

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici  
Spisová značka: BB-75S/53/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6022200417  
Dátum vydania rozhodnutia: 11. 07. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Alena Antalová  
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:6022200417.2

## 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 Mgr. Mariána Štulajtera (sudca spravodajca) v právnej veci žalobcu: ELMAX ŽILINA, a. s., so sídlom Dlhá 85, 010 09 Žilina – Bytčica, IČO: 36 401 676, zast.: Hriadel & Heger, Advokátska kancelária s.r.o., so sídlom Palisády 33, 811 06 Bratislava – Staré Mesto, IČO: 51 643 359, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100998861/2022, č. 100998893/2022, č. 100998935/2022, č. 100998971/2022, č. 100998974/2022, č. 100999020/2022, č. 100999049/2022, č. 100999073/2022, č. 100999076/2022 a č. 100999099/2022, všetky zo dňa 21. apríla 2022, takto

### rozhodol:

- I. Rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky Banská Bystrica č. 100998861/2022 zo dňa 21. apríla 2022 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 102062000/2021 zo dňa 2. novembra 2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.
- II. Rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky Banská Bystrica č. 100998893/2022 zo dňa 21. apríla 2022 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 102063986/2021 zo dňa 2. novembra 2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.
- III. Rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky Banská Bystrica č. 100998935/2022 zo dňa 21. apríla 2022 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 102066850/2021 zo dňa 2. novembra 2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.
- IV. Rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky Banská Bystrica č. 100998971/2022 zo dňa 21. apríla 2022 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 102068094/2021 zo dňa 2. novembra 2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.
- V. Rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky Banská Bystrica č. 100998974/2022 zo dňa 21. apríla 2022 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 102069359/2021 zo dňa 2. novembra 2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.
- VI. Rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky Banská Bystrica č. 100999020/2022 zo dňa 21. apríla 2022 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 102070352/2021 zo dňa 2. novembra 2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.
- VII. Rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky Banská Bystrica č. 100999049/2022 zo dňa 21. apríla 2022 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 102071017/2021 zo dňa 2. novembra 2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

VIII. Rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky Banská Bystrica č. 100999073/2022 zo dňa 21. apríla 2022 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 102071631/2021 zo dňa 2. novembra 2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

IX. Rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky Banská Bystrica č. 100999076/2022 zo dňa 21. apríla 2022 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 102072544/2021 zo dňa 2. novembra 2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

X. Rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky Banská Bystrica č. 100999099/2022 zo dňa 21. apríla 2022 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 102073424/2021 zo dňa 2. novembra 2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

XI. Žalovaný je p o 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 :**

#### Administratívne konanie

1. Daňový úrad Banská Bystrica ako správca dane (ďalej ako „správca dane“ alebo „orgán verejnej správy prvého stupňa“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej ako „DPH“) na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobia marec 2017 až december 2017, ktorá bola začatá dňa 14. júla 2020 na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 100991036/2020 zo dňa 4. júna 2020. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil Protokol č. 101075931/2021 zo dňa 21. júna 2021 (ďalej ako „Protokol“), vrátane výzvy na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole. Daňová kontrola bola ukončená dňa 24. júna 2021 doručením Protokolu. Žalobca doručil správcovi dane dňa 5. augusta 2021 vyjadrenie k Protokolu z daňovej kontroly. Pripomienky žalobcu k Protokolu boli prerokované na ústnom pojednávaní, o ktorom bola vyhotovená Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101628665/2021 zo dňa 3. septembra 2021.

#### Rozhodnutia správcu dane

2. Správca dane následne dňa 2. novembra 2021 vydal rozhodnutia č. 102062000/2021, č. 102063986/2021, č. 102066850/2021, č. 102068094/2021, č. 102069359/2021, č. 102070352/2021, č. 102071017/2021, č. 102071631/2021, č. 102072544/2021 a č. 102073424/2021 (ďalej spolu ako „rozhodnutia správcu dane“), ktorými určil žalobcovi rozdiel v sume spolu 38 000,00 Eur na DPH za zdaňovacie obdobia marec 2017 až december 2017.

3. Správca dane v odôvodnení svojich rozhodnutí popísal úkony a jednotlivé kontrolné zistenia správcu dane v priebehu daňovej kontroly, priebeh vyrubovacieho konania, vyhodnotenie dôkazov a vyjadrenia žalobcu v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Správca dane konkrétne uviedol, že hlavným predmetom podnikania žalobcu je výroba elektrorozvádzačov, výroba, montáž, oprava a údržba elektrických zariadení, výroba chladiacich, ventilačných a filtračných zariadení. Správca dane zistil, že žalobca si podľa § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Zákon o DPH“ alebo „zákon č. 222/2004 Z. z.“) v zdaňovacích obdobiach marec 2017 až december 2017 uplatnil právo na odpočítanie DPH okrem iného z dodávateľských faktúr:

- č. 1703051, s dátumom vyhotovenia dňa 16. marca 2017, s dátumom dodania dňa 16. marca 2017, základom dane v sume 10 000,00 Eur, 20 % DPH v sume 2 000,00 Eur,

- č. 1704076, s dátumom vyhotovenia dňa 13. apríla 2017, s dátumom dodania dňa 13. apríla 2017, základom dane v sume 10 000,00 Eur, 20 % DPH v sume 2 000,00 Eur,

- č. 1702036, s dátumom vyhotovenia dňa 28. februára 2017, s dátumom dodania dňa 28. februára 2017, základom dane v sume 10 000,00 Eur, 20 % DPH v sume 2 000,00 Eur,

- č. 1705119, s dátumom vyhotovenia dňa 22. mája 2017, s dátumom dodania dňa 22. mája 2017, základom dane v sume 20 000,00 Eur, 20 % DPH v sume 4 000,00 Eur,

- č. 1706149, s dátumom vyhotovenia dňa 22. júna 2017, s dátumom dodania dňa 22. júna 2017, základom dane v sume 20 000,00 Eur, 20 % DPH v sume 4 000,00 Eur,

- č. 1707175, s dátumom vyhotovenia dňa 20. júla 2017, s dátumom dodania dňa 20. júla 2017, základom dane v sume 20 000,00 Eur, 20 % DPH v sume 4 000,00 Eur,  
- č. 1708205, s dátumom vyhotovenia dňa 30. augusta 2017, s dátumom dodania dňa 30. augusta 2017, základom dane v sume 20 000,00 Eur, 20 % DPH v sume 4 000,00 Eur,  
- č. 1709240, s dátumom vyhotovenia dňa 27. septembra 2017, s dátumom dodania dňa 27. septembra 2017, základom dane v sume 20 000,00 Eur, 20 % DPH v sume 4 000,00 Eur,  
- č. 1710282, s dátumom vyhotovenia dňa 31. októbra 2017, s dátumom dodania dňa 31. októbra 2017, základom dane v sume 20 000,00 Eur, 20 % DPH v sume 4 000,00 Eur,  
- č. 1711320, s dátumom vyhotovenia dňa 28. novembra 2017, s dátumom dodania dňa 28. novembra 2017, základom dane v sume 20 000,00 Eur, 20 % DPH v sume 4 000,00 Eur,  
- č. 1712361, s dátumom vyhotovenia dňa 19. decembra 2017, s dátumom dodania dňa 19. decembra 2017, základom dane v sume 20 000,00 Eur, 20 % DPH v sume 4 000,00 Eur (ďalej spolu ako „Faktúry“) s predmetom fakturácie – prezentácie obchodného mena a loga spoločnosti v súvislosti s prezentáciou muzikálov „MADAGASKAR,“ „Čas ruží – prvý muzikál s piesňami A. B.C.“ a „A. B. má koncert „Pošli to dál“ od dodávateľa SARCO s.r.o., Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava, IČO: 50 156 306, DIČ: 2120199378, IČ DPH: SK2120199378 (ďalej ako „SARCO s.r.o.“ alebo „Dodávateľ“).

4. D. E. F., predseda predstavenstva žalobcu, správcovi dane počas ústneho pojednávania dňa 14. júla 2020 k preverovaným zdaniteľným obchodom mimo iného uviedol, že žalobcu s ponukou podpory muzikálov oslovila pani G., pričom v minulosti bola takáto spolupráca obchodným prínosom, a preto v nej pokračovali. Na každú reklamnú kampaň bola uzatvorená zmluva so spoločnosťou SARCO s.r.o. a to: Zmluva o reklame zo dňa 13. decembra 2016, Zmluva o reklame zo dňa 7. februára 2017 a Zmluva o reklame zo dňa 17. októbra 2017 (ďalej spolu ako „Zmluvy“). Po skončení podujatí Prvý muzikál A. B.C. Čas ruží, A. B. má koncert „Pošli to dál“ a MADAGASCAR (ďalej spolu ako „podujatia“) boli žalobcovi v zmysle Zmlúv doručené hodnotiace správy. Svedkyňa H. G. počas ústneho pojednávania uviedla mimo iného, že je promotérka a ako konateľka spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o., Bratislavská 87, 902 01 Pezinok, IČO: 45 8772 89 (ďalej ako „SILVI PRODUCTION, s.r.o.“) kupuje a organizuje koncerty. Pri propagácii jednotlivých podujatí jej vznikol reklamný priestor, ktorý predala spoločnosti SARCO s.r.o. na to, aby ho spoločnosť mohla využiť pre svojich reklamných partnerov. Po skončení akcie spoločnosť JK Media s. r. o., s ktorou spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o. spolupracuje a ktorá uzatvára zmluvy s konkrétnymi médiami, vypracuje hodnotiacu správu, odovzdá ju zvyčajne pani G., ktorá ju odovzdá pánovi I. B. – konateľovi spoločnosti SARCO s.r.o. Svedok I. B. ako konateľ spoločnosti SARCO s.r.o. počas ústneho pojednávania mimo iného uviedol, že spoločnosť v zdaňovacích obdobiach marec až december 2017 nemala zamestnancov a sídlila v prenajatých priestoroch. V r. 2019 došlo k zmene konateľa spoločnosti aj z osobných dôvodov, pričom pán B. v súčasnosti nedisponuje žiadnymi dokladmi spoločnosti SARCO s. r. o. za zdaňovacie obdobia marec až december 2017. Žalobca v rokoch 2017 a 2018 patril medzi obchodných partnerov spoločnosti SARCO s. r. o. Pán B. zabezpečoval propagáciu obchodných partnerov v rôznych médiách – televízia, billboardy, rádio, printové médiá, letáky, plagáty a pod. Grafické podklady na zabezpečenie prezentácie obchodného mena a loga obchodných partnerov na uvedených podujatiach boli poskytnuté pánovi I. B. buď e-mailom, na CD, na USB kľúči alebo na inom nosiči. Hodnotiace správy dostávala spoločnosť SARCO s. r. o. od spoločnosti SILVI PRODUCTION, s. r. o., pričom p. B. ich následne odovzdal každému reklamnému partnerovi.

5. Správca dane zaslal žalobcovi Oboznámenie so zistenými skutočnosťami v priebehu výkonu daňovej kontroly č. 100423889/2021 zo dňa 12. marca 2021, v ktorom bol písomne oboznámený so skutočnosťami zistenými počas výkonu daňovej kontroly a so spôsobom ich zistenia. Žalobca vyjadrenie k zisteným skutočnostiam správcovi dane nezaslal. Žalobca dňa 1. júna 2021 zaslal správcovi dane na jeho Výzvu na predloženie dokladov a dôkazov č. 100825136/2021 zo dňa 13. mája 2021 vyjadrenie s dokladmi, ktorých obsah správca dane popísal v jeho rozhodnutiach. Správca dane uviedol, že na reklamných materiáloch predložených žalobcom bolo zobrazené len logo žalobcu, ktorý vystupoval v pozícii hlavného reklamného partnera alebo reklamného partnera podujatí. Logo žalobcu bolo zobrazené a prezentované bez akejkoľvek zvukovej propagácie a prezentácie. Jednalo sa o prezentáciu konkrétneho podujatia a nie o prezentáciu podnikateľských aktivít a konkrétnych produktov žalobcu.

6. Žalobca podal prostredníctvom elektronickej podateľne dňa 5. augusta 2021 Vyjadrenie k Protokolu z daňovej kontroly č. 101075931/2021 zo dňa 21. júna 2021, ktoré bolo zaevidované pod evidenčným č. 6/08676681/2021. Správca dane sa vyjadrením žalobcu zaoberal, vyhodnotil ho aj z dôvodu, že

žalobca navrhol vypočítať konateľa spoločnosti JK Media s.r.o., p. E. A. napriek tomu, že správca dane nespochybnil realizáciu podujatí spoločnosťou SILVI PRODUCTION, s.r.o., ani aktivity smerujúce k zabezpečeniu propagácie a reklamy podujatí spoločnosťou JK Media s.r.o. v médiách. Správca dane získal poznatky a informácie (Úradný záznam č. 101594318/2021 zo dňa 27.08.2021) zo spisu z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty vykonanej v spoločnosti LASER servis, spol. s r.o., Lipová 3, 900 81 Šenkvice, IČO: 35755989, DIČ: 2020204120 za zdaňovacie obdobie december 2018. Zamestnanci správcu dane vykonávajúci predmetnú daňovú kontrolu vykonali ústne pojednávanie so svedkom p. E. A. – konateľom spoločnosti JK Media s. r. o. za účelom preverenia obchodných vzťahov medzi subjektami LASER servis, spol. s r.o., JK Media s. r. o. a SILVI PRODUCTION, s. r. o. Spoločnosť JK Media s. r. o. bola dodávateľom služieb pre spoločnosť SILVI PRODUCTION, s. r. o. Spoločnosť JK Media s. r. o. objednáva reklamu v médiách (rádio, TV,...). Činnosti, ktoré boli predmetom faktúr vystavených pre spoločnosť SILVI PRODUCTION, s. r. o. zahŕňali nákup a predaj mediálneho a reklamného priestoru pre kultúrne podujatie. Média mix je mix všetkých mediálnych výstupov, ktoré slúžia k propagácii konkrétneho projektu (videa, TV/rádio spoty, printové reklamy, outdoorová reklama a iné). Dohadovanie zdaniteľných obchodov je realizované na základe objednávok, pričom p. A. komunikuje s p. H. G.. Z podujatí sa vyhotovuje hodnotiacia správa, ktorú si dáva vypracovať spoločnosť SILVI PRODUCTION, s. r. o.

7. Správca dane ďalej získal poznatky a informácie zo spisu z daňových kontrol dane z pridanej hodnoty vykonaných u žalobcu za zdaňovacie obdobia január až november 2015 a jún až november 2016, o čom spísal Úradný záznam č. 101602201/2021 zo dňa 30. augusta 2021.

