

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: BA-2S/58/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1021200428
Dátum vydania rozhodnutia: 13. 03. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Vladimíra Slobodová, LL.M
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2025:1021200428.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Vladimíry Slobodovej, LL.M a členov senátu JUDr. Davida Žáka a JUDr. Daniely Uhríkovej v právnej veci žalobcu: PROCESS MANAGEMENT, s.r.o., so sídlom Gaštanová 13, 811 04 Bratislava, IČO: 36 356 794, zastúpený advokátskym spoločenstvom: Malata, Pružinský, Hegeduš & Partners s. r. o., so sídlom Mlynské nivy 10, 821 09 Bratislava, IČO: 47 239 921, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100208293/2021 zo dňa 05.02.2021, takto

rozhodol:

- I. Správny súd zrušuje rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100208293/2021 zo dňa 05.02.2021 a rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 101583132/2020 zo dňa 15.10.2020 a vec vracia orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.
- II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému právo na náhradu trov konania v celom rozsahu.

odôvodnenie:

I.
Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej len ako „správca dane“) oznámil platiteľovi dane (ďalej len „žalobca“) začatie daňovej kontroly za január až december 2017, so začiatkom dňa 12.06.2018. Správca dane prerušil daňovú kontrolu 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“) 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. Oznámením č. 101604846/2019 zo dňa 02.07.2019 oznámil správca dane, že dňa 10.06.2019 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená.

2. Závery daňovej kontroly správca dane zaznamenal v protokole o výsledku daňovej kontroly zo dňa 04.07.2019, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa žalobcovi doručený dňa 09.07.2019, kedy sa v zmysle § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku ukončila daňová kontrola.

3. Prvé rozhodnutie správcu dane č. 102022425/2019 zo dňa 23.08.2019 bolo zrušené rozhodnutím žalovaného č. 100434749/2020 zo dňa 14.02.2020 a vec bola vrátená správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie. Následne správca dane rozhodnutím č. 101583132/2020 zo dňa 15.10.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) rozdiel dane v sume 8.000 eur na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2017 konštatujúc vo výroku, že daň vyrubená podaným daňovým priznaním bola 5.796,95 eur a daň zistená správcom dane bola 13.796,95 eur. Rozhodnutie bolo odôvodnené tým, že poskytnutie reklamných a marketingových služieb nebolo realizované spoločnosťou AKYS, s.r.o., ktorá vystavila faktúry.

4. Žalovaný rozhodnutím č. 100208293/2021 zo dňa 05.02.2021 (ďalej len „druhostupňové rozhodnutie“) v rámci odvolacieho konania postupom podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie.

II.

Žaloba

5. Žalobca sa žalobou zo dňa 01.04.2021, elektronicky podanou Krajskému súdu v Bratislave (ďalej aj ako „správny súd“) dňa 06.04.2021, domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100208293/2021 zo dňa 05.02.2021 a rozhodnutia správcu dane č. 101583132/2020 zo dňa 15.10.2020, ich zrušenia z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), f) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Žiadal vrátiť vec správcovi dane na ďalšie konanie, uplatnil si právo na náhradu trov konania.

6. Žalobca namieta nesprávne právne posúdenie z dôvodu, že daňová kontrola trvajúca od 12.06.2019 do 09.07.2019 nebola vykonaná v zákonnej lehote v zmysle § 46 ods. 10 daňového poriadku, preto bol protokol z daňovej kontroly nezákonne získaným dôkazom a samotná daňová kontrola bola nezákonnou. Daňová kontrola bola začatá dňa 12.06.2018, po uplynutí 10 mesiacov od začatia prerušená dňa 25.04.2019 podľa § 61 ods. 1 písm. a) daňového poriadku, dôvody prerušenia pominuli dňa 10.06.2019 a daňová kontrola bola ukončená dorúčením mu protokolu dňa 09.07.2019. Žalobca tvrdí, že správca dane zneužil inštitút prerušenia daňovej kontroly, lebo: a) k prerušeniu došlo až v závere lehoty na vykonanie daňovej kontroly, b) v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly nebolo špecifikované konanie a predbežná otázka ako dôvod prerušenia; c) v protokole z daňovej kontrole nebol uvedený výsledok konania o predbežnej otázke a ani ako bol premietnutý do záverov v protokole. Žalobca namieta, že prerušenie daňovej kontroly od 17.04.2019 do 10.06.2019 nespĺňalo zákonné požiadavky nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti. Žalobca tvrdí, že k prerušeniu daňovej kontroly došlo z neexistujúceho dôvodu, lebo nikdy neprebiehalo konanie o predbežnej otázke (§ 61 ods. 1 písm. a) daňového poriadku).

