

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici  
Spisová značka: BB-71S/50/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6022200389  
Dátum vydania rozhodnutia: 13. 08. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Alena Antalová  
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:6022200389.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Antalovej a členov senátu JUDr. Dariny Štoffovej a JUDr. Ing. Jitky Mlynarčíkovej PhD., LL.M. (sudkyňa spravodajkyňa) v právnej veci žalobcu: RADIX spol. s r. o., Kremnička 36, 974 05 Banská Bystrica, IČO: 00 615 803, zast. Mgr. Robert Antal, advokát, Ul. Kláry Jarunkovej 2, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 37 818 309, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101051054/2022 zo dňa 26.04.2022, takto

### rozhodol:

Rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky Banská Bystrica č. 101051054/2022 zo dňa 26.04.2022 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 102635017/2021 zo dňa 28.12.2021 z r u š u j e a vec vracia prvostupňovému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n n ý v plnom rozsahu nahradiť žalobcovi dôvodne vynaložené trovy konania a zaplatiť ich v lehote 20 dní od právoplatnosti rozhodnutia, ktorým bude určená ich výška.

### o d ô v o d n e n i e :

file\_0.jpg

file\_1.wmf

file\_2.jpg

file\_3.wmf

file\_4.jpg

file\_5.wmf

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) vykonal u platiteľa dane (žalobcu) podľa § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) daňovú kontrolu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2017. Správca dane oboznámil žalobcu s priebehom daňovej kontroly, so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole a so spôsobom ich zistenia Oboznámením č. 101242322/2021 zo dňa 16.07.2021 (ďalej len „Oboznámenie“), ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 04.08.2021. Žalobca doručil správcovi dane dňa 19.08.2021 vyjadrenie k Oboznámeniu, ktoré bolo zaevidované v systéme správcu dane pod ev. č. 393824/2021. Dňa 25.08.2021 správca

dane vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 101573733/2021 (ďalej len „Protokol“). Rozhodnutím č. 102635017/2021 zo dňa 28.12.2021 (ďalej len „rozhodnutie správca dane“ alebo „prvostupňové rozhodnutie“) správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 134 295,- eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2017.

2. Správca dane neuznal žalobcovi ako oprávnené daňové výdavky: (i) plnenie na základe faktúry č. D2/417052 zo dňa 31.01.2017 v sume 22 800,- eur, č. D2/417133 zo dňa 28.02.2017 v sume 22 800,- eur, č. D2/417190 zo dňa 31.03.2017 v sume 22 800,- eur, č. D2/417261 zo dňa 30.04.2017 v sume 22 800,- eur, č. D2/417317 zo dňa 31.05.2017 v sume 22 800,- eur, č. D2/417364 zo dňa 30.06.2017 v sume 22 800,- eur, č. D2/417417 zo dňa 31.07.2017 v sume 22 800,- eur vystavenej dodávateľom VUCOM s.r.o., IČO: 45 705 623, so sídlom Popradská 68, Košice (spoločnosť zanikla v dôsledku zlúčenia a nástupníckou spoločnosťou bola od 07.12.2017 spoločnosť Alytus s.r.o., ktorá bola zrušená dňom 10.04.2021 bez likvidácie Okresným súdom Banská Bystrica, ďalej len „VUCOM s.r.o.“), (ii) plnenie na základe faktúry č. D2/417467 zo dňa 31.08.2017 v sume 22 800,-eur, č. D2/417517 zo dňa 30.09.2017 v sume 22 800,-eur, č. D2/417598 zo dňa 31.10.2017 v sume 22 800,-eur, č. D2/417674 zo dňa 30.11.2017 v sume 22 800,- eur, č. D2/417724 zo dňa 31.12.2017 v sume 22 800,- eur vystavenej dodávateľom PHILL s.r.o., IČO: 47 854 995, so sídlom Štyndlova 11/A, Bratislava od 23.07.2014 do 26.12.2018 (od 23.07.2014 do 21.08.2017 mala spoločnosť obchodné meno Mita glass s. r. o., ďalej len „PHILL s.r.o.“) a iii) plnenie na základe faktúry č. D2/417047 zo dňa 31.01.2017 v sume 13 200,- eur, č. D2/417132 zo dňa 28.02.2017 v sume 13 200,- eur, č. D2/417191 zo dňa 31.03.2017 v sume 13 200,- eur, č. D2/417260 zo dňa 30.04.2017 v sume 32 500,- eur, č. D2/417312 zo dňa 31.05.2017 v sume 32 500,- eur, č. D2/417365 zo dňa 30.06.2017 v sume 32 500,- eur, č. D2/417416 zo dňa 31.07.2017 v sume 32 500,- eur, č. D2/417466 zo dňa 31.08.2017 v sume 32 500,- eur, č. D2/417518 zo dňa 30.09.2017 v sume 32 500,- eur, č. D2/417597 zo dňa 31.10.2017 v sume 32 500,- eur, č. D2/417659 zo dňa 30.11.2017 v sume 32 500,- eur, č. D2/417723 zo dňa 31.12.2017 v sume 66 300,- eur vystavenej dodávateľom Upservice s.r.o., IČO: 46 839 852, so sídlom Klincová 37, 821 08 Bratislava — mestská časť Ružinov (ďalej len „Upservice s.r.o.“).

3. Pokiaľ ide o spoločnosť VUCOM s.r.o., predmetom fakturácie bolo za obdobia 01/2017 až 07/2017 poskytnutie reklamných služieb za účelom propagácie a prezentácie obchodného mena alebo produktu žalobcu ako reklamného partnera vo všetkých formách mediálnej prezentácie, a to predovšetkým v elektronických médiách, printových médiách a prostredníctvom statických reklamných plôch v rámci celoročnej propagácie Spoločnosti priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar v trvaní od 01.01.2017 do 31.12.2017 na základe Zmluvy o reklame uzatvorenej s poskytovateľom VUCOM s.r.o. zo dňa 02.12.2016.

4. Oznámením o nadobudnutí časti podniku zo dňa 31.08.2017 bolo žalobcovi oznámené, že dňa 27.07.2017 bola uzatvorená Zmluva o predaji časti podniku medzi kupujúcim PHILL s.r.o. a predávajúcim VUCOM s.r.o., ktorou došlo aj k prevodu práv a povinností z vyššie uvedeného zmluvného vzťahu so žalobcom a za obdobia 08/2017 až 12/2017 bolo poskytnutie reklamných služieb žalobcovi fakturované spoločnosťou PHILL s.r.o.

5. Správca dane uviedol, že preveroval, či náklady na reklamné služby sú daňovými výdavkami na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov žalobcu a či sú ekonomicky opodstatnené v súvislosti s jeho podnikateľskou činnosťou a či práve táto reklama mala vplyv na žalobcovu obchodnú činnosť podľa § 19 ods. 2 písm. k) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o dani z príjmov“). Správca dane konštatoval, že spoločnosť COMUNIQUE s.r.o., IČO: 46 122 753, Kopčianska 10, 851 01 Bratislava (ďalej len „COMUNIQUE s.r.o.“) poskytla reklamný priestor reklamnej kampane v rámci celoročnej propagácie Spoločnosti priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar, ktorý nakúpila v konkrétnych formátoch v médiách, vrátane printových médií a online reklamy spoločnosti VUCOM s.r.o. na základe Rámcovej zmluvy o reklame zo dňa 24.11.2016. Správca dane poukázal na to, že získal informácie zo spisu z daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január až december 2017 u žalobcu, v priebehu ktorej bolo dňa 07.06.2021 vykonané miestne zisťovanie v spoločnosti COMUNIQUE s.r.o.. Vykonaným miestnym zisťovaním správca dane zistil, že spoločnosť vystavovala mesačne 5 faktúr: za reklamnú kampaň printy, reklamnú kampaň — rádiá, reklamnú kampaň — TV, reklamnú kampaň — online, reklamnú kampaň — produkcia, pričom sa jednalo o kreatívnu činnosť, nasadzovanie vizuálov a partnerov do jednotlivých médií podľa požiadaviek odberateľa. Spoločnosť COMUNIQUE s. r. o. zabezpečila nákup

reklamného priestoru v renomovaných slovenských médiách, pričom nakupovala iba reklamný priestor ako reklamná agentúra, základný vizuál dostali od nadácie Úsmev ako dar. Spoločnosť COMUNIQUE s. r. o. predložila Zmluvu o poskytnutí reklamných práv a zabezpečení mediálnej a produkčnej činnosti uzatvorenú s poskytovateľom občianske združenie Spoločnosť priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar zo dňa 30.12.2015 vrátane Dodatku č. 1 zo dňa 01.11.2016. Z vykonaného miestneho zisťovania a predložených dokladov vyplynulo správcovi dane, že spoločnosť COMUNIQUE s. r. o. reálne znášala náklady na obstaranie reklamných služieb v danom rozsahu. Správca dane skonštatoval, že porovnaním poskytnutého reklamného priestoru na základe Rámcovej zmluvy o reklame zo dňa 24.11.2016 spoločnosťou COMUNIQUE s. r. o. spoločnosťou VUCOM s.r.o. a porovnaním rozsahu reklamnej kampane pre žalobcu bolo zistené, že pri formách reklamnej kampane, ktorú zabezpečovala priamo spoločnosť COMUNIQUE s.r.o., došlo k neprimeranému navýšeniu ceny reklamnej služby bez pridania akejkoľvek hodnoty.

6. Správca dane tiež vypočul svedka A. B. C., ktorý bol v období od 11.01.2012 do 06.12.2017 konateľom spoločnosti VUCOM s.r.o. a v období od 31.07.2017 do 27.12.2018 konateľom spoločnosti PHILL s.r.o.. Tento vo svojich výpovediach pred správcom dane (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100638535/2021 a č. 100638653/2021, obe zo dňa 20.04.2021) uviedol, že exteriérové veľkoplošné obrazovky dodávala spoločnosť VUCOM s.r.o. spoločnosť REKOR s.r.o., IČO: 36 328 481, so sídlom Jelenia 1, Bratislava - mestská časť Staré Mesto (spoločnosť bola zrušená dňa 17.04.2017 a od dňa 17.01.2018 sa jej právnym nástupcom ako i nástupcom ďalších 6 spoločností stala spoločnosť RECOMP SK s.r.o., neplniaca si svoje daňové povinnosti, ďalej len „REKOR s.r.o.“). Fotodokumentáciu jednotlivých materiálov o prebehnutí reklamnej kampane zabezpečovala spoločnosť VUCOM s.r.o., podľa výpovede svedka A. B. C., spoločnosť REQA s.r.o., IČO: 36 371 203, so sídlom Jelenia 1, Bratislava - mestská časť Staré Mesto (spoločnosť bola zrušená dňa 23.10.2017 a od dňa 17.01.2018 sa jej právnym nástupcom stala spoločnosť RECOMP SK s.r.o., ďalej len „REQA s.r.o.“). Zároveň svedok vypovedal, že na spoločnosť PHILL s.r.o. prešli predajom časti podniku aktívne zmluvy od spoločnosti VUCOM s.r.o., ktoré sa týkali propagácie kampane Úsmev ako dar, pričom nová zmluva medzi PHILL s.r.o. a žalobcom uzatvorená nebola. Za dodávateľov reklamného priestoru svedok označil zhodne ako v prípade spoločnosti VUCOM s.r.o. spoločnosť COMUNIQUE s.r.o., za dodávateľa veľkoplošných obrazoviek označil do 08/2017 spoločnosť REKOR s.r.o. a od 09/2017 spoločnosť HANNAH s.r.o., IČO: 36 327 140, so sídlom Michalská 9, Bratislava - mestská časť Staré Mesto a za dodávateľa dokumentácie reklamnej kampane označil v 08/2017 spoločnosť REQA s.r.o. a od 09/2017 spoločnosť LUC BUSINESS s.r.o., IČO: 50 561 651, so sídlom Dunajská 8, Bratislava - mestská časť Ružinov (ďalej len „LUC BUSINESS s.r.o.“).

7. Správca dane poukázal na konkrétne reklamné vizuály uvedené v printových médiách, texty rádiových spotov odvysielaných podľa média plánu v rádiu Expres a Rádiu Šport, vizuály odvysielaných spotov v TV JOJ a vizuály spotov na veľkoplošných LED obrazovkách, ktoré vyplývali z vyhodnotenia mediálnej kampane Úsmev ako dar 1 — 12/2017 predloženej žalobcom.

