

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: ZA-30S/135/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200313
Dátum vydania rozhodnutia: 11. 07. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Darina Štoffová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:5022200313.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Dariny Štoffovej (sudkyňa spravodajkyňa) a členov senátu JUDr. Aleny Antalovej a JUDr. Ing. Jitky Mlynarčíkovej, PhD., LL.M., v právnej veci žalobcu: SECURITY Agency s.r.o., so sídlom Mojmirova 3, 900 26 Slovenský Grob, IČO: 36 785 393, zast.: Advokátska kancelária Pacalaj, Palla a partneri, s.r.o., so sídlom Námestie SNP 3, 917 01 Trnava, IČO: 36 857 548, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100950469/2022, č. 100953671/2022, č. 100955680/2022, č. 100954383/2022, č. 100952462/2022, č. 100957207/2022, č. 100956107/2022, č. 100956822/2022, č. 100956476/2022, č. 100957528/2022, č. 100953019/2022, č. 100951696/2022, všetky zo dňa 20. apríla 2022, takto

r o z h o d o l :

r o z h o d o l :

Rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici č. 100950469/2022 zo dňa 20.04.2022 v spojení s rozhodnutím správcu dane č. 102002411/2021 zo dňa 21.10.2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

Rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici č. 100953671/2022 zo dňa 20.04.2022 v spojení s rozhodnutím správcu dane č. 102002505/2021 zo dňa 21.10.2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

Rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici č. 100955680/2022 zo dňa 20.04.2022 v spojení s rozhodnutím správcu dane č. 102002598/2021 zo dňa 21.10.2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

Rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici č. 100954383/2022 zo dňa 20.04.2022 v spojení s rozhodnutím správcu dane č. 102002708/2021 zo dňa 21.10.2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

Rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici č. 100952462/2022 zo dňa 20.04.2022 v spojení s rozhodnutím správcu dane č. 102002836/2021 zo dňa 21.10.2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

Rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici č. 100957207/2022 zo dňa 20.04.2022 v spojení s rozhodnutím správcu dane č. 102002900/2021 zo dňa 21.10.2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

Rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici č. 100956107/2022 zo dňa 20.04.2022 v spojení s rozhodnutím správcu dane č. 102002979/2021 zo dňa 21.10.2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

Rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici č. 100956822/2022 zo dňa 20.04.2022 v spojení s rozhodnutím správcu dane č. 102003025/2021 zo dňa 21.10.2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

Rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici č. 100956476/2022 zo dňa 20.04.2022 v spojení s rozhodnutím správcu dane č. 102003062/2021 zo dňa 21.10.2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

Rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici č. 100957528/2022 zo dňa 20.04.2022 v spojení s rozhodnutím správcu dane č. 102003105/2021 zo dňa 21.10.2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

Rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici č. 100953019/2022 zo dňa 20.04.2022 v spojení s rozhodnutím správcu dane č. 102003169/2021 zo dňa 21.10.2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

Rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici č. 100951696/2022 zo dňa 20.04.2022 v spojení s rozhodnutím správcu dane č. 102003174/2021 zo dňa 21.10.2021 zrušuje a vec vracia správcovi dane na ďalšie konanie.

Žalovaný je p o v i n n ý v plnom rozsahu nahradiť žalobcovi dôvodne vynaložené trovy konania a zaplatiť ich v lehote 30 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 Žilina (ďalej len „správca dane“ alebo „orgán verejnej správy prvého stupňa“) vykonal u žalobcu v zmysle ustanovenia § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) daňovú kontrolu na zistenie a preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) vrátane oprávnenosti nároku na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobia (kalendárne mesiace) január až december 2015. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil Protokol č. 100974706/2001 zo dňa 04.06.2021 (ďalej len „Protokol“), ktorého súčasťou bola aj Výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole. Protokol bol žalobcovi doručený 16.06.2021 a nasledujúci deň sa v zmysle ustanovenia § 68 ods. 1 Daňového poriadku začalo vyrubovacie konanie. Žalobca dňa 16.07.2021 podal Vyjadrenie k zisteniam uvedeným v Protokole a dňa 20.09.2021 správca dane na ústnom pojednávaní so žalobcom prerokoval pripomienky a dôkazy predložené k Protokolu.

2. Žalobca si v jednotlivých zdaňovacích obdobiach roka 2015 uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr od dodávateľa NOBOX MEDIA, s.r.o., so sídlom Kopčianska 10, 851 01 Bratislava, IČO: 46 895 418, spoločnosť zrušená bez likvidácie 09.11.2018 a ex offo vymazaná z obchodného registra dňa 20.12.2018 (ďalej len „NOBOX“). Išlo o nasledujúce faktúry:

- č. F150001, zo dňa 12.01.2015, za reklamné služby v celkovej fakturovanej sume 48 000 eur, základ dane 40 000 eur, DPH 20 % 8 000 eur,

- č. 150100005, zo dňa 02.02.2015, za reklamné služby v celkovej fakturovanej sume 48 000 eur, základ dane 40 000 eur, DPH 20 % 8 000 eur,

- č. 150100027, zo dňa 06.03.2015, za reklamné služby v celkovej fakturovanej sume 48 000 eur, základ dane 40 000 eur, DPH 20 % 8 000 eur,

- č. 150100044, zo dňa 08.04.2015, za reklamné služby v celkovej fakturovanej sume 48 000 eur, základ dane 40 000 eur, DPH 20 % 8 000 eur,

- č. 150100073, zo dňa 05.05.2015, za reklamné služby v celkovej fakturovanej sume 48 000 eur, základ dane 40 000 eur, DPH 20 % 8 000 eur,
- č. 150100113, zo dňa 04.06.2015, za reklamné služby v celkovej fakturovanej sume 48 000 eur, základ dane 40 000 eur, DPH 20 % 8 000 eur,
- č. 150100173, zo dňa 13.07.2015, za reklamné služby v celkovej fakturovanej sume 48 000 eur, základ dane 40 000 eur, DPH 20 % 8 000 eur,
- č. 150100201, zo dňa 03.08.2015, za reklamné služby v celkovej fakturovanej sume 48 000 eur, základ dane 40 000 eur, DPH 20 % 8 000 eur,
- č. 150100249, zo dňa 08.09.2015, za reklamné služby v celkovej fakturovanej sume 48 000 eur, základ dane 40 000 eur, DPH 20 % 8 000 eur,
- č. 150100306, zo dňa 05.10.2015, za reklamné služby v celkovej fakturovanej sume 48 000 eur, základ dane 40 000 eur, DPH 20 % 8 000 eur,
- č. 150100392, zo dňa 03.11.2015, za reklamné služby v celkovej fakturovanej sume 48 000 eur, základ dane 40 000 eur, DPH 20 % 8 000 eur,
- č. 150100459, zo dňa 20.11.2015, za reklamné služby v celkovej fakturovanej sume 48 000 eur, základ dane 40 000 eur, DPH 20 % 8 000 eur.

Rozhodnutia správcu dane

3. Správca dane Rozhodnutím zo dňa 21.10.2021 č. 102002411/2021 žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 8 000 eur na DPH za zdaňovacie obdobie január 2015.

Správca dane Rozhodnutím zo dňa 21.10.2021 č. 102002505/2021 žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 8 000 eur na DPH za zdaňovacie obdobie február 2015.

Správca dane Rozhodnutím zo dňa 21.10.2021 č. 102002598/2021 žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 8 000 eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2015.

Správca dane Rozhodnutím zo dňa 21.10.2021 č. 102002708/2021 žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 8 000 eur na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2015.

Správca dane Rozhodnutím zo dňa 21.10.2021 č. 102002836/2021 žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 8 000 eur na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2015.

Správca dane Rozhodnutím zo dňa 21.10.2021 č. 102002900/2021 žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 8 000 eur na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2015.

Správca dane Rozhodnutím zo dňa 21.10.2021 č. 102002979/2021 žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 8 000 eur na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2015.

Správca dane Rozhodnutím zo dňa 21.10.2021 č. 102003025/2021 žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 8 000 eur na DPH za zdaňovacie obdobie august 2015.

Správca dane Rozhodnutím zo dňa 21.10.2021 č. 102003062/2021 žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 8 000 eur na DPH za zdaňovacie obdobie september 2015.

Správca dane Rozhodnutím zo dňa 21.10.2021 č. 102003105/2021 žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 8 000 eur na DPH za zdaňovacie obdobie október 2015.

Správca dane Rozhodnutím zo dňa 21.10.2021 č. 102003169/2021 žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 8 000 eur na DPH za zdaňovacie obdobie november 2015.

Správca dane Rozhodnutím zo dňa 21.10.2021 č. 102003174/2021 žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 8 000 eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2015 (ďalej spolu aj „prvostupňové rozhodnutia“).

4. Správca dane predmetnými prvostupňovými rozhodnutiami vyrubil daňovému subjektu (žalobcovi) rozdiel dane z pridanej hodnoty za príslušné zdaňovacie obdobia (kalendárne mesiace) roka 2015 s odôvodnením, že daňový subjekt (žalobca) si neoprávnene uplatnil odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Zákon o DPH“ alebo „Zákon č. 222/2004 Z. z.“), pretože daňový subjekt nepreukázal splnenie podmienok podľa § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) citovaného zákona.

5. Správca dane daňovou kontrolou overoval uplatnené právo žalobcu na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH. Daňový subjekt na preukázanie splnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane predložil okrem faktúr Zmluvu o zabezpečení reklamných služieb (ďalej aj „zmluva“) (bez uvedenia dátumu) uzatvorenú medzi žalobcom a spoločnosťou NOBOX ako dodávateľom v zastúpení A. B., ktorý bol konateľom tejto spoločnosti od 10.03.2014 do 01.10.2015. Predmetom zmluvy bolo komplexné zabezpečenie reklamnej služby pre objednávateľa (žalobcu) v súvislosti s podujatím „Muzikál Dracula“ (ďalej len „Muzikál Dracula“). Podľa zmluvy sa dodávateľ zaviazal zabezpečiť pre objednávateľa (žalobcu) reklamnú službu formou reklamných spotov odvysielaných na TV Markíza/Doma/Dajto, na rádiu Jemné a rádiu Vlna a formou prezentácie loga žalobcu v pozícii generálneho reklamného partnera na bigboardoch, na billboardscrolloch a citylightoch, na LED obrazovke v Bratislave a prostredníctvom inzercie v denníkoch, týždenníkoch a mesačníkoch (denník Nový čas, týždenník Život, týždenník Rytmus života, týždenník Eurotelevízia, týždenník Slovenka, mesačník Kam do mesta, mesačník Beauty & Woman, mesačník Liek a mesačník Eva). Dodávateľ bol oprávnený využiť na poskytovanie predmetných činností subdodávateľa/subdodávateľov. Po ukončení reklamných služieb sa dodávateľ zaviazal odovzdať objednávateľovi hodnotiacu správu vo forme CD nosiča. Cena za komplexné zabezpečenie reklamných služieb bola stanovená v sume 480 000 eur, túto sumu mal dodávateľ fakturovať postupne každý mesiac roka 2015 v čiastke 40 000 eur bez DPH. Žalobca správcovi dane predložil „Hodnotiacu správu Dracula Open Air – 2015“ spolu s CD nosičom, ktorá obsahuje súbor fotodokumentácie o reklame a propagácii Muzikálu Dracula. Vo všetkých náhľadoch sa nachádza vyobrazenie protagonistu muzikálu v kostýme Grófa Draculu, v spodnej, resp. bočnej časti náhľadov sa nachádzajú obchodné mená a logá reklamných partnerov, medzi nimi aj logo žalobcu SECURITY Agency s.r.o. (v pozícii generálneho partnera). Z dokazovania vyplynulo, že hlavným predmetom činnosti žalobcu v roku 2015 bola strážna služba, pult centralizovanej ochrany, zabezpečenie objektov. Konateľ žalobcu vypovedal, že cieľom poskytnutej služby bolo prezentovanie žalobcu, pričom zvýšenie zisku a obrátov sa začalo podstatnejšie prejavovať v roku 2017. Rozhodnutie investovať peňažné prostriedky do takejto formy reklamy konateľ žalobcu vyhodnotil ako dobré rozhodnutie. Účel prezentácie bol splnený - žalobca získal nových obchodných partnerov a taktiež rozšíril obchodné vzťahy, o čom svedčia dosiahnuté hospodárske výsledky.

6. Správca dane preveroval deklarovaneho dodávateľa žalobcu – spoločnosť NOBOX. Konštatoval, že táto spoločnosť bola registrovaná ako platiteľ dane z pridanej hodnoty od 10.12.2012 do 31.10.2016 s mesačným zdaňovacím obdobím. Posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty bolo predložené správcovi dane za zdaňovacie obdobie december 2015. Napriek tomu, že spoločnosť v zdaňovacích obdobiach roka 2015 vykazovala v daňových priznaniach na DPH miliónové obraty, daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2015 nepodala. Správca dane vypočul dňa 04.09.2020 konateľa spoločnosti A. B. (bez prítomnosti žalobcu, ktorý nevyužil svoje právo byť prítomný pri výpovedi svedka a klásť mu otázky). Konateľ potvrdil dodanie reklamných služieb žalobcovi. Na konkrétnosti si už nespomínal. Správca dane vyslovil pochybnosť, či spoločnosť NOBOX mohla ako dodávateľ dodať služby žalobcovi, a to z dôvodu nejasnosti a neurčitosti výpovede konateľa spoločnosti A. B., ktorý nepredložil žiadne účtovné doklady, nevedel konkretizovať prostredníctvom ktorých subdodávateľov zabezpečoval reklamné služby, uviedol iba spoločnosť JK Media s.r.o. a SILVI PRODUCTION, s.r.o., ktorá bola hlavným organizátorom podujatia. Pretože výkonom daňovej kontroly bolo zistené, že dodávateľ NOBOX nevykonával dodanie fakturovaných služieb vo vlastnej réžii, ale prostredníctvom subdodávateľov, bolo dodanie fakturovaných služieb preverované aj u týchto subdodávateľov (SILVI PRODUCTION, s.r.o., JK Media s.r.o., SMUGGLERS, s.r.o.).

7. Správca dane ďalej konštatoval, že reklamné služby, ktoré daňový subjekt prijal, žiadnym konkrétnym spôsobom nereprezentovali žalobcu a predmet jeho činnosti. Verejnosť sa zverejnením loga a webovej stránky nedozvedela nič konkrétne o ekonomickej činnosti vykonávanej daňovým subjektom a o ním poskytovaných službách. Daňový subjekt nepreukázal opak. Poskytnutie VIP vstupeniek a uskutočnenie záverečného rautu po kultúrnom podujatí nebolo predmetom zmluvného vzťahu medzi spoločnosťou NOBOX a žalobcom. Zistenia a dôkazy v preverovanom prípade podľa správcu dane nepreukázali, že fakturované reklamné partnerstvo malo vplyv na obchodnú činnosť daňového subjektu, teda, že prijaté plnenia kontrolovaný daňový subjekt použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ dane z pridanej hodnoty. Správca dane z účtovných závierok žalobcu zistil, že jeho tržby sa v roku 2017 zvýšili oproti roku 2016, ale nie je zrejmé, či zvýšenie obratu bolo spôsobené práve prezentáciou loga daňového subjektu v súvislosti s prezentáciou podujatia Muzikál Dracula. Zo strany kontrolovaného daňového subjektu nedošlo k preukázaniu, že dodávka od spoločnosti NOBOX, ktorá slúžila na prezentáciu jeho loga v pozícii reklamného partnera, súvisela s reklamou podnikateľskej činnosti žalobcu. Správca dane už v prvostupňovom rozhodnutí reagoval aj na námietku prekročenia zákonnej lehoty na výkon kontroly, pričom uviedol, že táto lehota prekročená nebola. K návrhu žalobcu na doplnenie dokazovania záznamami z portálu FinStat, ktoré preukazujú nárast ziskov a tržieb žalobcu ako aj zoznamom novozískaných klientov, správca dane uviedol, že má za to, že vykázané výnosy priamo nepreukazujú efektívne vynaloženie peňažných prostriedkov na reklamu s prihliadnutím aj na skutočnosť, že výšku výnosov môže ovplyvňovať viacero možných faktorov, medzi nimi aj nárast cien ponúkaných služieb. Zo záznamu z portálu FinStat vyplýva, že od roku 2014 do roku 2016 mali obraty žalobcu klesajúcu tendenciu, v roku 2017 sa zvýšil obrat oproti roku 2016 o 88 996 eur a v roku 2018 oproti roku 2017 o 337 320 eur. Správca dane poukázal na skutočnosť, že žalobca investoval do reklamy nemalé finančné prostriedky: v roku 2014 sumu 170 000 eur bez DPH, v roku 2015 sumu 480 000 bez DPH, v roku 2016 sumu 70 000 eur bez DPH. Z uvedeného vyplýva, že navýšenie obratu je neporovnateľné s nákladmi daňového subjektu investovanými do reklamy. Správca dane odkázal na Rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-68/92, ktorý definuje reklamné služby ako aktivity smerujúce k šíreniu odkazu a informovanosti spotrebiteľa o existencii a vlastnostiach výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich odbyt. V prípade žalobcu iba samotné uvedenie loga nie je spôsobilé podporiť predaj jeho produktov na trhu. Vzhľadom na uvedené skutočnosti nešlo podľa správcu dane v danom prípade o poskytnutie reklamných služieb - správca dane predmetné plnenia vyhodnotil ako sponzorský odkaz. Nešlo teda o služby, pri ktorých v zmysle § 9 ods. 2 Zákona o DPH vzniká daňová povinnosť. V danom prípade sa jednalo o propagáciu a prezentáciu konkrétneho podujatia, v rámci ktorého daňový subjekt vystupoval ako partner a sponzor uvedeného podujatia a nebolo preukázané použitie prijatého plnenia od dodávateľa na účely podnikania daňového subjektu. Správca dane zhrnul hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane a konštatoval, že daňový subjekt ako platiteľ DPH nepreukázal splnenie podmienok podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) Zákona o DPH.

Rozhodnutia žalovaného

8. O podaných odvolaniach žalobcu proti prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane žalovaný rozhodol tak, že rozhodnutia správcu dane potvrdil:

Rozhodnutím č. 100950469/2022 (sp. zn. ZA-30S/142/2022) potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 21.10.2021 č. 102002411/2021 za zdaňovacie obdobie január 2015.

Rozhodnutím č. 100953671/2022 (sp. zn. ZA-31S/100/2022) potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 21.10.2021 č. 102002505/2021 za zdaňovacie obdobie február 2015.

Rozhodnutím č. 100955680/2022 (sp. zn. ZA-30S/151/2022) potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 21.10.2021 č. 102002598/2021 za zdaňovacie obdobie marec 2015.

Rozhodnutím č. 100954383/2022 (sp. zn. ZA-30S/135/2022) potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 21.10.2021 č. 102002708/2021 za zdaňovacie obdobie apríl 2015.

Rozhodnutím č. 100952462/2022 (sp. zn. ZA-31S/102/2022) potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 21.10.2021 č. 102002836/2021 za zdaňovacie obdobie máj 2015.

Rozhodnutím č. 100957207/2022 (sp. zn. ZA-30S/148/2022) potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 21.10.2021 č. 102002900/2021 za zdaňovacie obdobie jún 2015.

Rozhodnutím č. 100956107/2022 (sp. zn. ZA-30S/138/2022) potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 21.10.2021 č. 102002979/2021 za zdaňovacie obdobie júl 2015.

Rozhodnutím č. 100956822/2022 (sp. zn. ZA-31S/96/2022) potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 21.10.2021 č. 102003025/2021 za zdaňovacie obdobie august 2015.

Rozhodnutím č. 100956476/2022 (sp. zn. ZA-30S/154/2022) potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 21.10.2021 č. 102003062/2021 za zdaňovacie obdobie september 2015.

Rozhodnutím č. 100957528/2022 (sp. zn. ZA-30S/152/2022) potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 21.10.2021 č. 102003105/2021 za zdaňovacie obdobie október 2015.

Rozhodnutím č. 100953019/2022 (sp. zn. ZA-30S/156/2022) potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 21.10.2021 č. 102003169/2021 za zdaňovacie obdobie november 2015.

Rozhodnutím č. 100951696/2022 (sp. zn. ZA-30S/139/2022) potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 21.10.2021 č. 102003174/2021 za zdaňovacie obdobie december 2015 (ďalej spolu aj „napadnuté rozhodnutia“).

9. Žalovaný v odôvodneniach napadnutých rozhodnutí opísal dôvody podaných odvolaní voči prvostupňovým rozhodnutiam, zopakoval zistenia správcu dane počas daňovej kontroly a dôvody rozhodnutí správcu dane. Konštatoval, že rozhodujúcou skutočnosťou pre vylúčenie z nároku na odpočítanie dane spornej faktúry (faktúr) od dodávateľa NOBOX bolo zistenie, že odvolávajúci sa (žalobca) nesplnil podmienku pre uplatnenie odpočítania dane podľa § 49 ods. 2 Zákona o DPH - že prijatú službu použil na účely svojho podnikania. Pre záver o zákonnosti odpočítania dane z prijatej služby od dodávateľa NOBOX teda nebol podstatný charakter poskytnutej služby, či sa jednalo o reklamu alebo sponzoring, ale skutočnosť, že dokazovaním nebol preukázaný podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH vznik daňovej povinnosti u priameho dodávateľa a podľa § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH nebolo preukázané, že služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisela s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov žalobcu. V súvislosti s charakterom poskytnutej služby žalovaný poukázal na Rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR (ďalej aj „NSS SR“) zo dňa 28.02.2022 sp. zn. 10Sžfk/57/2019, podľa ktorého odplatné zabezpečenie reklamného priestoru a prezentácie loga spoločnosti na kultúrnych podujatiach a v médiách je na účely Zákona o DPH ekonomickou činnosťou (podnikaním), z ktorej bol poskytovateľom dosiahnutý príjem. Bez ohľadu na to, či je toto plnenie reklamou, sponzoringom, alebo ním zmluvné strany sledovali iný účel, pri uplatnení režimu DPH mohlo ísť len o dodanie služby, pri ktorej vznikla daňová povinnosť, pretože služba bola daňovému subjektu poskytnutá (materiálna existencia nebola spochybnená) za protihodnotu v tuzemsku zdaniteľnou osobou. Pokiaľ išlo o prezentáciu žalobcu bezprostredne po kultúrnom podujatí (na rautoch), túto vykonával osobne žalobca a jeho zamestnanci a propagačné materiály o činnosti spoločnosti boli vyhotovené žalobcom (nešlo o plnenie podľa zmluvy). K námietkam týkajúcim sa procesného postupu správcu dane žalovaný uviedol, že správca dane pri výkone daňových kontrol postupoval v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku a vykonal u daňového subjektu štyri samostatné daňové kontroly za zdaňovacie obdobie 2015, 2016, 2017 a 2018. Žalobcovi bolo doručené oznámenie o daňovej kontrole, tento nenamietal miesto výkonu daňových kontrol, nenavrhol iné miesto výkonu, ani iný spôsob predloženia dokladov. Daňové kontroly boli ukončené dňom doručenia Protokolov (dňa 16.06.2021). Následne vo vyrubovacom konaní boli dňa 20.09.2021 uskutočnené štyri samostatné ústne pojednávania, o priebehu ktorých boli vyhotovené štyri samostatné zápisnice. Aj keď sa ústne pojednávania uskutočnili v jeden deň a v jednej miestnosti, každé prislúchalo k jednému konkrétnemu vyrubovaciemu konaniu po konkrétnej daňovej kontrole. V prípade dane z pridanej hodnoty je pri mesačnom platiteľovi dane zdaňovacím obdobím kalendárny mesiac, ktorý môže byť predmetom samostatnej kontroly. V predmetnom prípade (v roku 2015) žalobca podal 12 daňových priznaní samostatne za každý kalendárny mesiac, čo sa považuje za vyrubenie dane, preto bol správca dane povinný vydať rozhodnutie samostatne za každé zdaňovacie obdobie, ktoré bolo predmetom daňovej kontroly. Pokiaľ ide o rozsah rozhodnutí, žalovaný poukázal na to, že dokazovanie správcu dane bolo rozsiahle, pričom všetky zistené skutočnosti slúžili ako

podklad pre vydanie rozhodnutia a bolo potrebné uviesť ich v rozhodnutí. Samotný rozsah rozhodnutia ovplyvnili taktiež rozsiahle vyjadrenia a námietky daňového subjektu, s ktorými sa správca dane musel vysporiadať. Žalovaný reagoval aj na opakovanú námietku týkajúcu sa vykonania kontroly správcom dane, ktorý nie je miestne príslušným pre žalobcu. Poukázal na ustanovenie § 44 ods. 3 Daňového poriadku, podľa ktorého správca dane môže vykonať daňovú kontrolu aj u daňového subjektu, ktorému je príslušný iný správca dane s výnimkou prípadu, ak je správcom dane obec. Žalovaný sa vyjadril aj k namietanej dĺžke daňových kontrol. V prípade daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia január až december 2015 bol deň začatia daňovej kontroly určený na 09.07.2020. Daňový subjekt bol s termínom začatia výkonu daňovej kontroly uzrozumený, o zmenu termínu nepožiadaval. Daňová kontrola bola ukončená dňom doručenia Protokolu 16.06.2021. Vzhľadom na uvedené zákonná lehota podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku na výkon daňovej kontroly nebola prekročená. Tvrdenie žalobcu, že daňová kontrola bola začatá už dňa 05.02.2020, a to zaistením dokladov Kriminálnym úradom finančnej správy (ďalej len „KÚFS“) nemá zákonnú oporu. V konaní boli zákonne ako dôkazy použité aj zistenia z iných daňových kontrol, a to zápisnice zo svedeckej výpovede A. B., A. B. a C. A. D., podanej v rámci kontroly iného daňového subjektu. Pretože svedecká výpoveď bola vykonávaná v rámci daňovej kontroly iného daňového subjektu, právo byť pri vypočutí svedka a klásť mu otázky prináležalo kontrolovanému daňovému subjektu, nie žalobcovi.

Správne žaloby

10. Žalobca sa správnymi žalobami podanými v zákonnej lehote domáhal zrušenia napadnutých rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správcu dane o určení rozdielu dane za zdaňovacie obdobia január až december 2015 a vrátenia vecí správcovi dane na ďalšie konanie.

11. V prvej časti správnej žaloby (žalôb) (bod I.) žalobca zhrnul základné východiská pre zrušenie napadnutého rozhodnutia – argumentoval, že splnil všetky zákonné podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH.

12. V bode II. správnej žaloby (žalôb) žalobca pomenoval (vlastnými označeniami) argumenty žalovaného pre nepriznanie odpočítania dane, ktoré správny súd pre lepšiu zrozumiteľnosť prevzal čiastočne aj do textu súdneho rozhodnutia.

13. Žalobca namietal, že žalovaný aj správca dane dospeli k nesprávnym skutkovým zisteniam (neúplne zistili skutkový stav). Poukázal na to, že existovala Zmluva o poskytnutí reklamných služieb, bola vystavená faktúra (faktúry), bola uskutočnená úhrada za služby a v konaní boli predložené aj doklady o dodaní plnenia (hodnotiace správy). Žalovaný ani správca dane nepredložil jediný dôkaz, ktorý by popieral či už formálnu podmienku odpočítania (existenciu faktúry) alebo hmotnoprávne podmienky týkajúce sa dodania služby, reálnej existencie plnenia a statusu zdaniteľnej osoby dodávateľa. Žalovaný aj správca dane z vlastnej iniciatívy (podľa názoru žalobcu nadbytočne) zisťovali ďalšie skutočnosti týkajúce sa dodávateľského reťazca priameho dodávateľa NOBOX, pričom preukazovanie týchto skutočností nemalo a ani nemohlo mať žiadny reálny vplyv na výsledok vyrubovacieho konania, preto namietal rozsiahlosť a zbytočnosť dokazovania vedeného správcom dane a žalovaným, ktoré sa týkalo preverovania dodávateľského reťazca. Naopak, v napadnutých rozhodnutiach podľa žalobcu absentuje uvedenie toho, že v konaní boli predložené dôkazy o reálnom poskytnutí reklamných služieb a že platby žalobcu, ktoré boli prijaté na bankový účet dodávateľa, sú práve tie, ktoré boli zmluvne dohodnuté aj fakturované.

14. Pokiaľ žalovaný konštatoval, že k realizácii obchodu sa vypočutí svedkovia vyjadrili len všeobecne, svedecké výpovede nepotvrdili pravdivosť údajov, nebol preukázaný rozsah dodaných služieb, žalobca uviedol, že je povinný na daňové účely plniť len tie povinnosti, ktoré mu výslovne a jednoznačne ukladá zákon. Zo zásady legality vyplýva, že žalovaný musí mať ku každej vyžadovanej povinnosti voči žalobcovi zákonný podklad. Žalobca považoval za nezákonný „argument o spochybnení dodávateľa“ (pochybnosti o dodaní služieb prostredníctvom deklarovaného dodávateľa), čo je dané predovšetkým tým, že žalovaný jednoznačne potvrdil reálne dodanie služieb. Žalobca nemal v čase poskytovania reklamných služieb žiadnu vedomosť o tom, ako prebieha subdodávka služieb voči dodávateľovi NOBOX, aké sú zmluvné a iné vzťahy dodávateľa NOBOX s inými dodávateľmi, alebo či si dodávateľ a/alebo jeho subdodávatelia vrátane iných dodávateľov plnia zákonné povinnosti v oblasti správy daní. S poukazom na rozhodnutie Súdného dvora EÚ vo veci Ferimet C-281/20

žalobca uviedol, že ak má daňový úrad k dispozícii údaje potrebné na to, aby konštatoval, že hmotnoprávne požiadavky sú splnené, nemôže, pokiaľ ide o právo zdaniteľnej osoby na odpočítanie tejto dane, ukladať dodatočné podmienky, ktoré by mohli mať za účinok, že by toto právo nebolo možné uplatniť. Podľa rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Kemwater Prochemie zdaniteľnej osobe prináleží, aby na základe objektívnych dôkazov preukázala, že dodávateľ alebo poskytovateľ má postavenie zdaniteľnej osoby, okrem prípadu, že daňový úrad má k dispozícii údaje potrebné na overenie, či je táto hmotnoprávna požiadavka práva na odpočítanie DPH splnená. Žalobca s poukazom na uvedené rozhodnutia ako aj ďalšie rozhodnutia, napr. rozhodnutie vo veci Maks Pen C-18/13, Signum Alfa Sped C-446/15 a rozhodnutie vo veci Vikingo) zdôraznil, že splnil svoje zákonné povinnosti, pričom nemohol a nemusel preverovať, či deklarovaný dodávateľ bol schopný fakturované služby dodať vlastnými alebo cudzími kapacitami, či si splnil povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, či disponoval príslušnými dokumentami, či bol dodávateľský reťazec ekonomicky opodstatnený, či je faktúra ekonomicky vierohodná. Argument o spochybnení dodávateľa neobstoí, pretože je zrejmé, že dodávateľom reklamných služieb musela byť buď spoločnosť NOBOX (dodávateľ uvedený na faktúre) alebo niektorý z jeho dodávateľov (subdodávateľia), všetci sú však v postavení zdaniteľnej osoby, a teda žalovaný ani správca dane nemôžu odoprieť žalobcovi odpočet DPH na vstupe, pretože by tak narušil zásadu neutrality DPH. Žalobca namietal nezákonný prenos dôkazného bremena, keď predložil všetky potrebné doklady na preukázanie zdaniteľného obchodu, pričom boli od neho požadované ďalšie povinnosti ako napríklad preverovanie obchodných partnerov. Preverovanie činnosti dodávateľa NOBOX inicioval správca dane z vlastnej iniciatívy, a to bez toho, aby žalobcovi ozrejmil, aké konkrétne skutočnosti takýmto dokazovaním ide preukazovať. Žalovaný ani správca dane nemôžu vyžadovať od žalobcu preukázanie takých skutočností, ktoré nie sú zákonnou povinnosťou žalobcu, resp. takých, ktoré majú preukazovať iné subjekty.

15. Žalobca taktiež namietal nezákonnosť tej časti skutkových zistení, ktorá bola získaná z iných daňových konaní, najmä namietol použitie dôkazov – zápisníc z ústneho pojednávania (výsluchu svedkov): A. B. (výsluch 21.08.2020), A. B. (výsluch 19.11.2020) a C. A. D. (výsluch 12.11.2020), ktoré boli v daňovom konaní použité napriek tomu, že o tomto výsluchu správca dane žalobcu vôbec neinformoval. Právo žalobcu byť prítomný na výsluchu svedka a klásť mu otázky nemôže byť nahradené tým, že žalobca má možnosť sa oboznámiť s obsahom zápisnice a má možnosť reagovať písomne. Žalovaný aj správca dane neúplne zistili skutkový stav aj preto, že zistený skutkový stav vôbec nereflektuje žalobcom navrhovaný, ale nevykonaný dôkaz - preverenie toho, či aj voči ostatným reklamným a mediálnym partnerom podujatí Lucie Bílá - november 2018, Karel Gott „Pošli to dál“ 2018, Madagaskar 2017, Muzikál Angelika 2016 a Muzikál Dracula 2015 začal správca dane obdobnú daňovú kontrolu ako voči žalobcovi. Z napadnutých rozhodnutí nevyplýva, z akého dôvodu nemožno dôkaz navrhnutý žalobcom vykonať. Žalobca má dôvodné podozrenie, že je diskriminovaný, keďže v obdobnej situácii (prípade) bol správca dane aj žalovaný zaviazaný Najvyšším súdom SR uplatňovať právne predpisy inak, než ich následne uplatnili v jeho prípade, keď skúmali efektívnosť reklamy a najmä spochybňovali prezentačnú spôsobilosť loga a názvu žalobcu, hoci logo a názov boli spôsobilé mať charakter reklamnej služby použiteľnej pre priznanie nároku na odpočítanie DPH. Zistený skutkový stav nereflektuje, že objednané reklamné služby tvorili reklamnú kampaň žalobcu, ktorá bola dohodnutou službou ako celok. Žalovaný aj správca dane pravdepodobne účelovo zmiešavajú vlastné aktivity žalobcu v rámci podujatia s poskytnutými reklamnými službami od dodávateľa NOBOX tvrdiac, že dodávateľ nemal dodať žiadnu službu, pretože vlastné aktivity na podujatí a následnom raute vykonával žalobca vlastnými kapacitami. Reklamná kampaň obstarávaná dodávateľom NOBOX prebiehala v médiách do času konania podujatia, vlastné aktivity žalobcu prebiehali na podujatí a najmä bezprostredne po ňom (na raute), čo žalovaný v napadnutých rozhodnutiach nezohľadnil.

16. Žalovaný ani správca dane nepreukázali, že by žalobca konal podvodne alebo mal vedomosť o akomkoľvek takomto konaní jeho dodávateľa alebo jeho subdodávateľov. Pretože žalobca vykonával len podnikateľskú činnosť, nemohol prijaté reklamné služby použiť na iný účel, než na dodávky služieb ako platiteľ. Daň z pridanej hodnoty sa uplatňuje na všetky transakcie výroby alebo distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu. Náklady na reklamu žalobcu sú každopádne takýmto nákladmi, nemalo by žiadne ekonomické opodstatnenie, ak by žalobca vynakladal náklady na reklamu mimo rámca nákladov na výstupnú cenu svojich služieb. Vecná súvislosť nákladov vynaložených na reklamu so zdaniteľnými plneniami žalobcu a jeho podnikateľskou činnosťou nie je priamo merateľná konkrétnymi prepojeniami zmlúv na vstupe a na výstupe. Reklamná činnosť už zo svojej povahy nie je činnosťou bez hospodárskeho dopadu a bez budúceho prínosu

pre podnikanie daňových subjektov. Reklama nemusí byť podľa judikatúry zameraná na jednotlivý individualizovaný produkt, prípadne skupinu produktov pripravených na predaj, ale na vytvorenie vnemu u zákazníkov na trhu. Pretože žalobca bol v pozícii hlavného reklamného partnera podujatia, reklamné služby mu priniesli ekonomický ošoh, rovnako ako aj ďalšie aktivity spojené s touto pozíciou žalobcu ako napr. VIP vstupenky, raut, ktoré by bez reklamných služieb nenastali. Ekonomický úspech žalobcu vplyvom reklamnej kampane v rokoch 2015 až 2018 počnúc približne rokom 2016 žalobca preukazoval náhľadom na podpísané obchodné zmluvy z rokov 2016 až 2020 a informáciami o ziskoch a obratoch na portáli Finstat.

17. Keď je nepochybné, že žalobcovi reklamné služby skutočne boli dodané, je nezrozumiteľné a nepreskúmateľné, ako žalovaný vyvodzuje údajnú nepoužiteľnosť plnenia na účely podnikania žalobcu. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na zásadu rovnakého zaobchádzania a na skutočnosť, že orgány verejnej správy sú povinné v obdobných prípadoch postupovať rovnako, pričom poukázal na prípad spoločnosti GBF Slovakia, s.r.o., ktorej správca dane aj žalovaný uznali odpočet DPH z poskytnutých reklamných služieb (vyobrazenia loga a názvu tejto spoločnosti na plagáte o vystúpení José Carrerasa).

18. Pokiaľ ide o „argument o použití plnenia“, žalobca zotrval na tom, že použil dodanú reklamu na dodávky svojich služieb tak, ako to predpokladá konštantná judikatúra Najvyššieho súdu SR ako aj konštantná judikatúra Súdneho dvora EÚ. Výdavok na reklamu bol vynaložený v rámci podnikateľskej činnosti žalobcu na jeho prezentáciu, ktorá preukázateľne zvýšila povedomie zákazníkov o logu a kľúčovej (rozlišovacej) časti jeho obchodného mena. Z prezentovaných prvkov („SECURITY Agency“) bola tiež zrejma podnikateľská činnosť žalobcu (predmet činnosti), čo potvrdzuje aj dotazník od viac ako 30 rozličných podnikateľských respondentov predložený žalovanému v odvolacom konaní (ktorý žalovaný v napadnutých rozhodnutiach opomenul uviesť). Už samotná prezentácia loga a názvu žalobcu bola spôsobilá identifikovať primárny predmet podnikania žalobcu. Konkrétnym dôsledkom reklamy bol reálny nárast obratu žalobcu a získanie nových klientov v období počas a po poskytnutí reklamných služieb, čo žalobca preukázal napr. záznamom z portálu Finstat. Dodávateľovi žalobcu (spoločnosti NOBOX) vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 4 Zákona o DPH prijatím platby za tieto služby, pokiaľ nevznikla podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH skorším dodaním reklamnej služby pred platbou. Keďže žalobca za dodané reklamné služby dodávateľovi NOBOX reálne zaplatil (čo potvrdil sám správca dane) a reklamné služby boli žalobcovi dodané, dodávateľ, ktorý bol platiteľom DPH, uplatnil voči žalobcovi daň z týchto služieb. Argument o použití plnenia nie je nijako konkrétne v napadnutých rozhodnutiach zdôvodnený. V tejto súvislosti žalobca poukázal na body 27. až 31. Rozsudku Najvyššieho súdu SR zo dňa 06.03.2018 sp. zn. 1Sžf/64/2016 (ďalej aj „Judikát o reklame“). V tomto rozhodnutí najvyšší súd konštatoval, že viazanie práva na odpočítanie dane z faktúr za reklamu na vstupe len na preukázanie efektívnosti reklamy a súčasne túto efektívnosť zmerať 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. Žalovaný ani správca dane toto nerešpektovali, do svojej argumentácie pridávali ďalšie kritériá, podľa ktorých poskytnuté služby nemali byť použité na účely podnikania, čo len preukazuje, že žalovaný ani správca dane nepostupovali objektívne, ale s vopred daným cieľom dorubiť daň bez ohľadu na riadny postup a hmotné právo.

19. V súvislosti so záverom žalovaného, že nemala byť preukázaná ekonomická súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie loga spoločnosti a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb žalobcu, žalobca konštatoval, že „argument o prínose pre platiteľa“ by v konečnom dôsledku znamenal, že o tom, či je konkrétne plnenie reklamou, by nerozhodovali definície reklamy podané judikatúrou Súdneho dvora EÚ, resp. zákonom, ale vymedzenie spôsobilosti prezentácie žalobcu podľa predstavy žalovaného, čím žalovaný vytvára neprípustne ďalšie kritérium priznania odpočítania DPH - vymedzenie informačnej spôsobilosti loga a názvu podnikateľa vo vzťahu k predmetu činnosti podnikateľa.

20. V nadväznosti na záver žalovaného, že nemala byť preukázaná pravdivosť a ekonomická opodstatnenosť faktúry dodávateľa (ďalej aj „argument o pravdivosti faktúry“), žalobca uviedol, že reklama nemá byť posudzovaná podľa reálnej efektívnosti, pričom v prípade žalobcu jej reálny efekt bol dosiahnutý a pokračuje, čo žalovaný v napadnutých rozhodnutiach vôbec nezohľadnil. Práve sprievodné aktivity ako poskytnutie VIP vstupeniek a konanie záverečného rautu umožnili žalobcovi priame a okamžité nadväzovanie a uzatváranie obchodných vzťahov medzi zúčastnenými podnikateľskými

subjektami, ku ktorým by sa žalobca bez pozície generálneho reklamného partnera podujatia (teda objednávky a dodania sporného plnenia) nikdy nedostal.

21. Žalobca zhrnul, že: (i) žalovaný opomenul argumentáciu žalobcu o tom, že preukazovanie skutočností mimo sféry vplyvu žalobcu (ako sú napríklad vzťahy dodávateľa a subdodávateľov) sú pre rozhodnutie vo veci samej irelevantné, (ii) prezentácia žalobcu bola jednoznačne reklamnou prezentáciou s konkrétnym efektom, čo je založené na konkrétnych dôkazoch (štatistika obratu žalobcu, nové zmluvy, verejne dostupné vyobrazenie reklamy na internete, dotazníky); (iii) žalovaný nereagoval na viaceré aspekty obrany žalobcu v odvolaní, napr. na rozhodnutia súdov (napríklad Judikát o reklame), ani na tvrdenie o tom, že bolo preukázané reálne dodanie služieb. Nezrozumiteľnosť napadnutých rozhodnutí spočíva podľa žalobcu v tom, že žalovaný si protirečí vo viacerých podstatne významných súčiastiach odôvodnenia (napr. uvádza, že do obchodného reťazca mal by dodávateľ žalobcu vložený účelovo bez podnikateľského dôvodu a na inom mieste uvádza, že služba bola daňovému subjektu poskytnutá), a jednak v tom, že na niektoré námietky žalobcu reagoval len všeobecnými konštatovaniami bez ich vlastnej aplikácie na konkrétnu vec (nevysporiadal sa s judikatúrou Súdneho dvora EÚ týkajúcou sa preukazovania faktického dodávateľa plnenia a s tým, že pokiaľ nie je preukázaná účasť subjektu na daňovom podvode, či vedomosť o ňom, ale je preukázané, že plnenie bolo poskytnuté a že ho poskytla zdanieľná osoba, potom nie je možné daňovému subjektu odoprieť nárok na odpočet DPH). Nie je vôbec zrejmé, ktoré z týchto protirečení viedli žalovaného k názoru, že nemali byť splnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane.

22. Žalovaný opomenul reagovať na námietku prekročenia zákonnej dĺžky zaistenia dokladov zo strany KÚFS, ako aj na námietku nesprávneho postupu správcu dane, ktorý bol spojený s prebratím podkladov od KÚFS a na to, že správca dane a KÚFS znemožnili žalobcovi uplatnenie jeho procesných práv v prvej fáze daňovej kontroly podľa § 45 ods. 1 písm. d) Daňového poriadku.

23. Ďalšia žalobná námietka je založená na tom, že bola neprípustne prekročená maximálna zákonná dĺžka daňovej kontroly, ktorá predchádzala vyrubovaciemu konaniu. Žalobca citoval ustanovenia Daňového poriadku týkajúce sa dĺžky daňovej kontroly, ako aj príslušné ustanovenia zákona č. 35/2019 Z.z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Zákon o finančnej správe“). Namietol, že všetky daňové kontroly začali u žalobcu fakticky už dňa 05.02.2020 úkonom KÚFS (zaistením listín a CD nosičov) a trvali až do 16.06.2021, kedy boli žalobcovi doručené protokoly z daňových kontrol. Žalobca už v rámci daňovej kontroly namietal prekročenie maximálnej prípustnej dĺžky daňových kontrol s poukazom na Rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 21.11.2018 sp. zn. 6Sžfk/63/2017, podľa ktorého daňová kontrola predstavuje tzv. prípravné konanie, ktoré slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydaného vo vyrubovacom konaní. Nakoľko ide o závažný zásah a nadmernú záťaž pre kontrolovaný daňový subjekt, je toto obdobie ohraničené dĺžkou jej trvania, čo znamená, že ani jeden z protokolov nie je prípustným dôkazom vo vyrubovacom konaní a na jej základe nemôže byť vydané žiadne rozhodnutie vo vyrubovacom konaní, a teda ani prvostupňové rozhodnutia, ani napadnuté rozhodnutia. Pokiaľ žalovaný uviedol, že mal dodržať zákonné ustanovenia tým, že daňová kontrola mala začať práve v deň uvedený v oznámení, a nie úkonom KÚFS, potom nemohol pripustiť ako dôkaz doklady zaistené žalobcovi zo strany KÚFS, pretože tieto neboli získané v rámci daňovej kontroly v súlade so zákonom. Pokiaľ žalovaný v napadnutých rozhodnutiach uviedol, že daňový subjekt v deň začatia daňovej kontroly predložil správcovi dane požadované účtovné a daňové doklady, nie je toto konštatovanie žalovaného pravdivé a je potrebné zistiť s akým úmyslom ho žalovaný do rozhodnutí obsiahol. KÚFS podľa žalobcu svojím postupom porušil ustanovenie § 4 ods. 1 Zákona o finančnej správe, keďže zaistenie vecí mohlo trvať najviac 60 kalendárnych dní, avšak trvalo podstatne dlhšie. Správca dane tak nadobudol od KÚFS dôkazný materiál držaný v rozpore so zákonom, ktorý preto podľa ustanovenia § 24 ods. 4 Daňového poriadku nemal vôbec pripustiť ako dôkaz. Správca dane pritom porušil aj ustanovenie § 46 ods. 8 Daňového poriadku, keď v žiadnom z protokolov neuviedol, akým spôsobom obstaral dôkazný materiál od KÚFS a v akom rozsahu. Procesný postup zapožičania dokladov na účely daňovej kontroly Daňový poriadok neupravuje, uvedenie súpisu podkladov ešte neznamená uvedenie spôsobu ich získania a vyhodnotenia zákonnosti tohto spôsobu. Formálnymi oznámeniami o výkone daňových kontrol zo dňa 04.06.2020 s určením dátumu začatia daňových kontrol na deň 09.07.2020 správca dane len formalizoval svoj skorší reálny postup v daňových kontrolách, keď bez dokladov získaných od KÚFS pred začatím daňových kontrol by správca dane nemohol presne vymedziť predmet preverovania tak, aby niektoré procesné úkony (napr. zo dňa 24.07.2020 a 28.07.2020) vedel realizovať bez súčinnosti

žalobcu už v prvý mesiac začatých daňových kontrol, ak by už pred formálne deklaroványm dňom začatia daňových kontrol nemal informácie o pomeroch žalobcu. Z uvedeného vyplýva, že úkony KÚFS zo dňa 05.02.2020 reálnym spôsobom prispeli k postupu správcu dane v rámci daňových kontrol a správca dane si tak de facto predĺžil lehotu na výkon daňových kontrol. Žalobca bol teda reálne obmedzovaný dlhšiu dobu ako jeden rok verejno-mocenskými zásahmi daňových orgánov na účel daňových kontrol.

24. V ďalšej časti správnej žaloby žalobca namietal, že postup žalovaného aj správcu dane vo vyrubovacom konaní bol šikanózny. Poukázal na § 68 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorého vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu. Žalobca s poukazom na zásady daňového konania, ústavné a zákonné normy konštatoval, že správca dane realizoval u žalobcu štyri daňové kontroly, z ktorých vydal štyri protokoly, a to napriek námietkam žalobcu, že realizácia štyroch daňových kontrol namiesto jednej je nehospodárna, pričom daňové kontroly boli realizované miestne nepríslušným správcom dane, čo všetko spôsobuje nadmernú nezákonnú procesnú záťaž žalobcu. Správca dane na prerokovanie obsahu štyroch protokolov reálne nariadil len jedno ústne pojednávanie realizované v jeden deň v jednej miestnosti, z ktorého však spísal štyri zápisnice, na základe ktorých vydal až 37 rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane. Žalobca teda vzniesol otázku, koľko bolo v skutočnosti vyrubovacích konaní, či boli tieto konania štyri alebo len jedno alebo ich bolo až 37. S poukazom na uvedené namietal nesprávny úradný postup správcu dane, ktorý svojvoľne vydal prvostupňové rozhodnutia bez existencie riadneho príslušného vyrubovacieho konania, ktoré by bolo možné identifikovať ako procesne samostatné vyrubovacie konanie. Je samozrejmé, že v jednom konaní môže byť vydané iba jedno rozhodnutie, a teda výsledkom štyroch vyrubovacích konaní nemôže byť v žiadnom prípade 37 rozhodnutí. Vydanie 37 rozhodnutí tak znamená pre žalobcu neproporčnú, šikanóznu, neprípustnú a neprimeranú procesnú záťaž bez opory v zákone. Každé z rozhodnutí žalobcovi uložilo povinnosť a najmä, voči každému z nich bol žalobca nútený v rámci obrany podať odvolanie. Spolu všetkých 37 rozhodnutí predstavuje 2126 strán textu, v ktorých sa mnoho textu opakuje, avšak bez akejkoľvek prehľadnej štruktúry. O podaných odvolaniach rozhodol žalovaný znovu 37 napadnutými rozhodnutiami, čo je ďalších takmer tisíc strán textu, a to dokonca s ešte menej prehľadnou štruktúrou než majú prvostupňové rozhodnutia. Žalobca namietol, že postačovalo vydať maximálne štyri rozhodnutia, každé ku konkrétnemu protokolu, optimálne však jedno rozhodnutie, keďže sa uskutočnilo len jedno ústne pojednávanie. Pretože všetky prvostupňové rozhodnutia boli žalobcovi doručené súčasne, na prípravu a podanie jedného odvolania mal žalobca v priemere menej ako jeden kalendárny deň. Preto namietal nesprávny procesný postup, ktorý žalovaný v napadnutých rozhodnutiach neodstránil, keďže zo žiadneho ustanovenia zákona nevyplýva, že by bol správca dane oprávnený vydať viac rozhodnutí než je počet začatých vyrubovacích konaní.

25. Žalobca taktiež namietol miestnu nepríslušnosť správcu dane ako súčasť nesprávneho úradného postupu. Podľa sídla žalobcu je miestne príslušným správcom dane Daňový úrad Bratislava, pričom daňovú kontrolu vykonal iný správca dane, čím nezákonne zaťažil žalobcu výkonom daňových kontrol a výkonom daňového vyrubovacieho konania nad nevyhnutnú mieru, najmä z dôvodu, že uplatňovanie procesných práv žalobcu a poskytovanie súčinnosti žalobcu voči miestne príslušnému správcovi dane je menej časovo a nákladovo zaťažujúce. Apeloval na základné zásady správy daní, najmä povinnosť minimalizovať zásahy do podnikateľskej činnosti a iných práv daňového subjektu. Voľba nesmie slúžiť na to, aby sa postup podľa § 44 ods. 3 Daňového poriadku používal bez akejkoľvek primeranosti, či zákonného zdôvodnenia ako štandardný postup správcu dane, pretože pri takejto aplikácii citovaného ustanovenia nemá inštitút miestnej príslušnosti správcu dane v Daňovom poriadku žiadne opodstatnenie.

Vyjadrenia žalovaného

26. Žalovaný vo vyjadreniach k správnym žalobám uviedol, že skutočnosti uvádzané v správnych žalobách nezakladajú dôvody na zrušenie rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí správcu dane, preto na nich trvá a navrhuje správne žaloby zamietnuť. Konštatoval, že vykonaným dokazovaním správcu dane bolo spochybnené dodanie služieb podľa predložených faktúr spoločnosťou NOBOX, skutočným dodávateľom na základe vykonaných dôkazov bola spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o. a JK Media s.r.o. Na základe vzniknutých pochybností správcu dane o dodaní služby podľa predložených faktúr, správca dane preniesol dôkazné bremeno späť na žalobcu, ktorý nepreukázal, že poskytnutá služba bola realizovaná podľa predloženej faktúry (faktúr). Ďalej uviedol, že žalobca nepreukázal splnenie podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 Zákona o DPH, pretože

nebola preukázaná ekonomická súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie loga spoločnosti a jej prínosom pre tovary a služby žalobcu. Nebol dostatočne objasnený a preukázaný priamy a bezprostredný súvis prijatej služby s celkovou hospodárskou činnosťou žalobcu. Skutočnosť, že reklamné služby obsahovali aj prezentáciu a propagáciu podnikateľských činností žalobcu nevyplýva ani z predmetu Zmluvy o zabezpečení reklamných služieb (pozn. správneho súdu: predmetom zmluvy bolo „komplexne zabezpečiť reklamnú službu v súvislosti s podujatím „Muzikál Dracula“). Na raute po muzikáli prezentoval činnosť žalobcu osobne konateľ spoločnosti alebo zamestnanec žalobcu, boli odovzdávané propagačné materiály v písomnej podobe, USB kľúče a iné reklamné predmety, z dôkazov však nevyplýva, že tieto boli súčasťou dodania služieb od spoločnosti NOBOX. Žalovaný zdôraznil, že pre nepriznanie práva na odpočítanie dane bola rozhodujúca skutočnosť, že dokazovaním nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u priameho dodávateľa a podľa § 49 ods. 2 Zákona o DPH nebolo preukázané, že služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisela s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov žalobcu. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vylúčenie nároku na odpočítanie DPH od dodávateľa bolo teda zistenie, že žalobca nespĺnil podmienku pre uplatnenie odpočítania dane podľa § 49 ods. 2 Zákona o DPH.

Repliky žalobcu

27. Žalobca v replikách vyjadril nesúhlas so závermi žalovaného, uviedol, že ide len o nedôvodnú obhajobu neprípustného šikanózneho postupu správcu dane voči žalobcovi, keď je zrejmé, že daňové orgány od samého začiatku považovali daňovú kontrolu a daňové vyrubovacie konanie len za formalitu s vopred určeným výsledkom, na ktorý nemali a nemohli mať akékoľvek úkony žalobcu vplyv. Správca dane argumentoval vyslovene tendenčne o zistených skutočnostiach, s cieľom pripraviť si pozíciu do vyrubovacieho konania pre vopred určený výsledok. Tvrdenia žalovaného nereflektujú úplný reálny stav vecí, ale sú len účelovou selekciou zvolených skutočností bez ohľadu na vnútornú logiku, reálne fungovanie podnikateľského prostredia a predovšetkým žalobcom označené dôkazy. Žalobca nie je povinný preukazovať skutočnosti, ktoré nastanú mimo jeho sféry, teda nemôže zodpovedať za to, ak si dodávateľ NOBOX, resp. subdodávateľa neplnili svoje zákonné povinnosti (nespolupracovali so správcou dane, nevedeli sa vyjadriť k obchodom). Žalobca si reklamné služby objednal, tieto mu boli poskytnuté, zaplatil za ne a v konečnom dôsledku mu zvýšili obrát, priniesli nových klientov, a teda zlepšili celkovú ekonomickú situáciu. Žalobca poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci Amper Metal (C-334/02) a vo veci Sonaecom (C-42/19) a konštatoval, že vynaložil na reklamné služby podstatnú časť svojich nákladov v roku 2015 (čo je žalovanému z daňových kontrol známe), a teda tieto náklady nepochybne tvoria podstatnú súčasť ceny služieb žalobcu voči jeho odberateľom, keďže inak by bol v strate. Predmetná reklama žalobcovi ako všeobecný náklad reálne priniesla zisk, stal sa známejším a počet a objem obchodov mu narástol. Vďaka objednaným reklamným službám sa mohol zúčastniť sekundárnych aktivít (rautu). Pri pohľade na žalobcom preukázané hodnoty obrátu (Finstat) je zrejmé, že tieto náklady boli podstatnou zložkou jeho celkových podnikateľských nákladov, nielen sponzorským balíkom. Túto stránku vecí však žalovaný účelovo ignoruje. Prezentácia žalobcu mala ekonomickú súvislosť s jeho podnikaním, keďže je formou reklamy, a teda náklady na túto prezentáciu vynaložené, sú nákladmi na podnikateľskú činnosť žalobcu.

28. Žalovaný nevyužil právo podať dupliku k jednotlivým replikám žalobcu.

Konanie pred správnym súdom

29. Krajský súd v Žiline ako správny súd samostatnými uzneseniami (samostatné uznesenie v každom z konaní pod sp. zn. 30S/135/2022, 30S/142/2022, 31S/100/2022, 30S/151/2022, 31S/102/2022, 30S/148/2022, 30S/138/2022, 31S/96/2022, 30S/152/2022, 30S/156/2022, 30S/139/2022, 30S/154/2022) návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe podľa § 188 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) právoplatne zamietol.

30. 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 Žiline pod sp. zn. 30S/135/2022, 30S/142/2022, 31S/100/2022, 30S/151/2022, 31S/102/2022, 30S/148/2022, 30S/138/2022, 31S/96/2022, 30S/152/2022, 30S/156/2022, 30S/139/2022, 30S/154/2022, vedú na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. ZA-30S/135/2022, ZA-30S/142/2022, ZA-31S/100/2022, ZA-30S/151/2022, ZA-31S/102/2022, ZA-30S/148/2022, ZA-30S/138/2022, ZA-31S/96/2022, ZA-30S/152/2022, ZA-30S/156/2022, ZA-30S/139/2022 a ZA-30S/154/2022.

31. Správny súd v Banskej Bystrici Uznesením č. k. ZA-30S/135/2022-648 zo dňa 07.05.2024 v záujme hospodárnosti spojil na spoločné konanie veci vedené na správnom súde pod sp. zn. : ZA-30S/135/2022, ZA-30S/142/2022, ZA-31S/100/2022, ZA-30S/151/2022, ZA-31S/102/2022, ZA-30S/148/2022, ZA-30S/138/2022, ZA-31S/96/2022, ZA-30S/152/2022, ZA-30S/156/2022, ZA-30S/139/2022, s tým, že sa ďalej budú viesť pod sp. zn. ZA-30S/135/2022.

32. Správny súd v Banskej Bystrici Uznesením č. k. ZA-30S/135/2022-648 zo dňa 03.07.2024 v záujme hospodárnosti spojil na spoločné konanie veci vedené na správnom súde pod sp. zn. : ZA-30S/135/2022 a ZA-30S/154/2022 s tým, že sa ďalej budú viesť pod sp. zn. ZA-30S/135/2022.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

33. Správny súd v Banskej Bystrici ako správny súd vecne príslušný podľa § 10 SSP a miestne príslušný podľa § 13 ods. 1 SSP vec prejednal na nariadenom pojednávaní dňa 11.07.2024 v neprítomnosti žalovaného (§ 114 SSP), ktorý svoju neúčasť na pojednávaní ospravedlnil a súhlasil s prejednaním veci v jeho neprítomnosti. Pojednávanie vo veci bolo nariadené na základe výslovnej žiadosti žalobcu.

34. Splnomocnený zástupca žalobcu na pojednávaní zotrval na dôvodoch nezákonnosti napadnutých rozhodnutí tak, ako boli uvedené v správnych žalobách, ako aj vo všetkých vyjadreniach žalobcu. Zároveň poukázal na skutočnosť, že v skutkovo obdobnej veci bolo dňa 13.06.2024 rozhodnuté tunajším správnym súdom tak, že správny súd zrušil rozhodnutia žalovaného a vrátil veci žalovanému na ďalšie konanie, na pojednávaní predložil kópiu skráteného písomného vyhotovenia rozsudku sp. zn. ZA-30S/140/2022.

35. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutiami správcu dane, ako aj konanie, ktoré im predchádzalo, z dôvodov uvedených v podaných správnych žalobách v súlade s § 134 ods. 1 SSP a dospel k záveru, že správne žaloby sú dôvodné.

36. Podľa § 9 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení platnom a účinnom v zdaňovacom období roku 2015 (ďalej len „Zákon o DPH“) dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane

a/ prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu,
b/ poskytnutia práva užívať hmotný majetok,
c/ prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,
d/ služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

37. Podľa § 19 ods. 2 a 4 Zákona o DPH: (2) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby. (4) Ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby.

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

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

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

41. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje: a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

42. Predmetom prieskumu sú rozhodnutia žalovaného potvrdzujúce rozhodnutia správcu dane (prvostupňové rozhodnutia), ktorými bol žalobcovi ako platiteľovi DPH určený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za jednotlivé zdaňovacie obdobia roka 2015. Žalobcovi nebolo uznané právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa NOBOX, pretože žalobca podľa záverov správcu dane nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH - nedošlo k dodaniu služby na účely DPH a okrem toho nebolo preukázané použitie prijatého plnenia na účely podnikania daňového subjektu. Žalovaný v napadnutých rozhodnutiach uznal, že fakturované služby sú predmetom DPH (t.j. v tejto časti išlo o nesprávny záver správcu dane), avšak zotrval na nesplnení hmotnoprávnej podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH, teda na tom, že dokazovaním nebolo preukázané, že služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisela s ďalšími zdaniateľnými obchodmi odvolávajúceho sa a či sa investícia do takej to prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov odvolávajúceho sa (žalobcu).

43. Žalobca v správnych žalobách v prvom rade namietal, že záver žalovaného a správcu dane, v zmysle ktorého nespĺnil hmotnoprávne podmienky na uplatnenie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty podľa § 49 a § 51 Zákona o DPH, je výsledkom nesprávneho právneho posúdenia vecí. Tvrdil, že správcovi dane za účelom preukázania splnenia podmienok pre uplatnenie odpočítania dane predložil zákonom požadované doklady, čím uniesol svoje dôkazné bremeno. Z argumentácie žalobcu v správnej žalobe možno vyabstrahovať dve pre vec relevantné línie, a to: (i) argumentáciu o nesprávnom posúdení reklamných služieb ako plnenia podliehajúceho DPH a súčasne plnenia, ktoré žalobca použil na svoje tovary a služby a (ii) argumentáciu o nesprávnom a nezákonnom spochybnení dodávateľa reklamných služieb.

44. Správny súd vo všeobecnosti uvádza, že odpočítanie dane z pridanej hodnoty môže byť obmedzené v prípadoch, ak (1) zdaniateľná osoba nespĺni hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, ak (2) došlo k daňovému podvodu alebo (3) k prípadu zneužitia práva. Splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane preukazuje osoba, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú: a) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň, b) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia) a že c) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ tieto podmienky nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje, právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Unesenie dôkazného bremena nespočíva iba v jeho formálnej deklarácii predložením formálnych dokladov s predpísaným obsahom, ale doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a musia byť ako právna skutočnosť aj preukázané. Faktúra je formálnou, nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.

45. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku je to daňový subjekt, ktorý je povinný preukázať správcovi dane, že ním uplatňovaný nárok (v tomto prípade odpočet DPH) vznikol a predložiť za tým účelom správcovi dane potrebné dôkazy. Ak správca dane nadobudne pri preverovaní predložených podkladov od daňového subjektu dôvodnú pochybnosť o oprávnenosti uplatňovaného nároku – preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov daňového subjektu, v takom prípade je opäť na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane (dochádza k presunu dôkazného bremena späť na daňový subjekt).

46. V prípade spochybnenia splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte, ktorý má okrem povinnosti tvrdenia aj povinnosť preukázať svoje tvrdenia. Žalovaný v napadnutých rozhodnutiach ustálil, že hoci žalobca preukázal, že plnenie (reklamné služby) mu boli reálne dodané iným platiteľom dane (predložil zmluvu, faktúry, dôkazy

o existencii plnenia), neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k tretej hmotnoprávnej podmienke, t.j. nepreukázal, že služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisela s ďalšími jeho zdaniteľnými obchodmi a či sa investícia do takej to prezentácie mohla premietnuť do jeho všeobecných ekonomických nákladov.

47. S ohľadom na už ustálenú rozhodovaciu činnosť NSS SR žalovaný uznal, že Zákon o DPH na účely odpočítania dane z prijatých služieb nerobí rozdiel medzi reklamou a sponzoringom v tom zmysle, že by boli služby spojené so zabezpečením sponzorského (reklamného) odkazu zákonom explicitne vylúčené zo všeobecného režimu DPH. Ako konštatoval NSS SR v Rozsudku zo dňa 27.07.2020, sp. zn. 5Sfk/20/2021 (body 24. až 30.): „Podľa zákona o reklame sa reklamou rozumie predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu, pričom za produkt sa považuje aj obchodné meno podnikateľa (§ 2 ods. 1 písm. a/, b/ zákona o reklame)...Tým, že sú definičné znaky reklamy v § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o reklame zadané veľmi benevolentne a extenzívne, čo poskytuje takmer neobmedzené kreatívne možnosti pre jej tvorcov, je to práve táto benevolentnosť, ktorá spôsobuje, že vymedzené definičné znaky reklamy môžu naplniť aj iné služby, napríklad sponzoring, reprezentácia alebo iné druhy vizuálnej komunikácie. Reklama a sponzorstvo sú z obsahového hľadiska veľmi úzko súvisiace činnosti. Hranica medzi reklamou a sponzoringom môže byť takmer nepatrná a ich obsah môže byť v podstate podobný, no daňový dopad môže byť naopak veľmi rozdielny. So zreteľom na okolnosti prejednávanej veci možno dať sťažovateľovi za pravdu, že prezentáciou jeho loga (ktoré tvorí jeho obchodné meno) na automobilových pretekoch bezpochyby mohol byť vo verejnosti vytvorený určitý (zrejme pozitívny) vnem o existencii sťažovateľa, čo mohol byť jeden z dôvodov stojacich za vznikom transakcie. To však pre priznanie práva na odpočítanie dane z prijatej služby samo osebe nestačí. Rozhodujúcou je kladné zodpovedanie otázky, či ide o službu, ktorú sťažovateľovi poskytol platiteľ dane a či ju sťažovateľ použil alebo použije na svoje zdaniteľné plnenia, na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ tak, ako to predpokladá ustanovenie § 49 zákona č. 222/2004 Z. z.. Inými slovami je potrebné objektívne zhodnotiť, či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov sťažovateľa...Kasačný súd konštatuje, že pozornosť mala byť sústredená na vyriešenie otázky, či ekonomická súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie loga spoločnosti a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb sťažovateľa bola dostatočne objasnená a či bol preukázaný priamy a bezprostredný súvis prijatej služby s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami sťažovateľa na vstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Vo svetle prezentovaných záverov, kedy pre posúdenie správnosti a zákonnosti rozhodnutia žalovaného nebolo zjavné zadané poskytnutého plnenia ako reklamy alebo sponzoringu rozhodujúce (pričom žalovaný sa sústredil predovšetkým na zodpovedanie tejto otázky) pre priznanie alebo nepriznanie práva na odpočet DPH má kasačný súd za to, že žalovaný mal pristúpiť aj k posúdeniu ostatných námietok uplatnených sťažovateľom a to, čo bolo dôvodom konštatovania orgánov verejnej správy o nemožnosti priznania práva na odpočítanie DPH a teda, či neboli splnené podmienky podľa § 49 a 51 zákona č. 222/2004 Z. z. alebo došlo k zneužitiu práva, prípadne či deklarované konanie naplnilo znaky podvodného konania. Tieto skutočnosti bude musieť žalovaný posúdiť aj vo svetle novej judikatúry Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie.“

48. Rozhodovacia prax ustálila, že nie je podstatné rozlíšenie reklamy a sponzoringu - vždy ide o dodanie služby (podporne aj Rozsudok NSS SR zo dňa 28.03.2024 sp. zn. 1Sfk/111/2022), pričom podstatným je zodpovedať otázku, či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov daňového subjektu. Kľúčovým je teda posúdenie použiteľnosti prijatej služby na vlastné dodávky tovarov alebo služieb (podmienka § 49 ods. 2 Zákona o DPH).

49. Pretože žalobca vykonával podnikateľskú činnosť na slovenskom trhu, jeho reklama na tomto území (propagácia žalobcu ako reklamného partnera kultúrneho podujatia uvedením rozlišovacej časti jeho obchodného mena „SECURITY Agency“ a doménového mena „E.“) napĺňa podľa správneho súdu znaky plnenia použitého v rámci jeho ekonomickej činnosti a propagácie. Reklamné služby sú spôsobilé zvýšiť povedomie spotrebiteľov o žalobcovi, t.j. potenciálne (pozitívne) ovplyvniť správanie spotrebiteľov vo vzťahu k nadobudnutiu tovarov a služieb od žalobcu (zvýšiť záujem o služby žalobcu).

50. Je bežnou praxou, že reklamní partneri konkrétných podujatí (či už kultúrnych či športových) bývajú prezentovaní len ich obchodným menom, resp. logom, nie vždy je reklama sprevádzaná aj ďalšími doplňujúcimi údajmi týkajúcimi sa predmetu činnosti tej-ktorej spoločnosti. Je zároveň pravdepodobné, ako to namietal žalobca počas administratívneho konania aj v správnej žalobe, že jeho prezentácia ako „SECURITY Agency“ (hoci bez uvedenia oblasti pôsobenia – predmetu činnosti) evokovala v očiach spotrebiteľov spoločnosť poskytujúcu bezpečnostné služby, čo umocňuje záver, že objednané reklamné služby nemožno vylúčiť z kategórie plnení pre účely Zákona o DPH. Preto bolo potrebné zaujať stanovisko, či plnenia prijaté na „vstupe“ súvisia s plneniami na „výstupe“, teda, či poskytnutú službu žalobca prijal na uskutočňovanie vlastných zdaniteľných plnení, t.j. posúdiť ekonomický charakter zdaniteľného plnenia, ktoré súvisí s hospodárskym cieľom, pre ktorý vznikol záväzok (Rozsudok NSS SR z 27.07.2020, sp. zn. 5Sfk/20/2021). Ako to konštatoval Najvyšší súd SR v Rozsudku zo dňa 06.03.2008 sp. zn. 3Sžf/66/2007, pri posudzovaní vecnej súvislosti vynaložených nákladov je rozhodujúci materiálny, nie formálny prístup v hodnotení jednotlivých transakcií. Reklama je činnosť zameraná na ovplyvňovanie trhu, ovplyvňovanie dopytu po určitom produkte, vlastníctvo propagovaného produktu nie je v čase uskutočnenia reklamy rozhodujúce, pretože z propagácie produktu predajcom nepriamo v dôsledku synergického efektu profituje i výrobca. Napriek tomu, že žalobca sa zaoberá výrobou nealkoholických nápojov a jeho odberateľmi sú obchodné reťazce (s ktorými je v právnom vzťahu), je zrejmé, že jeho podnikateľská činnosť je závislá na konečnom spotrebiteľovi. Zo žiadneho ustanovenia zákona nevyplýva zákaz pre žalobcu ako výrobcu, spoločne s obchodnými reťazcami ovplyvňovať trh, na ktorom pôsobia koneční spotrebiteľia a vytvoriť tak synergický efekt ktorý sa u žalobcu prejaví iba nepriamo, dopytom obchodných reťazcov po určitom produkte, ktorý im žalobca dodáva. Rovnako takúto činnosť nemožno hodnotiť ako vytváranie umelej ekonomickej konštrukcie bez hospodárskeho dôvodu. Daňovému subjektu musí byť umožnené preukázať materiálny ekonomický dôvod takto uskutočňovanej reklamy a jeho prínos pre jeho podnikanie.

51. V Rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR zo dňa 31.01.2022 sp. zn. 2Sžfk/31/2019, ktorý bol zverejnený v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pod č. 17/2022 ZNSS správny súd konštatoval: „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, sponzorom, 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.“

52. Podľa rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Amper Metal (C-334/02), v ktorom súdny dvor na základe prejudiciálnej otázky podal výklad článku 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „Smernica o DPH“), je potrebné v prípadoch reklamných služieb posúdiť cieľ poskytnutej služby – či ide o propagáciu tovarov alebo služieb (a teda všeobecné náklady podniku) alebo ide o výdavky na reprezentáciu, ktoré nemajú výlučne podnikateľskú povahu v zmysle článku 176 prvého odseku Smernice o DPH. Článok 168 písm. a) Smernice o DPH stanovuje: „Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy: a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou.“ Podľa článku 176 prvého odseku Smernice o DPH: „Rada [Európskej únie] na návrh [Európskej] komisie jednomyselne určuje, pri ktorých výdavkoch nevzniká právo na odpočítanie DPH. Právo odpočítať daň sa v žiadnom prípade nebude vzťahovať na výdavky, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov ako napríklad výdavky na luxusné predmety a služby, zábavu alebo reprezentáciu.“ V prípade poskytnutých reklamných služieb nešlo v podmienkach slovenského Zákona o DPH o výnimku podľa odsekov 3 a 7, na ktoré odkazuje ust. § 49 ods. 2 Zákona o DPH.

53. Z citovaného rozsudku ďalej vyplýva, že: „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 (pozn. správneho súdu: správne má byť uvedené „na výstupe“ ako to vyplýva z kontextu a aj z viacerých inojazyčných verzií daného rozsudku) 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. Právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo služieb na vstupe, predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie (rozsudky zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 28, ako aj zo 16. septembra 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, bod 26 a citovaná judikatúra). Je logické (ako argumentoval žalobca v správnych žalobách), že náklady vynaložené na reklamu žalobca premietol do cien svojich služieb, ktorých reklamou očakával zvýšený dopyt po poskytovaných službách. Pokiaľ ide o cenu služieb, možno ku nej len v stručnosti citovať z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Amper Metal, že skutočnosť, že zaplatená cena je vyššia ako trhovú cenu alebo prípadnú referenčnú hodnotu určenú daňovým úradom pre podobné reklamné služby, nemôže odôvodňovať odmietnutie výkonu práva na odpočítanie v neprospech zdaniteľnej osoby (bod 36).

54. Z ustanovenia § 49 ods. 2 Zákona o DPH a citovanej judikatúry (Rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Amper Metal a judikatúry NSS SR) vyplýva, že žalobca nemusí priamo preukazovať použitie fakturovaného plnenia vo vzťahu k svojim konkrétnym zdaniteľným plneniam na výstupe, teda na žalobcom poskytované tovary a služby („užitočnosť služby“), resp. nie je možné odôvodniť nepriznanie práva na odpočítanie dane bez ďalšieho 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 dodaného plnenia na plnenia žalobcu. Zároveň je v zmysle citovanej judikatúry 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 je preto bezpredmetné. Hoci podmienkou uznania výdavkov nie je okolnosť zvýšenia obratu daňového subjektu, aj túto skutočnosť žalobca v konaní tvrdil a preukazoval (záznamami z portálu Finstat).

55. Správny súd konštatuje, že zo zistení správcu dane a žalovaného nevyplýva, že by cieľom objednanej reklamy nebola propagácia tovarov a služieb žalobcu (teda, že by z tohto dôvodu nebolo možné výdavky na reklamu zaradiť medzi všeobecné náklady podniku), resp. že by tieto služby neboli nijako spojené s hospodárskou činnosťou uvedeného podniku. Žalovaný teda pochybil, keď potvrdil rozhodnutia správcu dane o vyrubení dane pre nesplnenie hmotnoprávnej podmienky – použitia dodaných služieb na dodávky vlastných tovarov a služieb (§ 49 ods. 2 písm. a/ Zákona o DPH).

56. Žalobca v tejto súvislosti dôvodne odkázal aj na Rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 06.03.2008 sp. zn. 3Sžf/66/2007, ktorý potvrdzuje, že „v prípade preukazovania vecnej súvislosti nákladov vynaložených na reklamu s uskutočňovanými zdaniteľnými plneniami daňového subjektu sa priame dôkazy uplatňujú v obmedzenej miere. Miera ovplyvnenia ľudského správania sa reklamou nie je exaktne merateľná. Ako pomocné kritérium je potrebné preskúmať kauzu (bezprostredný hospodársky dôvod) vynaloženia nákladov na reklamu, ktorá má svoj právny základ v zásade zisťovania skutočného obsahu skutočností rozhodujúcich pre vyrubenie dane“. Z napadnutých rozhodnutí síce nevyplýva, že by žalovaný žiadal pre splnenie tretej hmotnoprávnej podmienky preukázanie nových kontraktov uzavretých v príčinnej súvislosti s poskytnutou reklamou (ako to namietal žalobca), žalovaný však bez právneho základu negoval ekonomickú súvislosť dodaných reklamných služieb (prezentácie žalobcu) s jeho celkovou hospodárskou činnosťou.

57. Vychádzajúc z toho, že v dôsledku fakturovaného plnenia (reklamných služieb) bol žalobca na verejnosti propagovaný ako „SECURITY Agency“, jeho obchodné meno sa dostalo do povedomia spotrebiteľov (pričom navyše možno uviesť, že veľká časť spotrebiteľskej verejnosti bude pravdepodobne rozumieť tomuto označeniu, resp. minimálne si ho dá do súvisu s bezpečnostnými službami, ktoré žalobca poskytuje), nie je správny záver žalovaného, že plnenie, z ktorého si žalobca

uplatnil odpočítanie dane, nie je plnením prijatým na účely dodania tovarov a služieb. Žalobca v správnej žalobe akcentoval, že poskytuje len podnikateľské služby, preto akákoľvek jeho reklama slúži (má za cieľ) k zvýšeniu povedomia spotrebiteľov o žalobcovi ako podnikateľskom subjekte, t.j. de facto slúži na podporu jeho hospodárskej činnosti (podporu predaja jeho služieb zvyšovaním povedomia o žalobcovi ako sťažiteľovi na trhu), čo považoval správny súd za opodstatnené. Pretože poskytnuté reklamné služby boli spôsobilé zvýšiť v očiach spotrebiteľskej verejnosti vnem o žalobcovi ako podnikateľskom subjekte, nemožno spochybníť súvis prijatej služby s celkovou hospodárskou činnosťou žalobcu. Transakcie medzi žalobcom a deklarovaným dodávateľom (bez ohľadu na skutočnosť, či služby dodal on alebo subdodávatelia) možno považovať za transakcie podliehajúce DPH v súlade so zásadami pre odpočítanie dane. Je teda dôvodná námietka žalobcu, že žalovaný aplikoval dôvod pre nepriznanie odpočítania DPH (tretiu hmotnoprávnu podmienku) spôsobom nezodpovedajúcim zákonu (extenzívne) keď konštatoval, že nebolo preukázané, že služby dodávateľa priamo a bezprostredne súviseli s ďalšími zdanieľnými obchodmi žalobcu a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do jeho všeobecných ekonomických nákladov.

58. Pokiaľ žalobca v súvislosti s opodstatnenosťou reklamných služieb (jej účinkov na obchodnú činnosť žalobcu) viackrát zdôraznil, že len vďaka objednaným reklamným službám sa dostal po koncerte/skončení podujatia na záverečný raut, kde mal možnosť potenciálnym obchodným partnerom rozdať vlastné reklamné materiály (perá a pod.) a nadviazať s nimi kontakt, bez spochybnovania tejto skutočnosti správny súd upriamuje pozornosť na to, že predmetom konania je nepriznanie odpočítania dane z reklamných služieb, ktoré podľa zmluvy a priložených faktúr nezahŕňali túto formu prezentácie žalobcu, preto sa pri skúmaní zákonných podmienok pre odpočet DPH správca dane a žalovaný dôvodne zaoberali len splnením zákonných podmienok vo vzťahu k dodaným (fakturovaným) službám na základe (a v rozsahu) zmluvného vzťahu medzi žalobcom a jeho dodávateľom.

59. Pokiaľ žalobca poukázal na skutočnosť, že inému daňovému subjektu -spoločnosti GFB Slovakia, s.r.o. (poznámka správneho súdu: spoločnosť označenú len obchodným menom nie je možné identifikovať) bol uznaný odpočet DPH z poskytnutých reklamných služieb (vyobrazenia loga a názvu tejto spoločnosti na plagáte o vystúpení José Carrerasa), je potrebné uviesť, že hoci precedenčná zásada (povinnosť správca dane dbať na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely) sa nepochybne uplatňuje v daňovom konaní, v tomto prípade na základe údajov poskytnutých žalobcom, bez možnosti overenia toho, či išlo o skutkovo zhodný prípad, nie je možné konštatovať, že v tomto prípade sa správca dane a žalobca odchyľil od svojej predchádzajúcej rozhodovacej praxe (hoci to nemožno ani vylúčiť).

60. Aj žalobcove výhrady voči záverom správca dane a žalovaného o spochybnení dodávateľa služieb (o tom, že služby nemohol dodať deklarovaný dodávateľ žalobcu – spoločnosť NOBOX) síce sú vo väzbe na obsah napadnutých rozhodnutí relevantné, no súčasne je potrebné zdôrazniť, že na tomto závere napadnuté rozhodnutia založené neboli. Uvedené závery správca dane a žalovaného mohli spôsobiť čiastočnú zmätočnosť napadnutých rozhodnutí, hoci je nepochybné, že napadnuté rozhodnutia boli založené na nesplnení hmotnoprávnych podmienok. V dôsledku ich uvedenia (vrátane argumentov o účelovom vložení spoločnosti NOBOX do obchodného reťazca s cieľom podvodným spôsobom zneužiť systém neutrality dane) prišlo k „zmiešavaniu“ dôvodov pre nepriznanie odpočítania dane, čo nezodpovedá správne postupu orgánov finančnej správy pri skúmaní zákonných podmienok na odpočítanie dane. V napadnutých rozhodnutiach žalovaný uvádza aj argument o ekonomickej neopodstatnenosti faktúr vystavených žalobcovi jeho dodávateľom NOBOX, ktorý navodzuje dojem, že sa žalovaný zaoberal aj tzv. zneužitím práva. Hoci správny súd rozumie, z akých dôvodov mohli byť žalovaným (a správcom dane) tieto argumenty uvádzané (z dôvodu vykreslenia celkovej situácie realizovaných obchodov medzi žalobcom a jeho dodávateľom NOBOX vrátane subdodávateľských vzťahov), je potrebné konštatovať, že predmetné závery robia napadnuté rozhodnutia čiastočne nezrozumiteľnými. Sú tak dôvodné aj námietky žalobcu, že pokiaľ žalovaný nepriznanie odpočítania dane zdôvodňoval pochybnosťami o dodaní služieb deklarovaným dodávateľom (hoci bolo ustálené, že plnenie bolo žalobcovi dodané, a to subjektom registrovaným pre daň), išiel nad rámec zákona. Táto argumentačná línia evokuje, že žalovaný (a správca dane) mal aj pochybnosti o celom obchodnom reťazci, ktorého súčasťou bol žalobca. Pretože však ako dôvod nepriznania odpočítania bez pochyb formuloval nesplnenie tretej hmotnoprávnej podmienky (nesplnenie podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a/ Zákona o DPH), nie je účelné a hospodárne zaoberať sa touto argumentačnou líniou, hoci je treba zdôrazniť, že rozhodnutie o nepriznaní odpočítania dane (rozhodnutie o vyrubení dane) musí byť

postavené buď na nesplnení hmotnoprávných podmienok alebo môže byť odpočet dane odopretý na základe záveru o preukázaní daňového podvodu alebo zneužitia práva, pričom miešania uvedených dôvodov môže mať za následok nezrozumiteľnosť rozhodnutia.

61. Existencia plnenia ako takého v konaní nebola sporná – správca dane aj žalovaný zhodne uviedli, že žalobca preukázal, že logo spoločnosti žalobcu bolo umiestnené medzi reklamnými partnermi na podujatí „Muzikál Dracula“. Žalovaný v závere vyjadrenia k správnym žalobám sám zdôraznil, že vysvetlenie daňového podvodu a zneužitia práva v merite veci je irelevantné, keď nebolo zámerom správcu dane v predmetnom konaní preukázať daňový podvod alebo zneužitie práva, hoci na inom mieste konštatoval, že deklarovaný dodávateľ NOBOX bol do obchodného reťazca vložený účelovo, bez riadneho podnikateľského dôvodu a ekonomického opodstatnenia s cieľom podvodným spôsobom zneužiť systém neutrality DPH tým spôsobom, že účelovo a neodôvodnene navýšil cenu služieb, avšak súvisiacu daň neodviedol do štátneho rozpočtu.

62. V zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ (osobitne s poukazom na rozhodnutie vo veci Vikingo C-610/19) nie je možno odmietnuť daňovému subjektu odpočet DPH len z dôvodu, že nevie preukázať, že ním uvedený dodávateľ zabezpečil dodanie prostredníctvom subdodávateľských subjektov. V prípade spochybnených dodávateľov je možné nepriznať odpočet DPH len v prípade, keby bola preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca.

63. Ako nedôvodnú správny súd teda vyhodnotil námietku nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí pre ich nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov. Hoci, ako už bolo uvedené, v napadnutých rozhodnutiach (v nadväznosti na prvostupňové rozhodnutia) sa okrem nesplnenia tretej hmotnoprávnej podmienky pre priznanie odpočítania DPH nachádzajú aj argumenty spochybňujúce dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom a úvahy navodzujúce podozrenie z daňového podvodu či zneužitia práva, záver každého z napadnutých rozhodnutí bez pochyb pomenúva dôvod nepriznania odpočítania DPH – nepreukázanie, že služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisela s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu.

64. Pre záver o nezákonnosti napadnutých rozhodnutí neboli dôvodné ani námietky, že žalovaný a správca dane nedostatočne zistili skutkový stav a nevykonali dôkazy navrhnuté žalobcom. Je pravda, že žalobca s odvolaniami proti prvostupňovým rozhodnutiam predložil žalovanému dotazník s odpoveďami viacerých tretích osôb na otázku, akou činnosťou sa podľa nich zaoberá spoločnosť SECURITY Agency s.r.o.. Žalovaný dotazník ako dôkaz uviedol v opisnej časti napadnutých rozhodnutí sumarizujúc dôvody odvolania, ale v odôvodnení samotných rozhodnutí sa ku nemu už nevyjadril. Na tomto mieste je potrebné uviesť, že žalovaný (a správca dane) nie je povinný vykonať všetky dôkazy, ktoré navrhol daňový subjekt, musí však odôvodniť, prečo ten-ktorý dôkaz nevykonal. Hoci povinnosťou žalovaného ako odvolacieho orgánu bolo reagovať na predložený dôkaz, pokiaľ k tomu nedošlo, nemá táto vada za následok nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí žalovaného, a teda vplyv na materiálne posúdenie veci. Žalobca sa v správnych žalobách obmedzil na konštatovanie, že žalovaný dotazník opomenul, ďalej však neuviedol, aký vplyv to podľa neho malo na zákonnosť napadnutých rozhodnutí. Správny súd v tejto súvislosti uvádza, že nie je oprávnený dôvody nezákonnosti sám vyhľadávať a za žalobcu dopĺňať podľa zistení z administratívneho spisu, ani všeobecne žalobcom uplatnené dôvody konkretizovať na daný prípad, a už vôbec nie postupovať pri preskúmaní napadnutých rozhodnutí na základe domnienok o obsahu žalobných námietok. Je povinnosťou žalobcu v správnej žalobe jasným a zrozumiteľným spôsobom sformulovať, z akých dôvodov a v akej skutkovej alebo právnej otázke sa orgán verejnej správy mylí, s uvedením konkrétneho následku na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Úlohou správnych súdov nie je ani reparovať také prípadné procesné pochybenia orgánov verejnej správy, ktoré by vo svojej podstate viedli len k zopakovaniu konania pred orgánmi verejnej správy, avšak bez reálneho potenciálu zmeny k lepšiemu. Podľa rozhodnutia Najvyššieho súdu SR publikovaného v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky pod č. R 103/2011 platí, že nie každé porušenie procesného predpisu má za následok porušenie práv účastníka konania. Pokiaľ žalobca navrhol doplniť dokazovanie v tom smere, či aj voči ostatným reklamným a mediálnym partnerom kultúrnych podujatí Lucie Bílá - november 2018, Karel Gott „Pošli to dál“ 2018, Madagaskar 2017, Muzikál Angelika 2016 a Muzikál Dracula 2015, začal správca dane daňovú kontrolu, žalovaný nevykonanie dôkazu odôvodnil tým, že je na správcovi dane, aké dôkazy vykoná, pretože podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie. Žiada sa doplniť,

že povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu je v prvom rade uniesť dôkazné bremeno vo vzťahu k ním deklarovaným obchodom, nie odkláňaním pozornosti na iné daňové subjekty. Ak by mal žalobca vedomosť, že v skutkovo obdobnom prípade správca dane postupoval inak ako v prípade žalobcu, vtedy by bolo namieste zaoberať sa postupom orgánov finančnej správy v inej daňovej kontrole, nie je však hospodárne a účelné bez takejto konkretizácie dokazovať, aký bol postup správcu dane vo vzťahu k iným reklamným partnerom referovaných kultúrnych podujatí.

65. Pokiaľ žalobca žalovanému vytýkal, že nereagoval na všetky ním citované súdne rozhodnutia (napr. nález Ústavného súdu ČR zo dňa 18.11.2008 sp. zn. I. ÚS 1835/07 ako aj nálezy Ústavného súdu SR), na argumenty týkajúce sa zásady minimalizácie zásahov do práv daňových subjektov, inštitútu dožiadania, postupu KÚFS, štandardizácie použitia § 44 ods. 3 Daňového poriadku a pod.), možno uviesť, že žalovaný v napadnutých rozhodnutiach síce stručne, ale reagoval na jednotlivé námietky žalobcu obsiahnuté v odvolaní. Žalobca na jednej strane vytýkal žalovanému stručné, resp. nedostatočné reakcie, na druhej strane mu vytýkal „zahlcujúci“ obsah napadnutých rozhodnutí (ako aj rozhodnutí správcu dane). K tomu správny súd môže len uviesť, že hoci orgány verejnej správy majú povinnosť vydávať zrozumiteľné rozhodnutia, často sú aj v dôsledku aktivity účastníkov konania nútené k neúmernému rozširovaniu textu rozhodnutí, súc vedené snahou zodpovedať všetky námietky účastníkov konania. Obdobne, keby sa správny súd podrobne venoval každému zo žalobcom citovaných rozhodnutí (žalobca citoval viaceré rozhodnutia Ústavného súdu SR, Najvyššieho súdu SR, Súdneho dvora EÚ), text súdneho rozhodnutia by neúmerne rozšíril tak, že by de facto míňal požiadavku zrozumiteľného odôvodnenia súdneho rozhodnutia (právo na zrozumiteľné odôvodnenie). Preto sa správny súd sústredil na podstatné argumenty žalobcu, majúc za to, že kvalita súdneho rozhodnutia a naplnenie práv účastníkov konania na prístup k spravodlivosti nenarastá dĺžkou súdneho rozhodnutia, ale schopnosťou súdu abstrahovať z podaní účastníkov pre vec (správnou žalobou napadnuté rozhodnutie) podstatné argumenty a vysporiadať sa s nimi.

66. Žalobca namietal, že orgán verejnej správy musí reagovať na všetky návrhy, námietky a vyjadrenia účastníkov konania k podkladu rozhodnutia, zároveň musí uviesť aj vyhodnotenie vykonaných dôkazov a rozhodnutie musí obsahovať právne posúdenie veci. Z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí vyplýva, ktoré skutočnosti boli podkladom na rozhodnutie a žalovaný dostatočne jasne a zrozumiteľne uviedol úvahy, ktorými vykonané dôkazy vyhodnotil a na základe ktorých dospel k záveru, že neboli splnené podmienky na odpočítanie dane v zmysle Zákona o DPH. Žalobca v rámci tejto námietky opätovne uvádzal svoje vyjadrenia, resp. stanoviská k argumentácii žalovaného, svoj nesúhlas s vyhodnotením dôkazov s následnou prezentáciou svojho vlastného hodnotenia vykonaných dôkazov, čo, ako už správny súd konštatoval aj v predchádzajúcich bodoch odôvodnenia tohto rozsudku, nepostačuje pre prijatie záveru o nezákonnosti napadnutých rozhodnutí. Orgán verejnej správy (obdobne ako správny súd) nie je povinný reagovať na všetky námietky účastníka konania. Ústavný súd SR v Náleze zo dňa 10.07.2002 sp. zn. I. ÚS 56/01 konštatoval, že rozhodnutie správneho orgánu musí uviesť relevantné a dostatočné dôvody, na základe ktorých bolo vydané. Rozsah tejto povinnosti sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí sa posúdiť vo svetle okolností každej veci. Z hľadiska práva na súdnu a inú právnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 ústavy s ohľadom aj na príslušnú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (pozri napr. rozsudok Garcia Ruiz v. Španielsko z 21.01.1999, § 26, týkajúci sa povinnosti súdov odôvodniť svoje rozhodnutia) však nemožno vyvodzovať, že dôvody uvedené správnym orgánom sa musia zaoberať zvlášť každým bodom, ktorý niektorý z účastníkov konania môže považovať za základný pre svoju argumentáciu. Ďalej Najvyšší súd SR vo svojom Rozsudku zo dňa 18.06.2014 sp. zn. 2 SŽo/24/2013 uviedol: „Európsky súd pre ľudské práva zároveň pripomína, že právo na spravodlivý súdny proces nevyžaduje, aby súd v rozsudku reagoval na každý argument prednesený v súdnom konaní. Stačí, aby reagoval na ten argument (argumenty), ktorý je z hľadiska výsledku súdneho rozhodnutia považovaný za rozhodujúci.“

67. Nebola dôvodná ani námietka žalobcu, že v tomto prípade bola prekročená maximálna zákonná dĺžka daňovej kontroly (bod D. správnej žaloby). Žalobca nerozporoval, že daňová kontrola začala 09.07.2020 na základe Oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 04.06.2020 a bola ukončená v zmysle zákona dorúčením Protokolu dňa 16.06.2021. Namietal však, že fakticky daňová kontrola začala už 05.02.2020, kedy KÚFS žalobcovi zaistil šesť položiek listín a CD nosičov, a to konkrétne: dodávateľské faktúry od spoločnosti Sarco s.r.o., dodávateľské faktúry od spoločnosti NOBOX, hodnotiacu správu a CD Lucie Bílá 2018, hodnotiacu správu a CD Karel Gott 2018, hodnotiacu správu a CD Madagaskar 2017, hodnotiacu správu a CD Muzikál Angelica 2016. Správny súd uvádza, že predmetné listiny a CD

nosiče boli žalobcovi zaistené podľa § 44 ods. 1 Zákona o finančnej správe KÚFS v rámci samostatného konania, ktoré nemožno stotožňovať s daňovou kontrolou. Preto je dôvodný argument žalovaného, že daňová kontrola žalobcu bola začatá 09.07.2020 a ukončená 16.06.2021, t.j. v zákonnej jednoročnej lehote. Rozhodnutia súdov (Ústavného súdu SR a Najvyššieho súdu SR) týkajúce sa dĺžky daňovej kontroly sa vzťahujú na prekročenie zákonnej jednoročnej lehoty a nie sú aplikovateľné na prípad žalobcu, pretože v jeho prípade bola daňová kontrola ukončená v zákonnej lehote.