7. Rovnako namieta nezákonnosť rozhodnutia správcu dane o prerušení daňovej kontroly č. 100905463/2019 zo dňa 17.04.2019 pre neurčitosť výroku a rozpor medzi výrokom a odôvodnením rozhodnutia. Výrok považuje za neúplný, lebo obsahuje len všeobecne dôvod prerušenia bez konkretizácie o aké konanie o predbežnej otázke ide. Správca dane nemôže po vydaní rozhodnutia o prerušení svojvoľne zmeniť dôvod prerušenia. Ak chcel správca dane prerušiť daňovú kontrolu za účelom zabezpečenia protokolu z daňovej kontroly dodávateľa AKYS, s.r.o., tak ju mal prerušiť podľa § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku a nie podľa § 61 ods. 1 písm. a) daňového poriadku. Žalobca prekročenie zákonnej lehoty na daňovú kontrolu odôvodňuje aj nezákonnosťou samotného rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly. Nesúhlasí s argumentáciou žalovaného, že v rozhodnutí o prerušení došlo len k chybe pri prepisovaní písmena pri § 61, lebo vo výroku nebol uvedený len § 61 ods. 1 písm. a) daňového poriadku ale aj jeho slovné znenie.

8. Žalobca namieta nepreskúmateľnosť rozhodnutia správcu dane pre nedostatok dôvodov a úvah. Podľa žalobcu sa vydané rozhodnutie netýka jeho daňovej kontroly, v odôvodnení rozhodnutia sa neuvádza on ako kontrolovaný daňový subjekt, ale spoločnosť AKYS, s.r.o., ktorá bola povinná preukázať dodané služby spoločnosťou PETAS, spol. s r.o. Pritom dodávateľom žalobcu bol jedine AKYS, s.r.o. a s firmou PETAS, spol. s r.o. nemal priamy právny vzťah. Zmätočnosť vidí v tom, že v odôvodnení sa správca dane zaoberal zamietnutím práva na odpočítanie DPH u AKYS, s.r.o. a nie u žalobcu, venuje sa faktúram vystavených spoločnosťou PETAS, spol. s r.o. voči AKYS, s.r.o. Z týchto

dôvodov hodnotí rozhodnutie správcu dane za nulité (§64 ods. 1 daňového poriadku). V rozhodnutí absentujú úvahy, ako žalovaný dospel k záveru, že rozhodnutie správcu dane nemá náležitostí nulity.

9. Žalobca namieta nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného pre jeho arbitrárnosť, správca dane v rozhodnutí nezohľadnil mnohé dôkazy a listiny svedčiace v jeho prospech a ani nevysvetlil ich odmietnutie, pritom preukázal všetky fázy obchodného vzťahu medzi ním a dodávateľom AKYS, s.r.o., aj úhradu ceny za poskytnuté služby bankovými prevodmi. Správca dane poprel, že ním deklarované platby súvisia s nákupom služieb od dodávateľa, ale už neuviedol, za aký iný obchod mal dodávateľovi zaplatiť. Správca dane nemôže záver o nedodaní služby dodávateľom postaviť len na svojich pochybnostiach vzťahu medzi dodávateľom AKYS, s.r.o. a subdodávateľom PETAS, spol. s r.o. Žalobca namieta, že žalovaný vzal za základ svojho rozhodnutia taký skutkový stav, ktorý nemá oporu v administratívnom spise, lebo nebolo dokazovaním preukázané, že bol žalobca jedným zo sponzorov podujatí, síce to žalovaný tvrdil.