8. Správca dane dohodol so žalobcom termín prerokovania pripomienok k Protokolu a dňa 3. septembra 2021 prerokoval správca dane pripomienky a dôkazy predložené žalobcom, oboznámil žalobcu so svojim stanoviskom k Vyjadreniu žalobcu k Protokolu, z ktorého bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101628665/2021. Dňa 13. septembra 2021 bolo doručené vyjadrenie žalobcu, ktoré bolo zaevidované pod č. 6/09503300/2021. S námietkami a vyjadreniami žalobcu sa správca dane vysporiadal vo svojich rozhodnutiach. Žalobca vo vyrubovacom konaní nepredložil žiadne nové relevantné doklady a dôkazy, ktoré by mali vplyv na preukázané kontrolné zistenia správcu dane uvedené v Protokole. Správca dane preto zotrval na svojich zisteniach uvedených v Protokole.

9. Správca dane preveroval splnenie podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane podľa § 51 Zákona o DPH v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH. Žalobca podľa správcu dane žiadnymi dokladmi ani dôkazmi nepreukázal, že fakturované zdaniteľné plnenia použil na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení a že ich využil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ DPH. Z prezentácie obchodného mena a loga žalobcu nie je zrejmé, čím sa žalobca zaoberá alebo aké tovary a služby dodáva svojim odberateľom. V prípade, že aj došlo ku bezodplatnému poskytnutiu lístkov obchodným partnerom žalobcu na podujatia, ani táto skutočnosť nepreukazuje použitie fakturovaného plnenia na účely podnikania žalobcu ako platiteľa DPH. Z predložených dokladov a dôkazov žalobcom nebolo preukázané, že na podujatiach bola propagovaná činnosť žalobcu, jeho produkty alebo ním poskytované služby. Na podujatiach bol žalobca medializovaný len ako hlavný, resp. reklamný partner podujatí. Z obsahu hodnotiacich správ je podľa správcu dane nesporné, že obsahom, účelom a cieľom spotov, outdoorových reklám, billboardov, plagátov a pod. bola informácia o mieste a čase konania podujatí, pričom táto informácia bola nosnou. Žalobca bol spolu s ostatnými spoločnosťami prostredníctvom zobrazeného obchodného názvu alebo loga medializovaný len ako generálny, hlavný alebo reklamný partner podujatí. V DVD, ktoré bolo súčasťou hodnotiacej správy podujatia „MADAGASCAR – MUZIKÁLOVÉ DOBRODRUŽSTVO“ boli logá a obchodné názvy spoločností zobrazené po zaznení vety: „vidíme sa aj vďaka našim partnerom“ a v DVD, ktoré bolo súčasťou hodnotiacej správy podujatia „ČAS RUŽÍ – PRVÝ MUZIKÁL S PIESŇAMI KARLA GOTTA“ logá a obchodné názvy spoločností nasledovali po vete: „muzikál podporili“. Aj samotný predseda predstavenstva žalobcu pán E. F. sa počas ústneho pojednávania vyjadril, že žalobca podporoval muzikály a že boli pani G. oslovení s ponukou podpory muzikálov. V hodnotiacich správach a v nich obsiahnutej fotodokumentácii je uvedené obchodné meno alebo logo žalobcu, avšak chýba informácia o jeho predmete činnosti a ním predávaných tovaroch a poskytovaných službách. Žalobca dôkazy preukazujúce použitie vlastných textov pre reklamné vstupy na svoju prezentáciu nepredložil. Predseda predstavenstva žalobcu pán E. F. sa počas ústneho pojednávania dňa 14. júla 2020 a aj v odpovedi na výzvu správcu dane opakovane vyjadril, že k reklame zabezpečili len poskytnutie loga a obchodného mena spoločnosti. Správcovi dane žiadne iné informácie a podklady k prezentácii spoločnosti na podujatiach neboli predložené.

Žalobcom tak nebolo preukázané žiadnymi listinnými dokladmi a dôkazmi, že poskytnutím fakturovaných zdaniteľných plnení od spoločnosti SARCO s.r.o. boli propagované činnosti, tovary alebo služby žalobcu. Podľa správca dane preto nebol naplnený účel Zmlúv. Predmetom Zmlúv bola spolupráca zmluvných strán v oblasti reklamy a propagácie žalobcu ako objednávateľa za účelom zvýšenia prosperity a zisku na podujatiach. Realizátor – spoločnosť SARCO s. r. o. mal žalobcu propagovať ako reklamného partnera podujatí a mal pre žalobcu zabezpečiť podpornú mediálnu kampaň v médiách. Uvedené sa podľa zistení správca dane neuskutočnilo, keďže po vzhliadnutí DVD zamestnancami správca dane, ktoré boli súčasťou predložených hodnotiacich správ, žalobca nebol v nahratých spotoch žiadnym spôsobom prezentovaný a obchodné meno spoločnosti nebolo ani len vyslovené. Na konci spotov sa objavilo iba logo žalobcu ako jedného z reklamných partnerov. Na základe predložených hodnotiacich správ bolo zistené, že logo žalobcu predstavuje grafické znázornenie názvu spoločnosti bez uvedenia akejkoľvek informácie o jeho činnosti, tovaroch a službách, ktoré predáva na trhu. Verejnosť sa zverejnením loga žalobcu v pozícii reklamného partnera podujatí nedozvedela nič o jeho konkrétnej ekonomickej činnosti. Žalobca nepreukázal opak a neposkytol ani dôkazy, že by zo strany spoločnosti SARCO s. r. o. došlo k propagácii činnosti, výrobkov a služieb da žalobcu ako jedného z hlavných reklamných partnerov podujatí, resp. jedného z reklamných partnerov. Z loga žalobcu nie je ani zrejmé, akú právnu formu má spoločnosť, či sa jedná o spoločnosť s ručením obmedzeným alebo o akciovú spoločnosť. Je zrejmé, že každé logo je nezameniteľné a jeho vzhliadnutie by malo vytvárať vo verejnosti asociáciu, v ktorej sa s predmetnou značkou spája jej produkt, aby si verejnosť vedela predstaviť, čo môže od spoločnosti očakávať. Preto každý potenciálny zákazník si vyobrazenie loga spája s určitým konkrétnym subjektom, ktoré evokuje v jeho vnímaní poskytované služby. Správca dane posúdil fakturované zdaniteľné plnenia ako sponzoring, keďže žalobca bol sponzorom podujatí. Pojem sponzoring upravuje § 38 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii a o zmene zákona č. 195/2000 Z. z. o telekomunikáciách v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Zákon o vysielaní a retransmisii“) ako plnenie určené na priame alebo nepriame financovanie programu, programovej služby alebo audiovizuálnej 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. Sponzor je ten, kto poskytuje sponzorovanému peniaze alebo vecné prostriedky, pričom sponzorované môžu byť osoby, skupiny ľudí, inštitúcie a spoločenské akcie v športovej, kultúrnej, umeleckej, výskumnej, zdravotníckej a v inej spoločenskej oblasti. Sponzor je priaznivcom, ktorý podporuje a financuje a napomáha zorganizovať a uskutočniť určitú akciu. Formou návratnosti tohto financovania je poskytnutie vopred určenej a dohodnutej protihodnoty. Verejnosť mala byť informovaná predovšetkým o podujatiach a o ich sponzoroch, pričom podujatia nemali nijak podporovať podnikateľskú činnosť žalobcu. Spoločnosť SARCO s.r.o. nikde v hodnotiacich správach neuviedla ako propagovala činnosť žalobcu, z čoho vyplýva, že pre žalobcu nedodala reklamné služby. V dôsledku uvedeného správca dane posúdil zdaniteľné plnenia ako sponzoring.

10. Správca dane v rozhodnutiach ďalej uviedol, že podľa Rozsudku Európskeho súdneho dvora vo veci C-68/92 je reklamná služba akákoľvek hospodárska aktivita zahŕňajúca šírenie správy za účelom informovať verejnosť o produktoch a ich kvalite s cieľom zvýšiť ich predaj. Počas výkonu daňovej kontroly nebolo preukázané, že by sa na podujatiach reálne prezentovala podnikateľská činnosť žalobcu, jeho produkty a služby. Ustanovenie § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Zákon o reklame“) vymedzuje formu reklamy. Akákoľvek forma reklamy je prípustná, ale musí súvisieť s obchodnou a podnikateľskou činnosťou daňového subjektu s cieľom uplatniť jeho produkty na trhu. Samotné uvedenie loga žalobcu nemá vo vzťahu k predmetu podnikania žalobcu, jeho produktom alebo službám žiadnu vypovedaciu hodnotu. Neobsahuje v tomto ohľade ani všeobecnú informáciu o predmete podnikania žalobcu a žiadnym spôsobom nepropaguje vlastnosti jeho výrobkov a služieb, neporovnáva ich s inými produktmi na trhu, nevyvoláva podnet k ich kúpe a tým neprispieva k zvýšeniu odbytu. Správca dane získané dôkazy vyhodnotil v zmysle definície reklamných služieb, ktoré vo svojej súdnej praxi zdefinoval Európsky súdny dvor a dospel k záveru, že plnenia, ktoré žalobca prijal, žiadnym konkrétnym spôsobom neprezentovali žalobcu.

11. Správca dane súčasne posudzoval zistený skutkový stav v nadväznosti na splnenie podmienok ustanovených pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH. Ak si daňový subjekt uplatňuje odpočítanie dane z pridanej hodnoty, je jeho povinnosťou v daňovom konaní preukázať reálnu existenciu zdaniteľného plnenia, čo v predmetnom prípade nebolo spochybnené. Zároveň je daňový subjekt povinný preukázať, že prijaté plnenie použil

v rámci svojej podnikateľskej činnosti na dodávku svojich tovarov a služieb ako platiteľ dane z pridanej hodnoty. V predmetnom prípade nebol podľa správcu dane naplnený obsah reklamy, ktorého cieľom je osloviť širokú verejnosť a upriamovať jej pozornosť na konkrétnu vlastnosť reklamovaných tovarov a služieb, jeho porovnanie s konkurenčnými tovarmi a službami, nabádať na jeho kúpu, vytvárať pozitívne hodnotenie za účelom podpory predaja výrobku, resp. služieb. Zistenia správcu dane a dôkazy predložené žalobcom v súvislosti s preverovaným obchodným prípadom nepreukázali, že fakturované reklamné partnerstvo malo vplyv na obchodnú činnosť žalobcu, teda že prijaté plnenia žalobca použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ dane z pridanej hodnoty. Vznik nároku na odpočítanie dane je podstatné, aby prijaté tovary a služby mali priamu a bezprostrednú väzbu na zdaniteľné plnenie s nárokom na odpočítanie dane. Platiteľ dane musí vedieť objektívne preukázať všetky skutočnosti, na základe ktorých si uplatnil odpočítanie dane, t.j. že prijaté tovary a služby bezprostredne súvisia s jeho ekonomickou činnosťou. Podmienkou vzniku práva na odpočítanie dane je, že platiteľ dane prijme tovar alebo službu na účely svojho podnikania ako platiteľ dane.

12. Správca dane ďalej uviedol, že výpoveďou svedka pána I. B. nebol poskytnutý jednoznačný dôkaz o vykonaní reklamných služieb práve spoločnosťou SARCO s.r.o. Svedok potvrdil obchody so žalobcom, ale k svojim tvrdeniam nepredložil žiadne listinné doklady a dôkazy o dodaní reklamných služieb, pretože spoločnosť SARCO s.r.o. bola prepísaná na nového konateľa a občana Kolumbie pána G. J. K. K., ktorému pán I. B. odovzdal daňové a účtovné doklady spoločnosti. Spoločnosť SARCO s.r.o. je v súčasnosti pre správcu dane nekontaktná. Žalobca na otázku správcu dane, uvedenú vo Výzve č. 100825136/2021 zo dňa 13. mája 2021, akým spôsobom bola spoločnosť SARCO s.r.o. pred uskutočnením zdaniteľných plnení preverená a či mal daňový subjekt vedomosti o predmete činnosti spoločnosti SARCO s.r.o. a o jej vtedajšom konateľovi p. I. B., bola správcovi dane poskytnutá odpoveď, že po oslovení pani G., či môže spoločnosť SARCO s.r.o. predstaviť žalobcovi svoj projekt, žalobca dal súhlas k prezentácii. Pán F. aj počas ústneho pojednávania dňa 14. júla 2020 uviedol, že vedel, že pani H. G. pracovala pre alebo so spoločnosťou SARCO s.r.o. Keďže L. K. M. – otec pani H. G. bol pre p. F. dôveryhodným človekom, p. E. F. s ponukou súhlasil. Z uvedeného podľa správcu dane vyplynulo, že žalobca si žiadnym spôsobom nepreveril svojho obchodného partnera, ale sa spoliehal len na odporúčanie tretej strany a na dôveru v človeka, ktorý s realizáciou podujatí a ani so zabezpečením propagácie obchodného mena a loga spoločnosti, nemal nič spoločné.

13. Správca dane na základe zistených skutočností dospel k záveru, že žalobca si odpočítal daň z pridanej hodnoty za fakturované služby od spoločnosti SARCO s.r.o. v rozpore s § 49 ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH. Z uvedeného dôvodu správca dane daňovému subjektu za zdaňovacie obdobia marec 2017 až december 2017 nepriznal uplatnené právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských Faktúr od spoločnosti SARCO s.r.o. za prezentáciu obchodného mena a loga žalobcu v súvislosti s prezentáciou podujatí.

#### Rozhodnutia žalovaného

14. Proti rozhodnutiam správcu dane podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolania, o ktorých rozhodol žalovaný Rozhodnutiami č. 100998861/2022, č. 100998893/2022, č. 100998935/2022, č. 100998971/2022, č. 100998974/2022, č. 100999020/2022, č. 100999049/2022, č. 100999073/2022, č. 100999076/2022 a č. 100999099/2022, všetky zo dňa 21. apríla 2024 (ďalej spolu ako „rozhodnutia žalovaného“) tak, že rozhodnutia správcu dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutí žalovaný popísal obsah odvolaní žalobcu a skutkový stav zistený po preskúmaní administratívnych spisov.

15. Žalovaný k námietkam uvedeným v odvolaniach žalobcu uviedol, že správca dane počas daňovej kontroly postupoval v súlade so zákonom a dbal, aby skutočnosti pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Uvedenie obchodného mena a loga žalobcu ako hlavného reklamného partnera v súvislosti s propagáciou podujatí podľa žalovaného ešte žiadnym spôsobom nepreukazuje prezentáciu žalobcu ako výrobcu, resp. dodávateľa tovarov a služieb. Široká verejnosť týmto spôsobom nebola informovaná o dodávkach tovaru a službách, ktoré žalobca realizuje v súvislosti so svojou podnikateľskou činnosťou. Skutočnosť, že žalobca bol uvedený ako hlavný reklamný partner predmetných podujatí, ešte neznamená reklamu jeho produktov a služieb, ale nasvedčuje tomu, že žalobca bol sponzorom tohto podujatia a z toho dôvodu bol aj uvedený ako jeho hlavný reklamný partner. Verejnosť bola na reklamných nosičoch informovaná predovšetkým o podujatí a o skutočnosti,

že dané podujatie je sponzorované, pričom organizátor podujatia si zvolil ako spôsob označenia uvedenie loga sponzorov. Predmetné podujatie žiadnym spôsobom nepodporovalo podnikateľskú činnosť, poskytovanie tovarov a služieb žalobcu, neboli žiadne osobitné propagačné zmienky o jeho tovaroch alebo službách. Žalobca bol spolu s ostatnými spoločnosťami medializovaný ako reklamný partner tým spôsobom, že v televíznych a printových médiách a na reklamných nosičoch a pútačoch bolo uvedené iba logo „ELMAX ŽILINA.“ Žalovaný uviedol, že podľa všeobecnej definície pojmu „reklamný partner“ je ním ten, kto zabezpečuje reklamu okolo podujatia, napr. reklamné predmety, ceny do súťaže, inzerciu, letáky, plagáty. Tieto skutočnosti preukazujú aj samotné zistenia správca dane u subjektov zapojených do reťazca spoločností, ktorým sa mali poskytnúť reklamné služby a z ktorých vyplynulo, že v prvom rade išlo o to, aby sa dostala do povedomia verejnosti informácia, že také podujatie existuje, pričom partneri vystupovali len ako podporovatelia podujatia. V žiadnom z predložených materiálov o uskutočnení predmetného kultúrneho podujatia sa totiž nenachádza propagácia činností a výrobkov žalobcu.

