoločnosti AKYS prebieha daňová kontrola na DPH za zdaňovacie obdobie január 2017 až december 2017. Z dôvodu, že výsledky šetrení, resp. vykonaného dokazovania v súvislosti s výkonom daňovej kontroly DPH u dodávateľa budú priamo súvisieť a budú potrebné a rozhodujúce pre správne určenie výšky dane u žalobcu.

6. Oznámením zo dňa 02.07.2019 oznámil správca dane, že dňa 10.06.2019 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená.

7. Správca dane vydal protokol z daňovej kontroly č. 101640277/2019 zo dňa 04.07.2019 na dani z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobia – január 2017 až december 2017. K protokolu sa žalobca vyjadril podaním zo dňa 29.07.2019.

8. Správca dane vydal rozhodnutie č. 102023577/2019 zo dňa 23.08.2019, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 8.000,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2017. Na podklade podaného odvolania bolo spomenuté rozhodnutie správcu dane rozhodnutím žalovaného č. 100434985/2020 zo dňa 14.02.2020 zrušené a vec bola vrátená na ďalšie konanie, a to z dôvodu pochybení pri doručovaní. Zároveň bola uložená správcovi dane povinnosť posúdiť a vyhodnotiť všetky relevantné doklady a dôkazy súvisiace s deklarovateľnými obchodmi, oboznámiť žalobcu so všetkými skutočnosťami a s výsledkom vyrubovacieho konania, aby mohol preukázať svoje tvrdenia a dôkazné prostriedky, nebol ukrátený na svojich právach a správca dane rozhodne vo veci.

9. Následne vydal správca dane rozhodnutie č. 101583224/2020 zo dňa 15.10.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 8.000,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2017. Správca dane konštatoval, že nespochybňuje reálnu existenciu športových a kultúrnych podujatí a samotnej reklamy, ale spochybnil dodávateľa a celý reťazec subdodávateľov. Správca dane uzavrel, že žalobca si uplatnením práva na odpočítanie dane a odpočítaním dane z prijatých faktúr za zdaňovacie obdobia – január 2017, február 2017, marec 2017, apríl 2017, máj 2017, jún 2017, júl 2017, august 2017, september 2017, október 2017, november 2017 a december 2017 za deklarováný nákup porušil príslušné ustanovenia zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o DPH“). Na základe vykonaných dôkazov správca dane uviedol, že v priebehu daňovej kontroly bolo jednoznačne preukázané, že dodávateľom na uvedených faktúrach nebola spoločnosť na nich uvedená (spoločnosť AKYS), čím došlo zo strany žalobcu k porušeniu Zákona o DPH, pričom podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH sú hmotnoprávne a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet a žalobca

nepreukázal, že plnenie deklarované v sporných faktúrach bolo reálne uskutočnené tým daňovým subjektom, ktorý ich vystavil.

10. Voči prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie zo dňa 12.11.2020, pričom namielol, že (i) prvostupňové rozhodnutie je nulitné z dôvodu, že bolo omylom vydané inej osobe (žalobcovi namiesto spoločnosti AKYS), (ii) protokol bol nezákonný, (iii) správca dane porušil procesné práva žalobcu – právo zúčastniť sa výsluchu svedkov a klásť im otázky, (iv) závery správcu dane boli arbitrárne a nesprávne, vychádzajúce z nesprávneho hodnotenia dôkazov, nesprávne postupu vo vzťahu k rozloženiu dôkazného bremena, ako aj nesprávneho právneho posúdenia podmienok odpočítania DPH a (v) prvostupňové rozhodnutie bolo vydané bez toho, aby nastúpili účinky začatia vyrubovacieho konania, keďže protokol nebol žalobcovi zo strany správcu dane riadne doručený.

11. Na podklade podaného odvolania vydal žalovaný rozhodnutie č. 100207099/2021 zo dňa 05.02.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalovaný poukázal na podané odvolanie, zosumarizoval skutkový stav zistený správcom dane a následne uviedol svoje vlastné posúdenie veci.

12. K námietke ohľadom nezákonného prerušenia daňovej kontroly žalovaný uviedol, že daňová kontrola bola prerušená do času ukončenia daňovej kontroly u spoločnosti AKYS, pričom zistenia uvedené v protokole z daňovej kontroly spoločnosti AKYS správca dane použil ako dôkaz podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Celková doba prerušenia daňovej kontroly bola 47 dní, čo žalovaný považoval vzhľadom na dôležitosť použitia výsledkov uvedených v protokole z daňovej kontroly spoločnosti AKYS, ktoré prispeli k objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane žalobcu, za lehotu primeranú. Správca dane počas prerušenia daňovej kontroly nebol nečinný, ale vydal dožiadanie a vykonal množstvo šetrení, zisťovaní a pojednávaní. Prerušenie daňovej kontroly bolo potrebné z dôvodu, že daňová kontrola spoločnosti AKYS začala neskôr ako u žalobcu, toto prerušenie bolo potrebné, účelné a nevyhnutné. Výsledky a zistenia z daňovej kontroly vykonávanej u spoločnosti AKYS mali priamy dosah na výsledky daňovej kontroly žalobcu, pretože sa jednalo o jeho priamo dodávateľa.

13. Ďalej žalovaný uviedol, že správca dane z nepozornosti uviedol v rozhodnutí o prerušení § 61 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku, pričom mal správne uviesť § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku, teda prerušenie z dôvodu konania o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, čo uviedol aj v odôvodnení rozhodnutia o prerušení. Žalovaný uviedol, s odkazom na závery nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 726/2016 zo dňa 25.10.2016, že prerušenie daňovej kontroly (či už zákonne alebo nezákonne) nemôže spôsobiť nezákonnosť vyhotoveného protokolu z daňovej kontroly. Podstatné pri prerušení totiž je, že správca dane nevykonával žiadne úkony voči žalobcovi, nezaťažoval ho. Daňová kontrola nebola prerušená formálne, ale za účelom získať dôkazy na správne určenie dane. Čistý výkon daňovej kontroly bol 345 dní, a teda v zákonnej lehote.