10. Ďalej žalobca namieta nesprávne právne posúdenie správnych orgánov, že prezentácia loga a obchodného mena platiteľa nie je reklamnou službou. Podľa žalobcu prezentácia obchodného mena alebo loga je reklamou podľa zákona o reklame, jeho logo a obchodné meno bolo prezentované na športových a kultúrnych akciách. Popiera, že by bol sponzorom podujatia, nemal ani uzavretú zmluvu o sponzoringu. Služba mu bola dodaná, dodávateľovi AKYS, s.r.o. vznikla daňová povinnosť a žalobca ako odberateľ má právo odpočítať si DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Nesprávne právne posúdenie vidí aj ohľadom splnenia podmienok pre odpočítanie dane. Nesúhlasí s názorom správcu dane a žalovaného, že pre uplatnenie odpočtu dane z pridanej hodnoty je potrebné preukázať, že fakturované služby boli skutočne dodané tým dodávateľom, ktorý faktúry aj vystavil. Odvolávajúci sa na judikatúru Súdneho dvora tvrdí, že na vylúčenie práva na odpočet nepostačuje len to, že plnenie nebolo uskutočnené dodávateľom z faktúry, ale musela by byť preukázaná účasť daňového subjektu na daňovom podvode (rozsudok Súdneho dvora vo veci C-18/13). Pritom správca dane ani žalovaný v rozhodnutiach neuviedli žiadne skutočnosti svedčiace o tom, že by išlo o daňový podvod. Žalobcovi nemôže byť na ťarchu ani prípadná skutočnosť, že dodávateľ bol súčasťou reťazových obchodov. Namieta, že boli porušené jeho procesné práva dané § 25 ods. 4, § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku, lebo bol vykonaný výsluch viacerých svedkov bez jeho prítomnosti, o ich výsluchu bol upovedomený len dodávateľ AKYS, s.r.o., pritom protokol z daňovej kontroly AKYS, s.r.o. bol použitý ako podklad pri rozhodovaní jeho daňovej kontroly. Správca dane nebol oprávnený bez ďalšieho prevziať časti protokolu z daňovej kontroly spol. AKYS, s.r.o., v ktorých sú rekapitulované vyjadrenia svedkov, ale bol povinný zopakovať výsluchy dotýčajúcich osôb tak, aby sa mohol výsluchov svedkov zúčastniť a klásť im otázky.

III.

Vyjadrenie žalovaného

11. Žalovaný v písomnom vyjadrení zo dňa 21.05.2021 navrhol správnu žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Zotrvával na správnosti skutkových záverov a na zákonnosti oboch rozhodnutí. K veci uviedol, že daňová kontrola bola vykonaná na žiadosť Kriminálneho úradu finančnej správy (ďalej len „KÚFS“), ktorý za rok 2017 zaistil žalobcovi doklady a odovzdal na Daňový úrad Bratislava. KÚFS zaistil doklady za rok 2017 aj v spoločnosti AKYS, s.r.o. ako deklarovanému dodávateľovi reklamných služieb žalobcu a požiadal ho o vykonanie daňovej kontroly DPH aj u tohto subjektu. Daňová kontrola žalobcu začala skôr ako kontrola v spoločnosti AKYS, s.r.o., preto správca dane prerušil daňovú kontrolu rozhodnutím č. 100905463/2019 od 25.04.2019 z dôvodu získania podkladov na účely zistenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane. Nešlo o formálne prerušenie daňovej kontroly, lebo protokol z daňovej kontroly v AKYS, s.r.o. sa použil pri rozhodovaní u žalobcu. Daňová kontrola trvala celkovo 392 dní, z toho bola po dobu 47 dní (od 25.04.2019 do 10.06.2019) prerušená. Žalovaný potvrdil, že správca dane uviedol v rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly nesprávny dôvod prerušenia kontroly podľa § 61 ods. 1 písm. a) daňového poriadku, ale to neznamená, že by nebola daňová kontrola prerušená.

