

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: ZA-30S/103/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200250
Dátum vydania rozhodnutia: 18. 04. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Silvia Zdráhalová Rúfusová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:5022200250.4

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Silvie Zdráhalovej Rúfusovej a členov senátu JUDr. Dariny Štoffovej a Mgr. Mariána Štulajtera (sudca spravodajca) v právnej veci žalobcu: NEMCO, s.r.o., so sídlom Ľudovíta Fullu 1641/2, 901 01 Malacky, IČO: 47 367 733, zast.: TAX LAW, s.r.o., so sídlom Břeclavská 3, 901 01 Malacky, IČO: 53 160 657, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100308825/2022 zo dňa 15. februára 2022 a č. 100308998/2022 zo dňa 15. februára 2022, takto

rozhodol:

Žaloby z a m i e t a .

Žalobcovi právo na náhradu trov konania n e p r i z n á v a .

o d ô v o d n e n i e :

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Žilina (ďalej ako „správca dane“ alebo „orgán verejnej správy prvého stupňa“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej ako „DPH“) na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobia október 2016 a november 2016, ktorá bola začatá dňa 1. júla 2020 na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 100981423/2020 zo dňa 3. júna 2020. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil Protokol č. 100115022/2021 zo dňa 25. januára 2021 (ďalej ako „Protokol“), vrátane výzvy na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole. Daňová kontrola bola ukončená dňa 1. februára 2021 doručením Protokolu. Žalobca doručil správcovi dane dňa 3. marca 2021 vyjadrenie k Protokolu z daňovej kontroly. Dňa 23. apríla 2021 sa konalo v sídle správcu dane ústne pojednávanie, pri ktorom mali byť prerokované pripomienky žalobcu k Protokolu uvedené v jeho vyjadrení. Na danom ústnom pojednávaní neboli pripomienky žalobcu prerokované z dôvodu námietok zástupcu žalobcu. Priebeh ústneho pojednávania bol zaznamenaný v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 10067874/2021 zo dňa 23. apríla 2021, ktorú zástupca žalobcu odmietol podpísať. Dňa 3. mája 2021 podal zástupca žalobcu podnet na vylúčenie zamestnancov správcu dane podľa § 60 ods. 1 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Daňový poriadok“). Podnet smeroval voči zamestnankyniam správcu dane A. B. C., vedúcej oddelenia daňovej kontroly 8 Daňového úradu Žilina a voči A. D. B. a A. B. E.. Dňa 20. mája 2021 rozhodla A. F. B., poverená výkonom dočasne neobsadenej riadiacej funkcie námestníka riaditeľa, úsek kontrol a analýz Daňového úradu Žilina podľa § 60 ods. 6 Daňového poriadku o nevyhlúčení A. B. C.. Následne dňa 21. mája 2021 rozhodla A. B. C., vedúca oddelenia daňovej kontroly 8 Daňového úradu Žilina podľa § 60 ods. 6 Daňového poriadku o nevyhlúčení A. D. B. a A. B. E. z predmetného daňového konania. Z dôvodu, že pripomienky žalobcu uvedené vo vyjadrení k Protokolu neboli pri ústnom pojednávaní dňa 23. apríla 2021 prerokované,

správca dane žalobcovi písomne oznámil svoje stanovisko a určil nový termín prerokovania pripomienok žalobcu k Protokolu na deň 29. júla 2021. Na ústne pojednávanie dňa 29. júla 2021, na ktorom mali byť prerokované pripomienky žalobcu k Protokolu, sa nikto nedostavil.

Rozhodnutia správcu dane

2. Správca dane následne dňa 24. augusta 2021 vydal rozhodnutia č. 101558105/2021 a č. 101558321/2021 (ďalej spolu ako „rozhodnutia správcu dane“), ktorými určil žalobcovi rozdiel v sume spolu 10 000,00 Eur na DPH za zdaňovacie obdobia október 2016 a november 2016.

3. Správca dane v odôvodnení svojich rozhodnutí popísal úkony a jednotlivé kontrolné zistenia v priebehu daňovej kontroly, priebeh vyrubovacieho konania, vyhodnotenie dôkazov a vyjadrenia žalobcu. Správca dane konkrétne uviedol, že hlavnou činnosťou žalobcu je sprostredkovateľská činnosť spočívajúca v zabezpečení dodržiavania správneho technologického postupu pri miešaní a nanášaní náterových hmôt, lakov a farieb na sériovo vyrábané automobily, ktoré spoločnosť Axalta Coating Systems ako odberateľ žalobcu dodáva ich výrobcom (Volkswagen, Mobis, Hyundai, Audi, Kia). Žalobca vykonával túto činnosť v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach živnosťami v automobilových závodoch v tuzemsku, Českej republike a v Maďarsku. Žalobca si v zdaňovacom období október 2016 uplatnil odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Zákon o DPH“ alebo „zákon č. 222/2004 Z. z.“) z faktúry č. 161060 zo dňa 5. októbra 2016 vyhotovenej dodávateľom SARCO s.r.o., Laurinská 3, 81101 Bratislava, IČO: 50 156 306 (ďalej ako „SARCO s.r.o.“) v celkovej sume 30 000 Eur, z toho základ dane v sume 25 000 Eur a DPH v sume 5000,00 Eur a v zdaňovacom období november 2016 si žalobca uplatnil odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 ods. 2 Zákona o DPH z faktúry č. 161187 zo dňa 16. novembra 2016 vyhotovenej dodávateľom SARCO s.r.o. v celkovej sume 30 000 Eur, z toho základ dane v sume 25 000 Eur a DPH v sume 5000,00 Eur (faktúry č. 161060 a č. 161187 spolu ako „Faktúry“). Predmetom fakturácie podľa Faktúr bola prezentácia obchodného mena a loga žalobcu v súvislosti s muzikálom ANGELIKA. Reklamné služby mali byť realizované podľa podmienok dohodnutých v Zmluve o zabezpečení reklamných služieb medzi žalobcom ako objednávateľom a spoločnosťou SARCO s.r.o. ako dodávateľom zo dňa 26. septembra 2016 (ďalej ako „Zmluva“). Dodávateľ SARCO s.r.o. mal podľa Zmluvy zabezpečiť reklamné služby žalobcovi v súvislosti s propagáciou podujatia „muzikál ANGELIKA“ formou prezentácie obchodného mena a loga žalobcu v televízii, na LED plochách, v inzercii v časopisoch, na Facebook-u, plagátoch, na obrazovkách SEE&GO a v autobusoch MHD.

4. Správcovi dane vznikli pochybnosti o pravdivosti údajov uvedených na Faktúrach, a preto vyzval konateľa žalobcu B. G. na objasnenie poskytnutých reklamných služieb (ústne pojednávanie dňa 1. júla 2020), ktorý popísal ako prezentácia prebiehala a predložil správcovi dane Hodnotiacu správu, ktorú mu odovzdala spoločnosť SARCO s.r.o., obsahom ktorej bola foto a videodokumentácia o reklame a propagácii muzikálu ANGELIKA. V spodnej časti reklamných materiálov boli umiestnené obchodné mená a logá generálnych partnerov, hlavných reklamných partnerov a reklamných partnerov, medzi ktorými bolo zverejnené aj logo žalobcu. Na žiadnej zo snímok nebola ako objednávateľ, zadávateľ alebo realizátor uvedená spoločnosť SARCO s.r.o. H. I., konateľ spoločnosti SARCO s.r.o., uviedol, že konanie muzikálu organizačne zabezpečovala spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o., so sídlom Bratislavská 87, 902 01 Pezinok, IČO 45 877 289, DIČ 2023124422, IČ DPH SK2023124422 (ďalej ako „SILVI PRODUCTION, s.r.o.“), pričom spolupráca prebiehala tak, že spoločnosť SARCO s.r.o. kúpila od spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o. nevýhradný reklamný priestor za cenu, ktorá vyplývala z dohody uzatvorenej medzi týmito spoločnosťami. Realizáciu všetkých činností vyplývajúcich z danej zmluvy si následne spoločnosť SARCO s.r.o. rozdeľovala so spoločnosťou Azaria service, s.r.o. Spoločnosť SARCO s.r.o. zamestnancov nemala. Účtovníctvo spoločnosti SARCO s.r.o. viedol jeho konateľ H. I. a odovzdal ho pri predaji spoločnosti novému majiteľovi. Hlavným organizátorom muzikálu ANGELIKA bola spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o., pričom o celkových nákladoch s propagáciou a reklamou muzikálu nemal vedomosť. Súčasťou dohody so spoločnosťou SILVI PRODUCTION, s.r.o. bolo, že zabezpečí propagáciu zverejnením obchodných mien a log reklamných partnerov v médiách. O podujatiach boli spracované hodnotiace správy, ktoré spoločnosť SARCO s.r.o. odovzdala reklamným partnerom. Každý z reklamných partnerov obdržal pozvánky do VIP zóny, kde si mohol pozvať svojich obchodných partnerov.

5. Správca dane vlastným preverovaním zistil, že z analytických výstupov kontrolných výkazov DPH spoločnosti SARCO s.r.o. za zdaňovacie obdobia október a november 2016 zistil, že v zdaňovacom období október 2016 spoločnosť SARCO s.r.o. neuviedla v kontrolnom výkaze žiadnu faktúru vystavenú spoločnosťou SILVI PRODUCTION, s.r.o. a v zdaňovacom období november 2016 uviedla jednu faktúru č. 4160100007, základ dane 40 000,00 Eur, DPH v sume 8 000,00 Eur. V zdaňovacom období október 2016 spoločnosť SARCO s.r.o. uviedla v kontrolnom výkaze len faktúry vystavené spoločnosťou Azaria service s.r.o. a iných dodávateľov neuviedla.

6. Správca dane vo vyrubovacom konaní použil v súlade s ustanovením § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz zistenia iného správcu dane týkajúce sa zdaniteľných plnení spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o. a tieto zistenia prevzal do svojej kontroly Úradným záznamom č. 100573232/2021 zo dňa 12. apríla 2021. Správca dane použil ako dôkaz zistenia uvedené v odpovedi na Výzvu č. 101685584/2020 zo dňa 5. novembra 2020, ktorú zaslal iný správca dane spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o. Prílohou odpovede evidovanej dňa 3. decembra 2020 na Daňovom úrade Bratislava pod č. 250337481/2020 boli doklady a písomnosti k zdaniteľným plneniam uskutočneným v roku 2016 s obchodným partnerom SARCO s.r.o., v súvislosti s podujatím muzikál ANGELIKA a vyjadrenie J. G., konateľky spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o. V odpovedi J. G. uviedla, že na základe Zmluvy o spolupráci a nevýhradnom prevode reklamného priestoru a súvisiacich práv (ďalej ako „Zmluva o reklamnom priestore“) podpísanej so spoločnosťou SARCO s.r.o. dňa 9. júna 2016, predala tejto spoločnosti reklamný priestor v rámci reklamnej kampane k muzikálu ANGELIKA s právom predaja tretím stranám - potenciálnym reklamným partnerom. Podmienky spolupráce s reklamnými partnermi boli predmetom zmlúv medzi spoločnosťou SARCO s.r.o. a reklamnými partnermi. J. G. nikdy nerokovala s reklamnými partnermi ohľadne podujatia muzikál ANGELIKA. Spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o. ako organizátor podujatia zabezpečovala aj reklamu a propagáciu muzikálu ANGELIKA. Úlohou spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o. bolo podľa Čl. II bod. 5 Zmluvy o reklamnom priestore zabezpečiť aj výber a prenájom miesta podujatia, služby spojené s prenájom podujatia, získanie produktových partnerov, komunikáciu s umelcami a produkciu muzikálu.