14. K nesprávne doručenému protokolu žalovaný uviedol, že tento bol doručený na adresu splnomocneného zástupcu žalobcu, pričom, ak za tohto zástupcu protokol prevzala iná osoba, žalobca mal riešiť prevzatie zásielky neoprávnenou osobou na pošte, prípadne inak. Z dôvodu, že protokol bol riadne doručený oprávnenej osobe, tak bola námietka žalobcu ohľadom toho, že nenastali účinky vyrubovacieho konania, vyhodnotená ako nedôvodná.

15. Vo vzťahu k námietke, že prvostupňové rozhodnutie je nulitné, pretože sa netýka žalobcu, ale spoločnosti AKYS žalovaný uviedol, že toto rozhodnutie nulitné nie je, pretože nespĺňa náležitosti nulity uvedené v § 64 ods. 2 písm. b) Daňového poriadku. Prvostupňové rozhodnutie vydal príslušný správca dane žalobcovi a bolo doručené splnomocnenému zástupcovi.

16. Žalovaný vyslovil súhlas s tým, že správca dane mal / mohol prehľadnejšie a vecnejšie uviesť a odčleniť skutočnosti a dôkazy získané z protokolu z daňovej kontroly spoločnosti AKYS, avšak má za to, že z obsahu námietok žalobcu podaných k protokolu, k oboznámeniu a odvolacích námietok mal žalobca dostatočnú vedomosť o dôvodoch, pre ktoré mu nebol priznaný odpočet DPH.

17. K námietke žalobcu, že z dôkazov vyplynulo, že reklamné služby boli žalobcovi reálne dodané spoločnosťou AKYS bez ohľadu na to, či ich dodanie zabezpečil sám alebo subdodávateľsky žalovaný poukázal na protokol z daňovej kontroly spoločnosti AKYS, v ktorom sú vykonané rozsiahle šetrenia, pričom nebolo zistené reálne vykonanie reklamných služieb tak, ako to bolo deklarované na dokladoch

medzi obchodnými spoločnosťami od začiatku reťazca: GASS, s.r.o., resp. Bright Industry s.r.o. – spoločnosť PETAS – spoločnosť AKYS – žalobca. Z protokolu z daňovej kontroly spoločnosti AKYS žalovaný uviedol, že bolo potrebné ozrejmiť a prešetriť celý zistený obchodný reťazec, pričom žalovaný opísal zistenia, vyplývajúce z protokolu z daňovej kontroly spoločnosti AKYS (strana 11 až 14 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia).

18. Žalovaný uviedol, že konateľ spoločnosti AKYS nepreukázal žiadnu vedomosť, čo konkrétne mal nakúpiť, aký druh reklamného priestoru, že by si overoval a kontroloval plnenie, ktoré mal predávať, ako oslovil svojich deklarováných odberateľov, o čom s nimi jednal, keď nevedel žiadne konkrétne skutočnosti o podujatiach, čo ponúkal deklaroványm partnerom, ako a kde s nimi jednal a pod. Z dôvodu, že deklarováný dodávateľ – spoločnosť AKYS nepreukázal vykonanie reklamných služieb pre žalobcu, prešla dôkazná povinnosť preukázať skutočnosti na dokladoch na žalobcu. Žalovaný ďalej uviedol, že ani konateľ žalobcu nepreukázal vedomosti o tom, že spoločnosť AKYS realizovala pre žalobcu reklamné služby a jeho vyjadrenie bolo všeobecné. Vyjadrenia konateľa spoločnosti AKYS a konateľa žalobcu neboli v protiklade, ale všeobecné, nepreukázali žiadne konkrétne skutočnosti o realizovaní zdaniteľných obchodov tak, ako deklarovali na dokladoch. Písomné zmluvy, preberacie protokoly, vykonané úhrady, fotodokumentácia, webové stránky a pod. neboli vecným dôkazom o uskutočnení zdaniteľného plnenia, o jeho dodaní dodávateľom uvedeným na faktúre. Žalobca nepreukázal, že vznikla daňová povinnosť jeho dodávateľovi podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH, preto nesplnil náležitosti uvedené v § 49 ods. 1 Zákona o DPH.

19. Žalovaný uviedol, že vďaka rozsiahlemu šetreniu všetkých obchodných spoločností bol zistený obchodný reťazec, v ktorom bol žalobca posledný v reťazci, ktorý si uplatnil DPH z deklarováných služieb od spoločnosti AKYS. Celý zistený obchodný reťazec, vrátane platiteľa, bol vytvorený účelovo, uplatniť si neoprávnené právo na odpočítanie dane, nemal iné opodstatnenie, pretože organizáciu kultúrnych a športových podujatí a ich vyhodnotenie vykonávali samotné reklamné agentúry. Tie mali podrobné vedomosti o realizovaní športových a kultúrnych akcií, nejednalo sa o reklamné služby na akciách, ale podporovatelia akcií boli zobrazení na materiáloch ako sponzori, reklamní partneri.

20. Žalovaný mal za to, že uvedenie loga a obchodného mena platiteľa nie je reklamnou službou. Na žalobcom predloženej fotodokumentácii je na paneloch uvedené logo, resp. obchodný názov žalobcu. Táto informácia bola pre účastníka podujatia ponímaná tak, že uvedený reklamný partner finančne prispel, a ako vyplynulo zo šetrení (z daňovej kontroly spoločnosti AKYS), konanie a organizovanie športových a kultúrnych akcií bolo podporené sponzormi. Ďalej žalovaný uviedol, že logo, resp. obchodné meno žalobcu nie je informácia o predmete činnosti žalobcu, o ním poskytovaných službách, produktoch, ktorá by bola adresovaná verejnosti. Žalobca neprezentoval žiadne svoje podnikateľské produkty a služby s cieľom uplatnenia na trhu, nadviazania a uzatvárania obchodných vzťahov. Žalovaný uviedol, že žalobca nevedel špecifikovať koho reklama oslovila, ale podnikaniu to pomohlo. Žalovaný usúdil, že žalobca pri uvedení loga neprezentoval svoju ekonomickú činnosť, z loga, resp. obchodného mena žalobcu nebolo zrejmé, akú podnikateľskú činnosť vykonáva, čo ponúka. Žalobca bol uvedený ako reklamný partner, sponzor podujatí.