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

Žalobca mu nepreukázal zámer, prečo si dal reklamu za 780.000 eur, keď v žalobe tvrdí, že jeho názov a podnikateľská činnosť sú verejnosti známe.

13. Podľa žalovaného si žalobca nesplnil svoju zákonnú dôkaznú povinnosť vyplývajúcu z § 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e) daňového poriadku, nepreukázal predmet dane a jeho nadobudnutie od dodávateľa uvedeného na faktúrach a následne použitie prijatého deklarovaného zdaniteľného obchodu na účely svojich zdaniteľných obchodov (rozsudok NS SR zo dňa 20.01.2021, sp. zn. 6Sžfk/11/2020). Pritom dôvod na neuznanie nároku na odpočítanie dane z preverovanej faktúry nebol len v spochybnení reálnosti dodania reklamných služieb subjektom uvedeným na preverovanej faktúre, ale aj nepreukázanie účelu reklamných služieb, nepreukázal ako reklama súvisela s jeho obchodom a nepreukázal ani že jej cieľom bola podpora odbytu tovaru alebo poskytovania služieb žalobcom.

IV.

Replika žalobcu, Duplika žalovaného

14. Žalobca nevyužil svoje právo podať repliku ani žalovaný právo podať dupliku.

V.

Konanie na správnom súde

15. Konanie o správnej žalobe bolo pôvodne vedené pred Krajským súdom v Bratislave pod sp. zn. 2S/58/2021. Podľa § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, začal s účinnosťou od 1. júna 2023 vykonávať svoju činnosť Správny súd v Bratislave (ďalej len „súd“, „správny súd“), na ktorý prešiel od 1. júna 2023 výkon súdnictva v správnej agende z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Trnave a Krajského súdu v Nitre. Pred Správnym súdom v Bratislave je prejednávaná vec vedená pod sp. zn. BA-2S/58/2021. V súlade s platným a účinným rozvrhom práce správneho súdu bola vec v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti pridelená do senátu 3S správneho súdu.

VI.

Relevantná právna úprava

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

17. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“), v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

18. Podľa § 134 ods. 1 SSP, správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.

19. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“), 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.

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

21. 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.

22. 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.

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

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

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

26. Podľa § 64 ods. 3 daňového poriadku nulitu rozhodnutia posudzuje z vlastného podnetu alebo iného podnetu druhostupňový orgán, a to kedykoľvek; ak ide o rozhodnutie ministerstva, posudzuje také rozhodnutie minister financií Slovenskej republiky (ďalej len „minister“) na základe návrhu ním určenej osobitnej komisie.

27. Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o DPH“), daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

28. 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.

29. 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.

30. 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.

31. Podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 mesiacov.

32. 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.

VII.

Právne posúdenie vecí správnym súdom

33. Predmetom súdneho prieskumu je preskúmať zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správca dane v súvislosti s výkonom dĺžky daňovej kontroly a jej prerušenia a preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým v rámci odvolacieho konania potvrdil prvostupňové rozhodnutie.

34. Správny súd po oboznámení sa s obsahom súdneho spisu a administratívneho spisu preskúmal napadnuté rozhodnutia v rozsahu uplatnených žalobných bodov (§ 134 ods. 1 SSP), ako aj priebeh administratívneho konania vychádzajúc zo stavu, ktorý existoval v čase právoplatnosti rozhodnutia (§

135 ods. 1 SSP v spojení s § 493e SSP), za splnenia procesných podmienok (§ 107 ods. 1 písm. a) SSP) vec prejednal na pojednávaní dňa 13.03.2025 a dospel k záveru o dôvodnosti žaloby.

