

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: ZA-30S/134/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200311
Dátum vydania rozhodnutia: 21. 08. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Peter Piroš
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:5022200311.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Petra Piroša (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Drahomíry Mikulajovej a JUDr. Mgr. Kataríny Haviarovej, v právnej veci žalobcu: SECURITY Agency s.r.o., so sídlom: Mojmírova 3, 900 26 Slovenský Grob, IČO: 36 785 393, právne zast.: Advokátska kancelária Pacalaj, Palla a partneri, s.r.o., so sídlom: Námestie SNP 3, 917 01 Trnava, IČO: 36 857 548, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 101068132/2022 zo dňa 26. apríla 2022, č. 101066141/2022 zo dňa 26. apríla 2022, č. 101069419/2022 zo dňa 26. apríla 2022, č. 101068824/2022 zo dňa 26. apríla 2022, č. 101069942/2022 zo dňa 26. apríla 2022, č. 101067537/2022 zo dňa 26. apríla 2022, č. 101071013/2022 zo dňa 26. apríla 2022, č. 101070548/2022 zo dňa 26. apríla 2022, č. 101066839/2022 zo dňa 26. apríla 2022, takto

rozhodol:

I. Súd rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101068132/2022 zo dňa 26.04.2022 a rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101944518/2021 zo dňa 21.10.2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

II. Súd rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101066141/2022 zo dňa 26.04.2022 a rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101943892/2021 zo dňa 21.10.2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

III. Súd rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101069419/2022 zo dňa 26.04.2022 a rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101944837/2021 zo dňa 21.10.2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

IV. Súd rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101068824/2022 zo dňa 26.04.2022 a rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101944721/2021 zo dňa 21.10.2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

V. Súd rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101069942/2022 zo dňa 26.04.2022 a rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101945090/2021 zo dňa 21.10.2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

VI. Súd rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101067537/2022 zo dňa 26.04.2022 a rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101944360/2021 zo dňa 21.10.2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

VII. Súd rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101071013/2022 zo dňa 26.04.2022 a rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101948550/2021 zo dňa 21.10.2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

VIII. Súd rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101070548/2022 zo dňa 26.04.2022 a rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101948037/2021 zo dňa 21.10.2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

IX. Súd rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101066839/2022 zo dňa 26.04.2022 a rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101944094/2021 zo dňa 21.10.2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie

X. Žalovaný je p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu dôvodne vynaložených trov konania v úplnom rozsahu, v sume, aká bude vyčíslená v uznesení o výške trov konania vydanom po právoplatnosti tohto rozsudku, a to v lehote 15 dní od právoplatnosti uznesenia o výške trov konania.

o d ô v o d n e n i e :

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Žilina ako správca dane (ďalej ako „správca dane“ alebo „orgán verejnej správy prvého stupňa“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej ako „DPH“) za zdaňovacie obdobia január 2018 až september 2018, ktorá bola začatá dňa 09.07.2020 na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 101010688 zo dňa 09.06.2020. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane Protokol č. 100978042/2021 zo dňa 04.06.2021 (ďalej ako „Protokol“), vrátane výzvy na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole. Daňová kontrola bola ukončená dňa 16.06.2021 doručením Protokolu. Nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou začalo vyrubovacie konanie. Žalobca doručil správcovi dane dňa 16.07.2021 vyjadrenie k Protokolu z daňovej kontroly. Pripomienky žalobcu k Protokolu boli prerokované na ústnom pojednávaní, o ktorom bola vyhotovená Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101754669/2021 zo dňa 20.09.2021.

Rozhodnutia správcu dane

2. Správca dane následne dňa 21. októbra 2021 vydal rozhodnutia č. 101944518/2021, č. 101943892/2021, č. 101944837/2021, č. 101944721/2021, č. 101945090/2021, č. 101944360/2021, č. 101948550/2021, č. 101948037/2021 a č. 101944094/2021 (ďalej spolu ako „rozhodnutia správcu dane“), ktorými určil žalobcovi rozdiel v sume 36 000 Eur na DPH za zdaňovacie obdobia január 2018 až september 2018 (za každé zdaňovacie obdobie 4 000 Eur).

3. Správca dane v odôvodnení svojich rozhodnutí popísal úkony a jednotlivé kontrolné zistenia správcu dane v priebehu daňovej kontroly, priebeh vyrubovacieho konania, vyhodnotenie dôkazov a vyjadrenia žalobcu v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Správca dane zistil, že žalobca si podľa 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.“) v zdaňovacích obdobiach január 2018 až september 2018 uplatnil právo na odpočítanie DPH okrem iného z dodávateľských faktúr:

- Faktúra č. 1801001 zo dňa 31.01.2018, základ dane 20 000 Eur, DPH 4 000 Eur, spolu 24 000 Eur,
- Faktúra č. 1802029 zo dňa 28.02.2018, základ dane 20 000 Eur, DPH 4 000 Eur, spolu 24 000 Eur,
- Faktúra č. 1803031 zo dňa 26.03.2018, základ dane 20 000 Eur, DPH 4 000 Eur, spolu 24 000 Eur,
- Faktúra č. 1804062 zo dňa 23.04.2018, základ dane 20 000 Eur, DPH 4 000 Eur, spolu 24 000 Eur,
- Faktúra č. 1805101 zo dňa 22.05.2018, základ dane 20 000 Eur, DPH 4 000 Eur, spolu 24 000 Eur,
- Faktúra č. 1806148 zo dňa 29.06.2018, základ dane 20 000 Eur, DPH 4 000 Eur, spolu 24 000 Eur,
- Faktúra č. 1807195 zo dňa 31.07.2018, základ dane 20 000 Eur, DPH 4 000 Eur, spolu 24 000 Eur,
- Faktúra č. 1808244 zo dňa 31.08.2018, základ dane 20 000 Eur, DPH 4 000 Eur, spolu 24 000 Eur,
- Faktúra č. 1809294 zo dňa 28.09.2018, základ dane 20 000 Eur, DPH 4 000 Eur, spolu 24 000 Eur

(ďalej spolu ako „Faktúry“), pričom predmetom fakturácie bola prezentácia obchodného mena a loga žalobcu v súvislosti s koncertom A. B.C. s názvom „Pošli to dál“, ktorý sa uskutočnil dňa 25.01.2018 (zdaňovacie obdobie január 2018) a v súvislosti s koncertom D. E., ktorý sa uskutočnil dňa 22.11.2018 na Zimnom štadióne Ondreja Nepelu v Bratislave (zdaňovacie obdobie február 2018 – september 2018), pričom dodávateľom bola obchodná spoločnosť SARCO s. r. o., so sídlom: Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava, IČO: 50 156 306 (ďalej ako „SARCO s. r. o.“ alebo „dodávateľ“).

4. Správca dane vo svojich rozhodnutiach uviedol, že vzhľadom na všetky skutočnosti zistené v priebehu daňovej kontroly ako aj vyrubovacieho konania, nepriznal žalobcovi ako daňovému subjektu právo na odpočítanie dane uplatnené platiteľom v daňových priznaniach za zdaňovacie obdobia január 2018 až september 2018 z prijatých Faktúr, a to z dôvodu, že daňový subjekt ako platiteľ DPH nepreukázal splnenie podmienok podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) Zákona o DPH. V danom prípade propagácia samotného loga „SECURITY Agency www.securityagency.sk“ poskytnutého dodávateľovi SARCO s. r. o. pred jeho samotnou propagáciou v médiách a poskytnutie finančnej úhrady na základe predmetných Faktúr nepreukazujú, že došlo k dodaniu služby na účely DPH podľa § 2 ods. 1 písm. b) a § 9 ods. 1 Zákona o DPH a následne k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH. Rovnako nebolo preukázané, že dodávateľská spoločnosť SARCO s. r. o. vykonala v súvislosti s predmetným obchodným vzťahom akúkoľvek ekonomickú činnosť. Okrem uvedenej podmienky pre odpočítanie dane nebola naplnená ani podmienka podľa § 49 ods. 2 Zákona o DPH, keďže nebolo preukázané použitie prijatého plnenia od dodávateľa SARCO s. r. o. na účely podnikania daňového subjektu.

Rozhodnutia žalovaného

5. Proti rozhodnutiam správcu dane podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolania, o ktorých rozhodol žalovaný rozhodnutiami č. 101068132/2022 zo dňa 26. apríla 2022, č. 101066141/2022 zo dňa 26. apríla 2022, č. 101069419/2022 zo dňa 26. apríla 2022, č. 101068824/2022 zo dňa 26. apríla 2022, č. 101069942/2022 zo dňa 26. apríla 2022, č. 101067537/2022 zo dňa 26. apríla 2022, č. 101071013/2022 zo dňa 26. apríla 2022, č. 101070548/2022 zo dňa 26. apríla 2022 a č. 101066839/2022 zo dňa 26. apríla 2022 (ďalej spolu ako „rozhodnutia žalovaného“ alebo „napadnuté rozhodnutia“) tak, že rozhodnutia správcu dane potvrdil.

6. Žalovaný v napadnutých rozhodnutiach zhodne uviedol dôvody podaných odvolaní a zopakoval zistenia správcu dane počas daňovej kontroly a dôvody rozhodnutí správcu dane. Napadnuté rozhodnutia odôvodnil ďalej tým, že po preskúmaní rozhodnutí, predložených spisových materiálov, skutočností zistených v daňovej kontrole, vo vyrubovacom konaní a námietok odvolania sa stotožnil so závermi správcu dane, že v daných prípadoch žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane z Faktúr od dodávateľa SARCO s. r. o.

7. Z rozsiahleho dokazovania vyplynulo, že v predmetnom prípade nebolo sporné, že logo spoločnosti SECURITY Agency s. r. o. bolo umiestnené medzi reklamnými partnermi na koncerte D. E. a koncerte A. B.C.. Vykonaným dokazovaním správcu dane však bolo spochybnené dodanie služieb podľa predložených Faktúr spoločnosťou SARCO s. r. o. Na základe zistených skutočností vo vzťahu k dodávateľovi SARCO s. r. o. vznikli dôvodné pochybnosti o dodaní služieb prostredníctvom tohto dodávateľa. Skutočným dodávateľom na základe vykonaných dôkazov bola spoločnosť SILVI PRODUCTION, s. r. o. so spoločnosťou Azaria Services s. r. o., pričom deklarovaný dodávateľ SARCO s. r. o. bol do obchodného reťazca vložený účelovo, bez riadneho podnikateľského dôvodu a ekonomického opodstatnenia s cieľom podvodným spôsobom zneužiť systém neutrality DPH tým spôsobom, že účelovo a neodôvodnene navýšil cenu služieb, avšak súvisiacu DPH neodviedol do štátneho rozpočtu, pretože si daň na výstupe ponížil „fiktívnymi“ faktúrami. Na základe vzniknutých pochybností správcu dane o dodaní služby podľa predložených Faktúr správca dane preniesol dôkazné bremeno späť na žalobcu. Žalobca nevyvrátil správcu dane zistené skutočnosti. Náhlady a ani predložená fotodokumentácia na propagačných nosičoch, LED obrazovkách a inzercia neobsahujú informácie o predmete činnosti, vyrábaných produktoch, resp. poskytovaných službách reklamných partnerov. Z názvov partnerov a ich loga sa nemohla široká verejnosť dozvedieť informácie o ich predmete činnosti, vyrábaných produktoch, resp. poskytovaných službách. Žalobca nepreukázal splnenie podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 Zákona o DPH, pretože nebola preukázaná ekonomická súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie loga spoločnosti a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb. Nebol dostatočne objasnený a nebol preukázaný priamy a bezprostredný súvis prijatej služby s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Žalovaný zdôraznil, že v konaní muselo byť preukázané nielen to, že došlo k materiálnemu plneniu, ale i to, že materiálne plnenie dodal dodávateľ uvedený na Faktúrach, pričom musí ísť o reálne plnenie podľa Faktúr.

8. Žalovaný na rozdiel od správcu dane v nadväznosti na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28.02.2022 korigoval záver správcu dane, keď uviedol, že pre záver o zákonnosti odpočítania dane z prijatej služby od dodávateľa SARCO s. r. o. nebol

podstatný charakter poskytnutej služby, či sa jednalo o reklamu alebo sponzoring, ale skutočnosť, že dokazovaním nebol preukázaný podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH vznik daňovej povinnosti u priameho dodávateľa a podľa § 49 ods. 2 Zákona o DPH nebolo preukázané, že služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisela s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov žalobcu.

9. Žalovaný konštatoval, že správca dane vykonaným dokazovaním preveroval tiež splnenie podmienky pre uplatnenie odpočítania dane podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH, pretože podmienky podľa § 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH musia byť splnené kumulatívne. Dokazovaním bolo preukázané, že dodávateľovi nevznikla podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH daňová povinnosť a následne žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH.

10. Aj keď sa správca dane vo svojich rozhodnutiach zaoberal otázkou definície reklamy a sponzoringu, podľa žalovaného z vykonaných dôkazov, ktoré správca dane vo svojich rozhodnutiach uviedol a vyhodnotil, jednoznačne vyplýva, že rozhodujúcou skutočnosťou pre vylúčenie z nároku na odpočítanie dane z Faktúr od dodávateľa SARCO s. r. o. bolo zistenie, že žalobca nesplnil podmienku pre uplatnenie odpočítania dane podľa § 49 ods. 2 Zákona o DPH, teda že prijatú službu použil na účely svojho podnikania, pretože prezentáciu svojej podnikateľskej činnosti na koncertoch D. E. a A. B.C. vykonával osobne žalobca a jeho zamestnanci a propagačné materiály o činnosti spoločnosti boli vyhotovené žalobcom.