8. Správca dane vo svojom prvostupňovom rozhodnutí ďalej konštatoval informácie o priamych dodávateľoch žalobcu a subdodávateľoch, ktoré získal z informačného systému finančnej správy, obchodného registra, kontrolných výkazov a z administratívnych spisov vykonaných daňových kontrol spoločnosťou VUCOM s.r.o., PHILL s.r.o. a ich dodávateľských spoločností. Informácie sa týkali vykonaných daňových kontrol na DPH v spoločnosti VUCOM s.r.o., REKOR s.r.o., REQA s.r.o., PHILL s.r.o., LUC BUSINESS s.r.o. a HANNAH s.r.o. Správca dane poukazoval na to, že v prípade spoločností VUCOM s.r.o., REKOR s.r.o. a REQA s.r.o. prešiel na určenie dane podľa pomôcok a že spoločnosť PHILL s.r.o. ako priamy dodávateľ žalobcu v priebehu daňovej kontroly vstúpila dňa 27.12.2018 do likvidácie a prešla na spoločníka PANTAP, spol. s r.o., Most, Česká republika. Vo vzťahu k spoločnosti LUC BUSINESS s.r.o. správca dane uviedol, že na výzvy na predloženie dôkazov nereagovala a žiadne dôkazy v priebehu daňovej kontroly nepredložila. Vo vzťahu k spoločnosti HANNAH s.r.o. správca dane uviedol, že v priebehu daňovej kontroly, neboli predložené hodnoverné dôkazy, ktoré by odstránili pochybnosti správcu dane o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov. Ďalej správca dane poukazoval na skutočnosti týkajúce sa zmien v personálnom obsadení spoločností na poste konateľa, či spoločníka v priebehu výkonu daňových kontrol, ako i na zlučovanie spoločností či vstup do likvidácie a tiež na nekontaktnosť a nespoluprácu kontrolovaných daňových subjektov a neplnenie si ich daňových povinností a ukončenia registrácie na DPH z úradnej moci.

9. Správca dane mal za to, že jeho zistenia týkajúce sa priamych dodávateľov žalobcu (VUCOM s.r.o. a PHILL s.r.o.) a spoločností REKOR s. r. o. a REQA s. r. o., spochybnili pravdivosť a vierohodnosť ku kontrole predložených faktúr od týchto dodávateľov. Zároveň skonštatoval, že daňovými kontrolami subdodávateľských spoločností (LUC BUSINESS s.r.o. a HANNAH s.r.o.) za 09/2017 a 12/2017 nebolo dokázané reálne dodanie fakturovaných služieb týmito subdodávateľmi. Správca dane ďalej poukázal na dôkaz svedeckých výpovedí o fakturačných reťazcoch deklarujúcich dodanie, resp. poskytnutie reklamných služieb v rôznych formách a rozsahoch pre konečných odberateľov, o vyhotovovaní dodávateľských faktúr, v ktorých boli ceny za deklarované reklamné služby účelovo vysoko nadhodnotené oproti reálnym nákladom na obstaranie fakturovaných reklamných služieb z dôvodu navýšenia nákladov konečných odberateľov. V tomto reťazci mala byť zapojená aj spoločnosť VUCOM s.r.o. a spoločnosti, za ktoré konali D. B. a E. F. (REKOR s.r.o. a REQA s.r.o.). Správca dane v rámci dokazovania vykonal analýzu údajov z bankových výpisov spoločností REKOR s.r.o., REQA s.r.o., LUC BUSINESS s.r.o. a HANNAH s.r.o. získaných na základe zaslaných žiadostí o súčinnosť. Správca dane konštatoval, že z uhradených nadhodnotených faktúr za deklarované dodanie reklamných služieb boli vracané v majoritnej časti finančné prostriedky v hotovosti osobám zodpovedným konať za konečných odberateľov. Predmetnými zistenými skutočnosťami u spoločností, ktoré boli zapojené do fakturačného reťazca, poukázal správca dane okrajovo na umelo vytvorený reťazec za účelom získania daňového zvýhodnenia. Tieto zistenia správca dane považoval len za podporný dôkaz, pričom neuznanie výdavkov na reklamu od dodávateľov VUCOM s.r.o. a PHILL s.r.o. správca dane založil na skutočnosti, že spochybnil reklamu ako takú, teda že sa v uvedenom prípade nejednalo o reklamu, ale o sponzoringu.

10. Správca dane uzavrel, že zo žalobcom predložených dokladov — zmluvy, faktúry a vyhodnotenia mediálnej kampane nevyplýva, že by cieľom reklamného partnerstva bolo sprostredkovanie odkazu verejnosti o existencii spoločnosti žalobcu, jej činnosti a prezentácia ponúkaného tovaru a služieb. Reklamným odkazom bola len samotná prezentácia Spoločnosti priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar a jej aktivita na získanie financií. Uvedenie loga žalobcu ako reklamného partnera nie je dôkazom prezentácie spoločnosti žalobcu, keď žalobca bol medializovaný len ako reklamný partner, neboli prezentované ním predávané produkty alebo služby v jeho segmente, nebol realizovaný odkaz verejnosti o existencii alebo vlastnostiach predávaných produktov alebo služieb za účelom ich uplatnenia na trhu alebo zvýšenia odbytu takýchto produktov alebo služieb na trhu, s následnou možnosťou nadväzovania a uzatvárania obchodných vzťahov medzi žalobcom a spotrebiteľskou verejnosťou vzhľadom na špecifický druh podnikateľskej činnosti žalobcu spočívajúcej v dodávaní zdravotníckej techniky, materiálu, implantátov a komplexným vybavovaním zdravotníckych zariadení od ambulancií až po zariadenia nemocničného typu štátnych i neštátnych. Taká forma reklamy, ktorú si zvolil žalobca, v nadväznosti aj na iné zistenia týkajúce sa jeho dodávateľov a subdodávateľov, nemohla priniesť pre žalobcu požadovaný účinok. Podľa správca dane žalobca finančne podporil, t.j. sponzoroval Spoločnosť priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar, pričom takto vynaložené výdavky na reklamné služby považoval správca dane za výdavky vynaložené v rozpore so zákonom č. 147/2001 Z. z. o reklame v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o reklame“) v zmysle § 21 ods. 1 písm. e) Zákona o dani z príjmov, ktoré nie sú daňovými výdavkami. Suma vo výške 365 900,- eur je položkou zvyšujúcou výsledok hospodárenia. Žalobca podľa správca dane porušil § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmu — daňovými výdavkami nie sú výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané a § 17 ods. 2 písm. a) Zákona o dani z príjmov - výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa Zákona o dani z príjmov zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške v nadväznosti na § 2 písm. i) Zákona o dani z príjmov - daňovým výdavkom je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak a v nadväznosti na § 2 písm. j) Zákona o dani z príjmov - základom dane je rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak Zákon o dani z príjmov neustanovuje inak.

11. Pokiaľ ide o spoločnosť Upservice s.r.o. správca dane uviedol, že predmetom fakturácie bolo zabezpečenie reklamnej kampane za účelom propagácie a prezentácie obchodného mena, produktu, projektu alebo značky žalobcu na základe Zmluvy o reklame uzatvorenej s poskytovateľom zo dňa 20.12.2016 s tým, že konkrétna špecifikácia reklamnej kampane bude upravená v jednotlivých objednávkach prijatých od žalobcu ako objednávateľa počas trvania zmluvy. Reklamná kampaň žalobcu

bola realizovaná prostredníctvom veľkoplošných outdoor LED obrazoviek s konkrétnym miestom umiestnenia. Správca dane poukázal na obsah vyjadrenia žalobcu k výzve správcu dane, z ktorého vyplynulo, že o náležitostiach kampane, o umiestnení LED panelov a načasovaní bolo komunikované zo strany žalobcu s p. G. G. (konateľom spoločnosti Upservice s.r.o. v období od 07.10.2015 do 10.12.2018). Logo žalobcu bolo poskytnuté formou dizajn manuálu v elektronickej forme, ktorý bol dodaný v roku 2001. Z vyjadrenia žalobcu podľa správcu dane tiež vyplynulo, že tento nezisťoval, či bola spoločnosť Upservice s.r.o. majiteľom obrazoviek a ani nekontroloval plnenie zmluvy. Hlavným cieľom podľa žalobcu bola prezentácia obchodného mena žalobcu, informovať trh o značke a pritiahnúť pozornosť k nej, ciele neboli zamerané na nárast novo získaných zákazníkov a nárast zisku. Správca dane poukázal v prvostupňovom rozhodnutí na obsah výpovede svedka A. G. G. (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100693527/2021 zo dňa 26.04.2021) s tým, že tento osobne zostavil zmluvu so žalobcom a ku zabezpečeniu reklamnej kampane uviedol, že službu nakupoval, pričom si na firmu nespomínal, len na meno pána H. alebo H.. Ďalej svedok G. uviedol, že reklamný priestor nakupoval od spoločností LL STAVBY s.r.o. a Tricker group s.r.o., pričom nevedel uviesť kto bol vlastníkom LED obrazoviek. Spoločnosť Upservice s.r.o. reklamný spot nevyrábala. Tento bol dodaný zo strany žalobcu a odovzdaný p. H. z LL STAVBY s.r.o. Spoločnosť Upservice s.r.o. ako poskytovateľ služby k poskytovanej službe pre žalobcu dala podľa vyjadrenia svedka G. svoju maržu a vytvárala zisk. Ceny za jednotlivé programy podľa svedka G. boli stanovené podľa počtu spotov (euro za spot).

12. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí konštatoval, že žalobca predložil LED MONITORING január — december 2017 (tlačovú podobu aj CD nosič), podľa ktorého vizuál odvysielaného 10 sekundového spotu na veľkoplošných outdoor LED obrazovkách bola značka čierneho kríža s modrou bodkou a uvedením názvu žalobcu, obchodného mena, sídla a webovej adresy žalobcu na bielom podklade a druhým bolo vyobrazenie lekárov s textom spotu: „Zdravé myšlienky potrebujú zdravý priestor, Vaše telo...“ značka čierneho kríža s modrou bodkou a uvedením názvu žalobcu a uvedenie webovej adresy žalobcu s tým, že reklamná kampaň mala prebiehať na veľkoplošných LED obrazovkách umiestnených pri HM TESCO. Správca dane z administratívneho spisu z daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2016 u žalobcu získal informáciu, že majiteľom väčšiny LED obrazoviek je spoločnosť LED promotion, s.r.o., IČO: 46 982 710, so sídlom Školská 3, Nitra, ktorú zastupoval konateľ E. I. (ďalej len „LED promotion, s.r.o.“). Správca dane poukázal i na to, že vykonal miestne zisťovanie, ktorým zistil, že spoločnosť LED promotion, s.r.o. je vlastníkom veľkoplošných LED obrazoviek a poskytla reklamný priestor a reklamné služby v období v roku 2017 na veľkoplošných LED obrazovkách spoločnosti LL STAVBY s.r.o., IČO: 46 515 682, Bratislava, ktorú zastupoval konateľ E. H. (ďalej len „LL STAVBY s.r.o.“) na základe Zmluvy o poskytovaní reklamného priestoru zo dňa 13.12.2016. Na základe tejto zmluvy boli vystavené odberateľské faktúry mesačne za mesiace január až november 2017. V zmysle článku II. Zmluvy o poskytovaní reklamného priestoru zo dňa 13.12.2016 prináležala odmena vo výške 420,- eur za každú LED obrazovku. Dohodou o ukončení zmluvy zo dňa 30.11.2017 bola dňom podpisu ukončená platnosť zmluvy so spoločnosťou LL STAVBY s.r.o. a za mesiac december 2017 bol prenájom fakturovaný spoločnosti Tricker group s.r.o., IČO: 48 118 371, so sídlom Grösslingová 52, Bratislava (ďalej len „Tricker group s.r.o.“). So spoločnosťou Tricker group s.r.o. mala spoločnosť LED promotion, s.r.o. uzatvorenú Zmluvu o poskytovaní reklamného priestoru (bez uvedenia dátumu podpisu) s rovnakým predmetom, s rovnakými podmienkami a v rovnakom rozsahu LED obrazoviek ako bola zmluva so spoločnosťou LL STAVBY s.r.o. na obdobie roka 2018. Spoločnosť LL STAVBY s.r.o. si zabezpečila vizualizáciu spotu vo vlastnej réžii a spoločnosť LED promotion, s.r.o. garantovala minimálny počet zobrazení (1 spot 10 sekúnd), načasovanie a zabezpečovala spúšťanie spotov na základe vizuálu od spoločnosti LL STAVBY s.r.o. Na 1 obrazovku spoločnosť LL STAVBY s.r.o. predstavovala približne 1/6 celkového vysielacieho času. Spoty išli 60-krát za hodinu, čo je 34 200 spotov mesačne. Vysielanie spotov bolo od 5:00 hod. do 24:00 hod.