35. Posúdenie námietky o zákonnosti dĺžky trvania daňovej kontroly súviselo s vyhodnotením námietky o nedôvodnosti a nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly, preto sa súd najprv vyporiadal s otázkou, či reálne existoval dôvod na prerušenie daňovej kontroly u žalobcu a či bolo rozhodnutie o prerušení zákonným. Z odôvodnenia rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly jednoznačne vyplýva dôvod prerušenia a to prebiehajúca daňová kontrola u dodávateľa AKYS, s.r.o. Preto je nedôvodná námietka o nedôvodnosti prerušenia.

36. Správny súd neuznal žalobcovu námietku o nezákonnosti rozhodnutia o prerušení konania o daňovej kontrole. Z obsahu rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly zo dňa 17.4.2019 založeného v administratívnom spise vyplýva, že: 1) vo výroku je uvedený dôvod podľa § 61 ods. 1 písm. a) daňového poriadku a slovné odôvodnenie, že sa začalo konanie o predbežnej otázke a prerušenie je do doby, kým správca dane získa podklady pre správne určenie výšky dane; 2) v odôvodnení predmetného procesného rozhodnutia je uvedené, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia - u dodávateľa kontrolovaného daňového subjektu prebieha daňová kontrola na DPH za január 2017 až december 2017 a výsledky z toho šetrenia budú potrebné pre rozhodnutie. Čiže z odôvodnenia vyplýva dôvod podľa § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku a zrejmy rozpor medzi výrokom a odôvodnením. Z pohľadu subjektívnych práv žalobcu nevidí správny súd žiadne rozumné pochybnosti o tom, že daňová kontrola bola prerušená z dôvodu inej daňovej kontroly u spoločnosti AKYS, s.r.o. Súd má za to, že správne malo byť vo výroku rozhodnutia použité ust. § 61 ods. 1 písm. b) daňového poriadku, čo však možno hodnotiť ako formálnu vadu konania, ktorá nemala za následok nezákonnosť prerušenia konania. Rozhodnutie o prerušení je v prvom rade označené číslom konania, je na ňom označený žalobca a napokon vo výrokovej časti tohto rozhodnutia je uvedené, že sa prerušuje daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za príslušné zdaňovacie obdobia. Aj napriek chybnému označeniu dôvodu prerušenia daňovej kontroly, z celého kontextu tohto rozhodnutia bolo možné vyvodiť skutočný dôvod prerušenia daňovej kontroly. Takéto pochybenie nedosahuje takú intenzitu, ktorá by mala za následok nezákonnosť vykonanej daňovej kontroly. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6 Sžo 15/2008 zo dňa 6.8.2008, v zmysle ktorého sa rozhodnutie správneho orgánu nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemajú vplyv na zákonnosť rozhodnutia a nemôžu privodiť iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka (rovnať R 122/2003, R 43/2017, rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 7 Sžo 7/2016 zo dňa 26.1.2017, sp. zn. 5 Sž 16/2012 zo dňa 29.10.2012 a jeho závery akceptoval aj Ústavný súd SR v uznesení sp. zn. I. ÚS 342/2013 zo dňa 29.5.2013). 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). Takýto postup by bol v rozpore so zásadou hospodárnosti konania. Z toho vyplýva, že prerušenie bolo zákonné po celý čas od 25.04.2019 do 10.06.2019.

37. Súd vyhodnotil žalobnú námietku žalobcu o nezákonnej dĺžke trvania daňovej kontroly za nedôvodnú. Daňová kontrola je procesom v rámci daňového konania, prostredníctvom ktorého správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov (§ 44 ods. 1 Daňového poriadku). Začatie daňovej kontroly aktivuje oprávnenia správcu dane (korešpondujúce s povinnosťami daňového subjektu), ktoré umožňujú intenzívnym a invazívnym spôsobom zasahovať do základných práv a slobôd daňového subjektu, pričom tento je povinný sa týmto úkonom 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). Časový rámec pre výkon daňovej kontroly je definovaný v § 46 ods. 10 daňového poriadku, pritom právna úprava predvída možnosť prerušenia daňovej kontroly (§ 46 ods. 10 v spojení s § 61 Daňového poriadku) a momentom jej prerušenia sa prerušuje plynutie lehoty na jej vykonanie (§ 46 ods. 10 v spojení s § 61 ods. 5 Daňového poriadku). Daňová kontrola začala dňa 12.06.2018, bola zákonne prerušená od 25.04.2019 do 10.06.2019, t.j. po dobu 47 dní, ukončená bola dňa 09.07.2019, čiže trvala po zákonom stanovenú dobu jedného roka.