21. K námietke žalobcu o porušení procesných práv, o nemožnosti byť pri výsluchu svedka a klásť mu otázky, žalovaný uviedol, že žalobca nebol ukrátený na svojich právach, pretože výsluchy svedkov sa konali v rámci daňovej kontroly spoločnosti AKYS, a preto žalobca, aj s odkazom na § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku, nebol prizvaný. Protokol z daňovej kontroly spoločnosti AKYS však bol v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku použitý ako dôkaz, žalobca mal možnosť sa so všetkými dôkazmi oboznámiť, mohol nahliadnuť do spisu, dostaviť sa k správcovi dane.

22. Žalovaný uviedol, že nikto nežiadal od žalobcu, aby sledoval a kontroloval obstarávacie procesy u svojho dodávateľa, resp. subdodávateľov. Vo fakturačnom reťazci však nebolo preukázané, že k dodaniu reklamných služieb došlo tak, ako to bolo tvrdené spoločnosťami GASS, s.r.o. a Bright Industry s.r.o. pre spoločnosť PETAS, spoločnosťou PETAS pre spoločnosť AKYS a spoločnosťou AKYS pre žalobcu. V danom prípade nedisponovala materiálными, personálnymi a ani finančnými zdrojmi ani jedna zo spoločností, ktorá mala reklamné služby vykonať na začiatku reťazca a žiadne konkrétne dôkazy a vedomosť o konaní a zabezpečení akcií v súvislosti s reklamnými službami neuviedol a nepreukázal ani žalobca. Daňové orgány nespochybnili realizáciu kultúrnych a športových podujatí, tie boli vykonané, ale ich organizáciu, reklamné spoty, reklamu v médiách a ich vyhodnotenie vykonali samotné reklamné

agentúry. Subjekty uvedené na reklamných materiáloch boli reklamní partneri, ktorí sa na podujatí podieľali ako sponzori.

II.

Podstatné zhrnutie argumentov žalobcu

23. Žalobca podal na Krajský súd v Bratislave správnu žalobu zo dňa 01.04.2021 (ďalej len „žaloba“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia, prvostupňového rozhodnutia a ich zrušenia.

24. Žalobca namietol, že napadnuté rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia, že daňová kontrola bola vykonaná v zákonnej lehote. Žalobca mal za to, že predmetná daňová kontrola prekročila zákonom stanovenú lehotu 1 roka podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku, čo spôsobuje nezákonnosť daňovej kontroly, ako aj protokolu z takejto daňovej kontroly.

25. Žalobca uviedol, že daňová kontrola bola začatá dňom 12.06.2018, a tesne pred uplynutím zákonnej jednoročnej lehoty správca dane prerušil daňovú kontrolu (po uplynutí 10 mesiacov), pričom dôvodom prerušenia daňovej kontroly bol dôvod uvedený v § 61 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku, podľa ktorého správca dane daňové konanie preruší, ak má vedomosť, že začalo konanie o predbežnej otázke. Žalobca mal za to, že správca dane zneužil inštitút prerušenia daňovej kontroly za účelom obídenia zákonom stanovenej lehoty na vykonanie daňovej kontroly.

26. Žalobca uvedené odôvodnil tým, že (i) správca dane pristúpil k prerušeniu daňovej kontroly až v úplnom závere daňovej kontroly, (ii) správca dane v rozhodnutí o prerušení neuvádza, konanie o akej predbežnej otázke malo byť dôvodom na prerušenie daňovej kontroly, (iii) správca dane v protokole neuvádza výsledok tohto nekonkretizovaného konania o predbežnej otázke a neuvádza, akým spôsobom bol výsledok tohto nekonkretizovaného konania o predbežnej otázke premietnutý do záverov správcu dane obsiahnutých v protokole.

27. Žalobca mal súčasne za to, že ak by aj prerušenie daňovej kontroly nebolo účelové, daňová kontrola bola prerušená z neexistujúceho dôvodu, a to z dôvodu začatia konania o predbežnej otázke, ktoré nikdy neprebiehalo. Dôsledkom nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly je to, že takéto prerušenie nemalo za následok spočítanie lehoty na vykonanie daňovej kontroly a lehota plynula aj počas formálneho prerušenia daňovej kontroly. Podľa žalobcu je tak nepochybné, že správca dane nerešpektoval zákonný limit výkonu daňovej kontroly, keďže trvala dlhšie než jeden rok, čo malo za následok nezákonnosť daňovej kontroly a protokolu, pričom nezákonný protokol má povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku.

28. Žalobca uviedol, že daňová kontrola bola prerušená z dôvodu podľa § 61 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku, teda z dôvodu existencie konania o predbežnej otázke. Bolo preto irelevantné, či správca dane začal konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, pričom výrok rozhodnutia o prerušení je záväzný. Ak chcel správca dane prerušiť daňovú kontrolu z dôvodu podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku, mal tak vykonať.

29. Žalobca ďalej namietol, že napadnuté rozhodnutie je v časti týkajúcej sa námietky nulity / zmätočnosti prvostupňového rozhodnutia nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Žalobca mal za to, že sa javí, že odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia sa vôbec netýkalo daňovej kontroly žalobcu a posudzovania odpočítania DPH zo strany žalobcu, ale táka sa daňovej kontroly spoločnosti AKYS. Žalobca sa domnieva, že odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia je v skutočnosti odôvodnením rozhodnutia, ktoré malo byť vydané spoločnosti AKYS, pričom však bolo omylom zo strany správcu dane vydané žalobcovi. Bolo zrejmé, že správca dane sa nezaoberal skutočnosťami týkajúcimi sa obchodu medzi žalobcom a spoločnosťou AKYS, ale skutočnosťami, týkajúcimi sa obchodu medzi spoločnosťou AKYS a spoločnosťou PETAS, a ak sa hovorí v prvostupňovom rozhodnutí o daňovom subjekte, má sa na mysl spoločnosť AKYS a nie žalobca.

