

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 3Sfk/40/2024  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200250  
Dátum vydania rozhodnutia: 08. 10. 2025  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:5022200250.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudcu JUDr. Michala Dzurdzika, PhD. a zo sudkyne JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., vo veci žalobcu (sťažovateľa): NEMCO s.r.o., IČO: 47 367 733, so sídlom Sasinkova 1481/21, 908 01 Kúty, právne zastúpeného: TAX LAW, s. r. o., IČO: 53 160 657, so sídlom Břeclavská 3, 901 01 Malacky, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100308825/2022 a č. 100308998/2022 obe z 15. februára 2022, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. ZA-30S/103/2022-226 z 18. apríla 2024, takto

### rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Žalovanému sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Martin (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu zameranú na daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2016 a november 2016, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 100115022/2021 z 25. januára 2021 (ďalej len „Protokol“). Následne správca dane rozhodnutiami č. 101558105/2021 a č. 101558321/2021 obe z 24. augusta 2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutia“) určil žalobcovi rozdiel dane spolu v sume 10 000,00 eur na DPH za zdaňovacie obdobie október 2016 a november 2016.

2. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítane dane z dvoch faktúr od dodávateľa SARCO s.r.o. za dodanie reklamných služieb v súvislosti s propagáciou podujatia „Muzikál ANGELIKA“ z dôvodu, že vykonaným dokazovaním nebolo preukázané, že (i) deklarovaný dodávateľ SARCO s.r.o. dodal služby uvedené na faktúrach a že (ii) prijaté zdaniteľné plnenie súviselo s hospodárskou činnosťou žalobcu a bolo použité v rámci jeho podnikateľskej činnosti.

3. Správca dane dospel k predmetnému záveru na základe ďalej uvedených zistení. Žalobca uzatvoril so spoločnosťou SARCO s.r.o. zmluvu o reklame, na základe ktorej mal vykonávateľ spoločnosť SARCO s.r.o. komplexne zabezpečiť reklamnú službu objednávateľovi, t. j. žalobcovi, v súvislosti s propagáciou podujatia „Muzikál ANGELIKA“ formou prezentácie obchodného mena a loga žalobcu v televíziách, v novinách a časopisoch, na Facebooku, na plagátoch a na obrazovkách See&Go v autobusoch MHD. Cena za komplexné zabezpečenie reklamných služieb bola dohodnutá vo výške 50 000 eur bez DPH, pričom vykonávateľ bol oprávnený fakturovať objednávateľovi v mesiaci október 2016 sumu 25 000,00 eur bez DPH a v mesiaci november 2016 rovnako sumu 25 000,00 eur bez DPH.

4. Správca dane vypočul konateľa žalobcu p. Michala Nemčoviča, ktorý uviedol, že hlavnou činnosťou žalobcu bola sprostredkovateľská činnosť v oblasti služieb, konkrétne poradenstvo v prípade náterových hmôt v automobilovom priemysle. Žalobca mal uzatvorenú zmluvu s nemeckou spoločnosťou (pobočkou spoločnosti Axalta Coating Systems), ktorá dodáva farby pre automobilový priemysel. K sporným

obchodom uviedol, že za spoločnosť SARCO s.r.o. konal s jej konateľom p. Gracom, podmienky dohodli pred podpisom zmluvy a s p. Gracom sa poznajú z golfo. K spôsobu dodania reklamnej kampane p. Michal Nemčovič predložil Hodnotiacu správu. Propagované malo byť obchodné meno a logo, ktoré malo tvar auta, obsahovalo názov NEMCO a informáciu „technical support.“ V doplňujúcom vyjadrení žalobca uviedol, že účelom reklamy nebolo len získať nových zákazníkov, ale aj pôsobiť voči existujúcim.

5. Správca dane prezretím Hodnotiacej správy muzikálu ANGELIKA 2016 zistil, že ide o súbor fotodokumentácie o reklame a propagácii podujatia muzikál Angelika, ktorý sa mal konať 23. novembra 2016 na Zimnom štadióne Ondreja Nepelu v Bratislave nasledovným spôsobom:

- na LED obrazovkách spoločnosti medias media s.r.o. (objednávateľ JK Media, časové obdobie 10-14 dní, mesiac odvysielania nie je uvedený),
- na obrazovkách a wifi See&Go v autobusoch MHD (objednávateľ neznámy, časové obdobie nie je z fotografií zrejme),

- v denníkoch a týždenníkoch (objednávateľ neuvedený, časové obdobie júl 2016 - november 2016).

V spodnej časti týchto reklamných materiálov boli umiestnené obchodné mená, resp. logá generálnych partnerov, hlavných reklamných partnerov a reklamných partnerov, medzi ktorými bolo zverejnené aj logo žalobcu. Súčasťou Hodnotiacej správy muzikálu ANGELIKA sú aj tabuľky deklarujúce odvysielanie 30 sekundových reklamných spotov propagujúcich muzikál ANGELIKA:

- v televízii TA3 (pre klienta JK Media s.r.o.) v októbri a novembri 2016,
- v televízii TV Bratislava (pre partnera KALYPSO agency SK) v novembri 2016,
- v televízii TV CE (objednávateľ/partner neuvedený) v novembri 2016.

Na žiadnej zo snímok nebol zverejnený ako objednávateľ, zadávateľ klient alebo realizátor plnenia faktúrou deklarovaný dodávateľ SARCO, s.r.o. Prezretím a vypočítaním DVD záznamu, ktorý bol prílohou Hodnotiacej správy muzikálu ANGELIKA zamestnanci správca dane zistili, že obsahuje odvysielané reklamné spoty o predstavení muzikálu ANGELIKA, ktorý sa mal konať 23. novembra 2016 na Zimnom štadióne Ondreja Nepelu v Bratislave. Moderátor v reklamnom spote uviedol: „Podujatie podporili reklamní partneri, mediálni partneri a generálni partneri.“ V audiovizuálnom zázname nebolo spomenuté meno žiadneho z reklamných partnerov (ani žalobcu), len mená generálnych partnerov. Preto správcovi dane vznikli nejasnosti a pochybnosti o pravdivosti údajov uvedených na faktúre vystavenej deklarovaným dodávateľom SARCO s.r.o.

6. Správca dane tak vyzval konateľa žalobcu, aby preukázal, že služby deklarované faktúrou boli poskytnuté deklarovaným dodávateľom SARCO s.r.o. a že žalobca, ako objednávateľ, bol v súvislosti s propagáciou a reklamou predmetného podujatia propagovaný nielen zverejnením „malého“ loga medzi inými reklamnými partnermi tohto podujatia, ale takou formou, že sa verejnosť mohla dozvedieť o činnosti, resp. službách, ktoré žalobca dodáva. Konateľ žalobcu p. Michal Nemčovič sa síce vyjadril, že dôkazy o tom, že mu bol poskytnutý priestor na propagáciu a reklamu jeho obchodného mena, jeho činnosti (poskytované služby), predloží do 31. augusta 2020, neurobil však tak.

