

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: 3Sf/17/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 0824100176
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 11. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Ing. Matúš Škarbala
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2025:0824100176.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ing. Matúša Škarbalu (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Silvie Zdráhalovej Rúfusovej a JUDr. Andrey Soukupovej v právnej veci žalobcu: ELEKTRO GROUP ML, s. r. o., so sídlom 913 21 Trenčianska Turná 1304, IČO: 44 514 883, právne zastúpeného: Advokátska kancelária MATUŠOV s.r.o., so sídlom Ul. 1. mája 1455, 020 01 Púchov, IČO: 54 286 611, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100126558/2024 zo dňa 12.01.2024, takto

rozhodol:

I. Správnu žalobu z a m i e t a. II. Žalobcovi právo na náhradu trov konania n e p r i z n á v a .

odôvodnenie:

Administratívne konanie 1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Nove Mesto nad Váhom (ďalej aj ako „správca dane“ alebo „prvostupňový orgán“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Daňová kontrola za zdaňovacie obdobie december 2020 bola začatá dňa 23.03.2021, t.j. v deň uvedený v Oznámení o daňovej kontrole č. 100370749/2021 zo dňa 03.03.2021, ktoré bolo daňovému subjektu doručené 08.03.2021. Počas daňovej kontroly bol podľa § 47a 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“) vyhotovený čiastkový protokol č. 101731457/2021 zo dňa 14.09.2021 (ďalej aj ako „čiastkový protokol“), ktorý bol doručený daňovému subjektu dňa 20.09.2021. Suma uvedená v čiastkovom protokole, t.j. časť nadmerného odpočtu určená na vrátenie vo výške 6 749,63 eur bola daňovému subjektu vrátená. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku protokol č. 100416702/2022 zo dňa 2 3Sf/17/2024 03.03.2022 (ďalej aj ako „protokol“), ktorý bol doručený daňovému subjektu dňa 14.03.2022 spolu s Výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Daňový subjekt zaslal správcovi dane vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole zo dňa 26.04.2022. Správca dane prerokoval s daňovým subjektom pripomienky uvedené vo vyjadrení na ústnom pojednávaní dňa 21.07.2022, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102055405/2022 zo dňa 21.07.2022. V protokole správca dane neuznal daňovému subjektu uplatnenie odpočítania dane z faktúry č. 20200003 zo dňa 08.12.2020 od dodávateľa MG Pro s.r.o., Úzka ulica XXX/XX, XXX XX A., IČO: 46 937 129, DIČ: XXXXXXXXXX (ďalej aj ako „MG Pro s.r.o.“), základ dane 6 500 eur, daň 1 300 eur, celkom 7 800 eur, za poradenskú činnosť v oblasti personálneho manažmentu a riadenie pracovníkov. Správca dane však po uskutočnení ústneho pojednávania so svedkom B. C. D. skonštatoval, že daňový subjekt v tomto prípade splnil svoju dôkaznú povinnosť a považoval hmotnoprávne podmienky na uplatnenie DPH z uvedenej faktúry za splnené, preto právo na odpočítanie dane z tejto obchodnej transakcie daňovému subjektu priznal. 2. Správca dane na základe dokazovania vykonaného v priebehu daňovej kontroly a tiež z dokladov predložených žalobcom v daňovej kontrole DPH v zmysle ust. § 24 a nasl. Daňového poriadku zistil, že v zdaňovacom

období december 2020 si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane aj od nasledovných dodávateľov:

- od dodávateľa smartdesign eu s.r.o., so sídlom Rázusová 12, 949 01 Nitra (do dňa 27.04.2021 Bajkalská 45/G, 821 05 Bratislava – mestská časť Ružinov), IČO: 52 061 001, DIČ: XXXXXXXXXX (ďalej aj ako „smartdesign eu s.r.o.“) na základe týchto faktúr: - Faktúra č. 20121801 zo dňa 18.12.2020 (dátum dodania 16.12.2020) v celkovej sume 72 000,00 eur (základ dane 60 000,00 eur, DPH 20% 12 000,00 eur), predmet: „fakturujeme Vám zabezpečenie reklamného priestoru na festivale “Medzinárodné stretnutie zbojníkov v Terchovej v roku 2021“ (ďalej aj ako „faktúra v súvislosti so zabezpečením reklamného priestoru na festivale Medzinárodné stretnutie zbojníkov v Terchovej“)
- Faktúra č. 20120401 zo dňa 04.12.2020 (dátum dodania 16.12.2020) v celkovej sume 22 704,00 eur (základ dane 18 920,00 eur, DPH 20% 3 784,00 eur), predmet: „fakturujeme Vám na základe rámcovej zmluvy za mediálnu kampaň, ktorá bude vysielaná v období 01.10.2020 – 31.12.2020 v médiu Rádio WOW. Vysielanie reklamného spotu Vašej spoločnosti podľa priloženého mediálneho plánu.“; Faktúra č. 20120701 zo dňa 07.12.2020 (dátum dodania 07.12.2020) v celkovej sume 17 544,00 eur (základ dane 14 620,00 eur, DPH 20% 2 924,00 eur), predmet: „fakturujeme Vám na základe rámcovej zmluvy za mediálnu kampaň, ktorá bude vysielaná v období 01.10.2020 – 31.12.2020 v médiu Rádio WOW. Vysielanie reklamného spotu Vašej spoločnosti podľa priloženého mediálneho plánu.“; Faktúra č. 20121401 zo dňa 14.12.2020 (dátum dodania 09.12.2020) v celkovej sume 19 711,20 eur (základ dane 16 426,00 eur, DPH 20% 3 285,20 eur), predmet: „fakturujeme Vám na základe rámcovej zmluvy za mediálnu kampaň, ktorá bude vysielaná v období 01.10.2020 – 31.12.2020 v médiu Rádio WOW. Vysielanie reklamného spotu Vašej spoločnosti podľa priloženého mediálneho plánu.“ (ďalej aj ako „faktúry v súvislosti s mediálnou kampaňou v médiu Rádio WOW“)

- od dodávateľa R.P.P. GLOBAL s.r.o., Černyševského 10, 851 01 Bratislava 5, IČO: 52775089, DIČ: XXXXXXXXXX (ďalej aj ako „R.P.P. GLOBAL s.r.o.“) na základe Faktúry č. 20201207/01, int. č. DF 20/625 zo dňa 07.12.2020, základ dane 10 000,00 eur, daň 2 000,00 3 3Sf/17/2024 eur, celkom 12 000,00 eur za dezinfekciu priestorov (ďalej aj ako „faktúra v súvislosti s dezinfekciou priestorov“).

3. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane č. 102091631/2022 zo dňa 26.07.2022, ktoré bolo splnomocnenému zástupcovi žalobcu doručené dňa 27.07.2022. Žalobca sa proti rozhodnutiu správca dane odvolal. Žalovaný rozhodnutie Daňového úradu Trenčín zrušil rozhodnutím č. 100154344/2023 zo dňa 13.01.2023 a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu, že odvolací orgán sa s vyhodnotením zisteného skutkového stavu a z neho vyplývajúceho prijatého právneho názoru správca dane nestotožnil a pokladal ho za predčasný v dôsledku nesprávneho právneho vyhodnotenia vyplývajúceho z nedostatočne zisteného skutkového stavu. V ďalšom konaní správca dane uskutočnil miestne zisťovanie na adrese prevádzky žalobcu „Oslobodenia 200, 912 32 Trenčianska Turná“, kde mala byť vykonaná fakturovaná dezinfekcia, vypočul navrhovaných svedkov daňovým subjektom (E. F., zamestnanca daňového subjektu a G. B., konateľa spoločnosti R.P.P. GLOBAL s.r.o.). Správca dane ďalej vypočul E. H., konateľa spoločnosti Rádio WOW s.r.o., ktoré malo reklamné spoty daňového subjektu odvysielat' a vyzval k súčinnosti spoločnosť Ticketportal SK, s. r. o. v súvislosti so zabezpečením reklamného priestoru na festivale Medzinárodné stretnutie zbojníkov v Terchovej v roku 2021.

4. Rozhodnutím č. 102320637/2023 zo dňa 12.09.2023 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“) správca dane podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 23 993,20 eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2020, znížil nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie december 2020 zo sumy 32 042,83 eur na sumu 8 049,63 eur a časť nadmerného odpočtu v sume 6 749,63 eur bola vrátená podľa § 79 ods. 7 zákona o DPH do 10 dní odo dňa odoslania čiastkového protokolu. Súčasne rozhodol, že kladný rozdiel medzi nadmerným odpočtom priznaným vo vyrubovacom konaní v sume 8 049,63 eur a nadmerným odpočtom vráteným do 10 dní odo dňa odoslania čiastkového protokolu v sume 6 749,63 eur, ktorý predstavuje sumu 1 300,00 eur bude použitý podľa § 55 ods. 6 a 7 Daňového poriadku v nadväznosti na § 79 ods. 7 Daňového poriadku alebo bude použitý § 79 ods. 10 Daňového poriadku alebo bude vrátený podľa § 79 ods. 6 zákona o DPH do 10 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia. V odôvodnení rozhodnutia správca dane zhrnul priebeh daňovej kontroly, obsah výpovedí svedkov, dôkazy a doklady, ktoré získal od daňového subjektu, resp. od dodávateľských spoločností smartdesign eu s.r.o. a R.P.P. GLOBAL s.r.o. alebo subdodávateľských spoločností, obsah pripomienok daňového subjektu zaslaných vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly a stanovisko správca dane k týmto pripomienkam.

5. Správca dane k faktúre v súvislosti so zabezpečením reklamného priestoru na festivale Medzinárodné stretnutie zbojníkov v Terchovej uviedol, že na základe predloženej faktúry, predloženej Zmluvy o reklamnej a mediálnej spolupráci uzatvorenej dňa 16.12.2020 medzi spoločnosťou smartdesign eu s.r.o. a žalobcom ako kontrolovaným daňovým subjektom, v zmysle ktorej je predmet zmluvy okrem iného „Reklamná kampaň k predmetu zmluvy bude pozostávať z reklamnej kampane začínajúcej dňa 16.12.2020 a končiť dňa 01.09.2021“ a v 4 3Sf/17/2024 zmysle Dodatku č. 1 k zmluve o

reklamnej a mediálnej spolupráci zo dňa 01.03.2021, v ktorom sa zmluvné strany dohodli na náhradnom plnení, resp. preložení reklamno-propagačnej kampane na nový termín 26. – 27. augusta 2022, mal správca dane za to, že dodávateľovi pri uvedenej faktúre nevznikla daňová povinnosť. V zmysle dodatku (dodatok sa týka zmluvy uzatvorenej dňa 16.12.2021 – tzv. nie pôvodnej zmluvy, avšak správca dane predpokladá, že sa jedná iba o tlačovú chybu) bola kampaň preložená na nový termín 26. – 27. augusta 2022, avšak pôvodná zmluva mala platnosť iba do dňa 01.09.2021 a v zmysle dodatku nebola zmenená platnosť zmluvy. Na základe výpisu z ORSR bolo zistené, že dňa 22.04.2022 na Okresnom súde Nitra začalo konanie o zrušení spoločnosti, ktorá bola následne dňa 22.10.2022 zrušená, z čoho vyplýva, že spoločnosť smartdesign eu s.r.o. nemohla vykonávať žiadnu propagáciu festivalu, čo vlastne vyplynulo aj z celkového dokazovania, keďže sám kontrolovaný daňový subjekt sa vyjadril, že v máji roku 2021 ho oslovil p. H., že bude zabezpečovať namiesto spoločnosti smartdesign eu s.r.o. reklamnú a mediálnu spoluprácu ku kultúrno-spoločenskému podujatiu Medzinárodné stretnutie zbojníkov v Terchovej. Ďalšia skutočnosť potvrdzujúca, že spoločnosti smartdesign eu s.r.o. nevznikla daňová povinnosť z faktúry č. 20121801 zo dňa 18.12.2020 je tá, že prvá zmienka, resp. predstavenie generálneho partnera (kontrolovaného daňového subjektu) je na facebookovej stránke zo dňa 11.01.2022, čo je až po ukončení platnosti pôvodnej zmluvy (správca dane podotkol, že v zmysle dodatku bolo dohodnuté náhradné plnenie na nový termín 26. – 27. augusta 2022 a v článku 2.2 sa uvádza, že zmluvné strany sa dohodli, že ostatné ustanovenia zmluvy o reklamnej a mediálnej spolupráci zostávajú nedotknuté týmto dodatkom č. 1, nemenia sa a zostávajú v platnosti bez zmeny, z čoho vyplýva, že platnosť zmluvy bola nezmenená a skončila dňa 01.09.2021). Z celkového dokazovania správcovi dane vyplynulo, že v zdaňovacom období december 2020 neboli uskutočnené žiadne služby od spoločnosti smartdesign eu s.r.o. v zmysle faktúry, prípadne zmluvy o reklamnej a mediálnej spolupráci. V zmluve je uvedené, že reklamná kampaň k predmetu zmluvy bude pozostávať z reklamnej kampane začínajúcej dňa 16.12.2020 a končiť 01.09.2021 a dokumentácia bude tvoriť prílohu k faktúre. Z celkového dokazovania nebolo preukázané, že by mali byť v tomto termíne uskutočnené služby súvisiace s reklamnou kampaňou a žiadna dokumentácia netvorila prílohu k faktúre. Prvá verejná zmienka o generálnom partnerovi k uvedenému podujatiu bola až dňa 11.01.2022 a kontrolovaný daňový subjekt nepredložil žiadne iné doklady, prípadne dôkazy, že by sa v zdaňovacom období december 2020 uskutočňovali služby v zmysle uzatvorenej zmluvy. Správca dane zistil, že predložené doklady od daňového subjektu t.j. propagačný materiál, printscreen z oficiálnej stránky podujatia Medzinárodného stretnutia zbojníkov v Terchovej ako aj z facebooku a fotografie vôbec nepreukazujú, že boli zdaniteľné plnenia dodané kontrolovanému daňovému subjektu od spoločnosti smartdesign eu s.r.o. Správcovi dane bol predložený nahratý reklamný spot, ktorý bol odvysielaný v rámci mediálnej kampane v Rádiu WOW, avšak v uvedenom spote nebola žiadna zmienka o festivale Medzinárodné stretnutie zbojníkov v Terchovej, z čoho vyplýva, že v zdaňovacom období december 2020 sa neuskutočnili žiadne služby súvisiace s faktúrou č. 20121801, teda kontrolovaný daňový subjekt nespĺnil základnú hmotnoprávnu podmienku uvedenú v § 49 ods. 1 zákona o DPH a to, že právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. V nadväznosti na § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby. Správca dane nezistil žiadne služby dodané v zdaňovacom období december 2020, ktoré by súviseli s reklamnou a 5 3Sf/17/2024 mediálnou spoluprácou v súvislosti s festivalom Medzinárodné stretnutie zbojníkov. Správca dane netvrdil, že služba nebola dodaná, ale tvrdil, že služba nebola dodaná v zdaňovacom období december 2020 a ani dodávateľom uvedeným na faktúre. Uvedenú skutočnosť nepriamo potvrdil aj sám daňový subjekt vo svojom vyjadrení, nakoľko tvrdil, že spoločnosť smartdesign eu s.r.o. dodala daňovému subjektu služby formou subdodávky prostredníctvom spoločnosti L?PEGAS s.r.o. Pravdivosť tohto tvrdenia potvrdzuje aj vyjadrenie I. H., že sa nakontaktoval na konateľa kontrolovaného daňového subjektu až po tom, čo mu pán J. D. (konateľ smartdesign eu s.r.o.) oznámil, že končí v spoločnosti smartdesign eu s.r.o. Zároveň sa konateľ kontrolovaného daňového subjektu I. F. vyjadril, že sa mu ozval I. H. v máji roku 2021. 6. Správca dane k faktúram v súvislosti s mediálnou kampaňou v médiu Rádio WOW uviedol, že zistil skutočnosť nasvedčujúcu tomu, že obchodný reťazec súvisiaci s dodaním služieb od spoločnosti smartdesign eu s.r.o., ktorého súčasťou je aj kontrolovaný daňový subjekt (Rádio WOW s.r.o. › ANIMA LMS, s.r.o. › smartdesign eu s.r.o. › ELEKTRO GROUP ML s.r.o.) je poznačený podvodom na dani z pridanej hodnoty. Preveril dodanie služieb v rámci celého obchodného reťazca a zistil, že mediálna kampaň v Rádiu WOW bola odvysielaná v období 01.10.2020 – 31.12.2020 v médiu Rádio WOW podľa priložených mediálnych plánov. Na základe výsledkov dokazovania správca dane nepochybnil uskutočnenie zdaniteľného obchodu – dodanie mediálnej kampane v rámci obchodného reťazca, avšak zistil, že v tomto obchodnom reťazci došlo k narušeniu princípu neutrality dane, keď jeden z účastníkov vytvoreného obchodného reťazca si nespĺnil svoju daňovú povinnosť a neodviedol vybranú daň a ďalší si ju naopak odpočítal a

to za účelom získania zvýhodnenia, čo je v rozpore s účelom daňového práva Európskej únie. Správca dane v odôvodnení rozhodnutia postupom podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ aplikoval tzv. Axel Kittel test, na základe záverov ktorého uplatnené právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nebolo priznané z dôvodu účasti daňového subjektu na daňovom podvode, pričom správca dane poukázal na skutočnosti zistené pri posudzovaní zdaniteľného obchodu. Správca dane zistil, že kontrolovaný daňový subjekt je súčasťou podvodného obchodného reťazca a mohol, resp. mal vedieť, že sa obstaraním mediálnej kampane v Rádiu WOW od spoločnosti smartdesign eu s.r.o. zúčastňuje na plneniach, ktoré sú súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Správca dane v odôvodnení rozhodnutia vyhodnotil, v čom spočíva neobozretnosť žalobcu, a ktoré skutočnosti to preukazujú (strana 33 – 35 prvostupňového rozhodnutia), pričom zdôraznil, že daňový subjekt uzatvoril zmluvu so spoločnosťou, ktorá nemá žiadnu históriu s uskutočňovaním reklamných činností a zároveň z celkového dokazovania nebola správcom dane zistená žiadna pridaná hodnota spoločnosti smartdesign eu s.r.o. v rámci celého obchodného reťazca, nebola predložená ani prípadná žiadna komunikácia medzi spoločnosťou smartdesign eu s.r.o. a kontrolovaným daňovým subjektom. Správca dane poukázal aj na zistenia ohľadom neprímeranej ceny s tým, že spoločnosť smartdesign eu s.r.o. vyfakturovala kontrolovanému daňovému subjektu celkovo 3 faktúry týkajúce sa mediálnej kampane v celkovej sume 59 959,20 eur za celkovo 581 spotov (z toho základ dane 49 966,00 eur a DPH 9 993,20 eur) čo je celkové zvýšenie pôvodnej sumy za odvysielanie reklamných spotov z faktúry vystavenej pre spoločnosť ANIMA LMS s.r.o. od spoločnosti Rádio WOW s.r.o. o viac ako 49 násobok. Na základe predloženého cenníka reklamného vysielania Rádía WOW dospel k záveru, že v 6 3Sf/17/2024 prípade ak by daňový subjekt využil vysielanie (Rádio WOW vysielalo v roku 2020 celkovo na 12 rôznych frekvenciách) iba v najdrahšom časovom pásme (06-09, kde je cena za sekundu 1,16 eur), daňový subjekt by stálo odvysielanie daného reklamného spotu v trvaní 37 sekúnd (dĺžka predloženého reklamného spotu na CD) by bola cena 42,92 eur, z čoho vyplýva, že ak by si daňový subjekt jednoducho preveril cenu reklamných spotov priamo v Rádiu WOW s.r.o., zistil by, že cena od spoločnosti smartdesign eu s.r.o. je neúmerne navýšená. Z vyjadrení daňového subjektu počas kontroly nevyplýva, že by si nejakým spôsobom overoval adekvátnosť ceny za mediálnu kampaň prijatú od spoločnosti smartdesign eu s.r.o. priamo u spoločnosti Rádio WOW s.r.o., daňový subjekt iba predložil zmluvu o poskytovaní služieb č. ŠAŽP ORP/2020/56, uzatvorenú medzi Slovenskou agentúrou životného prostredia a spoločnosťou RegioMedia s.r.o., kde bola uvedená pri Rádiu WOW cena za spot 100 eur (cena platná od 01.02.2020, čo neznamená, že cena bola aktuálna aj počas uzatvorenia zmluvy), avšak správca dane zistil počas vypočítania konateľa spoločnosti Rádio WOW s.r.o., že reálny cenník priamo spoločnosti Rádía WOW s.r.o. (nie sprostredkovateľa) bol omnoho nižší. Predmetný cenník zaslaný svedkom mal platnosť do 31.12.2020, z čoho vyplýva, že ak by kontrolovaný daňový subjekt kontaktoval priamo spoločnosť Rádio WOW s.r.o. za účelom preverenia výšky ceny, zistil by reálnu cenu reklamných spotov odvysielaných v Rádiu WOW. Zároveň bolo zistené, že spoločnosť L-PEGAS s.r.o. spolupracovala v rámci mediálnej kampane v roku 2021 s Rádiom WOW, pričom spoločnosť L-PEGAS s.r.o. spolupracovala s kontrolovaným daňovým subjektom aj v roku 2020 (kontrolovaný daňový subjekt mal už v zdaňovacom období 11/2020 uvedené v časti B2 faktúru od dodávateľa L-PEGAS s.r.o., DIČ: XXXXXXXXXX faktúru č. 20202032 s dátumom dodania 30.11.2020 na celkovú sumu 60 000,00 eur), čo znamená, že daňovému subjektu bola známa činnosť spoločnosti L-PEGAS s.r.o. pred vystaveným faktúrou od spoločnosti smartdesign eu s.r.o. Kontrolovaný daňový subjekt sa nevyjadril prečo sa obrátil na spoločnosť smartdesign eu s.r.o., ktorá je v danom segmente neznáma, keď predtým už spolupracoval so spoločnosťou L-PEGAS s.r.o. Kontrolovaný daňový subjekt sa o predošlej spolupráci so spoločnosťou L-PEGAS s.r.o. správcovi dane ani nezmienil a ani sa nevyjadril o akú spoluprácu sa jednalo. Zároveň išlo o časovo blízke zdaňovacie obdobie. Z interných dokladov vyplýva, že v rámci zabezpečenia reklamnej kampane spoločnosť L-PEGAS s.r.o. využívala facebookovú stránku Rádía WOW na propagáciu jednotlivých podujatí. Z toho jasne vyplýva, že spoločnosť L-PEGAS s.r.o. spolupracovala s Rádiom WOW v rámci reklamných kampaní. 7. Správca dane k faktúre v súvislosti s dezinfekciou priestorov od dodávateľa R.P.P. GLOBAL s.r.o. uviedol, že nemal za preukázané kontrolovaným daňovým subjektom, že pri uplatnení nároku na odpočítanie dane kontrolovaný daňový subjekt splnil zákonom stanovenú (t.j. hmotnoprávnou) podmienku § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH, nakoľko uplatnil právo na odpočítanie dane z nákupu služby, u ktorej nepreukázal jej reálne uskutočnenie (dezinfekcia) platiteľom. Z celkového dokazovania a následných vyjadrení konateľov, svedkov, bývalého konateľa spoločnosti R.P.P. GLOBAL s.r.o. jasne nevyplýva, že sa zdaniteľné plnenie vôbec uskutočnilo. Kontrolovaný daňový subjekt správcovi dane predložil iba objednávku a faktúru, avšak žiadne ďalšie dôkazy o reálnom uskutočnení služby. Svedok E. F. správcovi dane potvrdil iba to, že dve bližšie neidentifikované osoby uskutočnili dezinfekciu v prevádzke kontrolovaného daňového subjektu, avšak aj jeho výpoveď pôsobí účelovo, nakoľko svedok 7 3Sf/17/2024 nevedel správcovi