30. Žalobca v odvolaní namietol, že v prípade, ak by aj nebolo prvostupňové rozhodnutie nulité, tak je nezákonné pre jeho zmätočnosť a nepreskúmateľnosť. Žalovaný však vôbec neuviedol, ako dospel k záveru, že prvostupňové rozhodnutie nespĺňa náležitosti nulity a nevysporiadal sa ani s námietkami,

že správca dane sa zaoberal nie zamietnutím práva na odpočet DPH u žalobcu, ale zamietnutím práva na odpočítanie DPH u spoločnosti AKYS. Z dôvodu, že sa žalovaný odvolacími námietkami žalobcu nevysporiadal, je napadnuté rozhodnutie nepreskúmateľné.

31. Žalobca namietol, že napadnuté rozhodnutie je v časti týkajúcej sa námietky hodnotenia vykonaných dôkazov v rozpore so zákonnými kritériami nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a súčasne bez opory v administratívnom spise. Žalobca mal za to, že správca dane ani v najmenšom nezohľadnil dôkazy svedčiace v prospech žalobcu a vykonané dôkazy hodnotil na jeho ťarchu, pričom v neprospech žalobcu vyhodnotil dokonca aj také skutočnosti, ktoré sa týkali výlučne tretích osôb – subdodávateľov.

32. Žalobca mal za to, že relevantne preukázal všetky fázy obchodného vzťahu medzi ním a dodávateľom a reálne poskytnutie služieb zo strany dodávateľa. Vznik a priebeh obchodného vzťahu bol objasnený výpoveďou štatutára dodávateľa a aj konateľa žalobcu. Obchodný vzťah preukázali aj (i) písomné zmluvy o poskytovaní reklamných služieb, (ii) preberací protokol, ktorým žalobca odovzdal dodávateľovi svoje logo a obchodné meno za účelom prezentácie žalobcu, (iii) doklady ohľadom poštovej komunikácie, (iv) hodnotiace správy, (v) fotodokumentáciu a poukazmi na webové stránky príslušných podujatí, ktoré preukázali propagáciu žalobcu na jednotlivých podujatiach tak, ako to bolo zmluvne dojednané. Žalobca ďalej preukázal aj úhradu za poskytnuté služby, pričom správca dane neprihliadol na dôkazy v prospech žalobcu. Správca dane nijako nespochybnil vierohodnosť predložených dôkazov a podľa žalobcu je neprípustné, aby záver správcu dane bol založený na pochybnostiach týkajúcich sa medzi dodávateľom – spoločnosťou AKYS a subdodávateľom - spoločnosťou PETAS a na skutočnostiach týkajúcich sa samotného subdodávateľa. Z dôvodu, že sa žalovaný nevysporiadal so zásadnými tvrdeniami a námietkami žalobcu, preukazujúcimi skutočnú realizáciu deklarovaných obchodov medzi žalobcom a spoločnosťou AKYS, je napadnuté rozhodnutie nepreskúmateľné.

33. Žalobca namietol, že napadnuté rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia, že prezentácia loga a obchodného mena nie je reklamnou službou. Žalobca mal za to, že prezentácia obchodného mena a / alebo loga je reklamou v zmysle príslušného zákona. Podľa žalobcu je nepochybné, že zo strany žalobcu bola objednaná služba, ktorá celkom jednoznačne spadá pod definíciu reklamy a takáto služba mu bola dodaná, keď v súlade so zmluvou uzavretou so spoločnosťou AKYS bolo logo a obchodné meno žalobcu prezentované priamo na predmetných športových a kultúrnych akciách. Pokiaľ žalovaný tvrdil, že žalobca bol uvedený ako sponzor, s týmto žalobca nesúhlasil a odmietol ho ako ničím preukázané tvrdenie. Zároveň žalovaný neuviedol žiaden rozbor toho, akým spôsobom mali byť v danom prípade naplnené znaky sponzorstva. Žalovaný sa tak dopustil nesprávneho právneho posúdenia, keď uvedenie loga a obchodného mena žalobcu na predmetných akciách nepovažoval za reklamnú službu.

34. Žalobca mal súčasne za to, že napadnuté rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia v otázke splnenia podmienok pre odpočítanie dane, pretože správca dane a ani žalovaný neuvádzali žiadne skutočnosti, z ktorých by vyplývalo, že žalobca mohol vedieť, že plnenie, zakladajúce nárok na odpočet je súčasťou daňového podvodu osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Ani prípadná skutočnosť, že dodávateľ bol súčasťou tzv. karuselových obchodov nemôže ísť na ťarchu žalobcovi, keďže žalobca o prípadnom podvode nevedel a ani nemohol vedieť, pričom správca dane a ani žalovaný takúto vedomosť žalobcu žiadnym spôsobom nepreukázali.

35. Posledne žalobca namietol porušenie jeho procesných práv, pretože nebol upovedomený o výsluchoch, ktoré sa konali v rámci daňovej kontroly spoločnosti AKYS, a to v prípade, keď tieto výsluchy použil správca dane ako dôkaz, pretože boli súčasťou protokolu z daňovej kontroly u spoločnosti AKYS.

III.