38. Po preskúmaní rozhodnutia o prerušení správny súd uzatvára, že (i) správca dane prerušil konanie v rámci daňovej kontroly v súlade s daňovým poriadkom – preto je nedôvodná námietka žalobcu, že daňová kontrola bola prerušená účelovo ku koncu daňovej kontroly, (ii) správca dane daňovú kontrolu

prerušíl zo zákonného dôvodu a jej účel bol zrejmy – 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, 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.

39. 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 rozhodnutie žalovaného boli vydané žalobcovi, pričom v predmetnom prípade bola daňová kontrola a vyrubovacie konanie zamerané na zdaňovacie obdobie apríl 2017. Adresátom týchto rozhodnutí bol výlučne žalobca, daňová povinnosť (vo vzťahu k vyrubeniu rozdielu dane) bola uložená žalobcovi a daňové konanie bolo zamerané vo vzťahu k žalobcovi. Na podklade uvedeného tak neboli naplnené predpoklady na to, aby sa na uvedené rozhodnutia nazeralo ako na nulitné. Žalovaný sa k nedôvodnosti nulity prvostupňového rozhodnutia vyjadril dostatočne v odôvodnení svojho rozhodnutia, preto i táto jeho námietka žalobcu je nedôvodnou.

40. Aj napriek tomu, že správny súd vyhodnotil námietku nulity napadnutého rozhodnutia ako nedôvodnú, správny súd sa stotožnil s námietkou žalobcu o zmatečnosti a nepreskúmateľnosti druhostupňového rozhodnutia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím. Po preskúmaní oboch rozhodnutí správny súd súhlasí so žalobcom, že ako správca dane tak aj žalovaný sa formalisticky a bezmyšlienkovito stotožnili so závermi protokolu z daňovej kontroly vykonanej u dodávateľa žalobcu, pričom opomenuli to, že ich úlohou bolo vyhodnotiť dôkazy vo vzťahu k žalobcovi. Súčasne dal za pravdu žalobcovi v tom, že tým, že správca dane a následne žalovaný poukazovali na protokol z daňovej kontroly vykonanej u dodávateľa žalobcu, na viacerých miestach v napadnutých rozhodnutiach (v častiach, kde finančné orgány jednoznačne hovoria o tom, že spoločnosť AKYS, s.r.o. ako daňový subjekt nepreukázala vykonanie služieb spoločnosťou PETAS, spol. s r.o.) hovoria o daňovom subjekte, avšak myslia ním spoločnosť AKYS, s.r.o. a nie žalobcu. Z celkového počtu 53 strán prvostupňového rozhodnutia správca dane uvádza skutočnosti o dodávateľovi na stranách 3 až 6, 9 až 29, 30 až 32, podrobne oboznamuje s listinami z daňovej kontroly za rok 2017 u dodávateľa vrátane zistení z listín, opakovane spomína spoločnosť PETAS, spol. s r.o. bez ozrejmene aký mal mať záväzkový vzťah k žalobcovi, na stranách 35 až 51 je skopírovaný text vyjadrenia žalobcu. Správny súd dospel k záveru (zhodne so žalobcom), že správca dane a žalovaný sa viac venovali daňovej kontrole spoločnosti AKYS, s.r.o., a jej dodávateľským vzťahom, než právu žalobcu na odpočítanie DPH a jeho dodávateľskému vzťahu.