dane uviesť žiadne detailné informácie ohľadom predmetnej dezinfekcie (deň vykonania dezinfekcie, typ použitej dezinfekcie, objem použitej dezinfekcie, identifikovanie osôb, ktoré vykonali dezinfekciu), uviedol iba, že bola vykonaná v poobedňajších hodinách a trvala zhruba 3 hodiny. Výpoveď svedka je rozporuplná, keďže na jednej strane tvrdil, že osobám iba predmetné priestory odomkol a následne po vykonaní dezinfekcie priestory opäť uzamkol, avšak svedok sa vedel vyjadriť, čo všetko presne bolo dezinfikované. Svedok sa počas výpovede vôbec nevyjadril, že by osoby po ukončení dezinfekcie skontroloval, takže správca dane považuje predmetnú výpoveď za účelovú a nemá žiadnu výpovednú hodnotu. Svedok iba formálne potvrdil, že dezinfekcia bola vykonaná, avšak nevedel identifikovať akými osobami a ani nepotvrdil, že dezinfekcia bola vykonaná práve spoločnosťou R.P.P GLOBAL s.r.o. Bývalý konateľ spoločnosti R.P.P GLOBAL s.r.o. síce formálne potvrdil, že vykonal dezinfekciu v prevádzke kontrolovaného daňového subjektu, avšak o svojich tvrdeniach nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by potvrdzovali jeho tvrdenia uvedené v zápisnici, ktorá bola spísaná so svedkom G. B.. Svedok G. B. sa nevedel vyjadriť k detailom vykonanej práce (neidentifikoval osobu, ktorá vykonávala predmetnú dezinfekciu spolu so svedkom, nevedel identifikovať auto s ktorým prišli, nevedel sa vyjadriť akú dezinfekciu a aké množstvo dezinfekcie použil a ani kde predmetnú dezinfekciu zakúpil). Zároveň sa svedok vyjadril, že spoločnosť Greenovils s.r.o. nemala nič spoločné s predmetným zdaniteľným plnením, avšak podľa kontrolného výkazu spoločnosti R.P.P GLOBAL s.r.o., bola spoločnosť Greenovils s.r.o. jediným dodávateľom spoločnosti R.P.P GLOBAL s.r.o., z čoho vyplýva, že predmetnú dezinfekciu spoločnosť R.P.P GLOBAL s.r.o. nenakúpila. Správca dane podotkol, že vo výpovedi bolo viacero rozporov so skutočnosťami a to, že predmetné zdaniteľné plnenie bolo uhradené na podnikateľský účet spoločnosti R.P.P GLOBAL s.r.o. vedený v Československej obchodnej banke a.s. a nie vo VÚB banke a.s. ako sa vyjadril svedok. Svedok nijak nepropagoval činnosť spoločnosti R.P.P GLOBAL s.r.o. na internete, avšak konateľ kontrolovaného daňového subjektu sa vyjadril, že spoločnosť našla druhá konateľka práve na internete, svedok zároveň identifikoval dezinfikované priestory inak ako je skutočná dispozícia budovy (rokovacia miestnosť spolu s ostatnými miestnosťami sa nachádzali na prízemí a nie na prvom poschodí ako tvrdil svedok). Z celkového pohľadu správca dane hodnotí výpoveď svedka ako prinajmenšom nepresvedčivú. Zároveň výpoveď svedka vyznieva ako účelová, keďže sa nevedel vyjadriť u akých iných spoločností dezinfekciu vykonával (s odstupom času), avšak vedel identifikovať zdaniteľné plnenie vykonané práve u kontrolovaného daňového subjektu. 8. Správca dane na záver odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia reagoval na vyjadrenia daňového subjektu týkajúce sa dĺžky daňovej kontroly, nečinnosti správcu dane a úplnosti administratívneho spisu, pričom uviedol, že daňová kontrola, ktorá začala dňa 23.03.2021 a nebola prerušená, bola ukončená v ročnej lehote na výkon daňovej kontroly, nakoľko bol protokol preukázateľne doručený kontrolovanému daňovému subjektu dňa 14.03.2022, čím správca dane dodržal podmienku uvedenú v § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Nakoľko daňový subjekt nešpecifikoval prečo je podľa neho administratívny spis neúplný, správca dane sa nevie vyjadriť k jeho názoru. Správca dane podotkol, že po 01.01.2022, sú spisy vedené elektronicky a teda nielen daňový subjekt je povinný predkladať svoje podania elektronicky, ale aj správca dane je povinný elektronicky doručovať daňovému subjektu, 8 3Sf/17/2024 zároveň má každý daňový subjekt prístup k elektronickému spisu vo svojej osobnej internetovej zóne zriadenej na portáli finančnej správy. Je na daňovom subjekte, či splnomocnenému zástupcovi prístup k elektronickému spisu udelí a v akom rozsahu. Správca dane mal za to, že na základe dokazovania boli zistené také skutočnosti, ktoré preukazujú, že kontrolovanému daňovému subjektu nevznikol nárok na odpočítanie DPH zo všetkých faktúr v súlade s ustanoveniami § 51 ods. 1 písm. a), § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) zákona o DPH s poukazom na ustanovenie § 19 ods. 2, ods. 4 zákona o DPH a zároveň nevykonal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné spravodlivo požadovať, aby sa nestal súčasťou podvodného reťazca. Na žiadosť daňového subjektu o vykonanie výsluchu svedkov E. F., I. H. a J. D. sa správca dane vyjadril, že výpoveď I. H. a J. D. je dostačujúca na zistenie objektívnych skutočností. Správca dane nepovažoval predvolanie konateľky kontrolovaného daňového subjektu E. F. za hospodárne, keďže aj konateľ I. F., aj syn oboch konateľov E. F. sa vyjadrili v rozmedzí viac ako roka, že spoločnosť (R.P.P GLOBAL s.r.o.) našla konateľka cez internet. 9. Daňový subjekt proti prvostupňovému rozhodnutiu podal odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100126558/2024 zo dňa 12.01.2024 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení zhrnul obsah podaného odvolania daňového subjektu, priebeh daňovej kontroly ako aj vyrubovacieho konania a vyjadril sa k jednotlivým odvolacím námietkam daňového subjektu (na stranách 17 až 26 napadnutého rozhodnutia žalovaného), ktoré považoval za nedôvodné. Žalovaný na záver uviedol, že vychádzajúc z priloženého administratívneho spisu a z odôvodnenia odvolaním napadnutého rozhodnutia dospel k názoru, že správcom dane zistený skutkový stav, ktorý bol podkladom pre napadnuté rozhodnutie, je jednoznačný, aby na jeho základe mohlo byť voči daňovému subjektu vyvedené oprávnené nepriznanie

uplatneného nároku na odpočítanie dane. Rozhodnutie správcu dane je dostatočne presvedčivé a obsahuje správne právne posúdenie veci, pričom jeho odôvodnenie je dostatočné, správca dane sa v ňom vysporiadal s podstatnými okolnosťami zistenými v priebehu kontroly aj vo vyrubovacom konaní. Odvolanie daňového subjektu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozhodnutia správcu dane. Zo strany správcu dane nedošlo k zásahu do práv a právom chránených záujmov daňového subjektu a tým ani k nezákonnosti napadnutého rozhodnutia. Správna žaloba – žalobné body 10. Správnu žalobou včas podanou na Správnom súde v Banskej Bystrici sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj jemu predchádzajúceho prvostupňového rozhodnutia správcu dane a navrhol tieto zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie. Žalobca v správnej žalobe (v časti IV. správnej žaloby) vymedzil všeobecným spôsobom dôvody nezákonnosti tak, že napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné, skutkový stav zo strany žalovaného bol nedostatočne zistený, keď je aj v rozpore s obsahom administratívneho spisu a následne bol nesprávne právne posúdený a zároveň došlo tiež k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, čo malo tiež za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 191 ods. 1 písm. c), d), e), 9 3Sf/17/2024 f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“)). Žalobca následne v správnej žalobe zdôvodnil jednotlivé žalobné dôvody. 11. V rámci námietky podstatného porušenia ustanovení o konaní pred žalovaným a prvostupňovým orgánom žalobca namietal, že v rámci výkonu daňovej kontroly prvostupňový orgán nepostupoval v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, keď nerešpektoval ani základné zásady daňového konania uvedené v ustanovení § 3 Daňového poriadku. Prvostupňový orgán v rámci daňovej kontroly nepostupoval bez zbytočných prietahov, čo malo za následok, že znemožnil žalobcovi, aby mohol realizovať a včas uplatňovať svoje práva. V rámci daňovej kontroly prvostupňový orgán až po troch mesiacoch pristúpil k výsluchu prvého svedka a okrem toho realizoval jediné ústne pojednávanie so žalobcom. Žiadnych iných svedkov nevyočul. Naproti tomu v rámci vyrubovacieho konania pristúpil k výsluchu piatich svedkov. Pokiaľ aj v napadnutom rozhodnutí žalovaný poukázal na výzvy, ktoré mal v rámci daňovej kontroly poslať, čím má preukazovať, že konal bez zbytočných prietahov, tak toto tvrdenie nie je spôsobilé uspieť. Ako totiž aj z napadnutého rozhodnutia vyplýva tak prvostupňový orgán až takmer po viac deviatich mesiacoch od začatia daňovej kontroly poslal výzvu spoločnosti R.P.P GLOBAL, s.r.o., pričom do tejto doby vo vzťahu k tejto spoločnosti nevykonal žiadny iný úkon. Nečinnosť prvostupňového orgánu je o to závažnejšia, že v jej dôsledku bolo v rámci daňovej kontroly žalobcovi znemožnené, aby uplatňoval svoje práva. Najlepšie to preukazuje ten fakt, že prvostupňový orgán prvýkrát spochybnil oprávnenosť nároku žalobcu na odpočet DPH až v rámci Výzvy na predloženie dôkazov č. 100218267/2022 zo dňa 02.02.2022, ktorá bola žalobcovi doručená dňa 17.02.2022. Predmetná výzva bola nekompletná a jej obsahom neboli všetky zistenia prvostupňového orgánu, ktoré uviedol následne v protokole (napríklad skutočnosti, ktoré mal získať z protokolu o výsledku daňovej kontroly v spoločnosti R.P.P GLOBAL s.r.o.). Keďže žalobca nesúhlasil so závermi prvostupňového orgánu uvedenými vo výzve zo dňa 02.02.2022, tak poslal prvostupňovému orgánu žiadosť o predĺženie lehoty na vyjadrenie, ktorú aj objektívne zdôvodnil (obaja konatelia trpeli ochorením COVID-19). I v tomto prípade prvostupňový orgán postupoval v rozpore so všeobecne záväznými predpismi, keď nerešpektoval ustanovenie § 19 zákona č. 67/2020 Z. z. o niektorých mimoriadnych opatreniach vo finančnej oblasti v súvislosti so šírením nebezpečnej nákazlivej ľudskej choroby COVID-19 v znení účinnom od 11.12.2021 do 08.03.2022, v zmysle ktorého sa počas obdobia pandémie správne poplatky neplatia. Prvostupňový orgán totiž vyzval žalobcu na zaplatenie správneho poplatku z podanej žiadosti o predĺženie lehoty na vyjadrenie k výzve zo dňa 02.02.2022. Rešpektujúc výzvu prvostupňového orgánu žalobca správny poplatok uhradil, o čom bezodkladne upovedomil prvostupňový orgán, keď mu poslal aj doklad o úhrade správneho poplatku. Napriek tomu, že žalobca podal žiadosť o predĺženie lehoty, v ktorej jasne deklaroval, že chce využiť svoje právo vyjadriť sa k zisteniam prvostupňového orgánu vyplývajúce mu z ustanovenia § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, tak prvostupňový orgán žalobcovi toto právo úplne odňal. Prvostupňový orgán bez toho, aby v súlade s ustanovením § 28 Daňového poriadku rozhodol o žiadosti daňového subjektu o predĺžení lehoty na vyjadrenie k výzve zo dňa 02.02.2022, ktorej predmetom boli zistenia prvostupňového orgánu v rámci daňovej kontroly, vydal protokol (v rámci ktorého dokonca uvádzal skutočnosti, ktoré vôbec nesúviseli s daňovou kontrolou u žalobcu, a to ku kúpe vozidla) a začal ho doručovať žalobcovi. Prvostupňový orgán teda 10 3Sf/17/2024 postupoval v priamom rozpore s ustanovením § 46 ods. 5 Daňového poriadku, keďže neumožnil žalobcovi, aby sa vyjadril k jeho pochybnostiam. Pokiaľ si prvostupňový orgán nesplnil svoju povinnosť v zmysle ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, keď neumožnil žalobcovi vyjadriť sa k zisteniam, i keď sa žalobca tohto práva domáhal a zároveň nepostupoval v súlade s ustanovením § 28 Daňového poriadku v žiadnom prípade nemohol dôjsť k zákonnému ukončeniu daňovej kontroly

do jedného roku odo dňa jej začatia ako to predpokladá ustanovenie § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Podľa žalobcu je v priamom rozpore s princípom právnej istoty a v rozpore s ustanovením čl. 2 ods. 2 Ústavy SR, keď prvostupňový orgán pristúpil svojvoľne k vyhotoveniu protokolu a jeho doručeniu žalobcovi, pričom konal v priamom rozpore s ustanoveniami § 28 a § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Pritom i samotný protokol bol vypracovaný v rozpore s ustanovením § 47 písm. i) Daňového poriadku, keď prvostupňový orgán v rámci neho nepravdivo uviedol, že žalobca nevyužil svoje právo vyjadriť sa k jeho zisteniam, i keď sa využitia tohto práva domáhal. Opodstatnenosť názoru žalobcu preukazuje taktiež rozhodovacia činnosť najvyšších súdnych autorít, a to rozhodnutia Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 6Sžf/28/20211, sp. zn. 6Sžf/33/2012, sp. zn. 6Sžf/32/2012, sp. zn. 6Sžf/34/2012 a nález Ústavného súdu SR, sp. zn. III. ÚS 153/07 zo dňa 18.10.2007. Z tejto vyplýva, že i správne orgány sú povinné v rámci výkonu svojej právomoci postupovať ústavne konformným spôsobom a umožniť účastníkovi konania, aby sa jeho vec prejedнала bez zbytočných prietahov a zároveň, aby mal účastník konania právo sa vyjadriť. V tomto smere žalobca zároveň uviedol, že hoci porušenie tohto práva namietal aj v odvolaní, je neprípustné, keď v rámci napadnutého rozhodnutia žalovaný vôbec nevzal jeho argumentáciu do úvahy, pričom len uviedol, že ak sa žalobca na nejaké rozhodnutia odvoláva je jeho dôkazným bremenom, aby preukázal, že skutkový stav obchodnej transakcie má prvky z niektorého z citovaných rozsudkov a nepostačuje uvádzať právne názory v týchto uvedených. Žalobcovi vôbec nie je zrejmé, keď preukáže a zdôvodní porušenie procesných povinností, ktoré podporí aj názormi najvyšších súdnych autorít, čo viac by mal uviesť a aké dôkazné bremeno by ho malo ešte zaťažovať. Podľa názoru žalobcu i toto tvrdenie žalovaného je jedným z mnohých dôkazov vnútornej rozporuplnosti a nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia. Podľa názoru žalobcu uvedené skutočnosti bez akýchkoľvek pochybností preukazujú, že prvostupňový orgán vykonal daňovú kontrolu u žalobcu nezákonným spôsobom a túto do dnešného dňa ani neukončil v súlade s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku. Pokiaľ by totiž bolo aprobované konanie prvostupňového orgánu, ktorý svojvoľne ukončil daňovú kontrolu bez toho, aby si splnil povinnosti vyplývajúce mu z Daňového poriadku, pri ktorej bol po značnú časť jej výkonu nečinný, tak by nastal stav absolútnej právnej neistoty, keďže by postačovalo, že bol vydaný a doručení protokol z daňovej kontroly bez toho, aby bol naplnený jej účel ako je uvedený § 44 ods. 1 Daňového poriadku. Vzhľadom na uvedené v žiadnom prípade neobstojí tvrdenie žalovaného, že daňová kontrola bola ukončená v zákonom stanovenej lehote jedného roka. Z tohto dôvodu sú potom nezákonné aj dôkazy v nej získané a tiež protokol. Vzhľadom na uvedené skutočnosti je žalobca toho názoru, že aj v tomto prípade je na mieste aplikácia rozsudku Najvyššieho súdu SR, a to sp. zn. 1Sžfk/103/2017 zo dňa 30.07.2019. Podľa názoru žalobcu v žiadnom prípade nemožno konvalidovať nezákonný výkon daňovej kontroly zo strany prvostupňového orgánu tým, že v rámci vyrubovacieho konania mali byť následne vypočutí svedkovia, ktorých žalobca navrhol vypočuť, resp. tým, že mali byť prerokované jeho námietky k protokolu. Žalobca v tomto smere poukázal na podstatu a význam daňovej kontroly 11 3Sf/17/2024 a vyrubovacieho konania, keď dal do pozornosti žalovaného rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 3Sžf/23/2007 zo dňa 14.02.2008. Podstatná časť dokazovania by sa mala vykonať v rámci daňovej kontroly a nie vo vyrubovacom konaní. 12. Zároveň žalobca podotkol, že prvostupňový orgán a ani žalovaný nerešpektovali lehotu stanovenú Daňovým poriadkom (§ 68 ods. 3 Daňového poriadku) na uskutočnenie vyrubovacieho konania. Keďže v tomto prípade bolo už zo strany žalovaného rozhodnutie prvostupňového orgánu o vyrubení rozdielu dane č. 102091631/2022 zo dňa 26.07.2022 zrušené, tak trojmesačná lehota nepochybne začala plynúť vydaním rozhodnutia žalovaného č. 100154344/2023 zo dňa 13.01.2023, a teda 13.01.2023. Trojmesačná lehota, v rámci ktorej by malo byť vyrubovacie konanie skončené teda uplynula ku dňu 13.04.2023. I keď ustanovenie § 68 ods. 3 Daňového poriadku umožňuje, aby lehotu na ukončenie vyrubovacieho konania na základe žiadosti správcu dane druhostupňový orgán predĺžil, tak predĺženie lehoty môže byť len primerané. Pri ústavne konformnom výklade, rešpektujúc čl. 2 ods. 2 Ústavy SR, je potrebné možnosť predĺženia lehoty zo strany druhostupňového vykladať reštriktívne, keďže tým dochádza k zásahu do základného práva žalobcu na prejednanie veci bez zbytočných prietahov vyplývajúceho z čl. 48 ods. 2 Ústavy SR. Podľa názoru žalobcu je preto neprijateľné, keď zo strany žalovaného došlo k predĺženiu základnej lehoty určenej zákonodarcom v trvaní tri mesiace o 180 dní, a teda o šesť mesiacov, a teda dvojnásobne. Je pritom potrebné vziať do úvahy tú skutočnosť, že v tomto prípade vyrubovacie konanie pokračovalo, keďže nasledovalo po tom, ako došlo zo strany žalovaného k zrušeniu rozhodnutia prvostupňového orgánu o vyrubení rozdielu dane č. 102091631/2022 zo dňa 26.07.2022. Jednalo sa už o vyrubovacie konanie, v rámci ktorého by mali byť odstránené len nedostatky prvostupňového orgánu, na ktoré poukázal žalovaný v rámci rozhodnutia č. 100154344/2023 zo dňa 13.01.2023. O to reštriktívnejšie by mal postupovať žalovaný pri predĺžovaní lehoty. Podľa žalovaného malo vyrubovacie konanie začať dňa 14.03.2022, pričom skončené bolo až dňa 28.09.2023. Znamená to, že vyrubovacie konanie trvalo viac

ako jeden a pol roka, pričom zákonodarca predpokladá, že bude trvať tri mesiace, keďže v tomto štádiu konania by sa mali ozrejmiť už len sporné práva a povinnosti, ktoré vyplynuli z daňovej kontroly (viď rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 3Sžf/23/2007 zo dňa 14.02.2008). V prípade žalobcu však tomu tak nebolo, keďže závery, ktoré uviedol v protokole absolútne nekorešponujú s tými, ktoré uviedol v napádanom rozhodnutí. V prípade žalobcu totiž vyrubovacie konanie slúžilo na zakrytie nezákonného výkonu daňovej kontroly a zabezpečeniu dôkazov, ktoré mali byť vykonané počas daňovej kontroly, keď sa prvostupňový orgán snažil odstrániť pochybenia, na ktoré žalobca poukázal, čo sa mu však ani na prvý krát nepodarilo a pokračoval v tom po tom, ako žalovaný prvé rozhodnutie prvostupňového orgánu zrušil. Administratívne konanie v žalobcovom prípade bolo vedené tak, aby prvostupňový orgán vytvorili dôkazy, ktoré by preukazovali, výrok uvedený v prvostupňovom rozhodnutí a odstránili pochybenia, na ktoré žalobca od počiatku poukazoval, pričom absolútne ignoroval skutočnosti, na ktoré poukázal. Nič na tom nemení ani ten fakt, keď žalovaný v napadnutom rozhodnutí poukázal na ustanovenie § 65 ods. 1. a 2 Daňového poriadku, keďže v zmysle ustanovenia § 65 ods. 4 Daňového poriadku sa toto aplikuje len v tom prípade, ak tento zákon neustanovuje inak. Jedná sa teda o všeobecné ustanovenie, ktoré sa bude aplikovať v tom prípade, keď v osobitných prípadoch nie je ustanovené inak. V tomto prípade sa však toto ustanovenie neaplikuje, keďže existuje osobitné ustanovenie, a to § 68 ods. 12 3Sf/17/2024 3 Daňového poriadku, ktoré jasne určuje lehotu na skončenie vyrubovacieho konania. Prvostupňový orgán však túto lehotu nerešpektoval, keďže prvostupňové rozhodnutie vydal až dňa 28.09.2023. Takýmto konaním aj v prípade vyrubovacieho konania došlo k porušeniu zásady proporcionality v neprospech žalobcu, keďže bol zaťažovaný nad mieru určenú Daňovým poriadkom z dôvodu, že nebola rešpektovaná dĺžka vyrubovacieho konania určená zákonodarcom. Žalobca je toho názoru, že nerešpektovanie lehoty na ukončenie vyrubovacieho konania je spojené s tými istými dôsledkami ako tomu je v prípade nerešpektovania lehoty na skončenie daňovej kontroly, ktoré sú uvedené v rozsudku Najvyššieho súdu SR, a to sp. zn. 1Sžfk/103/2017 zo dňa 30.07.2019, a teda nezákonnosť dôkazov získaných počas vyrubovacieho konania. 13. Žalobca tiež namietal, že prvostupňový orgán v rámci protokolu poukazoval na skutočnosti, ktoré mal zistiť tým spôsobom, že nahliadal do spisov iných daňových subjektov, avšak súčasťou administratívneho spisu vedeného v rámci výkonu daňovej kontroly neboli úradné záznamy o tom, že k nahliadnutiu do iných spisov pristúpil. Podľa ustanovenia § 19 ods. 7 Daňového poriadku o oznámeniach, poznámkach, obsahoch telefonických hovorov, odkazoch na iné spisové materiály, výpisoch z vlastných alebo cudzích záznamov a o ďalších skutočnostiach vzťahujúcich sa na vec a zistených príslušným orgánom vyhotoví tento orgán úradný záznam. Prvostupňový orgán ani túto povinnosť nerešpektoval, pričom úradný záznam nevyhotovil, resp. ho vyhotovil až dodatočne po tom, ako žalobca na túto skutočnosť poukázal. Takýto postup je podľa názoru žalobcu neprípustný, keďže v protokole poukazoval na skutočnosti, pri ktorých nebolo zrejme akým spôsobom ich zadovážil. Takto získané dôkazy sú nezákonné a skutočnosti z nich vyplývajúce nemôžu byť použité v rámci odôvodnenia rozhodnutia, čo potvrdzuje aj Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/63/2017 zo dňa 21.11.2018. 14. Neobstojí ani postup prvostupňového orgánu, keď vyhotovil nové úradné záznamy, a to úradný záznam č. 101583065/2023, predmetom ktorého bolo preverovanie účtov ANIMA LMS s.r.o. a úradný záznam č. 101566544/2023, ktorým nahliadol do elektronického spisu ANIMA LMS s.r.o., tak týmto nemožno konvalidovať predchádzajúci nezákonný postup. Pokiaľ sa totiž oboznámime s protokolom, tak už v tomto prvostupňový orgán poukazoval na tú skutočnosť, že u spoločnosti ANIMA LMS s.r.o. bola vykonaná daňová kontrola, ako aj to, že preveroval jej účty v banke, pričom úradné záznamy o týchto skutočnostiach spísal až po vydaní protokolu, čo preukazuje aj rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane č. 102091631/2022 zo dňa 26.07.2022, v ktorom pri týchto súvislostiach bol odkaz na úradný záznam č. 100010389/2022 a úradný záznam č. 101296377/2021. Keď sa pritom oboznámime s obsahom elektronického spisu tak zistíme, že viaceré úradné záznamy boli spísané po skončení daňovej kontroly, a to dňa 22.03.2022. 15. I keď sa žalovaný snažil pochybenie prvostupňového orgánu s úradnými záznamami ospravedlniť tým, že ako dôkazy mali byť použité samotné protokoly, čo má umožňovať aj ustanovenie § 24 ods. 4 Daňového poriadku, tak absolútne opomína ten fakt, že ustanovenie § 24 ods. 4 Daňového poriadku vyžaduje, aby aj pri získavaní dôkazov bola rešpektovaná zásada zákonnosti, keď jasne uvádza, že za dôkaz môže slúžiť všetko, čo nie je získané v rozpore so 13 3Sf/17/2024 všeobecne záväznými právnymi predpismi. Žalobca však od počiatku poukazuje práve na ten fakt, že tieto dôkazy boli získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi, keďže prvostupňový orgán najskôr ani nevyhotovil úradný záznam o tom, že by nahliadol do spisu iného daňového subjektu, a teda pri získavaní dôkazov týmto spôsobom nerešpektoval ustanovenie § 19 ods. 7 Daňového poriadku. Pokiaľ úradné záznamy dorobil správca dane dodatočne s tým, že nie je stanovená lehota dokedy úradný záznam treba spísať, tak takýto výklad žalovaného je v priamom rozpore s ustanovením čl. 2 ods. 2 Ústavy SR, keďže orgány

verejnej moci sú povinné konať v súlade so zákonmi a nemôžu si samy rozhodovať, či vôbec a kedy úradný záznam spíšu, keď im z ustanovenia § 19 ods. 7 Daňového poriadku jasne vyplýva povinnosť spísať úradný záznam aj o odkazoch na iné materiály. Pokiaľ totiž týmto spôsobom orgány nekonajú, tak účastník konania, v tomto prípade žalobca stráca právo účinne sa brániť, keď nie je zrejmé, čo bolo podkladom pre vydanie rozhodnutia a v tomto prípade napadnutého rozhodnutia. 16. Žalobca ďalej namietal aj nesprávne vedenie a úplnosť administratívneho spisu. Žalobca bol totiž do administratívneho spisu nazrieť dňa 22.03.2022, pričom spisový materiál nebol kompletný, keď v ňom chýbali dôkazy predložené žalobcom (prezentácia MG PRO s.r.o., objednávka pre spoločnosť R.P.P GLOBAL s.r.o., vysielačie časy, fotky, atď.), čo bolo potvrdené aj v žalovaným v prvom rozhodnutí, ktorým zrušil prvé rozhodnutie prvostupňového orgánu. Rovnako tak administratívny spis nemal prvostupňový orgán skompletizovaný a ani fyzicky pri sebe dňa 21.07.2022, keď došlo k prerokovaniu námietok žalobcu k protokolu. Žalobca sa pritom v rámci prerokovania námietok domáhal toho, aby mu bol predložený administratívny spis, čo však prvostupňový orgán odmietol s tým, že administratívny spis nemá skompletizovaný. Žalobca chcel pritom do administratívneho spisu nahliadnuť taktiež v decembri roku 2022, na ktorú žiadosť prvostupňový orgán nereagoval. Je teda zrejmé, že žalobcovi ani raz nebolo umožnené, aby sa oboznámil s kompletným obsahom administratívneho spisu. Toto je však podľa názoru žalobcu neprípustné, keďže vedenie administratívnych spisov upravuje aj zákon č. 395/2002 Z. z. o archívoch a registratúrach a o doplnení niektorých zákonov vrátane jeho vykonávacej vyhlášky, pričom z týchto vyplýva zásada, že registratúrne záznamy sa evidujú a do spisu zakladajú v poradí ako sú vytvorené, resp. doručené. Prvostupňový orgán však tento všeobecne záväzný právny predpis vôbec nerešpektoval, pričom žalobca stále trvá na tom, že administratívny spis je nekompletný, čo má taktiež nepochybne priamy vplyv na nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. 17. Prvostupňový orgán dodatočne doplnil do administratívneho spisu so spätným dátumom úradný záznam č. 101785074/2022, úradný záznam č. 101791962/2022, úradný záznam č. 100960285/2021, čoho dôkazom je odvolanie a v čase vydania napadnutého rozhodnutia sa tieto dôkazy nenachádzali v elektronickom spise. Úradný záznam č. 609468871/2023 sa nenachádza v elektronickom spise žalobcu a pri úradnom zázname č. 101605247/2023 chýba príloha č. 14. Úradný záznam č. 100664381/2023 bol do elektronického spisu vložený dodatočne až 18.10.2023 po vyhotovení prvostupňového rozhodnutia, čo potvrdzuje aj zoznam dokumentov v elektronickej časti spisu zo dňa 11.10.2023. V elektronickom spise dokonca chýbajú dôkazy predložené žalobcom počas ústneho pojednávania, zápisnica č. 102055405/2022 s odôvodnením, že správca dane už nepracuje na prvostupňovom orgáne. 14 3Sf/17/2024 Prvostupňový orgán uskutočnil dňa 04.01.2022 ústne pojednávanie, na ktoré sa žalobca dostavil a nespísal o tom úradný záznam. Taktiež dňa 22.03.2022 bol žalobca nahliadnuť do spisu a prvostupňový orgán o danej skutočnosti nespísal úradný záznam. Je však zrejmé, že prvostupňový orgán a žalovaný pri vedení administratívneho spisu počas daňovej kontroly a tiež vyrubovacieho konania nerešpektovali všeobecne záväzné právne predpisy a nevedli administratívne spisy riadne, čo má za následok, že žalobca ani objektívne nemal možnosť sa oboznámiť s podkladmi tvoriacimi základ napadnutého rozhodnutia. Skutočnosť, že podkladom pre vydanie napadnutého rozhodnutia sú nezákonné získané dôkazy v spojení s tým, že administratívne spisy neboli vedené riadne a nie sú kompletne má tiež za následok, že napadnuté rozhodnutie je nezákonné, keď došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred žalovaným, ako aj prvostupňovým orgánom. 18. Podľa názoru žalobcu je pri napadnutom rozhodnutí daný taktiež dôvod jeho nepreskúmateľnosti, a to tak pre jeho nezrozumiteľnosť, ako aj nedostatku dôvodov. Po tom, ako sa žalobca oboznámil s obsahom napadnutého rozhodnutia zistil, že je vnútorne rozporuplné a rovnako tak mu neposkytuje riadne odpovede na argumenty, ktoré uviedol v odvolaní. I keď je odôvodnenie napadnutého rozhodnutia z hľadiska kvantitatívneho obsiahle, tak z pohľadu kvalitatívneho v ňom takmer úplne absentujú akékoľvek právne úvahy vo vzťahu k argumentom žalobcu uvedeným v odvolaní. Dôkazom toho je samotný obsah napadnutého rozhodnutia, keď na stranách 2. až 4. rekapituluje obsah odvolania, na stranách 5 až 17 referuje závery prvostupňového orgánu a až následne sa venuje argumentom žalobcu vyplývajúcim z odvolania na stranách 17 až 27, kde však vo veľkej miere nekriticky preberá závery prvostupňového orgánu, pričom používa všeobecné konštatácie, s ktorými sa možno bežne stretnúť v rozhodnutiach žalovaného. 19. Vo vzťahu k nezrozumiteľnosti napadnutého rozhodnutia žalobca poukázal na skutočnosť, keď na strane 18 napadnutého rozhodnutia žalovaný uviedol, že v prípade, ak žalobca poukazuje na nejaké rozhodnutie najvyšších súdnych autorít, tak je dôkazné bremeno na ňom, aby preukázal že skutkový stav z neho vyplývajúci má mať znaky skutkového stavu, ktorý je predmetom konania, pričom nepostačuje len poukaz na právnu vetu. Toto tvrdenie žalovaného je absolútne nezrozumiteľné a nejasné. V danom prípade totiž žalobca poukazoval na nesprávny procesný postup prvostupňového orgánu, ktorý bol v priamom rozpore s Daňovým poriadkom, pričom argumentoval tým, že týmto