Vyjadrenie žalovaného

Ďalšie podania účastníkov konania

36. Žalovaný sa k žalobe vyjadril podaním zo dňa 21.05.2021, pričom uviedol, daňová kontrola bola vykonaná v zákonnej lehote a žalovaný svoje rozhodnutie postavil na zistených dôkazoch a faktoch, a napadnuté rozhodnutie je v súlade s obsahom administratívneho spisu. K dôvodu prerušenia daňovej kontroly uviedol, že sa jednalo o nepozornosť správcu dane o čom svedčí aj to, že v odôvodnení

rozhodnutia o prerušení správca dane uviedol správne § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku ako dôvod prerušenia daňovej kontroly. Žalovaný mal za to, že prerušenie daňovej kontroly (zákonne alebo nezákonne) nemôže spôsobiť nezákonnosť protokolu, pretože dôležitou skutočnosťou je, že v čase prerušenia nesmie správca dane realizovať žiadnu aktivitu voči daňovému subjektu, čo voči žalobcovi nevykonával.

37. K námietke ohľadom nulity prvostupňového rozhodnutia žalovaný uviedol, že sa nejedná o nulité rozhodnutie správcu dane, pretože nespĺňa náležitosti podľa § 64 ods. 2 písm. b) Daňového poriadku. Z rozhodnutí je zrejmé, prečo nebola žalobcovi priznaná daň z dokladov vyhotovených spoločnosťou AKYS, pričom vychádzal pri hodnotení aj z protokolu z daňovej kontroly spoločnosti AKYS, ktorý bol využitý ako dôkaz podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Žalobca nebol upozornený o výsluchu svedkov, pretože títo boli vypočutí v rámci daňovej kontroly spoločnosti AKYS, pričom žalobca sa mohol vyjadriť k protokolu z daňovej kontroly spoločnosti AKYS.

38. Žalovaný sa zaoberal skutočnosťami a dôkazmi, ktoré nepotvrdili realizáciu reklamných služieb pre žalobcu jeho deklarovaným dodávateľom a ani subdodávateľmi, ktorí nemali vedomosť, kto je organizátorom kultúrnych a športových podujatí a poukázal aj na rozhodovaciu činnosť, ktorá obsahovala znaky, ktoré má reklamná služba obsahovať, aby bola za reklamnú činnosť považovaná. Žalovaný uviedol, že žalobca neuviedol žiadne konkrétnej skutočnosti o dôvodoch reklamy a jej výsledkoch na podnikateľskú činnosť a ani kto má byť cieľovou skupinou reklamy. Tvrdenia žalobcu v tomto smere boli všeobecné. Následne žalovaný poukázal na dôkazy, ktoré nepreukázali tvrdenia o poskytnutí reklamných služieb žalobcovi spoločnosťou AKYS, a to aj vo vzťahu k subdodávateľom.

39. Žalovaný zopakoval, že sponzoring nie je predmetom dane. Žalobca ako sponzor podujatí mal uvedené svoje obchodné meno / logo, ktoré nebolo spôsobilé informovať širokú verejnosť o existencii, kvalite výrobkov a služieb žalobcu s cieľom zvýšiť ich predaj. Z loga žalobcu nevyplývalo, že poskytuje odbornotechnické poradenstvo v oblasti spoplatnenia cestnej infraštruktúry a verejné obstarávanie. Žalobca bol uvedený ako sponzor, teda poďakovanie za finančnú podporu kultúrnych a športových podujatí.

40. Žalovaný uzavrel, že žalobca si nespĺnil svoju zákonnú dôkaznú povinnosť vyplývajúcu mu z § 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku, teda nepreukázal predmet dane a jeho nadobudnutie od dodávateľa uvedeného na faktúrach a následne použitie prijatého deklarovaneho zdaniteľného obchodu na účely svojich zdaniteľných obchodov. Žalovaný mal za to, že napadnuté rozhodnutie je preskúmateľné, riadne skutkovo a právne odôvodnené, skutkový stav je v súlade s obsahom administratívneho spisu. Žalovaný navrhol žalobu zamietnuť.

41. Ďalšie písomné podania zo strany účastníkov konania neboli podané.

IV.

Posúdenie podstatných skutkových a právnych argumentov

42. Na základe § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov začal od 01.06.2023 činnosť Správny súd v Bratislave a súčasne výkon správneho súdnictva prešiel z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov. Predmetná vec preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety prešla v júni 2023 na Správny súd v Bratislave. V súlade s Rozvrhom práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2024 v znení Dodatku č. 4, účinného od 21.05.2024, bola vec náhodným výberom prerozdelená a pridelená senátu 7S a je vedená pod sp. zn. BA-2S/60/2021.

43. Správny súd v Bratislave ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal žalobu, žalobou napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie, vrátane postupu v administratívnom konaní v rozsahu žalobných bodov tak, ako vyplývali z obsahu žaloby a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná a s odkazom na § 191 ods. 1 písm. c) a d) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zrušil napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

44. Správny súd v Bratislave rozhodol na pojednávaní, ktoré bolo nariadené v súlade s § 107 a nasl. SSP na deň 05.02.2025, pretože bola splnená podmienka uvedená v § 107 ods. 1 písm. a) SSP a za splnenia podmienok uvedených v § 108 ods. 1 a 2 SSP. Na pojednávaní predstúpil právny zástupca žalobcu, ktorý zotrval na žalobnej argumentácii.

45. Podľa § 493e SSP, v znení účinnom od 01.07.2023, 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.

46. Podľa § 177 ods. 1 SSP, správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

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

48. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

49. Podľa § 3 ods. 2 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.

50. 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.

51. 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.

52. Podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

53. 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.

54. 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.

55. 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.

56. Predmetom správneho súdneho prieskumu bol súdny prieskum zákonnosti napadnutého rozhodnutia, na podklade ktorého žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie, pričom orgány finančnej správy nepriznali žalobcovi právo na odpočet DPH v kontrolovanom zdaňovacom období – máj 2017 a vyrubili mu príslušnú daň. Správny súd vykonal súdny prieskum napadnutých rozhodnutí v prizme jednotlivých uplatnených žalobných bodov.