13. Správca dane vo svojom prvostupňovom rozhodnutí ďalej konštatoval informácie o priamom dodávateľovi žalobcu a subdodávateľoch, ktoré získal z informačného systému finančnej správy, obchodného registra, kontrolných výkazov a z administratívnych spisov vykonaných daňových kontrol spoločnosti Upservice s.r.o. a jej dodávateľských spoločností, a to síce, že v spoločnosti Upservice s.r.o. bola vykonávaná daňová kontrola na DPH za zdaňovacie obdobie 09/2017, pričom nebolo preukázané uskutočnenie služieb. Vo vzťahu k subdodávateľským spoločnostiam LL STAVBY s.r.o. a Tricker group s.r.o. správca dane poukázal na to, že vykonával daňové kontroly na DPH, pričom musel prejsť na určenie dane podľa pomôcok a že sa jedná o nekontaktné spoločnosti so zmenami v personálnom

obsadení na poste konateľov a spoločníkov na zahraničné osoby s tým, že tieto spoločnosti si neplnia svoje daňové povinnosti, nemajú zamestnancov a z úradnej moci im bola ukončená registrácia na DPH.

14. Podľa správca dane zlučovaním spoločností, predajom spoločností zahraničným majiteľom a ukončovaním funkcie štatutára bolo správcovi dane znemožnené preverenie obchodných vzťahov a ich následné zaúčtovanie v účtovníctve. Správca dane poukázal na to, že v zmysle § 24 Daňového poriadku získal z administratívneho spisu z daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2016 u žalobcu dôkaz svedeckých výpovedí o fakturačných reťazcoch deklarujúcich poskytnutie reklamných služieb, v ktorých boli ceny za deklarované reklamné služby účelovo vysoko nadhodnotené oproti reálnym nákladom na obstaranie fakturovaných reklamných služieb z dôvodu navýšenia nákladov konečných odberateľov. Z uhradených nadhodnotených faktúr za deklarované dodanie reklamných služieb boli vracané v majoritnej časti finančné prostriedky v hotovosti osobám zodpovedným konať za konečných odberateľov. S poukazom na to, že spoločnosť Upservice s.r.o. nadobudla reklamný priestor od majiteľa LED obrazoviek, a to od spoločnosti LED promotion, s.r.o. za hodnotu 420,- eur za obrazovku a žalobcovi fakturovala odmenu vo výške 1 200,- eur za obrazovku, správca dane vykonal analýzu údajov z bankových výpisov získaných na základe zaslaných žiadostí o súčinnosť týkajúcich sa spoločnosti LL STAVBY s.r.o. a Tricker group s.r.o., keď z lustrácie finančných tokov deklarovaných v bankových výpisoch subdodávateľských spoločností je viditeľné, že dochádzalo v subdodávateľských spoločnostiach k značne vysokým hotovostným výberom a k prevodom medzi spoločnosťami zapojenými do fakturačného reťazca. Uvedené konanie správca dane označil za konanie, ktoré vykazuje znaky úmyselného a koordinovaného postupu až neobvyklých finančných transakcií s cieľom odčerpať finančné prostriedky bez zrejmeho ekonomického účelu.

15. Správca dane napokon uzavrel, že z jeho zistení vyplynulo, že dodávateľ - Upservice s.r.o. vykonával len obchodnú činnosť a teda k navýšeniu ceny došlo bez pridania akejkoľvek hodnoty zo strany dodávateľa Upservice s.r.o., čím fakturovaná cena neodráža ekonomickú podstatu a vloženie práce. Na základe posúdenia všetkých dôkazov správca dane mal za to, že sa žalobca ako konečný odberateľ zapojil do reťazca, v ktorom firmy v umelo vytvorených reťazcoch obchodných spoločností vyhotovovali nepravdivo deklarujúce účtovné doklady, ktorých obsahom bolo poskytnutie reklamných služieb, ktoré ale tieto spoločnosti reálne neposkytli, resp. neposkytli v takých množstvách a cene ako uvádzajú na faktúrach. Účelom takto vyhotovených faktúr pre tzv. konečných odberateľov, ktorým bol aj žalobca, v ktorých boli účelovo vysoko nadhodnotené fakturované služby, bolo zabezpečiť optimalizovanie výsledku hospodárenia. Účelom reklamnej kampane dodanej žalobcovi na základe vystavených faktúr spoločnosťou Upservice s.r.o. ako dodávateľom bolo získanie daňového zvýhodnenia žalobcom neopodstatneným nadhodnotením reklamných služieb vo fakturačnom reťazci oproti reálnym nákladom na obstaranie reklamných služieb. Účelom uzatvorených obchodných vzťahov bolo zníženie základu dane podľa § 2 písm. p) Zákona o dani z príjmov. Žalobca týmto postupom podľa správca dane porušil § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, § 17 ods. 2 písm. a) Zákona o dani z príjmov v nadväznosti na § 2 písm. i) a písm. j) Zákona o dani z príjmov.

16. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správca dane podal žalobca odvolanie. O včas podanom odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný Rozhodnutím č. 101051054/2022 zo dňa 26.04.2022 tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“). V odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaný opísal priebeh administratívneho konania, poukázal na § 3 ods. 1, 3, 6, § 24 ods. 1, 4, § 44 ods. 1, § 63 ods. 5 Daňového poriadku a § 2 písm. i), § 17 ods. 2 písm. a), § 19 ods. 2 písm. k), § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov a vysporiadal sa s odvolacou námietkou žalobcu ohľadom nemožnosti vyjadriť sa k Oboznámeniu. Žalovaný uviedol, že správca dane v Oboznámení vymenoval úkony, ktoré vykonal v priebehu daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2017, výsledky ktorých sú v Oboznámení zakomponované, zdôvodnené a podrobne opísané. Žalovaný tiež uviedol, že správca dane v Oboznámení riadne a zrozumiteľne vysvetlil a opísal zistené skutočnosti aj spôsob ich zistenia, pričom sa podľa žalovaného nejednalo len o vymenovanie jednotlivých úkonov. Všetky zistené skutočnosti boli vyhodnotené jednotlivo, aj vo vzájomných súvislostiach podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Žalobcovi bol určený dostatočný priestor na vyjadrenie sa k jednotlivým skutočnostiam. Právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce žalobcove tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia nebolo žalobcovi upreté. Všetky práva žalobcu v zmysle ustanovenia § 45 ods. 1 Daňového poriadku boli v súvislosti s namietaným Oboznámením zachované. O svojich právach a povinnostiach pri výkone daňovej kontroly bol žalobca poučený už v samotnom oznámení o daňovej kontrole č. 101302382/2020

zo dňa 12.08.2020. Vyhodnotenie dôkazov je v zmysle § 47 Daňového poriadku obsahom Protokolu z daňovej kontroly. Žalovaný ďalej uviedol, že v prípade preverovaných faktúr dôvodom, pre ktorý správca dane konštatoval porušenie § 2 písm. i) Zákona o dani z príjmov bolo, že žalobca nepreukázal použitie reklamných služieb v súlade s ustanovením § 19 ods. 2 písm. k) Zákona o dani s príjmov. Vo vzťahu k neuznaniu zaúčtovania faktúr od spoločností VUCOM, s.r.o. a PHILL, s.r.o. žalovaný považoval za správny záver správcu dane, že podľa predložených podkladov o reklame žalobca finančne podporil, t.j. sponzoroval Spoločnosť priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar. V súvislosti s vyhodnocovaním uplatnených výdavkov – nákladov žalovaný poukázal na Zákon o reklame ako na špeciálnu právnu úpravu s tým, že vymedzuje základné pojmy, medzi ktorými reklamu špecifikuje ako predvedenie, prezentáciu alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu, pričom produkt definuje ako tovar, služby, nehnuteľnosti, obchodné meno, obchodnú známku, označenie pôvodu výrobkov a iné práva a záväzky súvisiace s podnikaním. Podľa žalovaného žalobca nepreukázal ako samotné zobrazenie hračiek s cenovkou a textom „Vyberte si hračku a pomôžte deťom zostať s blízkymi“ (kde medzi spoločnosťami podporujúcimi kampaň je aj „RADIX zdravotnícka technika“), alebo napr. text rádiových spotov „Predávam môjho macíka...“, za ktorým bolo uvedené Podporujú nás: Radix- [www.radix.sk](http://www.radix.sk), ako aj ďalšie spoty a vizuály, oslovili širokú verejnosť a spotrebiteľov a ovplyvnili ich správanie vo vzťahu k žalobcovi. Text „RADIX zdravotnícka technika“, nie je ani obchodné meno žalobcu a ani jeho produkt. Zo zobrazenia a textu reklamy je podľa žalovaného zrejme, že reklama propaguje Spoločnosť priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar a nie žalobcu a jeho produkty. Žalobca bol medializovaný len ako reklamný partner, neboli prezentované ním predávané produkty alebo služby v jeho segmente, nebol realizovaný odkaz verejnosti o existencii alebo vlastnostiach predávaných produktov alebo služieb za účelom ich uplatnenia na trhu, alebo zvýšenia odbytu takýchto produktov alebo služieb na trhu, s následnou možnosťou nadväzovania a uzatvárania obchodných vzťahov medzi ním a spotrebiteľskou verejnosťou vzhľadom na špecifický druh podnikateľskej činnosti žalobcu spočívajúcej v dodávaní zdravotníckej techniky, materiálu, implantátov a komplexným vybavovaním zdravotníckych zariadení od ambulancií až po zariadenia nemocničného typu štátnych i neštátnych, tak ako to vyplýva zo Zákona o reklame. Žalobca podľa žalovaného nepreukázal, že reklama mala vplyv na jeho obchodnú činnosť podľa § 19 ods. 2 písm. k) Zákona o dani z príjmov. Žalovaný nesúhlasil s tvrdením žalobcu v odvolaní, že zistenia správcu dane v zmysle § 26 ods. 7 Daňového poriadku ohľadom neštandardných operácií, postupu tretích osôb a ich finančných transakcií, nesúvisia s vykonávanou daňovou kontrolou. Priami dodávatelia žalobcu vykonávali len obchodnú činnosť, neprispeli pridanou hodnotou k poskytnutým službám a viacstupňovým zlučováním, predajom spoločností zahraničným majiteľom, ukončovaním funkcie štatutára, znemožnili správcovi dane preveriť obchodné vzťahy a ich následné zaúčtovanie v ich účtovníctve. Správca dane podľa žalovaného v Protokole popísal a vyhodnotil zistené skutočnosti, ktoré sa týkali subdodávateľských spoločností. Aj vyjadrenie p. C., na otázku správcu dane, či dodávateľské spoločnosti VUCOM s.r.o. a PHILL s.r.o. prispeli nejakou hodnotou k poskytnutým službám, ktoré dodali žalobcovi v tom smere, že sa jednalo o plánovanie, potvrdzuje podľa žalovaného správnosť záveru správcu dane, že k navýšeniu ceny došlo bez pridania akejkoľvek hodnoty zo strany dodávateľských spoločností, čím fakturovaná cena neodráža ekonomickú podstatu a vloženú prácu. Účelom takto vyhotovených faktúr pre tzv. konečných odberateľov, ktorým bol aj žalobca, v ktorých boli účelovo vysoko nadhodnotené fakturované služby, bolo zabezpečiť optimalizovanie výsledku hospodárenia.