16. Podľa žalovaného správca dane v napadnutých rozhodnutiach správne vychádzal z judikatúry Európskeho súdneho dvora (C-68/91, C-69/92), kde pojem reklamnej služby bol definovaný ako činnosť, ktorá zahŕňa propagačnú činnosť, ak je táto činnosť spojená so sprostredkovaním odkazu verejnosti o existencii a vlastnostiach výrobku alebo služby, ktoré sú predmetom danej činnosti, za účelom zvýšenia odbytu daného výrobku alebo služby. To isté podľa žalovaného platí pre akúkoľvek činnosť, ktorá tvorí neoddeliteľnú súčasť reklamnej kampane, a tým prispieva k šíreniu reklamného odkazu. Koncept „reklamy“ zahŕňa nevyhnutne šírenie odkazu smerujúceho k informovaniu spotrebiteľa o existencii a vlastnostiach výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť jeho odbyť. Žalovaný uviedol, že správca dane správne posúdil činnosť aj v zmysle judikatúry Európskeho súdneho dvora podľa Rozsudku C-530/09 zo dňa 27. októbra 2011, v ktorom boli reklamné služby definované ako činnosť na podporu predaja, ak zahŕňa rozširovanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj. Aby prezentácia žalobcu bola považovaná za reklamu, je podľa žalovaného rozhodujúce, aby boli prezentované konkrétne výrobky a služby žalobcu. Podľa žalovaného práve uvedený aspekt absentoval v posudzovanej veci, keďže nebola prezentovaná činnosť žalobcu. Žalovaný skonštatoval, že uvedenie samotného loga, resp. obchodného názvu žalobcu nemožno považovať za činnosť, ktorá je spôsobilá uplatniť a podporiť predaj jeho produktov a služieb na trhu. V danej veci preto nešlo o poskytnutie reklamných služieb žalobcovi, ale o sponzorstvo, ktoré taktiež plnilo určité marketingové ciele, avšak nešlo o reklamu, ktorá by žalobcovi zakladala nárok na odpočítanie DPH. Správca dane preto podľa žalovaného v súlade so Zákom o DPH neuznal žalobcovi odpočítanie dane. Rozhodnutia správca dane tak boli vydané na základe dostatočne zisteného skutkového stavu a nie sú výsledkom svojvôle správca dane.

17. Žalovaný uviedol, že správca dane reagoval počas celého priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania na pripomienky žalobcu a s jeho argumentáciou sa vysporiadal. Žalobca vo svojich vyjadreniach a v odvolaniach opakovane poukazoval na Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/64/2016 a tvrdil, že v danom prípade išlo o reklamu vykonanú prostredníctvom reklamy spojenej s kultúrnym podujatím, a to aj prostredníctvom propagácie loga žalobcu. V danom rozsudku však podľa žalovaného nebolo spochybnené dodanie reklamy, keďže išlo o prezentáciu podnikania daňového subjektu s cieľom uplatniť ním poskytované služby na trhu. V prípade žalobcu išlo len o prezentáciu loga spoločnosti, resp. obchodného mena, teda prijaté služby nemali povahu reklamných služieb a žalobca si zaplatil za umiestnenie loga v súvislosti s reklamou podujatí bez toho, aby bola poskytnutá informácia o jeho podnikateľskej činnosti alebo jeho produktoch a službách, čím nedošlo k splneniu podmienky odpočítania dane v zmysle § 49 ods. 2 Zákona o DPH. Prezentácia podujatia nemohla podľa žalovaného ovplyvniť dopyt po výrobkoch daňového subjektu. V danom prípade nebol naplnený ani pojem reklamné služby, obsiahnutý v čl. 9 bod 2 písm. e) Šiestej smernice, pretože žalobca nepreukázal, že na predmetnom podujatí bola realizovaná niektorá z propagačných činností spojená so sprostredkovaním odkazu verejnosti o existencii a vlastnostiach výrobku alebo služby za účelom zvýšenia odbytu daného výrobku alebo služby.

18. K poukazu žalobcu na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics a C-484/03 Bond House a ďalej v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid žalovaný uviedol, že správca dane prijal záver, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane stanovené v § 49 ods. 2 Zákona o DPH. Predmetom skúmania správca dane nebolo podvodné konanie. Žalovaný ďalej k argumentácii žalobcu v odvolaniach

ohľadom dôkazného bremena uviedol, že záverom správcu dane nebolo tvrdenie, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a ani jeho účasť na podvodnom konaní.

19. K odvolacej námietke žalobcu, že správca dane neustále odmietal prijať definíciu reklamy podľa § 2 ods. 1 písm. a) a b) Zákona o reklame, žalovaný uviedol, že nebolo preukázané, že sa jednalo o reklamu žalobcu, keďže nebola prezentovaná jeho činnosť. Uvedenie samotného loga žalobcu nemožno podľa žalovaného považovať za činnosť, ktorá je spôsobilá uplatniť a podporiť predaj jeho produktov a služieb na trhu. Prihliadnuc na charakter a účel podujatí a teda na cieľ návštevy širokou verejnosťou, nemožno podujatia charakterizovať ako platformu typickú pre obchodné stretnutia na reklamné účely, slúžiace na prezentáciu výrobných produktov a podnikateľských služieb, s cieľom ich uplatnenia na trhu, s následnou možnosťou nadväzovania a uzatvárania obchodných vzťahov medzi zúčastnenými podnikateľskými subjektmi, príp. spotrebiteľskou verejnosťou.

20. K poukazu žalobcu na Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/18/2018 zo dňa 12. júna 2019 žalovaný uviedol, že logo prezentované žalobcu nemá priamu vypovedaciu hodnotu ani k jednej z činností žalobcu, nepodáva informáciu ani o tom, v akej oblasti žalobca podniká a nijakým spôsobom nenabáda ku kúpe konkrétneho výrobku, tovaru alebo služby. Činnosť žalobcu nie je tak všeobecne známa, že by takýto spôsob jej prezentovania v divákoch evokoval jeho podnikateľskú činnosť, a teda aby sám o sebe podával dostatočnú informáciu o jeho produktoch alebo službách. Žalobca je známou spoločnosťou, avšak len v rámci svojho segmentu podnikania. Logo spoločnosti ako nosič reklamnej informácie bez ďalšieho dopĺňajúceho textu sú spôsobilé komunikovať len silné spoločnosti, ktoré sú lídrami v danej oblasti na trhu. Žalobca podľa žalovaného nepreukázal, že patrí k takýmto celosvetovo známym lídrom na trhu. K argumentácii žalobcu, že došlo k hospodárskemu rastu v čase poskytnutia fakturovaných reklamných služieb, žalovaný uviedol, že žalobca nepreukázal, že k hospodárskemu rastu došlo z dôvodu umiestnenia jeho loga pri prezentácii podujatia. Žalobca nepreukázal, že by uzatvoril nové kontrakty s obchodnými partnermi práve na základe toho, že jeho logo bolo umiestnené medzi logami iných spoločností na reklamných pútačoch použitých za účelom prezentácie podujatí. Podľa žalovaného nemožno konštatovať, že služby poskytnuté spoločnosťou SARCO s.r.o. žalobca použil na dodávky svojich tovarov a služieb ako platiť.

21. Vo vzťahu k poukazu žalobcu na definíciu sponzoringu žalovaný uviedol, že v danom prípade išlo o propagáciu podujatí v rôznom čase a na rôznych miestach. Informácia o čase a mieste konania predstavenia bola nosnou informáciou, ktorá bola zverejnená. Žalobca bol spolu s ostatnými spoločnosťami medializovaný ako hlavný reklamný partner tým spôsobom, že na televíznych a printových médiách a na reklamných nosičoch a pútačoch bolo uvedené iba jeho logo. Verejnosť nebola žiadnym spôsobom informovaná o činnostiach, tovaroch a službách poskytovaných spoločnosťami a firmami zverejnenými logami na propagačných materiáloch uvádzaných v pozíciách exkluzívny, generálny, hlavný reklamný a reklamný partner a o ich činnosti, teda ani o činnosti žalobcu. Zverejnenie loga rôznych spoločností a firiem s rôznymi predmetmi činnosti nemá vypovedaciu hodnotu k nejakému konkrétnemu výrobku alebo službe, ktoré jednotlivý reklamný partner v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytuje a nepodáva ani informáciu o tom, v akej konkrétnej oblasti reklamný partner podniká. Skutočnosť, že žalobca bol uvedený ako „hlavný reklamný partner“ podujatí ešte neznamená, že sa jednalo o reklamu jeho produktov a služieb, ale svedčí o tom, že bol podporovateľom týchto podujatí. Prezentované logo žalobcom bolo len oznamom informatívneho charakteru, ktorý upozorňoval na existenciu žalobcu. Logo žalobcu žiadnym spôsobom neinformovalo, nepripomínalo podnikateľskú činnosť žalobcu, teda výrobu, montáž a údržbu elektrických zariadení, výrobu chladiacich, ventilačných a filtračných zariadení, nepresviedčalo nových zákazníkov, nesmerovalo k udržaniu existujúcich zákazníkov, neporovnávalo jeho výrobky so žiadnymi inými.

22. Žalovaný po preskúmaní administratívnych spisov a odvolaniami napadnutých rozhodnutí správcu dane mal za to, že rozhodnutia správcu dane obsahujú zákonom stanovené náležitosti a dodal, že sa nevyžaduje, aby na každú zistenú skutočnosť alebo každý argument daňového subjektu bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia, ale ak ide o skutočnosť alebo argument, ktoré sú pre rozhodnutie podstatné, musí sa s nimi správca dane náležite vysporiadať v odôvodnení rozhodnutia, čo bolo v tomto prípade správcom dane dodržané. Správca dane overoval oprávnenosť odpočítania dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti SARCO s.r.o. a na základe zistených skutočností prijal záver, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane stanovené v § 49 ods. 2 Zákona o DPH.

Žalobca si uplatnil odpočítanie dane z predmetných faktúr od spoločnosti SARCO s.r.o. neoprávnene a v rozpore s ustanoveniami § 49 Zákona o DPH.

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

#### Žaloby

24. Žalobca sa správnymi žalobami podanými v zákonom stanovenej lehote domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného. Žalobca opísal skutkový stav a uviedol, že nesúhlasí so závermi žalovaného, ktoré považuje za nesprávne, nesprávne skutkovo a právne vyhodnotenú a zmatečnú. Žalobca rovnako považoval za nesprávne a nezákonné aj závery uvedené v Protokole a rozhodnutiach správcu dane, podľa ktorých mal žalobca porušiť ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH tým, že si neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských Faktúr od spoločnosti SARCO s.r.o.

25. Žalobca namietal, že žalovaný zmatečným a nepreskúmateľným spôsobom konštatoval, že na jednej strane bola preukázaná existencia plnenia na základe Zmlúv, no na druhej strane uviedol, že nemalo byť preukázané, že toto plnenie bolo poskytnuté Dodávateľom, resp. nemalo byť preukázané, aký iný subjekt tieto služby reálne poskytol, a to s poukazom na skutočnosti zistené v rámci daňovej kontroly. Podľa žalobcu nie je pravdou, že by nebolo preukázané, z koho strany došlo k dodaniu fakturovaných služieb. Ako je z vykonaného dokazovania zrejmé, konateľ spoločnosti SARCO s.r.o. uviedol, že služby boli žalobcovi poskytnuté zo strany tejto spoločnosti, ktorá ich však majoritne poskytovala prostredníctvom ďalších subdodávateľov, a to predovšetkým prostredníctvom obchodnej spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o., čo aj bolo riadne zakotvené v Zmluvách. Konateľka spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o. pani H. G. sa vyjadrila, že pozná spoločnosť SARCO s.r.o., s ktorou spolupracovala pri príprave a organizácii podujatí. Reklamnú kampaň k podujatiu ďalej zabezpečovala aj spoločnosť JK Media s.r.o. Predseda predstavenstva žalobcu sa predmetných podujatí zúčastnil a taktiež bol riadne odovzdaný Odovzdávací a preberací protokol k hodnotiacim správam k podujatiu. Ak sa v tomto ohľade vyskytli pochybnosti na strane správcu dane týkajúce sa toho, kto a v akom rozsahu plnenie poskytol, podľa žalobcu túto skutočnosť nemožno pričítať na ľarchu žalobcovi a nemôžu byť na danom základe voči nemu vyvodené negatívne následky.

26. Žalobca uviedol, že podpísal Zmluvy so spoločnosťou SARCO s.r.o., ktorá podľa výpisu z obchodného registra mala oprávnenie na vykonávanie činnosti: reklamné a marketingové služby. Konateľ tejto spoločnosti bol súčasne v danom čase osobou spolupracujúcou s pani H. G., ktorá je dcérou pána L. M., konateľa obchodnej spoločnosti MURAT, s.r.o., so sídlom Bratislavská 87, 902 01 Pezinok, IČO: 31 431 852. Táto spoločnosť je obchodným partnerom žalobcu, pričom konatelia oboch spoločností sa vzájomne dlhodobo poznajú a chovajú k sebe dôveru. Osobu pani G. žalobcu poznal ako osobu, ktorá sa venuje organizácii kultúrnych podujatí. Žalobca nemal žiadny dôvod pochybovať o schopnosti poskytnúť požadované plnenie. V prípade poskytovania reklamných služieb podľa žalobcu nie je potrebné disponovať rozsiahlym personálnym a materiálnym zabezpečením na strane dodávateľa, ako je tomu napríklad pri poskytnutí stavebných prác. Žalobca v rámci bežnej opatrnosti nemal dôvod pochybovať o schopnosti spoločnosti SARCO s.r.o. poskytnúť požadované plnenie.