7. Správca dane vyhodnotením dôkazov dospel k záveru, že reklamovaným produktom bolo podujatie muzikál ANGELIKA a nie obchodné meno a logo žalobcu, pričom propagáciu ani nezabezpečila spoločnosť SARCO s.r.o. Žalobca nepredložil žiadny dôkaz, že predmetom Faktúr bola skutočne reklama a propagácia žalobcu, resp. ním dodávaných služieb s cieľom uplatniť ich na trhu. Jediný predložený dôkaz – Hodnotiaca správa muzikálu ANGELIKA 2016 preukázal uskutočnenie reklamy a propagácie muzikálu ANGELIKA, nie žalobcu ako reklamného partnera. Logo žalobcu bolo zverejnené len medzi reklamnými partnermi, ktorí podujatie podporili. Vo fotodokumentácii nebola žiadna informácia o činnosti spoločnosti SARCO s.r.o. a ani Azaria service s.r.o. Dôkazy podľa správca dane nepreukázali, že reklamné služby zrealizoval dodávateľ SARCO s.r.o. uvedený na Faktúrach. Nebolo preukázané kto a aké služby spoločnosti SARCO s.r.o. poskytol a ani ako boli použité pre reklamu a propagáciu žalobcu. Vykonaným dokazovaním nebol podľa správca dane preukázaný vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH u Faktúrami deklarovaneho dodávateľa SARCO s.r.o. Nebolo preukázané ekonomické opodstatnenie vystavenia Faktúr, nakoľko nebolo preukázané, aké služby deklarovaný dodávateľ SARCO s.r.o. dodal, kedy boli dodané, aká bola skutočná cena a skutočnosť, že boli vôbec dodané dodávateľom uvedeným na Faktúrach. Taktiež nebolo preukázané, že spoločnosť SARCO s.r.o. bola v zmluvnom vzťahu so spoločnosťami JK Media s.r.o., KALYPSO agency SK s.r.o. a ďalšími, ktoré mali podľa Hodnotiacej správy muzikálu ANGELIKA zabezpečiť reklamné služby.

8. Správca dane v rozhodnutiach ďalej uviedol, že vykonaným dokazovaním nebolo preukázané, že prijaté zdaniteľné plnenie použil žalobca na svoje zdaniteľné plnenia. Zverejnenie „malého loga“ medzi reklamnými partnermi podujatia muzikálu ANGELIKA nie je samé o sebe dôkazom o použití „sumy, ktorú vynaložil na jeho zverejnenie,“ na vlastné zdaniteľné plnenia žalobcu. Prevažujúcou podnikateľskou činnosťou žalobcu bola v r. 2016 sprostredkovateľská činnosť v oblasti služieb, konkrétne poradenstvo pri príprave náterových hmôt v priemysle. Podľa podkladov predložených žalobcom činnosť za spoločnosť vykonávali hlavne živnostníci v automobilkách na základe zmluvy uzatvorenej medzi žalobcom a nemeckou spoločnosťou Axalta Coating Systems, ktorá dodáva náterové hmoty pre automobilový priemysel. Úlohou žalobcu bolo zabezpečiť požadovanú kvalitu farieb a ochranných lakov nanášaných na automobily. Žalobca dodával svoje služby výhradne odberateľovi Axalta Coating Systems. Činnosť, ktorú vykonával, fakturoval výhradne odberateľovi Axalta Coating Systems Germany GmbH, resp. Axalta Coating System Austria GmbH. Žalobca nemohol rozhodnúť o tom, u akého výrobcu

automobilov, na akých typoch vozidiel aký typ farieb a lakov použije. Doklady predložené v rámci daňovej kontroly preukázali, že žalobca nerozhodoval o mieste, čase a spôsobe dodania zdaniteľných plnení a ani o ich cene. Tieto skutočnosti boli striktné stanovené výrobcom a dodávateľom náterových hmôt. Prijaté zdaniteľné plnenia nemohol žalobca premietnuť do ceny ním poskytovaných služieb, nakoľko ich cena bola fixne stanovená. Žalobca nedodával tovary alebo služby iným odberateľom, u ktorých mohol prijaté zdaniteľné plnenia použiť. Skutočnosť, že spoločnosť SARCO s.r.o. priznala z Faktúr vystavených žalobcovi daň, automaticky neznamená, že žalobcovi vzniklo právo na jej odčítanie. Právo na odpočítanie dane vzniká po preukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok podľa § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH, ktorých splnenie nebolo preukázané.

9. V nadväznosti na vyjadrenie žalobcu k oboznámeniu skutočností zistených daňovou kontrolou, ktoré bolo žalobcovi zaslané správcom dane, správca dane v rozhodnutiach uviedol, že logo žalobcu nebolo zverejnené napr. na veľtrhu automobilov, resp. na inom podujatí propagujúcom automobilový priemysel. Umiestnenie alebo akékoľvek iné prezentovanie loga žalobcu na niektorom z týchto podujatí by bolo možné považovať za také, ktoré vytvorí vnem u zákazníkov na trhu. Je však veľmi nepravdepodobné, že diváci zúčastnení na predstavení muzikálu ANGELIKA získajú z pohľadu na logo žalobcu zverejnenom medzi reklamnými partnermi podujatia taký vnem o žalobcovi, z ktorého je zrejme, že vykonáva činnosť poradcu a kontroly pri nanášaní farieb a lakov na sériovo vyrábané automobily u výrobcov, ktorých má zazmluvnených spoločnosť Axalta Coating Systems. U zúčastnených zostane vnem, že žalobca bol zverejnený medzi subjektmi, ktoré prispeli k uskutočneniu predstavenia. Žalobca prijaté zdaniteľné plnenia nepoužil na vlastné zdaniteľné plnenia (nedosiahol z nich výnosy), ale boli žalobcom spotrebované (náklady). Hodnotiaca správa, ktorú predložil žalobca ako jediný dôkaz, nepreukázala, že v súvislosti s podujatím muzikál ANGELIKA bol propagovaný žalobca tak, že sa tieto informácie dozvedela široká verejnosť. Zverejnenie loga žalobcu je len potvrdením, že prispel k tomu, že sa uskutočnila reklama podujatia a samotné podujatie. Umiestnenie loga žalobcu na materiáloch propagujúcich podujatie nie je možné považovať za propagáciu a reklamu žalobcu. Žalobca bol na propagačných materiáloch podujatia muzikál ANGELIKA uvedený ako reklamný partner, ktorý podporil podujatie, avšak neprezentoval na ňom svoju podnikateľskú činnosť a ani služby, ktoré poskytuje. Jednalo sa o reklamu a propagáciu muzikálu ANGELIKA, ktorá mala za cieľ šíriť odkaz pre verejnosť o konaní tohto podujatia, čase a mieste jeho konania a o účinkujúcich. Žalobca nepreukázal, že mal v súvislosti s propagáciou muzikálu ANGELIKA možnosť propagovať a reklamovať svoju vlastnú činnosť. Na základe zistených skutočností z dôvodu, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok podľa § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH, správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie DPH z Faktúr v celkovej sume 10 000,00 Eur. Správca dane sa v rozhodnutiach následne vysporiadal s Vyjadrením žalobcu k Protokolu doručeným dňa 3. marca 2021.

Rozhodnutia žalovaného

10. Proti rozhodnutiam správcu dane podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolania, o ktorých rozhodol žalovaný Rozhodnutiami č. 100308825/2022 a č. 100308998/2022, obe zo dňa 15. februára 2022 (ďalej spolu ako „rozhodnutia žalovaného“) tak, že rozhodnutia správcu dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutí žalovaný popísal obsah odvolaní žalobcu a skutkový stav zistený po preskúmaní administratívneho spisu.

11. Žalovaný v napadnutých rozhodnutiach skonštatoval, že žalobca nepreukázal, akým spôsobom súviseli plnenia fakturované od dodávateľa SARCO s.r.o. s celkovou hospodárskou činnosťou žalobcu a ani to, akým spôsobom použil tieto služby na výstupe pre potreby svojich zdaniteľných plnení. Z dokladov, ktoré žalobca predložil správcovi dane, vyplývalo, že hlavným účelom plnenia bola propagácia podujatia muzikálu ANGELIKA na plagátoch v médiách, pričom žalobca vystupoval ako reklamný partner vo forme zverejneného loga, ktoré nemalo žiadnu vypovedaciu hodnotu o spoločnosti žalobcu, o jeho činnosti a ním poskytovaných produktoch a službách. Podujatie neslúžilo na prezentáciu služieb a produktov žalobcu, ale slúžilo verejnosti za účelom zábavy. Deklarované prijaté zdaniteľné plnenia od dodávateľa SARCO s.r.o. nemohol žalobca premietnuť do cien ním poskytovaných služieb, nakoľko ich cena bola s odberateľom žalobcu Axalta Coating Systems zmluvou fixne stanovená a žalobca nedodával tovary a neposkytoval služby iným odberateľom. Správca dane preto podľa žalovaného oprávnene neuznal žalobcovi odpočítanie DPH zo služby fakturovanej od dodávateľa SARCO s.r.o., pretože táto služba nemala reálne opodstatnenie, priamo a bezprostredne nesúvisela s transakciami žalobcu na výstupe a ani s jeho celkovou hospodárskou činnosťou ako súčasť všeobecných

nákladov, teda neslúžila na uskutočňovanie zdaniteľných plnení žalobcu v súlade s ustanovením § 49 ods. 2 Zákona o DPH. Žalobca podľa žalovaného nekonal s primeranou mierou obozretnosti, keď si nezabezpečil dostatok dôkazov potrebných k tomu, aby preukázal realitu plnení, z ktorých si odpočítal daň. Žalobca poznal konateľa dodávateľa z golfu a na základe toho prijal od neho ponuku na spoluprácu. Žalobca nepreukázal konkrétnu ponuku, ktorú mu navrhol jeho dodávateľ, ani ako mu dodávateľ svoju ponuku odprezentoval. Žalobca nemal vedomosť, kto zabezpečil prezentáciu loga jeho spoločnosti na podujatí muzikál ANGELIKA, nevedel, či prezentáciu obchodného mena – loga žalobcu zabezpečil priamo dodávateľ alebo bola poskytnutá subdodávateľsky. Pritom podľa Zmluvy boli zmluvné strany povinné sa vzájomne informovať o každej dôležitej skutočnosti, ktorá mala vplyv na plnenie. Žalobca nekonal s potrebnou mierou opatrnosti, keď sa neinformoval u svojho dodávateľa, akým spôsobom mu budú poskytnuté fakturované plnenia. Správca dane podľa žalovaného spochybnil reálne dodanie služieb deklaroványm dodávateľom SARCO s.r.o., pretože dodávateľ neposkytol správcovi dane žiadne dôkazy, ktorými by potvrdil uskutočnenie reklamných služieb, ktoré fakturoval žalobcovi. Správca dane vyslovil oprávnené pochybnosti o realizácii predmetného obchodu, pretože predložené Faktúry neodrážali reálne nadobudnutie služby od deklarovaného dodávateľa SARCO s.r.o. V danom prípade nebola potvrdená totožnosť dodávateľa služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila Faktúry.

12. K odvolacím námietkam žalobcu žalovaný uviedol, že námietka nesprávneho právneho posúdenia veci je neopodstatnená. Na základe dokazovania vykonaného správcom dane bolo preukázané, že reklamovaným produktom bol muzikál ANGELIKA a šíriteľom reklamy podujatia nebol dodávateľ SARCO s.r.o. Zverejnenie obchodného mena a loga žalobcu v materiáloch propagujúcich muzikál ANGELIKA nesúviselo s hospodárskou činnosťou žalobcu a ani neprezentovalo obchodnú činnosť žalobcu, prípadne jeho produkty alebo služby, a preto takéto plnenie neslúžilo žalobcovi na uskutočňovanie jeho zdaniteľných plnení v zmysle § 49 ods. 2 Zákona o DPH. Žalobca neunesol dôkazné bremeno svojich tvrdení, keď nepreukázal, akým spôsobom mu dodávateľ SARCO s.r.o. poskytol reklamné služby, pričom deklaroványm dodávateľ SARCO s.r.o. nepotvrdil pravdivosť svojich tvrdení, ktoré deklaroval Faktúrami.

13. K námietke týkajúcej účasti žalobcu na dokazovaní ohľadom spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o. a vypočítania jej konateľky za účasti žalobcu žalovaný uviedol, že táto námietka je neopodstatnená. Správca dane v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku využil dôkazy, ktoré získal iný správca dane preverovaním u daňového subjektu SILVI PRODUCTION, s.r.o. v súvislosti s podujatím muzikál ANGELIKA. Z vykonaného preverovania vyplývalo, že spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o. nerokovala s reklamnými partnermi, ale v rámci reklamnej kampane muzikálu ANGELIKA predala spoločnosti SARCO s.r.o. reklamný priestor.

14. K námietke žalobcu týkajúcej sa sponzorstva žalovaný uviedol, že táto námietka je bezpredmetná z dôvodu, že správca dane v odôvodnení napadnutých rozhodnutí vôbec neposudzoval deklarované plnenia ako sponzorstvo. Rovnako správca dane neuvádzal podmienku uznania reklamy podmienením získania nových zákazníkov.

15. K námietke nevykonania dôkazov formou vypočítania svedkov nemeckej pobočky spoločnosti Axalta Coating Systems žalovaný uviedol, že žalobca neuviedol dôvody vypočítania svedkov a ani neoznačil konkrétne osoby, ktoré žiada vypočítať v postavení svedkov. Žalovaný preto považoval námietku žalobcu za neopodstatnenú.