11. Žalovaný nesúhlasil s námietkou žalobcu, ktorý tvrdil, že správca dane pri výkone daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania postupoval nesprávne. Žalobca namietal vykonanie štyroch daňových kontrol namiesto jednej, štyroch vyrubovacích konaní a následné vydanie 37 rozhodnutí. Žalovaný uviedol, že správca dane postupoval v súlade s ustanoveniami 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“ alebo „zákon č. 563/2009 Z. z.“). Správca dane vykonal u daňového subjektu SECURITY Agency s. r. o. štyri samostatné daňové kontroly za zdaňovacie obdobia 2015, 2016, 2017 a 2018, čo bolo oznámené žalobcovi. Žalobca nenamietal miesto výkonu daňových kontrol, ani nenavrhol iné miesto výkonu alebo spôsob predloženia dokladov. Z výsledkov jednotlivých daňových kontrol správca dane vyhotovil protokoly, ktoré spolu s výzvami na vyjadrenie sa k zisteniam doručil žalobcovi dňa 16.06.2021. Daňové kontroly boli ukončené dňom doručenia protokolov. Nasledujúci deň po doručení protokolov začalo plynúť vyrubovacie konanie pre každé zdaňovacie obdobie. Jednotlivé pojednávania sa síce uskutočnili v jeden deň a v jednej miestnosti, ale išlo o štyri samostatné pojednávania, každé prislúchalo k jednému konkrétnemu vyrubovaciemu konaniu po konkrétnej daňovej kontrole. Žalovaný uviedol, že vykonal štyri ústne pojednávania a vyhotovil zápisnice o ústnom pojednávaní. Rozsah a spôsob daňovej kontroly spĺňal požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti. Žalovaný konštatoval, že pri mesačnom platiteľovi dane z pridanej hodnoty je zdaňovacím obdobím kalendárny mesiac, ktorý môže byť predmetom samostatnej kontroly. Každé vyrubovacie konanie bolo spojené s podaním samostatných daňových priznaní za každý kalendárny mesiac, preto bolo povinnosťou správcu dane vydať samostatné rozhodnutie za každé zdaňovacie obdobie.

12. K námietke žalobcu týkajúcej sa obsahu, štruktúry a rozsahu rozhodnutí, žalovaný poukázal na ustanovenie § 63 Daňového poriadku, podľa ktorého musí rozhodnutie obsahovať odôvodnenie, skutočnosti, ktoré boli podkladom pre vydanie rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, úvahy ovplyvňujúce hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov. Žalovaný preskúmal rozhodnutia správcu dane a predložený spisový materiál a zistil, že správca dane postupoval v súlade s Daňovým poriadkom. Daňová kontrola bola ukončená v zákonom stanovenej lehote. Vyjadrenie o prekročení zákonnej lehoty na výkon daňovej kontroly, žalovaný považoval za neopodstatnené. Žalobca nevyvrátil pochybnosti správcu dane týkajúce sa realizácie zdaniteľného plnenia od dodávateľa SARCO s. r. o.

13. Žalovaný dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia správcu dane a konanie, ktoré predchádzalo ich vydaniu, boli v súlade s príslušnými zákonnými ustanoveniami. Rozhodnutia správcu dane obsahovali odôvodnenie, skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutí, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami žalobcu, úvahy ovplyvňujúce hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov. Správca dane zistil všetky skutočnosti zákonným spôsobom a prijal právny záver v súlade s judikatúrou Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ.

Žaloby

14. Žalobca sa správnymi žalobami zo dňa 30.05.2022 domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101068132/2022 zo dňa 26.04.2022, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101944518/2021 zo dňa 21.10.2021 (sp. zn. ZA-30S/134/2022), rozhodnutia žalovaného č. 101066141/2022 zo dňa 26.04.2022, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101943892/2021 zo dňa 21.10.2021 (sp. zn. ZA-30S/136/2022), rozhodnutia žalovaného č. 101069419/2022 zo dňa 26.04.2022, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101944837/2021 zo dňa 21.10.2021 (sp. zn. ZA-30S/144/2022), rozhodnutia žalovaného č. 101068824/2022 zo dňa 26.04.2022, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101944721/2021 zo dňa 21.10.2021 (sp. zn. ZA-30S/145/2022), rozhodnutia žalovaného č. 101069942/2022 zo dňa 26.04.2022, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101945090/2021 zo dňa 21.10.2021 (sp. zn. ZA-30S/147/2022), rozhodnutia žalovaného č. 101067537/2022 zo dňa 26.04.2022, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101944360/2021 zo dňa 21.10.2021 (sp. zn. ZA-30S/149/2022), rozhodnutia žalovaného č. 101071013/2022 zo dňa 26.04.2022, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101948550/2021 zo dňa 21.10.2021 (sp. zn. ZA-30S/150/2022), rozhodnutia žalovaného č. 101070548/2022 zo dňa 26.04.2022, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101948037/2021 zo dňa 21.10.2021 (sp. zn. ZA-31S/99/2022) a rozhodnutia žalovaného č. 101066839/2022 zo dňa 26.04.2022, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 101944094/2021 zo dňa 21.10.2021 (sp. zn. ZA-31S/101/2022).

15. Žalobca sa žalobami podanými v zákonnej lehote domáhal zrušenia napadnutých rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správcu dane z dôvodov v zmysle § 191 ods. 1 písm. c), d), e) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej ako „SSP“). Žalobca zopakoval svoje námietky z podaných odvolaní voči rozhodnutiam správcu dane a zdôraznil, že považuje napadnuté rozhodnutia žalovaného, ako aj jemu predchádzajúce rozhodnutia správcu dane, za rozhodnutia vecne nesprávne a nezákonné, ktorými bol ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch. Žalobca primárne poukázal na skutočnosť, že

- je dlhoročným podnikateľským subjektom s dobrou povestou, bez dlhov voči štátnemu rozpočtu a podniká 15 rokov;
- v konaní sa preukázalo, že žalobca mal všetky obchody a transakcie riadne zaúčtované na základe reálnych obchodných prípadov, ktoré potvrdili aj jeho dodávatelia a daň z týchto transakcií vysporiadal voči štátnemu rozpočtu;
- v konaní sa preukázalo, že žalobca mal so svojimi obchodnými partnermi riadne formalizovaný zmluvný vzťah písomnými zmluvami;
- v konaní sa preukázalo, že žalobca preukázal realitu a fakticitu uskutočnenia obchodov s jeho dodávateľmi a odberateľmi, čo neovplyvnilo neutralitu dane. Realita uskutočnenia obchodov a existencia poskytnutia reklamných služieb vyplývala z výpovedí personálu priameho dodávateľa žalobcu a z dôkazov predložených žalobcom, čo žalovaný ani správca dane nezohľadnili;
- v konaní sa preukázalo, že žalobca vykonával obchody transparentne a realizoval transakcie bezhotovostným platobným stykom;
- žalobca nepoznal ďalšie subjekty v reťazci uvádzanom správcom dane a žalovaným a nemal možnosť ich poznať ani preveriť;
- pri nákupe reklamných služieb konal žalobca s maximálnou odbornou starostlivosťou, čo preukázal zvýšením výnosov a ziskov z reklamy. V období predmetného konania nebolo bežné dokladovanie celého reťazca obchodných vzťahov od zadávateľa reklamy po prezentujúci subjekt;
- žalobca preukázal nákup reklamných služieb, miesto plnenia, efekt poskytnutých služieb na jeho podnikateľskú činnosť, správnosť výpočtu a riadne uplatnený nárok na nadmerný odpočet DPH. Eventuálne nedostatky zistené správcom dane na iných úrovniach reťazca nemohli byť vzaté na ťarchu žalobcu, čo žalovaný ani správca dane nezohľadnili;
- žalobca poukázal na množstvo rozhodnutí (judikátov), ktoré svedčili v jeho prospech;
- žalovaný rozhodol voči žalobcovi spolu 37 podobnými rozhodnutiami o dorubení rozdielu dane, čím neprimerane zaťažil žalobcu potrebou množstva procesných úkonov.

16. V časti A žalobných bodov žalobca vznesol námietku nesprávneho právneho posúdenia, ktorú žalobca rozčlenil na čiastkové námietky nesprávneho právneho posúdenia v nadväznosti na závery žalovaného, podľa ktorého nemali byť splnené podmienky pre odpočet dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) Zákona o DPH v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH, a to kvôli tomu, že: nemalo byť preukázané, že prijaté plnenie bolo použité na účely podnikania platiteľa; nemala byť preukázaná pravdivosť a ekonomická opodstatnenosť Faktúr dodávateľa žalobcu; mali vzniknúť dôvodné pochybnosti o dodaní služieb prostredníctvom dodávateľa žalobcu uvedeného na Faktúrach; žalobca nemal vyvrátiť skutočnosti zistené správcom dane; nemala byť preukázaná ekonomická súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie loga spoločnosti a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb žalobcu; mala byť dôvodne spochybnená realizácia plnenia v súlade s Faktúrami a dokazovaním nemal byť preukázaný vznik daňovej povinnosti u priameho dodávateľa.

17. Žalobca tvrdil, že splnil všetky podmienky pre odpočet dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) Zákona o DPH v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH, keďže: a) mal faktúry od dodávateľa SARCO s.r.o. vyhotovené podľa § 71 Zákona o DPH, čím spĺňa podmienku podľa § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH; b) reálne použil dodanú reklamu na poskytovanie svojich služieb, ako je uvedené v konštantnej judikatúre Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskej únie. Reklama bola žalobcovi skutočne dodaná, čo potvrdzuje aj žalovaný v napadnutých rozhodnutiach, pričom reklamné služby objednané u SARCO s. r. o. boli reálne poskytnuté. Výdavok na reklamu bol vynaložený v rámci podnikateľskej činnosti žalobcu, čo potvrdzuje aj dotazník od vyše 30 rozličných podnikateľských respondentov predložený žalovanému v odvolacom konaní, čo znamená, že argument, že nemalo byť preukázané, že prijaté plnenie bolo použité na účely podnikania platiteľa, je nesprávny a nezákonný. Reklama prispela k nárastu obratu a získaniu nových klientov, čo bolo preukázané záznamom zo služby Finstat, ktorý však žalovaný v rozhodnutiach nezohľadnil. Týmto sa preukazuje splnenie prvej podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH; c) dodávateľ SARCO s. r. o., ktorý bol platiteľom DPH, uplatnil voči žalobcovi daň z reklamných služieb, čo je zrejme z Faktúr, čím sa splnila druhá podmienka podľa § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH; d) daňová povinnosť pri dodávaných reklamných službách vznikla prijatím platby podľa § 19 ods. 4 Zákona o DPH, alebo dodaním služby pred platbou podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH, pričom v oboch prípadoch daňová povinnosť reálne vznikla, čo potvrdil aj správca dane vo svojich rozhodnutiach. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/64/2016 zo dňa 06.03.2018 nie je možné efektívnosť reklamy merať výlučne novými kontraktmi, čo by odporovalo zákonným podmienkam odpočítania dane a zásade neutrality DPH. Žalovaný v rozhodnutiach neobjektívne pridáva ďalšie kritériá, ktoré nie sú v súlade s riadnym správnym postupom a hmotným právom.

18. Žalobca ďalej poukázal na to, že Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8 Sžfk/42/2018 zo dňa 24.10.2019 uvádza, že prezentácia loga ako forma reklamy je možná. Žalobcova reklamná prezentácia obsahuje logo, obchodné meno spoločnosti a webové sídlo, čo potvrdzuje podnikateľskú činnosť žalobcu a spôsobilosť reklamy mať vplyv na podnikanie žalobcu. V odvolaniach voči prvostupňovým rozhodnutiam žalobca vyvrátil argument správcu dane, že účel prezentácie popiera jej reklamný charakter. Žalovaný na jednej strane nespochybňuje ekonomickú činnosť reklamy, ale tvrdí, že neobsahuje informácie o predmete činnosti, čo je svojvoľné a diskriminačné. Správca dane aj žalovaný po vydaní rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/64/2016 zo dňa 06.03.2018 uznali spoločnosti GBF Slovakia, s.r.o. odpočet DPH z poskytnutých reklamných služieb ako reklamy, vrátane vyobrazenia loga a názvu tejto spoločnosti na plagáte o vystúpení F. G., pričom v prípade, ak by platil predmetný argument žalovaného (aj správcu dane), nikdy by v prípade riešenom v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/64/2016 zo dňa 06.03.2018 nemohol byť odpočet DPH priznaný. Žalobca navrhol preveriť, či voči ostatným reklamným partnerom boli začaté podobné kontroly, čo žalovaný odmietol. To poukazuje na možnú diskrimináciu alebo nesprávnosť tvrdenia daňových orgánov, že nemala byť preukázaná ekonomická súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie loga spoločnosti a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb žalobcu, pretože použitie tohto tvrdenia daňových orgánov by znamenalo, že o reklame by nerozhodovali definície podané judikatúrou SD EÚ, ale subjektívne kritériá žalovaného, čo je neprípustné a nezákonné, keďže tým žalovaný vytvára (neprípustne) ďalšie „kritérium“ priznania odpočtu DPH – vymedzenie informačnej spôsobilosti loga a názvu podnikateľa vo vzťahu k predmetu činnosti podnikateľa.