17. Vo vzťahu k neuznaniu zaúčtovania faktúr od spoločnosti Upservice, s.r.o. žalovaný uviedol, že nebolo preukázané, že na akciách bol ovplyvňovaný trh, ovplyvňovaný dopyt po žalobcom ponúkaných produktoch alebo boli prezentované výkony žalobcu. Žalobca predložil iba listinné dôkazy (zmluvy, faktúry, vyhodnotenia), ktoré sú formálnou podmienkou nároku na uplatňovanie fakturovanej služby ako nákladovej položky, avšak nie postačujúcou podmienkou pre ich uznanie ako daňového výdavku, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Cieľom reklamného partnerstva nebolo sprostredkovanie odkazu verejnosti o existencii spoločnosti žalobcu, jej činnosti a prezentácia ponúkaného tovaru a služieb, ale reklamným odkazom bola len propagácia Spoločnosti priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar a získanie financií. Takto vynaložené náklady sú náklady vynaložené v rozpore so Zákonom o reklame v nadväznosti na § 21 ods. 1 písm. e) Zákona o dani z príjmov, a teda nie sú daňovými výdavkami. Skutočnosť, že daňový subjekt disponuje prvotnými daňovými dokladmi, zmluvami a vyhodnotením kampaní, nemožno považovať za vyčerpávajúce preukázanie skutkového stavu predmetu fakturácie. Žalovaný ďalej poukázal na špecifickú podnikateľskú činnosť žalobcu (dodávanie zdravotníckej techniky), pričom účinok zvolenej formy prezentácie žalobcu nie je ekonomický a nezvyšuje odbyt ponúkaných produktov tak, ako argumentuje žalobca. Žalovaný považoval i zistenia

ohľadom subdodávateľských spoločností, ktoré sú popísané a uvedené v Protokole za podstatné pre objasnenie podstaty uzatvorených obchodných vzťahov.

18. Správca dane prijal svoj záver podľa žalovaného na základe nepreukázania predmetných výdavkov na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, na prepojenosti ekonomického účelu zvolenej formy prezentácie žalobcu vzhľadom na jeho špecifický predmet podnikania, špecifický segment trhu a skutočný obsah transakcie, na jeho formu, tak ako to vyplýva zo základných zásad správy daní, zo zásady voľného hodnotenia dôkazov v zmysle § 3 ods. 3 Daňového poriadku, ako aj zo zásady materiálnej pravdy v zmysle § 3 ods. 6 Daňového poriadku. Výber obchodných partnerov je pritom primárnou záležitosťou daňového subjektu, ktorý je plne zodpovedný za dôsledky svojich rozhodnutí. Žalovaný poukázal na to, že účelom vyhotovených faktúr od spoločnosti Upservice, s.r.o. pre tzv. konečných odberateľov, ktorým bol aj žalobca, v ktorých boli účelovo vysoko nadhodnotené fakturované služby, bolo zabezpečiť optimalizovanie výsledku hospodárenia. Fakturovaná cena neodráža ekonomickú podstatu a vloženú prácu. Uvedenie loga žalobcu ako reklamného partnera nie je ani podľa žalovaného dôkazom prezentácie žalobcu alebo jeho predávaných produktov a služieb. Z vyhodnotenia mediálnej kampane predloženej žalobcom vyplynulo, že odvysielané spoty mali informatívny charakter, propagovali občianske združenie Spoločnosť priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar a jej projekty. Žalobca bol medializovaný len ako reklamný partner. Cieľom reklamného priestoru vo všetkých formách nebolo sprostredkovanie odkazu verejnosti o existencii a vlastnostiach tovaru predávaného žalobcom a o jeho činnosti, reklamným odkazom bola akcia a aktivita tretej osoby, ktorú žalobca finančne podporil, a preto bol uvedený na reklamných materiáloch ako reklamný partner. Žalovaný poukázal na celkovú výšku vynaložených nákladov v sume 365 900,- eur, keď vlastník veľkoplošných LED obrazoviek (LED promotion, s.r.o.) poskytol priestor subdodávateľskej spoločnosti LL STAVBY s.r.o. (v 12/2017 subdodávateľskej spoločnosti Tricker group s.r.o.) za 420,- eur mesačne za obrazovku. Ďalej žalovaný poukazoval v tomto smere na to, že priamy dodávateľ - spoločnosť Upservice s.r.o. tak, ako aj jej subdodávateľa, sú spoločnosti, u ktorých došlo v priebehu vykonávaných daňových kontrol k zlúčeniu alebo zmene konateľov na zahraničných občanov, neboli u nich preukázané reálne sídla spoločností, spoločnosti nemali zamestnancov, nemali žiadne technické a materiálne vybavenie, neplnia si svoje daňové povinnosti a nekomunikujú so správcom dane, čo spolu s ďalšími objektívnymi skutočnosťami (zlučovanie spoločností, predaj spoločností zahraničným majiteľom, ukončovanie funkcie štatutára) nasvedčuje fiktívnej fakturácii, pričom uvedené konanie vykazuje znaky úmyselného a koordinovaného postupu s cieľom znemožniť prístup k daňovým a účtovným dokladom a preveriť zdaniteľné obchody.

19. Žalovaný napokon uzavrel, že záver správcu dane, že dôkazy, ktoré žalobca predložil k zahrnutiu faktúr za reklamu do daňových výdavkov od dodávateľov VUCOM, s.r.o., PHILL, s.r.o. a Upservice, s.r.o., svojím obsahom neboli schopné osvedčiť splnenie podmienok pre zahrnutie do daňových výdavkov v zmysle ustanovení Zákona o dani z príjmov, je odôvodnený a správny. Prvostupňové rozhodnutie správcu dane považoval žalovaný za súladné s § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Posúdenie skutkového stavu veci správcom dane a prijaté závery o nepreukázaní splnenia zákonných podmienok uvedených v § 2 písm. i) v nadväznosti na § 19 ods. 2 písm. k ), § 17 ods. 2 a § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov na základe prijatých faktúr od dodávateľských spoločností VUCOM, s.r.o., PHILL, s.r.o. a Upservice, s.r.o. boli podľa žalovaného vecne správne a následne prijaté závery sú v súlade s príslušnými ustanoveniami Zákona o dani z príjmov, ako aj Daňového poriadku. Rozhodnutie žalovaného bolo žalobcovi doručené dňa 11.05.2022.

Správna žaloba – žalobné body

20. Žalobca sa včas podanou správnu žalobou (22.06.2022) domáhal, aby správny súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane. Žalobca v správnej žalobe poukázal na obsah odvolania podaného proti prvostupňovému rozhodnutiu a zopakoval odvolacie námietky. Žalobca namietal, že žalovaný vôbec nerefletoval na odvolacie námietky a s týmito sa nevysporiadal, či vysporiadal nedostatočne, účelovo alebo len formálne. Žalovaný akceptoval, prakticky v celom rozsahu, nesprávne právne posúdenie veci prvostupňovým orgánom a na odvolacie dôvody žalobcu neprihliadol, hoci sa k nim jednotlivito v odôvodnení svojho rozhodnutia vyjadril.

21. Podľa žalobcu poskytol správcovi dane všetku potrebnú súčinnosť, všetky žiadané účtovné a daňové podklady, ako aj všetky žiadané vysvetlenia či informácie. Preukázal nielen uzatvorenie jednotlivých

zmlúv o reklame, ale aj ich splnenie, či už s reálnym poskytnutím reklamných služieb v zmluvách dohodnutých objemoch, časoch a cenách, ako aj reálnu úhradu cien týchto služieb. Tieto skutočnosti nikdy ničím daňové orgány nespochybnili.

22. Daňové orgány v rozhodnutiach opakovane uviedli, že zobrazením loga alebo obchodného mena či webového sídla v rámci reklamnej kampane primárneho podujatia nejde o reklamu v zmysle prezentácie činnosti alebo ponuky produktov s cieľom uplatniť ich na trhu. Takýto výklad označil žalobca za extrémne formalistický. Reklamou nie je len prezentácia činnosti alebo ponuka produktov, ale aj iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou. Ak je pri prezentácii obchodného mena, značky či loga uvedené aj webové sídlo – stránka, na ktorej je možné získať informácie o ponúkaných produktoch a s tým súvisiacich službách, potom nemôže byť žiadnych pochybností o tom, že sa jedná o reklamu v zmysle zákonnej definície, pričom je rozhodujúce, že ani uvedenie webovej stránky nie je nevyhnutne predpokladom pre to, aby bolo prezentovanie obchodného mena prípadne loga reklamou v zmysle § 2 ods. 1 Zákona o reklame. Žalobca poukázal aj na negatívne vymedzenie reklamy.

23. Pokiaľ žalovaný poukazoval na ust. § 2 písm. i) a § 19 ods. 2 písm. k) Zákona o dani z príjmov, tak podľa žalobcu všetky zákonom predpokladané a vyžadované aspekty daňových výdavkov, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených zákonom, boli zo strany žalobcu splnené a riadne preukázané. Zákonné ustanovenia Zákona o dani z príjmov či Zákona o reklame nijakým spôsobom nekvantifikujú a ani nelimitujú výdavky na reklamu, resp. tieto nepodmieňujú akýmkoľvek ďalšími podmienkami, zákonnými či inými.

24. Daňové orgány vo svojich rozhodnutiach uvádzajú, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v otázke, že výdavky na reklamné služby vynaložil s cieľom dosiahnutia, zabezpečenia a udržania príjmov, ale z odôvodnenia ich rozhodnutí nie je zrejmé, na základe akých konkrétnych dôkazov, ich vyhodnotenia jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti, na základe akých ustanovení akých právnych predpisov a na základe akých logických úvah pri vyhodnocovaní vykonaného dokazovania, dospeli k záveru o neunesení dôkazného bremena žalobcom.

25. Žalovaný napr. na strane 15 odôvodnenia svojho rozhodnutia uviedol, že text „RADIX zdravotnícka technika“, nie je ani obchodné meno daňového subjektu a ani jeho produkt a že zo zobrazenia a textu reklamy je zrejmé, že reklama propaguje Spoločnosť priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar a nie žalobcu a jeho produkty. Žalobca namietol, že v jednotlivých reklamných kampaniach bolo prezentované jeho obchodné meno, logo, ochranné známky a boli na jednotlivých nosičoch či médiách uvedené aj s webovou adresou. Tieto skutočnosti jasne vyplývajú z vyhodnotení jednotlivých reklamných kampaní. Žalobca netvrdí, že jeho web bol uvedený vo všetkých kampaniach, resp. na všetkých reklamných nosičoch, či v jednotlivých médiách. Je pravdou, že webová adresa žalobcu v jednotlivých reklamných kampaniach uvádzaná bola, čo je možno zistiť z tzv. vyhodnotení mediálnych kampaní.

26. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia uvádza, že Zákon o reklame ako špeciálna právna úprava vymedzuje základné pojmy, ktorými reklamu špecifikuje, avšak na druhej strane automaticky ignoruje, že žalobca účasťou v reklamných kampaniach vynakladal výdavky na reklamu tak, ako je táto upravená v Zákone o reklame (§ 2 ods. 1) a v Zákone o dani z príjmu (§ 2 ods. 1 písm. i) a § 19 ods. 2 písm. k). V tom istom odseku na strane 15 žalovaný tiež uviedol, že text „RADIX zdravotnícka technika“, nie je ani obchodné meno žalobcu a ani jeho produkt. Žalobca poukázal na dve registrované ochranné známky pod č. OZ 193467 (obrazová individuálna ochranná známka) a č. OZ 227232 (slovná individuálna ochranná známka).

27. Žalovaný účelovo argumentoval propagáciou činnosti a výrobkov žalobcu, pričom ust. § 19 ods. 2 písm. k) Zákona o dani z príjmov preberá definíciu reklamy zo Zákona o reklame a uvádza, že daňové výdavky, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone, sú výdavky (náklady) na reklamu vynaložené na účel prezentácie podnikateľskej činnosti daňovníka, tovaru, služieb, nehnuteľností, obchodného mena, ochrannej známky, obchodného označenia výrobkov a iných práv a záväzkov súvisiacich s činnosťou daňovníka so zámerom dosiahnutia zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia príjmov daňovníka. Žalobcom vynaložené výdavky na reklamu spĺňali zákonné predpoklady pre ich kvalifikáciu ako daňové výdavky. Navyiac zámer, s akým ktorýkoľvek daňový subjekt vynakladá

výdavky na reklamu, sa nie vždy naplní. Konečný efekt reklamy je ťažko merateľný a nikdy nie je vopred možné odhadnúť jej prínos vo vzťahu k hospodáreniu, resp. k hospodárskym výsledkom podnikateľa. Reklama je jednou z oblastí aktivít vykonávaných podnikateľským subjektom s cieľom dosahovania zisku. Nikdy a nikde nie je garantované, že sa prostredníctvom reklamy vždy dosiahne sledovaný zámer a Zákon o dani z príjmov v § 19 ods. 2 písm. k) ani nepodmieňuje uznanie výdavkov na reklamu za daňové výdavky tým, že sa môžu ako také uplatniť len v prípade zvýšenia príjmov. V časovom horizonte rokov 2010 – 2020 dochádza u žalobcu ku kontinuálnemu udržiavaniu, resp. rastu príjmov, a to nepochybne aj vďaka reklame a výdavkom, ktoré žalobca na reklamu vynakladá (čo je 5 až 11% z celového ročného obratu).