57. Prvú žalobnú námietku žalobcu ohľadom nevykonania daňovej kontroly v zákonom stanovenej dĺžke vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú. Správny súd prioritne uvádza, že 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 podriať. Výsledkom daňovej kontroly je protokol, ktorý predstavuje jeden z najdôležitejších dôkazov v daňových konaniach nadväzujúcich na uskutočnenú daňovú kontrolu (§ 47 a nasl. Daňového poriadku).

58. Invazívny charakter zásahu daňovej kontroly do individuálnej a autonómnej sféry daňového subjektu vymedzenej jeho základnými právami a slobodami spôsobuje, že osobitný význam získava aj časový rámec pre výkon daňovej kontroly. Ten je vymedzený limitom v § 46 ods. 10 Daňového poriadku ako „najviac jeden rok odo dňa jej začatia“. Právna úprava predvída tiež možnosť prerušenia daňovej kontroly (§ 46 ods. 10 v spojení s § 61 Daňového poriadku), pričom s momentom prerušenia daňovej kontroly spája aj prerušenie plynutia lehoty na jej vykonanie (§ 46 ods. 10 v spojení s § 61 ods. 5 Daňového poriadku). Zákonodarca rozlišuje medzi obligatívnym a fakultatívnym prerušením daňovej kontroly (§ 61 ods. 1 písm. a) a b) a ods. 2 Daňového poriadku). Zatiaľ čo pri obligatívnom prerušení daňovej kontroly správca dane nemá priestor pre úvahu, v prípade fakultatívneho prerušenia daňovej kontroly je jej prerušenie práve na úvahe správcu dane. Pri fakultatívnom prerušení daňovej kontroly je správca dane stále viazaný požiadavkou výkonu daňovej kontroly (ako celku) v nevyhnutnom rozsahu (§ 44 ods. 1 Daňového poriadku) a požiadavkou dbať pri výkone daňovej kontroly na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňového subjektu (§ 3 ods. 1 Daňového poriadku). Nemožno pritom opomíňať skutočnosť, že hoci počas prerušenia daňovej kontroly lehota na jej vykonanie neplynie, aj počas prerušenia daňovej kontroly môže dochádzať k zásahu do základných práv a slobôd daňového subjektu (napr. trvanie zadržania nadmerného odpočtu počas daňovej kontroly podľa § 79 ods. 6 Zákona o DPH). Zásahom do právneho stavu kontrolovaného daňového subjektu je pritom nepochybne aj celková doba právnej neistoty spojená s otáznym výsledkom daňovej kontroly (možné finančné nároky vo vzťahu k daňovému subjektu), či opätovným výkonom oprávnení správcu dane po odpadnutí dôvodu prerušenia daňovej kontroly.

59. Fakultatívne prerušenie daňovej kontroly nemožno vnímať ako faktický prostriedok predĺženia lehoty na vykonanie daňovej kontroly, ale je dôsledne potrebné sledovať jeho účel. Správca dane preto musí zvažovať, či je fakultatívne prerušenie daňovej kontroly z hľadiska jej výkonu dôvodné a účelné. Podľa ustanovenia § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku správca dane môže prerušiť daňovú kontrolu, ak sa buď začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo, ak je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

60. Z administratívneho spisu mal správny súd za preukázané, že správca dane vydal rozhodnutie o prerušení, pričom (i) vo výroku tohto rozhodnutia správca dane odkázal na § 61 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku a na začaté konanie o predbežnej otázke, avšak (ii) v odôvodnení poukázal na skutočnosť, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia - poukázal na daňovú kontrolu u spoločnosti AKYS, teda dôvod podľa § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku. Je tak zrejmy rozpor v rozhodnutí o prerušení.

61. Aj napriek tomu, že v rámci rozhodnutia o prerušení je viditeľný rozpor, správny súd uvádza, že v rovine subjektívnych práv žalobcu správny súd nevidel žiadne rozumné pochybnosti o tom, že daňová kontrola bola prerušená z dôvodu inej daňovej kontroly – u spoločnosti AKYS, a teda jednalo sa o konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia. Pokiaľ ide o samotný nedostatok rozhodnutia o prerušení, správny súd tento nedostatok vyhodnotil ako formálnu vadu, ktorá nemala za následok nezákonnosť vykonanej daňovej kontroly. 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 dane z pridanej hodnoty za príslušné zdaňovacie obdobia. Aj napriek chybnému označeniu dôvodu prerušenia daňovej kontroly, z celého kontextu tohto rozhodnutia bolo možné vyvodit', že daňová kontrola bola prerušená z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia – daňová kontrola u dodávateľa žalobcu - spoločnosti AKYS. Preto toto pochybenie podľa názoru správneho súdu nedosahuje takú intenzitu, ktorá by mala za následok nezákonnosť vykonanej daňovej kontroly.

62. Správny súd zároveň nespochybňuje tvrdenia žalobcu, podľa ktorých je základnou zásadou daňového konania zásada zákonnosti. Žalobca však z uvedenej zásady odvodzuje nesprávny záver,

že každé procesné pochybenie daňového orgánu musí nutne zakladať nezákonnosť, a teda aj protiústavnosť celého rozhodnutia. Z judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky vyplýva, že ústavnú relevanciu majú len „závažné procesné pochybenia... ktoré intenzitou svojich dôsledkov zasahujú do podstaty základných práv“ (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo dňa 16.12. 2015). Uvedené rozhodnutie potvrdzuje Ústavný súd Slovenskej republiky aj v uznesení sp. zn. III. ÚS 215/2021 zo dňa 09.03.2021, v ktorom uviedol, že „zásadu zákonnosti ... nemožno vykladať tak, že každé porušenie zákona pri rozhodovaní o výške daňovej povinnosti bez ohľadu na jeho závažnosť zakladá dôvod na zrušenie vydaného rozhodnutia. Aj prieskum rozhodnutí vydaných v správnom súdnictve je založený na tom, že k zrušeniu rozhodnutia môže viesť len podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej [porovnaj § 191 ods. 1 písm. g) Správneho súdneho poriadku]. Nesprávna je teda už východisková téza..., podľa ktorej každé porušenie ustanovení daňového poriadku zakladá nezákonnosť výsledného rozhodnutia. Naopak, to, či tá-ktorá vada mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia, je predmetom súdneho prieskumu, a len v prípade, že je tento vplyv preukázaný, ide o dôvod zrušenia napadnutého rozhodnutia“ (k tomu aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/106/2020 zo dňa 27.02.2023).

