

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: BA-2S/61/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1021200441
Dátum vydania rozhodnutia: 07. 11. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Ina Šingliarová
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2025:1021200441.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Iny Šingliarovej a členov senátu doc. JUDr. Mateja Horvata, PhD., a JUDr. Petry Šuttovej, LL.M., v právnej veci žalobcu: PROCESS MANAGEMENT, s. r. o., so sídlom Gaštanová 13, Bratislava, IČO: 36 356 794, právne zastúpeného 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, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100208604/2021 zo dňa 05.02.2021, takto

rozhodol:

- I. Správny súd zrušuje rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100206665/2021 zo dňa 05.02.2021 a rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 101584079/2020 zo dňa 15.10.2020 a vec vracia orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.
- II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

odôvodnenie:

I. Predmet správneho súdneho prieskumu

1. Predmetom správneho súdneho prieskumu je rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) č. 100206665/2021 zo dňa 05.02.2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný na základe odvolania podaného PROCESS MANAGEMET, s. r. o. (ďalej len „daňový subjekt“ alebo „žalobca“), podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „DP“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“), č. 101584079/2020 zo dňa 15.10.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

II. Priebeh administratívneho konania

2. Správca dane prvostupňovým rozhodnutím podľa § 68 ods. 5 DP vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane v sume 16.000 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2017. Daňová kontrola bola vykonaná na základe poverenia na výkon daňovej kontroly zo dňa 09.05.2018 a zo dňa 12.03.2019, pričom v oznámení o daňovej kontrole zo dňa 17.05.2018 bol určený deň začatia daňovej kontroly na deň 12.06.2018. Oboznámenie so zisteniami z daňovej kontroly bolo daňovému subjektu doručené dňa 08.07.2019 a o výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol z daňovej kontroly č. 101640277/2019 zo dňa 04.07.2019, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený daňovému subjektu dňa 08.07.2019. Daňový subjekt sa k protokolu vyjadril po lehote a tak bola daňová kontrola u daňového subjektu ukončená dňa 08.07.2019.

3. V kontrolovanom zdaňovacom období si daňový subjekt uplatnil odpočítanie dane z faktúr vystavených dodávateľom: AKYS, s. r. o., Zámocká 30, 811 01 Bratislava, IČO: 45 709 351 (ďalej len „AKYS“): číslo faktúry 02111701 s predmetom faktúry: reklamné služby „TENNIS CHAMPIONS 2017“ a číslo faktúry 14111702 s predmetom faktúry: reklamné služby „KABÁT TURNÉ 2017“. Z výpovede konateľa spoločnosti AKYS (pán Miroslav Kučera) vyplynulo, že reklamné a marketingové služby vykonané v súvislosti s predmetnými podujatiami pre daňový subjekt nerealizoval priamo AKYS, ale služby dodal na základe zmlúv o poskytovaní reklamných služieb uzatvorených k jednotlivým podujatiam. Objednávky neboli, boli zaslané ponuky. Spoločnosť AKYS vykonávala reklamné a marketingové služby subdodávateľsky spoločnosťou PETAS, spol. s r. o., Miletičova 1, 821 08 Bratislava, IČO: 35 912 341 (ďalej len „PETAS“) (konateľ: p. Peter Jagerčík). Spoločnosť PETAS zanikla výmazom dňa 22.02.2018 a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SLOVAKIA TRANSPORT SERVICE, s. r. o.

4. Správca dane v prejednávacom prípade využil aj protokol z daňovej kontroly č. 101350109/2019 zo dňa 04.06.2019 na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2017 týkajúci sa spoločnosti AKYS a zistenia v ňom boli podľa § 24 DP použité pri výkone daňovej kontroly vykonanej u daňového subjektu.

5. Na základe vykonaných úkonov a v spojitosti so všetkými skutočnosťami, ktoré vyšli najavo v priebehu daňovej kontroly u daňového subjektu a daňovej kontroly deklarovaného dodávateľa AKYS, bolo podľa správcu dane jednoznačne preukázané, že dodávateľom na uvedených faktúrach nebola spoločnosť AKYS, čím došlo zo strany daňového subjektu k porušeniu § 49 ods. 1, § 49 ods. 2, § 51 a § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Podľa správcu dane predložené faktúry vzhľadom na všetky zistenia nie sú relevantným dôkazom o tom, že služby boli poskytnuté tak, ako je na nich uvedené.