došlo k porušeniu jeho práv v rámci administratívneho konania, pričom tento názor žalobcu aprobovali aj rozhodnutia najvyšších súdnych autorít, čo potvrdzovali práve citované právne vety. Je preto pre žalobcu nezrozumiteľné a nelogické, keď v tomto prípade žalovaný od neho žiada, aby uniesol dôkazné bremeno vo vzťahu k aplikácií súdnych rozhodnutí, na ktoré poukazuje. Nezrozumiteľnosť napadnutého rozhodnutia je o to väčšia, keď žalovaný tvrdil, že žalobca má uniesť dôkazné bremeno vo vzťahu k ním uvádzaným rozhodnutiam najvyšších súdnych rozhodnutí a na druhej strane on sám v rámci odôvodnenia napadnutého rozhodnutia poukazuje na viaceré rozhodnutia vo všeobecnej rovine bez toho, aby vedel logicky zdôvodniť ich aplikáciu v rámci administratívneho konania. Dôkazom toho sú aj súdne rozhodnutia na strane 16, 17 a 23 napadnutého rozhodnutia. 15 3Sf/17/2024 20. Žalovaný ďalej nezohľadnil pri vydaní napadnutého rozhodnutia Nález Ústavného súdu SR, sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12.10.2022, čoho dôkazom je tá skutočnosť, že na strane 23 napadnutého rozhodnutia konštatoval vo vzťahu k mediálnej kampani v Rádiu WOW, že sa žalobca mal stať súčasťou podvodného reťazca, o čom mohol mať vedomosť, a to z dôvodu, že nemal prijať primerané opatrenia, ktoré bolo možné od neho spravodlivo požadovať. Žalovaný však vôbec neuvádza o aké opatrenia sa malo jednať a zároveň bez logického vysvetlenia označil opatrenia prijaté zo strany žalobcu za nedostatočné. Je podľa názoru žalobcu neprijateľné, keď bez toho, aby svoje tvrdenia náležite preukázal na základe dôkazov tvoriacich súčasť administratívneho spisu, žalovaný dospel k záveru, že žalobca neprijal primerané opatrenia a na druhej strane sa vôbec nevysporiadal s jeho argumentmi. 21. Rovnako tak za nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov žalobca považoval záver žalovaného o tom, že by žalobcovi nemal vzniknúť nárok na odpočet DPH z faktúry v súvislosti so zabezpečením reklamného priestoru na festivale Medzinárodné stretnutie zbrojníkov v Terchovej, nakoľko žalovaný sa takmer vôbec nevysporiadal s argumentáciou žalobcu, že dodanie zdaniteľného plnenia riadne preukázal okrem Faktúry č. 20121801 a Zmluvy o reklamnej kampani zo dňa 16.12.2020, taktiež fotodokumentáciou, propagačným materiálom, printscreenom z oficiálnej webovej stránky podujatia a tiež facebookovej stránky. Rovnako vysvetlil, že v danom prípade sa nejednalo len o propagáciu obchodného mena priamo na kultúrno-spoločenskom podujatí, ale bolo propagované aj počas reklamnej kampane, ktorá prebiehala už od 16.12.2020. Dodanie služby v zmysle tejto faktúry potvrdili taktiež svedok J. D. ako bývalý konateľ spoločnosti smatrdesign eu s.r.o. a tiež I. H. ako konateľ spoločnosti L-PEGAS s.r.o. Bez toho, aby žalovaný odôvodnil z akého dôvodu považuje argumenty žalobcu za nedôvodné, tak uviedol, že žalobcovi nemal vzniknúť nárok na odpočet DPH z Faktúry č. 20121801 na základe stavu, ktorý ani nemá oporu v administratívnom spise. Žalovaný sa nevysporiadal ani s námietkou žalobcu, že výpoveď svedka J. D. bola vedená nevhodným spôsobom, keď mu boli pokladané kapiózne a sugestívne otázky, čo priznal aj správca dane v rámci Oboznámenia so skutočnosťami zistenými v rámci ďalšieho konania pod č. 101586288/2023 zo dňa 22.06.2023. Napriek tomu, že žalobca poukázal aj na túto skutočnosť priamo v rámci odvolania, tak žalovaný bez toho, aby sa s týmto vysporiadal tvrdil, že výpoveď svedka J. D. mala byť vedená v súlade so zákonom a mali mu byť kladené otázky, ktoré údajne súviseli len s preverovaným prípadom. Skutočnosť, že sa jedná o zmätočné tvrdenia zo strany žalovaného preukazujú aj otázky č. 24 a 25 položené svedkovi J. D., keď sa prvostupňový orgán pýtal na skutočnosti, ktoré absolútne nevyplývajú z čl. III. Zmluvy o reklamnej činnosti. Ako uviedol už v odvolaní, tak dôvodom je ten fakt, že prvostupňový orgán vypočúval svedka J. D. v ten istý deň v rámci dvoch konaní, kde vychádzal z vopred pripravených otázok. 22. Rovnako nepreskúmateľný je podľa žalobcu záver žalovaného, že žalobcovi nevznikol nárok na odpočet DPH z faktúry v súvislosti s dezinfekciou priestorov. Žalobca je toho názoru, že žalovaný sa žiadnym spôsobom nevysporiadal s jeho argumentáciou v odvolaní, kde venoval pozornosť obsahu svedeckých výpovedí E. F. a G. B., keď dokonca citoval aj časti výpovede svedka E. F., v ktorej potvrdil, že došlo k dezinfekcii priestorov. Rovnako tak poukázal na ten fakt, že k výsluchu svedkov došlo s odstupom času, čo je potrebné 16 3Sf/17/2024 vziať do úvahy pri hodnotení týchto výpovedí, avšak žalovaný na tieto argumenty žalobcu žiadnym spôsobom nereagoval. 23. Žalobca je taktiež toho názoru, že napadnuté rozhodnutie vychádza z nedostatočného zisteného skutkového stavu a skutkové zistenia, ku ktorým žalovaný dospel nemajú oporu v administratívnom spise. Vo vzťahu k faktúram prvostupňový orgán a žalovaný dospeli k záveru, že síce k zdaniteľnému plneniu, a to mediálnej kampani v Rádiu WOW došlo, avšak malo byť súčasťou podvodného reťazca, pričom žalobca mal mať vedomosť, resp. mohol mať vedomosť o tom, že je súčasťou podvodného reťazca, a preto mu nemal vzniknúť nárok na odpočet DPH z faktúr. S takýmito závermi a ustálením skutkového stavu zo strany žalovaného a prvostupňového orgánu žalobca nesúhlasí, pričom je toho názoru, že zo strany žalovaného a prvostupňového orgánu došlo k nesprávne hodnoteniu vykonaných dôkazov, čo malo za následok nedostatočné zistenie skutkového stavu, čo má v konečnom dôsledku za následok taktiež, že napadnuté rozhodnutie nemá oporu v administratívnom spise. Podľa názoru žalobcu nie je pravdou záver žalovaného a prvostupňového orgánu o tom, že by neprijal primerané opatrenia, aby predišiel

tomu, že sa stane súčasťou podvodného reťazca. Žalobca od počiatku uvádzal opatrenia, ktoré prijal predtým, ako došlo k uzavretiu Rámцovej zmluvy zo dňa 18.09.2020, na základe ktorej nadviazal obchodnú spoluprácu so spoločnosťou smartdesign eu s.r.o. Ako žalobca uviedol aj v podanom odvolaní, tak pred tým, ako nadviazal obchodnú spoluprácu so smartdesign eu s.r.o., tak z verejne dostupných zdrojov zistil, že: J. D., ktorý mu poskytnutie služby ponúkal, bol oprávnený konať v mene spoločnosti a konal vždy len s ním; spoločnosť má oprávnenie poskytnúť mu služby, ktoré mali byť predmetom spolupráce, keď si pozrel aktuálne údaje o spoločnosti v obchodnom registri; spoločnosť nie je v konkurze alebo reštrukturalizácii, keď si vyhľadal údaje o nej v obchodnom vestníku; spoločnosť nie je v likvidácii, keď si pozrel aktuálne údaje o spoločnosti v obchodnom registri; voči spoločnosti nie vedené exekučné konanie, keď si pozrel údaje v centrálnom registri exekúcií; spoločnosť nemá nedoplatky na daniach, keď si pozrel zoznam dlžníkov vedený Finančnou správou SR; spoločnosť nemá nedoplatky na sociálnom poistení, keď si pozrel zoznam dlžníkov vedený Sociálnou poisťovňou; spoločnosť nemá nedoplatky na zdravotnom poistení, keď si pozrel zoznamy dlžníkov vedené jednotlivými zdravotnými poisťovňami; spoločnosť nie je v vedená v zozname platiteľov dane z pridanej hodnoty, u ktorých nastali dôvody na zrušenie registrácie, keď si pozrel zoznam vedený Finančnou správou SR; spoločnosť je zdaniteľnou osobou, keď si pozrel zoznam vedený Finančnou správou SR. Podľa názoru žalobcu je zrejmé, že žalovaný nesprávne vyhodnotil dôkazy, keď tvrdil, že mu nie je zrejmé ako na základe prijatých opatrení mohol predísť tomu, že sa stane súčasťou podvodného reťazca. Pokiaľ totiž žalobca koná s odbornou starostlivosťou, tak je na mieste, aby si preveril informácie o svojom obchodnom partnerovi, ktoré sú k dispozícii. Keďže žalobca nie je orgánom verejnej moci a nemá vyšetrovaciu právomoc, tak môže vychádzať pri overovaní obchodného partnera z verejne dostupných zdrojov. Podľa žalobcu postupoval správne, keď vychádzal práve z informácií uverejnených v obchodnom registri vedenom Ministerstvom spravodlivosti o spoločnosti smartdesign eu s.r.o. a overil si, či je oprávnený rokovať práve s J. D., a teda či je tento konateľom spoločnosti. Je teda nepochybné, že práve overenie údajov uvedených v obchodnom registri bolo zo strany žalobcu najpodstatnejšie. Pokiaľ žalovaný tvrdil, že sa jednalo o spoločnosť, ktorá nemala webovú stránku, tak táto 17 3Sf/17/2024 skutočnosť nie je podstatná a v žiadnom prípade nemôže preukázať, že by žalobca nekonal s odbornou starostlivosťou, keďže podstatné sú údaje, ktoré sú zapísané v obchodnom registri, v zmysle ktorých bola spoločnosť smartdesign eu s.r.o. oprávnená poskytnúť žalobcovi službu. Žalobca uviedol, že pritom vzal do úvahy aj ten fakt, že sa jedná o spoločnosť, s ktorou predtým nespolupracoval, keď došlo k uzavretiu Rámцovej zmluvy v písomnej podobe a platobné podmienky boli nastavené tak, že platba sa uskutočnila až po dodaní služby štandardným spôsobom prostredníctvom bezhotovostného platobného styku. S týmito argumentmi sa však žalovaný vôbec nezaoberal. V čase nadviazania obchodnej spolupráce neexistovali žiadne také skutočnosti, ktoré by nasvedčovali, že by k poskytnutiu služby nemalo dôjsť tak ako bolo dohodnuté. Pokiaľ žalovaný poukázal na to, že žalobca si mohol z verejne dostupných zdrojov overiť, že spoločnosť smartdesign eu s.r.o. nevykonávala v roku 2019 žiadnu činnosť, tak toto tvrdenie je nepravdivé a zo strany žalovaného nanajvýš zavádzajúce, nakoľko v roku 2020 z dôvodu zákonných opatrení prijatých v súvislosti so šírením pandémie COVID-19, konkrétne podľa ustanovenia § 21 ods. 1 Zákona č. 67/2020, bola povinnosť podať daňové priznanie k dani z príjmu do konca mesiaca nasledujúceho po mesiaci, v ktorom sa obdobie pandémie považuje za skončené, a teda do 31.10.2020. Je teda zrejmé, že v čase, kedy došlo k nadviazaniu obchodnej spolupráce a uzavretiu Rámцovej zmluvy neboli tieto informácie verejne dostupné. 24. Rovnako tak žalobca konal v súlade s odbornou starostlivosťou aj vo vzťahu k prevereniu ceny zdaniteľného plnenia v zmysle faktúr. Žalobca tvrdil, že si preveril cenu poskytnutého plnenia, keď sa oboznámil s cenníkom spoločnosti regiomedia s.r.o. a tiež aj so zverejnenými zmluvami uzavretými zo strany orgánov verejnej moci, keď si zabezpečovali reklamnú kampaň. Žalobca pritom dospel k záveru, že cena 86 eur bez DPH za jeden reklamný spot je primeraná a úplne bežná. V tomto smere žalobca predložil v rámci administratívneho konania listinné dôkazy, ktoré ním tvrdené skutočnosti preukazujú, a ktoré prvostupňový orgán a žalovaný nevzal do úvahy. Na pravde sa nezakladajú tvrdenia prvostupňového orgánu a žalovaného, že cena reklamného spotu mala byť neprimeraná a umelo navýšená, keď poukazuje na cenník, ktorý mal prvostupňovému orgánu poslať svedok E. H.. Z výpovede svedka E. H. vyplýva, že na otázku č. 16 odpovedal, že: „Rádio WOW poskytuje služby bez sprostredkovateľov v minimálnom rozsahu a poväčšine, keď ich aj niekto osloví, tak ho odporučia na reklamné agentúry, s ktorými spolupracujú“. Svedok E. H., pritom aj na otázky splnomocneného zástupcu uviedol, že: „cena 100 eur bez DPH je bežná suma za spot v mediálnych priestoroch reklamných agentúr, pričom napríklad v rádiu EXPRES to môže byť pokojne aj suma 800 eur“. Je teda zrejmé, že cena plnenia dohodnutá zo strany žalobcu bola obvyklá cena plnenia, ktorá je ešte nižšia ako priemerná cena v iných reklamných agentúrach, ktorú bežne platia aj orgány verejnej moci. Pokiaľ aj prvostupňový orgán poukazuje na to, že v zmysle cenníka Rádia WOW by cena za

odvysielane reklamného spotu bola vo výške 42,92 eur, tak opomína ten fakt, že konateľ tohto rádia sám uviedol, že aj oni potencionálnych zákazníkov odkazujú na mediálne agentúry a zároveň tým sám vyvrátil svoje tvrdenie o tom, že cena mala byť neprimerane vysoká. Ako totiž vyplýva z vyššie uvedených skutočností, tak žalobca zaplatil sumu obvyklú v priestore mediálnych agentúr, ktorá predstavuje len dvojnásobok sumy vyplývajúcej z cenníka Rádia WOW, čím je vyvrátený argument žalovaného a prvostupňového orgánu, že cena bola umelo 49-násobne navýšená. Takýto postup prvostupňového orgánu a žalovaného má za následok to, že dokáže spochybníť aj obvyklú 18 3Sf/17/2024 trhovú cenu reklamného spotu. Pokiaľ žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR, sp. zn. 4Sfk/33/2021, tak tento nemožno v tomto prípade aplikovať, keďže cena poskytnutého plnenia bola primeraná a nie niekoľkonásobne vyššia ako v prípade, na ktorý poukazuje žalovaný. Na základe uvedeného podľa žalobcu možno dospieť k záveru, že konal pri nadviazaní obchodnej spolupráce so spoločnosťou smartdesign eu s.r.o. s odbornou starostlivosťou, keď dodržal obvyklú mieru opatrnosti, ktorú bolo od neho možné považovať. Žalobca si z verejne dostupných zdrojov overil, tak spoločnosť smartdesign eu s.r.o., ako aj cenu, za ktorú mu malo byť zdaniteľné plnenie poskytnuté. Po tom, ako si tieto skutočnosti overil, tak opätovne konajúc s odbornou starostlivosťou pristúpil k uzavretiu Rámcovej zmluvy v písomnej forme, ktorá vytvorila právny základ spolupráce medzi ním a spoločnosťou smartdesign eu s.r.o. v rámci mediálnej kampane žalobcu v rádiu WOW. Rovnako tak štandardne dohodol platobné podmienky, a to až po poskytnutí služby zo strany spoločnosti smartdesign eu s.r.o. Z vyššie uvedených skutočností je zrejmé, že žalobca venoval dostatočnú pozornosť výberu dodávateľa ako aj obsahu Rámcovej zmluvy. 25. Podľa názoru žalobcu sa štandardne postupovalo aj pri výrobe spotu, keď žalobca odovzdal na USB kľúči text reklamného spotu, ktorý bol následne nahovorený a v Rádiu WOW aj odvysielaný. Svedok E. H. pritom v rámci svojej výpovede potvrdil, že v tejto veci komunikoval s konateľom spoločnosti ANIMA LMS Janesom Kisovom, ktorý vždy schvaľoval aj mediálny plán. I v tomto prípade teda bol postup pri spolupráci štandardný, a preto skutkové zistenia žalovaného o tom, že by boli služby poskytnuté bez toho, aby mal odsúhlasené mediálne plány sú nesprávne a zároveň ani nemajú ani oporu administratívnom spise. 26. Podľa názoru žalobcu uvedené skutočnosti preukazujú, že mu vznikol nárok na odpočet DPH z faktúr, keďže mu bolo zdaniteľné plnenie poskytnuté, pričom ani pri konaní s odbornou starostlivosťou nemohol mať vedomosť o tom, že by mal byť súčasťou podvodného reťazca. Súčasťou administratívneho spisu sú pritom dôkazy, ktoré pri ich hodnotení v zmysle ustanovenia § 3 ods. 3 Daňového poriadku túto skutočnosť aj preukazujú. Jedná sa o Rámcovú zmluvu, mediálne plány tvoriace prílohu faktúr, samotný reklamný spot, cenník reklamnej agentúry, zmluvy o reklamnej kampani uzavreté orgánmi verejnej moci ako aj svedecké výpovede svedkov J. D. a E. H.. V prípade, ak žalovaný a prvostupňový orgán na základe týchto dôkazov došiel k iným skutkovým záverom, tak to má nepochybne za následok nedostatočné zistenie skutkového stavu veci. 27. Podľa žalobcu argumenty prvostupňového orgánu, ako aj žalovaného o tom, že by mal žalobca mať vedomosť, že je súčasťou podvodného reťazca zostali len vo všeobecnej rovine, ktoré nepreukazujú dôkazy tvoriace súčasť administratívneho spisu, čo má za následok, že je daný taktiež ďalší žalobný bod, keď skutkové zistenia žalovaného uvedené v napadnutom rozhodnutí nemajú oporu v administratívnom spise. Hodnotenie dôkazov zo strany žalovaného a prvostupňového orgánu vo vzťahu k tomuto zdaniteľnému plneniu je v priamom rozpore s ustanovením § 3 ods. 3 Daňového poriadku, keď prvostupňový orgán len jednostranne hodnotí predložené dôkazy v neprospech žalobcu a zároveň nepriamo rozširuje jeho dôkazné bremeno. V danom prípade sa podľa žalobcu nejednalo o jednorazové plnenie v decembri 2020, ale o plnenie, ktoré začalo dňa 16.12.2020 a skončilo až v rámci uskutočnenia festivalu 19 3Sf/17/2024 Medzinárodné stretnutie zbojníkov v Terchovej dňa 26.-27.08.2022. Reklamno-propagačná kampaň sa teda začala hneď, keď došlo k uzavretiu Zmluvy o reklamnej činnosti, ktorá predpokladala, že samotné kultúrno-spoločenské podujatie sa malo uskutočniť v roku 2021, čo však nebolo možné z dôvodu šírenia pandémie COVID-19, a preto došlo k podpísaniu Dodatku č. 1 k Zmluve o reklamnej kampani zo dňa 01.03.2021, podľa ktorého sa dohodli zmluvné strany na preložení kultúrno-spoločenského podujatia na nový termín 26.-27.08.2022. 28. Žalobca predložil dôkazy k tomu, že reklamno-propagačná kampaň začala hneď po podpise Zmluvy o reklamnej kampani, keď bolo jeho obchodné meno zverejnené aj na oficiálnej stránke podujatia, ktorú skutočnosť sa žalovanému a ani prvostupňovému orgánu nepodarilo žiadnym spôsobom spochybníť. Rovnako tak do administratívneho spisu žalobca doložil fotografie priamo z podujatia, ktoré bez akýchkoľvek pochybností preukazujú, že jeho obchodné meno bolo propagované aj v rámci samotného kultúrno-spoločenského podujatia. Rovnako tak poskytnutie zdaniteľného plnenia potvrdili svedkovia J. D. a I. H.. Pokiaľ sa aj žalovaný a prvostupňový orgán snažia spochybníť obsah výpovede svedka J. D., tak je potrebné uviesť, že tento svedok sa jednoznačne vyjadril, že k plneniu došlo, pričom ak jasne nevedel odpovedať na všetky otázky správcu dane, tak je to dôvodom nesprávneho vedenia výsluchu