16. K poukazu žalobcu na Uznesenie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19 Vikingo Fóvállalkozó Kft. žalovaný uviedol, že dané rozhodnutie nebolo dôvodné použiť, pretože v prípade žalobcu odpočítanie DPH nebolo uznané z dôvodu porušenia hmotnoprávných podmienok vyplývajúcich zo Zákona o DPH. Správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočítanie DPH z dôvodu, že plnenia z ktorých si odpočítal DPH, nepoužil žalobca na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení. Žalobca neunesol dôkazné bremeno svojich tvrdení, keď nepreukázal ako mu slúžili plnenia od dodávateľa SARCO s.r.o. na uskutočňovanie vlastných zdaniteľných plnení a ani nepreukázal, akým spôsobom boli realizované predmetné plnenia. Žalobca nemal podľa žalovaného vedomosť, akým spôsobom jeho dodávateľ zabezpečil prezentáciu loga žalobcu na podujatí muzikál ANGELIKA. Plnenia deklarované priamym dodávateľom SARCO s.r.o. správca dane spochybnil aj u tohoto dodávateľa, keďže nepotvrdil vierohodnosť Faktúr. Žalovaný tiež poukázal na Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-334/20 Amper Metal Kft. a dodal, že cieľom zverejnenia loga žalobcu na podujatí

muzikál ANGELIKA nebola propagácia žalobcu a jeho tovarov a služieb. Nebolo preto možné uplatniť z takto fakturovaných služieb odpočítanie DPH, pretože reklamné služby tak, ako boli deklarované a prezentované, nijako nesúviseli s hospodárskou činnosťou žalobcu.

17. K námietke nulity rozhodnutí o nevyhlúčení zamestnancov správcu dane z daňového konania žalovaný uviedol, že o A. B. C., vedúcej oddelenia daňovej kontroly 8 Daňového úradu Žilina, ktorá nie je zamestnancom orgánu verejnej správy iného stupňa, bolo rozhodnuté v súlade s § 60 ods. 6. Daňového poriadku jej najbližšou nadriadenou A. F. B.. Žalobca tvrdil, že sú podľa § 64 a nasl. Daňového poriadku nulitné a nemožno na ne prihliadať. Podľa žalovaného tvrdenie žalobcu o nulite rozhodnutí č. 100880920/2021 zo dňa 21. mája 2021 a č. 100880845/2021 zo dňa 21. mája 2021 vydaných A. B. C. podľa § 64 Daňového poriadku z dôvodu, že o námietke zaujatosti podanej podľa § 60 ods. 2 voči A. B. C. nebolo doposiaľ rozhodnuté, nemá oporu v žiadnom ustanovení Daňového poriadku.

18. Vzhľadom na uvedené žalovaný vyhodnotil odvolacie námietky žalobcu ako neopodstatnené, pričom nezistil dôvody na zrušenie napadnutých rozhodnutí správcu dane.

Žaloby

19. Žalobca sa správnymi žalobami podanými v zákonom stanovenej lehote domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného a správcu dane z dôvodov, že nesprávneho právneho posúdenia vecí, nedostatočného zistenia skutkového stavu orgánmi verejnej správy pre riadne posúdenie vecí a z dôvodu, že v konaní došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí.

20. Žalobca v správnej žalobe uviedol, že zásada daňovej neutrality sa odráža v režime odpočítania dane, ktorého cieľom je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samé v zásade podliehajú DPH. DPH sa uplatňuje na všetky transakcie výroby alebo distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu. Z toho vyplýva, že čo sa týka DPH, každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia nezávisle na DPH splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (Rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-267/15 Gemeente Woerden). Z ustálenej judikatúry vyplýva, že právo zdaniťelných osôb odpočítať si z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právom Európskej únie (najmä Rozsudky Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-78/00 z 25. októbra 2001, bod 28; vo veci C-25/07 z 10. júla 2008, bod 14 a vo veci C-274/10 z 28. júla 2011, bod 42). Žalovaný a správca dane podľa žalobcu svojím postupom a rozhodnutiami, v ktorých sa premietlo nesprávne právne posúdenie, mali za cieľ žalobcu zbaviť práva na odpočet DPH, čím by došlo k porušeniu zásady neutrality DPH. Právo na odpočet je neoddeliteľnou súčasťou spoločného systému DPH, ktoré nemôže byť obmedzené a uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenie uskutočnené na vstupe (Rozsudky Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid, body 37 a 38; vo veci C-285/11 Bonik, body 25 a 26, ako aj vo veci C-271/12 Petroma Transports, bod 22).

21. Žalobca v správnych žalobách ďalej uviedol, že dôkazné bremeno v daňovom konaní je primerane rozložené medzi daňový subjekt a správcu dane, pričom daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Najčastejšie ide o účtovné doklady podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Na druhej strane správca dane preukazuje skutočnosť o úkonoch vykonávaných voči platiteľovi dane, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane, pričom nie je potrebné dokazovať skutočnosť všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Žalobca tvrdil, že povinnosť preukázať svoje tvrdenia si splnil a predložil všetky potrebné doklady a vysvetlenia k predmetnej daňovej kontrole. Žalobca mal za to, že si „splnil povinnosti v rámci daňovej kontroly na 100% a v miere akej mu je možné pričítať dôkazné bremeno ho uniesol v plnom rozsahu. Napokon žalobca nebol vyzvaný správcom dane, aby konal niečo iné, alebo aby niečo opomenul.“ Podľa

žalobcu má predmetné konanie „nápadne podobné črty konania“ ako v prípade, ktorým sa zaoberal Najvyšší súd Slovenskej republiky v Rozsudku sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011. Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že v prípade, ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno a dôkaznú núdzu správca dane. Ak tieto skutočnosti budú uplatnené proti daňovému subjektu, účasť na dokazovaní mu musí byť umožnená. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia od následného „forenzného dokazovania.“ Správca dane pričítal žalobcovi existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. „V zmysle tohto rozsudku, ako aj chápania dôkazného bremena Ústavným súdom v uznesení so sp. zn. III ÚS 401/09-17“ platiteľ dane riadne podal daňové priznanie (naplnil formálnu stránku dôkaznej povinnosti) a poskytol dokumenty na reálne preukázanie dodaných služieb (materiálna stránka dôkaznej povinnosti), čím si splnil povinnosť tvrdenia a povinnosť preukázania svojich tvrdení. Podľa žalobcu „Dostupné dôkazy teda naplňajú materiálne naplnenie primárneho dôkazného bremena, ako aj sekundárneho dôkazného bremena v prípade, ak by po (odôvodnenom a materiálnom!) spochybnení predložených dôkazov správcom dane bolo toto bremeno znova prinavrátené na stranu platiteľa dane.“

22. Následne žalobca citoval časť z odôvodnenia Rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 1/2011 zo dňa 15. marca 2011, podľa ktorého „skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodit' dôkazné bremeno daňového subjektu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. V tejto súvislosti možno poukázať na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.“ Podľa žalobcu v súlade s argumentáciou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky nemožno prihliadnuť na argumentáciu správcu dane spochybňujúcu subdodávateľské dodávky od dodávateľov „Platiteľa dane,“ prípadne „dôkazné bremeno Platiteľa dane ohľadne týchto vzťahov.“ Správca dane podľa žalobcu žiadnym relevantným spôsobom nespochybnil, že by „uvedené služby“ poskytnuté neboli.

23. Žalobca v správnych žalobách uviedol citáciu časti Uznesenia Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/2019 Vikingo Fővállalkozó Kft. a konštatoval, že propagované podujatie ANGELIKA sa reálne uskutočnilo, reklamná kampaň bola odvysielaná a žalobca zaplatil Faktúry za reklamné služby na bankový účet spoločnosti SARCO s.r.o. Žalobca vystupoval na propagovanom podujatí ako reklamný partner. Hlavnou reklamnou informáciou bolo logo spoločnosti, ktoré obsahuje kmeň obchodného mena spoločnosti žalobcu. Pri viac ako desať reklamných partneroch nie je dispozične možné, aby na reklamných billboardoch, baneroch a v reklamných spotoch bola uvedená aj informácia o predmete podnikania všetkých inzerentov. Potenciálny zákazník, resp. obchodný spoločník môže kontaktné údaje o spoločnosti a bližšie informácie o predmete podnikania zistiť napríklad cez obchodný register. Správca dane podľa žalobcu chybné viedol celé dokazovanie a trval na závere, že pokiaľ nie je preukázaná účasť žalobcu na daňovom podvode alebo vedomosť o ňom, nie je možné rozhodnúť tak ako správca dane a žalovaný.

24. Podľa žalobcu je neprijateľné, aby správca dane rozhodnutie o dodatočnom určení dane odôvodnil skutkovými zisteniami, ktoré nevyplývajú z obsahu spisu, ale len z jeho tvrdení. Takto nie je možné preveriť vierohodnosť správcom dane tvrdených zistení získaných pri výkone jeho činnosti v rámci správy daní, ani zákonnosť postupu pri vykonaní „predmetného dôkazu.“ Podľa žalobcu tak rozhodnutia správcu dane ako aj rozhodnutia žalovaného trpia nezákonnosťou v otázke „daňového bremena platiteľa dane, ktoré je taktiež v rozpore s konštantou judikatúrou najvyšších súdnych autorít.“

25. Žalobca namietal, že správca dane v rozpore s Vyhláškou Ministerstva vnútra Slovenskej republiky č. 410/2015 Z. z. o podrobnostiach výkonu správy registratúry orgánov verejnej moci a o tvorbe

spisu a s § 23 ods. 2 a § 33 zákona Daňového poriadku neexistoval minimálne k dátumu 23. apríla 2021 spis k daňovej kontrole kontrolovaného subjektu. Žalobca ďalej uviedol: „Dňa 23. apríla 2021, kedy malo byť vykonané prerokovanie pripomienok, je existencia riadneho žurnalizovaného spisu absolútne nevyhnutná, vzhľadom na pokročilosť konania. Zo zvukovej nahrávky zo dňa 23.4.2021 je však absolútne zrejmé, že kompletný a riadne žurnalizovaný spis, minimálne k tomuto dátumu neexistoval. Správca dane, ani žalovaný nemohli na základe neexistujúceho spisu dospieť k žiadnemu záveru. Ak dospeli tak tento záver je absolútne nepreskúmateľný. Podľa stanoviska ministerstva financií zo dňa 6.10.2021, správca dane je povinný viesť spis a mať ho vždy žurnalizovaný, toto stanovisko prikladáme k odvolaniu. V duchu zákona, podporujúci stanoviskom MF SR je teda evidentné, že ak správca dane ku dňu 23.4.2021 nemal spis, nemožno považovať celé konanie od počiatku za zákonné. Skutočný spis nikdy nebol. Zo zvukovej nahrávky zo dňa 23.4.2021 zreteľne vyplynulo, že správkyňa dane A. E., by podľa vlastných slov „pripravila spis žurnalizovaný, keby mala vedomosť o úmysle práveho zástupcu daňového subjektu nahliadnuť.“ Z tohto vyjadrenia je zrejmé, že správca dane mal v úmysle dať daňovému subjektu na nahliadnutie iný spis, ako ten z ktorého vychádza správca dane pri svojej rozhodovacej činnosti.“ Žalobca ďalej uviedol, že „Sme presvedčení o skutočnosti, že skutočný a zákonný spis z konania o daňovej kontrole u žalobcu neexistoval minimálne k dátumu 23.4.2021, no s najväčšou pravdepodobnosťou ani po tomto dátume. Ak spis v čase podania tejto správnej žaloby existuje, nemôže byť datovaný a žurnalizovaný od začiatku prebiehajúcej daňovej kontroly, t.j. pred dátumom 23.4.2021, ako to napokon potvrdzuje správca dane sám, na nahrávke zo dňa 23.4.2021.“ Podľa žalobcu je „rozhodnutie“ preto „absolútne nepreskúmateľné a naplňuje podstatu ust. § 191, ods. 1, písm. d) S.s.p.“

26. Žalobca ďalej uviedol, že správcovi dane doručil vyjadrenie k Protokolu zo dňa 25. januára 2021. Správca dane určil termín prejednania pripomienok žalobcu k Protokolu č. 100115022/2021 na termín 23. apríla 2021. Podľa tvrdenia žalobcu však správca dane žalobcovi v rozpore s „ustanoveniami Daňového poriadku“ znemožnil prerokovať vznesené pripomienky a využiť jeho zákonné právo. Podľa žalobcu na zvolanom termíne nemal správca dane „v pláne predložené pripomienky prerokovať.“ Z vyjadrenia zamestnankýň správcu dane na zaznamenanej zvukovej nahrávke, ako aj zápisnice predloženej ako príloha podania označeného ako „Vylúčenie zamestnancov podľa § 60 ods. 1 a ods. 2 Daňového poriadku, Disciplinárny podnet,“ je podľa žalobcu zrejmé, že úkon prerokovania pripomienok k Protokolu bol zvolaný len za účelom formalistického naplnenia znenia zákona, nakoľko odpovede právneho zástupcu žalobcu už boli v predmetnej zápisnici zaznačené a pripravené.