6. Žalovaný napadnutým rozhodnutím podľa § 74 ods. 4 DP potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

III. Správna žaloba

7. Žalobca sa včas podanou správnu žalobou zo dňa 01.04.2021 domáha preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a zrušenia oboch rozhodnutí. Žalobca označuje obe rozhodnutia orgánov verejnej správy za nezákonné z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), d) a f) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“).

8. Žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia o tom, že daňová kontrola bola vykonaná v zákonnej lehote. Prekročenie lehoty na vykonanie kontroly má za následok nezákonnosť daňovej kontroly, ako aj nezákonnosť protokolu. Ak k prerušeniu daňovej kontroly nedošlo zákonne, tak na nezákonné rozhodnutie o prerušení nemožno prihliadať a lehota na ukončenie daňovej kontroly ďalej plynie. Prerušenie daňovej kontroly neznamená, že správca dane môže takto obchádzať zákonnú maximálnu lehotu na jej vykonanie. Daňová kontrola bola prerušená tesne pred uplynutím zákonnej jednoročnej lehoty, a to po uplynutí vyše 10 mesiacov od jej začatia a z dôvodu podľa § 61 ods. 1 písm. a) DP. Správca dane však v tomto rozhodnutí neuvádza konanie o akej predbežnej otázke má byť dôvodom prerušenia, v protokole neuvádza výsledok takto nekonkretizovaného konania o predbežnej otázke a tiež výsledok konania o predbežnej otázke nie je premietnutý do záverov správcu dane v protokole. Daňová kontrola bola prerušená z neexistujúceho dôvodu, keďže konanie o predbežnej otázke nikdy neprebiehало. Prerušenie v čase od 17.04.2019 do 10.06.2019 tak nespĺňalo zákonné požiadavky nevyhnutnosti a primeranosti prerušenia konania. Výrok o prerušení daňovej kontroly je nepresný, pričom voči tomuto rozhodnutiu nemožno ani podať odvolanie. Ak chcel správca dane prerušiť konanie podľa § 61 ods. 1 písm. b) DP mohol tak urobiť, avšak mal v takom prípade vydať tomu zodpovedajúce rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly. V predmetnej veci nešlo o akúsi chybu v písaní. Závazná je iba výroková časť rozhodnutia a nie odôvodnenie rozhodnutia o prerušení konania.

9. Napadnuté rozhodnutie je v časti týkajúcej sa námietky nulitnosti, resp. zmätočnosti rozhodnutia nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Žalobca v odvolaní voči prvostupňovému rozhodnutiu uvádzal, že toto rozhodnutie bolo vydané omylom, pretože sa vôbec netýka daňovej kontroly žalobcu, ale týka sa daňovej kontroly spoločnosti AKYS. Odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia poukazuje

na daňový subjekt (spoločnosť AKYS), ktorý nepreukázal skutočné vykonanie služieb spoločnosťou PETAS. Je zrejmé, že správca dane sa zaoberal nie skutočnosťami týkajúcimi sa obchodu medzi žalobcom a dodávateľom AKYS, ale skutočnosťami týkajúcimi sa spoločnosti AKYS a PETAS. Správca dane sa tak nezaoberal zamietnutím práva na odpočítanie DPH žalobcu, ale zamietnutím práva na odpočítanie DPH spoločnosti AKYS. Správca dane vo svojom rozhodnutí pojednáva o faktúrach vystavených spoločnosťou PETAS voči spoločnosti AKYS, zaoberá sa oprávnenosťou odpočítania dane z týchto faktúr. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vôbec nezaoberal odôvodnením, prečo prvostupňové rozhodnutie nespĺňa náležitosti nulity uvedené v § 64 ods. 2 písm. b) DP. Ak by aj toto rozhodnutie nebolo nulitné, tak bez akýchkoľvek pochybností je nezákonné pre jeho zmätočnosť a s tým súvisiacu nepreskúmateľnosť. Z odôvodnenia nie je zrejmé, aké skutočnosti správca dane započítal na ľarchu žalobcu a aké skutočnosti mal žalobca preukazovať, prípadne vyvracať.