tohto svedka zo strany prvostupňového orgánu. Rovnako tak svedok I. H. vysvetlil, že organizátorom podujatia bola jeho spoločnosť L-PEGAS s.r.o., ktorá spolupracovala so spoločnosťou smartdesign eu s.r.o. a umožnila jej, aby ponúkala reklamný priestor. Na základe tohto bola teda spoločnosť smartdesign eu s.r.o. nepochybne oprávnená poskytnúť žalobcovi zdaniteľné plnenie. 29. Podľa názoru žalobcu rozsah zdaniteľného plnenia je jasne daný, keď v čl. II. Zmluvy o reklamnej kampani sa jasne uvádza, že predmetom zmluvy je zabezpečenie prípravy a uverejnenia mena spoločnosti objednávateľ ako generálneho reklamného partnera v rámci reklamno-propagačnej kampane ku kultúrno-spoločenskému podujatiu Medzinárodné stretnutie zbojníkov v Terchovej, čo tiež preukazuje nesprávnosť skutkových zistení žalovaného. 30. Rovnako za nesprávne považoval žalobca skutkové zistenia správcu dane, ktorý tvrdil, že k poskytnutiu plnenia nemohlo dôjsť na základe Zmluvy o reklamnej kampane, keď mala zaniknúť dňa 01.09.2021. Okrem toho, že nemá oporu vo vykonanom dokazovaní a dochádza ňou k porušeniu ustanovenia § 3 ods. 3 Daňového poriadku, tak je taktiež v priamom rozpore s ustanovením § 266 ods. 1 Obchodného zákonníka, podľa ktorého „prejav vôle sa vykladá podľa úmyslu konajúcej osoby, ak tento úmysel bol strane, ktorej je prejav vôle určený, známy alebo jej musel byť známy.“ V prípade, ak pristúpime k takémuto výkladu Dodatku k Zmluve o reklamnej kampani, tak je bez akýchkoľvek pochybností zrejmé, že vôľou žalobcu a spoločnosti smartdesign eu s.r.o. nepochybne bolo predĺžiť spoluprácu do uskutočnenia festivalu Medzinárodného stretnutia zbojníkov v roku 2022, a teda aby reklamná kampaň aj naďalej prebiehala. Výklad prvostupňového orgánu o ukončení platnosti Zmluvy o reklamnej kampane je čisto formálny a v priamom rozpore s obsahom predloženého Dodatku k Zmluve o reklamnej kampani. Je pritom nepochybné, že prvostupňový orgán k takémuto výkladu dospel bez toho, aby čo i len zistil skutočnú vôľu účastníkov právneho úkonu, a teda konateľa žalobcu a 20 3Sf/17/2024 bývalého konateľa spoločnosti smartdesign eu s.r.o., a preto treba považovať jeho závery za predčasné. Pokiaľ chcel prvostupňový orgán pristúpiť k výkladu právneho úkonu v zmysle citovaného ustanovenia Obchodného zákonníka, ktorý má v prvom rade rešpektovať vôľu zmluvných strán, tak tento nemôže byť správny bez toho, aby sa s ich vôľou oboznámil. Takýto postup je v rozpore s ustanovením § 3 ods. 3 Daňového poriadku, keďže je prejavom svojvôle prvostupňového orgánu. 31. Pri tomto zdaniteľnom plnení je taktiež daný ďalší žalobný dôvod, keď domnienky žalovaného uvedené v napadnutom rozhodnutí, ktorými sa snaží spochybniť nárok na zdaniteľné plnenie nemajú oporu v administratívnom spise. Nie je totiž pravdou, ako to tvrdil žalovaný, že by sa žalobca mal stať generálnym partnerom podujatia až v roku 2022. Rovnako tak žiadnu oporu nemá tvrdenie žalovaného, že spoločnosť L-PEGAS s.r.o. nespupracovala so spoločnosťou smartdesign eu s.r.o. v decembri 2020 ako uviedol I. H. vo výpovedi, keď J. D. ho kontaktoval až vtedy, keď končil v spoločnosti smartdesign eu s.r.o. Žalobca aj navrhoval opätovný výsluch svedka J. D., kde by sa mohli odstrániť nezrovnalosti, keď opätovný výsluch predpokladalo aj prvé rozhodnutie žalovaného a napriek tomu, že žalobca svoj návrh riadne zdôvodnil, tak prvostupňový orgán a ani žalovaný svedka J. D. nevyočuli. 32. Za nedostatočne zistený považoval žalobca skutkový stav vo vzťahu k nároku na odpočet DPH z faktúry v súvislosti s dezinfekciou priestorov, keď žalovaný a prvostupňový orgán dospeli k záveru, že mu nemal vzniknúť nárok na odpočet z dôvodu, že k zdaniteľnému plneniu nemalo dôjsť. Pokiaľ sa totiž oboznámime s obsahom administratívneho spisu, tak možno dospieť k záveru, že okrem Faktúry č. 202001207/01 a objednávky sa uskutočnilo miestne zisťovanie, ktorého predmetom bola práve obhliadka priestorov, v ktorých sa dezinfekcia uskutočnila. Na základe výsledku obhliadky je zrejmé, že priestory, ktoré boli predmetom obhliadky skutočne existujú, pričom tieto slúžia žalobcovi na výkon podnikateľskej činnosti. Súčasťou spisu sú taktiež svedecké výpovede G. B. a E. F., ktorí boli vypočutí až v rámci vyrubovacieho konania na návrh žalobcu (so značným časovým odstupom), pričom obaja potvrdili, že k dezinfekcii došlo. Podstatné je tiež uviesť, že svedecké výpovede sa v podstatných častiach zhodovali a v prípade, ak si aj svedkovia nespomínali na niektoré detaily, tak to bolo spôsobené odstupom času. I v tomto prípade vychádza napadnuté rozhodnutie z nedostatočne zisteného skutkového stavu, keď žalovaný v rozpore s ustanovením § 3 ods. 3 Daňového poriadku vyhodnotil vykonané dôkazy jednostranne v neprospech žalobcu, a to najmä svedecké výpovede. Okrem toho nemožno opomenúť, že v tomto prípade boli svedkovia vypočutí s odstupom času z dôvodu na strane prvostupňového orgánu, ktorý bol v rámci výkonu daňovej kontroly nečinný a vo vzťahu k tomuto zdaniteľnému plneniu vykonal prvý úkon až po deviatich mesiacoch od začatia daňovej kontroly, čo v žiadnom prípade nemôže byť na ťarchu žalobcu. Nepochybniteľným faktom je, že daňová kontrola začala ešte v čase, kedy bol G. B. konateľom a nič prvostupňovému orgánu nebránilo, aby s ním komunikoval bezprostredne po začatí daňovej kontroly. Žalobca mal za to, že preukázal, že pri faktúrach mu vznikol nárok na odpočet DPH, pričom pokiaľ mu tento nebol zo strany žalovaného a prvostupňového orgánu priznaný, tak dôvodom je ten fakt, že pri hodnotení dôkazov postupovali v rozpore s ustanovením § 3 ods. 3 Daňového poriadku a rozširovali 21 3Sf/17/2024 dôkazné bremeno daňového subjektu nerešpektujúc

ustanovenie § 24 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku a ustálenú rozhodovaciu činnosť najvyšších súdnych autorít. Samotný žalovaný ako aj prvostupňový orgán potvrdili, že toto dôkazné bremeno žalobca uniesol, čo malo za následok, že došlo k prenosu dôkazného bremena na prvostupňový orgán, resp. žalovaného. Následne bolo povinnosťou žalovaného, resp. prvostupňového orgánu, aby uniesol dôkazné bremeno a preukázal, že žalobca mohol mať vedomosť o tom, že sa zúčastňuje podvodného konania, pričom boli povinní, aby svoje tvrdenia odôvodnili s poukazom na konkrétne dôkazy tvoriace súčasť administratívneho spisu. Tento právny názor žalobcu potvrdzuje aj nález Ústavného súdu SR, sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12.10.2022. Žalobca je toho názoru, že žalovaný v rámci napadnutého rozhodnutia nerešpektoval rozloženie dôkazného bremena a rozhodovaciu činnosť najvyšších súdnych autorít, keď mu odoprel nárok na odpočet DPH z faktúr bez toho, aby uniesol vlastné dôkazné bremeno a náležite na základe dôkazov tvoriacich súčasť administratívneho spisu preukázal, že žalobca mohol mať vedomosť o tom, že je súčasťou podvodného reťazca. Vychádzajúc z uvedeného je žalobca toho názoru, že napadnuté rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, keď žalovaný umelo preniesol dôkazné bremeno späť na žalobcu bez toho, aby uniesol vlastné dôkazné bremeno.

33. Podľa žalobcu rovnako vo vzťahu k nároku na odpočet DPH z faktúry v súvislosti so zabezpečením reklamného priestoru na festivale Medzinárodné stretnutie zbojníkov v Terchovej vychádza napadnuté rozhodnutie z nesprávneho právneho posúdenia veci. Z doteraz uvedených skutočností je podľa žalobcu zrejmé, že žalobca faktúrou disponuje, pričom jej predmetom bolo zdaniteľné plnenie spočívajúce v propagácii obchodného mena žalobcu v rámci propagácie kultúrno-spoločenského podujatia v zmysle Zmluvy o reklamnej spolupráci v znení jej Dodatku č. 1 v čase od 16.12.2020 do uskutočnenia tohto podujatia. Keďže predmetom tejto spolupráce bola propagácia obchodného mena žalobcu, tak sa jedná o službu, ktorá priamo súvisí s výkonom jeho podnikateľskej činnosti, čím je splnená ďalšia hmotnoprávna podmienka, pričom žalobcovi vznikol nárok na odpočet DPH momentom, keď spoločnosť smartdesign eu s.r.o. vznikla daňová povinnosť. Vychádzajúc z ustanovení § 19 zákona o DPH je žalobca toho názoru, že v tomto prípade bola splnená aj posledná hmotnoprávna podmienka, keďže mu bola služba dodaná zo strany spoločnosti smartdesign eu s.r.o., čo preukazujú dôkazy tvoriace súčasť spisu, a to Faktúra č. 20121801, Zmluva o reklamnej spolupráci v znení jej Dodatku č. 1, propagačný materiál, printscreen oficiálnej webovej stránky podujatia, facebook, fotografie a tiež svedecké výpovede J. D. a I. H.. Je pritom nepochybné, že k vzniku daňovej povinnosti došlo na strane spoločnosti smartdesign eu s.r.o. už v decembri 2020, keďže dňa 16.12.2020 sa začala kampaň ku kultúrno-spoločenskému podujatia v zmysle Zmluvy o reklamnej spolupráci v znení jej Dodatku č. 1 a rovnako bola prijatá z jeho strany platba od žalobcu. Preukázaním vyššie uvedených skutočností žalobca uniesol vlastné dôkazné bremeno ako to predpokladá ustanovenie § 24 ods. 1 písm. a) Daňového poriadku. Ako pritom vyplýva z ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít, ktorú potvrdzujú aj ich najnovšie rozhodnutia, tak v momente, ak žalobca unesie vlastné dôkazné bremeno, tak prechádza dôkazná povinnosť na žalovaného, pričom nepostačujú len jeho domnienky, ale je povinný sám získať a označiť dôkazy, ktoré by preukazovali, že k zdaniteľnému plneniu by malo dôjsť inak ako je uvedené na faktúre. 22 3Sf/17/2024 34. Napokon žalobca tvrdil, že napadnuté rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia aj pri odmietnutí nároku žalobcu na odpočet DPH z faktúry v súvislosti s dezinfekciou priestorov žalobcu na adrese „K. XXX, XXX XX L. L.“, ktoré používa v rámci výkonu svojej podnikateľskej činnosti, čo potvrdil aj svedok E. F. v rámci svojej svedeckej výpovede. V tomto prípade žalobca disponuje faktúrou č. 202001207/01, a teda je splnená prvá hmotnoprávna podmienka na vznik nároku na odpočet DPH. Rovnako tak je nepochybne splnená druhá podmienka dôvodnosti vynaloženia tohto výdavku, keďže sa dezinfikovali priestory, ktoré sú žalobcom využívané v rámci výkonu podnikateľskej činnosti, čo potvrdzuje tak svedecká výpoveď svedka E. F. a tiež fotodokumentácia z miestneho zisťovania. Podľa názoru žalobcu nemožno mať žiadne pochybnosti ani o tom, že je splnená taktiež posledná hmotnoprávna podmienka, keďže mu bola služba dodaná zo strany spoločnosti R.P.P GLOBAL s.r.o., čo preukazujú dôkazy tvoriace súčasť spisu, a to faktúra č. 202001207/01, objednávka, zápisnica z miestneho zisťovania a tiež svedecké výpovede E. F. a G. B.. Svedok G. B. ako bývalý konateľ spoločnosti R.P.P GLOBAL s.r.o. taktiež logicky opísal okolnosti, za ktorých došlo k nadviazaniu obchodnej spolupráce so žalobcom ako aj tie, za ktorých došlo k samotnej dezinfekcii priestorov. Nemožno pritom súhlasiť ani s tým, že by neobsahovala Faktúra č. 202001207/01 náležitosť v zmysle § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH, keďže je v nej uvedené aj množstvo, a teda aj v tomto smere vychádza napadnuté rozhodnutie z nesprávneho právneho posúdenia veci. Vyjadrenie žalovaného k správnej žalobe žalobcu 35. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe uviedol, že v plnom rozsahu trvá na svojom názore vyslovenom v žalobou napadnutom rozhodnutí. Od strany 18. – 27. sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí vysporiadal s námietkami uvedenými v odvolaní, ktoré sú v podstate zhodné so žalobnými námietkami. 36. K podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred žalovaným a prvostupňovým

orgánom, žalovaný uviedol, že žalobca v priebehu daňovej kontroly mohol realizovať a včas uplatňovať svoje práva. Správca dane už dňa 30.06.2021 zaslal žalobcovi predvolanie č. 101128572/2021 zo dňa 30.06.2021 na ústne pojednávanie v súvislosti so spoločnosťami smartdesign eu s.r.o. a R.P.P GLOBAL s.r.o. a vyzval ho aj na predloženie dokladov preukazujúcich uskutočnenie a použitie zdaniteľného plnenia. Žalobca teda mal možnosť už pri ústnom pojednávaní uskutočnenom dňa 22.07.2021 vyjadriť sa a prekladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy k sporným faktúram. Správca dane neodňal žalobcovi ani právo na vyjadrenie k výzve na predloženie dôkazov č. 100218267/2022 zo dňa 02.02.2022. Správca dane akceptoval vyjadrenie žalobcu doručené dňa 08.03.2022 (po lehote určenej správcou dane). Na základe týchto vyjadrení správca dane vypočul vo vyrubovacom konaní navrhovaných svedkov B. C. D., bývalú konateľku spoločnosti MG Pro s.r.o. a I. H. za účasti splnomocneného zástupcu žalobcu. Správca dane predvolal ako svedka bývalého konateľa spoločnosti R.P.P GLOBAL s.r.o. G. B., súčasného konateľa spoločnosti R.P.P GLOBAL s.r.o. A. E.. Správca dane postupoval v súlade s § 3 ods. 1 Daňového 23 3Sf/17/2024 poriadku a teda dbal na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňového subjektu. Žalovaný považoval za nedôvodný tiež žalobný bod, ktorým žalobca namietal porušenie práv vyplývajúcich mu z ust. § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku a § 46 ods. 5 Daňového poriadku správcou dane tým, že mu odňal možnosť vyjadriť sa k zisteniam správcu dane a vyjadriť sa k jeho pochybnostiam. Žalovaný bol oboznámený s právnym náhľadom správcu dane na povahu (charakter) dodaných služieb ešte pred vydaním prvostupňového rozhodnutia v prvom (aj v druhom vyrubovacom konaní). Žalobca sa k uvedenému aj vyjadril. V § 68 ods. 3 tretia veta Daňového poriadku je výslovne upravené, že správca dane doplní dokazovanie na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu. Žalobca neuviedol, aké práva nemohol realizovať a uplatňovať v priebehu daňovej kontroly. Nie je možné prisvedčiť argumentácii, že boli porušené žalobcove procesné práva daňovými orgánmi, a ani tomu, že dôkazy získané v rámci daňovej kontroly aj protokol sú nezákonné. 37. Žalovaný ďalej uviedol, že nespochybňuje, že vo vyrubovacom konaní sa vykonáva dokazovanie primárne za účelom realizácie obrany žalobcu voči záverom daňovej kontroly, tak ako to bolo v tomto prípade (výsluch svedka I. H. vo vyrubovacom konaní). Správca dane v ďalšom vyrubovacom konaní postupoval v súlade s právnym názorom žalovaného uvedenom v rozhodnutí Finančného riaditeľstva SR č. 100154344/2023 zo dňa 13.01.2023, ktorým bolo rozhodnutie správcu dane č. 102091631/2022 zo dňa 26.07.2022 zrušené a vrátené na ďalšie konanie (z dôvodu, že žalovaný sa s vyhodnotením zisteného skutkového stavu a z neho vyplývajúceho prijatého právneho názoru správcu dane nestotožnil a pokladal ho za predčasný v dôsledku nesprávneho právneho vyhodnotenia, vyplývajúceho z nedostatočne zisteného skutkového stavu). Nie je vylúčené, aby v nadväznosti na novovykonané dôkazy správca dane ďalej doplnil dokazovanie na preverenie nových skutočností resp. na riadne zistenie skutkového stavu v ďalšom konaní (miestne zisťovanie na adrese „K. XXX, XXX XX L. L.“, v ktorých mala byť vykonaná fakturovaná dezinfekcia, vypočul navrhovaných svedkov žalobcom E. F., zamestnanca daňového subjektu a G. B., konateľa spoločnosti R.P.P GLOBAL s.r.o.). Správca dane vypočul E. H., konateľa spoločnosti Rádio WOW s.r.o., ktoré malo reklamné spoty daňového subjektu odvysielat' a vyzval k súčinnosti spoločnosť Ticketportal SK, s. r. o. v súvislosti so zabezpečením reklamného priestoru na festivale: „Medzinárodné stretnutie zbojníkov v Terchovej v roku 2021“. Správca dane oboznámil žalobcu so skutočnosťami zistenými v rámci ďalšieho konania (oboznámenie č. 101586288/2023 zo dňa 22.06.2023). Žalobca sa k oboznámeniu správcu dane vyjadril dňa 21.07.2023. Námiety žalobcu v tomto smere správca dane v konečnom dôsledku aj vyhodnotil v prvostupňovom rozhodnutí, ktoré predstavuje konečný a záväzný právny názor založený na zistenom skutkovom stave počas daňovej kontroly. Až toto rozhodnutie môže zakladať povinnosti (v danom prípade zaplatiť vyrubený rozdiel dane) žalobcovi. 38. Žalovaný ďalej uviedol, že žalobcovi nebolo znemožnené, aby uplatňoval svoje práva z dôvodu namietanej nečinnosti správcu dane žalobcom. Žalovaný uvádza, že správca dane nebol nečinný, konal bez zbytočných prieťahov v súlade s ust. § 3 ods. 2 Daňového poriadku, tak ako to zadokumentované v administratívnom spise. 24 3Sf/17/2024 39. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí (na strane 18.) vzal do úvahy argumentáciu žalobcu, ktorej nevzatie do úvahy žalobca namietal v správnej žalobe, keď sa žalovaný vysporiadal s aplikáciou konkrétnych rozhodnutí na prípad žalobcu. Žalovaný opakovane uviedol, že správca dane daňovú kontrolu začatú dňa 23.03.2021 ukončil dňa 14.03.2022, t. j. v súlade s ust. § 46 ods. 10 Daňového poriadku, podľa ktorého lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na daný prípad nie je možné aplikovať rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/103/2017 zo dňa 30.07.2019, na ktorý žalobca opakovane poukazoval v žalobe, keďže podľa neho došlo k doručeniu protokolu po zákonnej lehote stanovenej v § 46 ods. 10 Daňového poriadku (bod 36. rozsudku), čo nie je prípad žalobcu. 40. Žalovaný považoval za nedôvodnú aj žalobnú námietku o nerešpektovaní lehoty na skončenie vyrubovacieho konania. Protokol bol žalobcovi doručený dňa 14.03.2022, lehota 30 pracovných dní na predloženie

pripomienok je stanovená na deň 27.04.2022. Správca dane vydal rozhodnutie č. 102091631/2022 dňa 26.07.2022, teda do troch mesiacov od uplynutia lehoty určenej vo výzve (3 mesiace od 27.04.2023 t. j. do 27.07.2022). Vyrubovacie konanie končí podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu, v tomto prípade dňa 27.07.2022 (rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 102091631/2022 zo dňa 26.07.2022 bolo doručené dňa 27.07.2022). V ďalšom konaní, po vydaní rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR č. 100154344/2023 zo dňa 13.01.2023, požiadal správca dane o predĺženie lehoty na rozhodnutie podľa § 65 ods. 2 Daňového poriadku. Správca dane upovedomil splnomocneného zástupcu žalobcu v súlade s ust. § 65 ods. 3 Daňového poriadku upovedomením č. 100764326/2023 zo dňa 10.03.2023 o predĺžení lehoty podľa § 65 ods. 2 Daňového poriadku (doručené dňa 24.03.2023). Správca dane aj druhostupňový orgán postupovali v súlade s citovanými ustanoveniami § 65 ods. 1., 2 a 3 Daňového poriadku, keď správca dane požiadal druhostupňový orgán o predĺženie lehoty žiadosťou č. 100652804/2023 zo dňa 22.02.2023, táto bola predĺžená oznámením Finančného riaditeľstva SR č. 100720921/2023 zo dňa 06.03.2023 o 180 dní. Rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 100154344/2023 zo dňa 13.01.2023 bolo doručené dňa 18.01.2023 dane teda správca dane bol povinný vydať rozhodnutie v ďalšom konaní do 19.03.2023, po predĺžení o 180 dní do dňa 14.09.2023. Správca dane vydal odvolaním napadnuté rozhodnutie v lehote predĺženej druhostupňovým orgánom v súlade s ust. § 65 ods. 2 Daňového poriadku dňa 12.09.2023. Žalobca v správnej žalobe uviedol nesprávny dátum (28.09.2023) vydania prvostupňového rozhodnutia, nakoľko správca dane vydal rozhodnutie č. 102320637/2023 dňa 12.09.2023. 41. Žalovaný mal za to, že pokiaľ ide o vyhotovenie úradných záznamov z nahliadnutí do spisov iných subjektov, do ktorých správca dane nahliadal pred vypracovaním protokolu, pričom úradné záznamy o tom vyhotovil až po vydaní protokolu, nemá to za následok nezákonnosť dôkazov. Vzhľadom na to, že správca dane použil v protokole skutočnosti známe správcovi dane z jeho činnosti, ktoré nie je potrebné dokazovať, nejedná sa o nezákonne získaný dôkaz. K administratívne mu spisu žalovaný uviedol, že správcu dane vyzýval na jeho doplnenie (č. 102913329/2022 zo dňa 27.10.2022). Správca dane spis doplnil, čo dokumentujú sprievodné listy č. 103101678/2022 zo dňa 14.11.2022 a č. 103134234/2022 zo dňa 16.11.2022. V žurnalizovanom spise na nachádza pod por. 123. Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102055405/2022 zo dňa 21.07.2022 spolu s prílohou (619. – 632.) a pod por. 124. e-mail zo 25.3.2024 dňa 21.07.2022. K žiadosti o nahliadnutie do spisu zo dňa 08.12.2022 žalovaný uviedol, že dňa 08.12.2022 o 14:19 hod. prijal telefonický hovor, v ktorom sa volajúci predstavil ako pán F. za žalobcu. Volajúci požiadal o nazeranie do spisu v záujme toho, aby bol informovaný o tom, čo bolo obsahom spisu, ktorý bol správcom dane postúpený spolu s predkladacou správou. Termín bol dohodnutý na deň 15.12.2022 o 10.00 hod. Dňa 12.12.2022 žalobca informoval žalovaného prostredníctvom e-mailu o možnosti kontaktovať žalobcu telefonicky v súvislosti so žiadosťou o nazretie do spisu. Dňa 14.12.2022 o 14:26 hod. žalovaný telefonicky kontaktoval žalobcu v súvislosti so žiadosťou o nazeranie do spisov. Žalovaný informoval žalobcu o tom, že spis k jeho odvolaniu bol doručený prvostupňovým orgánom elektronicky a písomne bolo doručené len to, čo aj žalobca doručil druhostupňovému orgánu dňa 07.11.2022. Žalobca, prípadne jeho právny zástupca, môže prehliadať dokumenty v eSpise v osobnej internetovej zóne priamo na portáli finančnej správy a eSpis je mu teda sprístupnený kedykoľvek. Na základe tejto informácie žalobca termín dohodnutý so žalovaným na deň 15.12.2022 zrušil. 42. K nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaný uviedol, že táto námietka nie je dôvodná. Nestotožnenie sa žalobcu s právnou argumentáciou žalovaného, resp. s jeho právnym posúdením založeným na odlišných názoroch, si nemožno zamieňať s nezrozumiteľnosťou alebo nedostatkom dôvodov. 43. K nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia, nedostatočne zistenému skutkovému stavu a k rozporu zisteného skutkového stavu a k nesprávnemu právnemu posúdeniu vo vzťahu k nároku na odpočet DPH z dodávateľskej faktúry č. 20121801 s dátumom dodania dňa 16.12.2020 – zabezpečenie reklamného priestoru na festivale Medzinárodné stretnutie zbojníkov v Terchovej v roku 2021, žalobca predložil Zmluvu o reklamnej a mediálnej spolupráci uzatvorenú dňa 16.12.2020 s dodávateľom spoločnosťou smartdesign eu s.r.o. a žalobcom ako objednávateľom. Žalobca okrem faktúry, zmluvy a úhrady dňa 17.12.2020 nepredložil žiadne dôkazy o jej uskutočnení v decembri 2020. Žalobca dňa 22.07.2021 tvrdil, že zaplatil za propagáciu spoločnosti formou umiestnenia reklamnej plachty, reklamou v rádiu, budú napísaní na lístkoch. K uvedenému tvrdeniu nepredložil žiadne dôkazy, ani vstupenky, ktoré musel mať k dispozícii, keďže festival sa v čase preverovania správcom dane mal len uskutočniť. Pán D. nezabezpečoval žiadne kontrakty s účinkujúcimi, čo mal byť dôvod pre uhradenie faktúry žalobcom spoločnosti smartdesign eu s.r.o. (zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 22.07.2021). Pán D. účinkujúcich neplatil, nebol organizátorom festivalu. Dňa 17.12.2020 previedol žalobca na účet spoločnosti smartdesign eu s.r.o. sumu 72 000,00 eur bez toho, aby plnenie od dodávateľa prijal (dňa 26.02.2021 vložil na účet spoločnosti smartdesign eu s.r.o. sumu 84 624,00 eur). Správca dane zistil,