19. Čo sa týka rastu ekonomického úspechu žalobcu vplyvom reklamnej kampane v rokoch 2015 až 2018 počnúc približne rokom 2016, tento žalobca opiera aj o nasledovné skutočnosti: podpísané zmluvy z rokov 2016 až 2020 a informácie o ziskoch a obratoch na URL: H.. Žalobca aj naďalej

profituje z danej viacročnej reklamnej kampane v rokoch 2015-2018, ktorú žalovaný spochybňuje v napadnutých rozhodnutiach, keďže žalobcu stále oslovujú aj iné spoločnosti (čo sa pred rokom 2015 prakticky nevyskytovalo), čoho dôkazom je podpísanie zmluvy so spoločnosťou Prologis na strážne služby a údržbu zelene v objeme 290.000 m² (zmluva bola priložená k odvolaniam). Aj vďaka predmetnej reklamnej kampani žalobca rozšíril svoje portfólio o ďalšie služby [úprava zelene a technických služieb (kamerový systém CCTV)]. Na získanie týchto zákaziek bol potrebný určitý čas, nakoľko drvivá väčšina zákaziek sú nadnárodné spoločnosti, kde tender (výberové konanie) prebieha približne rok (preto žalobca nemohol očakávať nárast objemu zákaziek za napr. 3-4 mesiace). Taktiež je potrebné uviesť, že od začiatku pandémie (marec 2020) boli niektoré výberové konania pozastavené, ale napriek tomu, po skončení väčšiny pandemických opatrení, bol žalobca v niektorých výberových konaniach úspešný.

20. Žalobca poukázal na to, že žalovaný tvrdí, že Faktúry od dodávateľa sú nepravdivé, pretože boli vyhotovené na základe zmluvy, nie reálneho plnenia. Tento záver je podľa názoru žalobcu svojvoľný, keďže nezohľadňuje okamih dodania služby. Reklama nemá byť posudzovaná podľa efektívnosti, čo žalovaný ignoruje. VIP vstupenky a raut umožnili žalobcovi obchodné vzťahy, čo by bez úhrady Faktúr nebolo možné. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2 Sžf 8/2016 zo dňa 24.05.2017 musia daňové orgány stanoviť pravidlá dokazovania, čo žalovaný nespĺnil. Argument, že nemala byť preukázaná pravdivosť a ekonomická opodstatnenosť Faktúr od dodávateľa žalobcu je neopodstatnený a nepreskúmateľný. Žalovaný uvádzal, že svedecké výpovede nepotvrdili údaje na Faktúrach, čo je neústavné a neprípustné. Zdaniteľné osoby majú právo zvoliť si organizačnú štruktúru a spôsob plnení. Štátne orgány môžu konať len na základe ústavy a zákona. Povinnosť musí byť jasná a jednoznačná, nie vyvodzovaná z analogického použitia zákona. Žalovaný nemôže vyžadovať dôkazy podľa svojej vôle. Podľa Ústavného súdu SR má daňový subjekt povinnosť tvrdiť a dokázať svoje tvrdenia. Žalobca si svoje povinnosti splnil a nemôže byť v dôkaznej núdzi. Žalovaný uvádza mimozákonné kritériá odpočtu DPH, ktoré sú svojvoľné.

21. Žalobca v žalobe tiež uviedol, že žalovaný napadnutými rozhodnutiami porušil Zákon o DPH a Daňový poriadok tým, že spochybnil dodávateľa žalobcu. Tvrdil, že skutočnými dodávateľmi reklamných služieb boli iní dodávatelia než SARCO s. r. o., avšak:

- reklamné služby objednané u SARCO s. r. o. boli žalobcovi skutočne poskytnuté, čo dokazujú materiály zaistené Kriminálnym úradom Finančnej správy (ďalej aj ako „KÚFS“);
- obaja iní dodávatelia boli v čase poskytovania služieb platiteľmi DPH a ich subdodávateľský vzťah so SARCO s. r. o. bol preukázaný, vrátane konkrétnych platieb SARCO s. r. o. týmto dodávateľom;
- žalobca nemal vedomosť o subdodávkach a nemusel preverovať zmluvné vzťahy dodávateľa SARCO s. r. o. ani jeho plnenie zákonných povinností.

22. Žalobca poukázal na to, že podľa rozsudku SD EÚ Ferimet (C-281/20) právo na odpočet DPH je základnou zásadou spoločného systému DPH a nemôže byť obmedzené, ak zdaniteľné osoby spĺňajú hmotnoprávne a formálne náležitosti. Daňové úrady nemôžu ukladať dodatočné podmienky, ktoré by mohli obmedziť toto právo, ani systematicky spochybňovať právo na odpočet DPH. Rozsudky SD EÚ, vrátane Rozsudku Kemwater ProChemie (C-154/20), zdôrazňujú, že daňový úrad nemôže vyžadovať od žalobcu, aby overoval postavenie svojich dodávateľov ako zdaniteľných osôb, ak má daňový úrad k dispozícii údaje potrebné na overenie hmotnoprávných požiadaviek. Podľa rozsudku Súdneho dvora vo veci C-18/13, Maks Pen zo dňa 13. februára 2014, Smernica Rady 2006/112/ES bráni odpočtu DPH, ak dodanie nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, najmä ak títo nemali potrebných zamestnancov, prostriedky a aktíva, náklady neboli zaznamenané v účtovníctve a podpisy na dokumentoch boli nejasné. Toto je podmienené tým, že tieto okolnosti predstavujú podvod a že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť o podvode, čo musí overiť vnútroštátny súd. Podľa uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-446/15, Signum Alfa Sped zo dňa 10. novembra 2016, Smernica Rady 2006/112/ES bráni vnútroštátnej praxi, ktorá zamietá odpočet DPH na základe nevierohodnosti faktúr, ak sa nepreukáže, že platiteľ dane vedel alebo mal vedieť, že plnenie súvisí s podvodom, čo musí overiť vnútroštátny súd. Podľa uznesenia Súdneho dvora vo veci C-610/19, Vikingo Fövállalkozó Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága zo dňa 3. septembra 2020, nárok na odpočet DPH sa uplatňuje bez ohľadu na účel alebo výsledok dotknutej ekonomickej činnosti. Nárok na odpočet DPH nie je ovplyvnený tým, či DPH splatná za predchádzajúce plnenia bola zaplatená do štátnej pokladnice. Platiteľovi DPH môže byť odpočet zamietnutý iba ak sa preukáže, že vedel alebo mal vedieť, že transakcia bola súčasťou podvodu, čo musí overiť vnútroštátny súd. Taktiež podľa rozsudku

WebMindLicenses (C-419/14) zdaniteľné osoby majú slobodu zvoliť si organizačnú štruktúru a spôsob uskutočňovania plnení. Z uvedenej judikatúry SD EÚ je zrejmé, že:

- dodávateľ SARCO s. r. o. musel mať postavenie zdaniteľnej osoby už len z titulu celkového obratu so žalobcom, týkajúceho sa reálne poskytnutých reklamných služieb, pričom iní dodávatelia boli tiež zdaniteľnými osobami;
- žalobca, ktorý bol v obchodnom kontakte len s dodávateľom SARCO s. r. o. a ktorému boli reklamné služby reálne poskytnuté, nemusel preverovať, či dodávateľ SARCO s. r. o. bol schopný služby dodať vlastnými alebo cudzími kapacitami, či si splnil povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, či disponuje príslušnými dokumentmi, či bol dodávateľský reťazec ekonomicky opodstatnený, či sú Faktúry ekonomicky vierohodné a pod.;
- argument, ktorým došlo k spochybneniu dodávateľa je v priamom rozpore s judikatúrou SD EÚ, keďže je zrejmé, že dodávateľ reklamných služieb pre žalobcu musel byť buď SARCO s. r. o. alebo niektorý z iných dodávateľov a všetci sú v postavení zdaniteľnej osoby. Žalovaný ani správca dane nemôžu odoprieť žalobcovi odpočet DPH na vstupe, pretože by tým narušili zásadu neutrality DPH.

23. Žalobca ďalej namietal zákonnosť tvrdenia žalovaného v napadnutých rozhodnutiach, že dôkazné bremeno bolo prenesené späť na žalobcu kvôli pochybnostiam správcu dane o dodaní služby podľa Faktúr z dôvodu, že žalobca vraj nepreukázal, že služba bola poskytnutá podľa Faktúr. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 2 Sžf 8/2016 zo dňa 24. mája 2017 dôkazné bremeno daňového subjektu nemožno rozširovať na preukázanie skutočností, na ktoré nemá zákonnú povinnosť. Daňové orgány musia stanoviť jasné hranice a pravidlá dokazovania, čo žalovaný nedodrжал. Žalobca nebol informovaný, aké konkrétne zákonné povinnosti má preukázať a správca dane si konštruoval mimozákonné povinnosti, ako napríklad preverovanie obchodných partnerov. Preverovanie činnosti dodávateľa SARCO s. r. o. a jeho partnerov inicioval správca dane bez ozrejmeneia, aké skutočnosti chce preukázať. Žalovaný toto pochybenie správcu dane nenapravil a ignoroval obranu žalobcu. Preverovanie nepreukázalo neexistenciu zdaniteľných obchodov medzi žalobcom a SARCO s. r. o. Naopak, dôkazy potvrdzujú, že objednaná reklama bola poskytnutá v objednanom rozsahu. Podľa uznesenia Súdneho dvora vo veci C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága zo dňa 3. septembra 2020 a analýzy zákonného textu žalobca nie je povinný preukazovať konkrétneho dodávateľa plnenia, ale len to, že plnenie sa uskutočnilo, bolo riadne uhradené a boli vystavené všetky zákonom vyžadované doklady. Žalovaný neuviedol, ktoré dôkazy presne spochybňujú doklady a dôkazy predložené žalobcom.

24. Argument daňových orgánov, že žalobca nemal vyvrátiť skutočnosti zistené správcou dane, sa zameriava na údajný nesúlad fakturácie a reálneho plnenia zmluvy, hoci plnenie bolo reálne poskytnuté a žalobca zaň riadne zaplatil. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 2 Sžf 8/2016 zo dňa 24. mája 2017, nemôže žalovaný vyžadovať od žalobcu preukázanie skutočností, ktoré nie sú jeho zákonnou povinnosťou, alebo ktoré majú preukazovať iné subjekty. Existencia účtovných dokladov na strane subdodávateľov je vecou týchto subjektov a ich absencia nemôže byť bez ďalšieho pričítaná žalobcovi (rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 5Sžfk/24/2019 z 25. februára 2021). Ak správca dane vykonal preverovanie zdaniteľných obchodov u SARCO s. r. o., nebolo preukázané, ktoré konkrétne skutočnosti vyhodnotil v neprospech žalobcu. Podľa rozsudku SD EÚ, C-277/14 (PPUH Stehcemp) ustanovenia Šiestej smernice bránia vnútroštátnej právnej úprave, ktorá zdaniteľnej osobe zamieťa právo na odpočet DPH z dôvodu, že faktúru vystavil subjekt považovaný za neexistujúci. Ak reklamné služby boli reálne dodané, nie je podstatné, či SARCO s. r. o. bolo skutočným dodávateľom.

25. Ak žalovaný argumentom, že mala byť dôvodne spochybnená realizácia plnenia v súlade s Faktúrami tvrdí, že vykonané obchody sa nemali realizovať tak, ako boli uvedené na Faktúrach, tak bolo jeho povinnosťou toto tvrdenie preukázať, čo sa mu nepodarilo. Naopak, z dôkazu reálneho dodania služieb vyplýva, že žalobca preukázal dodanie reklamných služieb objednaných u dodávateľa SARCO s. r. o. dokladmi, najmä CD, ktoré zaistil KÚFS. Žalobca tak dostal objednané protiplnenie a nemá povinnosť zaoberať sa tým, ako dodávateľ SARCO s. r. o. plní svoje povinnosti voči štátu, alebo ako obstaral pre žalobcu plnenie. Podľa bodu 51 rozsudku SD EÚ vo veci C-101/16 (SC Paper Consult), nie je úlohou zdaniteľnej osoby uskutočňovať komplexné a hĺbkové preskúmania týkajúce sa jej dodávateľa. Žalovaný a správca dane teda postupovali v rozpore so zákonom, judikatúrou SD EÚ (uznesenia Súdneho dvora vo veci C-610/19, Vikingo Fővállalkozó Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága zo dňa 3. septembra 2020, Uznesenie SD EÚ Signum Alfa Sped, Rozsudok SD EÚ SC CF) a judikatúrou Najvyššieho súdu SR (rozsudkom NS SR sp. zn. 6 Sžfk/66/2019 zo dňa 14.04.2021). Žalovaný ani

správca dane nepreukázali, že by žalobca konal podvodne alebo mal vedomosť o akomkoľvek takomto konaní u dodávateľa SARCO s. r. o. alebo jeho subdodávateľov. Žalobca zazmluvnenú službu dostal, dodávateľ SARCO s. r. o. mu preukázal dokladmi založenými v administratívnom spise, že reklamné služby boli reálne poskytnuté a žalobca obdržal Faktúry s uvedeným IČ DPH. Preto nemal povinnosť preverovať subdodávky svojho dodávateľa ani to, či bol schopný reklamné služby poskytovať sám alebo len cez subdodávateľov. Podľa rozsudku SD EÚ vo veci C-80/11 (Mahagében) a rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010, daňové orgány musia objektívne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu, čo sa nestalo. Žalovaný nesprávne tvrdí, že na základe uvedeného správca dane skúmal ekonomickú operáciu podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku a dospel k záveru, že Faktúry nepreukazujú skutočný obsah právneho úkonu. Žalobca však už dokázal, že reklamné služby mu boli poskytnuté v objednanom rozsahu, čo potvrdzujú predložené dotazníky a iné dôkazy. Žalobca nemal povinnosť ani opodstatnený zákonný dôvod preverovať subdodávky svojho dodávateľa, inú dokumentáciu dodávateľa SARCO s. r. o., ani to, či bol schopný reklamné služby poskytovať sám alebo len cez subdodávateľov. Žalovaný však v napadnutých rozhodnutiach uviedol, že správca dane skúmal ekonomickú operáciu, na základe ktorej boli vyhotovené sporné Faktúry za dodanie služieb, z ktorých bola odpočítaná DPH. Tieto tvrdenia sú nesprávne a nezákonné. Skutočným obsahom zmluvy s dodávateľom SARCO s. r. o. bolo objednanie reklamných služieb na prezentáciu žalobcu ako ekonomického subjektu na trhu s bezpečnostnými a strážnymi službami. Podľa predložených dotazníkov už samotná prezentácia loga a názvu žalobcu identifikovala jeho primárny predmet podnikania. Reklama, ako legitímny podnikateľský dôvod, bola výlučne ekonomickou činnosťou žalobcu a nemohla byť použitá na iné účely. Princíp neutrality DPH vyžaduje, aby sa žalobca mohol úplne zbaviť bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Reklama teda podlieha DPH a náklady na reklamu sú nákladmi, ktoré musia byť odpočítané. Náklady na reklamu žalobcu súvisia s jeho zdaniteľnými plneniami a podnikateľskou činnosťou. Reklamná činnosť nie je bez hospodárskeho dopadu a budúceho prínosu pre podnikanie daňových subjektov. Efekt reklamy sa nemusí prejaviť len u obchodných partnerov, ale aj v iných oblastiach súvisiacich s ekonomickou činnosťou daňového subjektu. Reklama nemusí byť podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/64/2016 zo dňa 06.03.2018 zameraná na jednotlivý individualizovaný produkt, prípadne skupinu produktov pripravených na predaj, ale na vytvorenie vnemu u zákazníkov na trhu. Žalobca ako reklamný partner podujatia mohol priamo oslovovať obchodných partnerov len vďaka vynaloženým nákladom na reklamné služby. Tieto služby boli poskytnuté podnikateľskými subjektami, ktoré neboli prepojené so žalobcom, a preto ich nemožno hodnotiť ako vytváranie umelej ekonomickej konštrukcie bez hospodárskeho dôvodu.