27. Žalobca v správnych žalobách poukázal na to, že v daňovom konaní leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte. Jeho unesenie však nemožno v žiadnom prípade chápať ako absolútnu povinnosť daňového subjektu. Ak daňový subjekt svoje dôkazné bremeno vyčerpá a z jeho strany už objektívne nie je možné zaobstarať ďalšie dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, dochádza k prechodu dôkazného bremena na správcu dane. Povinnosťou daňového subjektu je disponovať riadnym účtovným dokladom a vedieť preukázať, že došlo k zdaniteľnému plneniu. Žalobca taktiež uviedol, že ak daňový subjekt nevie o existencii protiprávneho konania, prípadne o jeho existencii nemohol vedieť, nemôže byť sankcionovaný správcou dane, ibaže by mu správca dane dokázal opak. Daňové subjekty nemôžu byť nad rámec obvyklej starostlivosti nútené kontrolovať svojich obchodných partnerov prostredníctvom finančne a časovo náročných hĺbkových analýz. Žalobca v tomto ohľade poukázal na Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011, Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28. novembra

2012, Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House) a Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-80/11 (Mahagében Kft vs. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága) a C-142/11 (Péter Dávid vs. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága). Žalobca ďalej namietal, že správca dane nemôže za žiadnych okolností použiť prípadné právne a účtovné nezrovnalosti u dodávateľa, resp. jeho subdodávateľov, v neprospech daňového subjektu, ak súčasne nepreukáže, že daňový subjekt o nich vedel.

28. Podľa žalobcu zo záverov daňovej kontroly vyplynulo, že v danom prípade existovali účtovné doklady a tzv. formálna stránka veci bola preukázaná. Spornou tiež nebola ani otázka týkajúca sa existencie materiálneho plnenia, ktorú orgány verejnej správy nepopreli. Ako sporná podľa žalobcu ostala len otázka, či predmetné plnenie naozaj vykonala spoločnosť SARCO s.r.o., resp. jej subdodávateľa a v akom rozsahu. Žalobca vykonal obvyklé preverenie Dodávateľa a nemal žiadny dôvod sa domnievať, že mu Dodávateľ nebude vedieť riadne poskytnúť plnenie. Podľa žalobcu preukázaním existencie materiálneho plnenia došlo aj k preukázaniu materiálnej stránky veci a dôkazné bremeno tak prešlo na správcu dane. Žalobca tvrdil, že správca dane mal následne preukázať, že žalobca vedel o tom, že plnenie v skutočnosti nebolo poskytnuté subjektom SARCO s.r.o., resp. jeho subdodávateľmi. Správca dane však v otázke preukázania tejto skutočnosti nepredložil žiadne relevantné dôkazy, pričom prijal záver, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane stanovené v § 49 ods. 2 Zákona o DPH.

29. Žalobca ďalej namietal nesprávne právne posúdenie plnenia dodaného spoločnosťou SARCO s.r.o. ako sponzoringu. Podľa žalobcu správca dane a žalovaný svoju argumentáciu odvodzujú najmä od znenia § 2 ods. 1 Zákona o reklame, § 38 ods. 1 Zákona o vysielaní a retransmisii a od judikatúry Európskeho súdneho dvora, pričom ich výklad považoval za účelový a svojvoľný. Z uvedenej právnej úpravy a ani z rozsudkov Európskeho súdneho dvora (C-68/92, C-69/92, C-530/09) podľa žalobcu nevyplýva, že reklama nemôže byť vykonaná prostredníctvom prezentácie obchodného mena či loga. Taktiež podľa § 45 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov sa klamlivou reklamou rozumie aj reklama obchodného mena, ochrannej známky a iných práv. Žalobca je v rámci svojho trhu silnou a úspešnou spoločnosťou s dlhoročnou tradíciou, čím napĺňa predpoklady uvedené v Rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/18/2018 zo dňa 12. júna 2019, pričom podľa žalobcu nie je potrebné, aby šlo o celosvetového lídra v danej oblasti, ako to uvádza správca dane. Musí ísť o spoločnosť známu v rámci svojho segmentu, či trhu, aby mohla prostredníctvom loga a obchodného mena realizovať reklamu. Žalobca je obchodnou spoločnosťou, ktorá na trhu pôsobí dlhé roky, pričom ide o úspešnú a známu spoločnosť, ktorá si vybudovala v rámci daného segmentu viac ako dobré meno. Osobám, na ktoré je reklama žalobcu cielená, nie je potrebné obsiahlo vysvetľovať o akú spoločnosť ide a aké tovary a služby ponúka. Podľa žalobcu z relevantnej judikatúry vyplýva, že reklama má byť spôsobilá vyvolať asociáciu s určitými službami alebo tovarom. Logo a obchodné meno žalobcu podľa neho vzhľadom na dobré meno a etablované miesto na trhu sú spôsobilé takúto asociáciu vyvolať. Žalovaný poukázal na Stanovisko Finančnej správy Slovenskej republiky s uvedením jeho internetovej adresy, ktoré sa týka dane z príjmov, avšak žalovaný je presvedčený, že je aplikovateľné aj na veci týkajúce sa DPH. Žalobca v správnej žalobe tvrdil, že je úplne bežné, že subjekt, ktorý si reklamu zadal, pri nej uvádza len svoje logo alebo obchodné meno, čo má svoje logické a súčasne aj praktické opodstatnenie. V prípade väčších podujatí často dochádza k situácii, že reklamných partnerov je viacero, a preto sú uvádzané len ich logá, obchodné mená, či ochranné známky. V opačnom prípade by totiž leták, billboard, bigboard, či mediálny spot bol extrémne neprehľadný, čo by účel reklamy skôr marilo. Žalobcovi nebolo jasné, ako by si žalovaný predstavoval reklamu tak, aby bola konformná s jeho výkladom. V prípade billboardov alebo bigboardov umiestnených pri ceste nie je reálne, aby si vodiči a spolujazdci za krátku chvíľku stihli prečítať aj iné informácie ako obchodné meno, či logo spoločnosti. Moderná reklama je podľa žalobcu cielená skôr na prvotný vnem a na jeho rýchle zachovanie v pamäti, čomu najlepšie poslúži práve obchodné meno, logo, ochranná známka, či iný obrazový vnem. Forma a cielenie reklamy sa podľa žalobcu nemusia zameriavať len na získanie nových zákazníkov, ktorí doposiaľ nevedeli o existencii podnikateľa, ale účelom reklamy môže byť napríklad aj pripomínanie sa existujúcim zákazníkom. Správca dane podľa žalobcu nemôže vychádzať z rigidného a zúženého výkladu pojmu reklama, keďže v súčasnej dobe môže mať reklama veľa podôb a rozhodne nejde len o „archaické predstavy žalovaného a správcu dane,“ podľa ktorých by všade pri obchodnom mene malo byť špecifikované, aké tovary a služby podnikateľ ponúka. V 21. storočí je cielené na prvotný vnem,

príčom pre subjekty, ktoré sú cieľom reklamy, je zväčša takáto informácia úplne postačujúca, pretože ak sa im názov podnikateľa dostane do povedomia, účel reklamy bol naplnený.

30. Žalobca namietal, že podľa správcu dane a žalovaného je pre vznik nároku na odpočítanie dane podstatné, aby prijaté tovary a služby mali priamu a bezprostrednú väzbu na zdaniteľné plnenie s nárokom na odpočítanie dane, t. j. prijaté tovary a služby musia bezprostredne súvisieť s jeho ekonomickou činnosťou. Žalobca odmietol závery žalovaného a správcu dane, že pri reklame je potrebné preukázať, že fakturované plnenie malo vplyv na obchodnú činnosť žalobcu. Žalobca tvrdil, že preukázal pozitívny vplyv reklamy na jeho ďalšie podnikanie, a to na základe predložených listinných dôkazov (vývoj ukazovateľov za roky 2016 - 2020), čím žalobca podľa jeho názoru preukázal, že u neho došlo k hospodárskemu rastu. Daňová kontrola bola u žalobcu vykonaná v úzkom časovom období za viaceré daňové obdobia, pričom v týchto obdobiach žalobca vstúpil do zmluvného vzťahu s dodávateľmi reklamných služieb a práve tento obchodný krok mal na neho pozitívny ekonomický vplyv. Žalobcovi nebolo jasné, akým konkrétnym spôsobom mal správcovi dane preukázať, že reklama dosiahla svoj účel. Cieľom reklamy podľa žalobcu nemusí byť len získavanie nových zákazníkov a nárast tržieb, ale aj pripomínanie, ktoré sa nemusí žiadnym spôsobom exaktne prejavíť v hospodárskych výsledkoch podnikateľa. Podľa žalobcu aj v prípade, ak by k hospodárskemu rastu nedošlo, môže byť reklama riadne realizovaná a plniť svoj účel. Žalobca poukázal na Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/64/2016 zo dňa 6. marca 2018, v zmysle ktorého aj reklama, ktorá priamo nevedla k uzavretiu nových zmlúv, môže byť považovaná za zdaniteľný obchod použitý na dodávky tovarov a služieb platiteľa. Podmienkou je, že prijaté reklamné služby spĺňajú definíciu reklamy a sú z hľadiska rozsahu, vynaložených nákladov, miesta a spôsobu prezentácie, prípadne ďalších relevantných okolností, primerané podnikateľskej činnosti platiteľa. Podľa žalobcu daňové orgány v zmysle uvedeného rozsudku nemôžu podmieňovať priznanie práva na odpočítanie dane z takýchto zdaniteľných obchodov efektívnosťou reklamy, keďže hospodársky rast nie je nevyhnutným následkom riadne poskytnutých reklamných služieb. Žalobca tvrdil, že mu nie je jasné, prečo žalovaný odmieta akceptovať závery daného rozsudku. Žalobca tiež poukázal na Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/66/2007 zo dňa 6. marca 2008.

31. Žalobca odmietol, že by sa v danej veci malo jednať o sponzoring. V danom prípade žalobca uhradil dohodnutú sumu obchodnej spoločnosti, ktorej cieľom bolo jednoznačne dosiahnuť zisk, za čo mala následne poskytnúť reklamné plnenie. Žalobca v žiadnom prípade nepodporoval priamo propagáciu podujatia ako takého, ale prostredníctvom Dodávateľa, ktorý nebol neziskový subjekt a ktorému poskytol odplatu, sa snažil zviditeľniť a zasiahnúť cieľovú skupinu reklamy. Sponzoring podľa žalobcu slúži predovšetkým na podporu subjektov neziskového sektoru a spočíva hlavne v podpore určitých charitatívnych, športových, či kultúrnych podujatí. Pri výklade žalovaného by „žalobca vlastne poskytol nemalé finančné prostriedky, avšak v realite nie na propagáciu podujatia, ale na obohatenie súkromnej obchodnej spoločnosti, a to formou jej sponzoringu, čo je však úplne absurdná predstava.“ Žalobca nejednal s úmyslom poskytnúť bez nároku na akékoľvek protiplnenie finančné prostriedky organizátorovi kultúrneho podujatia s tým, aby s nimi naložil podľa svojho uváženia za účelom propagácie podujatia. Táto skutočnosť nebola podľa žalobcu žalovaným a správcom dane nijako zohľadnená a nebolo k nej poskytnuté žiadne presvedčivé vyjadrenie.

32. Žalobca považoval napadnuté rozhodnutia správcu dane a žalovaného za nepreskúmateľné, keďže orgány verejnej správy podľa žalobcu len neustále popierajú jeho tvrdenia, no nedávajú mu „preskúmateľné“ odpovede.

33. Žalobca doplnil, že v jeho prípade ide o spoločnosť, ktorá má pridelený index daňovej spoľahlivosti „A.“ Nesporne tak ide z daňového hľadiska o bezproblémový subjekt, ktorý si svoje povinnosti vždy riadne plnil a má v úmysle tak robiť aj naďalej. Žalobca tiež vyslovil obavy, či postup správcu dane „nie je motivovaný tým, že systém práce a odmeňovania štátnych orgánov býva nezriedka postavený na tom, koľko sankcií a pokút je zo strany orgánov verejnej správy uložených, častokrát len za účelom plnenia vopred stanovených kvót.“ Zamestnanci správnych orgánov sú podľa žalobcu nepriamo nútení k tomu, aby v prípadoch, keď je to čo i len trochu možné, postupovali v neprospech kontrolovaného subjektu. Žalobca uviedol, že „Celé daňové konanie voči žalobcovi sa javí byť teda také, ktorým sa správca dane snaží čo najviac znížiť škody, ktoré boli štátu spôsobené nedosiahnuteľnosťou subjektov v reťazci. Žalobca ako subjekt, ktorý si dlhé roky riadne a poctivo plní daňové povinnosti považuje za zarážajúce, že dopláca na neschopnosť štátu postihnúť nedobromyseľne a protiprávne konajúce subjekty a namiesto

toho upriamuje svoju pozornosť na poctivú obchodnú spoločnosť. Takýmto spôsobom pritom iba demotivuje poctivé daňové subjekty a inšpiruje k porušovaniu zákona, keďže je očividné, že na poctivosť sa dopláca.“

34. Žalobca v správnych žalobách ďalej namietal, že správca dane rozhodol vo vzťahu k žalobcovi inak ako daňové úrady rozhodli v skutkovo zhodných prípadoch daňových subjektov, ktorým boli dodané reklamné služby tým istým Dodávateľom, čím malo dôjsť k porušeniu § 3 ods. 9 Daňového poriadku. Žalobca tvrdil, že má informácie, že v skutkovo úplne totožnej veci vedenej Daňovým úradom Žilina (č. protokolu 101805810/2018) voči ďalšiemu daňovému subjektu, ktorý si rovnako objednal dodanie reklamných služieb od Dodávateľa, rozhodol správca dane „v prospech tohto daňového subjektu.“ Žalobca taktiež tvrdil, že v ďalšej takejto skutkovo totožnej veci vedenej Daňovým úradom Trenčín - pobočka Považská Bystrica (č. protokolu 101870821/2021) voči ďalšiemu daňovému subjektu, ktorý si rovnako objednal dodanie reklamných služieb od Dodávateľa, bolo rozhodnuté opäť „v prospech tohto daňového subjektu.“ Správca dane v danej veci mal podľa žalobcu poukázať na jeden rozdiel v tom, že tento daňový subjekt mal zapísanú ochrannú známku, ale malo sa jednať o „nezmyselnú disproporciu v rozhodovacej činnosti správcov dane, ktorá nemá oporu v zákone.“ Žalobca poznamenal, že logo a ochranná známka sú pre bežného spotrebiteľa prakticky neodlíšiteľné, pričom aj logo nesporne predstavuje nehmotnú zložku podnikania. Žalobcovi „sa preto v nadväznosti na predchádzajúci odsek tejto žaloby vynára otázka: prečo správca dane, resp. žalovaný ako dôkaz nepoužili aj vyššie identifikované spisy, výsledky daňovej kontroly z konaní iných daňových subjektov v skutkovo totožných veciach?“

35. Žalobca taktiež namietal, že správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach odkazovali na Rozhodnutia Európskeho súdneho dvora vo veciach C-68/91 a C-69/92, ku ktorým žalobca nemá prístup vo svojom štátnom jazyku, nakoľko táto historická judikatúra nebola preložená do štátnych jazykov nových členských štátov, ktoré pristúpili k Európskej únii v roku 2004. Žalovaný žalobcovi nepredložil ich úradne overený preklad, čo je podľa názoru žalobcu v zmysle § 5 ods. 1 Daňového poriadku a aj v zmysle „ustálenej rozhodovacej súdnej praxe“ jeho povinnosťou. Žalobca tvrdil, že takýto nedostatok konania predstavuje porušenie práva žalobcu na spravodlivý proces, nakoľko je právom žalobcu, aby konanie prebiehalo v štátnom jazyku. Žalovaný podľa žalobcu označuje Rozsudok Európskeho súdneho dvora vydaný pod č. C-68/92 celkovo dvakrát, pričom v dvoch prípadoch ho označuje pod č. C-68/91, čo má predstavovať zmatečnosť správnych žalobami napadnutých rozhodnutí. Žalobca poukázal na Rozsudok Krajského súdu v Žiline sp. zn. 31S/38/2020 zo dňa 29. septembra 2021 „v skutkovo analogickej, ba možno až totožnej veci.“ Podľa žalobcu má tiež konajúci súd povinnosť vykonať navrhované dôkazy listinami v štátnom jazyku v súlade s § 204 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov a s § 51 ods. 5 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 543/2005 Z. z. o Spravovacom a kancelárskom poriadku pre okresné sudy, krajské sudy, Špeciálny súd a vojenské sudy v znení neskorších predpisov (ďalej ako „vyhláška č. 543/2005 Z. z.“), tzn. pre účely riadneho vykonania listinných dôkazov musí nevyhnutne zabezpečiť ich úradný preklad. Uvedené podľa žalobcu potvrdzuje aj Uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 7Cdo/16/2013 zo dňa 25. novembra 2013 (R 22/2014).