že predložená fotografia žalobcom z obrazovky na facebookovej stránke zo dňa 11. januára, bola zo dňa 11.01.2022, kedy predstavili nového generálneho partnera Medzinárodného stretnutia zbojníkov v dňoch 26.-28.8.2022, spoločnosť „ELEKTRO GROUP ML, s.r.o.“ Z predložených dôkazov vyplýva, že žalobca sa stal novým generálnym partnerom podujatia v roku 2022. Uvedenie generálneho partnera ako nového partnera v roku 2022 nesúvisí s predloženou zmluvou o reklamnej a mediálnej spolupráci uzatvorenou dňa 16.12.2020 ani s predloženou dodávateľskou faktúrou, na ktorej bol uvedený dátum dodania 16.12.2020. Medzinárodné stretnutie zbojníkov v Terchovej sa 26 3Sf/17/2024 malo konať už dňa 28.08.- 29.08.2020 a teda už pred týmto termínom boli v predaji vstupenky. Nový termín podujatia bol stanovený na dňa 27.08.-28.08.2021. Ak by J. D. predložil žalobcovi Dodatok č. 1 k zmluve žalobcovi, neuvádzal by do výpovede dňa 15.06.2021, že festival bude 8/2021 a vtedy sa budú vybavovať aj VIP zóny a všetko bude až 8/2021 (nie ako je v dodatku uvedené, že festival bude v 8/2022). Dodatok č. 1 predložil žalobca správcovi dane dodatočne, až pri ústnom pojednávaní konanom dňa 22.07.2021. Z Dodatku č. 1 zo dňa 01.03.2021 navyše ani nevyplýva, že plnenie bolo poskytnuté, keďže sa zmluvné strany dohodli na náhradnom plnení. Správca dane zistil, že organizátorom festivalu bola od začiatku spoločnosť L-PEGAS s.r.o., teda v sídle firmy žalobcu I. H. neoznamoval žalobcovi, že „preberá organizovanie festivalu v Terchovej“ ako uviedol žalobca pri ústnom pojednávaní dňa 22.07.2021. Spoločnosť L-PEGAS s.r.o. v zastúpení I. H. už dňa 21.01.2020 žiadala prevádzkovateľa „ticketportal“ o poskytnutie zálohy na termín konania 28. – 29. august 2020. Organizovanie festivalu prevzala spoločnosť SK smart s.r.o. Vo funkcii konateľa I. H. v spoločnosti L-PEGAS s.r.o. skončil dňa 14.07.2022 a svoj obchodný podiel v spoločnosti odpredal ešte pred samotným konaním festivalu. K žalobnej námietke, že sa nejednalo len o propagáciu obchodného mena priamo na kultúrno-spoločenskom podujatí, ale bolo propagované aj počas reklamnej kampane, ktorá prebiehala už od 16.12.2020, žalovaný uviedol, žalobca neuviedol konkrétne, akým spôsobom bolo obchodné meno propagované od 16.12.2020. Propagačné materiály smartdesign eu s.r.o. nevyhotovoval, ani v nezabezpečoval reklamu v TV spotoch a reklamných spotoch, svedok J. D. potvrdil len mediálnu kampaň vo vzťahu k Rádiu WOW prostredníctvom spoločnosti ANIMA LMS s.r.o. a to na reklamu firmy – ako dodávateľa elektroinštalačných prác, silnoprúd, bleskozvody, k čomu bol predložený dôkaz – CD k faktúram č. 20120401, č. 20120701, č. 20121401. 44. Žalovaný k žalobnej námietke, že výpoveď svedka J. D. bola vedená nevhodným spôsobom uviedol, že svedkovi J. D. boli pri ústnom pojednávaní položené len otázky, ktoré súviseli s preverovanými faktúrami a zmluvami k nim, na ktorých bola uvedená spoločnosť smartdesign eu s.r.o. v zastúpení J. D., vrátane otázky 24. a 25., ktoré sa týkali predloženej zmluvy uzatvorenej dňa 16.12.2020 a teda z nej vyplývali (viď otázky 24. a 25. a článok III. zmluvy). Zo žalobcovej citácie správcu dane nie je žalovanému zrejmé, z akého dôvodu správca dane v svojom rozhodnutí, uviedol, že „sám svedok sa mal vyjadriť, že tieto otázky nemajú s predmetným výsluchom nič spoločné, avšak namiesto toho sám odpovedal, z čoho tiež nepriamo vyplýva, že výsluchu nevenoval dostatočnú pozornosť“, keďže otázky sa predmetného výsluchu týkali, vyplývali z predloženej zmluvy o reklamnej a mediálnej spolupráci, konkrétne článku III. zmluvy (na základe dielčej objednávky bude predmet plnenia zabezpečený podľa výberu objednávateľa). Dodávateľ sa zaručuje uviesť spoločnosť (žalobcu) na všetkých propagačných materiáloch, TV spotoch a reklamných spotoch ako hlavného partnera. Žalobcovi prináleží 10 ks zlatá VIP, 5 ks strieborná VIP, 100 ks dvojdňových permanentiek. Správca dane nepričítal žalobcovi dôkaznú núdzu ohľadom skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno, práve naopak, umožnil mu predložiť dôkazy, ktoré by preukazovali uskutočnenie služieb vyplývajúcich zo zmluvy a faktúry v zdaňovacom období december 2020. Žalovaný aplikoval citované rozhodnutia Najvyššieho súdu SR, podľa ktorých obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho 27 3Sf/17/2024 plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020). Správne orgány založili pochybnosti o reálnosti dodania služby na relevantných dôkazoch, ktoré vyvracajú dôkazný potenciál dôkazov predkladaných žalobcom a ktoré sú súčasťou administratívneho spisu (Zápisnica o ústnom pojednávaní spísaná so svedkom J. D. č. 101049082/2021 zo dňa 15.06.2021, Zápisnica o ústnom pojednávaní so svedkom E. H. č. 101175975/2023 zo dňa 02.05.2023, Odpoveď na súčinnosť od spoločnosti Ticketportal SK, s. r. o. - podanie zaevidované pod č. 602906546/2023 s prílohami). Žalovaný a správca dane dospeli k skutkovému záveru, že nebola preukázaná faktická existencia plnenia uvedená na faktúre č. 20121801 s dátumom dodania dňa 16.12.2020 - zabezpečenie reklamného priestoru

na festivale Medzinárodné stretnutie zbojníkov v Terchovej v roku 2021 vo vzťahu k spoločnosti smartdesign eu s.r.o. a žalobcom a teda nebolo preukázané, že nejde o fiktívne plnenie. Na daný prípad nemožno aplikovať namietané nezákonne prenesené dôkazné bremeno na žalobcu poukázaním na Nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS. 259/2022 zo dňa 12.10.2022. 45. K nedostatočne zistenému skutkovému stavu a k rozporu zisteného skutkového stavu vo vzťahu k dodávateľským faktúram od spoločnosti smartdesign eu s.r.o. za mediálnu kampaň v Rádiu WOW žalovaný uviedol, že k plneniu zmluvy bolo predložené CD s nahrávkou, v ktorej je prezentovaná činnosť žalobcu v trvaní 37 sekúnd. Svedok E. H., konateľ spoločnosti Rádio WOW s.r.o. potvrdil vytvorenie reklamného spotu a mediálneho plánu spoločnosťou Rádio WOW s.r.o. Správca dane zistil, že žalobca bol zapojený do obchodného reťazca Rádio WOW s.r.o. - ANIMA LMS, s.r.o. - smartdesign eu s.r.o. – žalobca, v ktorom vznikol z posudzovaných plnení daňový únik. Daňový únik vznikol tým, že spoločnosť ANIMA LMS s.r.o. si daňovú povinnosť vzniknutú z deklarovaných plnení pre spoločnosť smartdesign eu s.r.o. znížila odpočítaním dane zo zjednodušených faktúr (uvedených v časti B3 podaného kontrolného výkazu), od spoločností, ktoré dodávajú tovary a nemajú evidovaného odberateľa ANIMALMS s.r.o. Spoločnosť smartdesign eu s.r.o. si daň, ktorú uplatnila voči žalobcovi vo výške DPH 9 993,20 eura znížila odpočítaním dane deklarovaním plnení od spoločnosti ANIMA LMS s.r.o. Úlohou spoločnosti ANIMA LMS s.r.o. bolo navýšiť cenu plnení na výstupe (zo sumy 1 218,60 na sumu 59 959,20), čo je celkové zvýšenie pôvodnej sumy za odvysielanie reklamných spotov z faktúry vystavenej pre spoločnosť ANIMA LMS s.r.o. od spoločnosti Rádio WOW s.r.o. o viac ako 49-násobok. Zároveň nebola zistená žiadna pridaná hodnota na uvedenej mediálnej kampani od spoločnosti smartdesign eu s.r.o., pričom uplatnenú daň na faktúrach vystavených pre spoločnosť smartdesign eu s.r.o. reálne do štátneho rozpočtu neodviedla. Z bankového účtu spoločnosti smartdesign eu s.r.o. bolo zistené, že úhrady za predmetné zdaniteľné plnenia odoslané na bankový účet spoločnosti smartdesign eu s.r.o. boli obratom vyberané v hotovosti, prípadne odoslané na bankový účet spoločnosti ANIMA LMS s.r.o., kde boli taktiež vyberané v hotovosti. Posudzované zdaniteľné obchody boli s týmto konaním spojené, nakoľko žalobca bol súčasťou tohto obchodného reťazca, v 28 3Sf/17/2024 ktorom došlo k úniku na dani z pridanej hodnoty. Žalobca bol konečným odberateľom v reťazci, ktorý si uplatňoval právo na odpočítanie dane z dodaní, z ktorých daň nebola odvedená.) Správca dane posúdil vec ako daňový podvod v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ a kladne zodpovedal na otázku „Axel Kittel testu“. 46. Podstatnou námietkou žalobcu je, že nie je pravdou záver žalovaného a prvostupňového orgánu o tom, že by neprijal primerané opatrenia, aby predišiel tomu, že sa stane súčasťou podvodného reťazca. V ďalších žalobných bodoch uviedol, aké informácie zistil z verejne dostupných zdrojov predtým ako nadviazal obchodnú spoluprácu so smartdesign eu s.r.o., a tieto rozpisuje v ďalších bodoch žaloby. Žalobca vymenoval, že si preveril, či bol J. D. oprávnený konať za spoločnosť smartdesign eu s.r.o., či má oprávnenie poskytnúť služby, ktoré mu ponúkol, či nie je v konkurze, v likvidácii, či nie je vedené voči nej exekučné konanie, či má nedoplatky, či je zdaniteľnou osobou. Podľa žalovaného bol postup žalobcu, ktorý si preveril dodávateľa len formálne, nedostatočný. Žalovaný uviedol, že vo svojom rozhodnutí nepoukazyval na nepodanie daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby spoločnosťou smartdesign eu s.r.o. Podanie daňového priznania nie je verejne dostupná informácia. Nie je zrejmé, ako by na základe týchto zistení žalobca predišiel tomu, že sa nestane súčasťou podvodného reťazca. Konateľom spoločnosti smartdesign eu s.r.o. sa stal J. D. dňa 22.01.2020, spoločnosť smartdesign eu s.r.o. nebola etablovaná ako reklamná agentúra, pred zmenou konateľa nevykonávala žiadnu činnosť. Spoločnosť smartdesign eu s.r.o. ako priamy dodávateľ nemala priestory na výkon podnikateľskej činnosti, sídlila na virtuálnom sídle, nemala majetok, ani žiadnu web stránku, služby neponúkala na internete. Žalovaný uviedol, že žalobca sa pri výbere dodávateľa nezameral ani na to, či má spoločnosť smartdesign eu s.r.o. vôbec nejakú históriu/skúsenosť so službami uvedenými na faktúrach. Túto skutočnosť mohol jednoducho preveriť už v čase uzatvorenia zmluvy, tým, že by si pozrel účtovnú závierku spoločnosti smartdesign eu s.r.o., na základe ktorej by zistil, že spoločnosť nevykonávala žiadnu činnosť (účtovná závierka bola podaná za rok 2018 dňa 28.06.2019 a je verejne dostupná napr. na stránke M.). K opakovanému poukázaniu v žalobe na to, ako si preveroval spoločnosť smartdesign eu s.r.o., v žalobe už neuviedol bod k) na rozdiel od odvolania. Žalovaný uvedené vyvrátil tým, že „O finančnom registri“ je uvedené, že vývojári začali na uvedenej web stránke pracovať v lete 2021. Zároveň túto skutočnosť preukazuje aj stránka <https://web.archive.org/>, ktorá prvú zmienku o stránke zaznamenala až 23.10.2021, čo vyvracia tvrdenia žalobcu, že si spoločnosť smartdesign eu s.r.o. preveroval predtým ako uzatvoril s ňou rámcovú zmluvu (dňa 18.09.2020). Žalobca neuviedol dôvod, pre ktorý si vybral práve spoločnosť smartdesign eu s.r.o., ktorá je v danom segmente neznáma, keď predtým už spolupracoval so spoločnosťou L-PEGAS s.r.o. Žalobca sa o predošlej spolupráci so spoločnosťou L - PEGAS s.r.o. správcovi dane nezmienil. Žalobca mal už v zdaňovacom období 11/2020 uvedené v časti B2 faktúru od dodávateľa

L-PEGAS s.r.o., faktúru č. 20202032 s dátumom dodania 30.11.2020 na celkovú sumu 60 000,00 eur (50 000,00 eur základ dane, 10 000,00 eur 20% DPH), čo znamená že žalobcovi bola známa činnosť spoločnosti L-PEGAS s.r.o. Zároveň išlo o časovo blízke zdaňovacie obdobie. Renomovaná spoločnosť (akým žalobca bezpochyby je), podnikajúca v ktoromkoľvek segmente hospodárstva, musí starostlivo dbať na svoje obchodné vzťahy, byť opatrná pri nadväzovaní nových obchodných vzťahov, ako aj vyhýbať sa špekulatívnym, podvodným a podozrivým obchodným praktikám s vplyvom 29 3Sf/17/2024 napríklad na jeho daňové povinnosti. Žalobca sám uviedol, že ich si vyberajú odberatelia na základe referencie a ich webovej stránky (referencie ani webovú stránku spoločnosť smartdesign eu s.r.o. nemala), on sám si podľa tohto kritéria svojho dodávateľa však nevyberal. Ako svojho dodávateľa mediálnej kampane vybral spoločnosť, ktorá nebola ani reklamnou agentúrou, takúto službu bežne neposkytovala (mala ju poskytnúť len žalobcovi). K rámcovej zmluve neexistovali objednávky, v ktorých mali byť uvedené termíny a časové pásma, napriek tomu, že to bolo v rámcovej zmluve dohodnuté. Za štandardných okolností vytvorenie reklamného spotu v prípade, že to zabezpečuje spoločnosť Rádio WOW s.r.o., prebieha tak, že najskôr si dohodnú detaily (text, prípadne obsah spotu) s reklamnou agentúrou, napíšu text, ktorý dá reklamná agentúra schváliť svojim klientom. Po schválení klientom text nahrajú do hovorenej formy a dajú opäť na odsúhlasenie. V prípade, že klient všetko odsúhlasil, dohodnú si na základe požiadaviek klienta mediálny plán, kedy a v akom množstve bude odvysielaný vytvorený reklamný spot. Odvysielaniu spotu teda predchádzalo jeho vytvorenie, ktorého text žalobca schvaľoval a jeho nahratie odsúhlasoval. Žalobca neprijal opatrenia, ktoré v rozumnej miere možno od neho požadovať. Žalobca nepredložil objednávky dohodnuté v rámcovej zmluve (mali spresniť vysielanie rozhlasových reklamných spotov a iných reklamných produktov v termínoch a časových pásmach a nepredložil ani odsúhlasené mediálne plány. Žalobca si nepreveril konkrétne podmienky zabezpečenia reklamy tak ako tvrdil žalobca správcovi dane (že uvedené skutočnosti preveril syn, B. F., ktorý to ohodnotil a odobril), keďže zabezpečenie vysielania na rôznych frekvenciách sa nefakturuje viacerými faktúrami, ale jednou (mediálna kampaň bola fakturovaná tromi faktúrami za jeden spot, každá za rovnaké obdobie október 2020, november 2020, december 2020). Žalovaný poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp zn. 4SfK/33/2021, v ktorom kasačný súd pripomína, že pokiaľ daňový subjekt, bez preverenia obchodných partnerov, uzavrie obchodnú zmluvu so subjektom, ktorý nebude reálnym dodávateľom jeho služby, i keď mal možnosť osloviť obchodné spoločnosti, ktoré služby, či tovary produkujú, vyrábajú a priamo dodávajú neraz v niekoľkonásobne nižšej cene, než cena, ktorú dohodol žalobca so svojim „konečným dodávateľom“, daňový subjekt sa sám „dostáva“ do situácie, že sa môže ocitnúť v obchodnom reťazci plnení, ktorých subjekty od producenta, výrobcu, poskytovateľa služby, budú poskytovať rovnaké služby, avšak podstatne a neraz aj neúmerne vyššou cenou (bez preukázania reálnosti masívneho zvýšenia nákladov) a tým aj vyšším DPH, vystavuje sa tak reálnej možnosti preverovania týchto obchodných transakcií daňovými orgánmi. Všetky okruhy indícií, aj keď žiadny sám o sebe nie je pre zhodnotenie subjektívnej stránky daňového subjektu dostatočný, vo svojom súhrne tvoria logický a ucelený súbor vzájomne sa dopĺňujúcich a na seba nadväzujúcich nepriamych dôkazov, ktoré spoľahlivo a jednoznačne preukazujú, že daňový subjekt pri výkone svojej podnikateľskej činnosti neprijal primerané opatrenia, ktoré od neho možno rozumne vyžadovať, aby zistil, že jeho plnenie nie je súčasťou podvodu. XX. Žalobca sa v rámcovej zmluve zaviazal, že poskytne reklamný spot svojmu dodávateľovi smartdesign eu s.r.o. a teda vedel, že uvedená spoločnosť nebude spot vyrábať. Napriek tomu v žalobe uviedol, že cena 86,00 eur bez DPH za jeden reklamný spot je bežná, pričom opomína fakt, že v cene 86,00 eur za odvysielanie jedného spotu mala byť zahrnutá výroba reklamného spotu, zabezpečenie reklamného trhu a jeho prieskum pre klienta, čo mu 30 3Sf/17/2024 však spoločnosť smartdesign eu s.r.o. neposkytovala. Svedok J. D. potvrdil len vysielanie spotu v Rádiu WOW. Konateľ spoločnosti Rádio WOW s.r.o. v svedeckej výpovedi potvrdil, že spot vytvorila spoločnosť Rádio WOW s.r.o., konkrétne pán F., svedok J. D. uviedol, že žalobca mal už nahrať text na USB kľúči. Podľa svedka E. H. sú reklamné spoty vždy odvysielané na všetkých frekvenciách, nikdy to nerozdeľujú, vždy sa počíta spot ako jeden za odvysielanie na všetkých frekvenciách. V danom prípade boli vytvorené tri mediálne plány na jeden spot a na každý z nich bola vyhotovená faktúra. K vyjadreniu žalobcu - predloženiu cenníka od spoločnosti Regiomedica s.r.o., správca dane sa vyjadril tak, že predmetný cenník nie je relevantný k správnenému posúdeniu preverovaných zdaniteľných plnení. Podstatný je cenník Rádia WOW (prípadne spoločnosti smartdesign eu s.r.o., avšak žiadny cenník nebol predložený). Predmetný cenník zaslaný konateľom spoločnosti Rádio WOW s.r.o. mal platnosť do 31.12.2020, z čoho vyplýva, že ak by žalobca kontaktoval priamo so spoločnosťou Rádio WOW s.r.o. za účelom preverenia výšky ceny, zistil by reálnu cenu reklamných spotov odvysielaných v Rádiu WOW. Z dodatočne zaslaného cenníka reklamného vysielania bolo zistené, že Rádio WOW vysielalo v roku 2020 celkovo na 12 rôznych frekvenciách. Na základe predloženého cenníka reklamného vysielania

Rádia WOW vyplýva, že v prípade ak by využil vysielanie iba v najdrahšom časovom pásme (06-09, kde je cena za sekundu 1,16 eur), žalobcu by stálo odvysielanie daného reklamného spotu v trvaní 37 sekúnd (dĺžka predloženého reklamného spotu na CD) by bola cena 42,92 eura. Ak by si žalobca cenu reklamných spotov overil priamo v Rádiu WOW s.r.o. (čo Rádio WOW umožňuje), zistil by, že cena od spoločnosti smartdesign eu s.r.o. je neúmerne vysoká. Zároveň by žalobca zistil, že Rádio WOW s.r.o. fakturuje jeden spot odvysielaný na všetkých frekvenciách ako jeden spot a nie každý zvlášť, ako sa vyjadril sám konateľ žalobcu v zápisnici č. 101305455/2021 zo dňa 22.07.2021, kde sa v otázke 11. vyjadril, že pán Gloss (konateľ spoločnosti smartdesign eu s.r.o.) fakturoval uvedenú mediálnu kampaň tromi faktúrami so zdôvodnením, že reklama bola zabezpečená na rôznych frekvenciách. Žalobca nevenoval dostatočnú pozornosť výberu dodávateľa, obsahu rámcovej zmluvy, ktorú uzatvoril, tomu, čo zahrňuje cena spotu, neoveroval si cenu u spoločnosti, ktorá mu vyrobila a vysielala spot a v konečnom dôsledku ani obsahu faktúr, ktoré prijal od spoločnosti smartdesign eu s.r.o. Argumenty prvostupňového orgánu, ako aj žalovaného o tom, že by mal žalobca mať vedomosť, že je súčasťou podvodného reťazca nezostali len vo všeobecnej rovine, ako to uviedol žalobca v správnej žalobe, ale skutočnosť, že neprijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že sa svojím plnením nezúčastňuje na plneniach poznačených podvodom, preukazuje administratívny spis (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101175975/2023 zo dňa 02.05.2023 spísaná so svedkom E. H., zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101049082/2021 spísaná s J. D.). Žalobca má povinnosť venovať zvýšenú pozornosť interným kontrolným mechanizmom, aby v prípade odhalenia podvodného konania nevznikli pochybnosti, či o podvode vedel, resp. či so zreteľom ku všetkým okolnostiam vedieť mohol. Je totiž vecou podnikateľského subjektu, aby v záujme minimalizácie podnikateľského rizika prispôbil svoju obchodnú činnosť konkrétnym podmienkam a pri dojednávaní obchodných kontraktov sa v rámci možnosti snažil dbať na bezproblémovosť svojich obchodných partnerov. Žalobca sa mohol „obhájiť“ ak by preukázal, že o daňovom podvode nevedel alebo objektívne nemohol vedieť (spochybní vedomostný test) a zároveň, že prijal dostatočné opatrenia (due diligence test), ktoré možno od neho rozumne 31 3Sf/17/2024 požadovať, aby sa uistil, že nebude súčasťou daňového podvodu, čo v tomto prípade žalobca nepreukázal. 48. K nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia, k nedostatočne zistenému skutkovému stavu a k rozporu zisteného skutkového stavu a k nesprávnemu právnenému posúdeniu vo vzťahu k nároku na odpočet DPH z faktúry od dodávateľa R.P.P GLOBAL s.r.o. za dezinfekciu priestorov, žalovaný uviedol, že nemá za preukázané, že žalobca splnil zákonom stanovenú (t. j. hmotnoprávnou) podmienku § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH, nakoľko uplatnil právo na odpočítanie dane z nákupu služby, u ktorej nepreukázal jej reálne uskutočnenie (dezinfekcia). K znášaniu dôkazného bremena žalovaný poukázal na podmienky upravené v § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) zákona o DPH, ktoré sú stanovené kumulatívne a objektívne, a nárok na odpočet DPH sa viaže na ich bezpodmienečné splnenie. Faktúry od dodávateľa sú len formálnou podmienkou uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH na vstupe, nie však postačujúcou, ak neodrážajú reálne plnenia. Ak daňové a účtovné doklady (v danom prípade faktúra, doklad o úhrade, objednávka) neodrážajú materiálne plnenie a boli vystavené bez skutkovej podstaty, žalobcovi nemôže byť na základe týchto podkladov a zhodného tvrdenia účastníkov obchodu, priznané právo na odpočet. Správne orgány založili pochybnosti o reálnosti dodania služby na relevantných dôkazoch, ktoré vyvracajú dôkazný potenciál dôkazov predkladaných žalobcom a ktoré sú súčasťou administratívneho spisu (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101305455/2021 zo dňa 22.07.2021 spísaná so žalobcom, zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100663922/2023 zo dňa 24.02.2023 spísaná so svedkom E. F., zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100707607/2023 zo dňa 03.03.2023 spísaná so svedkom G. B., zápisnica o miestnom zisťovaní č. 100664381/2023 zo dňa 24.02.2023 s fotodokumentáciou). Svedok G. B. predmetnú spoluprácu formálne potvrdil, avšak neidentifikoval osobu, ktorá vykonávala predmetnú dezinfekciu spolu s ním (označil ju ako brigádnika, kamaráta z Čiech), nevedel identifikovať vozidlo, s ktorým prišiel (dodávka Jumper alebo Ducato s rakúskou ŠPZ), nevedel sa vyjadriť akú dezinfekciu a aké množstvo dezinfekcie použil a ani kde predmetnú dezinfekciu zakúpil, nespomenul si ani na iných klientov, u ktorých vykonával dezinfekciu. Svedok G. B. uviedol, že spoločnosť Greenovils s.r.o. (KATECHO s.r.o.), ako jediný dodávateľ spoločnosti R.P.P GLOBAL s.r.o. nemala nič spoločné s predmetným zdaniteľným plnením. Správca dane poukázal na to, že predmetné zdaniteľné plnenie bolo uhradené na podnikateľský účet spoločnosti R.P.P GLOBAL s.r.o. vedený v N. K. F. O. (následne vybraté v hotovosti) a nie vo VÚB banke a.s. ako sa vyjadril svedok. Svedok identifikoval dezinfikované priestory inak ako je skutočná dispozícia budovy (rokovacia miestnosť spolu s ostatnými miestnosťami sa nachádzali na prízemí, nie na poschodí. Na poschodí sa nachádzalo „nedokončené podkrovie“. Svedok G. B. nepropagoval činnosť spoločnosti R.P.P GLOBAL s.r.o. na internete, avšak konateľ žalobcu sa vyjadril, že spoločnosť našiel druhý konateľ práve na internete. G. B. spoločnosť R.P.P GLOBAL s.r.o. „kúpil“ cez internet, meno