27. Žalobca namietal, že daňová kontrola je samostatná a časovo ohraničená „etapa“ z dôvodu, že konanie správcu dane počas daňovej kontroly predstavuje zásah do súkromoprávnej sféry daňového subjektu, ktorý je povinný toto konanie až do ukončenia kontroly strpieť. Podľa žalobcu nie je možné prenášať úlohy daňovej kontroly do vyrubovacieho konania. Každá etapa daňového konania má svoj špecifický účel, na ktorého dosiahnutie stanovil zákonodarca primerane dlhý čas. Dodatočné dopĺňanie dokazovania vo vyrubovacom konaní odporuje jeho podstate, ktorou je dať daňovému subjektu príležitosť vyjadriť sa zisteniam správcu dane obsiahnutým v protokole a prípadne ich dodatočne vyvrátiť. Žalobca tvrdil, že ak bol správca dane toho názoru, že všetky okolnosti prípadu doposiaľ neboli dostatočne preukázané, nikdy nemal pristúpiť k vyhotoveniu Protokolu. Dopĺňanie nových dôkazov vo vyrubovacom konaní ukracuje daňový subjekt o jeho právo sa k týmto dôkazom vyjadriť, preto žalobca považoval konanie správcu dane, ktorý dňa 12. apríla 2021 prevzal v priebehu vyrubovacieho konania vyjadrenie konateľky spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o. zo spisu v inej veci za neprijateľné, a to aj vzhľadom na skutočnosť, že správca dane mal vedomosť o „predmetnej výzve“ už v novembri 2020. Podľa žalobcu je rovnako neprijateľné, aby správca dane s dokladmi a dôkazmi manipuloval tak, ako to jednoznačne vyplýva zo zvukovej nahrávky zo dňa 23. apríla 2021, kedy sa nielenže správca dane snažil zatajovať doklad, ktorý vybral z už aj tak „absolútne nekompletného, nežurnalizovaného spisu, ale sám seba usvedčuje z klamstva, keď v priebehu pár minút trikrát označí predmetný doklad ako niečo iné, a napokon právny zástupca zisťuje, že je obsahom dokladu je v skutočnosti niečo iné.“

28. Žalobca ďalej namietal, že Protokol doručený žalobcovi dňa 1. februára 2021 neobsahuje číslo konania, ktoré je náležitou podľa § 47 písm. b) Daňového poriadku. Číslo 100115022/2021, ktoré je uvedené na Protokole, nie je číslo konania, nakoľko ide o unikátne číslo, zrejme vygenerované len pre daný dokument a ktoré sa nenachádza na žiadnom inom dokumente z predmetnej daňovej kontroly. Rovnako žalobca namietal, že rozhodnutia správcu dane doručené žalobcovi dňa 30. augusta 2021 neobsahujú číslo konania, ktoré je náležitou podľa § 63 ods. 3 písm. b) Daňového poriadku. Číslo

uvedené na rozhodnutiach správcu dane nie sú číslami konania, ale rovnako ako v prípade Protokolu zo dňa 1.2.2021 ide o unikátne čísla, zrejme vygenerované len pre dané dokumenty, ktoré sa nenachádzajú na žiadnom inom dokumente z predmetnej daňovej kontroly. Podľa žalobcu číslo konania ani neexistuje, teda „nemôže byť konanie takto vedené a ani skončené.“ Žalobca je toho názoru, že správca dane „netvorí z daňovej kontroly“ žurnalizovaný spis a jednotlivé dokumenty vydávané správcou dane nie sú žiadnym spôsobom označené a evidované pod jednotným číslom konania. Správca dane tak podľa žalobcu koná v rozpore s § 47 písm. b) a § 63 ods. 3 písm. b) Daňového poriadku.

29. Žalobca v správnej žalobe ďalej namietal, že dňa 3. mája 2021 podal podnet na vylúčenie zamestnanca podľa § 60 ods. 1 a ods. 2 Daňového poriadku. Rozhodnutie zo dňa 20. mája 2021 o nevyhlúčení A. B. C. z konania bolo žalobcovi doručené 24. mája 2021. Dňa 21. mája 2021 rozhodla A. B. C. o nevyhlúčení zamestnankýň správcu dane A. D. B. a A. B. E.. V rozhodnutí o nevyhlúčení zo dňa 20. mája 2021 však správca dane neposúdil námietku zaujatosti podľa § 60 ods. 2 Daňového poriadku, ale len podľa § 60 ods. 1 Daňového poriadku. A. B. C. sa dňa 23. apríla 2021 zúčastnila úkonu ako zamestnanec orgánu verejnej správy iného stupňa, čím podľa žalobcu naplnila podmienky vyplývajúce z § 60 ods. 2 Daňového poriadku na svoje vylúčenie z konania. Rozhodnutia č. 100880920/2021 zo dňa 21. mája 2021 a č. 100880845/2021 zo dňa 21. mája 2021 sú podľa žalobcu v zmysle § 64 a nasl. Daňového poriadku nulitné rozhodnutia a nemožno na ne prihliadať. Ďalej žalobca tvrdil, že dňa 12. júla 2021 mu bol doručený list zo dňa 7. júla 2021 vyhotovený namietanou zamestnankyňou A. B. C., vedúcou oddelenia daňovej kontroly 8. Tento úkon žalobca považoval za nezákonný úkon. Na tieto skutočnosti správca dane žalobca podľa jeho tvrdenia upozornil a žiadal o určenie nového zákonného termínu na prerokovanie pripomienok k Protokolu. Z rozhodnutí správcu dane je zrejmé, že správca dane termín určený listom zo dňa 7. júla 2021 nezrušil, naopak, ústne pojednávanie začal a spísal úradný záznam o neúčasti žalobcu. Správca dane tak podľa žalobcu svojim nezákonným konaním uprel žalobcovi možnosť prerokovať pripomienky k Protokolu napriek skutočnosti, že zjavne prejavil záujem zúčastniť sa na ústnom pojednávaní v prípade, ak by sa konalo zákonným spôsobom.

30. Vzhľadom na uvedené žalobca žiadal správny súd, aby napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane zrušil a uložil žalovanému povinnosť nahradiť žalobcovi trovy konania vo výške 100 %.

Vyjadrenia žalovaného k žalobám

31. Žalovaný v písomných vyjadreniach k správnym žalobám stručne popísal priebeh administratívneho konania a podstatný obsah rozhodnutí správcu dane a žalovaného. K námietke žalobcu ohľadom dodatočného dopĺňania dôkazov vo vyrubovacom konaní žalovaný uviedol, že daná námietka je neopodstatnená. Správca dane podstatné okolnosti prípadu zistil v rámci daňovej kontroly. V rámci vyrubovacieho konania správca dane v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku prevzal do konania dôkazy týkajúce sa spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o., ktorá bola organizátorom podujatia „muzikál ANGELIKA.“ Správca dane oboznámil splnomocneného zástupcu žalobcu s uvedeným dôkazom pri ústnom pojednávaní dňa 23. apríla 2021.

32. K zvukovej nahrávke zo dňa 23. apríla 2021 žalovaný uviedol, že nahrávka nebola získaná zákonným spôsobom, a preto je nie je možné prihliadať na ňu ako na dôkaz. Dňa 23. apríla 2021, kedy sa uskutočnilo ústne pojednávanie za účelom prerokovania pripomienok k Protokolu, správca dane na začiatku ústneho pojednávania v súlade s § 11 ods. 3 Daňového poriadku poučil všetky zúčastnené osoby o povinnosti zachovávať daňové tajomstvo a o právnych dôsledkoch porušenia tejto povinnosti podľa § 264 Trestného zákona. C. A. K. J., K., konateľ advokátskej kancelárie TAX LAW, s.r.o., splnomocnený zástupca žalobcu, si vyhotovil z ústneho pojednávania zvukový záznam bez súhlasu správcu dane a tento zvukový záznam ďalej poskytol žalovanému. C. A. K. J., K. odmietol podpísať Zápisnicu č. 100678754/2021 zo dňa 23. apríla 2021 a bez súhlasu správcu dane si zobral koncept pripravenej zápisnice. C. A. K. J., K. si počas ústneho pojednávania dňa 23. apríla 2021 vyhotovoval snímky písomností správcu dane bez jeho súhlasu.

33. K námietke žalobcu, že Protokol a rozhodnutia správcu dane neobsahujú číslo konania, daňová kontrola nie je evidovaná pod číslom konania, čísla uvedené v záhlaví dokumentov nie sú označením spisu, že správca dane netvorí žurnalizovaný spis a jednotlivé dokumenty nie sú žiadnym spôsobom označené a evidované pod jednotným číslom konania, žalovaný uviedol, že ju považuje za neopodstatnenú. V informačnom systéme Finančnej správy Slovenskej republiky je pre každý daňový

subjekt vedený samostatný spis a teda čísla vygenerované na Protokole, v rozhodnutiach, ako aj všetky úkony vykonávané v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u žalobcu sa nachádzajú v spise žalobcu, ktorý má právo do neho nahliadnuť. Pokiaľ mal žalobca pochybnosti o existencii spisu, mal možnosť požiadať správcu dane o nahliadnutie do daňového spisu, kde pod samostatným číslom konania je vedená celá daňová kontrola za preverované zdaňovacie obdobie a k nej sú vedené všetky dokumenty súvisiace s daňovou kontrolou, ako aj následným konaním po kontrole. Zo strany žalobcu takáto žiadosť nebola podaná.

34. K námietke nulity rozhodnutí o nevyhlúčení zamestnancov správcu dane žalovaný uviedol, že splnomocnený zástupca žalobcu podal dňa 3. mája 2021 podnet na vylúčenie zamestnancov podľa § 60 ods. 1 a ods. 2 Daňového poriadku a disciplinárny podnet, ktorý bol u správcu dane zaevidovaný pod č. 6/05580219/2021. Podnet smeroval voči zamestnankyni správcu dane A. B. C., vedúcej oddelenia daňovej kontroly 8 Daňového úradu Žilina a voči jej podriadeným zamestnankyniam A. D. B. a A. B. E.. Rozhodnutím č. 100870582/2021 zo dňa 20. mája 2021 vydaným podľa § 60 ods. 6 Daňového poriadku A. F. B., poverená výkonom dočasne neobsadenej riadiacej funkcie námestníka riaditeľa úseku kontroly a analýz Daňového úradu Žilina, rozhodla o nevyhlúčení A. B. C., vedúcej oddelenia daňovej kontroly 8 Daňového úradu Žilina z daňového konania začatého dňa 2. februára 2021 po doručení Protokolu. A. B. C., vedúca oddelenia daňovej kontroly 8 Daňového úradu Žilina rozhodla o nevyhlúčení zamestnankýň A. D. B. a A. B. E. rozhodnutiami č. 100880845/2021 zo dňa 21. mája 2021 a č. 100880920/2021 zo dňa 21. mája 2021, ktoré boli doručené splnomocnenému zástupcovi žalobcu. Podľa žalovaného žalobca neuviedol, čo malo spôsobiť nulitu daných rozhodnutí v zmysle konkrétneho ustanovenia § 64 Daňového poriadku, ktorý taxatívne vymedzuje podmienky, za ktorých sa považuje rozhodnutie za nulité, preto žalovaný považoval danú námietku za neopodstatnenú.

35. K poukazu žalobcu na Uznesenie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19 Vikingo Fóvállalkozó Kft. žalovaný uviedol, že v prípade žalobcu bolo zamietnuté právo na odpočítanie DPH z dôvodu porušenia Zákona o DPH. Deklarovaná služba na podujatí muzikál Angelika nepropagovala tovary a služby dodávané a poskytované žalobcom, a teda nebola splnená podmienka vyplývajúca z ustanovenia § 49 ods. 2 Zákona o DPH. Okrem toho správca dane preukázateľne spochybnil vzťah na kontrolovanom stupni obchodu medzi žalobcom a deklarovateľným dodávateľom SARCO s.r.o., ktorý nebol skutočným dodávateľom služby v zmysle § 49 ods. 1 Zákona o DPH.