10. Podľa žalobcu rozhodnutie v časti týkajúcej sa námietky hodnotenia vykonaných dôkazov v rozpore so zákonnými kritériami je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a súčasne bez opory v administratívnom spise. Žalovaný nezohľadnil dôkazy svedčiace v prospech žalobcu a vykonané dôkazy hodnotil výlučne na ľarchu žalobcu. Ani v najmenšom nezohľadnil dôkazy svedčiace v prospech žalobcu, ktorými boli preukázanie všetkých fáz obchodného vzťahu medzi ním a dodávateľom a ktoré boli zhodne potvrdené subjektami integrovanými v tomto procese (štatutári). Vznik a obsah obchodného vzťahu preukazujú aj zmluvy o poskytovaní reklamných služieb, preberací protokol či poštová komunikácia nachádzajúca sa v účtovníctve dodávateľa (a ktorú správca dane bez akéhokoľvek vysvetlenia nezabezpečil a nevykonal), fotodokumentácia a poukazy na webové stránky podujatí, faktúry, či ceny za poskytnuté služby uhradené v plnej výške. Výsluchmi bolo potvrdené, že spoločnosti GASS a Bright Industry nakúpili služby, ktoré predávali subdodávateľovi žalobcu - spoločnosti PETAS. Správca dane zakladal svoje rozhodnutie výlučne na pochybnostiach týkajúcich sa vzťahu medzi dodávateľom AKYS a subdodávateľom PETAS, a to na skutočnostiach týkajúcich sa subdodávateľa PETAS. Z vykonaných dôkazov však vyplýva záver, že služby boli žalobcovi reálne dodané zo strany dodávateľa AKYS. Pokiaľ žalovaný v napadnutom rozhodnutí uvádza, že nedošlo k preukázaniu, že vznikla daňová povinnosť dodávateľovi, s uvedeným žalobca nesúhlasí, pretože ide o tvrdenia všeobecné. Napokon žalobca uvádza, že dokazovaním nebolo nijak preukázané, že žalobca bol jedným zo sponzorov predmetných podujatí a že jeho meno a logo bolo na príslušných materiáloch zobrazené v tejto súvislosti. Tento záver nemá oporu v administratívnom spise.

11. Žalobca ďalej napáda nesprávne právne posúdenie o tom, že prezentácie loga a obchodného mena nie sú reklamnou službou. Poukazuje na zákon o reklame a webové stránky Finančnej správy Slovenskej republiky, z ktorej vyplýva, že podľa zákona o reklame je produktom aj obchodné meno a ochranná známka. Prezentácia obchodného mena a/alebo loga je reklamou podľa zákona o reklame. Žalobca nemal záujem o realizáciu sponzoringu, ktorý je upravený zákonom č. 440/2015 Z. z. o športe.

12. Žalobca ďalej napáda nesprávne právne posúdenie v otázke splnenia podmienok pre odpočítanie dane. Žalobca trvá na tom, že predmetné služby mu boli poskytnuté zo strany dodávateľa uvedeného na faktúre, pričom právo na odpočet je možné vylúčiť iba v prípade, ak by išlo o podvodné konanie, avšak orgány neuvádzajú žiadne skutočnosti, z ktorých by vyplynulo, že by žalobca bol súčasťou podvodného konania. Preukázanie daňového podvodu je dôkazným bremenom správcu dane.

13. Žalobca tiež napáda nesprávne právne posúdenie, že jeho procesné práva podľa § 25 ods. 4 a § 45 ods. 1 písm. e) DP neboli porušené. Poukazuje na to, že bol vykonaný výsluch celého radu svedkov bez toho, aby žalobca o tom bol upovedomený. O týchto výsluchoch bol upovedomený dodávateľ AKYS, avšak nie žalobca. Žalobca má za to, že jeho prítomnosť na ich výsluchu by mohla zásadným spôsobom ovplyvniť zistenia správcu dane. Ak chcel správca dane použiť svedecké výpovede určitých osôb, mal tak urobiť iba za rešpektovania procesných práv žalobcu podľa 25 ods. 4 a § 45 ods. 1 písm. e) DP.

IV. Ďalšie vyjadrenia účastníkov konania

14. Žalovaný sa k správnej žalobe vyjadril podaním zo dňa 21.05.2021 (ďalej len „vyjadrenie“), v ktorom zotrval na dôvodoch, ktoré ho viedli k vydaniu napadnutého rozhodnutia. Zdôraznil, že daňová kontrola trvala 345 dní, a teda jej dĺžka bola v súlade s DP (začatá dňa 12.06.2018, protokol zo dňa 09.07.2019, prerušenie kontroly od 25.04.2018 do 10.06.2019). Prerušenie konania nebolo podľa jeho názoru v rozpore so zákonom a poukázal na to, že počas prerušenia nevykonával žiadne úkony vo vzťahu

k žalobcovi a to, že pri výroku rozhodnutia o prerušení išlo o pisársku chybu. K prerušeniu muselo dôjsť z dôvodu, že kontrola u žalobcu sa začala skôr ako v prípade spoločnosti AKYS, pričom protokol z kontroly AKYS bol dôležitý pre konanie vo veci žalobcu.

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

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

17. Žalobca sa k vyjadreniu žalovaného ďalej nevyjadril.

V. Relevantná právna úprava

18. Podľa § 3 ods. 3 DP 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.

19. Podľa § 24 ods. 1 DP 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.

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

21. Podľa § 61 ods. 1 DP 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.

22. Podľa § 61 ods. 4 DP 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.

23. Podľa § 61 ods. 5 DP ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

24. Podľa § 63 ods. 5 DP 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.

25. Podľa § 64 ods. 1 DP 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.

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

27. Podľa § 19 ods. 2 zákona 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.

VI. Nariadenie pojednávania

31. Zákonom č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 151/2022 Z. z.“) bol, okrem iného, zriadený aj Správny súd v Bratislave, ktorý začal svoju činnosť dňa 01.06.2023. Podľa § 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. ak § 4 ods. 1 neustanovuje inak, výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne sudy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave. Predmetná právna vec, pôvodne vedená na Krajskom súde v Bratislave pod sp. zn. 6S/61/2021, bola na základe uvedenej zmeny právnej úpravy v súlade s Rozvrhom práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2025 v znení Dodatku č. 3 náhodným výberom pridelená na konanie a rozhodovanie do senátu 9S Správneho súdu v Bratislave a je vedená pod sp. zn. BA-6S/61/2021.

32. Správny súd v Bratislave ako vecne a miestne príslušný správny súd (§ 10, § 13 ods. 1 SSP) preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie, vrátane postupu v administratívnom konaní v rozsahu žalobných bodov tak, ako vyplývali z obsahu žaloby (§ 134 ods. 1 SSP, § 134 ods. 2 SSP a contrario) a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

33. Správny súd v Bratislave podanú správnu žalobu prejednal a rozsudok verejne vyhlásil na nariadenom pojednávaní dňa 07.11.2025, pretože boli splnené podmienky podľa § 107 ods. 1 písm. a) SSP, a to za účasti právneho zástupcu žalobcu, ktorý sa vo svojom ústnom prednese pridržel svojich predchádzajúcich písomných vyjadrení.

VII. Právne posúdenie veci správnym súdom

34. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. DP zakotvuje oprávnenia daňových orgánov zamerané na zisťovanie splnenia zákonných povinností daňovými subjektmi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, DP obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich na správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Dokazovanie vykonáva správca dane, daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

35. Úlohou správneho súdu bolo preskúmať zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane v súvislosti s dĺžkou daňovej kontroly a jej prerušenia a tiež zákonnosť rozhodnutia žalovaného, ktorým v rámci odvolacieho konania potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane žalobcovi na DPH za zdaňovacie obdobie október 2017.

36. Predmetom správneho súdneho konania je skutkový a právny stav týkajúci sa vyrubenia rozdielu na DPH za zdaňovacie obdobie október 2017. Obdobná právna vec týkajúca sa zdaňovacieho obdobia marec 2017 rovnakých účastníkov konania, za obdobného skutkového a právneho stavu, s totožnými žalobnými bodmi a argumentáciou účastníkov konania, bola predmetom konania a rozhodovania správneho súdu v právnej veci vedenej pod č. k. BA-1S/53/2021-151. Na prejednávanej vec sa vzťahuje právne posúdenie veci tak, ako bolo ustálené v skoršom rozsudku správneho súdu, a preto správny súd v súlade s § 140 SSP na toto rozhodnutia poukazuje a v celom rozsahu sa s ním stotožňuje:

„32. Posúdenie námietky zákonnosti dĺžky trvania daňovej kontroly súviselo s vyhodnotením námietky o nedôvodnosti a nezákonnosti prerušenia daňovej kontroly, preto sa správny súd v prvom rade

vysporiadal s otázkou, či reálne existoval dôvod na prerušenie daňovej kontroly a či je rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly zákonné. Z odôvodnenia rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly jednoznačne vyplýva dôvod prerušenia, a to prebiehajúca daňová kontrola u dodávateľa žalobcu - spoločnosti AKYS, s.r.o. Preto je nedôvodná námietka žalobcu o nedôvodnosti prerušenia daňovej kontroly u žalobcu.

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

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

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

daňová kontrola nebola vykonaná v zákonnej lehote a že protokol z daňovej kontroly je nezákonne získaným dôkazom.

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

37. Aj napriek tomu, že správny súd vyhodnotil námietku nulity napadnutého rozhodnutia ako nedôvodnú, stotožnil sa s námietkou žalobcu o zmätočnosti a nepreskúmateľnosti druhostupňového rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane. Po preskúmaní oboch rozhodnutí správny súd dospel k záveru, že ako správca dane tak aj žalovaný sa formalisticky a bezmyšlienkovito stotožnili so závermi protokolu z daňovej kontroly vykonanej u dodávateľa žalobcu, pričom opomenuli to, že ich úlohou bolo vyhodnotiť dôkazy vo vzťahu k žalobcovi. Súčasne dal správny súd za pravdu žalobcovi v tom, že tým, že správca dane a následne žalovaný poukazovali na protokol z daňovej kontroly vykonanej u dodávateľa žalobcu, na viacerých miestach v napadnutých rozhodnutiach (v častiach, kde daňové orgány jednoznačne hovoria o tom, že spoločnosť AKYS, s.r.o. ako daňový subjekt nepreukázala vykonanie služieb spoločnosťou PETAS, spol. s r.o.) hovoria o daňovom subjekte, avšak myslia ním spoločnosť AKYS, s.r.o. a nie žalobcu. Z celkového počtu 53 strán prvostupňového rozhodnutia správca dane uvádza skutočnosti o dodávateľovi na stranách 3 až 6 [v prejednávacom prípade na stranách 4 až 7, - pozn. správny súd], 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 ozrejmeneia, aký mal mať záväzkový vzťah k žalobcovi, na stranách 35 až 50 je skopírovaný text vyjadrenia žalobcu. Správny súd dospel k záveru, že správca dane a žalovaný sa viac venovali daňovej kontrole spoločnosti AKYS, s.r.o. a jej dodávateľským vzťahom, než právu žalobcu na odpočítanie DPH a jeho dodávateľskému vzťahu.

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

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

40. Relevanciu nemohol správny súd priznať ani námietke žalobcu, že mu nebolo umožnené zúčastniť sa výsluchov svedkov, o ktorých vyjadrenia sa správca dane a žalovaný opierajú vo svojich rozhodnutiach. Nedôvodnou bola aj námietka žalobcu o neoprávnenosti správcu dane prevziať časti protokolu z daňovej kontroly u dodávateľa AKYS, s.r.o. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že výsluchy svedkov boli realizované v rámci daňovej kontroly v spoločnosti AKYS, s.r.o. Správny súd nevyklučuje, aby boli v rámci daňovej kontroly využité poznatky aj z iných daňových kontrol. Uvedené judikoval aj Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (napr. rozsudok sp. zn. 8Sžfk/76/2020 zo dňa 02.02.2022), že ak svedkovia vypočúvaní v rámci inej daňovej kontroly neboli vypočúvaní aj v daňovej kontrole daňového subjektu, nie je porušením procesných práv daňového subjektu to, ak o výsluchu takýchto svedkov nebol upovedomený. Uvedené však neznamená, že je vylúčené, aby ako dôkaz v daňovej kontrole

nemohli byť použité ako podklady aj listiny z daňovej kontroly iných daňových subjektov, avšak tieto listiny budú použité ako dôkaz podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, ktorý musí správca dane posúdiť v okolnostiach celého prípadu, vo vzťahu k preverovanému zdaňovaciemu obdobiu a preverovanému daňovému subjektu. Správca dane sa nemôže uspokojiť len s tým, že mechanicky prevezme závery z inej daňovej kontroly bez toho, aby tieto závery na základe voľného hodnotenia dôkazov vyhodnotil tak, ako to predpokladá aj § 3 ods. 3 daňového poriadku.

41. 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 hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, (ii) došlo k daňovému podvodu alebo (iii) došlo k zneužitiu práva (napr. rozsudky Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022, sp. zn. 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26.10.2022). Následne aj pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami, a to (i) preukazovaním splnenia materiálnych podmienok odpočtu DPH a (ii) preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Pri preukazovaní splnenia materiálnych podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte a pri preukazovaní daňového podvodu alebo zneužitia práva na správcovi dane. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa v zásade vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené.

42. Správny súd poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v platnom znení (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú: (i) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status dodávateľa), (ii) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), (iii) prijaté plnenie je príjmom (žalobcom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry (čl. 178 písm. a) Smernice, rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15.09.2016, bod 29; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 03.09.2020, bod 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 09.12.2021, bod 24). Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 09.12.2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11.11.2021, body 26, 27).

43. 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 hmotnoprávnych (materiálnych) podmienok práva na odpočítanie dane (pozri rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sfk/67/2022 zo dňa 30.05.2024). Práve z tohto dôvodu „pre záver správcu dane, že daňový subjekt nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, nepostačuje spochybnenie subdodávateľských spoločností deklarovaného dodávateľa daňového subjektu, ktoré nemali žiadnych zamestnancov, nemali personálne vybavenie, nemali materiálno-technické vybavenie na realizáciu daných prác a teda nedisponovali nevyhnutnými prostriedkami na zabezpečenie fakturovaného plnenia“ (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022, publikovaný v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky ako ZNSS 23/2022).

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

45. Vychádzajúc z administratívneho spisu správny súd uvádza, že finančné orgány nespochybnili dodanie služieb, ale spochybnili dodanie týchto služieb zo strany spoločnosti AKYS, s.r.o. Správny súd dáva do pozornosti rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19 Vikingo, podľa ktorého sú splnené hmotno-právne podmienky, ktorým podlieha právo na odpočítanie len vtedy, ak sa reálne uskutočnilo dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje faktúra. Čiže vznik daňovej

povinnosti sa viaže k dodaniu tovaru alebo služby bez toho, aby dodávateľ bol bližšie konkretizovaný. Na vyvodenie záveru o nedodaní služby a odopretí práva na odpočítanie dane nestačí, že dotknutú službu nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru a ani jej subdodávateľ. Právo na odpočítanie dane možno zamietnuť len vtedy, ak by porušenie formálnych požiadaviek viedlo k nemožnosti predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotno-právne podmienky boli splnené alebo sa preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (obdobne aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/52/2021 zo dňa 15.11.2022).

46. 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.

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

48. Po preskúmaní napadnutých rozhodnutí a vychádzajúc zo žalobných bodov žalobcu, dospel správny súd k záveru, že žalobné námietky žalobcu ohľadom nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane sú dôvodné. 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 správcu dane ako aj rozhodnutia žalovaného pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, z ktorého dôvodu správny súd obe rozhodnutia zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP a vec vrátil podľa § 191 ods. 3 písm. a) SSP orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

49. 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.

50. Správny súd považuje za potrebné dodať, že závery prezentované v tomto rozsudku automaticky neznamenajú, že žalobcovi má byť priznané právo na odpočet dane z predmetného dodania služieb. Úlohou finančných orgánov bude opätovne preskúmať nárok žalobcu na odpočet DPH (aj vo svetle dôkazov nasvedčujúcich splneniu existencie materiálneho plnenia, napríklad skúmaním prepojenosti dodávateľských a odberateľských faktúr) súc viazaní názorom správneho súdu a poskytnúť mu relevantné a preskúmateľné odpovede na všetky jeho podstatné námietky. Následne bude ich úlohou buď relevantne spochybníť splnenie materiálnych podmienok a zreteľne oznámiť žalobcovi, ktorú podmienku považujú za spochybnenú s následným umožnením žalobcovi preukázať jej splnenie alebo preukázať, že žalobca buď priamo participoval na daňovom podvode alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom alebo či došlo k zneužitiu práva.

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

37. Správny súd rozhodnutie žalovaného zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. d) v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) SSP, podľa ktorých správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy, ak

vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci a súčasne vyslovuje, že vec sa vracia na ďalšie konanie orgánu verejnej správy prvého stupňa. Podľa prvej alinei § 191 ods. 6 SSP právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku, je orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný.

38. O náhrade trov konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP, na základe ktorého priznal úspešnému žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní (§ 493e SSP v spojení s § 443 ods. 2 písm. a/ SSP účinnom do 30. júna 2023) od jeho doručenia, na Správny súd v Bratislave. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

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

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ podľa § 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 má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa (písm. a/); ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) (písm. b/); je žalovaným Centrum právnej pomoci (písm. c/).