osoby, ktorá viedla účtovníctvo svedok nechcel uviesť, faktúry vystavoval osobne, spoločnosť nemala majetok ani materiálno-technické vybavenie, mala virtuálne sídlo. G. B. nie je konateľom od 16.04.2021, spoločnosť R.P.P GLOBAL s.r.o. predal, nový konateľ E. A. je občan Litvy. Z verejne dostupných zdrojov na internete vyplýva, že spoločnosť podala iba jednu účtovnú závierku, a to dňa 23.03.2020 za rok 2019. V uvedenej účtovnej závierke sa nenachádzajú žiadne údaje, 32 3Sf/17/2024 okrem vlastného imania. Svedeckou výpoveďou E. F. (žalobca navrhol menovaného svedka vypočuť z dôvodu, že potvrdí spoluprácu so spoločnosťou R.P.P GLOBAL s.r.o. a zároveň potvrdí uskutočnenie dezinfekcie predmetných priestorov), sa účasť spoločnosti R.P.P GLOBAL s.r.o. na dezinfekcii nepotvrdila, svedok nevedel identifikovať akým osobám odomkol predmetné priestory. Žalobca nepreukázal, že k dezinfekcii pristúpil po tom, ako sa v týchto priestoroch nachádzala osoba trpiaca ochorením COVID-19, svedkovia nevedeli uviesť v aký deň bola vykonaná dezinfekcia (ani či to bol pracovný deň alebo víkend), aj keď si pamätali na to, že trvala 3, resp. 3-4 hodiny. Ako majitelia uvedených priestorov sú v katastri zapísaní I. F. a E. F., ako fyzické osoby. Objekt nie je vložený do obchodného majetku spoločnosti, nie je ani skolaudovaný. Žalovaný trval na tom, že ak faktúra obsahuje označenie dodávky „Dezinfekcia Vašich priestorov v mesiaci 12/2020 v množstve 1“ (na objednávke je ako predmet uvedené dezinfekcia priestorov na adrese dodania „Tr. Turná“), tak z uvedeného nie je zrejмый rozsah služby (§ 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH). Žalovaný a správca dane zistili dostatočne skutkový stav, skutkový stav je v súlade s administratívnym spisom. Žalobca neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k dodávateľskej faktúre. Žalovaný a správca dane dospeli k skutkovému záveru, že nebola preukázaná faktická existencia plnenia vo vzťahu R.P.P GLOBAL s.r.o. a daňovým subjektom, a teda nebolo preukázané, že nejde o fiktívne plnenie. Žalovaný zotrval na svojej argumentácii uvedenej v napadnutom rozhodnutí. Pri posudzovaní skutočností rozhodujúcich pre vydanie žalobou napadnutého rozhodnutia vychádzal žalovaný z dostatočne zisteného skutkového stavu. Správne orgány postupovali v súlade s ust. § 3 ods. 1, 2, 3, 9 a § 63 ods. 5 Daňového poriadku, rozhodnutie je zákonné, čo preukazuje obsah administratívneho spisu. Na základe vyššie uvedených skutočností žalovaný navrhuje, aby Správny súd v Banskej Bystrici žalobu ako nedôvodnú zamietol. Vyjadrenie žalobcu k vyjadreniu žalovaného (replika žalobcu) 49. Žalobca vo vyjadrení zotrval na dôvodoch podanej správnej žaloby, pričom sa nestotožnil s vyjadrením žalovaného k správnej žalobe žalobcu. Zopakoval žalobné námietky, pre ktoré navrhol správnej žalobe vyhovieť. Vyjadrenie žalovaného k vyjadreniu žalobcu (duplika žalovaného) 50. Žalovaný vo vyjadrení ku skutočnostiam uvedeným v replike žalobcu uviedol, že trvá na svojom zhrnutí, skutočnostiach a záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí a navrhol pridržiavajúc sa dôvodov uvedených v napadnutom rozhodnutí, v ktorom je popísaný skutkový, právny stav a vyvodené závery, aby správny súd žalobu, po preštudovaní administratívneho spisu súvisiaceho s predmetnou vecou, ako bezdôvodnú zamietol. Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov správnym súdom 51. Správny súd vo veci nariadil na žiadosť žalobcu na deň 26.11.2025 pojednávanie, ktoré sa konalo v neprítomnosti žalovaného, ktorý svoju neúčasť na nariadenom pojednávaní ospravedlnil a súhlasil s pojednávaním a rozhodnutím vo veci v jeho neprítomnosti. Právna zástupkyňa žalobcu uviedla, že trvá na podanej správnej žalobe v celom rozsahu a pridržiava 33 3Sf/17/2024 sa všetkých doterajších písomných vyjadrení. Žalobca namietal, že v rámci daňovej kontroly ako aj vyrubovacieho konania došlo k prietahom, ktoré boli spôsobené nečinnosťou žalovaného. Mal za to, že postup správcu dane počas daňovej kontroly bol nezákonný, pričom tento nezákonný postup je podrobne opísaný v žalobe a v písomných vyjadreniach. Napadnuté rozhodnutie je zároveň nepreskúmateľné a to pre jeho nezrozumiteľnosť ako aj nedostatok dôvodov. Rozhodnutie je vnútorne rozporné, neposkytuje riadne odpovede na argumenty žalobcu uvedené v odvolaní. Napriek tomu, že je rozsiahle, absentujú tam nejaké právne úvahy a žalovaný iba preberá názory prvostupňového orgánu. Vo vzťahu k nedostatočne zistenému skutkovému stavu uviedla, že žalobca opakovane preukázal, že mu vznikol nárok na odpočet DPH, pričom žalovaný nedostatočne zistil skutkový stav, čo následne viedlo k nezákonnému rozhodnutiu. Keďže žalovaný vo svojich vyjadreniach nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia ako aj k nedostatočne zistenému skutkovému stavu k rozporu medzi zisteniami a obsahom administratívneho spisu iba opakoval závery prvostupňového orgánu, tak žalobca odkázal na svoju žalobu a zotrval na nej v celom rozsahu. XX. Správny súd v Banskej Bystrici, ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane a postup daňových orgánov, a to v rozsahu a z dôvodov uplatnených v správnej žalobe žalobcu (§ 134 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“), pričom dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, preto správnu žalobu žalobcu zamietol podľa § 190 SSP. 53. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutí, opatrení, iných zásahov alebo nečinnosti orgánov verejnej správy je v rozsahu a z dôvodov podanej správnej žaloby posudzovať, či orgán verejnej správy vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových

podkladov pre vydanie rozhodnutia (alebo pre vydanie opatrenia alebo pre realizáciu iného postupu), či zistil vo veci skutočný stav, t.j. či skutkové závery, ku ktorým dospel, vyplývajú z vykonaných dôkazov, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie alebo opatrenie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Pri rozhodnutí, ktoré orgán verejnej správy vydal na základe zákonom povolenej správnej úvahy, správny súd preskúmava iba to, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Zákonnosť rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy je podmienená zákonnosťou postupu orgánu verejnej správy predchádzajúceho jeho vydaniu. Pri preskúvaní zákonosti rozhodnutia správny súd vychádza zo skutkového stavu, ktorý bol v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy v zmysle § 135 ods. 1 SSP, s výnimkami vymedzenými v § 135 ods. 2 SSP, pod ktoré ale prejednávaná vec nespadá. Konanie pred správnym súdom nie je pokračovaním administratívneho konania a úlohou správneho súdu v správnom súdnictve nie je nahrádzať činnosť orgánov verejnej správy, ale preskúmať zákonnosť rozhodnutí (prípadne iných správnych aktov a postupov) orgánov verejnej správy, teda posúdiť, či orgány verejnej správy splnili povinnosti stanovené zákonom. 54. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP;(1) V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu 34 3Sf/17/2024 právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. (2) Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde. 55. Podľa § 6 ods. 1 SSP; Správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. 56. Podľa § 134 ods. 1 a 2 SSP; (1) Správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak. (2) Správny súd nie je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak a) rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu, b) rozhodnutie alebo opatrenie vydal orgán, ktorý na to nebol podľa zákona oprávnený, c) ide o veci podľa § 192, d) ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. c), ak je žalobcom fyzická osoba, e) ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. d), f) vec súvisí s ochranou práv spotrebiteľa. 57. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku; Pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. 58. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku; Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane. 59. 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. 60. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku; Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo inej skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada. 35 3Sf/17/2024 61. Podľa § 24 ods. 1 až 6 Daňového poriadku; (1) 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. (2) Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. (3) Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. (4) Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke,

povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. (5) Na doklad znejúci na neexistujúcu osobu v čase vydania dokladu sa v daňovej kontrole a v daňovom konaní neprihliada. (6) Na účely dokazovania môže správca dane úkony, ktorými sú najmä ústne pojednávanie, výsluch svedkov, výsluch znalcov a oboznamovanie sa s dôkazmi, vykonávať aj spoločne. 62. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku; Daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu. 63. Podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH; Predmetom dane je a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“), d) dovoz tovaru do tuzemska. 64. Podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH; Predmetom dane je a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“), d) dovoz tovaru do tuzemska. 65. Podľa § 19 ods. 1, 2 Zákona o DPH; Daňová povinnosť pri dodaní tovaru a služby; (1) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na 36 3Sf/17/2024 základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi. (2) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby. 66. Podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH; Odpočítanie dane platiteľom (1) Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. 67. Podľa § 51 ods. 1 Zákona o DPH; Uplatnenie práva na odpočítanie dane (1) Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71, b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70, c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu, d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca. XX. Úvodom k zodpovedaniu žalobcových námietok správny súd považuje za potrebné uviesť, že právo na odpočítanie dane uvedené v čl. 167 a nasl. Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „Smernica o DPH“) je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe, z tovarov, ktoré nadobudli alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty (opakovane judikované závery vyplývajúce napr. z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-324/11 Tóth). Cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých hospodárskych činností. Spoločný systém DPH zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane (závery vyslovené Súdnym dvorom EÚ napr. v rozhodnutí C-285/11 Bonik). Toto právo sa osobitne uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe. Zároveň ale každá transakcia musí byť vo vzťahu k DPH sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na DPH splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (opakovane judikované závery vyplývajúce napr. z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-267/2015 zo dňa 22.06.2016 Gemeente Woerden/Staatssecretaris van Financiën). 69. V rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie: (1) hmotnoprávnymi podmienkami priznania práva na odpočítanie DPH (alternatívne oslobodenia od dane), (2) formálnymi podmienkami priznania práva na odpočítanie DPH, (3) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenie od dane z dôvodu daňového podvodu a (4) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva. 37 3Sf/17/2024 70. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené najmä v prípadoch, ak : (1) zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, (2) došlo k daňovému podvodu (3) došlo k prípadu zneužitia práva. 71. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú : (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), (3) že prijaté plnenie je príjemcom (daňovým subjektom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. 72.

65. Plátiteľ dane si v zmysle Zákona o DPH môže odpočítať daň: • dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH), • daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru (§ 19 ods. 1 zákona o DPH) alebo služby (§ 19 ods. 2 zákona o DPH), • daň, ktorej odpočet si plátiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným plátiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť plátiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH), a • zároveň musí disponovať faktúrou od plátiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.

73. Zatiaľ čo nepreukázanie hmotnoprávnej (materiálnej) podmienky pre priznanie práva na odpočet dane (oslobodenie od dane) je dôvodom pre odopretie tohto práva, v prípade formálnych podmienok tomu tak bez ďalšieho nie je. Nedostatky v naplnení formálnych podmienok nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane. Právo na odpočet DPH však možno odoprieť pre porušenie formálnych požiadaviek vtedy, ak toto porušenie malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 38).

74. Kumulatívne splnenie hmotnoprávných podmienok je aj pri určitom judikatórnom posune naďalej základným predpokladom pre odpočet DPH. Splnenie podmienok pre odpočítanie dane vo všeobecnosti preukazuje osoba, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje. V prípade, že 38 3Sf/17/2024 by boli hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnené, aj tak môže dôjsť k obmedzeniu práva na odpočítanie dane, a to v prípade daňového podvodu alebo zneužitia práva. Potreba rozlišovania dôvodov na odpočítanie dane a zamedzenie „zmiešavania“ dôvodov na nepriznanie odpočítania dane bola opakovane vyslovená v judikatúre Najvyššieho súdu SR a Najvyššieho správneho súdu SR (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sfk/27/2021 zo dňa 30.11.2022). Potreba rozlišovania uvedených dôvodov nachádza svoj materiálny odraz aj v teórii dôkazného bremena, pretože ide o odlišné prípady pre neuznanie odpočítania dane a je pri nich odlišný obsah a rozsah dôkazného bremena daňového subjektu a správcu dane. Pri daňovom podvode je na rozdiel od preukazovania splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane dôkazné bremeno primárne na správcovi dane. Predpoklady pre posúdenie veci ako daňového podvodu boli zadefinované v judikatúre Súdneho dvora EÚ, na základe ktorej bol vytvorený tzv. Axel Kittel test existencie daňového podvodu (C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel a Recolta Recycling). Pri daňovom podvode musí správca dane v rámci svojho dôkazného bremena: (1) preukázať existenciu podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň) a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca (objektívny test v rámci celého reťazca); (2) preukázať objektívne skutkové okolnosti svedčiacie tomu, že kontrolovaný daňový subjekt o podvode na predchádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, pričom stačí nevedomá nebdalosť a nemusí ísť o úmysel (vedomostný test konkrétneho subjektu); (3) musí posúdiť, či kontrolovaný daňový subjekt prijal opatrenia, ktoré od neho možno rozumne vyžadovať, aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (due diligence vedomostný test konkrétneho subjektu).

75. Z vyššie uvedenej úvodnej argumentácie vyplýva, že daňové orgány sú oprávnené nepriznať právo na odpočítanie DPH aj v prípade, ak sa nepreukáže/relevantne spochybní, že tovar alebo služby boli reálne dodané, v prípade ak sa nepreukáže/relevantne spochybní, že tovar alebo služby boli dodané osobou uvedenou na faktúre (ale len v prípade, ak sa nepreukáže, že tovar dodala iná zdaniteľná osoba, alebo ak s ohľadom na všetky skutkové okolnosti veci nie je zrejmé, že dodávateľ musel mať postavenie plátiteľa dane resp. bol zdaniteľnou osobou alebo osobou podliehajúcou dani) a tiež v prípade, ak sa nepreukáže/spochybní, že prijaté plnenie bolo daňovým subjektom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Ide o nesplnenie hmotnoprávných podmienok na odpočet DPH.

76. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov ako aj Súdneho dvora Európskej únie identifikovala rad okolností, ktoré samy o sebe nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH, osobitne ak nie je sporná existencia dodaného tovaru alebo služby. Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučná okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25. mája 2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci P. Q. A., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13. februára 2014, body 31, 32; vo veci D. L., C-324/11 zo dňa 6. septembra 2012, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutia Súdneho

dvora EÚ vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. 39 3Sf/17/2024 septembra 2020, bod 64; obdobne vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 50). 77. Predmetom súdneho prieskumu bolo rozhodnutie žalovaného č. 100126558/2024 zo dňa 12.01.2024, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane – Daňového úradu Trenčín č. 102320637/2023 zo dňa 12.09.2023, ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil rozdiel s sume nadmerného odpočtu 23 993,20 eur, na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2020, znížením nadmerného odpočtu zo sumy 32 042,83 eur na sumu 8 049,63 eur, časť nadmerného odpočtu vrátená do desiatich dní odo dňa odoslania čiastkového protokolu vo výške 6 749,63 eur a kladný rozdiel medzi nadmerným odpočtom priznaným vo vyrubovacom konaní a nadmerným odpočtom vráteným do desiatich dní odo dňa odoslania čiastkového protokolu v sume 1 300,- eur. Počas daňovej kontroly bol podľa § 47a Daňového poriadku vyhotovený čiastkový protokol č. 101731457/2021 zo dňa 14.09.2021 a bola žalobcovi vrátená časť nadmerného odpočtu. V protokole z daňovej kontroly správca dane neuznal žalobcovi uplatnenie odpočítania dane z faktúry č. 20200003 zo dňa 08.12.2020 od dodávateľa MG PRO s.r.o. za poradenskú činnosť v oblasti personálneho manažmentu a riadenie pracovníkov, avšak po vykonaní dokazovania v rámci vyrubovacieho konania výsluchom B. C. D. správca dane dospel k záveru, že hmotnoprávne podmienky na uplatnenie DPH boli splnené a žalobcovi právo na odpočítanie dane uvedenej v tejto faktúre od spoločnosti MG PRO s.r.o. priznal, a to najskôr rozhodnutím správcu dane zo dňa 26.07.2022 a následne aj prvostupňovým rozhodnutím správcu dane zo dňa 12.09.2023. Po vykonanom dokazovaní však správca dane, pokiaľ išlo o faktúru v súvislosti so zabezpečením reklamného priestoru na festivale Medzinárodné stretnutie zbojníkov v Terchovej (č. 20121801 zo dňa 18.12.2020 vystavenou spoločnosťou smartdesign eu s.r.o.) a faktúru v súvislosti s dezinfekciou priestorov (č. 20201207/01 zo dňa 07.12.2020 vystavenou spoločnosťou R.P.P. GLOBAL s.r.o.) zistil nesplnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, nakoľko nebola preukázaná samotná materiálna existencia plnenia, teda žalobca nepreukázal splnenie v poradí druhej hmotnoprávnej podmienky na odpočet DPH, a to že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia). Zároveň po vykonanom dokazovaní správca dane, pokiaľ išlo o faktúry v súvislosti s mediálnou kampaňou v médiu Rádio WOW (č. 20120401 zo dňa 04.12.2020, č. 20120701 zo dňa 07.12.2020, č. 20121401 zo dňa 14.12.2020) vystavenými spoločnosťou smartdesign eu s.r.o. bolo správcom dane zistené podvodné konanie, o ktorom žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt mohol a mal vedieť. Vzhľadom na uvedené správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty vo výške 23 993,20 eur. 78. V prejednávacom prípade považuje správny súd za potrebné najskôr uviesť, že správca dane i žalovaný uviedli v zásade dva dôvody, pre ktoré nebolo žalobcovi priznané právo na odpočet DPH. Nejedná sa však o „zmiešavanie“ dôvodov na nepriznanie odpočítania dane – pre nesplnenie hmotnoprávnych podmienok a pre možnú účasť na podvodnom konaní – nakoľko jednotlivé obchodné transakcie daňové orgány posudzovali osobitne a vyvodzovali z jednotlivých skutkových okolností aj osobitné závery smerujúce k inému dôvodu na nepriznanie odpočítania dane. Keďže správny súd je v prípade všeobecnej správnej žaloby striktnie viazaný žalobnými námietkami uvedenými v správnej žalobe (§ 134 ods. 1 SSP) treba 40 3Sf/17/2024 uviesť, že žalobca v správnej žalobe ani nenamietal nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného ani prvostupňového rozhodnutia z toho hľadiska, že dôvody nimi uvedené pre nepriznanie práva na odpočet DPH popri sebe neobstoja. 79. Žalobca v správnej žalobe namietal, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánmi verejnej správy v dôsledku čoho bolo napadnuté rozhodnutie žalovaného a jemu predchádzajúce prvostupňové rozhodnutie správcu dane nezákonné. Správny súd žalobné námietky uvedené pod bodom A (číslo 1. až 14) správnej žaloby vyhodnotil ako nedôvodné. Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane nekonal v priebehu daňovej kontroly bez zbytočných prieťahov a hoci daňová kontrola začala dňa 23.03.2021 a v rámci nej pristúpil k výsluchu prvého svedka až po troch mesiacoch a realizoval jediné pojednávanie so žalobcom a vo vyrubovacom konaní vykonal výsluch až piatich svedkov a vo vzťahu k spoločnosti R.P.P. GLOBAL s.r.o. realizoval správca dane výzvu až po deviatich mesiacoch, správny súd uvádza, že z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane v rámci daňovej kontroly vykonával úkony kontinuálne, bez zbytočných prieťahov, o čom svedčia nasledovné úkony správcu dane: výzvy žalobcovi, žiadosť o zrušenie stupňa utajenia, predvolanie J. D. zo dňa 07.05.2021 a jeho následný výsluch dňa 15.06.2021, predvolanie I. F. zo dňa 30.06.2021 na výsluch dňa 20.07.2021 (zmena na návrh správcu dane na deň 22.07.2021), výzva Rádiu WOW zo dňa 06.08.2021, vyhotovenie čiastkového protokolu dňa 14.09.2021, predvolanie na výsluch J. A., konateľa spoločnosti ANIMA LMS s.r.o. dňa 11.11.2021, výzva ANIMA LMS s.r.o. zo dňa 11.11.2021, výzva R.P.P. GLOBAL s.r.o. a MG PRO s.r.o. dňa 16.12.2021 a následne výzva podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku zo dňa 02.02.2022 a vydanie protokolu zo dňa 03.03.2022. Správca dane v rámci vykonávania úkonov v daňovej kontrole nebol nečinný a dodržal jednoročnú lehotu na vykonanie

daňovej kontroly, správca dane teda postupoval podľa § 3 Daňového poriadku a rešpektoval základné zásady daňového konania. Načasovanie jednotlivých úkonov správcu dane je plne v jeho kompetencii a v tomto ohľade správny súd nevzhladol nezákonnosť daňovej kontroly, ani ujmu na právach žalobcu. V tejto súvislosti pokiaľ žalobca namietal, že mu správca dane odňal práva svojou nečinnosťou, pričom zdôraznil, že výzva podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku bola nekompletná, nakoľko neobsahovala všetky zistenia, správny súd uvádza, že ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku ukladá správcovi dane priamo dve povinnosti, a to povinnosť oznámiť kontrolovanému daňovému subjektu pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov a súčasne povinnosť vyzvať kontrolovaný daňový subjekt, aby sa k nim vyjadril najmä, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Podstatou predmetnej výzvy je preto oznámiť kontrolovanému daňovému subjektu podstatné pochybnosti o preverovaných obchodných transakciách na základe dovtedy známych a správcom dane zistených skutočností, teda správca dane nie je povinný uvádzať všetky zistenia, nakoľko musí dbať aj na zrozumiteľnosť a vecnosť predmetnej výzvy, aby daňovému subjektu zrozumiteľným spôsobom komunikoval vzniknuté pochybnosti. Predmetná výzva správcu dane zo dňa 02.02.2022 z hľadiska svojho obsahu tieto atribúty spĺňala a jej doručením došlo k prenosu dôkazného bremena vo vzťahu k tým obchodným transakciám, pri ktorých správca dane identifikoval nesplnenie hmotnoprávných podmienok (konkrétne absenciu existencie predmetu plnenia). 41 3Sf/17/2024 80. Pokiaľ žalobca namietal zákonnosť protokolu tým, že správca dane ho vydal pred tým, ako rozhodol o žiadosti žalobcu o predĺženie lehoty na vyjadrenie k výzve odôvodnenej ochorením oboch konateľov žalobcu, treba prisvedčiť žalobcovi, že nemožno z hľadiska načasovania predmetnej výzvy, ktorá bola realizovaná v čase, kedy sa blížil koniec lehoty na vykonanie daňovej kontroly, hodnotiť postup správcu dane za ideálny. Správca dane je viazaný úkonom, ktorý urobí. Ak správca dane stanoví žalobcovi lehotu na realizáciu jeho procesných práv, mal by viazaný vlastným procesným úkonom lehotu, ktorú poskytol žalobcovi, aj dodržať. Opačný postup správcu dane možno považovať za porušenie procesných ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy. Vzhľadom na to, že správca dane v čase po doručení výzvy zo dňa 02.02.2022 podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku adresovanej žalobcovi a súčasne pred rozhodnutím o žiadosti žalobcu o predĺženie lehoty na vyjadrenie k predmetnej výzve vyhotovil protokol z daňovej kontroly, t.j. úkon, ktorým sa daňová kontrola končí, sťažil žalobcovi realizáciu jeho práva vyjadriť sa v priebehu daňovej kontroly (do času doručenia protokolu) k zisteným skutočnostiam. Na druhej strane však žalobca nepochybne realizoval svoje právo vyjadriť sa k predmetnej výzve podaním zo dňa 08.03.2022, na ktoré správca dane prihladal tak, ako by bolo realizované včas. Preto nemožno dospieť k záveru, že by žalobca bol zásadným spôsobom ukrátený na svojich právach. Napriek tomu, že v danom prípade sa jednalo o porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, nemalo to za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Žalobcovi bolo zachované právo vyjadriť sa ku skutočnostiam, ktoré tvorili obsah predmetnej výzvy a bolo zo strany správcu dane rešpektované aj právo navrhovať dôkazy, čo bolo zrejmé aj z nasledovného procesného postupu správcu dane v rámci vyrubovacieho konania. Žalobca mal teda pred vydaním rozhodnutia správcu dane vo vyrubovacom konaní zachovanú možnosť navrhovať a predkladať dôkazy, ako aj možnosť vyjadriť sa k protokolu a aj k správcom dane vytýkaným nedostatkom, čo žalobca aj využil. Z uvedeného dôvodu sa nejedná o taký zásah do práv žalobcu, ktorý by spôsobil nezákonnosť rozhodnutia. Nie každé procesné pochybenie má za následok nezákonnosť rozhodnutia. Musí ísť o vážnu vadu konania, ktorá svojou intenzitou negatívne zasiahne do práv účastníka konania takým spôsobom, že ju nemožno zohjiť v rámci ďalšieho postupu pred vydaním rozhodnutia. Takáto vada spočíva predovšetkým v odňatí alebo popretí takých procesných práv účastníka konania, uplatnenie ktorých je zárukou spravodlivého procesu v zmysle Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. V danom prípade o takú vadu nešlo. Správny súd sa preto nestotožnil som žalobcom, že by správca dane konal v rozpore s § 46 ods. 5 Daňového poriadku, nakoľko umožnil daňovému subjektu vyjadriť sa k vzneseným pochybnostiam a na jeho vyjadrenie v ďalšom konaní správca dane prihladol. Vzhľadom na uvedené správny súd vyhodnotil z hľadiska zákonnosti ako nedôvodnú aj čiastkovú námietku žalobcu, podľa ktorej protokol bol vypracovaný v rozpore s ustanoveniami § 47 písm. i) Daňového poriadku, keď správca dane v rámci neho nepravdivo uviedol, že žalobca nevyužil svoje právo vyjadriť sa k jeho zisteniam, hoci sa využitia svojho práva domáhal. Je nesporné, že v čase vydania protokolu (03.03.2022) žalobca svoje právo vyjadriť sa k výzve nevyužil a využil ho až po vydaní protokolu podaním doručeným správcovi dane dňa 08.03.2022, preto konštatáciu správcu dane uvedenú v protokole nemožno vyhodnotiť ako nepravdivú. Táto skutočnosť by pritom žiadnym spôsobom ani nemala vplyv na zákonnosť protokolu a prvostupňového rozhodnutia správcu dane, nakoľko správca dane pred vydaním rozhodnutia 42 3Sf/17/2024 evidentne dbal na zachovanie práv daňového subjektu. Vzhľadom na uvedenú argumentáciu sa správny súd nestotožnil so žalobcom, že

daňová kontrola nebola vykonaná v jednoročnej lehote, nakoľko začala dňa 23.03.2021 a skončená bola doručením protokolu žalobcovi dňa 14.03.2022. Pokiaľ žalobca argumentoval poukazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/103/2017 zo dňa 30.07.2019, tak správny súd uvádza, že toto rozhodnutie je nepriliehavé posudzovanej veci, nakoľko sa týka procesnej situácie v daňovom konaní, kedy došlo k doručeniu protokolu po jednoročnej lehote na jej vykonanie, čo je odlišná procesná situácia.

81. Pokiaľ žalobca argumentoval vykonaním dokazovania vo vyrubovacom konaní, správny súd uvádza, že Najvyšší správny súd Slovenskej republiky vo svojej rozhodovacej činnosti už zdôraznil, že účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania je v zásade odlišný (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24. februára 2022, bod 31, publikované ako judikát č. 18/2022 ZNSS). Napriek tomu však ustálená rozhodovacia činnosť kasačného súdu pripúšťa vykonávanie dokazovania v daňovom konaní, aj nad rámec návrhov daňového subjektu, a to či už v snahe odstrániť niektoré procesné nedostatky či doplniť niektoré skutkové zistenia, v nadväznosti na argumentáciu daňového subjektu alebo v nadväznosti na pokyn odvolacieho orgánu či správneho súdu (rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk 11/2022 zo dňa 25. apríla 2024, sp. zn. 4Sfk 126/2022 zo dňa 17. októbra 2023, sp. zn. 3Sfk 129/2022 zo dňa 21. novembra 2023 a iné). Limitom pre takéto doplňujúce vykonávanie dokazovania iniciovaného správcom dane v daňovom konaní však je, že nemôže byť vykonané v takom rozsahu/v takej miere, aby de facto nahrádzalo výkon samotnej daňovej kontroly (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/11/2022 zo dňa 25. apríla 2024, bod 43, ale aj judikát 18/2022 ZNSS, bod 31). Navyše, z aktuálnej právnej úpravy daňového konania nemožno vyvodiť viazanosť správcu dane alebo žalovaného právnym dôvodom neuznania uplatnených daňových oprávnení uvedeným v protokole z daňovej kontroly. K takejto zmene právneho náhľadu môže dôjsť tak z dôvodu odôvodnenej zmeny právneho názoru správcu dane, pod vplyvom dodatočne vykonaného dokazovania vo vyrubovacom konaní alebo pod vplyvom rozhodnutia odvolacieho orgánu - žalovaného (§ 7 ods. 2 Daňového poriadku) či správneho súdu (§ 191 ods. 5 a 6 SSP). V prejednávanom prípade bolo dokazovanie vo vyrubovacom konaní vykonané tak na základe procesných návrhov žalobcu ako aj na základe zrušujúceho rozhodnutia žalovaného, ktorý uložil správcovi dane vykonať dokazovanie ohľadom zabezpečenia dôkazov o uskutočnení a odvysielaní reklamných spotov výzvou Rádiu WOW, oslovenia organizátora za účelom ustálenia kedy, kto a za akých podmienok a akým spôsobom mal byť prezentovaný na Medzinárodnom stretnutí zbojníkov v L. v rokoch 2020, 2021 a 2023, resp. iné okolnosti, ktoré osvedčujú, prípadne vylučujú existenciu materiálneho plnenia vykonanie obhliadky priestorov a výsluch G. B., E. F., prípadne zváženie vykonania ďalších výsluchov. Zároveň treba dodať, že správca dane nie je za každých okolností viazaný právnym názorom, ku ktorému dospel v protokole z daňovej kontroly, ktorý je len jedným z podkladov rozhodnutia správcu dane a dôkazy vykonané vo vyrubovacom konaní môžu byť následne vyhodnotené aj na prospech daňového subjektu, teda bolo aj v záujme žalobcu vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní. Uvedené dosvedčuje aj samotná 43 3Sf/17/2024 skutočnosť, že vo vzťahu k spoločnosti MG Pro s.r.o. hodnotil správca dane dôkazy vykonané vo vyrubovacom konaní v prospech daňového subjektu.

82. V tejto súvislosti žalobca tiež namietal nedodržanie trojmesačnej lehoty na vykonanie vyrubovacieho konania, nakoľko podľa žalobcu mala táto lehota začať plynúť dňom rozhodnutia žalovaného zo dňa 13.01.2023 a mala skončiť dňa 13.04.2023, pričom bolo skončené až dňa 28.09.2023 a trvalo viac ako jeden a pol roka, pričom žalobca jeho predĺženie o 180 dní považoval za neprimerané a bola tým porušená zásada proporcionality, čo má za následok nezákonnosť dôkazov získaných v rámci vyrubovacieho konania. K tejto námietke správny súd uvádza, že v danom prípade správca dane postupoval zákonom predpokladaným spôsobom, keď požiadal o predĺženie lehoty podľa § 65 ods. 2 Daňového poriadku vzhľadom na zložitosť prípadu, pričom nie je sporné, že správcovi dane bolo zo strany žalovaného v zrušujúcom rozhodnutí uložené doplniť dokazovanie (výzvy, výsluchy), opätovne vec posúdiť, oboznámiť žalobcu so závermi správcu dane a umožniť mu vyjadriť sa k nim, pričom ide o úkony, ktoré sú z objektívneho hľadiska časovo náročné. Zároveň správny súd uvádza, že aj Najvyšší správny súd SR už vyslovil, že samotná dĺžka vyrubovacieho konania (rešpektovanie procesnej lehoty) nemá za následok nezákonnosť rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní. Takýto záver nevyplýva z príslušných právnych predpisov (Daňový poriadok či zákon o DPH) a ani z judikatúry kasačného súdu (napr. Rozsudok NSS SR sp. zn. 3Sfk/5/2023 zo dňa 28.03.2024). Zároveň treba uviesť, že žalobca sa mylil, ak v správnej žalobe tvrdil, že prvostupňové rozhodnutie bolo vydané dňa 28.09.2023, teda správca dane podľa neho nerešpektoval lehotu na rozhodnutie podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, nakoľko prvostupňové rozhodnutie bolo správcom vydané dňa 12.09.2023 a správca dane bol povinný vydať rozhodnutie v ďalšom konaní po predĺžení žalovaným o 180 dní do 14.09.2023. Správca dane teda vydal prvostupňové rozhodnutie v lehote predĺženej druhostupňovým orgánom v súlade s ust. § 65 ods. 2 Daňového poriadku.

83. Správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú aj námietku týkajúcu sa

dodatočného vyhotovenia úradných záznamov, čo podľa žalobcu odporovalo § 19 ods. 7 Daňového poriadku. Správny súd uvádza, že v úradnom zázname príslušný orgán písomne zachytáva skutočnosti, ako napr. oznámenia, vysvetlivky, telefonické oznámenia a iné úkony, ktoré zamestnanec tohto orgánu vykonáva zvyčajne bez bezprostredného kontaktu s daňovým subjektom. Úradný záznam je povinný podpísať ten zamestnanec príslušného orgánu, ktorý ho vyhotovil, pričom je povinný uviesť v ňom dátum, prípadne aj čas, kedy úradný záznam spísal, prípadne odkaz na zdroj informácie, ktorá je v ňom zachytená. Úradné záznamy, ktorých dodatočné spísanie žalobca namietal, len formálne deklarovali úkony správcu dane, ktoré vykonal v priebehu daňovej kontroly, chýbajúce prílohy boli na základe výzvy žalovaného správcu dane doplnené. Správny súd nevyhodnotil postup správcu dane spočívajúci v dodatočnom vyhotovení úradných záznamov za ideálny, o čom svedčí to, že žalovaný v pôvodnom zrušujúcom rozhodnutí v priebehu odvolacieho konania uložil správcovi dane doplniť daňové konanie a odstrániť chyby konania vo veci daňového subjektu (č. 102913329/2022 zo dňa 27.10.2022) a správca dane doplnil spisový materiál o listiny, ktoré neobsahoval sprievodný list k predkladacej správe č. 102597455/2022 zo dňa 20.09.2022 a to doplnením č. 10310678/2022 zo dňa 14.11.2022, avšak postup daňových orgánov podľa názoru správneho 44 3Sf/17/2024 súdu nespôsobil nezákonnosť protokolu, či napadnutého rozhodnutia žalovaného a jemu predchádzajúceho prvostupňového rozhodnutia, nakoľko listiny, z ktorých správca dane pri rozhodovaní vychádzal sú súčasťou administratívneho spisu a žalobca bol s ich obsahom a skutočnosťami, ktoré z nich vyplynuli oboznámený a to pred vydaním napadnutých rozhodnutí. Nie je preto pravdou, že by žalobca stratil právo účinne sa brániť proti zisteniam a záverom správcu dane, ktorý odkazoval na listiny získané jeho činnosťou. Správca dane si ich zároveň zabezpečil zákonným spôsobom, napr. nahliadnutím do elektronického spisu iného daňového subjektu. Zároveň žalobca v správnej žalobe len poukázal na nezrovnalosti v úradných záznamoch (ktoré boli postupom daňových orgánov odstránené), pričom neuviedol, v čom mala spočívať ujma na jeho právach tým, že úradné záznamy boli vyhotovené dodatočne, neboli vyhotovené, resp. sa nenachádzali v elektronickom spise. Vadu procesného postupu správcu dane je potrebné vždy vnímať v materiálnych súvislostiach, a to najmä z pohľadu, či je predmetná vada spôsobilá sama o sebe ovplyvniť samotný výrok rozhodnutia. 84. Žalobca ďalej namietal, že dňa 22.03.2022, kedy bol nahliadať do administratívneho spisu, nebol administratívny spis kompletný, nakoľko v ňom chýbali dôkazy predložené žalobcom (prezentácia spoločnosti MG Pro s.r.o., objednávka pre spoločnosť R.P.P GLOBAL s.r.o., vysielačie časy, fotky atď.), čo potvrdil aj žalovaný v pôvodnom zrušujúcom rozhodnutí a administratívny spis nemal správca dane skompletizovaný ani v deň prerokovania pripomienok k protokolu (21.07.2022). S uvedenou námietkou sa vysporiadal už žalovaný v napadnutom rozhodnutí, keď uviedol, že uvedenú „prezentáciu daňový subjekt predložil správcovi dane pri ústnom pojednávaní uskutočnenom dňa 22.07.2021, kedy bola správcu dane spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101305455/2021 zo dňa 22.07.2021 a v nej uvedené všetky doklady, ktoré predložil daňový subjekt, vrátane prezentácie. Uvedená prezentácia bola taktiež prílohou doručeného vyjadrenia k protokolu zaslaného daňovým subjektom, takže správca dane nemal dôvod oboznamovať daňový subjekt s materiálom, ktorý sám predložil. To, že správca dane neoboznamoval daňový subjekt s materiálom, ktorý sám predložil, neznamena, že sa nenachádza v administratívnom spise. V administratívnom spise sa nachádzajú doklady vymenované v bode B. bod 8 na strane 12 odvolania identifikované ev. číslami, čo dokumentujú napr. sprievodné listy správcu dane č. 102598635/2022 zo dňa 20.09.2022, č. 103101678/2022 zo dňa 14.11.2022 a č. 102933677/2023 zo dňa 20.11.2023. Od 01.01.2022 daňový subjekt, prípadne jeho právny zástupca si môže prehliadať elektronický spis v osobnej internetovej zóne priamo na portáli finančnej správy.“ Pokiaľ žalobca namietal, že mu nebolo umožnené, aby sa oboznámil s kompletným obsahom administratívneho spisu, pričom jeho nekompletnosť videl len v absencii tých dôkazov, ktoré sám správcovi predložil, potom správny súd nevzhliadol dôvodnosť tejto námietky, nakoľko nie je zrejmé, aký negatívny dopad by mala uvedená skutočnosť na práva žalobcu. Správny súd z obsahu žurnalizovaného administratívneho spisu, ktorý mu bol predložený žalovaným, zistil, že doklady predkladané žalobcom sa v ňom nachádzajú, teda má za to, že administratívny spis bol v čase rozhodovania daňových orgánov kompletný, pričom nebolo medzi účastníkmi sporné, že daňový subjekt tieto podklady správcovi dane predložil a správca dane ich pri svojom rozhodovaní vyhodnotil. Neobstojí pri tom ani argumentácia žalobcu, že mu nebol poskytnutý kompletný administratívny spis v deň prerokovania pripomienok k protokolu, keď podľa § 23 ods. 1 Daňového poriadku správca dane sprístupní spis daňového subjektu nasledujúci pracovný deň 45 3Sf/17/2024 po prijatí žiadosti o nazretie do spisu, pričom z obsahu administratívneho spisu nevyplýva, že by žalobca takúto žiadosť správcovi dane adresoval, preto je prijateľná argumentácia správcu dane, že administratívny spis neskompletizoval podľa požiadaviek daňového subjektu, keďže sa s nimi oboznámil až pri prerokovaní pripomienok. Pokiaľ teda žalobca nedodrжал zákonom predpokladaný postup nazerania do spisu, nemá to za následok

nezákonnosť postupu správcu dane. Podľa správneho súdu neobstojí ani argumentácia žalobcu, pokiaľ ide o žiadosť žalobcu o nazretie do spisu v decembri 2022. Žalovaný sa vyjadril v správnej žalobe tak, že termín nazretia do spisu bol síce dohodnutý na deň 15.12.2022 o 10.00 hod., ale žalovaný dňa 14.12.2022 telefonicky kontaktoval žalobcu a informoval ho o tom, že spis k jeho odvolaniu bol doručený prvostupňovým orgánom elektronicky a písomne bolo doručené len to, čo aj žalobca doručil druhostupňovému orgánu dňa 07.11.2022. Zároveň ho informoval o tom, že žalobca, resp. jeho právny zástupca, môže prehliadať dokumenty v eSpise v osobnej internetovej zóne priamo na portáli finančnej správy a eSpis je mu teda sprístupnený kedykoľvek. Na základe tejto informácie žalobca termín dohodnutý so žalovaným na deň 15.12.2022 zrušil. Uvedenú argumentáciu žalovaného, že to bol práve žalobca, kto dohodnutý termín nazretia do spisu napokon zrušil, však žalobca vo vyjadrení žiadnym spôsobom nepoprel. Z uvedených skutočností preto vyplýva, že nebolo zistené, že by bolo žalobcovi právo na nazretie do administratívneho spisu odopreté. Napokon žalobca mal od 01.01.2022 prístup do elektronického spisu daňového subjektu, ktorý žalobca ako to vyplýva aj z obsahu správnej žaloby využil. Správny súd uvádza, že pre konštatovanie nezákonnosti nepostačuje poukázanie na nezrovnalosti vo vedení administratívneho spisu bez konkrétnej argumentácie, z ktorej by vyplynul materiálny zásah do práv daňového subjektu. 85. Žalobca v správnej žalobe namietal nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného pre jeho vnútornú rozpornosť a neposkytnutie riadnych odpovedí na odvolacie argumenty. Takáto žalobná námietka je podľa správneho súdu všeobecná a nekonkrétna, bez možnosti vykonať súdny prieskum, preto ju správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Vo všeobecnosti môže byť rozhodnutie orgánu verejnej správy nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov. Za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť možno považovať také rozhodnutie správneho orgánu, z ktorého výroku nemožno zistiť, ako vlastne správny orgán vo veci rozhodol, prípadne výrok ktorého je vnútorne rozporuplný. Pod tento pojem spadajú prípady, keď sa nedá rozoznať, čo je výrok, odôvodnenie, kto je účastníkom konania a kto bol rozhodnutím zviazaný. Medzi ďalšie dôvody nezrozumiteľnosti rozhodnutia správneho orgánu patrí rozpornosť výroku s odôvodnením, absencia právnych záverov vyplývajúcich z rozhodujúcich skutkových okolností, ako aj ich nejednoznačnosť. Z hľadiska posúdenia dostatočnosti odôvodnenia je podstatné, aby sa správne orgány vo svojich rozhodnutiach vysporiadali so všetkými kľúčovými námietkami účastníka administratívneho konania, čo môže v niektorých prípadoch znamenať konzumáciu vysporiadania sa s niektorými čiastkovými námietkami, pričom uvedené platí najmä v prípade takých podaní, ktoré sú čo do rozsahu obsiahle, ako tomu bolo aj v prípade odvolaní žalobcu proti prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane. Aj v zmysle judikatúry Ústavného súdu SR (v súlade s nálezom napr. Ústavného súdu SR I. ÚS 241/07, I. ÚS 342/2010) a Európskeho súdu pre ľudské práva (rozsudok ESLP vo veci Ruiz Torija proti Španielsku z 09.12.1994, č. 18390/91) sa nemusia dať detailné odpovede na všetky účastníkom konania predstreté otázky, ale len na tie, ktoré sú 46 3Sf/17/2024 pre rozhodnutie vo veci podstatné, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Nevyžaduje sa, aby na každú námietku účastníka konania bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia tak, ako to v žalobe prezentuje žalobca, ale iba na taký argument či námietku, ktorá je pre rozhodnutie danej veci rozhodujúca a vyžaduje sa špecifická odpoveď. Pokiaľ žalobca namietal, že sa žalovaný nevysporiadal s jeho odvolacími námietkami a neposkytol presvedčivú odpoveď, prevzal text prvostupňových rozhodnutí a uviedol iba všeobecné konštatácie, správny súd uvádza, že táto námietka nemá oporu v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaného, ktoré dostatočne reaguje na odvolacie námietky na stranách 17 až 27, pričom samotná nespokojnosť žalobcu s mierou argumentácie žalovaného nepostačuje bez ďalšieho na konštatovanie nezákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného. 86. Pokiaľ žalobca namietal nepreskúmateľnosť, ktorú vzhladol v jednom tvrdení žalovaného na strane 18, podľa ktorého žalobca má uniesť dôkazné bremeno vo vzťahu k aplikácii súdnych rozhodnutí, na ktoré poukazuje, správny súd uvádza, že toto tvrdenie žiadnym spôsobom nesvedčí o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného. Pokiaľ žalobca v odvolaní mienil podporiť svoju argumentáciu odkazom na súvisiacu judikatúru, bolo nutné, aby uviedol konkrétne skutkové a právne súvislosti, pre ktoré je ním uvedená judikatúra aplikovateľná na vec žalobcu. Uvedenému tvrdeniu žalovaného preto nemožno nič vytknúť. 87. Žalobca tiež vzhladol nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného v tom, že žalovaný na strane 23 napadnutého rozhodnutia síce konštatoval vo vzťahu k mediálnej kampani v Rádiu WOW, že žalobca sa mal stať súčasťou podvodného reťazca o čom mohol mať vedomosť, a to z dôvodu, že nemal prijať primerané opatrenia, ktoré bolo možné od neho spravodlivo požadovať, avšak žalovaný vôbec neuvádza o aké opatrenia sa malo jednať a zároveň bez logického vysvetlenia označil opatrenia prijaté zo strany žalobcu za nedostatočné. V súvislosti s uvedeným je potrebné uviesť, že podľa štvrtej podmienky Axel Kittel testu sa vyžaduje zavinenie daňového subjektu. Splnenie subjektívnej stránky preukazuje správca dane, a to prostredníctvom objektívnych okolností. V zmysle ustálenej judikatúry SD EÚ sa

môže daňový subjekt z daňového podvodu „vyvinúť“ a nestratiť tak nárok na odpočítanie dane, ak preukáže (tu však znáša dôkazné bremeno daňový subjekt) dostatočnú obozretnosť a dobromyseľnosť. Z hľadiska požiadavky preukázania vynaloženia primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu je potrebné uviesť, že toto je v súlade s právom Európskej únie. Daňový subjekt je povinný prijať všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne (spravodlivo) požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 52; vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 54, 55; vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 54). Vymedzenie takýchto opatrení, ktoré je možné spravodlivo od daňového subjektu požadovať, je individuálne a závislé od okolností konkrétneho prípadu (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Mahagében Kft, C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21. júna 2012, bod 59). V nadväznosti na skúmanie a dokazovanie primeranej obozretnosti sú relevantné najmä dva aspekty. Prvým aspektom je skúmanie vykonania úkonov, ktoré možno od priemerného zodpovedného podnikateľa očakávať pred uskutočnením zdaniiteľného obchodu a zohľadňovanie informácií, ktoré z týchto úkonov v relevantnom čase vyplývali. Druhým 47 3Sf/17/2024 aspektom je vedomosť daňového subjektu o konkrétnych okolnostiach a podmienkach obchodu či obchodnej spolupráce, ktoré u neho mohli vyvolať podozrenie, že obchodné plnenie, ktorého sa zúčastňuje, môže byť poznačené daňovým podvodom (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk 131/2022 zo dňa 21. novembra 2023, body 58 a 59, sp. zn. 3Sfk 5/2023 zo dňa 28. apríla 2024, bod 54). Pri vyhodnocovaní nedbanlivostnej účasti na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom je pritom potrebné brať do úvahy aj prípadné preukázané, osobitné opatrenia/protiopatrenia/garancie, ktoré daňový subjekt prijal, aby predchádzal jeho zapojeniu do podvodného obchodného reťazca (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/5/2023 zo dňa 28. apríla 2024, bod 55). 88. Správca dane s ohľadom na skutkové zistenia prejednávanej veci v intenciách uvedených judikatórnych záverov dospel k tomu, že žalobca nevykonal dostatočné opatrenia, ktoré bolo možné od neho spravodlivo požadovať na zabezpečenie, aby jeho transakcie neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúcich subjektov. Žalobca síce poukazoval na úkony, ktorými si mal preveriť príslušných dodávateľov (prostredníctvom dostupných verejných registrov), ale správca dane dospel napriek tomu k záveru, že tieto neboli dostatočnými opatreniami. Správny súd uvádza, že takéto preverovanie (cez verejne dostupné registre) je len jednou zo zložiek primeranej obozretnosti a starostlivosti podnikateľa. Podozrenie podnikateľa, že sa môže stať súčasťou podvodného konania v oblasti DPH, totiž nemusí vyvolať len záznamy vo verejných registroch, ale aj mimoriadne neobvyklé obchodné podmienky, či okolnosti uskutočňovaného obchodu. Správca dane zistil celý rad konkrétnych okolností obchodnej, osobnej aj právnej povahy, ktoré preukazujú neobozretnosť a neopatrnosť žalobcu a v odôvodnení rozhodnutia konkrétne uviedol, na základe ktorých skutočností dospel k záveru, že žalobca nevykonal potrebné opatrenia, aby sa uistil, že nebude účastný na dodávkach poznačených podvodom (žalobca nevenoval dostatočnú pozornosť výberu dodávateľa, obsahu rámcovej zmluvy, ktorú uzatvoril, odsúhlaseniu mediálnych plánov, k tomu, čo zahrňuje cena spotu a v konečnom dôsledku ani k mediálnym plánom priloženým k faktúre). Pokiaľ žalobca namietal, že bez logického vysvetlenia označil opatrenia prijaté zo strany žalobcu za nedostatočné, správny súd uvádza, že uvedená námietka nezodpovedá obsahu odôvodnení napadnutých rozhodnutí žalovaného a správcu dane, nakoľko daňové orgány v nich uviedli dôvody, pre ktoré žalobcom prijaté opatrenia (nahliadnutie do verejných registrov) vyhodnotili ako nedostatočné. Pokiaľ žalobca namietal, že žalovaný neuviedol o aké opatrenia sa malo jednať, treba uviesť, že daňové orgány nemajú povinnosť označiť opatrenia, ktoré žalobca mal vykonať vo vzťahu k prevereniu svojich obchodných partnerov, aby sa uistil, že nebude účastný podvodného konania. Úlohou finančných orgánov je opatrenia žalobcu vyhodnotiť a úlohou správneho súdu je toto vyhodnotenie v rozsahu žalobných bodov posúdiť. Rozsah prijatých opatrení spravidla závisí od rozsahu sporných okolností (indikátorov rizikovosti). Medzi takéto opatrenia môžu slúžiť napríklad aj referencie od tretích osôb, bankové referencie, audit dodávateľa a jeho dodávateľského reťazca a pod. (Rozsudok NSS SR sp. zn. 5Sfk/93/2022 zo dňa 25.09.2024). 89. Pokiaľ žalobca namietal vo vzťahu k faktúre v súvislosti so zabezpečením reklamného priestoru na festivale Medzinárodné stretnutie zbojníkov v Terchovej, že žalovaný sa nevysporiadal s argumentáciou žalobcu v odvolaní s tým, že dodanie zdaniiteľného plnenia 48 3Sf/17/2024 žalobca preukazoval nielen faktúrou, Zmluvou o reklamnej kampani zo dňa 16.12.2020, ale aj fotodokumentáciou, propagačným materiálom, printscreenom z oficiálnej webovej stránky podujatia a tiež facebookovej stránky, správny súd uvádza, že predmetná námietka neobstoí, nakoľko nemá oporu v obsahu napadnutého rozhodnutia žalovaného, keďže žalovaný sa na strane 24 a 25 napadnutého rozhodnutia detailne zaoberal všetkými dôkazmi predloženými žalobcom, pričom dospel k záveru, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy o

uskutočnení tohto zdaniteľného plnenia v decembri 2020. Žalovaný zdôraznil, že „z faktúry ani zo zmluvy nevyplýva rozsah poskytnutej služby, dodávateľ smartdesign eu s.r.o. mal pritom daňový subjekt počas zmluvného obdobia (od 16.12.2020 do 01.09.2021) informovať o možnostiach reklamných produktov a predmet plnenia mal byť zabezpečený podľa výberu daňového subjektu na základe dielčej objednávky, avšak dokumentácia, ktorá mala tvoriť prílohu k faktúre zmluvne dohodnutá, predložená nebola, predložené neboli ani dielčie objednávky.“ Žalovaný ďalej uviedol, že „žalobca predložil fotografiu obrazovky internetovej stránky M., kde bol uvedený ako generálny partner spoločnosť „ELEKTRO GROUP ML, s.r.o.“, informatívny plagát v PDF formáte ohľadom Medzinárodného stretnutia zbojníkov, kde je uvedený ako generálny partner spoločnosť „ELEKTRO GROUP ML, s.r.o.“ a fotografiu obrazovky na facebookovej stránke zo dňa 11. januára bez uvedenia roku. Správca dane zistil z facebooku, že to bolo dňa 11.01.2022, kedy predstavili generálneho partnera spoločnosť „ELEKTRO GROUP ML, s.r.o.“. Z predložených dôkazov vyplynulo, že daňový subjekt sa stal novým generálnym partnerom podujatia v roku 2022.“ Z uvedeného vyplýva, že žalovaný sa zaoberal žalobcom predloženými dôkazmi a tieto náležite vyhodnotil a to aj vo svetle svedeckých výpovedí J. D. a I. H.. 90. Ako nedôvodnú správny súd vyhodnotil aj námietku žalobcu, že sa žalovaný nevysporiadal s námietkou nevhodnosti vedenia výsluchu J. D., nakoľko žalovaný v napadnutom rozhodnutí na stranách 25 a 26 jednoznačne uviedol, že „bol vypočutý ku všetkým skutočnostiam, ktoré sú podstatné pre náležité objasnenie skutkového stavu. Svedkovi J. D. boli pritom pri ústnom pojednávaní položené len otázky, ktoré súviseli s preverovanými faktúrami a zmluvami k nim, na ktorých bola uvedená spoločnosť smartdesign v zastúpení J. D., vrátane otázky 24. a 25., ktoré sa týkali predloženej zmluvy uzatvorenej dňa 16.12.2020 a teda z nej vyplývali (viď otázky 24. a 25. a článok II. a II. zmluvy). Námietka, že dňa 15.06.2021 bol svedok vypočúvaný aj v inej daňovej kontrole a z toho dôvodu nebol vedený správne, čo malo negatívny dopad na odpovede svedka, nie je relevantná. Správca dane predvolal svedka na dňa 02.06.2021 a sám svedok požiadal o zmenu termínu obidvoch ústnych pojednávaní na 15.06.2021 (úradný záznam č. 100960285/2021 zo dňa 02.06.2021). Pravdivé nie je ani to, že prvostupňový orgán v oboznámení zo dňa 22.06.2023 na strane 22. uviedol, že by výsluch svedka J. D. bol vedený nevhodným spôsobom (odvolávajúci sa na to poukazuje v bode C.3. odvolania).“ 91. Žalobca tiež namietal nepreskúmateľnosť záveru, že žalobcovi nevznikol nárok na odpočet z faktúry za dezinfekciu priestorov, nakoľko sa žalovaný podľa žalobcu nevysporiadal s odvolacou argumentáciou, v ktorej sa žalobca venoval obsahu svedeckých výpovedí E. F. a G. B., ktorí potvrdili dodanie služby a poukázal na to, že k ich výsluchu došlo s odstupom času, čo je potrebné podľa žalobcu vziať do úvahy pri hodnotení týchto 49 3Sf/17/2024 výpovedí. Opäť správny súd musí konštatovať, že námietka nepreskúmateľnosti nezodpovedá obsahu rozhodnutia žalovaného, preto ani v tomto prípade námietka nepreskúmateľnosti neobstojí. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí na strane 26 totiž vysporiadal tak s listinnými dôkazmi predloženými žalobcom za účelom preukázania dodania predmetnej služby, ako aj s jednotlivými výpoveďami uvedených svedkov, pričom identifikoval závažné rozpory, nepresnosti a nedostatočné informácie, ktoré dostatočným spôsobom spochybnili reálne dodanie deklarovaných služieb žalobcovi. Správny súd sa nestotožnil ani s námietkou žalobcu, že správca dane pri vyhodnocovaní svedeckých výpovedí E. F. a G. B. nebral do úvahy čas, ktorý uplynul od dodania fakturovaných služieb. Správca dane vyhodnocoval výpovede svedkov v súlade s touto požiadavkou, keď vyhodnotil, že výpovede svedka sú rozporuplné v podstatných skutočnostiach, pričom treba mať na zreteli, že len formálne potvrdenie uskutočnenia služieb nepreukazuje, že služby boli uskutočnené vo vzťahu medzi žalobcom a jeho priamym dodávateľom. Navyše pokiaľ neboli predložené žiadne dôkazy (zápisy, poznámky, výstupy a pod.) o ich uskutočnení, samotné svedectvá nemôžu byť považované za dostatočné na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok na uznanie nároku na odpočet dane, ak sú v rozpore s inými dôkazmi, ktoré jednoznačne poukazujú na nesplnenie týchto podmienok. Svedectvá ako subjektívne výpovede nemajú rovnakú dôkaznú silu ako objektívne listinné dôkazy či iné materiálne skutočnosti, ktoré správca dane vyhodnotil v rámci dokazovania. Ak správca dane, resp. žalovaný vo svojom rozhodnutí uviedli konkrétne dôkazy, ktoré preukazujú neexistenciu reálneho plnenia, svedectvá bez ďalšieho relevantného a objektívneho podkladu nemôžu tieto dôkazy spochybniť ani prekryť (Rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 4Sf/8/2024 zo dňa 10.02.2025). Správny súd sa nestotožnil so žalobcom, že daňové orgány vyhodnotili vykonané dôkazy jednostranne v neprospech žalobcu v rozpore s ustanovením § 3 ods. 3 Daňového poriadku, nakoľko správca dane a žalovaný hodnotili všetky dôkazy, ktoré boli predložené žalobcom v daňovej kontrole a vyrubovacím konaní pričom presvedčivo zdôvodnili, prečo žalobcom predložené dôkazy nepreukazujú reálnu existenciu plnenia. 92. Vzhľadom na uvedené správny súd dospel k záveru, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia uvádzajú preskúmateľné, komplexné a logické závery vo vzťahu k hodnoteniu dôkazov a k hodnoteniu námietok žalobcu, v nadväznosti na čo, nie je

námietka žalobcu o nepreskúmateľnosti týchto rozhodnutí hodnotená ako dôvodná. Zároveň je táto námietka v logickom rozpore so súčasne namietaným nedostatočne spoľahlivo zisteným skutkovým stavom, pretože ak má byť dôvodom nezákonnosti nepreskúmateľnosť, nie je možné efektívne namietat iné skutočnosti, a teda ani nedostatočne spoľahlivo zistený skutkový stav. Vada nepreskúmateľnosti predmetných rozhodnutí ako celkov, správnym súdom nie je konštatovaná. Záver správcu dane, na ktorom postavil svoje rozhodnutie, je v odôvodnení jeho rozhodnutia vymedzený a vyjadrený jasne a spôsobom, ktorý nedáva priestor pre pochybnosti o tom, čo bolo základom záverov správcu dane. 93. Vo vzťahu k námietke žalobcu ohľadom nedostatočne zisteného skutkového stavu a k rozporu zisteného skutkového stavu s obsahom administratívneho spisu, žalobca vyjadril všeobecný nesúhlas so závermi a ustálením skutkového stavu daňovými orgánmi, pričom 50 3Sf/17/2024 neuviedol v čom malo spočívať nedostatočné zistenie skutkového stavu, resp. aké dôkazy správca dane nevykonával. Pokiaľ žalobca argumentoval tým, že súčasťou administratívneho spisu sú dôkazy, na základe ktorých daňové orgány dospeli k odlišným skutkovým záverom, čo malo za následok zistenie skutkového stavu veci, potom je potrebné uviesť, že správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov a je povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy (ustálené závery judikatúry vyšších súdnych autorít, napr. aj v Rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 5Sžfk/47/2020 zo dňa 21.09.2020). Správca dane a aj žalovaný nie sú teda pri vykonávaní dôkazov viazaný len návrhmi daňového subjektu a sú oprávnení vykonať aj také dôkazy, ktoré daňový subjekt nenavrhuje. Správny súd zistil, že správca dane vykonával výsluchy všetkých svedkov navrhnutých žalobcom (s výnimkou E. F., nevykonanie výsluchu ktorej správca dane dostatočne zdôvodnil). Správca dane je povinný zistiť skutkový stav čo najúplnejšie a pokiaľ na základe ním vykonaného dokazovania dospel k takým skutkovým zisteniam, ktoré postačovali na prijatie jeho záverov, nemožno dospieť k tomu, že skutkový stav bol zistený nedostatočne. Správca dane vykonával rozsiahle dokazovanie podrobne popísané v prvostupňovom rozhodnutí za účelom preverenia, či reálne došlo k dodaniu plnení v zmysle dokladov predložených žalobcom a či niektoré z obchodných transakcií neboli súčasťou podvodu na DPH. Z administratívneho spisu nevyplývalo, že by správca dane nezohľadňoval dôkazy, ktoré by svedčili v prospech žalobcom tvrdených skutočností, ani že by účelovo dôkazy vyhodnocoval v neprospech žalobcu. 94. Vo vzťahu k ďalšej argumentácii žalobcu, pokiaľ išlo o ním deklarovanú primeranosť prijatých opatrení, aby predišiel svojej účasti na reťazci poznačenom podvodom na DPH, správny súd poukazuje na predchádzajúce odôvodnenie tohto rozhodnutia a dodáva, že zo zistení správcu dane vyplýva, že opatrenia, ktoré uviedol daňový subjekt, že ich prijal, neboli dostatočné. Žalobca nemal s dodávateľom smartdesign eu s.r.o. predchádzajúcu skúsenosť, išlo o prvý a jednorazový obchod, a teda je prijateľný záver správcu dane, že o to vyššie boli nároky kladené na žalobcu, aby si nového obchodného partnera riadne preveril. Žalobca prijal už v zdaňovacom období november 2020 faktúru č. 20202032 s dátumom dodania 30.11.2020 na celkovú sumu 60 000,00 eur od dodávateľa L-PEGAS s.r.o., čo znamená že žalobcovi bola známa činnosť spoločnosti L-PEGAS s.r.o. Žalobca pritom neuviedol dôvod, pre ktorý si vybral práve spoločnosť smartdesign eu s.r.o., keď predtým už spolupracoval so spoločnosťou L?PEGAS s.r.o. Žalobca sa o predošlej spolupráci so spoločnosťou L-PEGAS s.r.o. správcovi dane nezmienil. Žalobca sa pri výbere dodávateľa nezamerával ani na to, či má spoločnosť smartdesign eu s.r.o. vôbec nejakú históriu resp. skúsenosť so službami uvedenými na faktúrach. Túto skutočnosť mohol preveriť už v čase uzatvorenia zmluvy tým, že by si pozrel účtovnú závierku spoločnosti smartdesign eu s.r.o., na základe ktorej by zistil, že spoločnosť nevykonávala žiadnu činnosť (účtovná závierka bola podaná za rok 2018 dňa 28.06.2019 a je verejne dostupná napr. na stránke M.). Správca dane identifikoval skutkové okolnosti, ktoré potvrdzovali existenciu reťazca, v ktorom prebiehajúce transakcie boli poznačené podvodom na DPH. 51 3Sf/17/2024 95. Správny súd uvádza, že z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia správcu dane je zrejmé, že vykonával tzv. Axel Kittel test, pričom v zmysle rozhodnutí Súdneho dvora EÚ vo veciach Axel Kittel, Recolta Recycling SPRL C-439/04 a C-440/04 zo dňa 06.07.2006 stanovil Najvyšší súd SR v Rozsudku sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017 kritériá pre posúdenie účasti daňového subjektu na daňovom podvode (nedovolenom daňovom úniku) na účely rozhodnutia o pripustení uplatnenia práva na odpočítanie dane. Na to, aby mohol byť odopretý nárok na odpočet z titulu účasti daňového subjektu na daňovom podvode, musia byť kumulatívne kladne zodpovedané nasledujúce štyri otázky: a) Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik? b) Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania? c) Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené? d) Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním,

vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt ? 96. Správca dane a rovnako aj žalovaný nespochybnili reálnu existenciu služieb (mediálnej kampane), avšak v danom prípade bola spornou otázkou vedomostnej účasti žalobcu na podvodnom konaní deklarovaného dodávateľa smartdesign eu s.r.o. a zisteného subdodávateľa ANIMA LMS s.r.o, ktorí boli do obchodného reťazca účelovo vložení bez riadneho podnikateľského dôvodu a ekonomického opodstatnenia s cieľom podvodným spôsobom zneužiť systém neutrality DPH a taktiež konanie žalobcu v dobrej viere a v súlade so zásadami poctivého a obozretného obchodného styku. Správny súd uvádza, že v danom prípade správca dane vykonaným dokazovaním a aplikáciou tzv. Axel Kittel testu v zmysle vyššie uvedených otázok mal na všetky otázky kladné odpovede. Výsledkom zisteného skutkového stavu bol záver správcu dane, že žalobca vedel, resp. mohol vedieť, že je účastný daňového podvodu, v dôsledku čoho mu bol odmietnutý nadmerný odpočet DPH z dodávateľských faktúr v súvislosti s mediálnou kampaňou v médiu Rádio WOW. 97. V danom prípade boli fakturované služby v súvislosti s mediálnou kampaňou v médiu Rádio WOW v obchodnom reťazci, v ktorom sa vyskytovali nekontaktní dodávatelia, ktorí si neplnili svoje povinnosti voči správcovi dane, priamy dodávateľ daňového subjektu (smartdesign eu s.r.o.) je spoločnosť bez podnikateľskej histórie v danom odbore. Chýbajúca daň v tomto reťazci bola identifikovaná u spoločnosti smartdesign eu s.r.o., ktorá daň priznala, ale neodviedla ju do štátneho rozpočtu, nakoľko si ju na vstupe vykryla fiktívnymi nákupmi. Správca dane konštatoval, že vyššie uvedené skutočnosti vo svojom celku svedčia o tom, že predmetné obchodné transakcie daňového subjektu sú zaťažené podvodom na DPH, došlo k narušeniu neutrality DPH, pričom sa nejedná iba o dôsledok podnikateľského zlyhania. Svedeckou výpoveďou E. H. a predloženými dôkazmi tak zo strany svedka ako aj daňového subjektu počas daňovej kontroly bolo preukázané hmotnoprávne splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane, avšak v posudzovaných zdaniteľných obchodoch bol identifikovaný daňový únik v obchodnom reťazci u spoločnosti ANIMA LMS s.r.o. a taktiež u priameho dodávateľa daňového subjektu u spoločnosti smartdesign eu s.r.o. Daňový únik vznikol dôsledkom podvodného konania, predmetné obchody daňového subjektu boli s týmto konaním spojené a daňový subjekt mal a mohol vedieť o svojej účasti na daňovom podvode. 52 3Sf/17/2024 98. Žalobca ďalej namietal, že konal s odbornou starostlivosťou aj vo vzťahu k prevereniu ceny zdaniteľného plnenia v zmysle faktúr v súvislosti s mediálnou kampaňou v médiu Rádio WOW, nakoľko si preveril cenu poskytnutého plnenia, oboznámil sa s cenníkom spoločnosti Regiomedica s.r.o. a so zverejnenými zmluvami zo strany orgánov verejnej moci, keď si zabezpečovali reklamnú kampaň. Daňové orgány však nevzali do úvahy žalobcom predložené listinné dôkazy, ktoré preukazovali podľa žalobcu ním tvrdené skutočnosti. Žalobca mal za to, že cena za jeden reklamný spot vo výške 86 eur je primeraná a úplne bežná, poukázal pri tom na výpoveď svedka E. H., konateľa spoločnosti Rádio WOW s.r.o., ktorý okrem iného uviedol, že „Rádio WOW poskytuje služby bez sprostredkovateľov v minimálnom rozsahu a poväčšine, keď ich aj niekto osloví, tak ho odporúča na reklamné agentúry, s ktorými spolupracujú. Svedok E. H., pritom aj na otázky splnomocneného zástupcu uviedol, že cena 100 eur bez DPH je bežná suma za spot v mediálnych priestoroch reklamných agentúr, pričom napríklad v rádiu EXPRES to môže byť pokojne aj suma 800 eur“. Podľa žalobcu je zrejmé, že cena plnenia dohodnutá zo strany žalobcu bola obvyklá cena plnenia, ktorá je ešte nižšia ako priemerná cena v iných reklamných agentúrach, ktorú bežne platia aj orgány verejnej moci. Pokiaľ aj prvostupňový orgán poukazuje na to, že v zmysle cenníka Rádía WOW by cena za odvysielanie reklamného spotu bola vo výške 42,92 eur, tak opomína ten fakt, že konateľ tohto rádia sám uviedol, že aj oni potencionálnych zákazníkov odkazujú na mediálne agentúry a zároveň tým sám vyvrátil svoje tvrdenie o tom, že cena mala byť neprímerane vysoká. Žalobca zaplatil sumu obvyklú v priestore mediálnych agentúr, ktorá predstavuje len dvojnásobok sumy vyplývajúcej z cenníka Rádía WOW, čím je vyvrátený argument žalovaného a prvostupňového orgánu, že cena bola umelo 49-násobne navýšená. Takýto postup prvostupňového orgánu a žalovaného má za následok to, že dokáže spochybniť aj obvyklú trhovú cenu reklamného spotu. 99. V danom prípade o realizácii služieb správca dane ani žalovaný nemali pochybnosti, avšak cenu za predmetné služby (t.j. mediálna kampaň) správca dane vyhodnotil ako neprímerane vysokú (cena bola podľa správcu dane 49-násobne navýšená), čo odôvodnili cenníkom zaslaným konateľom spoločnosti Rádio WOW s.r.o., ktorý mal platnosť do 31.12.2020, z čoho vyplýva, že ak by sa daňový subjekt kontaktoval priamo so spoločnosťou Rádio WOW s.r.o. za účelom preverenia výšky ceny, zistil by reálnu cenu reklamných spotov odvysielaných v Rádiu WOW. Správca dane z dodatočne zaslaného cenníka reklamného vysielania zároveň zistil, že Rádio WOW vysielalo v roku 2020 celkovo na 12 rôznych frekvenciách. Na základe predloženého cenníka reklamného vysielania Rádía WOW vyplýva, že v prípade ak by žalobca využil vysielanie iba v najdrahšom časovom pásme (06-09, kde je cena za sekundu 1,16 eur), žalobcu by stálo odvysielanie daného reklamného spotu v trvaní 37 sekúnd (dĺžka predloženého reklamného spotu na CD) 42,92 eur. Ak by si žalobca jednoducho preveril cenu reklamných spotov priamo v Rádiu WOW s.r.o. zistil by, že cena od spoločnosti smartdesign

eu s.r.o. je neúmerne navýšená. Zároveň by žalobca zistil, že Rádio WOW s.r.o. fakturuje jeden spot odvysielaný na všetkých frekvenciách ako jeden spot a nie každý zvlášť, ako sa vyjadril sám konateľ žalobcu v Zápisnici č. 101305455/2021 zo dňa 22.07.2021, kde sa v otázke 11. vyjadril, že pán J. D. (konateľ spoločnosti smartdesign eu s.r.o.) fakturoval uvedenú mediálnu kampaň tromi faktúrami so zdôvodnením, že reklama bola zabezpečená na rôznych frekvenciách. K neprimeranosti ceny správca dane zároveň uviedol, že konateľ 53 3Sf/17/2024 spoločnosti Rádia WOW s.r.o. E. H. sa sám vyjadril na otázku splnomocneného zástupcu, či svedok považuje cenu reklamnej agentúry Regiomedía s.r.o. za primeranú (100 eur bez DPH) sa svedok vyjadril, že „nie, považuje to za drahé, spoločnosť Rádio WOW s.r.o. nemá také možnosti, aby to za takú sumu predali, ale keď na to pristúpil klient, je to šikovnosť agentúry“. 100. Správny súd považuje za potrebné uviesť, že medzi bežné preventívne a kontrolné opatrenia, ktoré bežne obozretný daňový subjekt vykonáva, aby sa uistil, že sa nezúčastňuje na daňovom podvode, patrí aj zistenie skutočnej ceny poskytovaných služieb, a to najmä za okolností, ako sú v danej veci, keď žalobca vedel, kto skutočne poskytuje reklamné služby a s týmito osobami aj komunikoval. Správca dane v prejednávacom prípade neodhadol reálnu cenu služieb, ale preveroval ceny u koncového poskytovateľa služieb (Rádio WOW) a nejde zo strany správca dane o odhad ceny za poskytované služby. V prejednávacom prípade spoločnosť smartdesign eu s.r.o. vyfakturovala žalobcovi celkovo 3 faktúry týkajúce sa mediálnej kampane v celkovej sume 59 959,20 eur za celkovo 581 spotov (z toho základ dane 49 966,00 eur a DPH 9 993,20 eur), pričom spoločnosť Rádio WOW s.r.o. uzatvorila Rámcovú zmluvu č. 2020/100 zo dňa 10.08.2020 o zabezpečení vysielania reklamných spotov a iných reklamných produktov v rozhlasovom a televíznom vysielaní so spoločnosťou ANIMA LMS s.r.o. s platnosťou zmluvy do 31.12.2020 a spoločnosť Rádio WOW s.r.o. následne vystavila pre spoločnosť ANIMA LMS s.r.o. faktúru č. 2021010003 zo dňa 11.01.2021, dátum dodania služby 31.12.2020 s textom „Fakturujeme Vám odvysielanie reklamných spotov podľa zmluvy č. 2020/100 zo dňa 10.8.2020“ na celkovú sumu 1 218,60 eur (základ dane 1 015,50 eur, DPH 20% 203,10 eur), čo je celkové zvýšenie pôvodnej sumy za odvysielanie reklamných spotov z faktúry vystavenej pre spoločnosť ANIMA LMS s.r.o. od spoločnosti Rádio WOW s.r.o. o viac ako 49-násobok. Zároveň nebola zistená žiadna pridaná hodnota na uvedenej mediálnej kampani od spoločnosti smartdesign eu s.r.o. Takéto navýšenie ceny je ekonomicky neodôvodniteľné, zohľadňujúc jeho obraty a výsledný efekt samotnej reklamy na zvýšené hospodárenie žalobcu. Žiadna dokumentácia medzi spoločnosťou ANIMA LMS s.r.o. a spoločnosťou smartdesign eu s.r.o. nebola získaná počas daňovej kontroly, ani následného vyrubovacieho konania, prípadne ďalšieho konania. Z celkového dokazovania vyplýva, že spoločnosť smartdesign eu s.r.o. bola do obchodného reťazca vložená účelovo s cieľom neúmerne navýšiť celkovú sumu zdaniteľného plnenia. Zmluva medzi spoločnosťou ANIMA LMS s.ro. a spoločnosťou Rádio WOW s.r.o. bola uzatvorená dňa 10.08.2020, zmluva medzi smartdesign eu s.r.o. a kontrolovaným daňovým subjektom bola uzatvorená až neskôr (18.09.2020). 101. Pokiaľ sa žalobca bez predchádzajúcich skúseností s dodávateľom a obchodovanou službou zapojil do takéhoto obchodovania, prevzal na seba riziko účasti na konaní spojenom s daňovým podvodom, ktorého daňovým následkom je v predmetnom prípade nepriznanie odpočtu DPH z uvedených transakcií. Správny súd poukazuje napr. aj na Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/2/2019 zo dňa 08.07.2020 v zmysle ktorého „je v záujme každého daňového subjektu preveriť si pred vznikom a reálnym uskutočnením obchodnej transakcie všetky signály a indicie, ktoré sa dostanú do jeho sféry pôsobnosti, a ktoré môžu v danom časovom období naznačovať určité, aj keď neoverené a nepodložené fakty, signalizujúce 54 3Sf/17/2024 alebo nevylučujúce možnú budúcu problematickosť pripravovanej, uzatváratej, realizovanej obchodnej transakcie, z pohľadu budúceho uplatnenia odpočtu DPH daňovým subjektom, a to bez ohľadu na to, či takto zistené skutočnosti v čase obchodnej transakcie, v čase jej prípravy, spochybnili alebo majú dôkaznú silu v danom čase spochybniť obchodnú transakciu daňového subjektu“. 102. Správny súd teda uzatvára, že v predmetnom prípade finančné orgány uniesli dôkazné bremeno a splnenie podmienok tzv. Axel Kittel testu preukázali. Vo svojich rozhodnutiach identifikovali také zistenia a dôkazy, ktoré vo svojom súhrne v dostatočnej miere odôvodňujú záver, že daňový podvod bol spáchaný, ako aj že žalobca o ňom mal a mohol vedieť. Naopak, žalobca nepreukázal, že prijal také opatrenia na predchádzanie účasti na daňovom podvode, aby svoj nárok na odpočítanie dane nestratil. Orgány verejnej správy zistili skutkový stav dostatočne a v súhrne identifikovali celý rad objektívnych okolností nasvedčujúcich účasti žalobcu na daňovom podvode ako aj opak konania žalobcu v dobrej viere, kedy vyhodnotili prijaté opatrenia žalobcu za nedostatočné. Takto zistený skutkový stav následne aj správne právne posúdili, keď ho podriadili pod inštitút daňového podvodu v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ. XXX. Vo vzťahu k žalobnej námietke nesprávneho právneho posúdenia správny súd považuje za potrebné zdôrazniť, že je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane a dokazovaním daňového podvodu/zneužitia práva alebo účasti daňového subjektu na

ňom (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 41; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 36) a zatiaľ čo dôkazné bremeno na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet ťaží primárne daňový subjekt, resp. zdaniteľnú osobu uplatňujúcu si toto právo (vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 34), v prípade preukazovania daňového podvodu/zneužitia práva je dôkazné bremeno prenesené najmä na daňový orgán, ktorý existenciu takéhoto konania musí dostatočne preukázať inak než len na základe domniek (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 54; vo veci Crewprint Kft, C-611/19 zo dňa 3. septembra 2020, body 37, 43). Rovnako platí, že pri preukazovaní hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane (alebo oslobodenie od dane) dobrá viera daňového subjektu v zásade nezohráva žiadnu rolu (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach SGI a Valériane, C-459/17 a C-460/17, zo dňa 27. júna 2018), v prípade preukazovania účasti na podvode a pri zneužití práva zo strany daňových orgánov je tomu naopak. 104. Správcovi dane ani žalovanému nemožno vytknúť rozpor medzi skutkovým stavom vyplývajúcim z obsahu administratívnych spisov a skutkovým stavom opísaným v preskúmaných rozhodnutiach. Dokazovanie bolo vykonané v dostatočnom rozsahu na prijatie záverov vyslovených v preskúmaných rozhodnutiach. Z obsahu administratívneho spisu nemožno vyvodiť, že by správca dane zaťažil žalobcu znášaním dôkazného bremena vo väčšom rozsahu, než vyplýva z § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Správca dane aj žalovaný vo svojich rozhodnutiach identifikovali také konkrétne zistenia vyplývajúce z vykonaných 55 3Sf/17/2024 dôkazov, ktoré vo svojom súhrne v dostatočnej miere odôvodňujú nimi prijaté závery. Správca dane ako aj žalovaný v danom prípade vychádzali zo zisteného skutkového stavu vyplývajúceho z administratívneho spisu a vec správne právne posúdili, keď dospeli k záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno ohľadom splnenia druhej hmotnoprávnej podmienky na odpočítanie dane vo vzťahu k zdaniteľnému plneniu od dodávateľa smartdesign eu s.r.o. (zabezpečenie reklamného priestoru na festivale Medzinárodné stretnutie zbojníkov v Terchovej) a k zdaniteľnému plneniu od dodávateľa R.P.P. GLOBAL s.r.o. (dezinfekcia priestorov) a správca dane uniesol svoje dôkazné bremeno ohľadom preukázania vedomej účasti žalobcu na zdaniteľných plneniach od dodávateľa smartdesign eu s.r.o. poznačených podvodom na DPH (mediálna kampaň v médiu Rádio WOW). Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti správny súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane, ako aj postupu orgánov verejnej správy, ktorý predchádzal ich vydaniu, z dôvodov uplatnených v správnej žalobe dospel k záveru, že správna žaloba nie je dôvodná, preto ju podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol. 105. Podľa § 167 ods. 1 SSP, správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech. 106. Žalobca nebol v konaní pred správnym súdom úspešný, preto mu správny súd nepriznal právo na náhradu trov konania podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario. 107. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0. Poučenie : Rozsudok nadobúda právoplatnosť uplynutím lehoty jedného mesiaca od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti v tej istej lehote proti tomuto rozsudku (§ 145 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom od 1. júla 2023). Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 ods. 1 SSP, § 439 ods. 1 SSP a § 439 ods. 3 SSP a contrario), ktorá má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a) SSP). O kasačnej sťažnosti rozhoduje kasačný súd – Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (§ 438 ods. 2 SSP). Kasačnú sťažnosť je potrebné podať na Správnom súde v Banskej Bystrici (§ 444 ods. 1 SSP) v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 1 SSP). Podľa § 445 ods. 1, 2 SSP, (1) v kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"), d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). 56 3Sf/17/2024 (2) Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti. Podľa § 449 ods. 1, 2 SSP, (1) sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. (2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, 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. V Banskej Bystrici, dňa 26. novembra 2025 JUDr. Ing. Matúš Škarbala predseda senátu (sudca spravodajca) JUDr. Silvia Zdráhalová Rúfusová členka senátu JUDr. Andrea Soukupová členka senátu Za správnosť vyhotovenia: Eva Tišliarová

Poučenie:

Rozsudok nadobúda právoplatnosť uplynutím lehoty jedného mesiaca od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti v tej istej lehote proti tomuto rozsudku (§ 145 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom od 1. júla 2023). Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 ods. 1 SSP, § 439 ods. 1 SSP a § 439 ods. 3 SSP a contrario), ktorá má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a) SSP). O kasačnej sťažnosti rozhoduje kasačný súd – Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (§ 438 ods. 2 SSP). Kasačnú sťažnosť je potrebné podať na Správnom súde v Banskej Bystrici (§ 444 ods. 1 SSP) v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 1 SSP). Podľa § 445 ods. 1, 2 SSP, (1) v kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"), d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). 56 3Sf/17/2024 (2) Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti. Podľa § 449 ods. 1, 2 SSP, (1) sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. (2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, 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.