36. Žalovaný ďalej uviedol, že rozhodnutia správcu dane sú v súlade s § 63 ods. 5 Daňového poriadku, obsahujú odôvodnenie, skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutí, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami žalobcu, úvahy ovplyvňujúce hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo. Správca dane zákonným spôsobom zistil všetky skutočnosti, ktoré vyhodnotil jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach a na základe ktorých prijal právny záver, pričom postupoval v súlade s judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskej únie. Záver správcu dane vychádza zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, na základe ktorého bolo možné presvedčivo konštatovať, že žalobca nepoužil sporné plnenie v zmysle § 49 ods. 2 Zákona o DPH, pričom bol taktiež preukázateľne spochybnený vzťah na kontrolovanom stupni obchodu medzi žalobcom a deklarovateľným dodávateľom SARCO s.r.o., ktorý nebol skutočným dodávateľom služby v zmysle § 49 ods. 1 Zákona o DPH. Vzhľadom na uvedené žalobca žiadal, aby správny súd správne žaloby žalobcu zamietol a žalobcovi nepriznal právo na náhradu trov konania.

Repliky žalobcu

37. Žalobca sa vyjadril k vyjadreniam žalovaného podaniami zo dňa 13. marca 2023, v ktorých poukázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31. januára 2022, v ktorom súd vyhodnotil zabezpečenie mediálneho priestoru platiteľom dane pre daňový subjekt (reklamného partnera podujatia), prezentáciu jeho loga, predmetu činnosti na propagačných materiáloch a podujatiach za odplatu ako ekonomickú činnosť. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ďalej uviedol, že bez ohľadu na to, či je toto plnenie reklamou, sponzoringom alebo ním zmluvné strany sledovali iný účel, pri uplatnení režimu DPH mohlo ísť len o dodanie služby, pri ktorej vznikla daňová povinnosť, pretože služba bola poskytnutá za protihodnotu v tuzemsku zdaniiteľnou osobou, ktorá konala v postavení zdaniiteľnej osoby. Žalobcovi bola v zmysle vyššie uvedeného poskytnutá za odplatu služba, ktorá zodpovedá definícii reklamy, t. j. prezentácia žalobcu na podujatí muzikál Angelika za účelom vytvorenia vnemu o existencii daňového subjektu, pričom

podľa Rozsudku Krajského súdu v Žiline sp. zn. 30S/107/2021 zo dňa 16. januára 2023, podporenom Rozsudkom Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 6Sžfk/48/2021 zo dňa 27. júna 2022 „umiestnenie loga daňového subjektu na billboardoch a v ďalšom mediálnom priestore (TV, tlač) za protihodnotu v tuzemsku zdaniteľnou osobou, v súvislosti s propagovaným podujatím je jednoznačne možné považovať za dodanie služby v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH.“ Podľa žalobcu sa propagované podujatie muzikál Angelika reálne uskutočnilo, reklamná kampaň bola odvysielaná a žalobca zaplatil Faktúry za reklamné služby na bankový účet reklamnej agentúry, ktorá má tieto faktúry riadne zaúčtované – všetky tieto skutočnosti priznáva samotný žalovaný a správca dane. Hlavnou reklamnou informáciou bolo logo spoločnosti, ktoré obsahuje kmeň obchodného mena spoločnosti žalobcu.

38. Žalobca odmietol vyjadrenie žalovaného, ktorý od počiatku daňovej kontroly trval na svojich záveroch, že žalobca porušil ustanovenie § 49 ods. 2 Zákona o DPH, nakoľko „Zverejnenie loga reklamného partnera NEMCO s.r.o. v materiáloch propagujúcich podujatie nie je možné považovať za poskytnutie služieb propagácie a reklamy,“ na základe čoho žalovaný odôvodňoval odopretie práva žalobcu na odpočet DPH. Skutočnosť, že logo žalobcu neobsahuje doslovnú a presnú informáciu o predmetoch činnosti žalobcu, nie je a nemôže byť zákonným dôvodom na konštatovanie žalovaného o nepreukázaní propagácie žalobcu a z toho vyodený záver o nedodaní služby a porušení § 49 ods. 2 Zákona o DPH.

39. Žalobca zároveň poukázal na Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžk/64/2016 zo dňa 6. marca 2018 podľa ktorého „i reklama, ktorá priamo nevedla k uzavretiu nových zmlúv (s novými klientmi), môže byť považovaná za zdaniteľný obchod použitý na dodávky tovarov a služieb platiteľa, pokiaľ prijaté reklamné služby na vstupe splňajú definíciu reklamy a sú čo do rozsahu vynaložených nákladov, miesta a spôsobu reprezentácie, prípadne ďalších relevantných okolností, primerané podnikateľskej činnosti platiteľa.“ V zmysle uvedeného nemôže žalovaný podľa žalobcu od neho žiadať, aby preukázal efektívnosť uskutočnenej reklamy a túto meral ekonomickými ukazovateľmi. V zmysle Rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-334/20 Amper Metal Kft. zo dňa 25. januára 2021 „Ak raz vznikne právo na odpočítanie dane, zostáva zachované aj vtedy, ak sa zamýšľaná hospodárska činnosť napokon neuskutočnila a v dôsledku toho nevedla k zdaniteľným plneniam, alebo ak zdaniteľná osoba nemohla používať tovary alebo služby, ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných plnení, z dôvodu okolností nezávislých od jej vôle.“ Žalovaný uviedol, že nebolo preukázané, že reálne došlo k dodaniu služby žalobcovi dodávateľom SARCO s.r.o., a že nebolo preukázané ekonomické opodstatnenie. Toto konštatovanie je podľa žalobcu v rozpore s Uznesením Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19 Vikingo Fővállalkozó Kft. Žalobca súčasne poukázal na Uznesenie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-154/20. Podľa žalobcu preto správca dane konal zjavne v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie, ak žalobcovi nepriznal odpočet DPH z dôvodu, že nepovažoval za preukázané, že predmetné plnenia dodal žalobcovi dodávateľ SARCO s.r.o.

Dupliky žalovaného

40. Žalovaný v duplikách zo dňa 6. apríla 2023 uviedol, že s argumentáciou žalobcu uvedenou replikách nesúhlasí a v celom rozsahu zotrváva na skutkovej a právnej argumentácii uvedenej vo svojich rozhodnutiach zo dňa 15. februára 2022, ako aj na skutočnostiach uvádzaných vo vyjadreniach žalovaného zo dňa 16. decembra 2022. Podľa správcu dane ako aj žalovaného bolo v predmetných veciach spochybnené použitie prijatého plnenia na uskutočňovanie zdaniteľných plnení žalobcom. Na podujatí muzikál ANGELIKA nebola propagovaná hospodárska činnosť žalobcu a ani jeho produkty, či služby a propagácia činnosti žalobcu nevyplývala ani zo Zmluvy. Okrem toho bol spochybnený aj deklarovaný dodávateľ SARCO s.r.o, ktorý reálne nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť. Získanými dôkazmi bolo jednoznačne spochybnené, že na podujatí boli propagované výrobky a služby dodávané žalobcom, žalobca nepoužil sporné plnenie v zmysle § 49 ods. 2 Zákona o DPH, pričom bol taktiež spochybnený vzťah na kontrolovanom stupni obchodu medzi žalobcom a deklarovaným dodávateľom SARCO s.r.o., ktorý nebol skutočným dodávateľom služby v zmysle § 49 ods. 1 Zákona o DPH. Žalovaný mal za to, že skutkový stav veci bol správcou dane dostatočne zistený, pri daňovej kontrole zachovával práva žalobcu a ostatných zúčastnených v daňovom konaní a rovnako na základe vykonaného dokazovania mal k dispozícii všetky podklady potrebné k vydaniu objektívneho rozhodnutia.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

41. Zákonom č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov bol zriadený Správny súd v Banskej Bystrici. Podľa § 3 ods. 3 písm. a) uvedeného zákona výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne súde vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu v Trenčíne a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici. Vzhľadom na uvedené sa konania pôvodne vedené na Krajskom súde v Žiline pod sp. zn. 30S/103/2022 a 31S/79/2022 vedú na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. ZA-30S/103/2022 a ZA-31S/79/2022.

42. Správny súd Uznesením sp. zn. ZA-30S/103/2022 zo dňa 6. marca 2024 rozhodol tak, že spája na spoločné konanie veci vedené na správnom súde pod sp. zn. ZA-30S/103/2022 a ZA-31S/79/2022 s tým, že sa ďalej budú viesť pod sp. zn. ZA-30S/103/2022, a to z dôvodu, že zistil splnenie podmienok na spojenie vecí v zmysle § 65 ods. 1 SSP, pretože veci spolu skutkovo súvisia (jedná sa o vyrubenie rozdielu DPH za zdaňovacie obdobia október a november r. 2016) a týkajú sa tých istých účastníkov konania.

43. Správny súd v Banskej Bystrici ako vecne a miestne príslušný súd vec prejednal na nariadenom pojednávaní dňa 18. apríla 2024, na ktoré boli účastníci konania riadne a včas predvolaní v súlade s § 108 ods. 2 SSP. Po preskúmaní napadnutých rozhodnutí z dôvodov uplatnených v správnych žalobách správny súd dospel k záveru, že správne žaloby sú nedôvodné.

44. Splnomocnený zástupca žalobcu na pojednávaní uviedol, že aj samotný žalovaný potvrdzuje dodanie služby, pričom žalobca považuje za nesprávny záver správcu dane, že zverejnenie loga žalobcu neprispelo k jeho hospodárskej činnosti. Tento záver je v rozpore so Zákonom o reklame, ktorý definuje, čo je a čo nie je reklamou, pričom aj uvedenie obchodného mena alebo loga sa považuje za reklamu. Rozhodnutia daňových orgánov podľa žalobcu nemajú oporu v zistenom skutkovom stave a bolo nepochybné, že samotná existencia plnenia bola dôkazmi preukázaná. Ďalej zdôraznil, že listiny, ktoré boli predložené správnomu súde, nie sú administratívnym spisom, pretože administratívny spis neexistoval a tento bol dodatočne vytvorený. Poukázal na to, že Protokol nemá jednu z podstatných náležitostí podľa § 47 písm. b) Daňového poriadku, a to číslo konania, preto je Protokol nezákonný a nezákonné a nulité sú aj následne vydané rozhodnutia. Ďalej poukázal na to, že vo veci konali zamestnanci správcu dane, voči ktorým bola podaná námietka zaujatosti podľa § 60 ods. 2 Daňového poriadku. A. B. C. rozhodovala aj o námietke, ktorá bola vznesená voči nej. Ďalej poukázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sfk/24/2021 zo dňa 27. októbra 2023, ktoré definuje, čo je reklama alebo sponzoring.

45. Podľa § 2 ods. 1, 2 SSP (1) v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. (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.

46. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súde 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.

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

48. Podľa § 135 ods. 1 SSP v znení účinnom do 30. júna 2023 na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy.

49. Podľa § 182 ods. 1 písm. e) SSP v správnej žalobe sa musia okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť dôvody žaloby, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté výroky rozhodnutia alebo opatrenia za nezákonné (ďalej len „žalobné body“).

50. Podľa § 183 SSP žalobca môže rozšíriť správnu žalobu alebo doplniť správnu žalobu o ďalší žalobný návrh alebo o ďalšie žalobné body len v lehote ustanovenej na podanie žaloby.

51. Podľa § 190 SSP ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

52. Podľa § 63 ods. 3 Daňového poriadku ak tento zákon alebo osobitné predpisy¹⁾ neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať

a) označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal,

b) číslo a dátum rozhodnutia,

c) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu;³³⁾ ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu,

d) výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená,

e) poučenie o mieste, lehote a forme podania odvolania s upozornením na prípadné vylúčenie odkladného účinku,

f) vlastnoručný podpis oprávnenej osoby s uvedením jej mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky; ak sa rozhodnutie vyhotovuje v elektronickej podobe, neobsahuje vlastnoručný podpis a odtlačok úradnej pečiatky, ale sa autorizuje podľa osobitného predpisu.

53. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane vrátane postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, výlučne v rozsahu, ktorý bol stanovený dôvodmi nezákonnosti uplatnenými v správnych žalobách. Správne súdnictvo je ovládané dispozičnou zásadou, čo znamená, že určenie rozsahu a obsahu prieskumu správneho súdu patrí žalobcovi (§ 134 ods. 1 SSP). Správny súd je viazaný jednak rozsahom a jednak dôvodmi nezákonnosti, ktoré boli v správnych žalobách uplatnené. Žalobca musí v zákonom stanovenej lehote uviesť dôvody, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov považuje napadnuté výroky rozhodnutia za nezákonné (žalobné body), a to v zmysle § 182 ods. 1, písm. e) SSP. Žalobca môže rozšíriť správnu žalobu alebo doplniť správnu žalobu o ďalší žalobný návrh alebo o ďalšie žalobné body len v lehote ustanovenej na podanie žaloby (t. j. v lehote dvoch mesiacov od oznámenia rozhodnutia orgánu verejnej správy, proti ktorému žaloba smeruje). Správny súd nie je ďalšou inštanciou v správnom konaní oprávnenou samostatne zisťovať skutkový stav veci a prípadne modifikovať skutkové, či právne závery orgánov verejnej správy, pretože nenahrádza ich činnosť. Úlohou správneho súdu je v rozsahu podľa žalobných dôvodov posúdiť, či si orgán verejnej správy zadovážil dostatok skutkových podkladov pre rozhodnutie, či zistil skutočný stav, t. j. či skutkové závery, ku ktorým dospel, vyplývajú z vykonaných dôkazov a či rozhodol v súlade s hmotnoprávnymi a procesnými predpismi.

54. Žalobca sa včas podanými správnymi žalobami domáhal zrušenia napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného. Správca dane napadnutými rozhodnutiami žalobcovi určil rozdiel spolu v sume 10 000,00 Eur na DPH za zdaňovacie obdobia október a november 2016 z dôvodu, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok podľa § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH, konkrétne nepreukázal, akým spôsobom súviseli plnenia fakturované od dodávateľa SARCO s.r.o. s celkovou hospodárskou činnosťou žalobcu a ani to, akým spôsobom použil tieto služby na výstupe pre potreby svojich zdaniteľných plnení. Zároveň správca dane spochybnil dodanie služieb deklarovaným dodávateľom SARCO s.r.o. z dôvodu, že dodávateľ neposkytol správcovi dane žiadne dôkazy, ktorými by potvrdil uskutočnenie reklamných služieb, ktoré fakturoval žalobcovi. Správca dane vyslovil oprávnené pochybnosti o realizácii predmetného obchodu, pretože predložené Faktúry neodrážali reálne nadobudnutie služby od deklarovaného dodávateľa

SARCO s.r.o. Podľa správcu dane tak nebola potvrdená totožnosť dodávateľa služby. Žalovaný sa v napadnutých rozhodnutiach stotožnil so záverom správcu dane a rozhodnutia správcu dane potvrdil.

55. Žalobca v správnych žalobách vo všeobecnosti namietal, že rozhodnutia správcu dane a žalovaného vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia vecí, z nedostatočného zistenia skutkového stavu orgánmi verejnej správy pre riadne posúdenie vecí a ďalej namietal, že v konaní došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí.

56. Námietka žalobcu, že žalovaný a správca dane svojím postupom a rozhodnutiami, ktoré vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia vecí, mali za cieľ žalobcu zbaviť práva na odpočet DPH, čím by došlo k porušeniu zásady neutrality DPH, je nedôvodná. Predmetnú žalobnú námietku žalobca formuloval natoľko všeobecne, že správny súd nemohol vykonať v tomto ohľade súdny prieskum napadnutých rozhodnutí žalovaného a správcu dane. Podľa § 182 ods. 1 písm. e) SSP musí žalobca v správnej žalobe okrem všeobecných náležitostí podania uviesť dôvody žaloby, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté výroky rozhodnutia za nezákonné. Je preto povinnosťou žalobcu vymedziť dôvody žaloby dostatočne konkrétne tak, aby správny súd mohol vykonať súdny prieskum napadnutého rozhodnutia orgánu verejnej správy. Dostatočne konkrétne a jednoznačné vymedzenie žalobných bodov má zásadný význam pre určenie toho, čo správny súd môže podrobiť súdnemu prieskumu zákonnosti rozhodnutia a postupu orgánu verejnej správy a čím sa správny súd zaoberať nemôže a ani nebude, keďže podľa § 134 ods. 1 SSP je správny súd viazaný rozsahom a dôvodmi správnej žaloby. Z formulácie žalobných bodov preto musí byť pre správny súd jasné a zrozumiteľné, aké argumenty žalobca uvádza na podporu svojich tvrdení o nezákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy. Správny súd nie je oprávnený dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia orgánu verejnej správy uvedené v správnej žalobe namiesto žalobcu vyhľadávať a dopĺňať podľa zistení z administratívneho spisu, resp. všeobecne uplatnené dôvody nezákonnosti napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy sám konkretizovať na daný prípad a rovnako nemôže vychádzať pri súdnom prieskume rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy ani z domnienok o obsahu žalobných námietok žalobcu. Ak by tak správny súd urobil, nebol by už nestranným súdom, ale fakticky by prevzal, resp. suploval úlohu advokáta žalobcu, čo by bolo v hrubom rozpore nielen so základnými princípmi správneho súdneho konania, predovšetkým zásady podľa § 5 ods. 2 SSP, podľa ktorej „konanie pred správnym súdom je jednou zo záruk ochrany základných ľudských práv a slobôd a ochrany práv a oprávnených záujmov účastníkov administratívneho konania,“ ale predovšetkým zásady podľa § 5 ods. 9 SSP, podľa ktorej „v konaní pred správnym súdom majú účastníci konania rovné postavenie. Účastníci konania sú povinní preukázať svoje tvrdenia a vykonať úkony v lehote určenej správnym súdom,“ najmä však čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, podľa ktorého „Každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.“ V prípade, ak by správny súd za žalobcu sám dopĺňal všeobecne uplatnené žalobné dôvody, resp. ich sám konkretizoval a proaktívne vyhľadával z obsahu administratívneho spisu dôvody nezákonnosti rozhodovania a postupov orgánov verejnej správy, porušil by čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a negoval by princíp materiálneho právneho štátu, ktorý je povinná presadzovať a chrániť predovšetkým súdna moc.

57. Taktiež možno konštatovať, že podľa § 178 ods. 1 SSP je potrebné považovať za osobitnú náležitosť správnej žaloby aj konkrétne tvrdenie žalobcu, že bol ukrátený na svojich právach nezákonným rozhodnutím orgánu verejnej správy, pričom musí ísť o subjektívne práva vyplývajúce z právneho predpisu. Nestačí iba všeobecné tvrdenie, že zákon bol porušený, resp. že žalobca sa so záverom orgánu verejnej správy nestotožňuje. Žalobca je povinný poukázať na konkrétne skutočnosti, z ktorých vyvodzuje porušenie zákona. Za žalobné body nemožno považovať ani prostý výpočet ustanovení zákona, ktoré mal orgán verejnej správy porušiť, a rovnako ani poukaz, resp. citáciu rozhodnutí súdov bez toho, aby závery vyplývajúce z citovaných rozhodnutí súdov boli konkretizované na daný prípad s jasnou a zrozumiteľnou argumentáciou vychádzajúcou z celkového kontextu citovaných rozhodnutí súdov (nemožno teda považovať za prípustné vytrhávať z kontextu rozhodnutí súdov len vybrané vety, ktoré sa samé o sebe môžu žalobcovi argumentačne hodiť, ak je celkový kontext poukazovaného rozhodnutia iný). Je pravda, že vymedzenie pojmu „žalobný bod,“ resp. „žalobná námietka“ nemožno chápať príliš zužujúco, avšak pre správny súd musí byť aspoň v hrubých rysoch možné dovodiť, prečo žalobca považuje rozhodnutie orgánu verejnej správy za nezákonné. Dôvody nezákonnosti

napadnutého rozhodnutia musia byť vymedzené aspoň tak, aby správny súd pri aplikácii všeobecného pravidla, že súd pozná právo (*curia novit iura*), mohol dostatočne určiť, akým smerom bude zameraný jeho súdny prieskum.

58. Vzhľadom na uvedené je povinnosťou žalobcu v správnej žalobe jasným a zrozumiteľným spôsobom sformulovať, z akých dôvodov a v akej skutkovej alebo právnej otázke sa orgán verejnej správy mylí s uvedením konkrétneho následku na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, čo v danom prípade žalobca neurobil. Žalobca len všeobecne a nekonkrétne skonštatoval, že napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane trpia vadou nesprávneho právneho posúdenia, pričom orgány verejnej správy mali za cieľ zbaviť žalobcu práva na odpočet DPH, čím by došlo k porušeniu zásady neutrality DPH. Takto formulovaná žalobná námietka neumožňuje správne súdu vykonať súdny prieskum zákonnosti napadnutých rozhodnutí žalobcu a správcu dane. Nepostačuje len skonštatovať, že napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane trpia vadou nesprávneho právneho posúdenia, ale žalobca bol povinný uviesť, v čom konkrétne táto vada spočíva a ktoré konkrétne právne závery správcu dane a žalovaného sú v rozpore so zákonom. Nič na tom nemení ani skutočnosť, že žalobca uviedol viaceré rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie týkajúce sa zásady neutrality DPH, s ktorými sa správny súd môže len stotožniť, avšak bez toho, aby závery z nich vyplývajúce konkretizoval na okolnosti daného prípadu. Navyše, pokiaľ žalobca namietal, že orgány verejnej správy „mali za cieľ“ zbaviť žalobcu práva na odpočet DPH, takéto konštatovanie je len ničím nepodložený dohad, resp. názor žalobcu, ktorý nie je spôsobilý spochybniť zákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného.

59. Žalobca v správnych žalobách ďalej namietal, že si splnil povinnosť preukázať svoje tvrdenia a predložil všetky potrebné doklady a vysvetlenia k predmetnej daňovej kontrole. Žalobca mal za to, že si „splnil povinnosti v rámci daňovej kontroly na 100% a v miere akej mu je možné pričítať dôkazné bremeno ho uniesol v plnom rozsahu. Napokon žalobca nebol vyzvaný správcou dane, aby konal niečo iné, alebo aby niečo opomenul.“ Správny súd môže len opätovne uviesť, že sa jedná o všeobecné tvrdenie žalobcu bez toho, aby žalobca konkrétne uviedol, v čom sú rozhodnutia správcu dane a žalovaného v tomto ohľade nesprávne a zaťažené vadou nezákonnosti. So všeobecnými konštatovaniami žalobcu ohľadom rozloženia dôkazného bremena v konaní pred daňovými orgánmi sa môže správny súd len stotožniť, avšak tieto nie sú bez ich individualizácie na skutkové okolnosti danej veci spôsobilé privodiť záver o nezákonnosti napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného. Taktiež nepostačuje, keď žalobca poukázal na Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011 (a tento následne aj citoval) s tvrdením, že podľa žalobcu má predmetné konanie „nápadne podobné črty konania“ ako v prípade, ktorým sa zaoberal Najvyšší súd Slovenskej republiky v danom rozsudku bez toho, aby tieto závery previazal s konkrétnymi závermi správcu dane a žalovaného v napadnutých rozhodnutiach. Rovnako námietka žalobcu v správnych žalobách, že správca dane pričítal žalobcovi dôkaznú núdzu ohľadom skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno, je natoľko všeobecná, že správny súd nemohol vykonať súdny prieskum napadnutých rozhodnutí správcu dane. Vo všeobecnosti možno so žalobcom súhlasiť, že ak si daňový subjekt svoju dôkaznú povinnosť podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku splní, dôkazné bremeno prechádza na správcu dane v prípade, ak správca dane napriek tomu nadobudne pri preverovaní predložených podkladov od daňového subjektu pochybnosť o oprávnenosti uplatňovaného nároku, pričom správca dane je povinný vykonať v tomto smere dokazovanie a pochybnosti o oprávnenosti daňovým subjektom uplatňovaného nároku je správca dane na podklade vykonaného dokazovania povinný daňovému subjektu oznámiť kvalifikovaným spôsobom podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Len v takom prípade dochádza opätovne k prenosu dôkazného bremena na daňový subjekt. Pochybnosti daňových orgánov a nimi zadovážené dôkazy musia byť jednak skutočne spôsobilé vyvrátiť daňovým subjektom uplatňovaný nárok a rovnako daňové orgány nemôžu od daňového subjektu požadovať pri opätovnom prenose dôkazného bremena preukázanie takých skutočností, ktoré daňový subjekt preukázať nemôže, resp. ktoré je povinný preukázať práve správca dane v rámci svojho dôkazného bremena (napr. Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 86/2022 zo dňa 15. februára 2022 alebo Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 627/2022 zo dňa 27. apríla 2023). Žalobca však v správnych žalobách len skonštatoval, že svoju dôkaznú povinnosť si splnil a správca dane mu pričítal dôkaznú núdzu ohľadom skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno, bez toho, aby konkretizoval, nepreukázanie ktorých skutočností správcu dane žalobcovi vytkol a prečo práve tieto (žalobcom bližšie neidentifikované) skutočnosti nie sú súčasťou dôkazného bremena žalobcu. Správny súd tak nemohol bez toho, aby tieto dôvody za žalobcu sám doplnil, preskúmať v tomto ohľade napadnuté rozhodnutia správcu dane. Správny súd podotýka, že môže preskúmať napadnuté

rozhodnutie alebo postup orgánu verejnej správy nad rozsah žalobcom uplatnených žalobných bodov tak, ako ich v správnej žalobe vymedzil, len v prípadoch podľa § 134 ods. 2 SSP, pričom pri predmetnej žalobnej námietke nie je daný žiadny z dôvodov na takýto postup správneho súdu.

60. Rovnako z vyššie uvedených dôvodov nemožno vykonať súdny prieskum napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy ani na základe tvrdení žalobcu v správnych žalobách, že nemožno prihliadnúť na argumentáciu správcu dane spochybňujúcu „subdodávateľské dodávky od dodávateľov Platiteľa dane, prípadne dôkazné bremeno Platiteľa dane ohľadne týchto vzťahov,“ pričom „Taktiež správca dane žiadnym relevantným spôsobom nespochybnil, že by uvedené služby poskytnuté neboli,“ keďže sa opätovne jedná len o všeobecné a nedostatočne konkrétne tvrdenia žalobcu, ktoré bez riadnej argumentácie vo vzťahu k jasne určiteľným skutkovým a právnym okolnostiam vyplývajúcim z napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy majú skôr charakter hodnotiaceho úsudku žalobcu.

61. Žalobca v replikách k vyjadreniu žalovaného síce už konkrétnejšie uviedol, že konštatovanie žalovaného, že nebolo preukázané reálne dodanie služby žalobcovi dodávateľom SARCO s.r.o., je v rozpore s Uznesením Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19 Vikingo Fővállalkozó Kft., a zároveň, že správca dane podľa žalobcu nepostupoval v súlade s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie, keď žalobcovi nepriznal odpočet DPH z dôvodu, že nepovažoval za preukázané, že predmetné plnenia dodal žalobcovi dodávateľ SARCO s.r.o., avšak žalobca tieto dôvody uviedol po uplynutí lehoty podľa § 183 SSP, podľa ktorého môže žalobca rozšíriť správnu žalobu alebo doplniť správnu žalobu o ďalší žalobný návrh alebo o ďalšie žalobné body len v lehote ustanovenej na podanie žaloby. Táto lehota žalobcovi uplynula dňa 2. mája 2022, pričom svoje repliky žalobca podal až dňa 13. marca 2023. Správny súd v tomto ohľade uvádza, že žalobca môže v namietat' v správnom súdnom konaní nezákonnosť rozhodnutí a postupov orgánu verejnej správy len za zákonom stanovených podmienok. K zákonným obmedzeniam žalobcu v uplatňovaní dôvodov nezákonnosti rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy dochádza zavedením tzv. koncentračného princípu, podľa ktorého je žalobca povinný sústrediť svoje žalobné dôvody v určitom časovom úseku stanovenom priamo zákonom, pričom po uplynutí takto stanovenej lehoty už nie je možné na uplatnené dôvody nezákonnosti prihliadnúť. V zmysle koncentračnej zásady je uvádzanie žalobných dôvodov (námietok) časovo obmedzené až na výnimky stanovené zákonom uplynutím lehoty na podanie správnej žaloby. Po uplynutí tejto lehoty už nie je možné v priebehu konania pred správnym súdom vznášať ďalšie námietky, resp. skôr uplatnené námietky dodatočne dopĺňať a rozširovať, a to ani v replike k vyjadreniu žalovaného k správnej žalobe a ani na pojednávaní pred správnym súdom. Ustanovenie § 183 SSP nemožno podľa správneho súdu vykladať ani tak, že postačí, keď žalobca v lehote na podanie správnej žaloby vznesie len všeobecné námietky, prípadne blanketné námietky (uvedením len samotných slovných formulácií žalobných dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c) až g) SSP) a tieto po uplynutí lehoty následne „iba argumentačne“ doplní, keďže by tak dochádzalo k obchádzaniu účelu a zmyslu zákonnej koncentrácie uplatňovania žalobných dôvodov. Správny súd preto na argumentáciu žalobcu v jeho replikách k vyjadreniu žalovaného nemohol prihliadnúť a vykonať v ich rozsahu súdny prieskum napadnutých rozhodnutí žalovaného a správcu dane.

62. Námietku žalobcu, keď po citácii Uznesenia Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/2019 Vikingo Fővállalkozó Kft. uviedol, že podujatie ANGELIKA sa reálne uskutočnilo, reklamná kampaň bola odvysielaná a žalobca zaplatil Faktúry za reklamné služby na bankový účet spoločnosti SARCO s.r.o., správny súd taktiež nemohol vyhodnotiť ako dôvodnú, keďže sa jedná len o skutkové tvrdenie bez argumentácie, v čom spočíva nezákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného v nadväznosti na dané tvrdenie žalobcu a ním citované rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie. Žalobca uviedol viaceré skutkové tvrdenia (žalobca vystupoval na propagovanom podujatí ako reklamný partner; Hlavnou reklamnou informáciou bolo logo spoločnosti, ktoré obsahuje kmeň obchodného mena spoločnosti žalobcu; Pri viac ako desať reklamných partneroch nie je dispozične možné, aby na reklamných billboardoch, baneroch a v reklamných spotoch bola uvedená aj informácia o predmete podnikania všetkých inzerentov; Potenciálny zákazník, resp. obchodný spoločník môže kontaktné údaje o spoločnosti a bližšie informácie o predmete podnikania zistiť napríklad cez obchodný register), avšak tieto zostali len v rovine konštatácií žalobcu bez toho, aby ich previazal s konkrétnymi dôvodmi, v čom sa orgány verejnej správy mýlia a v čom sú ich závery nezákonné. Žalobca taktiež len všeobecne skonštatoval, že správca dane chybné viedol celé dokazovanie, pričom žalobca trval na závere, že pokiaľ nie je preukázaná účasť žalobcu na daňovom podvode alebo vedomosť o ňom, nie je možné rozhodnúť tak ako správca dane a žalovaný. Všeobecný a nekonkrétny charakter tohto tvrdenia

žalobcu neumožňoval správne súdu vykonať súdny prieskum napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného. Rovnaký charakter mali aj tvrdenia žalobcu, že je neprijateľné, aby správca dane rozhodnutie o dodatočnom určení dane odôvodnil skutkovými zisteniami, ktoré nevyplývajú z obsahu spisu, ale len z jeho tvrdení, a tvrdenie žalobcu, že nie je možné preveriť vierohodnosť správcu dane tvrdených zistení získaných pri výkone jeho činnosti v rámci správy daní, ani zákonnosť postupu pri vykonaní „predmetného dôkazu.“

63. Námietka žalobcu týkajúca sa tvrdenej nepreskúmateľnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy (žalobca v predmetnej žalobnej námietke neuviedol, či sa námietka nepreskúmateľnosti vzťahuje k rozhodnutiam správcu dane alebo žalovaného, avšak z formulácie žalobcu v správnej žalobe vyplýva, že sa týka tak rozhodnutí správcu dane, ako aj žalovaného) v dôsledku toho, že správca dane podľa žalobcu „nevidoval minimálne k dátumu 23.4.2021 spis k daňovej kontrole kontrolovaného subjektu,“ je nedôvodná. Žalobca v správnej žalobe tvrdil, že ku dňu 23. apríla 2021, keď sa uskutočnilo pred správcu dane ústne pojednávanie za účelom prerokovania pripomienok žalobcu k Protokolu, správca dane nemal k dispozícii kompletný a riadne žurnalizovaný administratívny spis, z čoho vyvodzuje, že správca dane a žalovaný nemohli pre neexistenciu administratívneho spisu dospieť k žiadnemu záveru, a ak nemu dospeli, spôsobuje to jeho nepreskúmateľnosť. Žalobca svoje tvrdenia oprel o jeho právny zástupcom vyhotovenú nahrávku z ústneho pojednávania dňa 23. apríla 2021, ktorého sa právny zástupca žalobcu zúčastnil. Vo všeobecnosti možno uviesť, že rozhodnutie orgánu verejnej správy môže byť nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6SŽ/1/2009, v ktorom sa zaoberal otázkou nepreskúmateľnosti administratívneho rozhodnutia, pričom dospel k nasledovnému záveru: „Za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť možno podľa názoru Najvyššieho súdu SR považovať také rozhodnutie správneho orgánu, z ktorého výroku nemožno zistiť, ako vlastne správny orgán vo veci rozhodol, prípadne výrok ktorého je vnútorne rozporuplný. Pod pojem spadajú prípady, keď sa nedá rozoznať, čo je výrok, odôvodnenie, kto je účastníkom konania a kto bol rozhodnutím zaviazaný. Medzi ďalšie dôvody nezrozumiteľnosti rozhodnutia správneho orgánu patrí rozpornosť výroku s odôvodnením, absencia právnych záverov, vyplývajúcich z rozhodujúcich skutkových okolností, ako aj ich nejednoznačnosť“. ... „Nedostatok dôvodov znamená jednak absolútny nedostatok odôvodnenia, ale aj to, že v rozhodnutí absentujú skutočnosti, ktoré viedli správny orgán k rozhodnutiu.“ Preskúmané rozhodnutia žalovaného ani rozhodnutia správcu dane takýmito vadami netrpia, pretože obsahujú zákonom stanovené náležitosti v zmysle § 63 Daňového poriadku. Skutočnosť, že žalobca je toho názoru, že orgány verejnej správy nemali pri svojom rozhodovaní k dispozícii riadne vedený administratívny spis, a preto vydali nepreskúmateľné rozhodnutia, nemá žiadny vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného, nakoľko sa jedná len o subjektívny názor žalobcu, ktorý nie je spôsobilý privodiť zrušenie napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy z dôvodu ich tvrdenej nepreskúmateľnosti. Navyše, žalobca svoje skutkové tvrdenie ani relevantne nepreukázal. Nahrávka z ústneho pojednávania pred správcu dane zo dňa 23. apríla 2021, na ktorú sa žalobca v správnej žalobe odvoláva a ktorú predložil ako prílohu správnej žaloby, bola podľa vyjadrenia žalovaného vyhotovená právny zástupcom žalobcu svojvoľne a bez súhlasu dotknutých zamestnankýň správcu dane. Správny súd na predmetnú nahrávku neprihliadol, keďže na účely prípadného dokazovania nie je ako dôkaz prípustná. Podľa § 123 ods. 1 SSP za dôkaz môže slúžiť všetko, čo môže prispieť k náležitému objasneniu veci a čo sa získalo zákonným spôsobom z dôkazných prostriedkov. Žalobcom označená a predložená nahrávka zo dňa 23. apríla 2021 nemá právny základ jej vyhotovenia vyplývajúci zo zákona, keďže Daňový poriadok (a ani iný všeobecnozákonný právny predpis) v žiadnom svojom ustanovení nepredpokladá vyhotovovanie zvukových záznamov z ústnych pojednávaní v daňovom konaní. Predmetná nahrávka nebola vyhotovená na úradné účely správcu dane, nie je súčasťou administratívneho spisu, ale bola vyhotovená právny zástupcom žalobcu podľa vyjadrenia žalovaného svojvoľne bez súhlasu správcu dane a dotknutých zamestnankýň správcu dane. V prípade, ak predmetná zvuková nahrávka zachytáva priebeh ústneho pojednávania zo dňa 23. apríla 2021, z povahy veci na nej musia byť zachytené aj prejavy osobnej povahy dotknutých zamestnankýň správcu dane. Podľa § 12 ods. 1 zákona č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov „Písomnosti osobnej povahy, podobizne, obrazové snímky a obrazové a zvukové záznamy týkajúce sa fyzickej osoby alebo jej prejavov osobnej povahy sa smú vyhotoviť alebo použiť len s jej privolením.“ Keďže žalobca nepreukázal, že disponuje súhlasom dotknutých zamestnankýň správcu dane s vyhotovením zvukového záznamu, predmetná nahrávka zo dňa 23. apríla 2021 nebola získaná zákonným spôsobom a v zmysle § 123 ods. SSP ju ani nemožno v konaní pred správnym súdom vykonať ako dôkaz.

64. Nedôvodná je aj námietka žalobcu, že mu správca dane v rozpore s „ustanoveniami Daňového poriadku“ znemožnil prerokovať vznesené pripomienky (zrejme k Protokolu, pozn. správneho súdu) a využiť jeho „zákonné právo.“ Súčasťou administratívneho spisu je Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100678754/2021 zo dňa 23. apríla 2021, s ktorou sa správny súd oboznámil, pričom z jej obsahu nevyplýva, že by žalobcovi bolo v rozpore so zákonom upreté akékoľvek právo v zmysle Daňového poriadku, prípadne iného všeobecnezáväzného právneho predpisu. Skutočnosť, že žalobca subjektívne nesúhlasil s procesným postupom správcu dane, nemá vplyv na zákonnosť postupu správcu dane, rovnako ani skutočnosť, že právny zástupca žalobcu odmietol predmetnú zápisnicu z ústneho pojednávania zo dňa 23. apríla 2021 podpísať napriek tomu, že sa predmetného ústneho pojednávania osobne zúčastnil. Napokon, žalobca v správnych žalobách ani neuviedol, ktoré jeho „zákonné právo“ mu malo byť postupom správcu dane odňaté, čo správny súd nie je, ako už bolo vyššie uvedené, povinný vyhľadávať za žalobcu z obsahu administratívneho spisu.

65. Námietka žalobcu, že správca dane pochybil, keď dňa 12. apríla 2021 prevzal v priebehu vyrubovacieho konania vyjadrenie konateľky spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o. zo spisu v inej veci, pričom dopĺňanie nových dôkazov vo vyrubovacom konaní ukrátilo žalobcu o jeho právo sa k týmto dôkazom vyjadriť, je nedôvodná. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že podľa Úradného záznamu č. 100573232/2021 zo dňa 12. apríla 2021 správca dane podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku prevzal dôkazy, ktorými sú informácie, tvrdenia a dôkazy predložené J. G., konateľkou spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o. podaním doručeným Daňovému úradu Bratislava dňa 3. decembra 2020, zaevidované pod č. 250337481/2020 o skutočnostiach týkajúcich sa zdaniteľných plnení v súvislosti s organizáciou a reklamou podujatia „MUZIKÁL ANGELIKA,“ ktoré sú súčasťou spisu vedeného Daňovým úradom Bratislava. Správny súd nezistil, že by správca dane konal nezákonne, keďže pripojenie časti iného administratívneho spisu, ak tento obsahuje skutočnosti relevantné pre predmetné daňové konanie, nie je v rozpore s ustanoveniami Daňového poriadku a podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku je takýto postup možný, pričom správca dane o tejto skutočnosti spísal úradný záznam, ktorý je súčasťou administratívneho spisu. Skutočnosť, že správca dane vykonal predmetný dôkaz až vo vyrubovacom konaní po doručení Protokolu, nemá vplyv na zákonnosť jeho postupu, keďže správca dane podstatnú časť dôkazov obstaral pred doručením Protokolu. Navyše, žalobca sa mohol k predmetnému dôkazu vyjadriť na ústnom pojednávaní dňa 23. apríla 2021, ktorého sa zúčastnil, resp. písomne kedykoľvek v priebehu konania pred vydaním rozhodnutia a toto právo mu nebolo správcom dane upreté. Možno so žalobcom súhlasiť, že účel daňovej kontroly, ktorým je získanie podkladov pre následné rozhodovanie správcu dane, nemožno prenášať do vyrubovacieho konania, avšak uvedené neplatí bez výnimky. V prípade, ak je podstatná časť dôkazov obstaraná správcom dane počas daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní je obstaraný už len jednotlivý dôkaz, prípadne dôkazy v nie rozhodujúcom rozsahu oproti dôkazom obstaraným počas daňovej kontroly, takýto postup správcu dane je možné považovať za zákonný, čo vo svojej rozhodovacej činnosti potvrdili aj najvyššie súdne inštancie. Najvyšší súd Slovenskej republiky v Rozhodnutí sp. zn. 3Sžf/23/2007 zo dňa 14. februára 2008 vyslovil právny záver, že „Pokiaľ ide o procesné námietky, vo vyrubovacom konaní správca dane hodnotí skutočnosti zhrnuté v protokole o daňovej kontrole a námietky daňového subjektu proti protokolu, ktoré sú právne významné pre určenie dane. Vo vyrubovacom konaní nedochádza k formálnemu vykonaniu dôkazov, už vykonaných v rámci daňovej kontroly za účasti daňového subjektu. Výsledkom vyrubovacieho konania je správna úvaha správcu dane ako dôsledok hodnotenia dôkazov, ktorú uvedie v dodatočnom platobnom výmere. Týmto odvolací súd nevylučuje možnosť vykonať i vo vyrubovacom konaní dôkazy, ale zdôrazňuje, že ide predovšetkým o štádium hodnotenia dôkazov z daňovej kontroly.“ Podľa Rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžfk 10/2020 zo dňa 24. februára 2022: „... účel daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nie je totožný. V rámci daňovej kontroly sa zisťujú a preverujú skutočnosti potrebné na správne určenie dane, správca dane vyhodnocuje predložené doklady a oboznamuje daňový subjekt so svojimi pochybnosťami. Daňový subjekt tieto pochybnosti následne odstraňuje, následne správca dane posudzuje, či kontrolovaný daňový subjekt pochybnosti odstránil alebo nie, pričom tento proces sa deje v súčinnosti s daňovým subjektom. Výsledkom daňovej kontroly je protokol obsahujúci zistenia správcu dane vrátane vyjadrení daňového subjektu. V rámci vyrubovacieho konania, sa reaguje na pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole, pričom vyrubovacie konanie nie je pokračovaním daňovej kontroly. Pokiaľ by to tak malo byť, je logické, že by nemalo význam ani časové ohraničenie dĺžky daňovej kontroly. Podľa názoru kasačného súdu, v rámci vyrubovacieho konania by sa v podstate mali bližšie objasniť konkrétne sporné skutočnosti, ktoré vyvstali z pripomienok daňového subjektu k zisteniam správcu dane, pričom samozrejme nie je

vylúčené ani doplnenie dokazovania v určitej, nie rozsiahlej miere, nakoľko riadne dokazovanie má byť primárne realizované v rámci daňovej kontroly.“

66. Správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú aj námietku žalobcu, prostredníctvom ktorej namietal, že Protokol doručený žalobcovi dňa 1. februára 2021 neobsahuje číslo konania, ktoré je náležitosťou podľa § 47 písm. b) Daňového poriadku, a že rozhodnutia správcu dane doručené žalobcovi dňa 30. augusta 2021 neobsahujú číslo konania, ktoré je náležitosťou podľa § 63 ods. 3 písm. b) Daňového poriadku. Podľa § 47 písm. b) Daňového poriadku „Protokol musí obsahovať číslo konania.“ Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že predmetný Protokol číslo konania obsahuje, a to „100115022/2021,“ a teda Protokol má zákonnú náležitosť podľa § 47 písm. b) Daňového poriadku. Podľa § 63 ods. 3 písm. b) Daňového poriadku „Ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať číslo a dátum rozhodnutia.“ Obe správnu žalobou napadnuté rozhodnutia správcu dane túto zákonnú náležitosť spĺňajú, nakoľko sú označené číslami rozhodnutia, a to č. „101558105/2021“ a „101558321/2021,“ pričom obsahujú aj dátum ich vydania, a to obe rozhodnutia ako „24.08.2021.“ Žalobca sa mylí, keď tvrdí, že všetky jednotlivé dokumenty, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu, musia byť označené jednotným číslom pre celé daňové konanie, keďže takáto povinnosť správcovi dane z Daňového poriadku nevyplýva. Ak teda správca dane označí jednotlivé dokumenty v administratívnom spise unikátnym číslom vygenerovaným pre daný dokument, neporuší tým žiadne ustanovenie zákona a z tohto dôvodu nemožno konštatovať nezákonnosť postupu správcu dane.

67. Rovnako nebola dôvodná ani námietka žalobcu, že Rozhodnutia č. 100880920/2021 zo dňa 21. mája 2021 a č. 100880845/2021 zo dňa 21. mája 2021 o nevlúčení zamestnankýň správcu dane sú podľa § 64 a nasl. Daňového poriadku nulitné rozhodnutia a nemožno na ne prihliadať. Podľa § 64 ods. 1 a 2 Daňového poriadku „(1) Na účely správy daní sa za nulitné rozhodnutie považuje rozhodnutie vydané podľa tohto zákona uvedené v odseku 2. Také rozhodnutie nemá právne účinky a hľadí sa naň, akoby nebolo vydané. (2) Pri správe daní je nulitným rozhodnutím rozhodnutie, a) ktoré vydal orgán na to vecne nepríslušný; ak ide o správcu dane, ktorým je obec, za nulitné rozhodnutie sa považuje aj rozhodnutie, ktoré vydal správca dane na to miestne nepríslušný, b) ktoré bolo vydané omylom inej osobe, c) ktorým bola vyrubená daň po zániku práva vyrubiť daň, d) ktoré nadväzuje na nulitné rozhodnutie.“

Predmetné rozhodnutia o nevlúčení zamestnankýň A. D. B. a A. B. E. rozhodnutiami č. 100880845/2021 zo dňa 21. mája 2021 a č. 100880920/2021 zo dňa 21. mája 2021 vydané A. B. C., vedúcou oddelenia daňovej kontroly 8 Daňového úradu Žilina, nie sú nulitnými rozhodnutiami podľa citovaného ustanovenia § 64 ods. 1 a 2 Daňového poriadku. Správny súd sa v tomto ohľade plne stotožňuje s dôvodmi, ktoré uviedol žalovaný vo svojom vyjadrení k správnej žalobe, a ktoré sú uvedené v bode 34 tohto rozsudku, pričom dopĺňa, že žalobca sa mylí, keď tvrdí, že A. B. C. sa zúčastňovala úkonov správcu dane ako zamestnanec orgánu verejnej správy iného stupňa, a teda bola podľa § 60 ods. 2 Daňového poriadku vylúčená z konania, keďže z obsahu administratívneho spisu takýto záver nevyplýva. A. B. C. ako vedúca oddelenia daňovej kontroly 8 Daňového úradu Žilina je zamestnankyňou správcu dane, a teda orgánu verejnej správy toho istého stupňa a ako najbližšie nadriadená vedúca zamestnankyňa A. D. B. a A. B. E. bola oprávnená podľa § 60 ods. 6 Daňového poriadku rozhodnúť o nevlúčení daných zamestnankýň z daňového konania. Z obsahu administratívneho spisu nevyplýva, že by A. B. C. bola zamestnankyňa Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, a teda orgánu verejnej správy iného stupňa. O nevlúčení A. B. C. dňa 20. mája 2021 rozhodla A. F. B., poverená výkonom dočasne neobsadenej riadiacej funkcie námestníka riaditeľa, úsek kontrol a analýz Daňového úradu Žilina podľa § 60 ods. 6 Daňového poriadku, pričom ani A. F. B. ako najbližšie nadriadená vedúca zamestnankyňa A. B. C. nebola zamestnankyňa Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, a teda orgánu verejnej správy iného stupňa. Tvrdenie žalobcu preto nemá oporu v administratívnom spise. A. B. C. tak mohla vykonávať voči žalobcovi úkony v predmetnom daňovom konaní a vyhotoviť aj žalobcom namietaný list zo dňa 7. júla 2021 ohľadom nového termínu prerokovania pripomienok žalobcu k Protokolu. Ak sa napriek tomu žalobca rozhodol, že sa nového termínu prejednávania pripomienok k Protokolu nezúčastní, nedošlo k porušeniu jeho procesných práv.

68. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti správny súd po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného, vrátane konania, ktoré im predchádzalo, dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane z dôvodov uvedených v správnych žalobách nie je možné zrušiť, a preto s poukazom na § 190 SSP žaloby ako nedôvodné zamietol.

69. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP (a contrario), podľa ktorého má právo na náhradu trov konania v správnom súdnictve len taký žalobca, ktorý bol v konaní celkom alebo sčasti úspešný. Žalobca nebol v konaní úspešný, preto mu správny súd právo na náhradu trov konania nepriznal. Správny súd zároveň nezistil podmienky pre priznanie náhrady trov konania žalovanému.

70. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Toto rozhodnutie nadobudne právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti v tej istej lehote proti tomuto rozsudku (§145 ods. 2 SSP v znení účinnom do 30. júna 2023 s poukazom na §493e SSP).

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech, pričom ju musí podať v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia správneho súdu (§ 443 ods.2 písm. a) SSP v znení účinnom do 30. júna 2023 s poukazom na § 493e SSP).

Kasačná sťažnosť sa podáva na Správnom súde v Banskej Bystrici.

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

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

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

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).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti. Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom (§ 449 ods. 1 SSP). Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinnosti podľa ods. 1 neplatia, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná, alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa (§ 449 ods. 2 písm. a) SSP).

Kasačnú sťažnosť je potrebné predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.

Poznámka: Rozhodnutie nepodpísala predsedníčka senátu JUDr. Silvia Zdráhalová Rúfusová z dôvodu ospravedlnenej neprítomnosti na súde v čase jeho podpisovania.