36. Vzhľadom na uvedené žalobca žiadal správny súd, aby napadnuté rozhodnutia žalovaného zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), f) a g) SSP a uložil žalovanému povinnosť nahradiť žalobcovi trovy konania vo výške 100 %.

#### Vyjadrenia žalovaného k žalobám

37. Žalovaný v písomných vyjadreniach k správnych žalobám stručne popísal skutkový stav veci zistený správcou dane a obsah žalobných bodov žalobcu. Podľa žalovaného sú napadnuté rozhodnutia, ako aj napadnuté rozhodnutia správcu dane zákonné, netrpia vadou nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov a sú dostatočne odôvodnené. Správca dane v odôvodnení svojich rozhodnutí riadne a dostatočne vyhodnotil jednotlivé dôkazy, na základe ktorých vydal rozhodnutia, pričom postupoval v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku, hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Žalobné námietky žalobcu v správnych žalobách považoval za nedôvodné.

38. Žalovaný uviedol, že z vykonaného preverovania a dôkazov vyplynulo, že žalobca prijatie plnenia preukazoval Faktúrami, dokladmi o ich úhrade, hodnotiacimi správami a Zmluvami. Pri preverovaní obchodu medzi žalobcom a spoločnosťou SARCO s.r.o. vznikli pochybnosti, či Dodávateľ mohol dodať služby reklamy žalobcovi tak, ako je to uvedené v hodnotiacich správach a v preverovaných Faktúrach. Žalovaný následne opäť zopakoval skutkové zistenia správcu dane a priebeh konania pred správcom dane a uviedol, že žalobca nepreukázal, že na podujatiach bola propagovaná jeho činnosť, jeho produkty alebo ním poskytované služby. Na podujatiach bol žalobca medializovaný len ako hlavný, resp. reklamný partner podujatia. Jednalo sa o propagáciu kultúrnych podujatí v rôznom čase a na rôznych miestach. Informácia o čase a mieste konania podujatí bola nosnou informáciou, ktorá bola zverejnená. Žalobca dôkazy preukazujúce použitie vlastných textov pre reklamné vstupy moderátora na prezentáciu spoločnosti žalobcu nepredložil. Správcom dane však bolo zistené, že nebol naplnený účel Zmlúv. Realizátor - spoločnosť SARCO s. r. o., mal objednávateľa (žalobcu) propagovať ako reklamného partnera podujatí a mal pre objednávateľa zabezpečiť podpornú mediálnu kampaň v médiách. Uvedené sa podľa zistení správcu dane neuskutočnilo, žalobca nebol v nahratom reklamnom spote vôbec žiadnym spôsobom prezentovaný a obchodné meno spoločnosti nebolo ani len vyslovené. Spoločnosť SARCO s. r. o. nedodala pre žalobcu reklamné služby, ktorými by šírila informácie a správy za účelom informovania verejnosti o existencii a kvalitách jednotlivých tovarov a služieb poskytovaných objednávateľom reklamy (žalobcom) s cieľom šíriť ich predaj. Správca dane posudzoval zistený skutkový stav v nadväznosti na splnenie podmienok ustanovených pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 2 Zákona o DPH, teda vo vzťahu k využitiu nakúpených reklamných služieb na uskutočnenie zdaniteľných plnení žalobcom, resp. či prijaté zdaniteľné plnenia majú priamu a bezprostrednú súvislosť s uskutočnenými zdaniteľnými plneniami platiteľom. Žalobca žiadnymi dokladmi nepreukázal, že fakturované zdaniteľné plnenie použil na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení a že ich využil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Zistenia správcu dane a dôkazy predložené žalobcom v súvislosti s preverovaným obchodným prípadom nepreukázali, že fakturované reklamné služby mali vplyv na obchodnú činnosť žalobcu. Žalobca nepredložil správcovi dane žiadne konkrétne dôkazy o prínose nakúpených reklamných služieb pre spoločnosť.

39. Žalovaný vo vyjadreniach ďalej uviedol, že pokiaľ si žalobca ako platiteľ dane uplatňuje nárok na odpočítanie dane z Faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený osobou uvedenou na Faktúrach a zároveň, že prijaté zdaniteľné plnenie použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ dane z pridanej hodnoty. Preverovaním správcu dane zistil, že neboli splnené podmienky v zmysle ustanovenia § 49 ods. 2 Zákona o DPH pri odpočítaní dane z preverovaných Faktúr od dodávateľa SARCO s.r.o. Záverom správcu dane v prvostupňových rozhodnutiach, ani záverom žalovaného v napadnutých rozhodnutiach nebolo nedodanie služieb deklarovaným dodávateľom na preverovaných Faktúrach, ani poskytovanie peňažných alebo nepeňažných darov. Žalovaný nespochybnil uskutočnenie podujatia a ani kampaň, ktorá podujatiam predchádzala a s nimi súvisela a ani skutočnosť, že jednotliví reklamní partneri boli označení a prezentovaní svojim logom na podujatí. Záverom žalovaného je, že neboli splnené podmienky v zmysle ustanovenia § 49 ods. 2 Zákona o DPH pri odpočítaní dane z preverovaných dodávateľských Faktúr od dodávateľa SARCO s. r. o. V zmysle uvedeného žalovaný považuje žalobné body k nepreukázaniu dodania služby osobou uvedenou na Faktúrach za neopodstatnené. Uskutočnenie dodania tovaru a služieb, vznik daňovej povinnosti a následné právo odpočítať daň nestačí deklarovať len po formálnej stránke (vystavenými faktúrami, objednávkami, dodacími listami, súpsmi vykonaných prác, príp. zmluvami), ale aj po obsahovej (reálnym preukázaním použitia prijatých služieb na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ). V tomto prípade fakturované plnenia neprezentovali žalobcu a jeho činnosť a neboli tak použité na dodávky tovarov a služieb. Žalobcovi bola umožnená účasť na dokazovaní, čo potvrdzuje aj zaslaná výzva na predloženie dokladov a dôkazov, na ktorú žalobca reagoval len slovným vyjadrením, ktoré nepodložil žiadnymi novými dôkazmi, a rovnako aj zaslané oznámenie, ktorým správca dane oboznámil žalobcu so skutočnosťami zistenými počas výkonu daňovej kontroly. Žalobca svoje tvrdenie o tom, že sa snažil zviditeľniť a zasiahnúť cieľovú skupinu reklamy, nepreukázal.

40. Žalovaný ďalej uviedol, že ako je uvedené v Rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/18/2018 zo dňa 12. júna 2019 v bode 8., logá spoločností, ako nositeľ reklamnej informácie bez ďalšieho dopĺňajúceho textu sú spôsobilé komunikovať len silné spoločnosti - lídri v danej oblasti na trhu. Žalobca nepreukázal, že patrí k takýmto celosvetovo známym lídrom na trhu, u ktorých už len zobrazené meno alebo logo evokuje (vyvoláva asociáciu) v širokej verejnosti ich predmet podnikania.

41. K žalobnej námietke žalobcu vo vzťahu k nedodržaniu zásady rovnakého rozhodovania v skutkovo a právne zhodných veciach žalovaný uviedol, že sám žalobca v žalobách uvádza, že uvedená zásada v praxi môže spôsobovať problémy, pretože samozrejme každý prípad je vzhľadom na okolnosti vo svojej podstate výnimočný, aj keď by sa na prvý pohľad mohlo zdať, že sa jedná o skutkovo zhodné prípady. V žalobcom poukazovaných konaniach nebolo predmetom dodania identické zdaniteľné plnenia a nejednalo sa o identické zdaňovacie obdobia, z čoho vyplýva, že sa nejedná o skutkovo zhodné prípady s preverovanou vecou u žalobcu.

42. K námietke žalobcu, v ktorej poukázal na cudzojazyčné historické rozhodnutia Európskeho súdneho dvora, žalovaný uviedol, že Rozsudok Európskeho súdneho dvora C-530/09 sa v bode 55 odvoláva na Rozsudok Európskeho súdneho dvora C-68/92. Vzhľadom na skutočnosť, že Rozsudok vo veci C-530/09 bol preložený do štátneho jazyka, neboli porušené práva žalobcu na spravodlivý proces. Citácia (odvolanie sa žalovaného na definíciu reklamy v Rozsudku Európskeho súdneho dvora vo veci C-68/92) nespôsobuje nezákonnosť napadnutých rozhodnutí, nakoľko predmetný rozsudok nie je nosným rozsudkom, na ktorý odkazuje správca dane a aj žalovaný.

43. Žalovaný trval na žalobou napadnutých rozhodnutiach, ktorými potvrdil rozhodnutia správcu dane a navrhol žaloby zamietnuť v celom rozsahu a žalobcu zaviazat' znášaním trov konania zo svojho.

#### Repliky žalobcu

44. Žalobca sa vyjadril k vyjadreniam žalovaného podaniami zo dňa 18. novembra 2022, v ktorých uviedol, že s tvrdeniami žalovaného v žiadnom prípade nesúhlasí. Vyjadrenia žalovaného sú len opakovaním už uvedených a žalobcom vyvrátených argumentov, pričom žalovaný doposiaľ nebol spôsobilý odôvodniť svoje nezákonné konanie voči žalobcovi. Žalovaný sa nevysporiadal s tvrdeniami žalobcu a ani ich relevantným spôsobom nevyvrátil. Žalobca mal za to, že bolo riadne preukázané, z koho strany došlo k dodaniu fakturovaných služieb, nakoľko je zrejmé, že služby boli žalobcovi poskytnuté zo strany spoločnosti SARCO s.r.o., ktorá ich však majoritne poskytovala prostredníctvom ďalších subdodávateľov, čo bolo upravené v Zmluvách. Podľa žalobcu mu nemôže byť vyčítané, že spoločnosť SARCO s. r. o. nepredložila správcovi dane doklady, ktoré bola povinná viesť, keďže je objektívne nemožné, aby uvedené mohol žalobca akokoľvek ovplyvniť. Žalobca je obchodnou spoločnosťou, ktorá na trhu pôsobí dlhé roky, pričom ide o úspešnú a známu spoločnosť, ktorá si vybuodovala v rámci daného segmentu viac ako dobré meno. Osobám, ktorým bola reklama cielená, nebolo potrebné obsiahlo vysvetľovať o akú spoločnosť ide a aké tovary a služby ponúka. To, že správca dane o žalobcovi nemal vedomosť, neznamená, že o žalobcovi nemali vedomosť osoby, na ktoré bola reklama zameraná. Z judikatúry vyplýva, že reklama je spôsobilá vyvolať asociáciu s určitými službami alebo tovarom. Logo a obchodné meno pritom vzhľadom na dobré meno žalobcu a jeho etablované miesto na trhu takúto asociáciu poskytnúť vedia, resp. sú na ňu minimálne spôsobilé. Reklama môže mať rôzne formy a účel, pričom účelom reklamy môže byť napríklad informovať, pripomínať, presvedčať, prípadne porovnávať. Z definície účelu reklamy vyplýva, že forma a ciele reklama sa nemusí zameriavať len na získanie nových zákazníkov, ktorí doposiaľ nevedeli o existencii podnikateľa, ale účelom reklamy môže byť aj pripomínanie sa existujúcim zákazníkom. Správca dane podľa žalobcu nemôže vychádzať z rigidného a zúženého výkladu toho, čo je reklama, keďže v súčasnej dobe môže mať reklama veľa podôb, pričom rozhodne nejde len o archaické predstavy žalovaného a správcu dane. V 21. storočí je ciele na prvotný vnem, pričom pre subjekty, ktoré sú cieľom reklamy, je zväčša takáto informácia úplne postačujúca, keďže ak sa im názov dostane do povedomia, účel reklamy bol naplnený. Predmet podnikania si následne vedia prostredníctvom internetu, ktorý majú na dosah ruky v smartfóne, zistiť v priebehu pár sekúnd. Tomu zodpovedá aj psychologicky už dlhodobo sledovaná podstata reklamy, ktorou je zviditeľniť sa podprahovým signálom, a tak ovplyvniť povedomie príjemcu reklamy.

45. Žalobca odmietol tvrdenia žalovaného, že pri reklame je nevyhnuté preukázať, že fakturované reklamné partnerstvo malo vplyv na obchodnú činnosť žalobcu tak, ako to požaduje žalovaný (správca dane). Žalobca mal za to, že preukázal pozitívny vplyv reklamy na jeho ďalšie podnikanie, a to na základe predložených listinných dôkazov (vývoj ukazovateľov / výnosy v r. 2015 - 2020, odvod DPH v r. 2015 - 2020, odvod dane z príjmu právnických osôb v r. 2015 - 2020). Hospodársky rast, resp. uzatvorenie nových kontraktov nie je nevyhnutnou súčasťou úspešnej realizácie reklamy daňového subjektu. Účelom reklamy môže byť aj pripomínanie sa existujúcim zákazníkom, ktoré slúži na posilnenie pozície na trhu.

46. Žalobca v replikách taktiež odmietol, že by sa v danej veci malo jednať o sponzoring, ktorý slúži predovšetkým na podporu subjektov neziskového sektoru a spočíva hlavne v podpore charitatívnych, športových, či kultúrnych podujatí. Žalobca však uhradil dohodnutú sumu obchodnej spoločnosti, ktorej cieľom bolo jednoznačne dosiahnuť zisk, za čo mala následne poskytnúť reklamné plnenie. Žalobca nepodporoval priamo propagáciu podujatia ako takého, ale prostredníctvom Dodávateľa, ktorý nebol neziskový subjekt a ktorému poskytol odplatu, sa snažil zviditeľniť a zasiahnuť cieľovú skupinu reklamy.

47. Žalobca uviedol, že vo vzťahu k jeho návrhu na dokazovanie Protokolom z daňovej kontroly č. 101805810/2018 Daňového úradu Žilina a Protokolom z daňovej kontroly č. 101870821/2021 Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica sa žalovaný „žalobcovi doslova opovržlivo vysmieva, keď tvrdí, že sa v danom prípade nejedná o skutkovo rovnaké konania, pričom ide o skutkovo úplne totožné veci vedené voči ďalším daňovým subjektom, ktorí si identicky objednali dodanie reklamných služieb od Dodávateľa (úplne rovnakým spôsobom boli reklamne odprezentovaní verejnosti/spotrebiteľom).“ To, že išlo o iné zdaňovacie obdobia, nehrá podľa žalobcu žiadnu rolu. Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica pri daňovej kontrole pod č. Protokolu 101870821/2021 mal podľa žalobcu síce poukázať na jeden rozdiel, a to ten, že tento daňový subjekt mal zapísanú ochrannú známku, avšak žalobca bol toho názoru, že to, či je logo daňového subjektu chránené ochrannou známkou, nemá mať vplyv na rozhodovanie správcu dane. Žalobca zotrval na tvrdení, že v skutkovo totožných veciach rozhodli iné daňové úrady v prospech daňových subjektov, t. j. že sa jedná o reklamu a nie o sponzoring.

#### Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

48. Zákonom č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov bol zriadený Správny súd v Banskej Bystrici. Podľa § 3 ods. 3 písm. a) uvedeného zákona výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu v Trenčíne a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici. Vzhľadom na uvedené sa konania pôvodne vedené na Krajskom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. 75S/49/2022, 75S/50/2022, 75S/51/2022, 75S/52/2022, 75S/53/2022, 75S/54/2022, 75S/55/2022, 75S/56/2022, 75S/57/2022 a 75S/58/2022 vedú na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. BB-75S/49/2022, BB-75S/50/2022, BB-75S/51/2022, BB-75S/52/2022, BB-75S/53/2022, BB-75S/54/2022, BB-75S/55/2022, BB-75S/56/2022, BB-75S/57/2022 a BB-75S/58/2022.

49. Správny súd Uznesením sp. zn. BB-75S/53/2022 zo dňa 9. mája 2024 rozhodol tak, že spája na spoločné konanie veci vedené na správnom súde pod sp. zn. BB-75S/53/2022, BB-75S/52/2022, BB-75S/54/2022, BB-75S/50/2022, BB-75S/49/2022, BB-75S/57/2022, BB-75S/58/2022, BB-75S/56/2022, BB-75S/55/2022 a BB-75S/51/2022 s tým, že sa ďalej budú viesť pod sp. zn. BB-75S/53/2022, a to z dôvodu, že zistil splnenie podmienok na spojenie vecí v zmysle § 65 ods. 1 SSP, pretože veci spolu skutkovo súvisia (jedná sa o vyrubenie rozdielu DPH za zdaňovacie obdobia marec až december r. 2017) a týkajú sa tých istých účastníkov konania.

50. Správny súd v Banskej Bystrici ako vecne a miestne príslušný súd vec prejednal na nariadenom pojednávaní dňa 11. júla 2024, na ktoré boli účastníci konania riadne a včas predvolaní v súlade s § 108 ods. 2 SSP. Po preskúmaní napadnutých rozhodnutí z dôvodov uplatnených v správnych žalobách správny súd dospel k záveru, že správne žaloby sú dôvodné.

51. Splnomocnený zástupca žalobcu na pojednávaní uviedol, že sa v plnom rozsahu pridrižiava dôvodov nezákonnosti napadnutých rozhodnutí tak, ako boli uvedené v správnych žalobách, ako aj vo všetkých vyjadreniach žalobcu. Zároveň poukázal na skutočnosť, že na tunajšom správnom súde sú, resp. boli vedené konania vo veci žalobcu proti žalovanému v obdobných alebo skutkovo totožných veciach pod č. BB-76S/42/2022 a č. BB-71S/38/2022, v ktorých boli tunajším súdom rozhodnutia žalovaného zrušené. Domnieval sa, že sú dané dôvody na takýto postup aj v týchto prípadoch, pretože žalobca preukázal dodanie poskytovaných služieb a zároveň boli splnené formálne a aj hmotnoprávne podmienky na uplatnenie odpočtu DPH. Právny zástupca žalobcu doplnil, že navrhuje, aby správny súd zrušil nielen rozhodnutia žalovaného vo všetkých prejednávaných veciach, ale s poukazom na § 191 ods. 3 SSP aj rozhodnutia správcu dane. Zástupca žalobcu zotrval na návrhu na vykonanie dokazovania vo vzťahu k tvrdeniu o nerovnakom rozhodovaní zo strany správcu dane a to protokolmi, resp. spismi daňového konania vo veciach iných daňových kontrol vedených Daňovým úradom Žilina a Daňovým úradom

Trenčín, pobočka Považská Bystrica. Dôkazy navrhoval vykonať za účelom preukázania svojho tvrdenia, že správcovia dane nerozhodujú v skutkovo a právne rovnakých veciach rovnako. Zástupca žalobcu nevedel na pojednávaní konkretizovať žiadnu z okolností, ktoré by osvedčovali, že ide o skutkovo a právne obdobné veci.

52. Poverená zástupkyňa žalovaného na pojednávaní uviedla, že zotráva v celom rozsahu na svojich doterajších vyjadreniach a mala za to, že žalobca nesplnil hmotnoprávne podmienky pre priznanie odpočtu DPH v súvislosti s deklarovým zabezpečením reklamných služieb. Žalovaný trval na tom, že správca dane a žalovaný postupovali v súlade so zákonom, v súlade so zásadami správy daní a umožnili žalobcovi realizovať všetky práva, ktoré mu prislúchajú.

53. Podľa § 2 ods. 1, 2 SSP (1) V správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. (2) Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

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

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

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

57. Podľa § 191 ods. 1 SSP správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak

- a) bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu,
- b) ho vydal orgán, ktorý na to nebol zo zákona oprávnený,
- c) vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci,
- d) je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov,
- e) zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci,
- f) skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu,
- g) došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

58. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení účinnom do 31. decembra 2015 predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

59. Podľa § 3 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení účinnom do 31. decembra 2015 (1) Zdaniteľnou osobou je každá osoba, ktorá vykonáva nezávisle akúkoľvek ekonomickú činnosť podľa odseku 2 bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti.

(2) Ekonomickou činnosťou (ďalej len „podnikanie“) sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, 1) duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie

hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku; ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho využívanie na účel dosahovania príjmu za podnikanie v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak.

60. Podľa § 9 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení účinnom do 31. decembra 2015 dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu.

61. Podľa § 10 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení účinnom do 31. decembra 2015 (1) Za dodanie tovaru a dodanie služby sa nepovažuje predaj podniku alebo časti podniku tvoriacej samostatnú organizačnú zložku a vloženie podniku alebo časti podniku tvoriacej samostatnú organizačnú zložku ako nepeňažný vklad do obchodnej spoločnosti alebo družstva v prípade, ak nadobúdateľ je platiteľom alebo sa stáva platiteľom podľa § 4 ods. 4, s výnimkou prípadov, ak nadobúdateľ výlučne alebo prevažne dodáva tovary a služby, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 41; táto výnimka sa nevzťahuje na predaj alebo vloženie podniku alebo jeho časti platiteľom, ktorý výlučne alebo prevažne dodáva tovary a služby, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 41.

(2) Za dodanie služby sa nepovažuje

a) emisia cenného papiera emitentom,

b) postúpenie pohľadávky,

c) dosiahnutie úroku z peňažných prostriedkov na účte v banke, ak platiteľ nie je bankou.

62. Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení účinnom do 31. decembra 2015 daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

63. Podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení účinnom do 31. decembra 2015 (1) Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. (2) Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,

d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

64. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane vrátane postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, pričom rozsah prieskumu bol stanovený dôvodmi nezákonnosti uplatnenými v správnych žalobách. Správne súdnictvo je ovládané dispozičnou zásadou, čo znamená, že určenie rozsahu a obsahu prieskumu správneho súdu patrí žalobcovi (§ 134 ods. 1 SSP). Správny súd je viazaný jednak rozsahom a jednak dôvodmi nezákonnosti, ktoré boli v správnych žalobách uplatnené.

65. Žalobca sa včas podanými správnymi žalobami domáhal zrušenia napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného. Správca dane napadnutými rozhodnutiami žalobcovi určil rozdiel v sume 38 000,00 Eur na DPH za zdaňovacie obdobia marec až december 2017 z dôvodu, že žalobca dane nespĺnil podmienky uvedené v ustanovení § 49 ods. 2 Zákona o DPH, nakoľko nepreukázal, že fakturované zdaniteľné plnenie dodané spoločnosťou SARCO s.r.o. použil na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení, t. j. že ich využil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Žalobca si tak podľa správcu dane odpočítal DPH za fakturované služby od spoločnosti SARCO s.r.o. v rozpore s § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH. Žalovaný sa v napadnutých rozhodnutiach stotožnil so záverom správcu dane a rozhodnutia správcu dane potvrdil.

66. Žalobca v správnych žalobách namietal, že rozhodnutia správcu dane a žalovaného sú nepreskúmateľné, vychádzajú z nedostatočne zisteného skutkového stavu, z nesprávneho právneho posúdenia a tiež trpia vadou porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktorá mohla mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

67. Námietka žalobcu, že napadnuté rozhodnutia správcu dane a žalovaného sú založené na nesprávnom právnom posúdení veci, keď orgány verejnej správy nepriznali žalobcovi právo na odpočet

DPH z dodávateľských Faktúr vystavených spoločnosťou SARCO s.r.o. z dôvodu, že predmetné plnenia – zverejnenie loga žalobcu ako reklamného partnera v súvislosti s propagáciou podujatí v období od marca 2017 do decembra 2017 je sponzorom, ktorý nepodlieha DPH a nie reklamou, pričom žalobca tiež nepreukázal použitie predmetných služieb na dodávky svojich tovarov a služieb ako platiteľ DPH, je dôvodná.

68. Správny súd v preskúvanom prípade zisťoval, či žalovaný vec správne právne posúdil, ak založil svoje rozhodnutia o odmietnutí uplatneného odpočtu DPH žalobcovi na tom, že žalobca nespĺnil zákonom stanovené podmienky na uplatnenie práva na odpočet DPH. Správny súd pritom vychádzal z toho, že podľa odôvodnenia napadnutých rozhodnutí správca dane a žalovaný nespochybnili existenciu materiálneho plnenia, avšak skonštatovali, že dodané plnenia nie sú reklamou a žalobca ich ani nepoužil na svoje zdaniteľné plnenia na výstupe. Z právnej úpravy v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH, ako aj z ustanovení Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej ako „Smernica“) vyplýva, že nárok daňového subjektu na odpočet DPH závisí od splnenia tzv. hmotnoprávnych a formálnych podmienok. Hmotnoprávnymi, resp. materiálnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet DPH (§ 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH; čl. 168 písm. a) Smernice) sú požiadavky, aby (1.) poskytovateľom plnenia bola iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby dodávateľa), (2.) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť skutočne dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou, t. j. plnenie musí materiálne existovať a nesmie ísť o fiktívne plnenie a (3.) požiadavka, aby zdaniteľná osoba dodané tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Formálnou podmienkou priznania práva na odpočet DPH je v danom prípade disponovanie faktúrou od dodávateľa (§ 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z.; čl. 178 písm. a) Smernice). Preukázanie naplnenia uvedených podmienok pre vznik práva na odpočet DPH zaťažuje podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt, ktorý si právo na odpočet DPH uplatňuje (napr. Rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020 a sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019), t. j. daňový subjekt je povinný preukázať, že ním uplatňovaný nárok (odpočet DPH) vznikol a predložiť za tým účelom správcovi dane potrebné dôkazy. Nepreukázanie splnenia hmotnoprávnych, resp. materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH je dôvodom pre odopretie tohto práva.

69. Splnenie prvej hmotnoprávnej podmienky pre priznanie práva na odpočet DPH nebolo v predmetnom prípade sporné. Sporné bolo splnenie druhej hmotnoprávnej podmienky pre odpočet DPH, keďže orgány verejnej správy vyhodnotili, že dodané plnenie v zmysle Faktúr vystavených spoločnosťou SARCO s.r.o. nie je reklamou, ale sponzorom, ktorý nepodlieha DPH. Správca dane (a následne aj žalovaný) mal za to, že akákoľvek forma reklamy musí súvisieť s obchodnou a podnikateľskou činnosťou daňového subjektu s cieľom uplatniť jeho tovary a služby na trhu. Keďže v spornom prípade dodania služieb spoločnosťou SARCO s.r.o. žalobcovi bolo prezentované len logo žalobcu bez toho, aby zároveň boli prezentované aj konkrétne tovary alebo služby žalobcu s cieľom zvýšiť ich predaj, orgány verejnej správy s odvolaním sa na Rozsudok Európskeho súdneho dvora vo veci C-68/92 mali za to, že poskytnuté plnenie nebolo reklamou, ale sponzorom podľa § 38 ods. 1 Zákona o vysielaní a retransmisii, ktorý nie je finančnou službou a nevzniká pri ňom daňová povinnosť. V dôsledku toho, že pri prezentácii predmetného podujatia bolo zobrazené len logo žalobcu bez informácie o tovaroch alebo službách žalobcu, žalobca mal byť propagátorom podujatia, ale nie propagátorom vlastných výrobkov a služieb.

70. Záver orgánov verejnej správy, že plnenie dodané žalobcovi spoločnosťou SARCO s.r.o. ako sponzor nepodlieha DPH, je nesprávny. Orgány verejnej správy nespochybnili odplatné dodanie plnenia spoločnosťou SARCO s.r.o. žalobcovi. Predmet dane je v prípade dodania služby upravený v ustanovení § 2 ods. 1 písm. b) Zákona o DPH, podľa ktorého „Predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.“ Podľa § 9 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH „Dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu.“ Negatívne vymedzenie dodania tovaru a služby je upravené v § 10 Zákona o DPH. Z citovaných ustanovení Zákona o DPH vyplýva, že na to, aby určité plnenie, v danom prípade služba odplatnej prezentácie loga žalobcu v súvislosti s podujatiami bolo predmetom DPH, nie je podstatné, či dané plnenie je v zmysle osobitných predpisov možné vymedziť ako reklamu alebo sponzor. Rozhodujúce je, že sa jednalo o odplatné poskytnutie služby prezentácie loga žalobcu v súvislosti s podujatiami, pričom službu poskytla spoločnosť SARCO s.r.o. ako zdaniteľná osoba, ktorá konala v postavení zdaniteľnej

osoby. Dodanie služieb prezentácie loga (obchodného mena) žalobcu v zmysle Zmlúv spadá pod vymedzenie predmetu dane podľa § 2 ods. 1 písm. b) Zákona o DPH, nakoľko ide ekonomickú činnosť (podnikanie), z ktorej bol dodávateľom SARCO s.r.o. dosiahnutý príjem (§ 3 ods. 2 Zákona o DPH). V zhode so záverom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v Rozsudku sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28. februára 2022 tak možno skonštatovať, že „Bez ohľadu na to, či je toto plnenie s ohľadom na svoje špecifiká reklamou, sponzoringom (sponzorským odkazom), alebo ním zmluvné strany sledovali iný účel, pri uplatnení režimu DPH mohlo ísť len o dodanie služby, pri ktorej vznikla daňová povinnosť, pretože služba bola poskytnutá sťažovateľovi za protihodnotu v tuzemsku zdaniteľnou osobou, ktorá konala v postavení zdaniteľnej osoby.“ Správca dane a žalovaný nepostupovali v súlade s citovanými ustanoveniami Zákona o DPH, keď dodanie služieb prezentácie loga (obchodného mena) žalobcu v súvislosti s kultúrnymi podujatiami posúdili podľa osobitných predpisov, na ktoré sa Zákon o DPH neodvoláva, neodkazuje na ne a ani nepodmieňuje posúdenie predmetu DPH definíciám reklamy a sponzoringu v osobitných predpisoch. Inými slovami, splnenie podmienok pre odpočet DPH neposudzovali výlučne podľa relevantných ustanovení Zákona o DPH, ale svoj záver založili na interpretácii pojmov upravených v osobitných predpisoch, ktorých predmetom úpravy nie je DPH, čím bezdôvodne podmienili právo na odpočet dane podmienkami nad rozsah úpravy Zákona o DPH.

71. Žalobca v správnych žalobách rozsiahlo argumentoval, že predmetné plnenia od dodávateľa SARCO s.r.o. sú reklamou podľa § 2 ods. 1 písm. a) a b) Zákona o reklame, pričom poukázal na skutočnosť, že poňatie reklamy uvedené orgánmi verejnej správy je prekonané a súčasné tendencie pri poskytovaní reklamných služieb smerujú k tomu, že nie je potrebné, aby prezentácia podnikateľa bola vždy spojená aj s propagáciou konkrétnych tovarov a služieb, pričom na vytvorenie vnemu u verejnosti postačí aj propagácia samotného loga, resp. obchodného mena podnikateľa. Správny súd k danej argumentácii uvádza, že aj keď vzhľadom na vyššie citované relevantné ustanovenia Zákona o DPH nie je podstatné, či Dodávateľom poskytnuté služby sú podľa osobitných predpisov reklamou alebo sponzoringom, možno prisvedčiť, že orgány verejnej správy nepostupovali správne, keď splnenie hmotnoprávných predpokladov pre odpočet DPH v prípade žalobcu podmieňovali naplnením vymedzenia reklamy s odvolaním sa na staršiu judikatúru (Európsky súdny dvor vo veciach C-68/92, C-69/92), ktorá vychádzala z toho času zrušenej Šiestej smernice Rady zo dňa 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (77/388/EHS), ktorá bola nahradená Smernicou, pričom neprihliadli na skutočnosť, že súdna judikatúra podlieha vývoju a nie je v čase nemenná a statická. Novšia judikatúra netrvá vo vzťahu k DPH striktné a bezpodmienečne na priamej a bezprostrednej súvislosti medzi plnením na vstupe a plnením na výstupe (t. j. daňovým subjektom poskytovanými tovarmi a službami), ak je splnená podmienka, že náklady na služby na vstupe tvoria súčasť všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe (napr. Rozsudky Súdného dvora Európskej únie vo veciach C-132/16 Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments zo dňa 14. septembra 2017, C-528/19 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie zo dňa 16. septembra 2020, C-334/20 Amper Metal Kft. zo dňa 25. novembra 2021). Taktiež možno skonštatovať, že legálna definícia pojmu „sponzorovanie“ sa nachádza len v ustanovení § 38 ods. 1 Zákona o vysielaní a retransmisii, na ktoré sa aj orgány verejnej správy odvolali, pričom opomenuli skutočnosť, že Zákon o vysielaní a retransmisii má striktné vymedzený predmet úpravy (§ 1) a aj pôsobnosť (§ 2), ktoré nemožno bezdôvodne rozširovať aj na predmet úpravy Zákona o DPH. Pojem „sponzorovanie“ je preto potrebné vo vzťahu k zdaniteľnému plneniu v zmysle Zákona o DPH a podmienok pre priznanie odpočtu DPH vykladať autonómne a voľnejšie bez ohľadu na legálnu definíciu vymedzenú pre účely Zákona o vysielaní a retransmisii. Správny súd opätovne podotýka, že v zhode so záverom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v Rozsudku sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28. februára 2022 možno skonštatovať, že „Napriek tomu, že uvedené definície majú pre daňové účely len orientačnú funkciu, je z nich zrejmé, že sponzoring je rovnako ako reklama z pohľadu daňového subjektu investíciou, ktorej protihodnotou je aj poskytnutie služby vo forme verejnej prezentácie daňového subjektu alebo jeho produktu. Táto služba teda napĺňa aj znaky reklamy, hoci možno konštatovať, že popri reklamnej zložke je primárnym cieľom sponzorovania podpora sponzorovanej aktivity.“

72. Správca dane a žalovaný v napadnutých rozhodnutiach odôvodnili nepriznanie odpočtu DPH žalobcovi z Faktúr predovšetkým nesplnením tretej hmotnoprávnej podmienky, t. j. požiadavky, aby žalobca dodané služby následne použil na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Podľa správcu dane žalobca nepreukázal žiadnymi dôkazmi, že fakturované zdaniteľné plnenie použil na uskutočnenie

svojich zdaniteľných plnení, t. j. že ich využil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Žalobcom predložené doklady nie sú podľa správcu dane dôkazom vplyvu propagácie obchodného mena a loga žalobcu na obchodné transakcie, keďže nie je zrejmé, či zvýšenie daňových povinností a výnosov z hospodárskej činnosti bolo spôsobené práve prezentáciou obchodného mena a loga žalobcu v súvislosti s podujatiami. Taktiež podľa žalovaného prezentácia podujatia nemohla v žiadnom prípade nepriamo ovplyvniť „dopyt po výrobkoch daňového subjektu“ (žalovaného). Žalobca v správnych žalobách namietal, že pri reklame nie je potrebné preukázať, že fakturované plnenie malo vplyv na obchodnú činnosť žalobcu, avšak preukázal pozitívny vplyv reklamy na jeho ďalšie podnikanie, a to na základe ním predložených listín o výnosoch a výške daňovej povinnosti v r. 2015 až 2020.

73. Správny súd konštatuje, že aj táto žalobná námietka žalobcu je dôvodná. Záver správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal, že dodané plnenie na vstupe použil na svoje zdaniteľné plnenia na výstupe, je predčasné. Podľa § 49 ods. 2 prvá veta Zákona o DPH „Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7.“ Preukázanie splnenia uvedenej podmienky pre priznanie odpočtu DPH zaťažuje dôkazným bremenom daňový subjekt uplatňujúci si odpočet DPH, teda žalobcu, avšak Zákon o DPH v predmetnom ustanovení nepožaduje, aby zdaniteľné plnenie na vstupe muselo byť vždy priamo a bezprostredne použité na dodanie plnení daňového subjektu na výstupe, t. j. nie je potrebné, aby žalobca preukázal, že Dodávateľom dodané služby použil na jeho konkrétne tovary a služby na výstupe. Podľa Rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-334/20 Amper Metal Kft. zo dňa 25. novembra 2021 „v zmysle ustálenej judikatúry existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet je v zásade potrebná na priznanie práva na odpočet DPH zaplatenej na vstupe zdaniteľnej osobe a tiež na určenie rozsahu takéhoto práva. Právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie. ... Z ustálenej judikatúry tiež vyplýva, že právo na odpočítanie v prospech zdaniteľnej osoby je prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby.“ Ako už bolo uvedené vyššie, tak Smernica ako aj Zákon o DPH neustanovujú, že odpočet DPH je viazaný len na priamu a bezprostrednú súvislosť medzi konkrétnym plnením na vstupe a konkrétnymi plneniami daňového subjektu na výstupe, ale odpočítať možno aj DPH z plnenia na vstupe, ktoré následne predstavuje súčasť všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby za predpokladu, že tieto náklady budú následne premietnuté do hospodárskej činnosti zdaniteľnej osoby, predovšetkým cien poskytovaných tovarov alebo služieb (Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-528/19 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie zo dňa 16. septembra 2020). Všeobecné náklady zdaniteľnej osoby sú rovnako nevyhnutné náklady, ktoré sú spojené s prevádzkou podniku, hoci nie sú bezprostredne a priamo spojené s výrobou tovaru alebo poskytovaním služieb, pričom najčastejšie sa jedná o režijné náklady na energie, nájomné, právne služby, ale môže sa jednať aj o reklamné, resp. propagačné služby, ktorých účelom je budovať povedomie zákazníkov a potenciálnych zákazníkov o zdaniteľnej osobe a jej obchodnej činnosti.

74. Ďalej je potrebné skonštatovať, že hospodárska činnosť je spojená s tzv. podnikateľským rizikom, teda nebezpečenstvom podnikateľského neúspechu, ktorého bežným dôsledkom je strata ako hospodársky výsledok podnikania (nižší zisk, zníženie obratu, pokles majetku, úpadok podniku a pod.). Podnikateľské riziko môže mať aj kladný prejav (vyšší zisk, zvýšenie obratu, rast majetku, rozvoj podniku). To, či hospodársky výsledok podniku zdaniteľnej osoby bude vo výsledku kladný alebo záporný, závisí od rôznych faktorov, ktoré nemusia vždy nevyhnutne závisieť len na vôli a spôsobe obchodného vedenia podniku zdaniteľnej osoby. Súdny dvor Európskej únie preto v Rozsudku vo veci C-334/20 Amper Metal Kft. zo dňa 25. novembra 2021 uviedol aj to, že „skutočnosť, že sa nezvýšil obrat zdaniteľnej osoby, nemôže ovplyvniť výkon práva na odpočítanie. Spoločný systém DPH, ako bolo pripomenuté v bode 23 tohto rozsudku, totiž zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účely a výsledky, pod podmienkou, že uvedené činnosti v zásade podliehajú DPH. Okrem toho, ak raz vznikne právo na odpočítanie dane, zostáva zachované aj vtedy, ak sa zamýšľaná hospodárska činnosť napokon neuskutočnila a v dôsledku toho nevedla k zdaniteľným plneniam, alebo ak zdaniteľná osoba nemohla používať tovary alebo služby,

ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných plnení, z dôvodu okolností nezávislých od jej vôle (rozsudok z 12. novembra 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, body 38 a 40, ako aj citovaná judikatúra).“ Obdobný záver vyplýva aj z rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktorý v Rozsudku sp. zn. 1Sžf/64/2016 zo dňa 6. marca 2018 konkrétne vo vzťahu k reklamným službám uviedol, že „viazanie práva na odpočítanie dane z faktúr za reklamu na vstupe len na preukázanie efektívnosti reklamy a súčasne túto efektívnosť merať výlučne novými kontraktami uzavretými v príčinnej súvislosti s uskutočnenou reklamou, je neprípustným zjednodušením variabilnosti pôsobenia reklamy na trhu a väzieb jej účinkov na podnikanie žalobcu. ... daňové orgány nemôžu podmieňovať priznanie práva na odpočítanie dane z takýchto zdaniteľných obchodov na vstupe efektívnosťou reklamy v tom zmysle, že právo na odpočítanie dane by patrilo len z takých prijatých reklamných činností, ktoré priamo a bezprostredne viedli k uzavretiu nových kontraktov, z ktorých dosiahol platiteľ obrat.“

75. Z uvedeného vyplýva, že správca dane a žalovaný nesprávne právne posúdili podmienky pre priznanie odpočtu DPH žalobcu podľa § 49 ods. 2 Zákona o DPH, keď skonštatovali, že plnenie dodané žalobcovi Dodávateľom nie je reklamou, ale sponzoringom, a zároveň, že žalobca nepreukázal, že Dodávateľom fakturované plnenia použil na dodávky svojich tovarov a služieb ako platiteľ DPH, resp. že prezentácia podujatí nemohla ovplyvniť dopyt po výrobkoch a službách žalobcu. Keďže Dodávateľ dodal žalobcovi odplatne plnenia (služby) bez ohľadu na to, či dané plnenia je možné posúdiť ako reklamu alebo sponzoring, pričom išlo o službu poskytnutú žalobcovi za protihodnotu osobou, ktorá konala v postavení zdaniteľnej osoby, správca dane a žalovaný nepostupovali v súlade § 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH, keď pre priznanie práva na odpočet DPH od žalobcu požadovali, aby preukázal použitie Dodávateľom fakturovaných plnení priamo vo vzťahu k svojim konkrétnym zdaniteľným plneniam na výstupe, teda na žalobcom poskytované tovary a služby, resp. odôvodniť nepriznanie práva na odpočet DPH mimo iného tým, že plnenie na vstupe nemohlo ovplyvniť dopyt po výrobkoch alebo službách žalobcu. Splnenie predmetnej hmotnoprávnej podmienky pre priznanie práva na odpočet DPH má byť predmetom dokazovania, pričom dôkazné bremeno zaťažuje v tomto ohľade žalobcu, avšak od žalobcu nemožno požadovať preukázanie bezprostredného vplyvu dodaných plnení na plnenia žalobcu. V zmysle citovanej judikatúry je irelevantné, či predmetné služby Dodávateľa prispeli k zvýšeniu obratu žalobcu, resp. či viedli k uzatvoreniu nových kontraktov a rozšíreniu zákazníckeho portfólia. Dokazovanie dosiahnutými výnosmi žalobcu a výškou odvodov DPH a dane z príjmu právnických osôb v r. 2015 až 2020 je preto bezpredmetné. Uvedený záver vyplýva z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-334/20 Amper Metal Kft. zo dňa 25. novembra 2021, podľa ktorej „Článok 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba si môže odpočítať daň z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenú na vstupe za reklamné služby, ak je takéto poskytnutie služieb transakciou, ktorá podlieha DPH v zmysle článku 2 smernice 2006/112, a priamo a bezprostredne súvisí s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na vstupe (správne má byť uvedené "na výstupe" ako to vyplýva z kontextu a aj z viacerých inojazyčných verzií daného rozsudku, pozn. správneho súdu) alebo s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby ako súčasť jej všeobecných nákladov, pričom nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že fakturovaná cena za tieto služby je neprimeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby.“ Rovnako uvedený záver vyplýva aj z Rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31. januára 2022, ktorý bol zverejnený v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pod č. 17/2022 ZNSS, v zmysle ktorého „Odplatné zabezpečenie mediálneho priestoru dodávateľom pre sťažovateľa ako reklamného partnera koncertného podujatia a prezentácia sťažovateľovho loga a predmetu jeho činnosti na propagačných materiáloch a na samotných koncertoch, je na účely zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty ekonomickou činnosťou (podnikaním) dodávateľa, z ktorej bol dosiahnutý príjem. 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 môže ísť len o dodanie služby, pri ktorej vznikla daňová povinnosť, pretože služba bola poskytnutá sťažovateľovi za protihodnotu v tuzemsku dodávateľom, ktorý konal v postavení zdaniteľnej osoby. ... Pre vznik práva na odpočítanie dane je rozhodujúce, či táto služba priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou ako súčasť všeobecných ekonomických nákladov podniku.“