41. Súd je toho názoru, že žalovaný svojím postupom konal nesprávne, ak nezrušil prvostupňové rozhodnutie správcu dane, hlavne ak sám vyhodnotil, že správca dane „mal/mohol prehľadnejšie a vecnejšie uviesť a odčleniť skutočnosti a získané dôkazy, čím by bolo rozhodnutie ucelené a kompaktnéjšie“. Absencia odôvodnenia žalovaného je aj v tom, že spája pojem „mal“ majúci obligatórnu povahu s pojmom „mohol“ s konštitutívnou povahou. Taktiež týmto sa stalo rozhodnutie zmatečným, lebo vznikla otázka či správca dane bol povinný alebo len mohol rozhodnutie ucelenejšie odôvodniť. Ak sám žalovaný v odôvodnení rozhodnutia neodstránil neprehľadnosť odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia, čím by zhojil vady absencie odôvodnenia rozhodnutia správcu dane, tak sa dopustil nesprávneho právneho postupu, lebo prvostupňové rozhodnutie s vyššie uvedenou úvahou len potvrdil. V tejto súvislosti potom v rozhodnutiach nie sú uvedené úvahy, ktoré ovplyvnili aj hodnotenie dôkazov, čo spôsobilo absenciu náležitosti danej § 63 ods. 5 daňového poriadku. Nedostatok odôvodnenia a absencia správnej úvahy spôsobilo nepreskúmateľnosť rozhodnutia a dôvod na zrušenie rozhodnutia podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP.

42. Žalobnú námietku, že správca dane v rozhodnutí nezohľadnil mnohé dôkazy a listiny svedčiace v jeho prospech, súd vyhodnotil len za všeobecnú bez konkretizácie dôkazov a listín, preto sa ňou ani nezaoberal.

43. Relevanciu správny súd nemohol priznať žalobnej námietke, ktorou žalobca namietal, že mu nebolo umožnené zúčastniť sa výsluchov svedkov, o ktorých vyjadrenia sa správca dane i žalovaný opierajú v svojich rozhodnutiach. Nedôvodnou bola i námietka o neoprávnenosti správcu dane prevziať časti protokolu z daňovej kontroly dodávateľa AKYS, s.r.o. Z obsahu administratívneho spisu súdu vyplynulo,

že výsluchy svedkov boli realizované v rámci daňovej kontroly daňového subjektu spoločnosti AKYS, s.r.o. Správny súd nevyklučuje, aby boli v rámci daňovej kontroly využité poznatky aj z iných daňových kontrol. Uvedené judikoval aj Najvyšší správny súd SR v mnohých rozhodnutiach (napr. rozsudok NSS SR sp. zn. 8Sžfk/76/2020 zo dňa 02.02.2022), že ak svedkovia vypočúvaní v rámci inej daňovej kontroly neboli vypočúvaní aj v daňovej kontrole daňového subjektu, nie je porušením procesných práv daňového subjektu to, ak o výsluchu takýchto svedkov nebol upovedomený. Uvedené však neznamená, že je vylúčené, aby ako dôkaz v daňovej kontrole nemohli byť použité ako podklady aj listiny z daňovej kontroly iných daňových subjektov, avšak tieto listiny budú použité ako dôkaz podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, ktorý musí správca dane posúdiť v okolnostiach celého prípadu, vo vzťahu k preverovanému zdaňovaciemu obdobiu a preverovanému daňovému subjektu. Správca dane sa nemôže uspokojiť len s tým, že mechanicky prevezme závery z inej daňovej kontroly bez toho, aby tieto závery na základe voľného hodnotenia dôkazov vyhodnotil tak, ako to predpokladá aj § 3 ods. 3 daňového poriadku.

44. 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.

45. 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, rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15.09.2016, bod 29; vo veci A. B. C., 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).