26. Žalobca ďalej namietal zákonnosť tvrdenia žalovaného v napadnutých rozhodnutiach, ktoré tvrdenie spočívalo v tom, že dokazovaním nemal byť preukázaný vznik daňovej povinnosti u priameho dodávateľa, teda že vraj nebola preukázaná daňová povinnosť u priameho dodávateľa žalobcu. Reklamné služby boli dodané na základe zmluvy s dodávateľom SARCO s. r. o., a teda dodávateľovi SARCO s.r.o. musela vzniknúť daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 alebo § 19 ods. 4 Zákona o DPH. Podľa § 69 ods. 1 Zákona o DPH platí, že platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň. Podľa § 69 ods. 5 Zákona o DPH každá osoba, ktorá uvedie daň na faktúre, je povinná túto daň zaplatiť. Uvedené vychádza z článku 203 Smernice DPH, ktorý stanovuje, že DPH platí každá osoba, ktorá ju uvedie na faktúre, aj keď omylom (spojené veci SD EÚ C-78/02, 79/02, 80/02). Členské štáty musia zabezpečiť možnosť opravy neprávom fakturovanej dane, ak vystavovateľ preukáže dobrý úmysel. Argument daňových orgánov, že dokazovaním nemal byť preukázaný vznik daňovej povinnosti u priameho dodávateľa, nie je správny ani zákonný, pretože dodávateľovi SARCO s.r.o. musela vzniknúť daňová povinnosť. Je bez právneho významu, či sa tak stalo okamihom dodania služby, prijatia platby pred dodaním služby alebo uvedením DPH na Faktúrach za reálne dodané služby. Dodávateľ SARCO s. r. o. je zdaniteľnou osobou, keďže už len obchodom so žalobcom dosiahol prahové hodnoty pre registráciu k DPH podľa § 4 ods. 1 Zákona o DPH. Žalobca teda naplnil hmotnoprávne aj formálne predpoklady pre odpočet DPH.

27. V časti B žalobných bodov žalobca namietal nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí pre nedostatok dôvodov. Žalobca namietal, že rozhodnutia sú neprehľadné a nemajú zreteľnú vnútornú štruktúru, čo je v rozpore s judikatúrou správnych súdov, napríklad Krajského súdu Nitra v rozsudku 19Sa/6/2019 zo dňa 10.12.2019. Podľa tohto rozsudku musí rozhodnutie obsahovať jasnú štruktúru s uvedením podkladov rozhodnutia, vysporiadaním sa s návrhmi a námietkami účastníka konania,

hodnotením dôkazov a právnymi predpismi, podľa ktorých sa rozhodovalo. Žalobca tvrdil, že právnou argumentáciu žalovaného musel práce vyhľadávať v súvislom texte rozhodnutí. Žalobca tiež namietal, že žalovaný sa vôbec nevyrovnal s niektorými tvrdeniami uvedenými v odvolaniach a ani s dôkazným materiálom, čo je v rozpore s § 74 ods. 2 Daňového poriadku a judikatúrou správnych súdov, napríklad Krajského súdu v Bratislave v rozsudku sp. zn. 5S/210/2015 zo dňa 13.06.2017. Podľa tohto rozsudku musí rozhodnutie správneho orgánu vychádzať z podkladov preukazujúcich presne a úplne zistený skutočný stav veci. Žalovaný reagoval na niektoré tvrdenia žalobcu len všeobecnými konštatovaniami, čo je v rozpore s § 74 ods. 2 Daňového poriadku a judikatúrou o nepreskúmateľnosti, napríklad Najvyššieho súdu SR v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/3/2020 zo dňa 29.11.2021. Žalobca tvrdil, že nemohol porozumieť, z akého dôvodu by ním uvádzané skutočnosti a judikatúra nemali mať význam pre rozhodnutie vo veci. Ďalej žalobca namietal, že žalovaný nezrozumiteľne reagoval na jeho námietky uvedené v odvolaniach a neuviedol, ako sa vysporiadal s judikatúrou a skutočnosťami uvedenými žalobcom. Napríklad, žalovaný neuviedol, ako sa vysporiadal s rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/64/2016 zo dňa 06.03.2018, ktorý analyzuje vzťah reklamných plnení k zdaniteľným obchodom objednávateľa reklamy. Žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutia obsahujú viacero väd, ktoré ich robia nepreskúmateľnými, čo je v rozpore s požiadavkami na odôvodnenie správnych rozhodnutí podľa judikatúry správnych súdov a Najvyššieho súdu SR. Konkrétne, žalobca namietal, že rozhodnutia sú štrukturálne neprehľadné, bez zreteľných prvkov diferencujúcich jednotlivé súčasti odôvodnenia. Parafráza námietok žalobcu v odvolaniach tvorí začiatok a záver odôvodnení rozhodnutí, pričom medzi tým je rozsiahly netriedený opis skutkového stavu a dôkazov, bez racionálnej nadväznosti. Žalovaný nereagoval na niektoré skutočnosti uvedené v odvolaniach, ako napríklad na nález Ústavného súdu ČR, sp. zn. I. ÚS 1835/07 zo dňa 18.11.2008 a nereagoval ani na skutočnosti založené na jeho výklade, napríklad interpretáciu počtu vyrubovacích konaní na základe § 68 Daňového poriadku. Žalovaný si protirečí v počte vyrubovacích konaní, ústnych pojednávaní a zápisníc. Napríklad, na jednom mieste uvádza 4 vyrubovacie konania, na inom mieste 5 konaní podľa počtu daňových priznaní a ďalej 37 rozhodnutí, pričom nikde neuvádza, že by prebiehalo 37 vyrubovacích konaní. Žalovaný tiež nereagoval vôbec na viaceré aspekty obrany žalobcu v odvolaniach, napríklad na rozhodnutia súdov, ako je rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/64/2016 zo dňa 06.03.2018, ktorého interpretáciou žalobca rozporoval podobné konštatovania správcu dane ako argument, že nemala byť preukázaná ekonomická súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie loga spoločnosti a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb žalobcu. Žalobca tvrdil, že jeho reklamná prezentácia ovplyvňuje jeho ekonomické výsledky až doposiaľ a že dodávateľovi SARCO s. r. o. vznikla daňová povinnosť.

28. V časti C žalobných bodov žalobca namietal, že žalovaný aj správca dane dospeli k nesprávnym skutkovým zisteniam ako aj neúplne zistili skutkový stav. Žalobca namietal, že z administratívneho spisu jasne vyplýva, že dodávateľ SARCO s. r. o. vystavil Faktúry podľa zmluvy so žalobcom, na Faktúrach uviedol DPH a bol v čase jej vystavenia zdaniteľnou osobou. Plnenie, teda reklamné služby, boli poskytnuté podľa objednávky, čo žalovaný nespochybňoval. Hoci žalovaný v napadnutých rozhodnutiach tvrdí, že reklamné služby boli dodané zdaniteľnou osobou, inými dodávateľmi, zmluva medzi žalobcom a dodávateľom SARCO s. r. o. uvádza, že za plnenia subdodávateľov zodpovedá dodávateľ SARCO s. r. o. Žalovaný tvrdil, že nebolo preukázané dodanie služieb žalobcovi, čo je v rozpore s predloženými dôkazmi. Žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6 Sžf/10/2012 zo dňa 28.11.2012, ktorý uvádza, že dôkazné bremeno daňového subjektu je limitované tým, že nezodpovedá za preukázanie skutočností, ktoré nemohol ovplyvniť. Ďalej sa odvolával na rozsudok SD EÚ, spojená vec C-354/03, C-355/03, C-484/03, ktorý stanovuje, že každá transakcia musí byť hodnotená samostatne a nemožno prenášať nezavinené nedostatky alebo podvod na inom stupni obchodu na daňový subjekt. Poukázal tiež na rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 152/08-52 a na analytický postup vyžadovaný Daňovým poriadkom, keďže rozhodnutie vo vyrubovacom konaní má obsahovať úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov (§ 63 ods. 5, § 3 ods. 3 Daňového poriadku). Žalovaným uvádzané skutkové zistenia ako výsledok vyhodnotenia dôkazov nezodpovedajú požiadavkám kladeným na proces riadneho hodnotenia dôkazov.

29. Podľa žalobcu skutkové zistenia uvedené žalovaným nezodpovedajú požiadavkám riadneho hodnotenia dôkazov. Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6 Sžfk/53/2017 zo dňa 29.01.2019 uvádza, že správca dane musí zistiť skutkový stav presne a úplne a vykonať potrebné dokazovanie. Ak má správca dane pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu, musí ich doložiť dôkazmi, ktoré tieto tvrdenia vyvracajú. Žalobca preukázal dodanie reklamných služieb prostredníctvom viacerých dôkazov, vrátane Faktúr, úhrad, účtovných záznamov, záznamov podľa § 70 Zákona o DPH, zmluvy, dokladov o

dodaní služieb, iných dôkazov realizácie plnenia a svedeckých výpovedí. Všetky tieto dôkazy podporujú tvrdenia žalobcu. Žalovaný a správca dane nepredložili jediný dôkaz, ktorý by popieral formálnu alebo hmotnoprávnu podmienku odpočtu DPH.

30. Žalobca tiež namietal nadbytočné a nezákonné preverovanie celého dodávateľského reťazca dodávateľa SARCO s. r. o., ktoré len zbytočne zväčšilo objem protokolov a nároky na žalobcu. Žalobca uviedol, že tento postup je v rozpore s právom na účinnú obhajobu a efektívnu ochranu práv. Žalovaný a správca dane nedbali na právo žalobcu na účinnú obhajobu a postupovali nezákonne pri preverovaní dodávateľského reťazca. Žalovaný a správca dane tiež neúplne zistili skutkový stav tým, že nezohľadnili dôkazný materiál predložený žalobcom v odvolacom konaní, nereflektovali navrhovaný dôkaz o preverení diskriminácie žalobcu a neuznali, že objednané reklamné služby tvorili reklamnú kampaň ako celok.

31. V časti D žalobných bodov žalobca namietal, že bola neprípustne prekročená maximálna zákonná dĺžka daňovej kontroly, ktorá predchádzala vyrubovaciemu konaniu.

32. Žalobca poukázal na to, že KÚFS zaistil u žalobcu dokumenty dňa 05.02.2020, čím začal faktickú daňovú kontrolu, ktorá trvala až do doručenia protokolov dňa 16.06.2021, teda viac ako jeden rok. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 6 Sžfk/63/2017 zo dňa 21.11.2018 (R 5/2020) je daňová kontrola prípravným konaním, ktoré je časovo obmedzené a jeho prekročenie znamená nezákonnosť získaných dôkazov. Ak správca dane začal kontrolu až 09.07.2020, ale KÚFS už 05.02.2020 získal dôkazy, je to dôkaz nezákonného predĺženia kontroly. Navyše, KÚFS nezákonne zaistil dokumenty dlhšie než 60 dní, čo porušuje § 44 ods. 1 zákona č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Zákon o FS“ alebo „zákon č. 35/2019 Z. z.“). Dôkazy získané KÚFS boli teda získané nezákonne a nemali byť použité. Správca dane mal v Protokole uviesť, ako získal dôkazy od KÚFS, čo neurobil a tým porušil § 46 ods. 8 Daňového poriadku. Žalovaný sa vo svojich rozhodnutiach odvolával na to, že doklady boli "zapožičané", čo zákon neumožňuje. Daňová kontrola u žalobcu tak reálne prebiehala dlhšie než zákonom povolený rok, čo je v rozpore so zákonom aj judikatúrou. Rozhodnutia vydané na základe tejto kontroly sú preto nezákonné, pretože vychádzajú z nezákonne získaných dôkazov. Vylúčením riadneho procesného postupu na začatie daňových kontrol podľa Daňového poriadku spôsobom zaistenia vecí podľa Zákona o FS však daňové orgány znemožnili žalobcovi uplatnenie procesných práv v prvej fáze daňových kontrol podľa § 45 ods. 1 Daňového poriadku a súčasne zasiahli do individuálnej autonómie žalobcu na reálne účely daňových kontrol dlhšie, než pripúšťa zákon, čo je aj v rozpore s ust. § 44 ods. 1 Daňového poriadku, keďže podstatne tým prekročili rozsah postupu, ktorý bol nevyhnutný na dosiahnutie účelu daňových kontrol. Obchádzanie zákona daňovými orgánmi by malo byť sankcionované neprípustnosťou takýchto postupov a nezákonnosťou výsledných rozhodnutí.