68. Žalobca namietal aj nezákonnosť zaistenia dokumentov KÚFS, postup KÚFS však nie je predmetom tohto konania, preto sa správny súd námietkami žalobcu voči nemu nezaoberal (ani žalovaný nebol v napadnutých rozhodnutiach povinný reagovať na námietky týkajúce sa žalobcom namietaného postupu KÚFS). Skutočnosť, že predmet zaistenia KÚFS odovzdal správcovi dane nemá vplyv na plynutie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly. Podľa obsahu administratívneho spisu KÚFS odovzdal zaistené doklady správcovi dane dňa 08.07.2020, teda deň predchádzajúci dňu začatia daňovej kontroly. Táto skutočnosť však nič nemení na tom, že daňová kontrola bola začatá 09.07.2020 a bola ukončená doručením Protokolu 16.06.2021. Nie je porušením zákona, ak správca dane pred začatím daňovej kontroly disponoval informáciami o žalobcovi ako daňovom subjekte. Podľa Zápisnice o vykonaní úkonu spísanej dňa 08.07.2020 (po doručení oznámenia o daňovej kontrole) KÚFS správcovi dane odovzdal dodávateľské faktúry od spoločnosti SARCO s.r.o., dodávateľské faktúry od spoločnosti NOBOX, Hodnotiacu správu Lucie Bíla – november 2018, Hodnotiacu správu Karel Gott „Pošli to dál...“ 2018, Hodnotiacu správu Madagaskar 2017 a Hodnotiacu správu Muzikál Angelica 2016.

69. Z administratívneho spisu ďalej vyplýva, že dňa 17.07.2020 sa uskutočnilo ústne pojednávanie v priestoroch Daňového úradu Žilina, kde žalobca predložil účtovné a daňové doklady potrebné k výkonu daňovej kontroly, preto nie je dôvodná námietka žalobcu, že nie je pravda, že na začiatku daňovej kontroly daňový subjekt predložil doklady a že len vďaka faktickému začatiu daňovej kontroly už zaistením dokladov zo strany KÚFS mohol správca dane v dňoch 28.07.2020 začať úkony v daňovej kontrole.

70. Nie je dôvodná ani námietka žalobcu, že správca dane porušil ustanovenie § 46 ods. 8 Daňového poriadku, keď v žiadnom z protokolov neuviedol, akým spôsobom obstaral dôkazný materiál a v akom rozsahu. Podľa citovaného ustanovenia protokol obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov. V úvodnej časti Protokolu správca dane uviedol, že zaistené doklady boli odovzdané správcovi dane 08.07.2020, o čom bolo spísané potvrdenie o odovzdaní písomností, dokladov a záznamov, odovzdávací protokol a zápisnica o vykonaní úkonu. Ostatné daňové a účtovné doklady potrebné k výkonu daňovej kontroly boli predložené daňovým subjektom 17.07.2020. Hoci žalovaný na strane 25 napadnutých rozhodnutí uviedol, že žalobca v deň začatia daňovej kontroly predložil uvedené doklady správcovi dane, je zrejmé, že tým chcel iba konštatovať, že na začiatku daňovej kontroly žalobca správcovi dane požadované doklady predložil a nie je treba za tým hľadať osobitný úmysel žalovaného poškodiť žalobcu, ako to naznačuje žalobca v správnej žalobe. V Protokole je na strane 5 uvedený presný súpis dokladov, z ktorých správca dane vychádzal pri daňovej kontrole a dokladov, ktoré prevzal od KÚFS.

71. Správca dane v procese dokazovania použil aj zistenia a skutočnosti z kontrol iných daňových subjektov, v súvislosti s čím žalobca v správnej žalobe namietal nezákonnosť jeho postupu. Žalobca konkrétne namietal (bod 30. správnej žaloby), že boli porušené jeho procesné práva, pretože nemohol byť prítomný pri výsluchu svedkov – svedka A. B. (konateľa spoločnosti NOBOX) dňa 21.08.2020, svedka A. B. (konateľa JK MEDIA s.r.o.) dňa 19.11.2020, svedka C. A. D. (konateľa spoločnosti SMUGGLERS s.r.o.) dňa 12.11.2020. Právo žalobcu ako kontrolovaného subjektu byť upovedomený o výsluchu svedka sa vzťahuje na každý výsluch svedka uskutočnený v priebehu daňovej kontroly týkajúcej sa žalobcu ako daňového subjektu. Pokiaľ správca dane prihliadal na dôkazy z daňových kontrol u iných subjektov, je zrejmé, že v týchto kontrolách žalobca ako subjekt, ktorého sa kontrola netýkala, nebol upovedomený o termíne ústneho pojednávania (výsluchu svedka). Na takto získané dôkazy (dôkazy z iných konaní) môže správca dane prihliadať, ak boli získané zákonným spôsobom - čo žalobca v správnej žalobe nespochybňoval, a súčasne, ak mal možnosť sa k nim vyjadriť, čo taktiež nespochybňoval. Z obsahu spisu nevyplýva, že žalobca po doručení Protokolu, ktorý vychádzal aj z výpovedí predmetných svedkov, požiadaval v rámci vyrubovacieho konania o doplnenie dokazovania – o opakovaný výsluch svedkov. Pre úplnosť správny súd uvádza že výsluch svedka A. B. bol uskutočnený aj v priebehu daňovej kontroly žalobcu, a to na ústnom pojednávaní dňa 04.09.2020, ktorého sa žalobca

nezúčastnil napriek tomu, že bol upovedomený o výsluchu svedka. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Vzhľadom na uvedené sú dôkazy z inej daňovej kontroly použiteľné v rámci iných daňových kontrol ako skutočnosti známe správcovi dane z jeho činnosti. Ako uviedol Najvyšší súd SR v Rozsudku zo dňa 16.12.2020 sp. zn. 3Sžfk/29/2019 „skutočnosťami známymi správcovi dane sú skutočnosti, o ktorých má správca dane vedomosť v dôsledku vykonávania postupov, resp. činnosti pri správe daní. Ak určitá skutočnosť už bola dokazovaná, hoci aj iným daňovým subjektom v inej veci, je možné ju použiť. Správca dane by mal však o tom informovať daňový subjekt, aby daňový subjekt túto skutočnosť nemusel dokazovať, aby daňový subjekt mohol uvedenú skutočnosť spochybníť a vyvrátiť. Takýto postup je odrazom snahy o hospodárnosť a efektívnosť konania a v konečnom dôsledku takýmto postupom nedochádza k opätovnému zaťažovaniu aj samotného daňového subjektu. Podmienkou, aby dokazovanie prebehlo riadne a zákonným postupom je, že daňový subjekt musí mať možnosť splniť svoju dôkaznú povinnosť a vyjadriť sa ku všetkým vykonávaným dôkazom, dôkazom založeným v spise, ale aj k spôsobu vedenia dokazovania“. V prejednávanej veci možno konštatovať, že žalobcovi bola poskytnutá možnosť vyjadriť sa k dôkazom (vrátane dôkazov vykonaných v rámci daňovej kontroly iného subjektu) a navrhnúť ich doplnenie, resp. navrhnúť ich opätovné vykonanie (opätovný výsluch svedkov).

72. Žalobca na viacerých miestach správnej žaloby vytykal orgánom finančnej správy rozsiahlosť rozhodnutí, ich neprehľadnosť a opakovanie argumentov. Správny súd v tejto súvislosti musí poznamenať, že podaná správna žaloba (žaloby) v rozsahu päťdesiatich štyroch strán, v ktorej žalobca viackrát opakuje svoje argumenty a cituje viaceré aj nesúvisiace rozhodnutia súdov, nesvedčí o tom, že by zvolil iný postup, aký vytykal orgánom finančnej správy.

73. Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv a oprávnených záujmov fyzických a právnických osôb pred ich narušením či poškodením nezákonnosťou rozhodnutí a postupov správnych orgánov. Každý, kto sa cíti poškodený na svojich právach, môže tak podaním správnej žaloby vyvolať súdne konanie, kde správny orgán už nebude mať nadriadené a autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania, predmetom ktorého je spor o zákonnosť jeho postupu alebo rozhodnutia, s rovnakými právami aké má v konaní žalobca. Súdny prieskum zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy je ovládaný dispozičnou zásadou. Rozsah súdneho prieskumu zákonnosti je podľa § 134 ods. 1 SSP daný žalobnými dôvodmi (s výnimkou prípadov uvedených v § 134 ods. 2 SSP). Správny súd nie je ďalšou inštanciou v správnom konaní oprávnenou samostatne zisťovať skutkový stav veci a prípadne modifikovať skutkové, či právne závery orgánov verejnej správy, pretože nenahrádza ich činnosť. Úlohou správneho súdu je posúdiť, či si orgán verejnej správy v zmysle žalobných dôvodov zadovážil dostatok skutkových podkladov pre rozhodnutie, či zistil skutočný stav, t.j. či skutkové závery, ku ktorým dospel, vyplývajú z vykonaných dôkazov a či rozhodol v súlade s hmotnoprávnymi a procesnými predpismi.

74. Správny súd po preskúmaní napadnutých rozhodnutí (vo väzbe na dôvod nepriznania odpočítania dane) konštatuje, že správca dane a žalovaný u žalobcu nesprávne právne posúdili podmienky na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 Zákona o DPH, keď konštatovali, že žalobca nepreukázal, že dodávateľom fakturované plnenie (reklamné služby) použil na dodávky svojich tovarov a služieb ako platiteľ DPH, resp. že prezentácia podujatia „Muzikál Dracula“ nemohla ovplyvniť dopyt po výrobkoch a službách žalobcu. V tomto prípade bolo žalobcovi dodané plnenie (bola splnená podmienka existencie materiálneho plnenia), pričom išlo o službu poskytnutú žalobcovi za protihodnotu osobou, ktorá konala v postavení zdaniteľnej osoby (túto skutočnosť správca dane ani žalovaný nespochybňovali). Ak je potom daný súvis medzi poskytnutými reklamnými službami na vstupe a celkovou hospodárskou činnosťou žalobcu (ktorý podľa názoru správneho súdu daný je – cieľom umiestnenia reklamy bolo zvýšenie povedomia o žalobcovi v očiach spotrebiteľskej verejnosti), čiže je naplnená aj tretia hmotnoprávna podmienka, správca dane môže daňovému subjektu odmietnuť odpočítanie dane len ak sa preukáže, že zdaniteľná osoba sa aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca (Rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci Vikingo C-610/19).

75. Na základe vyššie uvedeného správny súd dospel k záveru, že správne žaloby žalobcu sú dôvodné, a preto napadnuté rozhodnutia žalovaného a prvostupňové rozhodnutia správcu dane 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 (§ 191 ods. 4 SSP).

76. V ďalšom konaní správca dane opätovne posúdi splnenie zákonných podmienok pre žalobcom uplatnené odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa NOBOX za jednotlivé zdaňovacie obdobia (kalendárne mesiace) roku 2015, najmä posúdi, či na základe zisteného skutkového stavu je možné prijať záver o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane zo strany žalobcu, s prihliadnutím na skutočnosť, že v prípade splnenia hmotnoprávnych podmienok možno odpočet DPH nepriznať len v prípade, ak by bolo v konaní preukázané, že žalobca sa podieľal na daňovom podvode alebo vedel alebo mal a mohol vedieť, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom alebo ak by bolo zistené zneužitie práva. Vo vzťahu k uvedeným skutočnostiam je následne potrebné vyhodnotiť aj otázku zvládnutia dôkazného bremena, ktoré v prípade preukazovania splnenia hmotnoprávnych podmienok je na strane žalobcu a pri daňovom podvode a zneužití práva na strane správcu dane. V ďalšom konaní je správca dane viazaný právnym názorom vysloveným správnym súdom (§ 191 ods. 6 SSP). Rozhodnutia správca dane pritom odôvodní tak, aby obsahovali všetky náležitosti v zmysle § 60 ods. 3 Daňového poriadku.

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

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

Poučenie:

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

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

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

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

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

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

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

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

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