46. Správny súd uvádza, 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).

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

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

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

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

49. Pokiaľ ide o žalobcom navrhovaný dôkaz na výsluch účastníkov školení ako svedkov, je potrebné uviesť, že v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia. V tejto súvislosti súd dáva do pozornosti, že úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu, ale preskúmať „zákonnosť“ ich rozhodnutí, t.j. či boli dodržané príslušné hmotno-právne a procesne-právne predpisy. Dokazovanie sa preto riadi zásadou prejednávajúcou a nie zásadou vyšetrovacou, a preto súd návrhu žalobcu na vykonanie dokazovania výsluchom navrhnutých svedkov nevyhovel.

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

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

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

a preskúmateľné odpovede na všetky jeho podstatné námietky. Následne bude ich úlohou buď relevantne spochybníť splnenie materiálnych podmienok a zreteľne oznámiť žalobcovi, ktorú podmienku považujú za spochybnenú s následným umožnením žalobcovi preukázať jej splnenie alebo preukázať, že žalobca buď priamo participoval na daňovom podvode alebo 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.

53. V záujme predídania nesprávneho právneho posúdenia de lege ferenda pri opätovnom rozhodovaní finančnými orgánmi správny súd v reakcii na námietku žalobcu súvisiacu s charakterom zabezpečených reklamných služieb dáva v závere do pozornosti ustálenú súdnu prax kasačného súdu, ktorý vo svojej rozhodovacej činnosti už veľa krát uviedol, že rozlišovanie v kvalifikácii plnenia ako sponzoringu (sponzorského odkazu) alebo ako reklamnej služby nie je pre odpočet DPH významné (rozsudok NSS SR sp. zn. 3Sfk/58/2022 zo dňa 27.06.2024; rozsudok NSS SR sp. zn.2Sfk/57/2022 zo dňa 31.05.2024; rozsudok NSS SR sp. zn. 8Sžfk/18/2021 zo dňa 27.07.2023 -bod 39; rozsudok NSS SR sp. zn. 5Sfk/20/2021 zo dňa 27.06.2023- bod 24 ; rozsudok NSS SR sp. zn. 4Sfk/55/2021 zo dňa 22.03.2023 – bod 41). Pre odpočet DPH nie je podstatné, či plnenie nazveme sponzoringom (sponzorským odkazom) alebo reklamnou službou, ale rozhodujúcim je, či bolo preukázané, že deklarovaná reklamná služba mala priamy a bezprostredný súvis s jednou alebo viacerými zdateľnými transakciami daňového subjektu na výstupe. (rozsudky NSS SR, pr.: . 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).

54. Správny súd sa v podrobnostiach ďalej nezaoberal ďalšími námietkami uvedenými v žalobe, keď ich nepovažoval za majúce zásadný význam pre rozhodnutie vo veci samej. Podľa judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky z Ústavy SR ani Európskeho dohovoru o ľudských právach nemožno vyvodzovať, že dôvody uvedené súdom sa musia zaoberať zvlášť každým bodom, ktorý niektorý z účastníkov konania môže považovať za zásadný pre svoju argumentáciu (mutatis mutandis I. ÚS 56/01). V súvislosti s riadnym odôvodnením je potrebné uviesť, že vychádzajúc z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (o. i. veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 21. januára 1999 týkajúci sa sťažnosti č. 30544/96, Ruiz Torija proti Španielsku, rozsudok zo dňa 09. decembra 1994, týkajúci sa sťažnosti č. 18390/91, Van de Hurk proti Holandsku, rozsudok zo dňa 19. apríla 1994, týkajúci sa sťažnosti č. 16034/90), nie je nutné, aby na každú žalobnú námietku bola daná súdom podrobná odpoveď. Podľa štandardnej judikatúry súdu reflektujúcej princíp riadneho chodu spravodlivosti musia súdne rozhodnutia v dostatočnej miere obsahovať dôvody, na ktorých sú založené. Povinnosť odôvodňovať rozhodnutie nemôže byť ponímaná v takom zmysle, že je potrebné vyporiadať sa s každým argumentom.

55. V správnom súdnom konaní úspešnému žalobcovi priznal správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP nárok na náhradu dôvodne vynaložených trov konania v celom rozsahu. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozsudku samostatným uznesením, ktoré vydá vyšší súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

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

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