33. V časti E žalobných bodov žalobca poukázal na to, že v rámci daňového konania podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku začína vyrubovacie konanie deň po doručení protokolu s výzvou a končí dorúčením rozhodnutia daňovému subjektu. Konanie vykonáva správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu a ak túto kontrolu vykonalo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, konanie vykonáva miestne príslušný správca dane. Správca dane má postupovať v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi, poskytovať im poučenie o ich procesných právach a vybavovať veci bezodkladne. Zásada legality vyžaduje, aby správca dane konal len na základe zákonného splnomocnenia a spôsobom ustanoveným zákonom. Zásada proporcionality zas vyžaduje minimalizovanie zásahov do práv daňových subjektov. Žalobca namietal, že správca dane realizoval štyri samostatné daňové kontroly namiesto jednej, čo je nehospodárne a spôsobuje nadmernú procesnú záťaž. Daňové kontroly a vyrubovacie konania vykonal správca dane, ktorý nebol miestne príslušný podľa sídla žalobcu, čo bolo nadmerne zaťažujúce a v rozpore so zásadami proporcionality a hospodárnosti. Vydanie 37 rozhodnutí spôsobilo nadmernú administratívnu záťaž pre žalobcu, ktorý musel podať 37 odvolaní a neskôr 37 správnych žalôb.

Vyjadrenia žalovaného

34. Žalovaný vo vyjadreniach k žalobám uviedol, že správca dane zistil, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z Faktúr za reklamné služby od spoločnosti SARCO s.r.o., pričom preveril doklady predložené žalobcom. Správca dane spochybnil dodanie služieb podľa predložených Faktúr od SARCO s. r. o. Konateľ spoločnosti SARCO s.r.o. v zápisnici o ústnom pojednávaní dňa 17.09.2020 potvrdil vystavenie

Faktúr pre SECURITY Agency s.r.o., avšak nevedel doložiť konkrétne uskutočnené plnenia. Skutočným dodávateľom bola spoločnosť SILVI PRODUCTION s.r.o. a AZARIA Services s.r.o., pričom SARCO s.r.o. bola účelovo vložená do obchodného reťazca na obchádzanie daňovej povinnosti. Svedecké výpovede nepotvrdili pravdivosť údajov na Faktúrach a žalobca nepreukázal rozsah dodaných služieb. Žalovaný preniesol dôkazné bremeno späť na žalobcu, ktorý nevyvrátil zistené skutočnosti a nepredložil relevantné dôkazy, ktoré by potvrdili, že služba bola poskytnutá podľa sporných Faktúr.

35. Žalovaný mal za to, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 Zákona o DPH, pretože nebola preukázaná ekonomická súvislosť medzi prezentáciou loga spoločnosti a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb žalobcu. Poukázal na to, že nebol dostatočne objasnený a preukázaný priamy a bezprostredný súvis prijatej služby s celkovou hospodárskou činnosťou žalobcu. Zdôraznil, že žalobca nevedel preukázať, kedy a ako sa so spoločnosťou SARCO s.r.o. skontaktoval a k rozsahu a presnej špecifikácii reklamných služieb sa vyjadroval len všeobecne. Uviedol, že žalobca nevedel uviesť, kto vyhotovil reklamný spot, ktorý mal byť následne odvysielaný a čo predmetný spot obsahoval. Argumentoval, že logo spoločnosti SECURITY Agency s.r.o. prezentované na podujatiach neobsahovalo informácie o činnosti a službách spoločnosti, čím nebola preukázaná ekonomická súvislosť medzi reklamnou službou a podnikaním žalobcu.

36. Žalovaný zdôraznil, že pre priznanie práva na odpočítanie dane je rozhodujúce splnenie podmienok podľa § 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH, čo v danom prípade nebolo preukázané. Poukázal na to, že správca dane zistil, že dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH, a preto žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane. Namietal, že žalobca nepodal počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania dôkazy, ktoré by pochybnosti správcu dane zvrátili. Zdôraznil, že rozhodnutia správnych orgánov obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti a sú riadne odôvodnené, pričom postup správcu dane nebol v rozpore s platnými právnymi predpismi. Argumentoval, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie a zistenia rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Namietal, že žalobca nepreukázal, že predmetné zdaniteľné obchody mu boli skutočne dodané dodávateľom uvedeným na predložených dokladoch a že tomuto dodávateľovi ich uskutočnením vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 Zákona o DPH. Poukázal na to, že žalobca porušil ustanovenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH, keď nepreukázal dodanie tovaru osobou uvedenou na Faktúrach – spoločnosťou SARCO s.r.o. a tiež nepreukázal splnenie podmienky pre uplatnenie odpočítania dane podľa § 49 ods. 2 Zákona o DPH, že prijaté služby použil na účely svojho podnikania.

37. Žalovaný zotrval na svojom závere prijatom v žalobou napadnutých rozhodnutiach, že dodávateľ neuskutočnil dodanie služby, pri ktorej podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH vznikla daňová povinnosť, a preto odberateľ uvedený na Faktúrach nemal právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH. Taktiež žalobca nepreukázal, že fakturované plnenie použil na dodávky vlastných tovarov a služieb, čím porušil ustanovenie § 49 ods. 2 Zákona o DPH. Na základe toho žalovaný tvrdil, že rozhodnutia správnych orgánov obsahovali všetky zákonom požadované náležitosti a boli riadne odôvodnené. Postup správcu dane a žalovaného nebol v rozpore s platnými právnymi predpismi.

38. Žalovaný navrhol, aby súd zamietol žaloby žalobcu ako neopodstatnené a nepriznal mu náhradu súdnych trov a trov právneho zastúpenia.

Repliky

39. Žalobca v podaných replikách nesúhlasil s tvrdeniami žalovaného uvedenými v jeho vyjadreniach. Tvrdenia žalovaného považoval len za nedôvodnú obhajobu neprípustného šikanózneho postupu správcu dane voči žalobcovi, ktorý prakticky začal už konaním Kriminálneho úradu Finančnej správy dňa 05.02.2020. Túto šikanu žalobca namietal už od svojho prvého podania ešte pred vydaním Protokolu v daňovej kontrole, postupne aj vo vyjadrení k Protokolu, v odvolaniach a aj v správnych žalobách. Podľa poradia úkonov štátnych orgánov (zaistenie dokladov ako prvé a až následne o niekoľko mesiacov neskôr samotný postup správcu dane) bolo zrejme, že daňové orgány od samého začiatku považovali daňovú kontrolu a daňové vyrubovacie konanie len za formalitu, s vopred určeným výsledkom, na ktorý nemali a nemohli mať akékoľvek úkony daňového subjektu (žalobcu) žiadny vplyv. Nakoniec, už v zápisniciach o ústnych pojednávaniach v rámci všetkých štyroch daňových kontrol u žalobcu správca

dane argumentoval vyslovene tendenčne o zistených skutočnostiach, s cieľom „pripraviť si pozíciu“ do vyrubovacieho konania pre vopred určený výsledok, pričom jeho zistenia neboli v žiadnom prípade formulované nestranné, čo žalobca namietal už vo svojom prvom písomnom podaní (spoločnom pre všetky štyri daňové kontroly) ešte pred ukončením daňových kontrol.

40. Pokiaľ žalovaný v úvode svojho vyjadrenia prakticky opakovane svoje predchádzajúce argumenty z napadnutých rozhodnutí, na ktoré už takmer úplne reagoval žalobca v správnych žalobách, žalobca mal za to, že tieto tvrdenia žalovaného boli úplné špekulácie, pretože nereflektovali úplný reálny stav vecí, ale boli len účelovou selekciou žalovaným zvolených skutočností bez ohľadu na ich vnútornú logiku, reálne fungovanie podnikateľského prostredia a predovšetkým, žalobcom označené dôkazy, počnúc jeho hospodárskymi štatistikami na Finstat, pokračujúc jeho prezentáciami na priložených CD, dotazníkmi o význame reklamnej prezentácie medzi podnikateľmi a končiac obsahom zmlúv s dodávateľom SARCO s. r. o., keďže tieto boli splnené presne tak, ako bolo dohodnuté.

41. Žalovaný vo vyjadreniach uvádzal, že žalobcom a vykonaným dokazovaním správcom dane nebol preukázaný rozsah dodaných služieb, kto a akým spôsobom ich objednal u organizátora podujatí, avšak žalobca sa domnieva, že tento argument už vyvrátil vo viacerých bodoch podaných správnych žalôb, keďže žalobca nebol povinný podľa ust. § 24 Daňového poriadku preukazovať skutočnosti, ktoré nastanú mimo sféry žalobcu, tzn. žalobca nemohol zodpovedať za to, ak si dodávateľ SARCO s. r. o. neplní svoje zákonné povinnosti, resp. že nemá dokumentáciu o svojich obchodoch, ktorú mal mať – vid. judikatúra SD EÚ/ESD, napr. vo veci Mahagében (rozsudok C-80/11) spojený s prípadom Dávid (rozsudok C-142/11). Žalobca taktiež nemohol zodpovedať za to, aké postavenie v obchodnom reťazci mal dodávateľ SARCO s. r. o. Žalobca si totiž u dodávateľa SARCO s. r. o. reklamné služby objednal, tieto žalobcovi reálne boli poskytnuté, za tieto žalobca reálne zaplatil a tieto mu v konečnom dôsledku zvýšili obrat, priniesli nových klientov, a teda žalobcovi zlepšili celkovú ekonomickú hodnotu. Žalobca nemal žiadny zmluvný či obchodný vzťah so spoločnosťou SILVI PRODUCTION s. r. o. ani AZARIA Services s. r. o., tzn. inak ako prostredníctvom dodávateľa SARCO s. r. o. si takú reklamu ani nemohol objednať či zaplatiť. K tomu žalobca uviedol, že v rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR, č. k. 2Sfk/9/2021 zo dňa 27. júna 2022, bodu 17, je uvedené, že: „Z vyššie citovaného rozhodnutia Súdneho dvora EÚ teda vyplýva, že v prípade spochybnených subdodávateľov v kontexte prejednávanej veci je možné nepriznať odpočet DPH len v prípade, kedy by bola preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca“. U žalobcu takáto vedomosť nebola ani preukázaná, ani preukazovaná zo strany správcu dane a žalovaného, k čomu žalobca poukazoval aj na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR, č. k. 5Sžfk/3/2020 zo dňa 28.07.2022, najmä „Ako už bolo zdôraznené kasačným súdom v iných obdobných veciach, je právom, ale aj povinnosťou správcu dane dôkazy zabezpečiť, tieto náležite posúdiť a vyhodnotiť za účelom riadneho zistenia skutkového stavu veci, aby jeho rozhodnutie bolo argumentačne presvedčivé nielen pre účastníkov konania, ale aj pre prípadný spor na správnom súde“.

42. Pokiaľ správca dane ani žalovaný navyše ani nekonkretizovali svoje pochybnosti týkajúce sa relevantných skutočností, poukazovali neustále len na nedostatky u dodávateľa SARCO s. r. o. a jeho subdodávateľov, ktoré však neboli a nemohli byť na ťarchu žalobcu, tak žalobca namietal, že žalovaný ani správca dane neuviedli, na základe čoho dospeli k pochybnostiam o reálnom dodaní služby žalobcovi, keďže žalobca predložil správnym orgánom výstup, ktorý obdržal od dodávateľa podľa zmluvy, ako aj v konaní dôkaz o tom, že v konkrétnom internetovom médiu bola prezentácia žalobcu uvedená, a to ešte aj s odstupom niekoľkých rokov, teda tak, ako bola dohodnutá. Žalobca tvrdil, že žalovaný ani správca dane nezisťovali úplne skutkový stav, napr. vyžiadáním si konkrétnych podkladov od masmediálnych subjektov (napr. denník Nový Čas, týždenník Eurotelevízia, mesačníky Liek a Interview, archívne záznamy TV Markíza a pod.), takže nebolo vôbec zrejmé, ako mohli dospieť k „pochybnostiam“, keď otázku skutočného poskytnutia služby ani len riadne neskúmali.

43. Pokiaľ žalovaný ďalej vo vyjadreniach tvrdil, že „V predmetnom žalobca nepreukázal splnenie podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, pretože nebola preukázaná ekonomická súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie loga spoločnosti a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb odvolávajúceho sa, nebol dostatočne objasnený a nebol preukázaný priamy a bezprostredný súvis prijatej služby s jeho celkovou hospodárskou činnosťou“, tak žalobca k tomuto uviedol, že tento argument už vyvrátil vo viacerých bodoch podaných správnych žalôb. V rozhodnutí SD EÚ vo veci Amper Metal Kft., č. C-334/20 zo dňa 25.11.2021 bolo uvedené, že „zdaniteľná osoba si môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe za reklamné služby, ak je takéto

poskytnutie služieb transakciou, ktorá podlieha DPH v zmysle článku 2 smernice o DPH, a priamo a bezprostredne súvisí s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na vstupe alebo s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby ako súčasť jej všeobecných nákladov, pričom nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že fakturovaná cena za tieto služby je neprimeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby“ (bod 40) ... „skutočnosť, že sa nezvýšil obrat zdaniteľnej osoby, nemôže ovplyvniť výkon práva na odpočítanie. Spoločný systém DPH, ako bolo pripomenuté v bode 23 tohto rozsudku, totiž zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účely a výsledky, pod podmienkou, že uvedené činnosti v zásade podliehajú DPH. Okrem toho, 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 dôvod okolností nezávislých od jej vôle (rozsudok z 12. novembra 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, body 38 a 40, ako aj citovaná judikatúra)“, ako aj to, že „Z ustálenej judikatúry tiež vyplýva, že právo na odpočítanie v prospech zdaniteľnej osoby je prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby (rozsudky zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 29, a zo 16. septembra 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, bod 27, ako aj citovaná judikatúra).“ (bod 32).

44. Žalobca vynaložil na reklamné služby poskytnuté dodávateľom SARCO s. r. o. podstatnú časť svojich nákladov v rokoch 2015 až 2018, čo bolo žalovanému z daňových kontrol známe, a teda nepochybne tvorili podstatnú súčasť ceny služieb žalobcu voči jeho odberateľom, keďže inak by žalobca bol minimálne v strate. Reálne však žalobcovi predmetná reklama ako všeobecný náklad priniesla zisk, keďže vďaka jej objednávke sa mohol zúčastniť sekundárnych aktivít a vďaka nej sa stal známejším a počet a objem obchodov mu tak narástol. Žalobcovi nebolo zrejmé, ako žalovaný vôbec mohol vychádzať z úvahy, že by žalobca zaplatil podstatnú časť svojich celkových nákladov len preto, aby „sponzoroval podujatia“ a teda, aby sa mu investícia nevrátila. Keďže len správcom dane neuznávaný rozdiel dane z pridanej hodnoty predstavoval za roky 2015 – 2018 sumu vyše 200 000 Eur, potom samotná cena reklamnej služby musela byť päťnásobná a pri pohľade na žalobcom preukázané hodnoty obratu (Finstat) bolo zrejmé, že tieto náklady boli podstatnou zložkou jeho celkových podnikateľských nákladov a nielen „sponzorským balíkom“ ako od marketingového oddelenia. Túto stránku veci však žalovaný účelovo ignoroval.

45. Žalobca poukázal na to, že aj keď správca dane sa vo svojich rozhodnutiach zaoberal otázkou definície reklamy a sponzoringu, podľa žalovaného z vykonaných dôkazov, ktoré správca dane vo svojich rozhodnutiach uviedol a vyhodnotil, jednoznačne vyplýva, že rozhodujúcou skutočnosťou pre vylúčenie z nároku na odpočítanie dane sporných Faktúr od dodávateľa SARCO s.r.o. bolo zistenie, že žalobca nespĺnil podmienku pre uplatnenie odpočítania dane podľa § 49 ods. 2 Zákona o DPH, t. j. že prijatú službu použil na účely svojho podnikania, pretože tak, ako je vyššie uvedené, prezentáciu svojej podnikateľskej činnosti na podujatiach vykonával osobne žalobca a jeho zamestnanci a propagačné materiály o činnosti spoločnosti boli vyhotovené žalobcom, tak žalobca aj tento argument už v správnych žalobách vyvrátil, na zdôraznenie doplnil skutočnosť, že žalovaný v tejto pasáži predviedol ukážkový „selektívny výber skutočností“, tzn. vybral si z argumentácie žalobcu v konaní len informáciu o jeho aktivitách na sprievodnom raute, avšak úplne odignoroval tvrdý fakt, že bez objednania reklamných služieb u dodávateľa SARCO s. r. o. (keďže s organizátorom podujatia žalobca nekonal ani nemal zmluvu) by sa žalobca k sprievodným aktivitám ani nedostal a ani jeho reklamná prezentácia (z ktorej bolo každému priemernému podnikateľovi zrejmé, aké služby propaguje) by nebola pred konaním podujatia odovysielaná a verejne prezentovaná. Žalobca teda nutne musel prijatú službu použiť na účely svojho podnikania ako všeobecný náklad, inak by pre neho ani nemala zmysel. Pokiaľ by tieto výdavky mali byť „výdavkami na sponzoring“, potom by musel mať žalobca podstatne väčší obrat, pretože tak vysoké „sponzorské“ si žalobca nemohol dovoliť.

46. Pokiaľ žalovaný tiež tvrdil, že „žalobca nepreukázal, že predmetné (sporné) zdaniteľné obchody mu boli skutočne dodané dodávateľom uvedeným na predložených dokladoch, a že tomuto dodávateľovi ich

uskutočnením vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH, čo je jedna zo základných podmienok potrebných k tomu, aby bolo možné uplatniť právo na odpočítanie dane“, žalobca tento argument tiež poprel účinne v správnych žalobách a dodal, že dodávateľ SARCO s. r. o. prijal platby od žalobcu, tzn. ako platiteľovi DPH mu musela vzniknúť daňová povinnosť minimálne podľa § 19 ods. 4 Zákona o DPH.

47. Žalobca v neposlednom rade poukázal na svoje doterajšie prednesy a písomné podania v rámci celého vyrubovacieho konania, na základe ktorých mal za to, že z jeho strany boli splnené podmienky na odpočet DPH v súlade s podaným daňovým priznaním žalobcu. Na základe vyššie uvedených skutočností žalobca opätovne požiadal súd o poskytnutie právnej ochrany a v plnom rozsahu zotrval na podaných správnych žalobách.

48. Ďalšie vyjadrenia žalovaného po doručení replík podané neboli.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

49. 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 sudy 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/134/2022, 30S/136/2022, 30S/144/2022, 30S/145/2022, 30S/147/2022, 30S/149/2022, 30S/150/2022, 31S/99/2022 a 31S/101/2022 vedú na Správnom súde v Banskej Bystrici pod ZA-30S/134/2022, ZA-30S/136/2022, ZA-30S/144/2022, ZA-30S/145/2022, ZA-30S/147/2022, ZA-30S/149/2022, ZA-30S/150/2022, ZA-31S/99/2022 a ZA-31S/101/2022.

50. Správny súd v Banskej Bystrici uznesením č. k. ZA-30S/134/2022-647 zo dňa 19.06.2024, spojil na spoločné konanie veci, ktoré sú vedené na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. ZA-30S/134/2022, ZA-30S/136/2022, ZA-30S/144/2022, ZA-30S/145/2022, ZA-30S/147/2022, ZA-30S/149/2022, ZA-30S/150/2022, ZA-31S/99/2022 a ZA-31S/101/2022, s tým, že veci budú ďalej vedené v spoločnom konaní pod spoločnou spisovou značkou ZA-30S/134/2022.

51. Na prejednanie vecí správny súd nariadil pojednávanie na deň 21.08.2024 podľa § 107 ods. 1 písm. a) SSP. Na pojednávanie sa nedostavili predvolaní účastníci konania a ani žiadna verejnosť. Súd pojednával v neprítomnosti účastníkov konania, pričom rozhodol tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozhodnutia.

52. Podľa § 19 ods. 2 prvá veta Zákona o DPH; daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

53. Podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH; právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

54. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH; platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

55. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH; právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

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

57. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku; daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

58. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku; správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

59. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku; správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

60. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku; ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

61. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku; ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

62. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku; rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

63. Správny súd v Banskej Bystrici ako vecne a miestne príslušný súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu správnych orgánov oboch stupňov, po preskúmaní napadnutých rozhodnutí žalovaného ako aj prvostupňových rozhodnutí, ktoré vydaniu predmetných rozhodnutí predchádzali, vychádzajúc zo stavu existujúceho v čase právoplatnosti rozhodnutí žalovaného (§ 135 ods. 1 SSP), rešpektujúc nastúpenie účinkov koncentrácie rozsahu a dôvodov žaloby v zmysle úpravy § 183 SSP, dospel k záveru, že žaloby sú dôvodné.

64. Správny súd preskúmaním spisového materiálu zistil, že v predmetnej veci správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z plnení prijatých od dodávateľa spoločnosti SARCO s. r. o. za dodanie reklamných služieb dovodiac tým, že v danom prípade propagácia loga žalobcu „I. J. K.“ nepredstavuje dodanie služby na účely DPH podľa § 2 ods. 1 písm. b) a § 9 ods. 1 Zákona o DPH a následne vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH. Odpočítaním dane žalobca porušil ust. § 49 ods. 1 Zákona o DPH. Okrem uvedenej podmienky pre odpočítanie dane nebola splnená ani podmienka podľa § 49 ods. 2 Zákona o DPH, keďže nebolo preukázané použitie prijatého plnenia od dodávateľa SARCO s. r. o. na účel podnikania daňového subjektu. Správca dane založil svoje rozhodnutia predovšetkým na nosnej právnej argumentácii, že daňový subjekt predloženými dôkazmi - Faktúry, platby, hodnotiaca správa, preukázal, že jeho meno bolo zverejňované a uvádzané v zmluvne dohodnutých médiách v pozícii hlavného reklamného partnera koncertu A. B.C. s názvom „Pošli to dál“ a hlavného reklamného partnera koncertu D. E., ktorý sa uskutočnil dňa 22.11.2018 na Zimnom štadióne Ondreja Nepelu v Bratislave, ale objednané a poskytnuté reklamné služby pre daňový subjekt neboli svojou povahou formou reklamy, ale sponzorom, čo správca dane odvodil najmä z toho, že z prezentácie daňového subjektu nebolo zrejmé, čím sa spoločnosť zaoberá, aké služby poskytuje, prípadne s čím obchoduje, logo spoločnosti neobsahuje ani dodatok obchodného mena, nie je z neho zrejmé, či sa jedná o spoločnosť, prípadne, o akú spoločnosť sa jedná. Jednalo sa o mediálnu kampaň zameranú na propagáciu A. B.C. s názvom „Pošli to dál“ (zdaňovacie obdobie január 2018) a koncertu D. E., ktorý sa uskutočnil dňa 22.11.2018 na Zimnom štadióne Ondreja Nepelu v Bratislave (zdaňovacie obdobie február 2018 – september 2018), teda nie na propagáciu spoločnosti SECURITY Agency s. r. o.

Logo spoločnosti nebolo v reklamných spotoch izolované, ale bolo na nich umiestnené spolu s ďalšími logami spoločností s rôznym obchodným a výrobným zameraním. Toto samo o sebe znižuje šancu podať akúkoľvek konkrétnu informáciu o platiteľovi a jeho podnikateľskej činnosti. Náhlady a ani predložená fotodokumentácia na propagačných nosičoch, LED obrazovkách a inzercia neobsahovali informácie o predmete činnosti, vyrábaných produktoch, resp. poskytovaných službách reklamných partnerov a ani spoločnosti SECURITY Agency s. r. o. Z názvov partnerov a ich loga sa nemohla široká verejnosť dozvedieť informácie o ich predmete činnosti, vyrábaných produktoch, resp. poskytovaných službách. Ohľadom porušenia ust. § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH správca dane založil odôvodnenia na dvoch dôvodoch. Pokiaľ šlo o sponzoring, tak išlo o odplatu, za ktorú žalobcovi nebola poskytnutá protislužba, a teda predmetné plnenie žalobca z povahy veci nemohol použiť na dodávky vlastných tovarov a služieb. Druhou argumentačnou líniou bolo to, že zistenia a dôkazy v preverovanom obchodnom prípade nepreukázali, že fakturované reklamné partnerstvo malo vplyv na obchodnú činnosť daňového subjektu. Pokiaľ šlo o žalobcom tvrdené a preukazované zvýšenie obratu a získanie nových zákazníkov, správca dane mal za to, že nie je zrejmé, či bolo spôsobené práve prezentáciou loga daňového subjektu v súvislosti s prezentáciou podujatia koncert A. B.C., resp. D. E..

65. Správny súd z napadnutých rozhodnutí žalovaného zistil, že žalovaný skorigoval závery správcu dane o sponzoringu a uviedol, že pre posúdenie veci nebolo podstatné posúdenie obchodu žalobcu u dodávateľa ako sponzoring alebo dodanie reklamných služieb, ale uviedol, že rozhodujúcou skutočnou je porušenie ust. § 49 ods. 2 Zákona o DPH, pretože nebolo preukázané, či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisela s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov žalobcu. Ďalej žalovaný skonštatoval, že nebolo preukázané, že došlo k dodaniu služby od deklarovaného dodávateľa SARCO s. r. o. podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH, ktorý nebol skutočným dodávateľom služby. Žalovaný poukázal na zistenia správcu dane, ktorý prešetroval okolnosti ohľadom dodania služieb daňovému subjektu SECURITY Agency s. r. o. od dodávateľa - spoločnosti SARCO s. r. o. Jednou zo zákonných podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane je práve vznik daňovej povinnosti u tohto dodávateľa. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť realitu obchodov deklarovaných Faktúrami. Keďže výkonom daňovej kontroly bolo zistené, že dodávateľ SARCO s. r. o. nevykonával dodanie fakturovaných služieb vo vlastnej réžii, ale prostredníctvom subdodávateľov, bolo dodanie reklamných služieb preverované aj u týchto subdodávateľov. Žalovaný uviedol, že správca dane zistil, že spoločnosť SARCO s. r. o. je nekontaktná, správcovi dane dodanie reklamných služieb nepreukázala (nepredložila žiadne doklady a dôkazy, vyjadrenia bývalého konateľa boli neurčité). Žalovaný poukázal na to, že správca dane dôkazy získané v rámci vykonaného dokazovania vyhodnotil jednotlivo a zároveň v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

66. Čo sa týka podaných žalôb, resp. žalobných námietok v nich obsiahnutých, tak primárne správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú námietku nepreskúmateľnosti rozhodnutí žalovaného ako aj správcu dane z dôvodu celkovej neprehľadnosti a nezrozumiteľnosti.

67. Jedným z imanentných predpokladov činnosti súdu je danosť atribútu preskúmateľnosti správneho aktu (jazykovej aj logickej) a požiadavky na určitú kvalitu i kvantitu dôvodov v ňom obsiahnutých. Je potrebné mať na pamäti, že odôvodnenie rozhodnutia plní niekoľko funkcií. Predovšetkým má presvedčiť účastníkov o správnosti postupu správneho orgánu a o zákonnosti jeho rozhodnutia. Tým sa napĺňa jedno zo základných pravidiel konania – posilňovať dôveru občana v správnosť rozhodovania správnych orgánov. Ďalšou funkciou je kontrolná funkcia predovšetkým tých orgánov, ktoré budú rozhodnutie prípadne preskúmať. Presvedčivé odôvodnenie tak môže zamedziť zbytočnému uplatňovaniu opravných prostriedkov. Ak atribút preskúmateľnosti odôvodnenia správny akt orgánu verejnej správy nenapĺňa, potom správny súd nemôže správny akt (či už má formu rozhodnutia alebo opatrenia) preskúmať, správny súd si nemôže na záveroch správneho orgánu vybudovať svoje úvahy o veci a ani účastníci proti nemu nemôžu náležite formulovať žalobné námietky. Preskúmateľnosť správneho aktu orgánu verejnej správy je predpokladom predovšetkým pre to, aby sa účastník mohol domáhať svojich práv na správnom súde; ak taký predpoklad nie je naplnený, nemôže práve z tohto dôvodu správny akt obstať.

68. Odôvodnenie rozhodnutí žalovaného v spojení s rozhodnutiami správneho orgánu prvého stupňa obsahuje všetky formálne zákonné náležitosti vyžadované ust. § 63 ods. 5 Daňového poriadku v nadväznosti na ustanovenia Zákona o DPH. V odôvodnení rozhodnutí správne orgány uviedli, ktoré

skutočnosti boli podkladom pre rozhodnutia, akými úvahami boli vedené pri hodnotení dôkazov, ako použili správnu úvahu pri použití právnych predpisov, na základe ktorých rozhodovali a ako sa vyrovnali s návrhmi a námietkami daňového subjektu. Nemožno priznať úspech námietke žalobcu, že rozhodnutia by boli neprehľadné a nemali zreteľnú vnútornú štruktúru. Možno hovoriť o rozsiahlosti a niektorých opakujúcich sa pasážach, ale to nečiní napadnuté rozhodnutia nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť. Rozhodnutia majú jasnú štruktúru, nevybočujúcu z typického koncipovania rozhodnutí žalovaným a správcom dane.

69. Jednou zo zložiek preskúmateľnosti je aj presvedčivosť a kvalita rozhodnutia spočívajúca v dostatočnom množstve dôvodov pre prijatý záver, ale k tejto skutočnosti sa správny súd vyjadri osobitne.

70. Ťažiskovým žalobným bodom bolo, či žalovaný náležite právne posúdil mieru dôkazného bremena, ktorá zaťažovala žalobcu v daňových konaniach a či v tomto kontexte aj náležite posúdil rozsah a výpovednú hodnotu dokazovania vykonaného správcom dane. Uvedenú otázku správny súd posudzoval z pohľadu ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky ako aj judikatúry SD EÚ.

71. V rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočítanie dane, (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie dane, (iii) odopretím nároku na odpočítanie dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie dane z dôvodu zneužitia práva.

72. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokujúci si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry. Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru/služby ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre, patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

73. Platí pritom, že zatiaľ čo nepreukázanie hmotnoprávnej (materiálnej) podmienky pre priznanie práva na odpočet dane (oslobodenie od dane) je dôvodom pre odopretie tohto práva, v prípade formálnych podmienok tomu tak bez ďalšieho nie je. Nedostatky v naplnení formálnych podmienok nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 41; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 33; vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 29).

74. Právo na odpočet DPH však možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 38). Ak je v daňovom konaní riadne zistené splnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane v intencióch Smernice, nemôže vnútroštátna právna úprava daňovníkovi ukladať dodatočné podmienky, ktoré by mohli mať taký účinok, že predmetné právo nie je možné uplatniť (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 30).

75. Súdny dvor Európskej únie v rozhodnutí vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 35, uviedol, že v prípade preukázaného splnenia materiálnych ako aj formálnych podmienok odpočtu DPH v konaní pred správcom dane, je odpočet DPH možné odmietnuť len v prípade

preukázanej účasti na podvodnom konaní. Rovnako sa vyjadril aj Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v bode 15 rozsudku sp. zn. 2Sfk/5/2022 z 29.05.2023. V prípade, keď zdaniteľná osoba splnila podmienky odpočtu DPH je v zmysle ustálenej judikatúry SD EÚ (napríklad rozsudok v prípade Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03) možné odmietnuť odpočet DPH z dôvodu, že zdaniteľná osoba vedela alebo vedieť mala o jej účasti na daňovom podvode.

76. Podľa citovanej najnovšej judikatúry platí, že pokiaľ by správca dane zistil, že skutočný dodávateľ zazmluvnených služieb, ktorého identita sa nezhoduje s dodávateľom deklarovaným na predložených faktúrach, mal alebo nevyhnutne s ohľadom na zistené skutočnosti musel mať postavenie zdaniteľnej osoby, nemôže žalobcovi odoprieť právo na odpočet dane len z dôvodu nedostatkov v naplnení formálnych podmienok práva na odpočet (nesprávne uvedenie identity dodávateľa na faktúre).

77. Ľahká zneužitelnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020). Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). K otázke dôkazného bremena existuje početná a v zásade stabilná rozhodovacia prax kasačného súdu vyjadrená napríklad v rozsudkoch sp. zn. 1Sžfk/10/2025 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019.

78. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, obdobne tiež rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022, bod 19 a 24). Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

79. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov ako aj Súdneho dvora Európskej únie identifikovala rad okolností, ktoré samy o sebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne ak nie je sporná existencia dodaného tovaru). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučnú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25. mája 2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fövállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13. februára 2014, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 6. septembra 2012, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fövállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 64).

80. Aplikujúc uvedené východiská na prejednávajúcu vec správny súd konštatuje, že dodanie služby deklarovanej dodávateľom SARCO s. r. o. bolo potvrdené bývalým konateľom tejto spoločnosti – L. B. a správca dane mal k dispozícii písomné podklady o dodaní služby vo forme fotodokumentácie, atď. Pochybnosť správcu dane a žalovaného o neunesení dôkazného bremena bola založená najmä na tom, že spoločnosť SARCO s. r. o. nemala potrebné personálne a materiálne kapacity, aby dokázala zabezpečiť fakturované plnenia a v nepresvedčivej výpovedi L. B., ktorý nevedel uviesť žiadne detaily obchodného vzťahu.

81. Následne sa argumentácia správcu dane a žalovaného zamerala na subdodávateľské spoločnosti deklarovanej dodávateľa Azaria service s. r. o., Peritus Trade s. r. o. a LULU Trade s. r. o., ktoré považovali za účelovo vložený do reťazca aj samotného žalobcu, keď reálne služby dodala spoločnosť SILVI production, s. r. o. a Azaria service s. r. o.

82. Správca dane týmto postupom spochybnil deklarovanej dodávateľa služby a tovarov, za súčasného určenia identity skutočného dodávateľa. Týmto správca dane preniesol na žalobcu dôkazné bremeno na preukázanie splnenia podmienok pre priznanie odpočtu DPH.

83. Vychádzajúc z rozhodnutia vo veci Kemwater vyplýva, že pokiaľ argumenty správcu dane a žalovaného v zásade spochybňujú len splnenie formálnych podmienok uplatnenia práva na odpočet DPH, konkrétne spochybňujú správne uvedenie identity dodávateľa na faktúre, za predpokladu, že skutočný dodávateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, nespochybnili tým preukázanie jednej z materiálnych podmienok uplatnenia práva na odpočet DPH - dodanie tovarov a služieb zdaniteľnou osobou (teda postavenie skutočného dodávateľa ako zdaniteľnej osoby).

84. Z rozhodnutia SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo i rozhodnutia NSS SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 vyplýva, že v prípade, že došlo k dodaniu tovaru alebo poskytnutia služby, je možné nepriznať odpočítanie dane žalobcovi v prípade spochybnených subdodávateľov deklarovanej dodávateľa, ak by bola v konaní preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu o podvodom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca. Správny súd musí konštatovať, že napadnuté rozhodnutia žalovaného ako aj rozhodnutia správcu dane vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci vo vzťahu k neuneseniu dôkazného bremena žalobcom v daňovom konaní vo vzťahu k deklarovanej obchodnej spoločnosti SARCO s. r. o. Keďže žalovaný ani správca dane týmto smerom nevedli svoje úvahy pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane a uvedené nesprávne právne posúdenie žalobca v žalobe dôvodne namietal, tak správny súd považoval rozhodnutia žalovaného ako aj správcu dane z tohto dôvodu za nezákonné, a preto napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane pri aplikácii § 191 ods. 1 písm. c) SSP zrušil a veci vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

85. Čo sa týka druhej ťažiskovej námietky žalobcu o nepreskúmateľnom závere žalovaného, že prijaté plnenie nebolo použité na podnikanie žalobcu, tak uvedenú námietku vyhodnotil správny súd ako dôvodnú (žalobca v rozsiahlo koncipovanej žalobe nesprávnosť záveru daňových orgánov podradil pod nesprávne právne posúdenie ako aj pod nepreskúmateľnosť rozhodnutí pred nedostatok reakcie na to, že nemala byť preukázaná ekonomická súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie loga spoločnosti a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb žalobcu). V tejto relatívne samostatnej časti jednotlivých rozhodnutí daňových orgánov ich správny súd považoval za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov podľa ust. § 191 ods. 1 písm. d) SSP, a preto ich zrušil a veci vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

86. Okrajovo správny súd (vzhľadom na nadväznosť) uvádza, že právne posúdenie, ktoré zaujal žalovaný ohľadom charakteru poskytovanej služby bolo správne. Predchádzajúca rozhodovacia prax, v zmysle ktorej nebolo možné priznať právo na odpočet DPH zo sponzorských darov/príspevkov, sa v dôsledku aktuálnej judikatúry Najvyššieho správneho súdu SR zmenila. Správny súd pritom poukazuje na závery Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky vyplývajúce z rozsudku sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31.01.2022, ktorý bol publikovaný v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR č. 2/2022, ročník: I., pod č. 17/2022 ZNSS a na mnohé ďalšie napríklad sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28.02.2022, sp. zn. 10Sžfk/21/2020 zo dňa 26.04.2022, sp. zn. 2Sžfk/9/2021 zo dňa 27.06.2022, sp. zn. 10Sžfk/27/2021 zo dňa 27.06.2023 a sp. zn. 2Sžfk/118/2022 zo dňa 26.10.2023, preto možno hovoriť o ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu.

87. Z rozsudku NSS SR sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31.01.2022, do ktorého sa premietli závery rozsudku Súdneho dvora EÚ zo dňa 25.11.2021 vo veci C-334/20, Amper Metal Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, vyplýva, že NSS SR pre účely dane z pridanej hodnoty vyhodnotil, že odplatné zabezpečenie mediálneho priestoru platiteľom dane pre daňový subjekt ako reklamného partnera podujatia a prezentácie jeho loga a predmetu jeho činnosti na propagačných materiáloch je na účely Zákona o DPH bezpochyby ekonomickou činnosťou (podnikaním), z ktorej bol dosiahnutý príjem. Bez ohľadu na to, či je toto plnenie s ohľadom na svoje špecifiká reklamou, sponzorom 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 zdaniteľnou osobou, ktorá konala v postavení zdaniteľnej osoby.

88. So zreteľom na okolnosti rozhodovaného prípadu možno dať žalobcovi za pravdu, že prezentáciou jeho loga (obchodného mena) na mediálnych nosičoch v súvislosti s koncertmi bezpochyby mohol byť vo verejnosti vytvorený určitý (zrejme pozitívny) vnem o existencii žalobcu, čo mohol byť jeden z dôvodov stojacich za vznikom transakcie. To však pre priznanie práva na odpočítanie dane z prijatej služby samo osebe nestačí. Rozhodujúcou je kladné zodpovedanie otázky, či ide o službu, ktorú žalobcovi poskytol platiteľ dane a či ju žalobca použil alebo použije na svoje zdaniteľné plnenia, na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Teda či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi alebo či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov. Pre záver o zákonnosti odpočítania dane z prijatej služby dodávateľa nie je rozhodujúce, či išlo o reklamu alebo sponzoring, pretože aj sponzorský odkaz je formou reklamy, hoci protihodnota zaň plní aj iné funkcie (m. m. rozsudok NSS zo dňa 27.06.2023, sp. zn. 10Sžfk/27/2021).

89. Otázkami odpočítania dane z reklamných služieb podobného druhu sa v minulosti zaoberal aj Súdny dvor EÚ, ktorý v jednom z ostatných rozhodnutí na danú tému (C-334/20 zo dňa 25.11.2021 Amper Metal Kft.) vyslovil záver, že:

„39. Vnútroštátnemu súdu predovšetkým prináleží posúdiť, či cieľom umiestnenia nálepiek na automobily pri príležitosti majstrovstiev automobilových pretekov, o ktoré ide vo veci samej, bola propagácia tovarov a služieb uvádzaných na trh spoločnosťou Amper Metal a z tohto dôvodu by ho bolo možné zaradiť medzi všeobecné náklady podniku, alebo či výdavky vynaložené v tomto smere jednoznačne nepatrili medzi podnikateľské výdavky, resp. neboli nijako spojené s hospodárskou činnosťou uvedeného podniku. V súlade so záverom uvedeným v bode 35 tohto rozsudku, okolnosť, že služby nadobudnuté spoločnosťou Amper Metal nezvýšili jej obrat, nie je na účely uvedeného posúdenia relevantná.

40. Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba dospieť k záveru, že článok 168 písm. a) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba si môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe za reklamné služby, ak je takéto poskytnutie služieb transakciou, ktorá podlieha DPH v zmysle článku 2 smernice o DPH, a priamo a bezprostredne súvisí s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na výstupe alebo s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby ako súčasť jej všeobecných nákladov, pričom nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že fakturovaná cena za tieto služby je neprimeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby.“ (pozn. súdu: v slovenskom preklade citovaného rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-334/20 Amper Metal Kft. zo dňa 25.11.2021 nastala chyba pri preklade namiesto transakciami na výstupe je uvedené transakciami na vstupe, správny súd už uviedol významovo správne znenie)

90. Pokiaľ ide o vznik a rozsah práva na odpočítanie dane, SD EÚ konštantne odkazuje na svoju ustálenú judikatúru, podľa ktorej existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe, ktoré zakladajú právo na odpočítanie dane, je v zásade potrebná na to, aby sa priznalo zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a tiež na určenie rozsahu takéhoto práva. Súdny dvor však spresňuje, že právo na odpočítanie dane sa rovnako priznáva zdaniteľnej osobe dokonca aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe, ktoré zakladajú právo na odpočítanie dane, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov vynaložených zdaniteľnou osobou a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré táto osoba poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby.

91. Najnovšie tak SD EÚ učinil v rozsudku C-696/22 zo dňa 13.06.2024 (C SPRL), v ktorej uviedol:

„86. V tejto súvislosti Súdny dvor spresnil, že na to, aby sa zdaniteľnej osobe priznalo právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, je v zásade nevyhnutné, aby existovala priama a bezprostredná súvislosť medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou transakciou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie. Právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných transakcií na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie [rozsudok z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 45 a citovaná judikatúra].

87. Právo na odpočítanie v prospech zdaniteľnej osoby je však prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby [rozsudok z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 46 a citovaná judikatúra].

88. V jednom alebo druhom prípade je nevyhnutné, aby náklady na tovar alebo služby na vstupe boli zahrnuté do ceny konkrétnych transakcií na výstupe alebo do ceny tovarov alebo služieb poskytovaných zdaniteľnou osobou v rámci jej hospodárskej činnosti [rozsudok z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 47 a citovaná judikatúra].

89. Okrem toho Súdny dvor spresnil, že existenciu súvislosti medzi transakciami treba posúdiť vzhľadom na jej objektívny obsah. Daňovým orgánom a vnútroštátnym súdom prináleží prihliadať na všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným transakciám, a zohľadniť iba tie transakcie, ktoré objektívne súvisia so zdaniteľnou činnosťou zdaniteľnej osoby. V tomto zmysle bolo rozhodnuté, že treba zohľadniť skutočné používanie tovarov a služieb nadobudnutých na vstupe zdaniteľnou osobou a výlučný dôvod tohto nadobudnutia, pričom toto nadobudnutie treba považovať za kritérium na určenie objektívneho obsahu (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. októbra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 28, a z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 49 a citovanú judikatúru].

90. Preto ak je preukázané, že transakcia nebola uskutočnená na účely zdaniteľných činností zdaniteľnej osoby, túto transakciu nemožno považovať za bezprostredne a priamo súvisiacu s týmito činnosťami v zmysle judikatúry Súdneho dvora, aj keby táto transakcia vzhľadom na svoj objektívny obsah podliehala zdaneniu DPH (rozsudok z 8. novembra 2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, bod 37 a citovaná judikatúra).

...

99. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na tretiu otázku odpovedať tak, že článok 168 písm. a) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že na preukázanie existencie priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe na jednej strane a transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie dane na druhej strane treba určiť objektívny obsah týchto transakcií, čo predpokladá zohľadnenie všetkých okolností, za ktorých došlo k uvedeným transakciám, a to najmä skutočného používania tovarov a služieb nadobudnutých zdaniteľnou osobou na vstupe, ako aj výlučného dôvodu tohto nadobudnutia, pričom zvýšenie obratu alebo zvýšenie objemu zdaniteľných transakcií nie sú v tejto súvislosti relevantnými skutočnosťami.“

92. V zmysle rozsudku SD EÚ C-334/20 zo dňa 25.11.2021 a C-696/22 zo dňa 13.06.2024 Súdny dvor EÚ k odpočítaniu DPH na vstupe ukladá vykonať: test uplatnenia nakúpených plnení do nákladov (C-334/20 Amper Metal Kft. z 25.11.2021, body 31 až 33), test súvisu s ekonomickou činnosťou (C-334/20 Amper Metal Kft. z 25.11.2021, bod 34; C-696/22 zo dňa 13.06.2024, body 89 a 99) a zároveň sa Súdny dvor EÚ vyjadruje k dvom vybraným okolnostiam, ktoré nemajú ovplyvňovať úvahy správcu dane: cena reklamných služieb a preukázanie dosiahnutia obratu.

93. Ohľadom konštatovania porušenia ust. § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH sa správca dane zamerlal na preukázanie zvýšenia obratu, resp. zisku, čo je v rozpore so závermi rozhodnutia SD EÚ vo veci C-334/20 zo dňa 25.11.2021 Amper Metal Kft. Žalovaný záver, že služba dodávateľa priamo a bezprostredne nesúvisela s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu a že sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov žalobcu, odôvodnil len tým, že tento záver nebol preukázaný, bez toho, aby túto úvahu, ktorú vlastne prvýkrát uviedol až žalovaný ako odvolací orgán, podrobne zdôvodnil.

94. Z podanej repliky žalobcu vyplýva, že žalobca pod vplyvom zmeny judikatúry, resp. určitého spresnenia v dôsledku záverov rozsudku vo veci C-334/20 zo dňa 25.11.2021 Amper Metal Kft. argumentuje, že náklady na predmetné služby tvoria súčasť všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Jedná sa tak o posun v judikatúre, ktorú správca dane a žalovaný ešte nedostačene reflektovali, čo malo vplyv na kvalitu odôvodnení rozhodnutí.

95. Správny súd zdôrazňuje, že jeho úlohou nie je zisťovať alebo ustaľovať skutkový stav či nanovo vyhodnocovať dôkazy vykonané v daňovom konaní. Naopak, jeho úlohou je posúdiť, okrem iného to, či správca dane, resp. žalovaný postupovali pri zisťovaní skutkového stavu zákonným spôsobom, nasledovali pritom pravidlá logického uvažovania a či riadne popísali svoje hodnotiace úvahy. Práve pri tomto prieskume do popredia často vystupuje otázka nepreskúmateľnosti rozhodnutia pre nedostatok dôvodov.

96. Ohľadom otázky dôkaznej úrovne v súvislosti s dokumentmi vyžadovanými na preukázanie splnenia hmotnoprávnej podmienky priamej a bezprostrednej súvislosti na výstupe sa vyjadril v jednom z ostatných rozhodnutí aj Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. V rozsudku sp. zn. 3Sfk/103/2022 zo dňa 31.01.2024, bod 26, uviedol, že objektívne zhodnotenie, či služby dodávateľa priamo a bezprostredne súvisia s ďalším zdaniteľnými obchodmi žalobcu a či sa investícia do takejto prezentácia mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov žalobcu, je možné overiť zo strany správcu dane napríklad prostredníctvom zodpovedania otázok: a) či služby poskytnuté dodávateľom objektívne mali súvis s podnikateľskou činnosťou alebo šírením dobrej povesti daňového subjektu, b) či daňový subjekt dokáže vierohodne vysvetliť, prečo na propagáciu svojich tovarov, služieb či obchodného mena zvolil práve také služby od dodávateľa, aké zvolil, c) či služby poskytnuté dodávateľom mohli potenciálne zvýšiť dopyt po produktoch/službách daňového subjektu, alternatívne zvýšiť povedomie a šíriť dobrú povesť daňového subjektu.

97. Správny súd poukazuje na to, že preukázať, že výdavky na reklamu, ako je umiestnenie loga, sú súčasťou ceny produktov alebo služieb, je možné aj napr. prostredníctvom zdokumentovanej marketingovej alebo investičnej stratégie, analýzy cenotvorby, ktorá zahŕňa výdavky na reklamu ako súčasť nákladov na produkty alebo služby, vykonaním prieskumov medzi zákazníkmi alebo analyzovaním zákazníckych dát atď. V tomto smere správny súd poukazuje na dotazníky od vyše 30 rozličných podnikateľských respondentov, ktoré predložil žalobca k odvolaniam, ktoré potenciálne by mohli predstavovať jeden z dôkazov na preukázanie súvisu na výstupe, ktorý je povinný žalovaný vyhodnotiť, resp. vysporiadať sa s ním.

98. Správny súd považoval za nedôvodnú žalobnú námietku, ktorá sa týkala porušenia procesných práv žalobcu v dôsledku prekročenia prípustnej doby trvania daňovej kontroly. V predmetnej veci daňová kontrola začala štandarde na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 101010411/2020 zo dňa 09.06.2020, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa, 11.06.2020, dňom určeným v tomto oznámení - 09.07.2020. Úkony KÚFS nezačali daňovú kontrolu, takýto argument by viedol k absurdným dôsledkom o skracovaní daňovej kontroly po podobu zaistenia. Podľa tvrdenia samotného žalobcu zaistené veci podľa Potvrdenia o zaistení vecí odovzdal KÚFS správcovi dane, čo preukazuje Oznámenie o odovzdaní predmetu zaistenia zo dňa 28.08.2020, t. j. po začatí daňovej kontroly. Ak listinný materiál mala v dispozícii jedna zložka verejnej moci, javí sa ako logické, že ju odovzdala druhej zložke, to všetko za predpokladu riadneho zdokladovania. V podstate sa jednalo o listinné dôkazy ako faktúry a CD nosiče – hodnotiace správy, ktoré by musel žalobca odovzdať správcovi dane. Skutočnosť, že správca dane prevzal doklady od KÚFS v súlade s úpravou § 44 Zákona č. 35/2019 Z. z. ešte neznamená, že sú splnené podmienky pre začatie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 3 Daňového poriadku. KÚFS nie je orgánom činným v trestnom konaní, a preto správca dane neaplikoval postup pri začatí daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 3 Daňového poriadku. Keďže správca dane postupoval podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku, bola daňová kontrola začatá dňom 09.07.2020, ktorý je uvedený v oznámení o začatí daňovej kontroly. Ukončená bola dňom doručenia protokolu dňa 16.06.2021, t. j. v zákonnej lehote.

99. Správny súd pre úplnosť dodáva, že nie je povinný reagovať na každú dielčiu žalobnú argumentáciu a tú obsahlo odôvodniť; úlohou súdu je vysporiadať sa s obsahom a zmyslom žalobnej argumentácie (rozsudok českého NSS z 03.04.2014, čj. 7 As 126/2013-19).

100. Správny súd z vyššie uvedených dôvodov zrušil napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane podľa § 191 ods. 1 písm. c) a d) SSP a veci vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

101. Daňové orgány budú pri svojom ďalšom konaní a rozhodovaní vo veci viazané právnym názorom vysloveným správnym súdom a budú musieť najmä zväziť, či je na základe zisteného skutkového stavu možné udržať záver o nesplnení hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie dane zo strany žalobcu. Ak by orgány finančnej správy mienili spochybníť právo na odpočítanie dane z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, je potrebné, aby relevantne spochybnili dôkazy predložené žalobcom, ktoré preukazujú splnenie podmienok pre priznanie práva na odpočet dane, alebo aby alternatívne preukázali, že napriek splneniu hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočet dane je toto potrebné odmietnuť s ohľadom na skutočnosť, že žalobca buď priamo participoval na daňovom podvode alebo mal a mohol vedieť, že k daňovému podvodu dochádza v rámci obchodného reťazca (na jeho iných stupňoch), ktorého bol súčasťou. V ďalšom konaní pozornosť daňových orgánov má byť sústredená na vyriešenie otázky, či ekonomická súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie loga spoločnosti a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb žalobcu bola dostatočne objasnená a či bol preukázaný priamy a bezprostredný súvis prijatej služby s jednou alebo viacerými zdaniateľnými transakciami žalobcu na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou alebo či sú predmetné služby výdavkami na reprezentáciu.

102. Žalobcovi, ktorý bol v konaní úspešný, správny súd priznal voči žalovanému náhradu dôvodne vynaložených trov konania v úplnom rozsahu, aplikujúc ustanovenie § 167 ods. 1 SSP. O výške trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

103. Rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Tento rozsudok nadobúda právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti proti tomuto rozsudku (§ 145 ods. 2 písm. a) SSP).

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 ods. 1 SSP, § 439 ods. 1 SSP a § 439 ods. 3 SSP a contr.), ktorá má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a) SSP).

O kasačnej sťažnosti rozhoduje kasačný súd – Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (§ 438 ods. 2 SSP).

Kasačnú sťažnosť je potrebné podať na Správnom súde v Banskej Bystrici (§ 444 ods. 1 SSP) v lehote do 30 dní od doručenia rozhodnutia oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 1 SSP).

Podľa § 445 ods. 1, 2 SSP, (1) v kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

(2) Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Podľa § 449 ods. 1, 2 SSP, (1) sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

(2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d),

c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.