28. Rozhodnutia daňových orgánov trpia podľa žalobcu vadou nepreskúmateľnosti. Ich záver o tom, že podmienky vecnosti a preukázateľnosti neboli splnené, je len konštatovaný, absolútne svojvoľný a ničím nepodložený. Správca dane a ani žalovaný neodôvodňujú, ako bolo splnenie uvedených podmienok skúmané a na základe akých dôkazov dospeli k záveru, že splnené neboli, a teda, že sa žalobca dostal do dôkaznej núdze.

29. Žalovaný preberá argumentáciu správcu dane s tým, že tento vo svojom rozhodnutí poukázal na neprimerané navýšenie cien bez akéhokoľvek ekonomického opodstatnenia a bez akejkoľvek pridanej hodnoty s tým, že sa malo jednať len o nákup a predaj reklamného priestoru a spoločnosti VUCOM s.r.o., PHILL s.r.o. a Upservice s.r.o. tento nakupovali a predávali a neprispievali žiadnou pridanou hodnotou. Žalovaný poukázal na § 24 ods. 1 Daňového poriadku, avšak podľa žalobcu si povinnosti vyplývajúce z tohto ustanovenia vo vzťahu k správcovi dane v celom rozsahu splnil. Prípadné neprimerané navýšenie cien za predaj reklamného priestoru nebolo žalobcovi známe a ani nemohlo byť, pretože sa jedná o obchodné informácie, ktoré sa obchodným partnerom pri uzatváraní zmlúv neoznamujú. Žalobca vyjadril nesúhlas so záverom žalovaného, keď žalovaný uviedol, že správca dane vo svojom rozhodnutí konštatoval porušenie § 2 písm. i) Zákona o dani z príjmov v nadväznosti na § 21 ods. 1, a to v tom, že žalobca nepreukázal použitie reklamných služieb na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov a že týmto navýšením cien získal daňové zvýhodnenie. Podľa žalobcu výdavky na reklamu vynaložil v súlade s § 2 ods. 1 Zákona o reklame ako i v súlade s § 2 písm. i) a § 19 ods. 2 písm. k) Zákona o dani z príjmu. Daňové orgány nijako nevysvetlili ako dospeli k záveru, že žalobca získal navýšením cien za reklamný priestor daňové zvýhodnenie. Toto konštatovanie zostalo úplne nevysvetlené a v rovine ničím neodôvodneného tvrdenia.

30. Pokiaľ daňové orgány poukazovali na skutočnosti zistené o spoločnostiach dodávajúcich, resp. predávajúcich reklamný priestor (zánik, zlúčenie, znemožnenie preverenia obchodných vzťahov a následné zúčtovanie v účtovníctve), tieto skutočnosti sú podľa žalobcu pre toto konanie irelevantné. Žalobca všetky svoje zmluvy o reklame, uzatvorené s jednotlivými dodávateľmi, riadne splnil, preukázal riadne splnenie zmlúv aj vo vzťahu k realizovanej reklame, t.j. zo strany dodávateľov. Ich následné zlúčenie či zánik nijako nepredpokladal ani nepredvídal a ani ich predpokladať či predvídať nemohol.

31. Pokiaľ žalovaný uviedol, že žalobca nepreukázal, ako si preveroval svojich obchodných partnerov, žalobca k tomu uviedol, že sa akýchkoľvek potenciálne neštandardných operácií a postupov tretích osôb, na ktoré daňové orgány poukazujú, nikdy nezúčastňoval. Výber obchodných partnerov a ich preverovanie sa v praxi môže uskutočňovať len prostredníctvom verejne dostupných zdrojov informácií, ku ktorým mal žalobca prístup. Žalobca nemal možnosť zistiť prípadné zapojenie dodávateľských spoločností do akýchsi fakturačných reťazcov, prípadne iné skutočnosti, ku ktorým správca dane prístup má alebo ako to uvádza žalovaný, ktoré správca dane získa aj z iných daňových konaní. Akékoľvek neštandardné konanie zmluvných dodávateľov žalobcu, ktoré nijako nesúvisí či nesúviselo s plnením žalobcom uzatvorených zmlúv o reklame, je v tomto konaní nepodstatné, pretože sa žalobcu nijako nedotýkalo a žalobca naň nemal žiaden vplyv.

32. Žalobca v správnej žalobe ďalej tvrdil, že preukázal vynaloženie daňových výdavkov na reklamu v súlade s ustanoveniami Zákona o reklame a Zákona o dani z príjmov, napriek tomu daňové orgány dospeli k záveru, že nemá nárok na to, aby ním vynaložené výdavky na reklamu boli uznané ako daňové. Nie je zrejmé, na základe akých zákonných a iných dôvodov k takémuto záveru dospeli. Tieto svoje závery nijako bližšie daňové orgány neodôvodnili ani vecne a ani kvantitatívne. Odôvodnenie tohto záveru len konaním tretích osôb, bez ohľadu na to, že boli dodávateľmi žalobcu, neobstojí. Neboli vysvetlené ani závery o tom, že sa v prípade žalobcu nejednalo o reklamu ale o propagáciu konkrétnej

udalosti či podujatia. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia konštatoval správnosť záveru prijatého správcou dane o nepreukázaní splnenia zákonných podmienok uvedených v § 2 písm. i) v nadväznosti na § 19 ods. 2 písm. k), § 17 ods. 2 a § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov na základe prijatých faktúr od spoločnosti VUCOM, s.r.o., PHILL s.r.o. a Upservice s.r.o. a v tomto smere žalobca vytykal rozhodnutiam daňových orgánov aj nedostatočné, a preto aj nepreskúmateľné odôvodnenie ich rozhodnutí, založených na jednostranných arbitrárnych záveroch o tom, že sa v jednotlivých prípadoch nejednalo o reklamu, hoci boli splnené predpoklady pre uznanie daňových výdavkov v celom rozsahu. Žalobca preto považoval rozhodnutia daňových orgánov za také, ktoré sú založené na nesprávnom právnom posúdení veci. Žalobca navrhol aby správny súd v súlade s § 185 písm. a) SSP priznal správnej žalobe odkladný účinok, pričom svoj návrh následne doplnil podaním zo dňa 27.06.2022, ktorým predložil 24 rozhodnutí správcu dane o vyrubení rozdielu DPH žalobcovi (roky 2016 a 2017), vrátane 24 potvrdzujúcich rozhodnutí žalovaného ako odvolacieho orgánu.

33. Žalobca žiadal, aby správny súd nariadil vo veci pojednávanie a aby správnou žalobou napadnuté rozhodnutia daňových orgánov zrušil z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), d) a f) SSP v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) SSP.

Vyjadrenie žalovaného

34. Žalovaný sa k správnej žalobe vyjadril podaním zo dňa 04.08.2022 a žiadal žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe zotrval v celom rozsahu na svojej argumentácii uvedenej v odôvodnení napadnutého rozhodnutia a tiež uviedol, že pri predmetných výdavkoch žalobcu na reklamné činnosti správcu dane skúmal podmienku vecnosti a preukázateľnosti v zmysle hmotnoprávneho predpisu Zákona o dani z príjmov. Tieto podmienky neboli zo strany žalobcu splnené jeho dôkaznou povinnosťou. Žalobca sa ocitol v dôkaznej núdzi aj z hľadiska posudzovania výdavkov v zmysle zásady materiálnej pravdy ustanovenej v Daňovom poriadku.

Replika žalobcu

35. Žalobca možnosť podať repliku k vyjadreniu žalovaného k správnej žalobe nevyužil. Žalobca dňa 21.11.2022 doručil osobne do podateľne správneho súdu doplnenie dôkazov, a to vyhodnotenie mediálnych kampaní i) Led monitoring 1.-12./2017 (v papierovej forme a CD) a ii) Úsmev ako dar (v papierovej forme a CD), ktoré mali daňové orgány v priebehu daňovej kontroly k dispozícii.

36. Uznesením zo dňa 09.08.2022, č. k. 71S/50/2022-175 Krajský súd v Banskej Bystrici ako správny súd návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe podľa § 188 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol. Uznesenie nadobudlo právoplatnosť dňa 26.08.2022.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

37. 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 01.06.2023 z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 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 toto konanie pôvodne vedené na Krajskom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. 71S/50/2022 vedie na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. BB-71S/50/2022.

38. Správny súd na základe žiadosti žalobcu podľa § 107 ods. 1 písm. a) SSP nariadil na prejednanie veci pojednávanie na deň 13.08.2024. Žalovaný svoju neúčast' na pojednávaní vopred ospravedlnil a uviedol, že nežiada o odročenie pojednávania nariadeného na deň 13.08.2024. Vzhľadom na splnenie zákonných podmienok správny súd pojednával v neprítomnosti žalovaného (§ 114 SSP). Právny zástupca žalobcu vo svojom prednese na nariadenom pojednávaní zotrval v celom rozsahu na podanej správnej žalobe, zdôraznil a zopakoval jednotlivé žalobné námietky, ktoré podľa žalobcu odôvodňujú zrušenie tak napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane. Mal za to, že žalobca preukázal, že reklamné služby boli objednané, riadne vykonané, zaplatené a boli v účtovníctve žalobcu zaúčtované. Tiež sa vyjadril, že žalobca nemohol kvalifikovane argumentovať, nakoľko závery daňových orgánov uvádzané v napadnutých rozhodnutiach neboli odôvodnené a

správca dane počas daňového konania opakovane vyzýval žalobcu, aby preukázal úplnosť, správnosť a pravdivosť všetkých ním predložených dokladov a tvrdení, avšak z týchto výziev nebolo žalobcovi jasné, aké doklady alebo listiny od žalobcu požaduje.

39. Správny súd po oboznámení sa s obsahom súdneho a administratívneho spisu preskúmal v rozsahu uplatnených žalobných bodov napadnuté rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie správca dane, ako aj priebeh administratívneho konania predchádzajúci ich vydaniu a dospel k záveru, že správna žaloba je dôvodná.

40. Podľa § 493e SSP veta pred bodkočiarkou, konania začaté a neskončené do 30.06.2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30.06.2023.

41. Podľa § 191 ods. 1 písm. c), d) SSP správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak

c) vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia vecí,

d) je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov.

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

43. Podľa § 2 ods. 2 SSP každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

44. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

45. Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku v znení platnom v čase vydania prvostupňového rozhodnutia správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

46. Podľa § 2 písm. a), b) a i) Zákona o dani z príjmov v znení platnom v čase vydania prvostupňového rozhodnutia na účely tohto zákona sa rozumie

a) daňovníkom fyzická osoba alebo právnická osoba,

b) predmetom dane príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka okrem osobitne vymedzeného predmetu dane podľa § 12,

i) daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve 1) daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t), v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak,

47. Podľa § 17 ods. 2 písm. a) Zákona o dani z príjmov v znení platnom v čase vydania prvostupňového rozhodnutia výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške.

48. Podľa § 19 ods. 2 písm. k) Zákona o dani z príjmov v znení platnom v čase vydania prvostupňového rozhodnutia daňové výdavky, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone, sú výdavky (náklady) na reklamu vynaložené na účel prezentácie podnikateľskej činnosti daňovníka, tovaru, služieb, nehnuteľností, obchodného mena, ochrannej známky, obchodného označenia výrobkov a iných práv a záväzkov súvisiacich s činnosťou daňovníka so zámerom dosiahnutia, zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia príjmov daňovníka.