7. Správca dane si tak zaobstaral dôkazy aj vlastnou činnosťou. Vypočul konateľa spoločnosti SARCO s.r.o. p. Romana Graca, ktorý mal v zmysle zmluvy o reklame konať za deklarovaného dodávateľa SARCO s.r.o. v kontrolovanom zdaňovacom období. P. Roman Graca k realizácii reklamných služieb pre žalobcu uviedol, že konanie muzikálu organizačne zabezpečovala spoločnosť SILVI PRODUCTION s.r.o., vzájomnú spoluprácu dohodol s jej konateľkou p. Silviou Nemčovičovou. Spolupráca fungovala tak, že spoločnosť SARCO s.r.o. kúpilo od spoločnosti SILVI PRODUCTION s.r.o. nevýhradný reklamný priestor za cenu, ktorá sa odvíjala z dohody uzatvorenej medzi SILVI PRODUCTION s.r.o. a SARCO s.r.o. Realizáciu všetkých činností vyplývajúcich z tejto zmluvy si následne spoločnosť SARCO s.r.o. rozdeľovala so spoločnosťou Azaria service s.r.o. Súčasťou dohody so SILVI PRODUCTION s.r.o. bolo, že táto spoločnosť zabezpečí propagáciu zverejnením log reklamných partnerov v médiách, printoch, billboardoch rádiách a obrazovkách. Na otázku či bol žalobca ako reklamný partner prezentovaný a propagovaný v súvislosti s uvedením muzikálu len zverejnením jeho loga v materiáloch, spotoch, inzerátoch, atď., p. Roman Graca odpovedal, že každý reklamný partner obdržal pozvánku do VIP zóny, do ktorej si mohol pozvať svojich obchodných partnerov. Každý reklamný partner mohol túto možnosť využiť na svoju propagáciu, či to však bolo aj v prípade žalobcu, povedať nevedel. Spoločnosť SARCO s.r.o. zamestnancov nemala, účtovníctvo viedol sám p. Roman Graca, ktorý ho pri predaji spoločnosti odovzdal novému majiteľovi (občanovi Kolumbijskej republiky).

8. Správca dane vyhodnotením dôkazov dospel k záveru, že reklamovaným produktom bolo podujatie muzikál ANGELIKA (nie obchodné meno a logo žalobcu), ktorého propagáciu neuskutočnil ani nezabezpečil deklarovaný dodávateľ SARCO s.r.o. Správca dane vychádzal z toho, že žalobca nepredložil žiadny dôkaz, že predmetom faktúr vyhotovených deklarovaným dodávateľom SARCO s.r.o., bola reklama a propagácia žalobcu ako reklamného partnera, jeho obchodného mena,

resp. jeho dodávaných služieb, s cieľom uplatniť tieto produkty na trhu. Jediný predložený dôkaz žalobcom - Hodnotiaca správa muzikálu ANGELIKA s fotodokumentáciou, tabuľkami odvysielaných reklamných spotov a záznamom na DVD preukázala uskutočnenie reklamy a propagácie predmetného muzikálu, nie však žalobcu. Logo žalobcu bolo zverejnené len medzi reklamnými partnermi, ktorí podujatie spolu s inými partnermi podujatia podporili. Vo fotodokumentácii nie je žiadna informácia o činnosti deklarovaného dodávateľa SARCO s.r.o. a ani Azaria service s.r.o. Činnosť spoločnosti SILVI PRODUCTION s.r.o. je v hodnotiacej správe v zdaňovacom období október 2016 preukázaná zverejnením oznamov/príspevkov propagujúcich predmetný muzikál na facebookovej stránke Silvi Production a na facebookovej stránke muzikálu DRACULA, autorkou príspevku bola p. Silvia Nemčovičová. Dôkazy tak nepreukázali, že reklamné služby zrealizoval a zabezpečil deklarovaný dodávateľ SARCO s.r.o. uvedený na faktúrach vystavených žalobcom. P. Roman Graca síce uviedol, že realizáciu mal zabezpečiť konateľ spoločnosti Azaria service s.r.o. p. Ján Novotný, uvedené však z Hodnotiacej správy muzikálu nevyplýva ani to nepreukazujú žiadne iné dôkazy. Podľa správca dane nebolo preukázané, kto a aké reklamné priestory spoločnosti SARCO s.r.o. poskytol (konkrétny druh reklamy, mediálny priestor, poskytovateľ) a ani ako boli použité pre reklamu a propagáciu žalobcu. Nebolo teda preukázané, že deklarovaný dodávateľ SARCO s.r.o. použil nevýhradný reklamný priestor zakúpený od spoločnosti SILVI PRODUCTION s.r.o. pre propagáciu žalobcu.

9. Správca dane mal rovnako tak za to, že dokazovaním nebolo preukázané, že žalobca prijaté zdaniteľné plnenie použil na vlastné zdaniteľné plnenia. Zverejnenie „malého loga“ medzi reklamnými partnermi podujatia muzikál ANGELIKA nie je samo o sebe dôkazom o použití sumy, ktorú žalobca vynaložil na jeho zverejnenie a na jeho vlastné zdaniteľné plnenia (zdaniteľné plnenia dodané žalobcom ako daňovým subjektom). Podnikateľskou činnosťou žalobcu bola v roku 2016 sprostredkovateľská činnosť v oblasti služieb, konkrétne poradenstvo v príprave náterových hmôt v automobilovom priemysle. Podľa dokladov predložených žalobcom činnosť za spoločnosť vykonávali hlavne živnostníci priamo v automobilkách na základe zmluvy uzatvorenej medzi žalobcom a nemeckou pobočkou spoločnosti Axalta Coating Systems, ktorá dodáva náterové hmoty pre automobilový priemysel. Úlohou žalobcu bolo zabezpečiť požadovanú kvalitu farieb a ochranných lakov nanášaných na automobily priamo u výrobcov jednotlivých automobilov. Žalobca v zmysle zmluvy dodával svoje služby výhradne zákazníkovi/odberateľovi Axalta Coating Systems. Činnosť, ktorú vykonával, fakturoval výhradne odberateľovi Axalta Coating Systems Germany GmbH, resp. Axalta Coating Systems Austria GmbH. Žalobca nemohol rozhodovať o tom, u akého výrobcu automobilov, na akých typoch motorových vozidiel, aký druh farieb a lakov sa použije. Zmluva a doklady predložené žalobcom preukázali, že žalobca nerozhodoval o mieste, čase a spôsobe dodania zdaniteľných plnení a ani o ich cene. Tieto skutočnosti boli striktné stanovené výrobcom a dodávateľom náterových hmôt - spoločnosťou Axalta Coating Systems Germany GmbH, resp. Axalta Coating Systems Austria GmbH. Prijaté zdaniteľné plnenia tak žalobca nemohol premietnuť do cien ním poskytovaných služieb, nakoľko ich cena bola zmluvou fixne stanovená. Žalobca nedodával tovary alebo služby iným odberateľom, u ktorých mohol prijaté zdaniteľné plnenia použiť.

10. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutiami č. 100308825/2022 (zdaňovacie obdobie október 2016) a č. 100308998/2022 (zdaňovacie obdobie november 2016) obe z 15. februára 2022 (ďalej aj „rozhodnutia žalovaného“ alebo „preskúmané rozhodnutia“) prvostupňové rozhodnutia správca dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Žalovaný dodal, že správca dane oprávnené žalobcovi neuznal odpočítanie DPH zo služby fakturovanej od deklarovaného dodávateľa SARCO s.r.o, pretože predmetná služba nemala reálne opodstatnenie, priamo a bezprostredne nesúvisela s transakciami žalobcu na výstupe ani s jeho celkovou hospodárskou činnosťou, ako súčasť všeobecných nákladov. Z toho vyplýva, že neslúžila na uskutočňovanie zdaniteľných plnení žalobcu v súlade s § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

II. Konanie na správnom súde a jeho rozhodnutie

11. Žalobca podal proti rozhodnutiam žalovaného dve samostatné identické správne žaloby, ktoré boli na Správnom súde v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) vedené pod sp. zn. ZA-31S/79/2022 a ZA-30S/103/2022. Keďže správny súd zistil, že predmetné veci spolu skutkovo súvisia, uznesením č. k. ZA-30S/103/2022-206 zo 6. marca 2024 ich v zmysle § 65 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) spojil na spoločné konanie vedené pod sp. zn. ZA-30S/103/2022. Správny súd následne obe žaloby rozsudkom č. k. ZA-30S/103/2022-226 z 18. apríla 2024 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) zamietol.

12. Správny súd úvodom skonštatoval nedôvodnosť námietky žalobcu, že daňové orgány svojím postupom a rozhodnutiami, ktoré vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, mali za cieľ zbaviť žalobcu práva na odpočet DPH, čím došlo k porušeniu zásady neutrality. Podľa správneho súdu žalobca túto námietku v správnej žalobe naformuloval tak všeobecne a nekonkrétne, že správny súd nemohol

v tomto smere vykonať súdny prieskum napadnutých rozhodnutí daňových orgánov. Nepostačuje len skonštatovať, že napadnuté rozhodnutia žalovaného trpia vadou nesprávneho právneho posúdenia veci, ale žalobca bol povinný uviesť, v čom konkrétne táto vada spočíva a ktoré konkrétne právne závery správcu dane a žalovaného sú v rozpore so zákonom. Správny súd pokračoval, že na tom nemení nič ani to, že žalobca uviedol viaceré rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“) týkajúce sa zásady neutrality DPH, s ktorými sa správny súd môže len stotožniť, avšak bez toho, aby závery z nich vyplývajúce konkretizoval na okolnosti danej veci. Navyše, pokiaľ žalobca namietal, že daňové orgány „mali za cieľ“ zbaviť žalobcu práva na odpočet DPH, takéto konštatovanie je podľa správneho súdu len ničím nepodložený dohad, resp. názor žalobcu, ktorý nie je spôsobilý spochybniť zákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného. Rovnaký názor správny súd zaujal aj vo vzťahu k námietke žalobcu ohľadne dôkazného bremena, ktoré podľa svojho názoru v prejednávanej veci uniesol.

13. Správny súd upresnil, že síce žalobca v replikách k vyjadreniu žalovaného už konkrétnejšie uviedol, že konštatovanie žalovaného ohľadne toho, že nebolo preukázané reálne dodanie služby žalobcovi dodávateľom SARCO s.r.o., je v rozpore s uznesením Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo Fövállalkozó z 3. septembra 2020, C-610/19 a zároveň, že správca dane nepostupoval v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, avšak tieto dôvody žalobca uviedol až po uplynutí lehoty v zmysle § 183 SSP. Podľa tohto ustanovenia môže žalobca rozšíriť správnu žalobu alebo doplniť správnu žalobu o ďalší žalobný návrh alebo o ďalšie žalobné body len v lehote ustanovenej na podanie žaloby. Táto lehota žalobcovi uplynula 2. mája 2022, pričom svoje repliky žalobca podal až 13. marca 2023 a 3. apríla 2023. Správny súd špecifikoval, že ustanovenie § 183 SSP nemožno vykladať ani spôsobom, že je postačujúce, že žalobca v lehote na podanie správnej žaloby znesie len všeobecné námietky, prípadne blanketné námietky [uvedením len samotných slovných formulácií žalobných dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c) až g) SSP] a tieto po uplynutí lehoty následne „iba argumentačne“ doplní, keďže práve tak by dochádzalo k obchádzaniu účelu a zmyslu zákonnej koncentrácie uplatňovania žalobných dôvodov. Správny súd preto na argumentáciu žalobcu v jeho replikách k vyjadreniu žalovaného nemohol prihliadnuť a vykonať v ich rozsahu súdny prieskum napadnutých rozhodnutí žalovaného a správcu dane.

14. Následne správny súd uviedol, že rozhodnutia daňových orgánov netrpia vadou nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, pretože obsahujú zákonom stanovené náležitosti v zmysle § 63 Daňového poriadku. Skutočnosť, že žalobca je toho názoru, že orgány verejnej správy nemali pri svojom rozhodovaní k dispozícii riadne vedený administratívny spis, a preto vydali nepreskúmateľné rozhodnutia, nemá žiadny vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného, nakoľko sa jedná len o subjektívny názor žalobcu, ktorý nie je spôsobilý privodiť zrušenie napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy z dôvodu ich tvrdenej nepreskúmateľnosti. Navyše, žalobca svoje skutkové tvrdenie ani relevantne nepreukázal. Nahrávka z ústneho pojednávania pred správcou dane z 23. apríla 2021, na ktorú sa žalobca v správnej žalobe odvoláva a ktorú predložil ako prílohu správnej žaloby, bola podľa vyjadrenia žalovaného vyhotovená právnym zástupcom žalobcu svojvoľne a bez súhlasu dotknutých zamestnankýň správcu dane. Správny súd na predmetnú nahrávku neprihliadol, keďže na účely prípadného dokazovania nie je ako dôkaz prípustná v zmysle § 123 ods. 1 SSP. Žalobcom označená a predložená nahrávka z 23. apríla 2021 nemá podľa správneho súdu právny základ jej vyhotovenia vyplývajúci zo zákona, keďže Daňový poriadok (a ani iný všeobecno-záväzný právny predpis) v žiadnom svojom ustanovení nepredpokladá vyhotovovanie zvukových záznamov z ústnych pojednávaní v daňovom konaní. Predmetná nahrávka nebola vyhotovená na úradné účely správcou dane, nie je súčasťou administratívneho spisu, ale bola vyhotovená právnym zástupcom žalobcu podľa vyjadrenia žalovaného svojvoľne bez súhlasu správcu dane a dotknutých zamestnankýň správcu dane. Keďže žalobca nepreukázal, že disponuje súhlasom dotknutých zamestnankýň správcu dane s vyhotovením zvukového záznamu, predmetná nahrávka nebola získaná zákonným spôsobom a v zmysle § 123 ods. SSP ju ani nemožno v konaní pred správnym súdom vykonať ako dôkaz.