76. Žalobca v správnych žalobách namietal porušenie § 3 ods. 9 Daňového poriadku zo strany správcu dane, keď v predmetných veciach rozhodol inak ako v skutkovo totožných veciach vedených Daňovým

úradom Žilina (č. Protokolu 101805810/2018) a Daňovým úradom Trenčín - pobočka Považská Bystrica (č. Protokolu 101870821/2021) voči iným daňovým subjektom, čím porušil zásadu rovnakého rozhodovania v skutkovo zhodných prípadoch. Vo všeobecnosti možno skonštatovať, že na dodržiavanie zákonnej zásady rovnakého rozhodovania v skutkovo zhodných prípadoch je potrebné bezpodmienečne trvať, nakoľko to vyžaduje zachovanie právnej istoty účastníkov konaní pred orgánmi verejnej správy. Princíp právnej istoty patrí medzi základné princípy demokratického a právneho štátu, v ktorom je právo a rozhodovanie orgánov verejnej moci predvídateľné. Správny súd však nemohol vykonať súdny prieskum vo vzťahu k uplatnenej žalobnej námietke, pretože žalobca veci iných daňových subjektov, na ktoré poukázal, bližšie nekonkretizoval a nevymedzil, v čom mal byť skutkový stav totožný a v čom konkrétne sa správca dane odklonil od rozhodovania iných správcov dane v tvrdených skutkovo zhodných veciach. Správny súd nemôže pri súdnom prieskume rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy vychádzať z domnienok o obsahu žalobných námietok. Správny súd preto zamietol žalobcov návrh na vykonanie dokazovania pripojením spisov z daňových kontrol iných daňových subjektov označených žalobcom len číslom protokolov z daňových kontrol, keďže bez bližšej špecifikácie, ktorú žalobca nevedel poskytnúť ani na pojednávaní v tejto právnej veci, správny súd nemohol zabezpečiť žalobcom označené dôkazy za účelom ich vykonania na pojednávaní. Správny súd ďalej zamietol daný návrh žalobcu na dokazovanie aj z dôvodu zachovania hospodárnosti konania, keďže zistil inú vadu napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného, pre ktorú bolo potrebné napadnuté rozhodnutia zrušiť, a to vadu nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP, a teda ani súdny prieskum predmetnej žalobnej námietky by nevedol k inému rozhodnutiu správneho súdu vo veci samej.

77. Žalobná námietka žalobcu, podľa ktorej správca dane a žalovaný porušili právo žalobcu na spravodlivý proces tým, že konanie neprebiehalo v štátnom jazyku, keď orgány verejnej správy vo svojich rozhodnutiach odkazovali na Rozhodnutia Európskeho súdneho dvora vo veciach C-68/91 a C-69/92, ku ktorým žalobca nemá prístup vo svojom štátnom jazyku, je nedôvodná. Je pravdou, že predmetné rozhodnutia Európskeho súdneho dvora (dnes Súdneho dvora Európskej únie) neboli doposiaľ preložené do slovenského jazyka, avšak správny súd nezistil v tejto súvislosti žiadnu vadu konania pred orgánmi verejnej správy, ktorá by mala vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí a predstavovala by zásah do subjektívnych práv a právom chránených záujmov žalobcu. Poukaz orgánov verejnej správy na predmetné rozhodnutia Súdneho dvora EÚ nie je dokazovaním, s ktorým by boli spojené procesné práva účastníka konania, predovšetkým právo oboznámiť sa s dôkazom a vyjadriť sa k nemu, pri ktorých je, samozrejme, nutné trvať na možnosti výkonu týchto práv v štátnom jazyku. Rozhodnutia súdov a dokonca ani publikovaná judikatúra vyšších súdnych inštancií nie sú dôkaznými prostriedkami, keďže prostredníctvom nich sa nezisťuje skutkový stav veci. Rozhodnutia súdov a súdna judikatúra majú interpretačný význam vo vzťahu k výkladu relevantnej právnej úpravy, pričom ich rešpektovanie je spojené so zachovaním princípu právnej istoty účastníka vo vzťahu k právnemu posúdeniu veci. Orgány správy daní podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní postupujú „podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.“ Správca dane a žalovaný sú teda povinní postupovať výlučne podľa relevantných všeobecných právnych predpisov, pričom tieto majú vykladať v súlade s ich znením a účelom. Práve k jednotnej a správnej interpretácii všeobecne záväzných právnych predpisov slúži rozhodovacia činnosť súdov a publikovaná judikatúra vyšších súdnych inštancií. Orgán verejnej správy však nemá zákonom uloženú povinnosť vo svojich rozhodnutiach rozhodovacia činnosť súdov a judikatúru vôbec uvádzať. V prípade, ak by orgán verejnej správy rozhodol aj bez poukazu na rozhodovacia činnosť súdov a judikatúru, pričom jeho právne posúdenie veci by bolo založené na správnej interpretácii relevantných právnych predpisov, rozhodnutie orgánu verejnej správy by bolo z tohto dôvodu zákonné. Správca dane a žalovaný tak poukazom na predmetné rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, ktoré nie sú dostupné v slovenskom jazyku, nezaťažili napadnuté rozhodnutia vadou nezákonnosti, keďže tieto sú relevantné len vo vzťahu k právnemu posúdeniu veci orgánmi verejnej správy, ktoré bolo z napadnutých rozhodnutí zrejmé, pričom správny súd ho podrobil súdному prieskumu na základe žalobných námietok žalobcu (odseky 68 až 76 tohto rozsudku).

78. Vo vzťahu ku konštatovaniu žalobcu v správnych žalobách, že v prípade žalobcu ide o z daňového hľadiska bezproblémový subjekt s prideleným indexom daňovej spoľahlivosti „A“, pričom žalobca má obavy, či postup správcu dane nie je motivovaný systémom práce a odmeňovania v orgánoch štátu, správny súd uvádza, že tieto konštatovania sú len vyjadrením subjektívneho názoru a úvah žalobcu

a ako také nie sú spôsobilé založiť dôvody pre súdny prieskum napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy. Správne žaloby obsahujú viaceré takéto hodnotiace úsudky žalobcu, ktoré však nemožno považovať za relevantné žalobné námietky, na základe ktorých by správny súd mohol vykonať súdny prieskum napadnutých rozhodnutí orgánov verejnej správy, keďže nesmerujú k poukazu na konkrétne dôvody nezákonnosti napadnutých rozhodnutí, teda v čom orgány verejnej správy pochybili, ktoré ustanovenie všeobecne záväzných právnych predpisov porušili a ako tým zasiahli do práv a právom chránených záujmov žalobcu.

79. Námietka žalobcu, že napadnuté rozhodnutia správcu dane a žalovaného považuje za nepreskúmateľné, keď oba orgány verejnej správy len neustále popierajú jeho tvrdenia, no nedávajú mu „preskúmateľné“ odpovede, je nedôvodná. Vo všeobecnosti možno uviesť, že rozhodnutie orgánu verejnej správy môže byť nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/1/2009, v ktorom sa zaoberal otázkou nepreskúmateľnosti administratívneho rozhodnutia, pričom dospel k nasledovnému záveru: „Za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť možno podľa názoru Najvyššieho súdu SR považovať také rozhodnutie správneho orgánu, z ktorého výroku nemožno zistiť, ako vlastne správny orgán vo veci rozhodol, prípadne výrok ktorého je vnútorne rozporuplný. Pod pojem spadajú prípady, keď sa nedá rozoznať, čo je výrok, odôvodnenie, kto je účastníkom konania a kto bol rozhodnutím zaviazaný. Medzi ďalšie dôvody nezrozumiteľnosti rozhodnutia správneho orgánu patrí rozpornosť výroku s odôvodnením, absencia právnych záverov, vyplývajúcich z rozhodujúcich skutkových okolností, ako aj ich nejednoznačnosť“. ... „Nedostatok dôvodov znamená jednak absolútny nedostatok odôvodnenia, ale aj to, že v rozhodnutí absentujú skutočnosti, ktoré viedli správny orgán k rozhodnutiu..“ Preskúmané rozhodnutia žalovaného ani rozhodnutia správcu dane takýmito vadami netrpia, pretože obsahujú zákonom stanovené náležitosti v zmysle § 63 Daňového poriadku. Skutočnosť, že žalobca nesúhlasí s právnym hodnotením veci orgánmi verejnej správy a považuje ho za nesprávne, neznamená, že napadnuté rozhodnutia orgánov verejnej správy sú nepreskúmateľné. Rozhodnutia správcu dane a žalovaného obsahujú zrozumiteľné odôvodnenia, ktoré obsahujú tak vyhodnotenie jednotlivých dôkazov, ako aj riadne odôvodnenú úvahu orgánov verejnej správy k právnej stránke veci, ktorá ich viedla k takému rozhodnutiu vo veci, aké je uvedené vo výrokových častiach napadnutých rozhodnutí. Rovnako ani skutočnosť, že právne posúdenie veci orgánov verejnej správy je nesprávne a bolo dôvodom pre zrušenie napadnutých rozhodnutí správnym súdom, neznamená, že napadnuté rozhodnutia sú z tohto dôvodu nepreskúmateľné. Naopak, súdny prieskum napadnutých rozhodnutí vo vzťahu k správnosti právneho posúdenia veci orgánmi verejnej správy bol možný práve preto, že napadnuté rozhodnutia preskúmateľné úvahy orgánov verejnej správy obsahujú.

80. Žalobca v správnych žalobách tiež namietal, že žalovaný (podľa kontextu tým zrejme myslel správca dane, pozn. správneho súdu) „zmätočným a nepreskúmateľným spôsobom“ konštatoval, že na jednej strane bola preukázaná existencia plnenia na základe Zmlúv, no na druhej strane uviedol, že nemalo byť preukázané, že toto plnenie bolo poskytnuté Dodávateľom. Správny súd konštatuje, že napadnuté rozhodnutia správcu dane nie je možné považovať za nepreskúmateľné vcelku ani z dôvodu, že správca dane v odôvodneniach napadnutých rozhodnutí uviedol aj skutočnosti, ktoré nesúvisia s dôvodmi, na ktorých boli napadnuté rozhodnutia založené, resp. ktoré sú čiastočne v rozpore s týmito dôvodmi. Z celkového odôvodnenia napadnutých rozhodnutí správcu dane a ich kontextu je však nepochybne zrejmé, na ktorých dôvodoch správca dane svoje rozhodnutia založil, teda odpočet DPH nebol žalobcovi priznaný z dôvodu, že žalobca nesplnil hmotnoprávne podmienky pre odpočet DPH z dodávateľských Faktúr. Správca dane v napadnutých rozhodnutiach uviedol popri týchto dôvodoch aj to, že podľa jeho názoru sa nepreukázalo dodanie služieb žalobcovi dodávateľom SARCO s.r.o., keďže spoločnosť je toho času nekontaktná a došlo k jej prevodu na občana Kolumbijskej republiky (t. j. nezrovnalosti na strane tzv. deklarovaného dodávateľa). Správca dane ďalej v napadnutých rozhodnutiach uviedol aj to, že žalobca si žiadnym spôsobom nepreveril svojho obchodného partnera, ale sa spoliehal len na odporúčanie tretej strany a na dôveru v človeka, ktorý s realizáciou podujatí a ani so zabezpečovaním propagácie obchodného mena a loga spoločnosti nemal nič spoločné. Tieto skutočnosti by boli relevantné v prípade, ak by správca dane založil svoje rozhodnutia na tom, že žalobca sa svojím konaním zúčastnil na daňovom podvode, čo však v predmetnom prípade nebolo dôvodom pre nepriznanie odpočtu DPH žalobcovi. V prípade, ak by správca dane chcel založiť svoje rozhodnutia na účasti žalobcu na daňovom podvode, resp. na zneužití práva žalobcom, zaťažovalo by dôkazné bremeno na preukázanie tejto skutočnosti správcu dane, ktorý by v tomto ohľade musel vykonať aj úplné a dôkladné dokazovanie, z ktorého by taký skutkový záver jednoznačne vyplýval. Správca dane však

takéto dokazovanie nevykonal. Nič to ale nemení na skutočnosti, že správca dane svoje rozhodnutia napokon založil na nesplnení hmotnoprávnych podmienok pre odpočet DPH zo strany žalobcu, a nie na účasti žalobcu na daňovom podvode, resp. na zneužití práva zo strany žalobcu. Pokiaľ teda žalobca v správnych žalobách argumentoval tým, že pri výbere obchodného partnera zachoval bežnú mieru opatrnosti, nemal dôvod pochybovať o schopnosti spoločnosti SARCO s.r.o. dodať zmluvne dohodnuté plnenia, pričom poukázal na Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011, Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28. novembra 2012, Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House) a Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-80/11 (Mahagében Kft vs. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága) a C-142/11 (Péter Dávid vs. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága), takáto argumentácia žalobcu je vo vzťahu k dôvodom, na ktorých boli napadnuté rozhodnutia založené, bezpredmetná.

81. Na základe vyššie uvedeného správny súd dospel k záveru, že správne žaloby žalobcu sú dôvodné, a preto napadnuté rozhodnutia správcu dane a žalovaného zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) SSP, keďže vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci a veci vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

82. V ďalšom konaní správca dane opätovne posúdi splnenie zákonných podmienok pre žalobcom uplatnený nárok na odpočet DPH z Faktúr, najmä posúdi, či na základe zisteného skutkového stavu je možné prijať záver o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie DPH zo strany žalobcu, pričom správca dane zohľadní v tomto rozsudku vyjadrený právny názor správneho súdu a relevantnú judikatúru Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskej únie. Rozhodnutia správcu dane pritom odôvodní tak, aby obsahovali všetky náležitosti v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Právnym názorom správneho súdu sú orgány verejnej správy v ďalšom konaní viazané (§ 191 ods. 6 SSP).

83. 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, a preto mu správny súd priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania a zaviazal žalovaného na ich náhradu. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

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

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

#### **Poučenie:**

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

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

Kasačná sťažnosť sa podáva na Správnom súde v Banskej Bystrici.

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

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,

- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

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

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť:

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

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

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

Poznámka: Rozsudok nepodpísala členka senátu JUDr. Darina Štoffová z dôvodu jej ospravedlnenej neprítomnosti na súde v čase jeho podpisovania.