49. Podľa § 21 ods. 1 písm. e) Zákona o dani z príjmov v znení platnom v čase vydania prvostupňového rozhodnutia daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, 1) výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalej výdavky (náklady) presahujúce limity ustanovené týmto zákonom alebo osobitnými predpismi<sup>15)</sup> okrem výdavkov (nákladov) vynaložených zamestnávateľom na poskytnutý zdaniteľný príjem podľa § 5 ods. 1 a ods. 3 písm. d) za podmienok ustanovených osobitným predpisom<sup>89)</sup> a výdavky (náklady) vynaložené v rozpore s týmto zákonom alebo s osobitnými predpismi.<sup>103)</sup>

50. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) Zákona o reklame v znení platnom v čase vydania prvostupňového rozhodnutia podľa tohto zákona reklama je predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou<sup>1b)</sup> s cieľom uplatniť produkty na trhu.

51. Podľa § 2 ods. 2 Zákona o reklame v znení platnom v čase vydania prvostupňového rozhodnutia reklamou nie je

- a) označenie sídla právnickej osoby, trvalého pobytu fyzickej osoby, označenie prevádzkarne alebo organizačnej zložky právnickej osoby alebo fyzickej osoby obchodným menom, ako aj označenie budov, pozemkov a iných nehnuteľných vecí alebo hnutelných vecí vo vlastníctve alebo v nájme týchto osôb,
- b) označenie listov a obálok obchodným menom alebo ochrannou známkou,
- c) označenie produktov alebo ich obalov údajmi, ktoré sa musia na nich uvádzať podľa osobitného predpisu,<sup>5)</sup>
- d) zverejnenie výročnej správy o hospodárení, účtovnej závierky, auditu podniku alebo iných informácií o podniku, ak povinnosť ich zverejnenia vyplýva z osobitného predpisu.<sup>6)</sup>

52. Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane žalobcovi v sume 134 295,- eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2017. Žalobca v správnej žalobe namietal, že napadnuté rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné a že skutkový stav, ktorý vzali daňové orgány za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s administratívnym spisom (§ 191 ods. 1 písm. c), d) a f) SSP).

53. Rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane žalobca považoval za nepreskúmateľné z dôvodu ich nedostatočného odôvodnenia. Žalobca namietal nedostatočné odôvodnenie záveru o nepreukázaní splnenia zákonných podmienok daňovej uznateľnosti výdavkov na reklamu, keď z odôvodnenia rozhodnutí nie je zrejmé, na základe akých konkrétnych dôkazov, ich vyhodnotenia jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti, na základe akých ustanovení akých právnych predpisov a na základe akých logických úvah pri vyhodnotení vykonaného dokazovania, dospeli daňové orgány k záveru o neunesení dôkazného bremena žalobcom. Žalobca tiež namietal, že sa neštandardných operácií a postupov tretích osôb, na ktoré žalovaný a správca dane poukazovali v odôvodnení svojich rozhodnutí, nikdy nezúčastňoval, pričom akokoľvek neštandardné konanie zmluvných dodávateľov žalobcu nijako nesúvisí s plnením žalobcom uzatvorených zmlúv o reklame a je nepodstatné, nakoľko žalobca naň nemal žiaden vplyv.

54. Vo všeobecnosti možno uviesť, že základným kritériom pre uznanie výdavkov v zmysle Zákona o dani z príjmov sú tri podmienky, ktoré musia byť splnené súčasne, a to: - podmienka vecnosti (výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, to znamená, že musí byť súvislosť medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom), - podmienka preukázateľnosti (daňovník musí vedieť preukázať, že výdavok skutočne vznikol) a - podmienka zaúčtovania (preukázateľný výdavok musí byť zaúčtovaný). Uvedené kritériá musia daňové subjekty vždy brať do úvahy, a to pri každom konkrétnom výdavku, pretože len v prípade, ak je splnená podmienka vecnosti výdavkov vo vzťahu k podnikaniu a súčasne i podmienka preukázateľnosti výdavkov a ich zaúčtovania, potom sa výdavky uznajú za daňové výdavky.

55. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí stotožnil s posúdením skutkového stavu a prijatými závermi správcu dane o nepreukázaní splnenia zákonných podmienok uvedených v § 2 písm. i) v nadväznosti na § 19 ods. 2 písm. k), § 17 ods. 2 a § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov na základe prijatých faktúr od spoločnosti VUCOM, s.r.o., PHILL, s.r.o. a Upservice, s.r.o.. Vo vzťahu k dodávateľom VUCOM, s.r.o. a

PHILL, s.r.o. bolo spochybnené vynaloženie výdavkov na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, keďže daňové orgány dospeli k záveru, že sa nejedná o výdavky na reklamu, ale o sponzorovanie. Daňové orgány v odôvodnení svojich rozhodnutí uviedli vo vzťahu k dodávateľom VUCOM, s.r.o. a PHILL, s.r.o. aj to, že zistili skutočnosti o umelo vytvorených fakturačných reťazoch, do ktorých mali byť zapojené dodávateľské a subdodávateľské spoločnosti, avšak tieto zistenia vyhodnotili ako okrajové a slúžiace len ako podporný dôkaz. Z nosných záverov preskúmaných rozhodnutí vyplýva vo vzťahu k dodávateľom VUCOM, s.r.o. a PHILL, s.r.o., že daňové orgány neuznali žalobcom uplatňované výdavky preto, lebo nešlo o reklamu jeho produktov a služieb, ale o finančnú podporu, t. j. sponzorstvo Spoločnosti priateľov z detských domovov Úsmev ako dar. Správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach poskytli len v tejto časti správne úvahy, na základe ktorých dospeli k záverom prezentovaným v rozhodnutiach o spochybnení reklamy ako takej vo väzbe na neuznanie výdavkov na reklamné služby na základe prijatých dodávateľských faktúr od spoločnosti VUCOM, s.r.o. a PHILL, s.r.o., ktoré bolo možné zo strany správneho súdu preskúmať.

56. Závery daňových orgánov, že v súvislosti s reklamnými službami od dodávateľov VUCOM, s.r.o. a PHILL, s.r.o. v spojení s propagáciou Spoločnosti priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar nešlo o sprostredkovanie odkazu verejnosti o existencii žalobcu, jeho činnosti a o prezentáciu žalobcovho tovaru a služieb, pričom použitie loga žalobcu ako reklamného partnera nie je podľa správcu dane a žalovaného dôkazom prezentácie žalobcu, neobstoja. Nemožno prisvedčiť ani záveru, že reklamným odkazom bola len samotná prezentácia Spoločnosti priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar a jej aktivity na získanie financií, ktorú finančne podporil (sponzoroval) samotný žalobca, a preto sa nejedná o daňovo uznateľné výdavky, keďže tieto boli vynaložené v rozpore so Zákonom o reklame a Zákonom o dani z príjmov. Správny súd uznáva dôvodnosť žalobnej námietky, v ktorej žalobca namietal takéto právne posúdenie uplatňovaných výdavkov na reklamu daňovými orgánmi.

57. V zmysle § 2 ods. 1 písm. a) Zákona o reklame je reklama zadefinovaná ako predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu, ak osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa § 19 ods. 2 písm. k) Zákona o dani z príjmov daňové výdavky, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone, sú výdavky (náklady) na reklamu vynaložené na účel prezentácie podnikateľskej činnosti daňovníka, tovaru, služieb, nehnuteľností, obchodného mena, ochrannej známky, obchodného označenia výrobkov a iných práv a záväzkov súvisiacich s činnosťou daňovníka so zámerom dosiahnutia, zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia príjmov daňovníka. Vzhľadom na vymedzenie pojmu reklamy a výdavkov na reklamu neobstoja záver daňových orgánov, že by pri nákladoch na reklamu malo ísť konkrétne o prezentáciu tovaru a služieb žalobcu, pretože v zmysle § 19 ods. 2 písm. k) Zákona o dani z príjmov môže ísť aj o prezentáciu obchodného mena, ochrannej známky, označenia výrobkov, iných práv a pod., čím taktiež dochádza k prezentácii subjektu s cieľom uplatniť jeho produkty na trhu.

58. V zmysle § 8 Obchodného zákonníka je obchodným menom názov, pod ktorým podnikateľ vykonáva právne úkony pri svojej podnikateľskej činnosti. Podľa § 9 ods. 2 Obchodného zákonníka je obchodným menom obchodnej spoločnosti a družstva názov, pod ktorými sú zapísané v obchodnom registri a súčasťou ich obchodného mena je aj dodatok označujúci ich právnu formu. Zo žalobcom predložených vyhodnotení kampaní, ktoré predložil ako dôkaz o realizácii reklamy, vyplýva, že žalobca bol prezentovaný v printových médiách ako „RADIX zdravotnícka technika“ spolu s čiernym krížom s modrou bodkou. V rádiách bol žalobca prezentovaný medzi subjektmi, ktoré podporujú reklamnú kampaň Úsmev ako dar v znení „Radix – www.radix.sk“, pričom za spoločnosťou žalobcu boli uvedené ďalšie spoločnosti, ktoré predmetnú reklamnú kampaň podporili. Vizual televízneho spotu odvysielaného v TV JOJ na konci obsahoval vyobrazenie tých subjektov, ktoré reklamnú kampaň podporili a medzi ktorými bol prezentovaný aj žalobca ako „RADIX zdravotnícka technika“ spolu s čiernym krížom s modrou bodkou. Napokon vizual spotu na veľkoplošných LED obrazovkách bol totožný s vizualom v prípade printových médií. Aj keď nešlo o celé obchodné meno žalobcu, bola uvedená jeho podstatná časť identifikujúca a umožňujúca rozpoznanie žalobcu ako podnikateľského subjektu so žalobcom používaným označením a dodatkom „zdravotnícka technika“ a logom v podobe čierneho kríža s modrou bodkou, ktoré spolu majú výpovednú hodnotu o žalobcovi vo vzťahu k predmetu jeho podnikania a vo vzťahu k ním ponúkaným produktom a ním vykonávanej činnosti, resp. v prípade rádiových spotov bola uvedená webová adresa žalobcu, na ktorej sú obsiahnuté informácie o žalobcovi a o ním ponúkaných produktoch, službách a jeho podnikateľskej činnosti. Je potom nepochybné, že

do povedomia spotrebiteľskej verejnosti sa prostredníctvom propagácie žalobcu v printových médiách, rádiách, televízií a na veľkoplášných LED obrazovkách dostalo jeho obchodného meno (aj keď bez dodatku označujúceho jeho právnu formu) spolu s logom (čiernym krížom s modrou bodkou), vrátane označenia „zdravotnícka technika“, resp. obchodné meno žalobcu (aj keď bez dodatku označujúceho jeho právnu formu) vrátane odkazu na webovú stránku žalobcu „www.radix.sk“, ktoré umožnili, aby si spotrebiteľia dali žalobcu ako podnikateľský subjekt do súvisu s ponukou zdravotníckej techniky a materiálu, resp. aby si informácie o žalobcovi a ním ponúkaných produktoch, službách a jeho činnosti vyhľadali na spomínanej webovej stránke žalobcu. Poskytnuté reklamné služby boli potom podľa správneho súdu spôsobilé zvýšiť v očiach spotrebiteľskej verejnosti vnem o žalobcovi ako podnikateľskom subjekte a jeho činnosti a záver daňových orgánov, že sa nejednalo o reklamu, ale o sponzoring a že uvedenie loga žalobcu ako reklamného partnera nie je dôkazom prezentácie žalobcu, nespochybňuje naplnenie podmienok pre uznanie týchto výdavkov na reklamu v zmysle Zákona o dani z príjmov.