63. Pochopiteľne, je úlohou správcu dane, aby postupoval podľa príslušných právnych predpisov a vyvaroval sa zrejmych chýb, avšak ako to správny súd konštatoval vyššie, nie každé pochybenie má za následok nezákonnosť rozhodnutia. Po preskúmaní rozhodnutia o prerušení správny súd súčasne uvádza, že (i) správca dane prerušil konanie v rámci daňovej kontroly tak, ako to predpokladá Daňový poriadok – tu je tak 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 zrejмый – zistiť rozhodné skutočnosti ohľadom dodávateľa žalobcu a (iii) prerušenie daňovej kontroly bolo primerané – správny súd má za to, že správca dane prerušil daňovú kontrolu len na nevyhnutne potrebný čas, pričom 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 preto bol protokol z daňovej kontroly zákonne získaným dôkazom.

64. Ako nedôvodnú vyhodnotil správny súd aj námietku 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 napadnuté rozhodnutie boli vydané daňovému subjektu – žalobcovi, pričom v predmetnom prípade bola daňová kontrola a vyrubovacie konanie zamerané na zdaňovacie obdobie máj 2017. Adresátom týchto rozhodnutí tak 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.

65. Aj napriek tomu, že správny súd vyhodnotil námietku nulity napadnutého rozhodnutia ako nedôvodnú, správny súd sa stotožnil s námietkou žalobcu o zmatečnosti a nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím. Po preskúmaní oboch rozhodnutí dáva správny súd žalobcovi za pravdu, že ako správca dane, tak aj žalovaný sa formalisticky a bezmyšlienkovito stotožnili so závermi protokolu z daňovej kontroly vykonanej u dodávateľa žalobcu – spoločnosti AKYS, pričom opomenuli to, že ich úlohou bolo vyhodnotiť dôkazy vo vzťahu k žalobcovi. Súčasne je potrebné dať za pravdu žalobcovi, že tým, že správca dane a následne žalovaný poukazovali na protokol z daňovej kontroly vykonanej u dodávateľa žalobcu – spoločnosti AKYS, na viacerých miestach v napadnutých rozhodnutiach (v častiach, kde finančné orgány jednoznačne hovoria o tom, že daňový subjekt /spoločnosť AKYS/ nepreukázala vykonanie služieb spoločnosťou PETAS, spol. s r.o.) hovoria o daňovom subjekte, avšak myslia ním spoločnosť AKYS a nie žalobcu. Správny súd tak zastal názor (zhodne so žalobcom), že správca dane a žalovaný sa v majorite venovali daňovej kontrole spoločnosti AKYS a jej dodávateľským vzťahom, ako právom žalobcu na odpočítanie DPH a jeho dodávateľským vzťahom.

66. Správny súd nevyklučuje, aby boli v rámci daňovej kontroly využité poznatky aj z iných daňových kontrol. Uvedené judikoval aj kasačný súd (napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/76/2020 zo dňa 02.02.2022), ktorý konštatoval, o. i. aj to, 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 (teda v kontexte celého prípadu).

67. 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 (pozri napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022 alebo rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky 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 na správcovi dane. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa v zásade vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené.

68. 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 z 28. novembra 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) že poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status dodávateľa), (ii) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a (iii) že 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 2006/112/ES, rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15.09.2016, bod 29; vo veci Vikingo Fővállalkozó 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).

69. Správny súd dodáva, že 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 nespĺnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia“ (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022, publikovaného v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky ako ZNSS 23/2022).

70. Správny súd s odkazom na uvedené uvádza, že finančné orgány sa tak majoritne zamerali na vzťah dodávateľa – spoločnosti AKYS a jeho dodávateľov – finančné orgány sa venovali jednotlivým dodávateľom spoločnosti AKYS, pričom ich hlavnou úlohou bolo dokazovanie vo vzťahu spoločnosť AKYS – žalobca. Samozrejme, správny súd nevylučuje, aby finančné orgány preverovali aj

subdodávateľov, avšak to v prípade, ak by daňovú kontrolu zamerali za účelom vyhodnotenia daňového podvodu, o čo sa však v danom prípade nejednalo, keďže žalobcovi nebol priznaný odpočet DPH z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok.

71. Vychádzajúc z administratívneho spisu správny súd uvádza, že finančné orgány nespochybnili dodanie služieb, ale spochybnili dodanie týchto služieb zo strany spoločnosti AKYS. V zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie nie je možné odmietnuť odpočítanie dane len z dôvodu, že daňový subjekt nevie preukázať, že služby dodal ním deklarovaný dodávateľ, prípadne ho zabezpečil prostredníctvom subdodávateľských subjektov, k čomu zjavne však vedú závery správcu dane a žalovaného, ktorí spochybnili to, že spoločnosť AKYS dodala žalobcovi služby. Správny súd týmto dáva do pozornosti, že Súdny dvor Európskej únie v rozhodnutí vo veci C-610/19 Vikingo uvádza, že hmotno-právne podmienky, ktorým podlieha právo na odpočítanie sú splnené len vtedy, ak sa reálne uskutočnilo dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje faktúra. Z uvedeného rovnako vyplýva, že vznik daňovej povinnosti sa viaže k dodaniu tovaru alebo služby, ale bez toho, aby dodávateľ bol bližšie konkretizovaný. Podľa Súdneho dvora Európskej únie skutočnosť, že dotknutý tovar alebo služby vo veci samej nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, ani jej subdodávateľ nepostačuje na vyvodenie záveru, že k predmetnému dodaniu tovaru nedošlo, ani na to, aby mohlo byť odopreté právo na odpočítanie. Z rozhodnutia teda nevyplýva, že hmotno-právnou podmienkou na uplatnenie práva na odpočet dane je to, že tovar alebo služby musia byť dodané dodávateľom uvedeným na faktúrach a uvedenému dodávateľovi vznikla aj daňová povinnosť. Z rozhodnutia vyplýva, že hmotno-právnou podmienkou pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane je to, že daňový subjekt disponuje materiálnou existenciou plnenia, na ktoré sa vzťahuje faktúra a predloží doklady a dôkazy, že v danom prípade službu na základe ktorej vzniklo právo na odpočítanie dane použil pre potreby svojich vlastných zdaniteľných transakcií. 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).

72. Z administratívneho spisu mal súčasne správny súd za preukázané, že medzi žalobcom a spoločnosťou AKYS boli uzatvorené jednotlivé zmluvy o poskytnutí reklamných služieb, pričom spoločnosť AKYS sa zaviazala pre žalobcu poskytnúť komplexné marketingové a reklamné služby a za tým účelom sa zaviazala uskutočňovať aktivity a činnosti smerujúce k prezentácii a propagácii objednávateľa (článok 1 zmlúv). Z článku 2 zmlúv (bod 2.8) vyplynulo, že spoločnosť AKYS 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, prostredníctvom ktorých boli spoločnosti AKYS odovzdané dizajn manuály. Na podklade uvedeného sa tak mali finančné orgány zamerať na vzťah spoločnosti AKYS a žalobcu.

73. Správny súd ďalej vyhodnotil ako dôvodnú aj námietku, týkajúcu sa charakteru zabezpečených služieb. Tu správny súd poukazuje na už ustálenú súdnu prax kasačného súdu, ktorý vo svojej rozhodovacej činnosti už niekoľkokrát uviedol, že rozlišovanie v kvalifikácii plnenia ako sponzoringu (sponzorského odkazu) alebo ako reklamnej služby nie je pre odpočet DPH významné. Napríklad v rozsudku sp. zn. 8Sžfk/18/2021 zo dňa 27.07.2023 v bode 39 uviedol: „pre záver o zákonnosti odpočítania dane z prijatej služby dodávateľa nie je rozhodujúce, či išlo o reklamu alebo sponzoring, pretože aj sponzorský odkaz je formou reklamy, hoci protihodnota zaň plní aj iné funkcie.“ Ďalej v rozsudku sp. zn. 5Sfk/20/2021 zo dňa 27.06.2023 v bode 24 konštatoval: „zákon č. 222/2004 Z. z. na účely odpočítania dane z prijatých služieb nerobí rozdiel medzi reklamou a sponzoringom v tom zmysle, že by boli služby spojené zo zabezpečením sponzorského odkazu zákonom explicitne vylúčené zo všeobecného režimu DPH.“ Obdobne je v rozsudku sp. zn. 4Sfk/55/2021 zo dňa 22.03.2023 v bode 41 kasačný súd toho názoru, že „na účely právneho posúdenia, či si daňový subjekt môže odpočítať DPH z prijatej reklamnej služby, nie je rozhodujúce, či túto službu správca dane zadefinuje ako sponzoring alebo reklamu“ (ďalej pozri napríklad aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/58/2022 zo dňa 27.06.2024).

74. Z hľadiska práva na odpočítanie DPH je rozhodujúcou práve odpoveď na otázku, či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisela s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov žalobcu. Správny

súd ďalej podotýka, že rovnako nie je z hľadiska vplyvu na výkon práva na odpočítanie DPH relevantným ani analyzovanie nárastu obratu daňového subjektu v časovom období po dodaní reklamnej služby. Uvedené právne závery vychádzajú z niekoľkých rozsudkov kasačného súdu (napr. 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 alebo sp. zn. 2Sfk/93/2022 zo dňa 30.11.2023), v zmysle ktorých nie je pre odpočet DPH podstatné, či plnenie nazveme sponzorským odkazom alebo reklamnou službou. Rozhodujúce je, či bolo preukázané, že deklarovaná reklamná služba mala priamy a bezprostredný súvis s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami daňového subjektu na výstupe. Žalobná námietka tak bola vyhodnotená ako dôvodná.

75. S odkazom na uvedené tak správny súd vyhodnotil podanú žalobu ako dôvodnú, a preto s odkazom na § 191 ods. 1 písm. c) a d) SSP napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie zrušil a vec vrátil orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie. V ďalšom konaní bude úlohou finančných orgánov znova prejednať vec žalobcu, viazaní názorom správneho súdu a poskytnúť mu relevantné a preskúmateľné odpovede na všetky jeho podstatné námietky. Orgány finančnej správy budú v ďalšom konaní povinné rozlišovať medzi (i) nepreukázaním hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH, (ii) spáchaním daňového podvodu, (iii) účasťou na daňovom podvode alebo (iv) zneužitím práva. Úlohou finančných orgánov však bude 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 mal a mohol vedieť, že k daňovému podvodu dochádza v rámci obchodného reťazca (na jeho iných stupňoch), ktorého bol súčasťou alebo či došlo k zneužitiu práva.

76. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP, podľa ktorého 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, ktoré vydá súdny úradník podľa § 175 ods. 2 SSP.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je možné podať prostredníctvom Správneho súdu v Bratislave na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v lehote 30 dní od jeho doručenia (§ 443 ods. 2 písm. a) v spojení s § 493e SSP a v spojení s § 145 ods. 2 písm. a) SSP). Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“), d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh) (§ 445 ods. 1 SSP).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve, b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu, c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník, d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie, e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd, f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo j) podanie bolo nezákonne odmietnuté (§ 440 ods. 1 SSP).

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom (§ 440 ods. 2 SSP).

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