15. Správny súd zastal názor, že nedôvodná bola aj námietka žalobcu, že správca dane mu v rozpore s „ustanoveniami Daňového poriadku“ znemožnil prerokovať vznesené pripomienky (zrejme k Protokolu, pozn. správneho súdu) a využiť jeho „zákonné právo.“ Súčasťou administratívneho spisu je Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100678754/2021 z 23. apríla 2021, pričom z jej obsahu nevyplýva, že by žalobcovi bolo v rozpore so zákonom upreté akékoľvek právo v zmysle Daňového poriadku, prípadne iného všeobecno-záväzného právneho predpisu. Skutočnosť, že žalobca subjektívne nesúhlasil s procesným postupom správcu dane, nemá vplyv na zákonnosť postupu správcu dane, rovnako ani skutočnosť, že právny zástupca žalobcu odmietol predmetnú zápisnicu z ústneho pojednávania podpísať napriek tomu, že sa predmetného ústneho pojednávania osobne zúčastnil. Napokon, žalobca v správnych žalobách ani neuviedol, ktoré jeho „zákonné právo“ mu malo byť postupom správcu dane

odňaté, čo správny súd nie je, ako už bolo vyššie uvedené, povinný vyhľadávať za žalobcu z obsahu administratívneho spisu.

16. Rovnako tak mal správny súd za to, že nedôvodná je aj námietka žalobcu, že správca dane pochybil, keď 12. apríla 2021 prevzal v priebehu vyrubovacieho konania vyjadrenie konateľky spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o. zo spisu v inej veci, čím bol žalobca ukrátený o svoje právo vyjadriť sa k týmto dôkazom vo vyrubovacom konaní. Správny súd skonštatoval, že skutočnosť, že správca dane vykonal predmetný dôkaz až vo vyrubovacom konaní po doručení Protokolu, nemá vplyv na zákonnosť jeho postupu, keďže správca dane podstatnú časť dôkazov obstaral pred doručení Protokolu. Navyše žalobca sa mohol k predmetnému dôkazu vyjadriť na ústnom pojednávaní 23. apríla 2021, ktorého sa zúčastnil, resp. písomne kedykoľvek v priebehu konania pred vydaním rozhodnutia a toto právo mu nebolo správcom dane upreté. Podľa správneho súdu možno so žalobcom súhlasiť, že účel daňovej kontroly, ktorým je získanie podkladov pre následné rozhodovanie správcu dane, nemožno prenášať do vyrubovacieho konania, avšak uvedené neplatí bez výnimky. V prípade, ak je podstatná časť dôkazov obstaraná správcom dane počas daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní je obstaraný už len jednotlivý dôkaz, prípadne dôkazy v nie rozhodujúcom rozsahu oproti dôkazom obstaraným počas daňovej kontroly, takýto postup správcu dane je možné považovať za zákonný, čo vo svojej rozhodovacej činnosti potvrdil aj Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) v rozhodnutí sp. zn. 3 SŽf 23/2007 zo 14. februára 2008 a Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) v rozhodnutí sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 z 24. februára 2022.

17. Záverom správny súd ako nedôvodné vyhodnotil aj zvyšné dve námietky žalobcu týkajúce sa absencie čísla konania na Protokole a na rozhodnutiach správcu dane, ako aj neposúdenie námietky zaujatosti vo vzťahu k zamestnankyni správcu dane podľa § 60 ods. 2 Daňového poriadku.

III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

18. Žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) podal proti napadnutému rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť, v ktorej žiadal zmeniť tento rozsudok z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP tak, že kasačný súd zruší obe napadnuté rozhodnutia žalovaného, ako aj obe rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu a taktiež Protokol z daňovej kontroly a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

19. Sťažovateľ, ako v správnej žalobe tak aj v kasačnej sťažnosti namietol neexistenciu administratívneho spisu správcu dane v čase jeho rozhodovania, z čoho žalobca odvodzuje nepreskúmateľnosť rozhodnutí daňových orgánov. Uvedené má potvrdzovať zvuková nahrávka zhotovená na ústnom pojednávaní k prerokovaniu pripomienok 23. apríla 2021. Podľa sťažovateľa na zvolanom úkone, na ktorom malo byť vykonané prerokovanie pripomienok, je existencia riadneho žurnalizovaného spisu absolútne nevyhnutná. Sťažovateľ pokračoval, že správca dane mal v úmysle mu predložiť na nahliadnutie iný spis, ako ten z ktorého vychádzal pri úkonoch v rámci konania. Rovnako vyjadril podozrenie z manipulácie s administratívnym spisom zo strany správcu dane, a to aj v súdnom konaní. V uvedenom smere žalobca poukázal aj na odpoveď Ministerstva financií Slovenskej republiky (ďalej len „Ministerstvo financií“) na žiadosť o poskytnutie informácii zo 6. októbra 2021, s ktorou sa správny súd podľa sťažovateľa nevysporiadal. Sťažovateľ svoje tvrdenia podopiera aj tým, že žiaden dokument z administratívneho spisu neobsahuje spisovú značku a číslo konania. Sťažovateľ k zvukovej nahrávke tiež uviedol, že správny súd ju v konaní nezákonne odmietol.

20. Sťažovateľ tiež namieta, že správca dane mu v rozpore s ustanoveniami Daňového poriadku znemožnil prerokovať vznesené pripomienky a tým využiť právo na prerokovanie pripomienok na ústnom pojednávaní 23. apríla 2021, pretože zápisnica zhotovená z tohto úkonu bola vopred pripravená (odpovede právneho zástupcu boli vopred zaznačené), čím správca dane zvolal predmetný úkon len za účelom formalistického naplnenia zákona.

21. Sťažovateľ pokračoval, že správca dane svojvoľne vykonával dôkazy vo vyrubovacom konaní, čo podľa neho odporuje jeho podstate, ktorou je dať daňovému subjektu príležitosť vyjadriť sa k zisteniam správcu dane obsiahnutým v Protokole. Rovnako ako v správnej žalobe sťažovateľ namietol, že správca dane neposúdil námietku zaujatosti vo vzťahu k zamestnankyni správcu dane podľa § 60 ods. 2 Daňového poriadku, ale iba podľa ods. 1 cit. zák. Podľa sťažovateľa sa p. H.. Q. X. 23. apríla 2021 zúčastnila úkonu ako zamestnanec iného stupňa, čím naplnila podmienky na vylúčenie podľa § 60 ods. 2 cit. zák. Z tohto dôvodu nie je možné považovať zrealizované úkony správcu dane vrátane rozhodnutí o nevylúčení zamestnankýň p. H.. S. Q. a p. H.. Q. J. z konania za zákonné a sťažovateľ má za to, že ide o nulitné právne akty.

22. K nesprávnemu právnemu posúdeniu veci a odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe sťažovateľ okrem všeobecných záverov vyplývajúcich z judikatúry Súdneho dvora EÚ znova uviedol, že daňové orgány svojím postupom a rozhodnutiami, mali za cieľ zbaviť sťažovateľa práva na odpočet DPH, čím sa naplnilo porušenie zásady neutrality DPH. Ďalej mal sťažovateľ za to, že si splnil svoju

povinnosť preukázať tvrdenia plynúce mu z dôkazného bremena, pretože predložil všetky doklady, ako aj vysvetlenia k predmetnej daňovej kontrole. Povinnosť preukázať svoje tvrdenia si splnil napr. nasledovnými dôkazmi: Zmluva o reklame z 26. septembra 2016, faktúry, Hodnotiacia správa s DVD obsahujúca fotografie potvrdzujúce uverejnenie loga daňového subjektu na podujatí a jeho prezentáciu v zmysle zmluvy z 26. septembra 2016, odovzdávací a preberací Protokol k predmetnej hodnotiacej správe. Sťažovateľ vyjadril názor, že správca dane mu pričítal existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno a súčasne odignoroval jeho žiadosť o vykonanie dokazovania prostredníctvom výsluchov konateľov, dodávateľov a subdodávateľov, čím mu znemožnil brániť svoje práva tým, že správca dane len preberal vyjadrenia konateľov z iných daňových konaní. Zdôraznil, že pokiaľ daňové orgány kladú dôraz na skutočnosť, že sťažovateľovi nepriznali jeho právo, pretože nemali za preukázané, že predmetné plnenia dodal sťažovateľovi deklarovaný dodávateľ SARCO s.r.o., konajú v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora EÚ. V tomto smere sťažovateľ poukázal aj na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Kemwater ProChemie z 9. decembra 2021, C-154/20 a Vikingo Fővállalkozó z 3. septembra 2020, C-610/19, ako aj na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. III. ÚS 401/09 zo 16. decembra 2009 a rozhodnutia Najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf 1/2011 z 15. marca 2011 a Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 1 Sfk 24/2021 z 27. októbra 2023.

23. Záverom sťažovateľ dodal, že propagovaná akcia ANGELIKA sa reálne uskutočnila, reklamná kampaň bola zrealizovaná a žalobca zaplatil faktúry za reklamné služby na bankový účet spoločnosti SARCO s.r.o. Túto faktúru má žalobca riadne zaúčtovanú, čo priznal aj správca dane. Žalobca vystupoval na propagovanej akcii ako reklamný partner. Hlavnou reklamnou informáciou bolo logo spoločnosti, ktoré obsahovalo kmeň obchodného mena spoločnosti žalobcu s doplnením textu „TEHNICAL SUPPORT“, ktorý bližšie špecifikoval žalobcu a jeho činnosť. Pri viac ako desiatich reklamných partneroch nie je podľa žalobcu dispozične možné, aby na reklamných billboardoch, baneroch a v reklamných spotoch, bola uvedená aj informácia o predmete podnikania všetkých inzerentoch. Potenciálny zákazník, resp. obchodný spoločník môže kontaktné údaje o spoločnosti a bližšie informácie o predmete podnikania zistiť napr. cez Obchodný register alebo portál finstat.sk.

24. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil s rozsudkom správneho súdu a skonštatoval, že skutočnosti uvádzané sťažovateľom v kasačnej sťažnosti nezakladajú dôvody na zrušenie rozhodnutí žalovaného, ako aj rozhodnutí prvostupňového správneho orgánu. Ďalej uviedol, že na svojich záveroch trvá, odkázal na svoju predchádzajúcu argumentáciu a kasačnú sťažnosť navrhol ako nedôvodnú zamietnuť.

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

25. Vec bola predložená Najvyššiemu správne mu súdu 16. septembra 2024 a ten o veci rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku.

26. Najvyšší správny súd, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

27. Kasačný súd má na úvod svojej argumentácie za potrebné zdôrazniť, že kasačné konanie má povahu mimoriadneho revízneho postupu kasačného súdu vo vzťahu k rozsudku správneho súdu. Keďže kasačný súd nerozhoduje o veci samej, ale najmä preskúmava závery správneho súdu, na jeho rozhodnutie je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia správneho súdu. Preto skutkovým podkladom pre rozhodnutie kasačného súdu sú iba tie skutočnosti a dôkazy, ktoré žalobca uviedol v konaní pred správnym súdom a umožnil mu k nim zaujať stanovisko. Inak povedané v kasačnej sťažnosti sťažovateľ nemôže uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy, okrem takých skutočností a dôkazov, ktoré preukazujú prípustnosť a včasnosť podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 441 SSP. Rovnako je tiež neprípustné, aby sťažovateľ v kasačnom konaní, bez hodnoverného vysvetlenia, vznášal novú argumentáciu, ktorú neuplatnil v konaní pred správnym súdom [§ 439 ods. 3 písm. b) SSP].

28. Správny súd podstatnú časť svojej argumentácie v odôvodnení napadnutého rozsudku venoval tomu, že námietky žalobcu vo vzťahu k splneniu podmienok uplatnenia odpočtu DPH z faktúr od deklarovaného dodávateľa SARCO s.r.o. boli všeobecné a nekonkrétne (v tomto smere pozri body 56 až 62 napadnutého rozsudku). Kasačný súd musí konštatovať, že správny súd pomerne detailne rozobral, z akých dôvodov nemôže v predmetnom smere preskúmať napadnuté rozhodnutia. O to viac sa kasačnému súdu javí ako prekvapivé, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti na uvedené odôvodnenie správneho súdu nijakým spôsobom nereagoval a argumentáciu správneho súdu vo vzťahu k všeobecnosti a nekonkrétnosti jeho námietok nijako nerozporoval. Pritom dôležité je podotknúť, že správne súdnictvo je založené na zásade, v zmysle ktorej správny súd z vlastnej iniciatívy nepreskúmava rozhodnutie orgánu verejnej správy nad rámec vymedzený žalobcom, a teda nenahrádza žalobcovu

iniciatívu (s výnimkou konaní, v ktorých posudzuje žalobu neformálne, o čo sa však nejedná v prejednávanej veci), čo sa primerane vzťahuje aj na konanie o kasačnej sťažnosti. Sťažovateľ sa tak v tomto smere sám obral o možnosť prieskumu predmetnej časti odôvodnenia napadnutého rozsudku, nakoľko kasačný súd znova opakuje, že nerozhoduje o veci samej, ale najmä preskúmava závery správneho súdu, ktoré zaujal k jednotlivým skutkovým a právnym otázkam.

29. Kasačný súd ďalej nepreliadol, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti vo vzťahu k splneniu podmienok uplatnenia odpočtu DPH uplatňoval nové skutočnosti a námietky, ktoré v správnej žalobe nevzniesol. Sťažovateľ prvýkrát až v kasačnej sťažnosti poukázal na dôkazy (bližšie špecifikované v bode 22 tohto rozsudku), ktorými mal preukázať splnenie zákonných podmienok nároku na odpočet DPH (pozri č. I. 250 súdneho spisu). Rovnako tak sťažovateľ nikde v správnej žalobe nenamietal, že správca dane odignoroval jeho žiadosti o vykonanie dokazovania prostredníctvom výsluchov konateľov, dodávateľov a subdodávateľov, čím mu podľa jeho názoru znemožnil aktívne sa účastniť výsluchov svedkov a brániť svoje práva. Taktiež novou námietkou je aj, že si splnil všetky svoje povinnosti vo vzťahu k dodávateľom a subdodávateľom, čím uniesol svoje dôkazné bremeno (pozri č. I. 251 súdneho spisu). Celá sťažnostná argumentácia sťažovateľa v tomto smere tak v zásade predstavuje neprípustnú novotu v kasačnom konaní, s ktorou sa správny súd nemal možnosť a ani nemohol vysporiadať, v dôsledku čoho tak kasačný súd nemôže na uvedené argumenty v tomto konaní prihliadať. Navyše sťažovateľ v kasačnej sťažnosti na žiadnom mieste neobjasňuje, čo mu bránilo procesne prípustným spôsobom uplatniť túto novú argumentáciu už v správnom súdnom konaní (v podanej správnej žalobe). Takéto dôvody neidentifikoval ani kasačný súd.

30. Sťažovateľ ďalej v kasačnej sťažnosti namietal, že ústne pojednávanie k prerokovaniu pripomienok a dôkazov k Protokolu uskutočnené správcou dane 23. apríla 2021, bolo zvolané len za účelom formalistického naplnenia znenia zákona, pričom odpovede právneho zástupcu sťažovateľa boli v predmetnej zápisnici vopred pripravené, v dôsledku čoho tak správca dane mal znemožniť sťažovateľovi prerokovanie predmetných pripomienok. Kasačný súd mal zo zápisnice o ústnom pojednávaní z 23. apríla 2021 za preukázané, že zamestnankyňa správcu dane si na uvedený deň doniesla šablónu zápisnice z iného prerokovania pripomienok, ktoré sa konalo 24. februára 2021 týkajúc sa taktiež sťažovateľa, avšak iného zdaňovacieho obdobia. Zamestnankyňa správcu dane si tak nevytvárala nový dokument, ale ako vzor použila zápisnicu z prerokovania pripomienok z 24. februára 2021, v ktorej nedopatrením ponechala na posledných stranách vyjadrenie právneho zástupcu a záver správcu dane z predchádzajúcej zápisnice. Právny zástupca sťažovateľa následne konštatoval jasnú nezákonnosť, nepripúšťal žiadne vysvetlenie a jednanie chcel ukončiť. Následne sa dožadoval predloženia celého žurnalizovaného spisu, pričom po zapnutí diktafónu konštatoval nezákonnosť a manipuláciu so spisom. V zápisnici zamestnankyne správcu dane ďalej uviedli, že právny zástupca sa správal neadekvátne (reagoval zvýšeným hlasom, neumožnil zamestnankyni prizvať vedúcu oddelenia), hoci ony sa snažili pokračovať v pojednávaní, čo právny zástupca sťažovateľa odmietal. Keď sa mu zamestnankyne správcu dane snažili vysvetliť, že jeho vyjadrenie spíšu do inej zápisnice v zmysle § 68 ods. 3 Daňového poriadku, odmietol to, do novej zápisnice sa nevyjadril a nepristúpil na žiadny návrh riešenia. Časť rozpracovanej zápisnice, ktorá mu bola poskytnutá, odmietol vrátiť. Právny zástupca sťažovateľa disponoval so stanoviskom zamestnancov správcu dane, ktoré však prerokovať pri ústnom pojednávaní nebolo možné, a to z príčin na strane zástupcu sťažovateľa. Zápisnicu o ústnom pojednávaní nakoniec odmietol podpísať, podpísali ju tak len zamestnankyne správcu dane, ktoré následne o predmetnom incidente spísali úradný záznam.

31. Z vyššie uvedeného sa tak kasačnému súdu nejaví, že správca dane bol ten, ktorý nemal v pláne prerokovať pripomienky k Protokolu. Podľa uvedeného si zamestnankyňa správcu dane priznala chybu a bola ju ochotná na mieste riešiť, čo však ale nevyplýva zo správania a postojov právneho zástupcu sťažovateľa. Kasačný súd má pritom za to, že predmetná chyba na strane zamestnankyne nastala v dôsledku okamžitého zlyhania duševnej alebo mechanickej činnosti, keď zamestnankyňa správcu dane ponechala vo vzore zápisnice z prechádzajúceho prerokovania vyjadrenie právneho zástupcu žalobcu a závery správcu dane. Hoci išlo o zlyhanie na strane zamestnankyne správcu dane, charakter takýchto zrejmých nesprávností nie je vopred možné nikdy vylúčiť. Pokiaľ by správca dane sledoval len formalistické naplnenie zákona, ako to tvrdí sťažovateľ, zamestnankyňa správcu dane by pravdepodobne nenavrholo spísanie vyjadrenia do inej zápisnice, do ktorej sa však právny zástupca odmietol vyjadriť a na žiadny iný návrh riešenia nepristúpil. Keďže právny zástupca sťažovateľa sa nového prerokovania pripomienok 29. júla 2021 nezúčastnil, o to viac sa kasačnému súdu javí predmetná argumentácia sťažovateľa ako účelová. Kasačný súd tak predmetnú námietku vyhodnotil ako nedôvodnú a len dôvetkom sa mu vzhľadom na vyššie uvedené v bode 30 žiada doplniť, že advokát je povinný vystupovať správať sa slušne a korektnie nielen voči súdom, ale aj iným orgánom verejnej

moci, a to v zmysle § 38 Advokátskeho poriadku, ktorý je podľa § 75 ods. 1 zákona č. 586/2003 Z. z. o advokácii záväzný pre všetkých advokátov.

32. S uvedenou námietkou formalistického prerokovania pripomienok k Protokolu súvisí aj ďalšia námietka sťažovateľa ohľadne neexistencie kompletného a riadne žurnalizovaného administratívneho spisu. Sťažovateľ vychádza pritom z toho, že na prerokovaní pripomienok k Protokolu uskutočnenom 23. apríla 2021, zamestnankyňa správcu dane uviedla, že keby mala vedomosť o úmysle právneho zástupcu sťažovateľa nahliadnuť do spisu, pripravila by ho. Uvedené má podľa sťažovateľa vyplývať aj zo zvukovej nahrávky, ktorú si právny zástupca sťažovateľa zadovážil na prerokovaní pripomienok a ktorú správny súd podľa sťažovateľa odmietol vykonať ako dôkaz. Sťažovateľ pokračoval, že podľa neho je zrejmé, že správca dane mal v úmysle dať sťažovateľovi na nahliadnutie iný spis, ako ten z ktorého vychádzal pri úkonoch v rámci konania a pri jeho rozhodovacej činnosti. Kasačný súd s daným tvrdením sťažovateľa nesúhlasí, pretože uvedená skutočnosť nevyplýva ani z jeho podaní (správna žaloba, kasačná sťažnosť) a ani z administratívneho spisu, ktorý má kasačný súd k dispozícii kompletný a riadne zažurnalizovaný. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní z 23. apríla 2021 vyplýva, že sťažovateľ sa dožadoval okamžitého predloženia celého žurnalizovaného spisu. Zamestnankyňa správcu dane mu v súvislosti s tým uviedla, že nahliadnutie do spisu je samostatný úkon, ktorý nesúvisí s prerokovaním pripomienok a o vykonanie, ktorého je potrebné vopred požiadať, aby zamestnanec správcu dane spis vopred pripravil. Uvedené tak neznamená, že spis minimálne k 23. aprílu 2021 neexistoval, ako sa to snaží navodiť sťažovateľ, ale podľa kasačného súdu z predmetného vyplýva, že spis nebol pripravený v žurnalizovanej podobe na nahliadnutie, keďže zamestnankyňa správcu dane so spisom pred ústnym pojednávaním pracovala a ako sama uviedla, niektoré záznamy a doklady boli preto mimo spisového obalu. Kasačný súd zastáva názor, že uvedený aspekt je pochopiteľný a na predmetnú situáciu reagoval aj samotný zákonodarca novelou č. 408/2021 Z. z. účinnou od 1. januára 2022, ktorou sa menil a dopĺňal Daňový poriadok, keď do ustanovenia § 23 ods. 1 Daňového poriadku doplnil, že po prijatí žiadosti o nazretie do spisu správcu dane sprístupní spis daňového subjektu nasledujúci pracovný deň. Zákonodarca tak sám vnímal potrebu ponechať správcovi dane dostatočný časový priestor na to, aby si správca dane administratívny spis vopred pripravil a vykonal všetky úkony s tým súvisiace, predtým ako daňovému subjektu umožní do spisu nahliadnuť. Uvedené nakoniec potvrdzuje aj odpoveď Ministerstva financií na žiadosť o poskytnutie informácie zo 6. októbra 2021, na ktorú sa sťažovateľ odvoláva. Kasačný súd pripúšťa, že správny súd sa v napadnutom rozsudku predmetnou odpoveďou nezaoberal, avšak odpoveď Ministerstva financií pozostávala takmer len z prekopírovania paragrafového znenia Daňového poriadku, zákona č. 395/2002 Z. z. o archívoch a registratúrach a o doplnení niektorých zákonov a vyhlášky č. 410/2015 Z. z. Ministerstva vnútra Slovenskej republiky o podrobnostiach výkonu správy registratúry orgánov verejnej moci a o tvorbe spisu. Je už takmer notoriou, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania (v tomto smere pozri ustálenú judikatúru Ústavného súdu napr. sp. zn. II. ÚS 59/05 z 23. februára 2005, I. ÚS 20/2010 z 27. januára 2010, IV. ÚS 259/2020 z 9. júna 2020).

33. Je ale dôležité dodať, že v správnom súdnom a v kasačnom konaní žalovaný a správca dane predložili riadne žurnalizované administratívne spisy - obsahujúce zoznam listín ako aj očíslovanie jednotlivých podkladov v spise (nie je teda pravdou, že by administratívne spisy neboli vedené, ako tvrdí sťažovateľ), každá z listín obsahuje unikátne identifikačné číslo (je individuálne číselne identifikovaná, vrátane Protokolu a jednotlivých rozhodnutí orgánov finančnej správy). Sťažovateľ netvrdil a ani nepreukázal absenciu žiadnej listiny v administratívnom spise (toto nezistil ani správny súd) a nebola preukázaná ani žiadna iná nezákonná manipulácia s administratívnym spisom. Podľa názoru kasačného súdu tak absencia jednotiacého čísla konania (aj keby išlo o dôvodnú námietku z hľadiska právnych predpisov týkajúcich sa vedenia registratúry) v predmetnej veci nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy [a contrario § 191 ods. 1 písm. g) SSP], tieto majú oporu v administratívnom spise [a contrario § 191 ods. 1 písm. f) SSP] a sú v tomto smere preskúmateľné [§ 191 ods. 1 písm. d) SSP].

34. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že jeho argumentáciu má potvrdzovať nahrávka, ktorú si právny zástupca sťažovateľa zadovážil na prerokovaní pripomienok a na ktorej je podľa sťažovateľa počuť, že keby zamestnankyňa správcu dane mala vedomosť o úmysle právneho zástupcu sťažovateľa nahliadnuť do spisu, pripravila by ho, tak kasačný k tomu uvádza, že zo zápisnice o ústnom pojednávaní z 23. apríla 2021 vyplýva to isté. Kasačný súd však už vyššie uviedol, prečo uvedený argument zamestnankyne správcu dane nepredstavuje v predmetnom konaní zásadný problém a podľa názoru kasačného súdu ani neznamená neexistenciu spisu en bloc. Z tohto dôvodu kasačný súd zastáva názor, že správny súd

nemusel vykonať zvukovú nahrávku, ako dôkaz v súdnom konaní. Totiž v zmysle § 123 ods. 1 SSP môže ako dôkaz slúžiť všetko, čo by mohlo prispieť k náležitému objasneniu veci a čo sa získalo zákonným spôsobom z dôkazných prostriedkov. Pokiaľ však sťažovateľ tvrdí, že na nahrávke je zachytené len to, čo vyplýva aj zo zápisnice o ústnom pojednávaní z 23. apríla 2021, uvedená nahrávka tak nemá ako prispieť k náležitému objasneniu veci. Už prvý zákonný predpoklad v uvedenej hypotéze právnej normy nie je naplnený, a preto správny súd nemusel zvukovú nahrávku vykonávať ako dôkaz v zmysle § 124 SSP. K akýmkoľvek ďalším úvahám správneho súdu o zákonnosti, resp. nezákonnosti predmetnej nahrávky, ako dôvodu nevykonania dôkazu v súdnom konaní, tak nebolo nateraz nutné zaujímať ďalšie stanovisko. Kasačný súd však na rozdiel od správneho súdu pripúšťa situáciu, keď by nahrávku bolo možné pripustiť ako dôkaz získaný zákonným spôsobom, avšak za predpokladu splnenia podmienky, žeby prispela k náležitému objasneniu veci, čo však nie je tento prípad.

35. Ďalšou námietkou sťažovateľa bolo, že správca dane v rozhodnutí z 20. mája 2021 posúdil námietku zaujatosti len v zmysle § 60 ods. 1 Daňového poriadku a v zmysle ods. 2 cit. zák. námietku zaujatosti posúdiť opomenul. Podľa sťažovateľa sa p. H.. Q. X. 23. apríla 2021 zúčastnila úkonu ako zamestnanec iného stupňa, čím teda mala naplniť podmienku na vylúčenie z konania v daňovej kontrole v zmysle § 60 ods. 2 Daňového poriadku. Z rozhodnutia č. 100870582/2021 z 20. mája 2021 je podľa kasačného súdu zrejmé, že p. H.. Q. X., ako vedúca oddelenia daňovej kontroly 8 Daňového úradu Žilina, bola v čase rozhodovania zamestnankyňou správcu dane, teda orgánu verejnej správy toho istého stupňa. Z obsahu rozhodnutia a vo všeobecnosti ani z administratívneho spisu nevyplýva, žeby H.. Q. X. bola zároveň zamestnankyňou žalovaného, ako orgánu verejnej správy iného stupňa. Kasačný súd tak nevidí dôvod, prečo by malo byť nutné rozhodovať o predmetnej zamestnankyni aj v zmysle § 60 ods. 2 Daňového poriadku. Kasačný súd rozhodnutie o jej nevyklúčení považuje za zákonné a spĺňajúce náležitosti v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Vzhľadom na uvedené tak p. Q. X., ako najbližšie nadriadená vedúca zamestnankyňa zamestnankyniam p. H.. S. Q. a p. H.. Q. J., bola oprávnená v zmysle § 60 ods. 6 Daňového poriadku rozhodnúť o nevyklúčení uvedených zamestnankýň z daňového konania rozhodnutiami č. 100880845/2021 a 100880920/2021 obe z 21. mája 2021. Námietka sťažovateľa o nulitnosti týchto rozhodnutí tak nie je dôvodná.

36. Námietkou, ktorej sťažovateľ venoval podstatnú časť svojej argumentácie, bolo aj, že správca dane viedol svojvoľné dokazovanie vo vyrubovacom konaní, nakoľko v priebehu vyrubovacieho konania správca dane prevzal vyjadrenie konateľky spoločnosti SILVI PRODUCTION s.r.o. zo spisu v inej veci, čím sťažovateľa ukrátil o jeho právo vyjadriť sa k predmetnému dôkazu. Kasačný súd má za preukázané, že z úradného záznamu č. 100573232/2021 z 12. apríla 2021 vyplýva, že správca dane prevzal podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku dôkazy, ktorými sú informácie, tvrdenia a doklady predložené konateľkou spoločnosti SILVI PRODUCTION p. Silviou Nemčovičovou týkajúce sa zdaniteľných plnení v súvislosti s organizáciou a reklamou podujatia „MUZIKÁL ANGELIKA“. Tieto boli súčasťou spisu vedeného Daňovým úradom Bratislava a správca dane tak urobil vo vyrubovacom konaní. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom správneho súdu, ktorý vychádzal z konštantnej judikatúry Najvyššieho správneho súdu vo veci sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 z 24. februára 2022, keď ustálil, že doplnenie dokazovania vo vyrubovacom konaní v určitej, nie rozsiahlej miere, nie je vylúčené, avšak s tým, že riadne dokazovanie má byť primárne realizované v rámci daňovej kontroly, ako tomu bolo i v tu prejednáwanej veci. Kasačný súd má taktiež za to, že podstatná časť dôkazov bola správcom dane obstaraná ešte pred vydaním samotného Protokolu z daňovej kontroly, keď správca dane práve na zisteniach uvedených v Protokole, založil svoje následné závery. Správny súd potom trefne poukázal na to, že žalobca sa mohol k predmetnému dôkazu vyjadriť na ústnom pojednávaní 23. apríla 2021, ktorého sa zúčastnil, resp. písomne kedykoľvek v priebehu konania pred vydaním rozhodnutia a toto právo mu správcom dane nebolo nijako upreté. Kasačný súd tak uzatvára, že z administratívneho spisu nebolo preukázané, že správca dane viedol svojvoľné dokazovanie vo vyrubovacom konaní tak, ako sa to snažil prezentovať sťažovateľ v správnej žalobe a v kasačnej sťažnosti, a preto ani táto námietka nemá svoje opodstatnenie.

37. Len pre úplnosť kasačný súd dodáva, že mu je známy rozsudok tunajšieho súdu sp. zn. 8 Sfk 31/2024 z 19. júna 2025, ktorým kasačný súd síce tiež zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa, avšak vysporadúval sa aj s hmotnoprávnymi podmienkami nároku na odpočet DPH z faktúr od deklarovaného dodávateľa SARCO s.r.o. Kasačný súd v uvedenej veci postupoval tak preto, že už v samotnej žalobe sťažovateľ namietol (pozri body 21 až 26 vyššie cit. rozsudku), že naplnil podmienky nároku na odpočet DPH a podporil to tým, že svoju dôkaznú povinnosť si splnil predložením konkrétnych dôkazov v administratívnom konaní (zmluva o reklame, faktúra a hodnotiaci správa z reklamnej kampane), načo reagoval aj správny súd v odôvodnení svojho rozsudku sp. zn. ZA-30S/165/2022 z 27. marca 2024 tak, že argumentáciu sťažovateľa pripustil a vysporiadal sa s ňou. V tu prejednáwanej veci sťažovateľ použil tento a i ďalšie konkrétnejšie argumenty viažuce sa na splnenie zákonných podmienok na uplatnenie

odpočtu DPH prvýkrát až v kasačnej sťažnosti (pozri body 28 a 29 tohto rozsudku), čo kasačný súd vyhodnotil ako novoty, ktoré sú v kasačnom konaní neprípustné a s ktorými sa správny súd v správnom súdnom konaní nemal možnosť vysporiadať. V dôsledku toho tak kasačný súd nemohol na uvedené argumenty v tomto konaní prihliadať. Ide tak o odlišné prípady z dôvodu rozdielnej argumentácie sťažovateľa v správnych žalobách.

#### V. Záver

38. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje za v postačujúcej miere odôvodnený a vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

39. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 167 ods. 1 SSP) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP.

40. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.