59. Správny súd uvádza, že neobstoja ani závery o tom, že žalobca bol medializovaný len ako reklamný partner, neboli prezentované ním predávané produkty alebo služby v jeho segmente, nebol realizovaný odkaz verejnosti o existencii alebo vlastnostiach predávaných produktov alebo služieb za účelom ich uplatnenia na trhu a že reklamným odkazom bola len samotná prezentácia Spoločnosti priateľov detí z detských domovov. V tejto súvislosti správny súd odkazuje na závery Rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky 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. Toto rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sa síce týkalo dane z pridanej hodnoty a prejednávanej veci v tomto konaní sa týka dane z príjmu právnickej osoby, avšak podstatné je pre túto vec posúdenie skutkových okolností, a to uvedenie daňového subjektu ako reklamného partnera na plagátoch alebo iných formách prezentácie určitého podujatia (koncert, show a pod.). Aj pre účely dane z pridanej hodnoty vyhodnotil Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odplatné zabezpečenie mediálneho priestoru platiteľom dane pre daňový subjekt, ako reklamného partnera podujatia a prezentáciu jeho loga a predmetu jeho činnosti na propagačných materiáloch a na samotných koncertoch, na účely Zákona o dani z pridanej hodnoty ako ekonomickú činnosť (podnikanie), z ktorej bol dosiahnutý príjem. Najvyšší správny súd uviedol, že bez ohľadu na to, či je toto plnenie s ohľadom na svoje špecifiká reklamou, sponzoringom alebo ním zmluvné strany sledovali iný účel, pri uplatnení režimu dane z pridanej hodnoty 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. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ďalej poukázal na to, že zákon o dani z pridanej hodnoty na účely odpočítania dane z prijatých služieb posudzovaného druhu nerobí rozdiel medzi reklamou, sponzoringom či inou mediálnou prezentáciou a že podľa Zákona o reklame sa reklamou rozumie predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu, pričom za produkt sa považuje aj obchodné meno podnikateľa (§ 2 ods. 1 písm. a) a b) Zákona o reklame). Poukázal aj na to, že pojem sponzoring, ktorý sa v súvislosti s prijatým plnením vyskytol aj vo veci prejednávanej Najvyšším správnym súdom Slovenskej republiky, definuje zákon č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii v znení neskorších predpisov ako plnenie určené na priame alebo nepriame financovanie programu, programovej služby alebo audiovizuálnej mediálnej služby na požiadanie s cieľom propagovať názov alebo obchodné meno, ochrannú známku, dobrú povesť, tovary alebo aktivity právnickej osoby, alebo fyzickej osoby, ktorá také plnenie poskytla. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky uviedol, že je zrejmé, že sponzoring je taktiež spojený s mediálnou prezentáciou sponzora naplňajúcou znaky reklamy, hoci primárnym cieľom sponzorovania je podpora sponzorovanej aktivity, zatiaľ čo ekonomickým cieľom reklamy je umiestňovanie produktov na trhu (§ 38 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii v znení neskorších predpisov). Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ďalej uviedol, že služba, ktorá bola poskytovaná v ním prejednávanej veci – poskytnutie reklamného priestoru za účelom prezentácie daňového subjektu ako reklamného partnera podujatia – koncertu, zodpovedá legálnej definícii reklamy, pretože išlo o prezentáciu obchodného mena a hlavného predmetu činnosti, pričom ich spojením s propagovanými podujatiami bezpochyby mohol byť vo verejnosti vytvorený pozitívny vnem o existencii určitého daňového subjektu a jeho podnikaní, čo bol zjavne ekonomický dôvod (prípadne jeden z viacerých), ktorý stál za vznikom transakcie. Ďalej napríklad Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v Rozsudku sp. zn. 8Sžfk/18/2021 zo dňa 27.07.2023 v bode 39. uviedol, že „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.“ Hoci sa predmetné rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky i v danom prípade týkalo dane z pridanej hodnoty a prejednávaná vec v tomto konaní sa týka dane z príjmu právnickej osoby, podstatné je opäť posúdenie skutkových okolností, a to prezentácia loga daňového subjektu (ktoré tvorí jeho obchodné meno) na automobilových pretekoch, čím mohol byť vo verejnosti vytvorený určitý (zrejme pozitívny) vnem o existencii daňového subjektu, čo mohol byť jeden z dôvodov stojacich za vznikom obchodnej transakcie.

60. Správny súd aj v zmysle týchto záverov Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky dospel k záveru, že uvedenie žalobcu – daňového subjektu ako reklamného partnera v rámci reklamnej kampane Spoločnosti priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar zodpovedá legálnej definícii reklamy, pretože išlo o prezentáciu obchodného mena žalobcu, vrátane loga a v niektorých prípadoch i s uvedením jeho webovej stránky, pričom mohol byť vo verejnosti vytvorený pozitívny vnem o existencii žalobcu ako podnikateľa a o jeho podnikateľskej činnosti, jeho produktoch či ním ponúkaných službách. Z odôvodnenia rozhodnutí správcu dane aj žalovaného vyplýva, že daňové orgány zdôrazňujú odlišenie sponzorstva od reklamy, čo ale vo svetle Rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31.01.2022 alebo Rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/18/2021 zo dňa 27.07.2023, neobstojí. Uvedenie žalobcu ako reklamného partnera v rámci reklamnej kampane propagujúcej Spoločnosť priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar a jej aktivity spĺňa podmienky reklamy poskytnutej žalobcovi a vyvedené právne posúdenie veci daňovými orgánmi, že takto vynaložené výdavky žalobcu sú v rozpore so Zákonom o reklame a Zákonom o dani z príjmov, je preto nesprávne, čo je sám osebe dôvod zrušenia napadnutých rozhodnutí podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP. Správny súd navyše dodáva, že hoci daňové orgány prijali záver, že v prípade reklamných služieb od dodávateľov VUCOM, s.r.o. a PHILL, s.r.o. sa o reklamu nejednalo, zároveň konštatovali aj to, že taká forma reklamy, ktorú si zvolil daňový subjekt, mu nemohla priniesť požadovaný účinok, čím de facto pripustili, že sa jedná o reklamu ako takú, avšak v neuznateľnej forme. Správny súd dodáva, že efekt reklamy nie je priamo merateľný, na čo správne poukazoval v správnej žalobe i samotný žalobca.

61. Pokiaľ daňové orgány poukazovali na to, že žalobca podniká v rámci špecifickej oblasti zdravotníckej techniky a že jeho produkty a služby odoberajú štátne a neštátne zariadenia a ambulancie, kde sa obstarávanie zdravotníckej techniky a materiálov zabezpečuje prostredníctvom verejného obstarávania, a preto adresátom reklamy nemohla byť široká spotrebiteľská verejnosť (nakolko žalobca dodáva tovary a služby špecifickým odberateľom, preto takáto reklama nemala opodstatnenie) ani táto argumentácia neobstojí. Daňové orgány sami uviedli, že žalobca môže dodávať tovary a služby aj neštátnym zariadeniam a ambulanciám, kde sa obstaranie zdravotníckej techniky a materiálu nevykonáva prostredníctvom verejného obstarávania. Navyše takáto podmienka „prípustnosti“ reklamy v kontexte s charakterom vykonávanej podnikateľskej činnosti nevyplýva zo Zákona o reklame a ani zo Zákona o dani z príjmov.

62. K záverom správcu dane týkajúcim sa dodania reklamných služieb na veľkoplošných LED obrazovkách dodávateľom Upservice, s.r.o. správny súd uvádza, že daňové orgány v odôvodnení svojich rozhodnutí uviedli, že zistili skutočnosti o fakturačných reťazcoch, do ktorých mali byť zapojené dodávateľské a subdodávateľské spoločnosti a o tom, že malo dôjsť k neprimeranému navyšovaniu cien oproti reálnym nákladom na obstaranie fakturovaných reklamných služieb, pričom z uhradených nadhodnotených faktúr za deklarované dodanie reklamných služieb boli finančné prostriedky vracané v majoritnej časti v hotovosti osobám zodpovedným konať za konečných odberateľov. K navýšeniu ceny fakturovaných reklamných služieb dodávateľmi malo dôjsť podľa daňových orgánov bez toho, aby títo k tomuto nákupu a predaju „pridali“ akúkoľvek hodnotu, čím fakturovaná cena reklamných služieb neodráža ekonomickú podstatu a vloženú prácu. Účelom takto vyhotovených vysoko nadhodnotených faktúr pre tzv. konečných odberateľov, ktorým bol aj žalobca, bolo podľa daňových orgánov optimalizovanie výsledku hospodárenia. Daňové orgány poukazovali v tomto smere na obstaranie dôkazu bližšie nešpecifikovaných svedeckých výpovedí získaných podľa § 24 Daňového poriadku z administratívneho spisu z daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby (žalobcu) za zdaňovacie obdobie roka 2016 a na to, že z lustrácie finančných tokov deklarovaných v bankových výpisoch nekontaktných subdodávateľských spoločností je viditeľné, že dochádzalo v subdodávateľských spoločnostiach k značne vysokým hotovostným výberom, čo bolo možné považovať za konanie, ktoré vykazuje znaky úmyselného a koordinovaného postupu až neobvyklých finančných transakcií s cieľom odčerpať finančné prostriedky bez zrejmej ekonomického účelu. Daňové orgány

tiež poukázali na to, že majiteľom LED obrazoviek bola spoločnosť LED promotion, s.r.o., ktorá reklamný priestor predávala za 420,- eur za každú LED obrazovku, pričom dodávateľská spoločnosť Upservice, s.r.o. fakturovala žalobcovi odmenu vo výške 1 200,- eur za LED obrazovku. Ďalej bolo poukázané na výpoveď svedka A. G. G. (konateľa dodávateľskej spoločnosti Upservice, s.r.o. v čase od 07.10.2015 do 10.12.2018), ktorý sa vyjadril, že k poskytnutej reklamnej službe pre žalobcu pridal svoju maržu a vytváral zisk, pričom náklady spoločnosti Upservice, s.r.o. v súvislosti s poskytovaním reklamných služieb žalobcovi boli náklady na nákup mediálneho priestoru, nájom kancelárie, náklady súvisiace s telefonovaním, cestami a bežnými výdavkami na chod spoločnosti.

63. Všetky vyššie uvedené skutočnosti, ktoré daňové orgány uviedli vo svojich rozhodnutiach, boli podľa správneho súdu uvedené len ako zistené skutočnosti v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, teda tieto skutočnosti daňové orgány v odôvodnení svojich rozhodnutí len konštatovali, ale nijako ich nevyhodnotili vo vzťahu k záveru o nepreukázaní naplnenia podmienok daňovej uznateľnosti výdavkov na reklamu žalobcom. V prípade faktúr vystavených na základe Zmluvy o reklame zo dňa 20.12.2016 mal byť propagovaný a prezentovaný samostatne žalobca prostredníctvom veľkoplošných LED obrazoviek s konkrétnym miestom umiestnenia. Zo žalobcom predloženého LED MONITORING-u január — december 2017 vyplynulo, že na vizuáli spotu na veľkoplošnej LED obrazovke bola značka čierneho kríža s modrou bodkou a uvedením názvu RADIX, obchodné meno, sídlo a webová adresa žalobcu. Druhým vizuálom bolo vyobrazenie lekárov s textom spotu: „Zdravé myšlienky potrebujú zdravý priestor, Vaše telo...“ a značka čierneho kríža s modrou bodkou a uvedením názvu RADIX a uvedenie webovej adresy žalobcu. Z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia správcu dane vyplýva, že závery o získaní neoprávnenej daňovej výhody neopodstatneným nadhodnotením reklamných služieb vo fakturačnom reťazci oproti reálnym nákladom na obstaranie reklamných služieb sú výslovne konštatované len v rámci tohto neuznania výdavkov preukazovaných faktúrami z poskytnutia reklamných služieb od spoločnosti Upservice, s.r.o., ktorými mala byť fakturovaná cena za zabezpečenie reklamnej kampane za účelom propagácie a prezentácie žalobcu na veľkoplošných LED obrazovkách. Pri daňových výdavkoch preukazovaných faktúrami od spoločnosti VUCOM, s.r.o. a PHILL, s.r.o. správca dane síce poukázal v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia na umelo vytvorený fakturačný reťazec za účelom získania daňového zvýhodnenia, avšak explicitne neuviedol, že daňového zvýhodnenie bolo získané a tieto zistenia ohľadom „fakturačného reťazca“ označil len za podporný dôkaz, na ktorý poukázal len okrajovo. Z uvedeného vyplýva, že neuznanie výdavkov na reklamu preukazovaných faktúrami prijatými od dodávateľských spoločností VUCOM, s.r.o. a PHILL, s.r.o. nebolo založené na skutočnosti zapojenia žalobcu do „fakturačného reťazca“. Vo vzťahu k výdavkom na reklamné služby fakturovaným spoločnosťou Upservice, s.r.o. sa žalovaný stotožnil so závermi správcu dane a navyše en bloc vo vzťahu k neuznaniu všetkých výdavkov preukazovaných faktúrami od všetkých troch dodávateľov (VUCOM, s.r.o., PHILL, s.r.o. a Upservice, s.r.o.) skonštatoval, že závery správcu dane o nepreukázaní zákonných podmienok uvedených v § 2 písm. i) v nadväznosti na § 19 ods. 2 písm. k), § 17 ods. 2 a § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov sú vecne správne.

64. Správny súd v časti týkajúcej sa neuznania výdavkov preukazovaných faktúrami od spoločnosti Upservice, s.r.o. považuje za dôvodné aj žalobcom uplatnené žalobné námietky o tom, že rozhodnutia daňových orgánov trpia vadou nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov. Správny súd si je vedomý skutočnosti, že v prípade, ak je rozhodnutie nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov, takýto nedostatok spravidla bráni posúdeniu dôvodnosti ďalších žalobných námietok. Žalobnú námietku nesprávneho právneho posúdenia vo vzťahu k neuznaniu nákladov na reklamu preukazovaných faktúrami od spoločnosti VUCOM, s.r.o. a PHILL, s.r.o. však bolo možné správnym súdom preskúmať, keďže v tejto časti napadnuté rozhodnutie žalovaného i prvostupňové rozhodnutie správcu dane obsahovalo úvahy daňových orgánov, ktoré ich viedli pri právnom posúdení veci k záveru, že uvedenie loga žalobcu ako reklamného partnera Spoločnosti priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar nie je dôkazom prezentácie žalobcu.

65. Správny súd ďalej uvádza, že z obsahu administratívneho spisu, a to z Potvrdenia o zapožičaní dokladov a iných vecí č. 102007338/2020 vyplýva, že správca dane dňa 18.12.2020 prevzal od žalobcu okrem iných dokladov aj i) Vyhodnotenie mediálnej kampane Úsmev ako dar za rok 2017, vrátane CD nosiča a ii) LED monitoring január až december 2017, vrátane CD nosiča. Daňové orgány sa však v odôvodnení svojich rozhodnutí s týmto dôkazom vo vzťahu k splneniu podmienky preukázateľnosti daňových výdavkov preukazovaných faktúrami od spoločnosti Upservice, s.r.o. (prípadne pri preverovaní iných podmienok daňovej uznateľnosti výdavkov) nijako konkrétne nezaoberali

a nevyhodnotili ho. Svoje rozhodnutia postavili na tom, že účelom reklamnej kampane dodanej žalobcovi na základe vystavených faktúr od spoločnosti Upservice, s.r.o. bolo získanie daňového zvýhodnenia (zníženie základu dane) a že nie je dostatočne preukázané vo vzťahu k výdavkom fakturovaným spoločnosťou Upservice, s.r.o. ich vynaloženie na daňové účely.

66. Pokiaľ daňové orgány v preskúmaných rozhodnutiach poukazovali na zistenia o fakturačných reťazcoch, o neopodstatnenom nadhodnotení reklamných služieb, optimalizovaní výsledku hospodárenia, získaní neoprávnenej daňovej výhody, o zmenách v osobe konateľa a spoločníka tak u priameho dodávateľa Upservice, s.r.o. ako i v subdodávateľských spoločnostiach a o ich nekontaktnosti, či nemožnosti preverenia účtovníctva na subdodávateľskom článku obchodného reťazca, tak uvedené skutočnosti boli prezentované výlučne ako konštatovania bez akéhokoľvek vyhodnotenia a premostenia vo väzbe k záveru o nepreukázaní podmienok daňovej uznateľnosti výdavkov (podmienky vecnosti a preukázateľnosti). V tomto smere správny súd poukazuje na závery, ktoré ustálil Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v Rozsudku sp. zn. 2Svk/18/2022 zo dňa 30.04.2024, a to síce, že: „úlohou odôvodnenia rozhodnutia správneho orgánu je tiež presvedčiť o správnosti postupu správneho orgánu a o zákonnosti rozhodnutia ako takého. Pokiaľ v rozhodnutí chýba vysvetlenie dôvodov a príčin prijatia záverov, na ktorých je rozhodnutie postavené, je nutné dospieť k záveru o jeho nepreskúmateľnosti.“ Bolo povinnosťou správcu dane dôkazy nielen vykonať, ale tieto aj hodnotiť (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku) a úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov uviesť v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia (§ 63 ods. 5 Daňového poriadku). Predmetný nedostatok neodstránil ani žalovaný.

67. Správny súd uvádza, že konštatované neopodstatnené nadhodnotenie reklamných služieb vo fakturačnom reťazci za účelom optimalizovania výsledku hospodárenia (zníženia základu dane) nebolo zo strany daňových orgánov bližšie skutkovo a právne odôvodnené. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí na str. 18 uviedol, že „Zistenia správcu dane, ktoré boli vyhodnotené vo vzájomnej súvislosti, nabádajú ku konštatovaniu, že účelom daňovým subjektom uzatvorených obchodných vzťahov v ktorých boli účelovo vysoko nadhodnotené fakturované služby a dodávateľské a subdodávateľské spoločnosti zanikli, bolo zníženie základu dane podľa § 2 písm. p) zákona o dani z príjmov.“ Samotným správcom dane zvolená formulácia „nabádajú ku konštatovaniu“ poukazuje na to, že záver o získaní daňového zvýhodnenia (zníženia základu dane) je výlučne v polohe konštatovania a nie je nijako skutkovo (s odkazom a premostením na závery vykonaného dokazovania) odôvodnené to, v čom mala spočívať optimalizácia výsledku hospodárenia a predovšetkým aký dopad majú tieto skutočnosti na kritérium vecnosti, preukázateľnosti a zaúčtovania, ktoré musia byť brané vždy do úvahy pri každom konkrétnom výdavku. Preto správny súd po oboznámení sa s obsahom odôvodnenia rozhodnutia žalovaného a správcu dane vyhodnotil žalobnú námietku nepreskúmateľnosti rozhodnutí daňových orgánov ako dôvodnú.

68. Správny súd tiež pre úplnosť uvádza, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí ohľadom neuznania výdavkov na reklamné služby preukazované faktúrami od spoločnosti Upservice, s.r.o. nekonštatoval porušenie § 19 ods. 2 písm. k) Zákona o dani z príjmov žalobcom. Žalovaný však v napadnutom rozhodnutí vo vzťahu k neuznaniu všetkých výdavkov preukazovaných faktúrami od všetkých dodávateľov, vrátane spoločnosti Upservice, s.r.o., skonštatoval nepreukázanie zákonných podmienok daňovej uznateľnosti výdavkov uvedených v § 2 písm. i) v nadväznosti na § 19 ods. 2 písm. k), § 17 ods. 2 a § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí neposkytol nijaké úvahy, na základe ktorých dospel k záveru, že v prípade výdavkov na reklamné služby fakturované spoločnosťou Upservice, s.r.o. nedošlo k preukázaniu splnenia zákonných podmienok podľa § 19 ods. 2 písm. k) Zákona o dani z príjmov a takéto úvahy neboli ani obsahom odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia správcu dane. Podľa správneho súdu však nemožno vo všeobecnosti akceptovať, že by prezentácia určitého podnikateľského subjektu na LED obrazovkách s uvedením podstatnej časti jeho obchodného mena (RADIX), aj keď bez dodatku označujúceho právnu formu obchodnej spoločnosti, prípadne i s uvedením sídla podnikateľského subjektu a s uvedením jeho webovej adresy, nemohla byť reklamou, a to aj v prípade, že podnikateľský subjekt vykonáva podnikateľskú činnosť so zameraním sa na špecifický druh tovaru, napr. ako v prípade žalobcu v oblasti zdravotníckej techniky a materiálov. Správny súd nie je súdom skutkovým a má posudzovať právne závery a správnu úvahu orgánu verejnej správy. Ak sa však nijaká správna úvaha v rozhodnutiach daňových orgánov vo vzťahu k záveru o žalobcovom nepreukázaní splnenia podmienok uvedených v § 19 ods. 2 písm. k) Zákona o dani z príjmov vo vzťahu k výdavkom na reklamné služby fakturovaným spoločnosťou Upservice, s.r.o.

nenachádza, správny súd nemá čo posudzovať a takéto rozhodnutie je nutné i z tohto dôvodu vyhodnotiť ako nepreskúmateľné

69. Vo vzťahu k žalobcom navrhovanému dôvodu zrušenia rozhodnutí daňových orgánov podľa § 191 ods. 1 písm. f) SSP, teda že skutkový stav, ktorý vzali daňové orgány za základ svojich rozhodnutí, je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu, správny súd uvádza, že preskúmaním tejto žalobnej námietky zistil, že žalobca v správnej žalobe nijako bližšie nekonkretizuje, v čom by malo dôjsť k jej naplneniu, a preto je táto žalobná námietka všeobecná, neumožňujúca súdny prieskum, keď správny súd dôvody nezákonnosti nevyhľadáva.

70. Žalobca v správnej žalobe namietal i to, že žalovaný nereflektoval na odvolacie námietky žalobcu proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane. Žalobca zároveň v správnej žalobe odcitoval odvolanie podané v administratívnom konaní. Predmetná žalobná námietka je nedôvodná. Samotná citácia odvolania podaného v administratívnom konaní žalobcom v obsahu správnej žaloby nepredstavuje také vymedzenie konkrétnych skutkových a právnych dôvodov, pre ktoré žalobca považuje napadnuté výroky rozhodnutí daňových orgánov za nezákonné tak, ako to má na mysli ust. § 182 ods. 1 písm. e) SSP a na ktoré by bolo možné zo strany správneho súdu reagovať. Správny súd má navyše za to, že žalovaný uviedol, ako sa vysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu a samotná skutočnosť, že žalobca s takýmto vysporiadaním sa s jeho odvolacími námietkami proti rozhodnutiu správcu dane nesúhlasí, nespôsobuje sama osebe nezákonnosť rozhodnutia. Napokon aj sám žalobca v podanej správnej žalobe uvádza, že žalovaný sa jednotlivito k odvolacím dôvodom v odôvodnení napadnutého rozhodnutia vyjadril. Ostatné žalobné námietky obsiahnuté v správnej žalobe správny súd vyhodnotil ako všeobecné, neobsahujúce žiadnu skutkovú a právnu argumentáciu, vyjadrujúce výlučne nesúhlas žalobcu s rozhodnutiami daňových orgánov, a takto formulované žalobné námietky neumožňujú správne mu súdu realizovať súdny prieskum.

71. Správny súd z dôvodov uvedených v tomto rozsudku dospel k záveru, že správna žaloba žalobcu je dôvodná, a preto napadnuté rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie správcu dane zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c) a d) SSP v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) SSP, keďže vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci a boli nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie (§ 191 ods. 4 SSP).

72. V ďalšom konaní správcu dane opätovne posúdi splnenie zákonných podmienok pre žalobcom uplatnený nárok na zahrnutie výdavkov za reklamné služby fakturované spoločnosťami VUCOM, s.r.o., PHILL, s.r.o. a Upservice, s.r.o. do daňových výdavkov v zmysle v tomto rozsudku identifikovaných nedostatkov vo vzťahu k posúdeniu uplatnených daňových výdavkov, pričom správca dane zohľadní príslušnú rozhodovaciu prax najvyšších súdnych autorít (v tomto prípade Najvyššieho správneho súdu SR). Rozhodnutie správcu dane pritom odôvodní tak, aby obsahovalo všetky náležitosti v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku. V ďalšom konaní je správca dane viazaný právnym názorom vysloveným správnym súdom (§ 191 ods. 6 SSP).

73. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP, podľa ktorého správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech. Žalobca bol v konaní úspešný, preto mu správny súd priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania a zaviazal žalovaného na ich náhradu. Podľa § 175 ods. 2 SSP o výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

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

file\_0.jpg

file\_1.wmf

file\_2.jpg

file\_3.wmf

file\_4.jpg

file\_5.wmf

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

**Poučenie:**

file\_0.jpg

file\_1.wmf

file\_2.jpg

file\_3.wmf

file\_4.jpg

file\_5.wmf

Tento rozsudok nadobúda právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti proti tomuto rozsudku (§ 145 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom do 30.06.2023 s poukazom na § 493e SSP).

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech, pričom ju musí podať v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia správneho súdu (§ 443 ods. 2 písm. a) SSP v znení účinnom do 30.06.2023 s poukazom na § 493e SSP). Kasačná sťažnosť sa podáva na Správnom súde v Banskej Bystrici.

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

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

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

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.

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. Povinnosti podľa predchádzajúce vety neplatia, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa.