

Súd: Krajský súd Žilina
Spisová značka: 30S/147/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5021200401
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 01. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Zuzana Jančárová
ECLI: ECLI:SK:KSZA:2023:5021200401.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Žiline, ako správny súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Jančárovej a členov senátu JUDr. Jozef Šulek a Mgr. Denisa Slivová (sudca spravodajca), v právnej veci žalobcu: ims, a.s., so sídlom P. Mudroňa 5, 010 01 Žilina, IČO: 36 403 997, právne zastúpený: Kreston Slovakia Legal, s.r.o., so sídlom Mlynské nivy 49, 821 09 Bratislava - mestská časť Ružinov, IČO: 53 799 275, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 101108510/2021 zo dňa 25.06.2021, takto

rozhodol:

Krajský súd v Žiline z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky číslo: 101108510/2021 zo dňa 25.06.2021 a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobca má voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

o d ô v o d n e n i e :

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina (ďalej aj ako „správny orgán prvého stupňa“ alebo „správca dane“) rozhodnutím č. 100133594/2021 zo dňa 27.01.2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správne daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil daňovému subjektu (v tomto konaní v postavení žalobcu) rozdiel dane v sume 12.000,00 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2017, ktorý je daňový subjekt povinný zaplatiť v lehote 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia.

Správca dane poukázal na realizáciu daňovej kontroly u žalobcu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2017, o výsledku ktorej bol vyhotovený protokol č. 102022155/2019 zo dňa 23.08.2019. Správca dane zistil, že žalobca si okrem iných dokladov odpočítal daň z dodávateľskej faktúry č. 24031701, vystavenej dňa 24.03.2017 daňovým subjektom AKYS s.r.o., IČO: 4570935, Zámocká 30, 811 01 Bratislava (ďalej len „AKYS“) za poskytnutie reklamných služieb ku podujatiu „BGT 2017“ so základom dane 60 000,00 Eur a DPH 12 000,00 Eur. Uvedená služba bola fakturovaná na základe Zmluvy o poskytovaní reklamných služieb zo dňa 02.02.2017, ktorá bola uzatvorená medzi daňovými subjektmi AKYS a žalobcom. Žalobca si z tejto faktúry uplatnil odpočítanie dane v plnej výške. Správca dane sa oboznámil počas výkonu daňovej kontroly aj s obsahom záverečných správ k jednotlivým preverovaným podujatiam a zistil, že záverečné mediálne správy neobsahujú názov zhotoviteľa poskytnutých služieb a neobsahujú ani názov objednávateľa. Kontrolovaný daňový subjekt sa nevedel presne vyjadriť, kto reálne vykonal zakúpené reklamné a marketingové služby a z tohto dôvodu vykonal správca dane vlastné šetrenie a získal nasledovné vyjadrenia a dôkazy, z ktorých vytvoril schému dodávateľsko-odberateľského reťazca nasledovne JK

Media s.r.o.›B&D AGENCY›PVK Consulting s.r.o.›AZAN, s.r.o.›GASS, s.r.o.›PETAS, spol. s r.o.›AKYS, s.r.o.›ims, a.s.

Dňa 06.06.2018 správca dane spísal s predsedníčkou predstavenstva žalobcu K.. E. M. Zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 101113011/2018, ktorej hlavným predmetom bolo preverenie zdaniteľných obchodov v súvislosti s vykonávanou daňovou kontrolou. K.. M. sa vyjadrila, že voči obchodným partnerom bol okrem nej na základe udeleného splnomocnia oprávnený konať aj generálny riaditeľ žalobcu K.. T. C.. Zmluvné podmienky s dodávateľom reklamných a marketingových služieb AKYS dojednával generálny riaditeľ K. C. a za AKYS pán V. v golfovom rezorte Black Stork vo Veľkej Lomnici. So spoločnosťou AKYS bola uzatvorená zmluva týkajúca sa vyššie uvedených faktúr preverovaného zdaňovacieho obdobia - Zmluva o poskytovaní reklamných služieb zo dňa 02.02.2017, ktorej predmetom bol projekt BUSINESS GOLF Tour 2017 (ďalej len „BGT“). Zmluva bola doručená poštou na adresu žalobcu, kde ju predsedníčka predstavenstva K.. M. podpísala a následne odoslala dodávateľovi späť poštou. Predmetnou zmluvou sa spoločnosť AKYS zaviazala poskytnúť žalobcovi komplexné a marketingové služby smerujúce k prezentácii a propagácii žalobcu ako hlavného reklamného partnera (HRP) s dohodnutou výškou odplaty za poskytnuté služby 300 000 Eur bez DPH.

K.. C. vo svedeckej výpovedi, o ktorej bola spísaná Zápisnica o vypočutí svedka č. 101840453/2019 zo dňa 31.07.2019, uviedol, že pracuje u žalobcu na pozícii generálneho riaditeľa a je oprávnený konať v mene žalobcu na základe generálnej plnej moci a aj na základe kompetencií vyplývajúcich z pracovnej zmluvy. Obchodných partnerov žalobcu oslovuje na základe ponúkaného portfólia služieb, referencie získava priamo od oslovených dodávateľov, obchodných partnerov dodávateľov za účelom získania referencií neoslovujú. Propagáciu na preverovaných športových a kultúrnych podujatiach si vybrali z dôvodov účasti potenciálnych obchodných partnerov v určitom postavení, išlo o reprezentatívne akcie, na ktorých sa zúčastňujú najmä manažéri a riaditelia firiem. Svedok uviedol, že sa neinformoval u iných spoločností, ktoré sa zúčastnili týchto podujatí, kto pre nich zabezpečoval tieto služby, neoslovil ani žiadnych iných dodávateľov, ktorí by mohli žalobcovi predmetné služby poskytnúť, nezisťoval kto zabezpečoval reklamný priestor na preverovaných podujatiach, registroval, že organizátorom športových podujatí je B&D AGENCY, ale ich neoslovil v súvislosti so zabezpečením reklamných služieb pre žalobcu, ani o tom neuvažoval. Spoločnosť AKYS si dôkladnejšie nepreveroval. Žalobca sa zúčastnil aj pred rokom 2017 podujatia BGT v roku 2009 až 2015, dodávateľom v rokoch 2009 a 2010 bol daňový subjekt WS - Production, s.r.o, v roku 2011 a 2012 daňový subjekt Grafick Production, s.r.o., v roku 2013 daňový subjekt AKYS, v roku 2014 a 2015 daňový subjekt PRO EVENT s.r.o. K.. C. komunikoval za AKYS s pánom V. vždy osobne, stretávali sa vo Veľkej Lomnici, v sídle AKYS svedok nikdy nebol. Logo odovzdal pánovi V. na USB kľúči buď osobne alebo mu ho zaslal poštou, na túto skutočnosť si už nespomínal. K.. C. uviedol, že vedel, že AKYS zabezpečí kampaň podľa požiadaviek žalobcu, ale nezisťoval, či vo vlastnej réžii alebo subdodávateľsky. Nemal vedomosť o iných podujatiach, na ktorých sa zúčastnil AKYS a nespomínal si, či cenu ponúknutú pánom Kučerom akceptoval bez výhrad alebo došlo k jej úprave, AKYS neposkytol žalobcovi žiadne zľavy. Svedok uviedol, že mal pre predmetné reklamné podujatia vytvorený budget, cena bola pre manažment žalobcu únosná a boli ju ochotní zaplatiť.

Vo vzťahu k dodávateľovi žalobcu - AKYS správca dane uviedol, že hlavnou ekonomickou činnosťou AKYS v roku 2017 bolo prevádzkovanie gastronomických zariadení a sprostredkovateľská činnosť v oblasti služieb, obchodu a marketingu. Spoločnosť mala 6 zamestnancov na trvalý pracovný pomer a 5 zamestnancov na základe dohôd o vykonaní práce, kancelárske priestory v Poprade a gastro prevádzku. Za AKYS konal Y. V. sám. Pri marketingových službách nebolo potrebné využívať väčší počet zamestnancov, keďže išlo o sprostredkovateľskú činnosť. Všetky faktúry boli daňovým subjektom-žalobcom uhradené. Dodávateľom reklamných služieb pre AKYS bola spoločnosť PETAS. Doklady daňového subjektu AKYS boli predložené KÚFS pri zaistovaciích a ďalších procesných úkonoch. Svedok Y. V., konateľ AKYS, vo svedeckej výpovedi dňa 14.09.2019 uviedol, že AKYS má virtuálne sídlo, účtovníctvo vedie externý účtovník N. M., účtovné doklady vystavuje, kontroluje a preberá za daňový subjekt konateľ Y. V., osobne, rovnako aj pripravuje podklady a podpisuje zmluvy, platby sú realizované hlavne bezhotovostne na podnikateľské účty vedené v S. a M., reklamné a marketingové služby súvisiace s podujatím BGT a HZ boli realizované subdodávateľsky, svedok jednal za žalobcu s K.. T. C., dojednal s ním aj obchodné a platobné podmienky zmluvy v písomnej forme. V reklamných projektoch začal AKYS podnikáť v roku 2011. Daňová povinnosť, ktorá vznikla na základe preverovaných faktúr bola riadne zaevidovaná, zaúčtovaná a odvedená v príslušnom zdaňovacom období, k reklamným právam nebola zo strany AKYS žiadna pridaná hodnota, boli ďalej predané tak ako boli nakúpené s maržou cca 1%. Žalobca si vybral predmetné podujatia z katalógu podujatí, ktoré mu boli predložené spoločnosťou AKYS, jednotlivé položky plnenia v rámci podujatí si odberatelia nemohli vybrať, bolo

možné si vybrať len úroveň partnerstva a samotnú účasť na podujatí. Za dodávateľa PETAS jednal s T. R., ktorý ho oslovil prvý, bol to výhradný dodávateľ pre všetky podujatia. Svedok sa nevedel vyjadriť, kto reálne vykonával fakturované reklamné a marketingové služby; daňové subjekty AZAN a SENINDUSTRY a ani ich konateľov nepoznal. Správca dane použil ako dôkaz v súlade s § 24 ods. 3 Daňového poriadku zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 1896615/2019 zo dňa 16.04.2019 vyhotovenú Daňovým úradom Bratislava s konateľom AKYS Y. V., v ktorej sa menovaný vyjadril, že osobne pozná pána F. zo spoločnosti B&G AGENCY, s ktorým je kamarát a pozná aj pána V. zo spoločnosti JK Media. Pán V. zabezpečil v subdodávke pre partnerov podujatia reklamné a propagačné služby, AKYS sa aktívne nezúčastňoval na jednotlivých podujatiach a nebol ani organizátor a spoluorganizátor uvedených podujatí. Správca dane uviedol, že na základe analýzy podozrivého obchodného reťazca pracovníkmi KÚFS bolo zistené nasledovné: spoločnosť AKYS si v podaných daňových priznaniach DPH za zdaňovacie obdobia január až november 2017 uplatňovala odpočítanie dane na vstupe od spoločnosti PETAS v celkovej výške 1.685.495,94 Eur. Nakúpené, doposiaľ bližšie nestotožnené tovary resp. služby od spoločnosti PETAS, spoločnosť AKYS následne dodala svojim odberateľom, medzi ktorých patrí aj žalobca. Daňový subjekt AKYS je podľa zistení správca dane z vykonávaných daňových kontrol dane z pridanej hodnoty súčasťou reťazca spoločností, zaoberajúcich sa obchodom so sprostredkovaním mediálneho priestoru k predmetným podujatiam. Daňový úrad Bratislava v daňovej kontrole vykonanej u daňového subjektu AKYS za zdaňovacie obdobie január 2017 až december 2017, nepriznal odpočítanie dane faktúr vystavených dodávateľom spoločnosťou PETAS. Medzi uvedenými faktúrami sa nachádzali aj faktúry za preverované podujatia, ktoré boli následne fakturované žalobcovi bez pridanej hodnoty a s navýšením ceny. Správca dane uviedol, že uvedené skutočnosti z daňovej kontroly vykonanej u daňového subjektu AKYS sú uvedené v protokole č. 101350109/2019 zo dňa 04.06.2019, ktorý sa stáva súčasťou spisu z daňovej kontroly žalobcu ako dôkaz.

Vo vzťahu k daňovému subjektu PETAS správca dane uviedol, že tento subjekt zanikol zlúčením dňa 22.02.2018 so spoločnosťou SLOVAKIA TRANSPORT SERVICE s.r.o., IČO: 45981540 (skratka STS). Daňový subjekt PETAS pre daňový subjekt AKYS sprostredkoval propagáciu partnerov na rôznych kultúrnych a športových podujatiach. Správca dane svojou vyhľadávacou činnosťou zistil, že na adrese sídla daňového subjektu PETAS sídli veľa spoločností a ide o fiktívne sídlo. Správca dane vyzval daňový subjekt PETAS na predloženie dokladov a iných písomností, ktoré môžu byť dôkazom pri správe daní, ktorá sa správcovi dane vrátila s poznámkou - adresát je neznámy. Správca dane z informácií z interných databáz zo spisu daňového subjektu VT-HADICE & PLAST s.r.o. zistil, že konateľ spoločnosti STS R. V. (konateľ v období 18.02.2014 až 05.04.2018) je bezdomovec, podpisuje dokumenty bez čítania, za čo dostáva potraviny a šatstvo. Súčasný konateľ R. F. nemohol byť vypočutý, keďže ide o bezdomovca, ktorého pobyt nie je známy. Na Daňový úrad Košice, pobočka Trebišov sa dňa 17.12.2018 dostavil svedok T. R., ktorý vo výpovedi uviedol, že hlavnou činnosťou spoločnosti PETAS za obdobie január 2017 až december 2017 bolo sprostredkovanie reklamných a marketingových služieb, spoločnosť PETAS nemala žiadnych zamestnancov, spoločnosť mala len virtuálne sídlo a činnosť vykonával bývalý konateľ T. R. sám, a to od 22.12.2015. Svedok T. R. uviedol, že reklamné práva spoločnosť PETAS nakúpila od spoločností GASS a Bright Industry, ktoré zastupoval pán N.. Svedok T. R. na výsluchu na Daňovom úrade Bratislava dňa 26.03.2019 uviedol v súvislosti s výkonom daňovej kontroly vykonávanej u daňového subjektu AKYS, že spoločnosť PETAS predal kvôli zdravotnému stavu svojho otca a neuhradeniu faktúr spoločnosťou AKYS. Svedok uviedol, že zmluvy za spoločnosť PETAS vytváral pán V.. Zamestnancov ani priestory na vykonávanie ekonomickej činnosti spoločnosť PETAS nemala. Na otázku, ako realizovala spoločnosť PETAS v súvislosti s vykonanými športovými a kultúrnymi podujatiami reklamné a marketingové služby a čo bolo úlohou spoločnosti PETAS pri týchto podujatiach odpovedal, že ich realizoval ako dodávateľ a on ich sprostredkoval svojmu odberateľovi. Úlohou spoločnosti PETAS bolo nakúpiť a predáť. Oslovil pána V. a ponúkol mu na predaj reklamné práva. Rokovanie ohľadne zmlúv sa realizovalo u pána V. v Poprade, kde sa často stretávali a pracovali. Svedok ďalej uviedol, že žiadnu pridanú hodnotu spoločnosť PETAS nepridala, len navýšila cenu o minimálnu maržu. Svedok R. uviedol, že sa pozná s pánom V. už niekoľko rokov. S dodávateľom spoločnosťou GASS a Bright Industry začal spolupracovať tak, že s pánom N., ich konateľom, sa poznal už dlhšie a na nejakej akcii pán N. svedkovi navrhol, že mu vie sprostredkovať reklamné práva k podujatiam. Na základe analýzy podozrivého obchodného reťazca pracovníkmi KÚFS bolo zistené, že spoločnosť PETAS si podľa podaných daňových priznaní k DPH za zdaňovacie obdobia január až november 2017 odpočítala daň na vstupe od spoločnosti GASS a Bright Industry v celkovej výške 1.407.934,24 Eur. Zároveň v podaných daňových priznaniach k DPH za zdaňovacie obdobia január až november 2017 uvádza spoločnosť PETAS dodanie tovaru alebo služby pre spoločnosť AKYS z ktorej hodnota DPH je vo výške 1.422.155,90 Eur.

Vo vzťahu k daňovému subjektu GASS správca dane uviedol, že daňový subjekt zanikol zlúčením a jeho právnym nástupcom sa stala dňa 10.08.2017 spoločnosť PADAVAN, s.r.o., IČO: 36548405, ktorá zanikla zlúčením a ktorej konateľom bol opäť bezdomovec R. V. a jeho právnym nástupcom sa stala dňa 28.09.2017 spoločnosť ICHTIA, s.r.o., IČO: 36857360, ktorá bola ex offo vymazaná dňa 28.10.2017. Dňa 20.02.2019 sa dostavil na Daňový úrad Bratislava svedok, bývalý konateľ spoločnosti GASS, ktorá bola dodávateľom služieb pre spoločnosť PETAS, T. N., ktorý uviedol počas ústneho pojednávania, že hlavná činnosť spoločnosti GASS v roku 2017 bolo sprostredkovanie reklamnej činnosti. Spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov ani žiadnu kanceláriu, pošta bola doposielaná svedkovi z virtuálneho sídla spoločnosti. Spoločnosť sprostredkovala, kupovala a predávala reklamné práva. Svedok si účtovníctvo robil sám. Spoločnosť GASS mala finančné prostriedky na zakúpenie predmetných služieb z našetrených prostriedkov svedka a niečo platil až po úhradách faktúr. Na otázku správcu dane, či vie vysvetliť pojem z predmetu zmlúv - reklamný a mediálny priestor, nevedel odpovedať, len uviedol, že všetko je v účtovníctve. Svedok uviedol, že hlavnými dodávateľmi boli spoločnosti PVK Consulting, Voiton Agency, Kalypso s.r.o., od ktorých kúpil reklamné práva na podujatia. Svedok si nepamätal, ktoré akcie, ktorá spoločnosť zastrešovala, ale spoločnosť GASS mala s týmito spoločnosťami uzatvorené písomné zmluvy. Na otázku správcu dane ako sa zoznámil so svojim dodávateľom spoločnosťou PVK Consulting, konkrétne s konateľom pánom Y., uviedol, že sa zoznámili na silovom trojboji v Trenčíne. Svedok ho oslovil prvý s tým, že by od neho kúpil reklamné práva a nespomínal si čomu sa venuje spoločnosť PVK Consulting. Na otázku ako nadviazal obchodnú spoluprácu s daňovým subjektom PETAS a jeho konateľom T. R. a kto koho prvý kontaktoval, svedok odpovedal, že ho oslovil on (T. N.) ako prvý, že vie zabezpečiť reklamné práva k podujatiam. GASS nepridala žiadnu pridanú hodnotu, len navýšila cenu. O koľko percent svedok nevedel uviesť. Na základe analýzy podozrivého obchodného reťazca pracovníkmi KÚFS bolo zistené, že spoločnosť GASS v zdaňovacích obdobiach roka 2016 bola štvrťročným platiteľom DPH. Za všetky zdaňovacie obdobia roka 2016 podala spoločnosť GASS negatívne daňové priznania k DPH. Za 2. kvartál 2017 podala spoločnosť GASS daňové priznanie k DPH, kde v riadku 04 uviedla dodanie tovaru alebo služby, kde je hodnota DPH vo výške 677.293,34 Eur a zároveň v riadku 21 uviedla odpočítanie dane na vstupe v celkovej výške 672.551,77 Eur a vlastnú daňovú povinnosť v hodnote 4.741,57 Eur. Do kontrolného výkazu na 2. kvartál 2017 spoločnosť GASS uviedla ako svojich dodávateľov spoločnosti K-PRODUCTION s.r.o., Voit Rudolf, LVC s.r.o., Steep line s.r.o. a Záverečná s.r.o., od ktorých celková výška DPH uplatnenej na vstupe bola 11.070,00 Eur. Z uvedeného vyplýva, že spoločnosť GASS si nemohla odpočítať deklarovanú DPH na vstupe v hodnote 661.481,77 Eur.

Daňový subjekt Bright Industry, ktorej konateľom bol od 07.12.2016 do 02.03.2018 T. N., zanikol zlúčením a jeho právnym nástupcom sa stala 03.03.2018 spoločnosť NEXU, s.r.o., IČO: 36245402, ktorej konateľom bol od 13.06.2017 do 04.04.2018 opäť bezdomovec R. a od 05.04.2018 je konateľom C. F., taktiež bezdomovec. Na základe analýzy podozrivého obchodného reťazca pracovníkmi KÚFS bolo zistené, že spoločnosť Bright Industry za zdaňovacie obdobia 1. a 2. kvartál 2017 podala nulové daňové priznanie k DPH. Nepriznala v tomto období žiaden nákup, ani predaj tovaru alebo služieb. Uvedené konanie malo za následok následnú fakturáciu ekonomicky neopodstatnených plnení ďalším článkom obchodného reťazca, neodvedenie dane na výstupe spoločnosťou Bright Industry do štátneho rozpočtu a následné si uplatnenie tejto sumy ako dane na vstupe následnými článkami podozrivého obchodného reťazca. Daňové subjekty GASS a Bright Industr boli personálne prepojené cez osobu konateľa T. N.. Vo vzťahu k daňovému subjektu SENINDUSTRY správca dane vykonal výsluch konateľa tohto daňového subjektu v období od 30.11.2016 do 08.02.2018 K.. T. A., ktorý vo výpovedi uviedol, že spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov. K.. A. bol jediným oprávneným konateľom a konal len on sám, faktúry vystavoval on sám, účtovníctvo viedla externá spoločnosť, na ktorej meno si svedok nespomína, doklady odovzdával v centre Bratislavy účtovníčke pani V.. Jediným dodávateľom daňového subjektu SENINDUSTRY bol daňový subjekt AZAN so sídlom v Bratislave, ktorá mala zakúpené reklamné práva k jednotlivým podujatiam v roku 2017 a tie boli postúpené daňovému subjektu SENINDUSTRY, ktorá oslovovala reklamných partnerov. K.. A. sa vyjadril, že nepotreboval mať na túto činnosť vlastné finančné prostriedky, keďže faktúry uhrádzal až po tom, čo zaplatili jeho odberatelia. Svedok sa stretol s konateľom AZAN pánom Y. Y., ktorý mal zakúpené reklamné práva k jednotlivým podujatiam na rok 2017 a dohodli sa na spolupráci. Svedok sa vyjadril, že SENINDUSTRY realizoval v subdodávke (daňovým subjektom AZAN) reklamné a marketingové služby k podujatiam BGT, Kabát a TCH, podujatie HZ nerealizoval. K. sa vyjadril, že reklamné práva nekúpil, teda ich ani nepredával a nefakturoval. Jeho úlohou bolo získať reklamných partnerov pre tieto podujatia. Pridaná hodnota SENINDUSTRY bola v získaní reklamných partnerov pre dané podujatia.

Vo vzťahu k daňovému subjektu AZAN správca dane uviedol, že v preverovanom zdaňovacom období bol konateľom Y. Y. (od 05.10.2016 do 22.01.2018). Bývalý konateľ pán Y. vypovedal ako svedok, uviedol, že daňové doklady nepredložil, keďže ich odovzdal novému konateľovi R. T. z F.. Hlavnou ekonomickou činnosťou AZAN v preverovanom zdaňovacom období malo byť sprostredkovanie marketingových a reklamných služieb. Spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov, svedok bol jediným oprávneným konateľom, sám viedol aj účtovníctvo. AZAN mal kúpené práva od daňového subjektu PVK Consulting na sprostredkovanie reklamných a marketingových služieb. Svedok si nespomína na žiadneho z odberateľov, platby boli uskutočňované bankovým prevodom. K pôvodu finančných prostriedkov potrebných na zakúpenie predmetných práv sa svedok odmietol vyjadriť. K priebehu obchodnej činnosti medzi AZAN a jeho dodávateľom služieb svedok uviedol, že podklady na určité podujatie dostal na USB kľúči, ktoré odovzdal spoločnosti, ktorá ich fyzicky vykonala. Na názov tejto spoločnosti si nespomínal a odmietol sa vyjadriť k tomu kto, koho, kde a kedy kontaktoval a s kým komunikoval a rovnako sa odmietol vyjadriť aj k stanoveniu ceny za predmetné služby. Svedok vypovedal, že daňová povinnosť AZAN vznikla, faktúry boli riadne zaevidované v účtovníctve, čo však nebolo preukázané predložením účtovníctva. Svedok si nepamätal, či realizoval aj iné obchodné aktivity s dodávateľom služieb a nepamätal si komu boli ďalej tieto práva predané. Svedok sa nepamätal, či niekedy realizoval obchodnú činnosť s AKYS a PETAS alebo s páni R. a V.. Výzva na predloženie dokladov zaslaná na adresu AZAN sa vrátila správcovi dane s poznámkou „adresát je neznámy“ a výzva na predloženie dokladov zaslaná na adresu R. T. sa vrátila správcovi dane s poznámkou „nevyžádané“. Na ústnom pojednávaní dňa 24.01.2018 so svedkom Y. Y., ktoré sa týkalo informácií o faktúre č. F170400008, ktoré bolo vyhotovené na základe Zmluvy o spolupráci uzatvorenej medzi objednávateľom a vykonávateľom SENINDUSTRY, ktorej predmetom zmluvy je dohoda o spolupráci v oblasti poskytovania reklamných a marketingových služieb spočívajúcich v prezentácii log a mien obchodných spoločností v reklamnom plnení ku kultúrno-spoločenským podujatiam, pričom vykonávateľ bude v tomto zmluvnom vzťahu vyhladávať obchodné spoločnosti a ponúkať im vyššie spomenutú formu prezentácie na reklamnom plnení, pričom samotné reklamné a marketingové služby uvedené na faktúre č. F170400008 neboli vykonané priamo spoločnosťou AZAN, ale boli zabezpečené spoločnosťou PVK Consulting zastúpenou N. Y., si svedok pán Y. nevedel spomenúť, či bola spoločnosťou PVK Consulting vystavená pre spoločnosť AZAN dodávateľská faktúra.

Vo vzťahu k daňovému subjektu PVK Consulting, ktorého konateľom je od 14.03.2017 N. Y., správca dane uviedol, že N. Y. na výsluchu svedka dňa 24.08.2018 uviedol, že on jediný bol oprávnený konať za PVK Consulting. Hlavným predmetom ekonomickej činnosti PVK Consulting v preverovanom období bola kúpa a predaj reklamných práv a daňový subjekt nemal v tomto období žiadnych zamestnancov a ani investičný majetok, účtovníctvo viedol pán S. zo spoločnosti F-TAX s.r.o. Obchodných partnerov si svedok vyberal na základe odporúčania. Preverované práva nakúpil od B&D AGENCY v zastúpení pánom F. a predal ich so ziskom spoločnosti AZAN v zastúpení Y. Y. a spoločnosti GASS v zastúpení T. N., ktorý ho prvý oslovil. Svedok nešpecifikoval, či mal skúsenosti s reklamou v predchádzajúcom podnikaní a z akého dôvodu sa na neho pán N. nakontakoval. Svedok uviedol, že figuroval len v pozícií sprostredkovateľa, nepridal žiadnu pridanú hodnotu. Páni Y. a N. mu odovzdali USB s logami odberateľov a od B&D AGENCY dostal hodnotiace správy, ktoré následne odovzdal odberateľom. PVK Consulting realizovala s odberateľmi GASS a AZAN len tento obchodný vzťah. Svedok uviedol, že nepozná daňové subjekty AKYS a PETAS a ani ich konateľov pánov R. a V.. PVK Consulting predložilo správcovi dane Zmluvu o nevýhradnom prevode práv k mediálnemu priestoru a udelení nevýhradnej licencie k podujatiu BGT medzi B&D AGENCY a PVK Consulting zo dňa 01.02.2017 a Zmluvu o prevode práv k reklamnému priestoru a udelení nevýhradnej licencie k podujatiu BGT medzi PVK Consulting a AZAN zo dňa 06.02.2017. Na ústnom pojednávaní dňa 20.03.2018 svedok N. Y. uviedol, že PVK Consulting vystavilo dňa 30.09.2017 faktúru č. 11700015 pre daňový subjekt AZAN za práva k mediálnemu priestoru a súvisiacich práv k podujatiu BGT. V rovnaký deň bola vystavená aj faktúra č. 17VF0040 od dodávateľa B&D AGENCY pre PVK Consulting, obe faktúry boli uvedené v záznamoch pre účely DPH a samotná daň bola odvedená v zdaňovacom období september 2017.

Vo vzťahu k daňovému subjektu B&D AGENCY, ktoré je záujmovým združením právnických osôb, poverený člen záujmového združenia v čase výkonu kontroly Y. R. dňa 15.08.2018 na výsluchu uviedol, že na začiatku roka 2017 bol oprávnený vystupovať a konať za záujmové združenie K.. Y. F., ktorý prestal byť štatutárom a vo funkcii ho nahradil pán R.. Hlavným predmetom činnosti B&D AGENCY je organizácia športových a kultúrno-spoločenských akcií. Doklady sú vystavované na základe zmlúv, vystavuje ich externá účtovníčka L. Y. a pán R. ich preberá a kontroluje. B&D AGENCY si odberateľov nepreveruje a dodávateľov si preveruje na základe recenzií z internetu a od obchodných partnerov. Najväčším dodávateľom je spoločnosť JK MEDIA, ktorá zabezpečuje reklamné kampane

ku všetkým projektom, spolupracuje dlhú dobu už od vzniku záujmového združenia. So žalobcom neuzatvárali zmluvu priamo. Sprostredkovateľom pre rok 2017 bol PVK Consulting, ktorá nakúpila s právami aj celú kampaň, za B&D AGENCY jednal pán F. a pán R. nevedel uviesť, s kým jednal za PVK Consulting. Zmluva s PVK Consulting bola pánovi R. doručená poštou, ktorú po podpise zaslal naspäť do PVK Consulting. Na zmluve bol uvedený za PVK Consulting N. Y.. Úlohou PVK Consulting bolo získať kontakty na reklamných partnerov, avšak nezískal ani jedného koncového zákazníka. Pán R. uviedol, že okrem preverovaných podujatí nespôlpracovali na iných projektoch a nikdy priamo nespôlpracoval s daňovými subjektmi AZAN, AKYS, PETAS a žalobcom. Svedok popísal správcovi dane postup v prípade, že nejaký subjekt mal záujem stať sa reklamným alebo mediálnym partnerom nasledovne. B&D AGENCY kontaktuje ich marketingové oddelenie a vzájomnou komunikáciou sa snaží napasovať podmienky na ich portfólio. Každé partnerstvo má svoje špecifiká. V prípade sprostredkovania nahlási sprostredkovateľ, aký druh partnerstva tej ktorej spoločnosti predal. Pre B&D AGENCY postačuje od partnera logo, ktoré dostáva na USB kľúči alebo cez www.uschovna.sk <<http://www.uschovna.sk>>. Po realizácii predmetu obchodného vzťahu odovzdajú partnerom alebo sprostredkovateľovi hodnotiace správy, ktoré obsahujú zoznam podujatí, fotografie reklám a billboardov a CD, ktoré obsahujú túto hodnotiacu správu. JK MEDIA zabezpečuje grafickú stránku, reklamné predmety, tlač, reklamu v médiách. B&D AGENCY ponúka na verejne dostupných www stránkach svoje služby ohľadom organizovaných športových a kultúrnych akcií, na každej z týchto akcií bola označená ako organizátor na všetkých reklamných plochách. Správca dane zistil, že uvedená stránka už nie je dostupná, B&D AGENCY zmenilo sídlo a aj oprávnenú osobu, ktorá môže konať v jeho mene. Po týchto zmenách prestalo B&D AGENCY spolupracovať so správcom dane.

Vo vzťahu k daňovému subjektu JK Media, správca dane uviedol, že od 09.02.2012 je konateľom R. V., ktorý na výzvu správcu dane zaslal vyjadrenie, že JK Media nemá a ani nikdy nemala zmluvný vzťah s daňovým subjektom - žalobcom. JK Media vykonávala mediálnu kampaň na jednotlivé podujatia pre záujmové združenie B&D AGENCY. Daňový subjekt - žalobca si pravdepodobne zakúpil reklamný priestor na podujatiach, pre ktoré JK Media realizovala mediálnu kampaň pre svojho objednávateľa. R. V. vypovedal aj ako svedok dňa 27.04.2018 vo vzťahu k podujatiu BGT, uviedol, že JK Media nebola organizátorom podujatia BGT. JK Media realizovala nákup televíznej kampane a rozhlasových spotov, outdoorovej, printovej a online kampane na základe objednávky na zabezpečenie mediálnej kampane k BGT od B&D AGENCY. Všetky dodávateľské aj odberateľské faktúry boli uvedené v záznamoch pre účely DPH a samotná daň bola odvedená v príslušných zdaňovacích obdobiach, faktúry boli uhradené bankovým prevodom.

Správca dane oboznámil žalobcu s výsledkami daňovej kontroly oboznámením, ktoré bolo žalobcovi doručené 09.08.2019. Správca dane rozhodol prvýkrát vo veci vyrubenia rozdielu dane rozhodnutím č. 102471030/2019 zo dňa 30.10.2019, ktoré bolo na odvolanie žalobcu zrušené rozhodnutím Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100786705/2020 zo dňa 20.04.2020 a vec bol vrátená správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie. Odvolací orgán konštatoval, že správca dane v danej veci rozhodol predčasne a zaviazal ho overiť výšku fakturovanej sumy za reklamné služby na preverovaných podujatiach ďalších daňových subjektov, ktorí sa zúčastnili predmetných športových a kultúrnych podujatí. Z dôvodu časovej náročnosti pri úkonoch v ďalšom konaní požiadal správca dane o predĺženie lehoty na rozhodnutie za zdaňovacie obdobia marec 2017, apríl 2017, máj 2017, jún 2017, september 2017 a október 2017. Správca dane bol zaviazaný odvolacím orgánom vykonať nasledujúce úkony:

A. Zistiť výšku fakturovanej ceny stanovenú priamo organizátorom podujatia - B&D AGENCY.

Z uvedeného dôvodu boli správcovi dane zaslané výzvy o súčinnosť nasledovným daňovým subjektom, ktoré boli rovnako ako žalobca reklamnými partnermi rôznej úrovne na preverovaných podujatiach, a to - PPA Controll, Slovanet, SUNOB, SOLIDSTAV, Zoznam, PROTRIEM, ALEF, VÍNO, PROCESS, ANASOFT, nebotra, ELCOMP. V procese daňovej kontroly bolo zistené, že jednotlivé úrovne partnerstva mali presne stanovené počty billboardov, bigboardov, spotov, strán, plagátov, iných tlačovín, zverejnení na web stránkach a bannerov. Výška odplaty za ten-ktorý stupeň partnerstva mala byť totožná, maximálne navýšená o malé percento marže pre sprostredkovateľa. Informácie boli uvedené priamo organizátorom B&D AGENCY. Z vykonaného dokazovania v tomto smere mal správca dane preukázať, že daňový subjekt PPA zaplatil rovnakú čiastku za účasť na podujatí BGT ako žalobca, avšak v pozícii generálneho reklamného partnera, kým žalobca bol len hlavným reklamným partnerom. Stanovovanie ceny nezodpovedná realite, pretože je logické očakávať stanovenie vyššej ceny pre pozíciu reklamného partnera a poskytnutie väčšieho mediálneho priestoru. Daňový subjekt- žalobca zaplatil za rovnakú úroveň reklamného partnerstva o 100.000 Eur bez DPH viac ako daňový subjekt Slovanet na rovnakej pozícii. Oproti tomu Slovanet zaplatil porovnateľne viac za účasť na rovnakých podujatiach ako žalobca s rovnakými úrovňami reklamného partnerstva. Správca dane konštatoval, že stanovovaniu odplát

dodávateľmi pre porovnávaných koncových odberateľov chýba akékoľvek logické odôvodnenie a výška odplát vykazuje značné rozdiely. U daňového subjektu odberateľa SUNOB správca dane nepokračoval v preverovaní, keďže na uvedenú spoločnosť bol vyhlásený konkurz. Správca dane zistil, že daňový subjekt Zoznam sa zúčastnil len podujatia BGT. Zmluva bola uzatvorená priamo s organizátorom podujatia B&D AGENCY dňa 30.03.2017 s odplatom vo výške 10.000 Eur bez DPH, na pozícií hlavný reklamný partner. Daňový subjekt žalobca zaplatil za tieto marketingové služby čiastku 300.000 Eur bez DPH, čo predstavuje 30-násobné navýšenie ceny bez dôvodného logického opodstatnenia, keďže žiaden z ďalších dodávateľov zapojených v reťazci nevykonal žiadnu pridanú hodnotu v preverovaných obchodných reťazcoch. Daňový subjekt PROTRIEM sa zúčastnil len podujatia TCH. Zmluva bola uzatvorená priamo s organizátorom podujatia B&D AGENCY dňa 13.10.2017 s odplatom vo výške 25 000 Eur, na pozícií exkluzívny reklamný partner. Vzhľadom na exkluzívne partnerstvo s najvýraznejšími brandovými plochami je možné predpokladať, že odplata za nižšiu úroveň reklamného partnerstva by mala byť nižšia, a teda cena, ktorú akceptoval žalobca, bola nadhodnotená. Odplata v prípade daňového subjektu SOLIDSTAV za zabezpečenie reklamných služieb vo výške 10.000 Eur bez DPH na pozícií hlavného partnera bola 30-násobne nižšia ako v prípade žalobcu na rovnakej úrovni reklamného partnerstva. Žalobca im zaplatil za rovnakú úroveň reklamného partnerstva o 100.000 Eur bez DPH viac ako daňový subjekt UNIPHARMA na rovnakej pozícií. Oproti tomu daňový subjekt UNIPHARMA zaplatil o 150.000 Eur viac za podujatie TCH ako žalobca na rovnakej pozícií za dve podujatia (TCH a KABÁT). K stanovovaniu odplát správca dane konštatoval, že stanovovanie odplát dodávateľom pre porovnávaných koncových odberateľov chýba akékoľvek logické odôvodnenie a výška odplát vykazuje značné rozdiely bez akéhokoľvek opodstatnenia. Daňový subjekt ALEF zaplatil rovnakú čiastku za účasť na podujatí BGT ako žalobca, avšak v pozícií generálneho reklamného partnera, kým daňový subjekt - žalobca bol len hlavným reklamným partnerom. V prípade daňového subjektu VÍNO boli stanovené odplaty rovnaké ako v prípade žalobcu v prípade podujatia BGT, v prípade podujatia TCH bola rovnaká ako zaplatil žalobca za dve podujatia TCH a KABÁT. V prípade daňového subjektu PROCESS žalobca zaplatil v porovnaní s daňovým subjektom PROCESS za rovnakú úroveň reklamného partnerstva o 100.000 Eur bez DPH viac ako daňový subjekt PROCESS na rovnakej pozícií. Oproti tomu daňový subjekt PROCESS zaplatil o 90.000 Eur viac za podujatie TCH a KABÁT ako žalobca, pričom PROCESS bol na nižšej pozícií. Správca dane konštatoval, že stanovovaniu odplát dodávateľom pre porovnávaných koncových odberateľov chýba akékoľvek logické odôvodnenie a výška odplát vykazuje značné rozdiely bez akéhokoľvek opodstatnenia. V prípade daňového subjektu ANASOFT, ktorý sa zúčastnil len podujatia BGT, zmluva bola uzatvorená s dodávateľom SENINDUSTRY s odplatom vo výške 100.000 Eur bez DPH na pozícií hlavný reklamný partner. Výška odplaty je teda trikrát nižšia ako v prípade žalobcu na rovnakej úrovni reklamného partnerstva. Daňový subjekt nebotra uviedol, že sa zúčastnil len podujatia BGT. Zmluva bola uzatvorená s dodávateľom AKYS s odplatom vo výške 100.000 Eur bez DPH, na pozícií hlavný reklamný partner. V prípade daňového subjektu ELCOMP správca dane konštatoval výšku odplaty na podujatí BGT v sume 150.000 Eur bez DPH na pozícií hlavný reklamný partner ako polovičnú v porovnaní so žalobcom na rovnakej úrovni reklamného partnerstva. Záverom správca dane konštatoval, že odplaty za hlavné reklamné partnerstvo na podujatí BGT fakturované dodávateľmi zapojených v reťazci bez pridania akejkoľvek pridanej hodnoty sa pohybovali v rozsahu 100.000 až 300 000 Eur, pričom priamo organizátor fakturoval tieto služby len vo výške 10.000 Eur. Jedná sa o evidentné ničím nepodložené, 10 až 30-násobné nereálne navýšenie ceny. Obdobné rozdiely boli zaznamenané aj pri ostatných preverovaných podujatiach.

B. Správca dane preveril finančný tok v rámci dodávateľsko-odberateľského reťazca a bankové výpisy daňových subjektov GASS, Bright Industrv a PVK Consulting

Na základe údajov uvedených v bankových výpisoch správca dane zistil, že daňový subjekt GASS nezasielal v roku 2017 žiadne platby dodávateľom z preverovaného reťazca stojacim pred nim. Jediným odberateľom v roku 2017 platiacim na bankový účet GASS bol daňový subjekt PETAS. Všetky peňažné prostriedky vložené daňovým subjektom PETAS (52 vkladov) boli následne vyberané platobnou kartou z bankomatu zvyčajne vo výške 5000 Eur za deň v jednom bankomate, pričom tieto výbery boli rozdelené na dva alebo tri výbery za deň alebo hotovostnými výbermi v banke. Celkovo boli evidované vklady na účtoch GASS vo výške 831.223,10 Eur a výbery vo výške 1.198.245,28 Eur. Bankové účty boli zrušené v júli 2017 a auguste 2017. Z bankových účtov Bright Industry neboli uskutočnené žiadne platby dodávateľom v reťazci, gro bezhotovostných platobných prevodov bolo realizovaných na dve nemecké spoločnosti RP COMPOUNDS GmbH a RAVAPOR GmbH, pričom tieto majú totožné číslo účtu a ich IBAN pochádza z Holandska, ďalšie prevody boli realizované na účty v Poľsku a Fínsku. Bezhotovostné vklady na bankové účty boli realizované najmä daňovým subjektom PETAS v počte 226, jedenkrát daňovým subjektom GASS a tri prevody z iných účtov Bright Industry. Peňažné prostriedky vložené na

bankové účty Bright Industry boli následne vyberané platobnou kartou z bankomatu zvyčajne vo výške 5000 Eur za deň v jednom bankomate, pričom tieto výbery boli rozdelené na dva alebo tri výbery alebo hotovostnými výbermi v banke. Celkovo boli v roku 2017 evidované vklady na účtoch Bright Industry vo výške 3.732.064,75 Eur a výbery vo výške 3.629.056,12 Eur. Bankové výbery v hotovosti v januári 2018 dosiahli výšku 167.700,00 €. Bankové účty boli v decembri 2017 a vo februári 2018 zrušené. Vysporiadanie po ich zrušení prebehlo na účet spoločnosti ALUMA, s.r.o., IČO: 36306053, kde bol T. N. konateľ od 28.10.2016 do 23.08.2018, pričom spoločnosť je momentálne v likvidácii, konateľkou a likvidátorkou je R. J. (osoba bez trvalého pobytu).

Správca dane konštatoval, že väčšina finančných transakcií bola podľa zaslaných výpisov z bankových účtov GASS a Bright Industry v štruktúre bezhotovostný príjem a následne výber hotovosti, pričom sa jednalo o veľké čiastky. Uvedené transakcie nezodpovedajú štandardnému správaniu a nenesú znaky základných a reálnych princípov obchodnej činnosti. Vychádzajúc z preverovania pohybov na účte daňového subjektu PVK Consulting správca dane konštatoval, že spoločnosť PVK Consulting bola v preverovanom období majiteľom jedného bankového účtu. Bezhotovostné platby boli odoslané len na jediný bankový účet, ktorý patrí B&D AGENCY, spolu vo výške 322.000,00 Eur a z tohto účtu boli realizované bezhotovostné vklady na účet len od daňového subjektu AZAN v celkovej výške 421.600,00 Eur. Platby od iných osôb neboli evidované, a teda ani od údajného odberateľa GASS, ktoré by boli podporným dôkazom tvrdení konateľa PVK Consulting, pána Y., o predaji reklamných služieb tomuto odberateľovi - GASS.

Správca dane uzavrel, keďže GASS preverované služby nenakúpil, čím mu nevznikla daňová povinnosť a ani ich nevytvoril vo vlastnej rézii, nemohol tieto služby predať daňovému subjektu PETAS. Vzhľadom na to, že uvedené služby PETAS nenakúpil, nemohol ich predať ďalej odberateľovi AKYS. Daňový subjekt GASS daň nepriznal, neodviedol a nezaplatil, následne si jeho odberateľ PETAS odpočítal daň na základe faktúr, ktoré nemajú reálne opodstatnenie a tým došlo k podvodnému konaniu.

C. Overenie reálnosti nadobudnutia práva k preverovaným podujatiam v spoločnosti PVK Consulting
Správca dane zistil, že zmluva k podujatiu BGT bola uzatvorená dňa 01.02.2017, kedy pán Y., konateľ spoločnosti PVK Consulting, ešte nebol konateľom, pričom zmluvu uzatvoril na základe Dohody o splnomocnení. Správca dane mal za to, že okolnosti podpísania Dohody o plnomocnenstve sú sporné, pretože pán Y. ako splnomocnenec nebol podpísaný na predloženej Dohode o plnomocnenstve. Aj napriek tomu, že v tejto dohode bolo miesto vyčlenené pre podpis pána Y.. Správca dane konštatoval nasledujúce závery z priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, ktoré posúdil vo vzájomnej súvislosti a vyhodnotil všetky získané dôkazy.

- Realizácia predmetných plnení bola vykonaná daňovými subjektami JK Media a B&D AGENCY. B&D AGENCY ponúkala na verejne dostupných www stránkach svoje služby ohľadom organizovania športových a kultúrnych akcií. Na každej z týchto akcií bola označená ako organizátor na všetkých reklamných plochách. Počas vyrubovacieho konania správca dane zistil, že uvedená stránka už nie je dostupná, B&D AGENCY zmenilo sídlo a aj oprávnenú osobu, ktorá môže konať v jeho mene. Po týchto zmenách prestalo B&D AGENCY spolupracovať so správcom dane.

- Prvý odberateľ v reťazci, ktorého úlohou bolo nájsť obchodných partnerov, bol PVK Consulting, ktorý bol zapísaný do obchodného registra 04.11.2016 a už v novembri 2016 a vo februári 2017 kúpil reklamné práva od B&D AGENCY a jeho predchodcu v obchodných vzťahoch B&D, s.r.o., v zastúpení pánom F., na veľké kultúrne a spoločenské podujatia bez predchádzajúcich skúsenosti v marketingovom odvetví. PVK Consulting požiadal o dobrovoľnú registráciu na DPH a bol zaregistrovaný 07.12.2016, pričom IČ DPH je uvedené už na zmluve datovanej 18.11.2016. Z časového nesúladu na zmluvách a dohode o plnomocnenstve je možné logicky predpokladať, že zmluvy boli účelovo antidatované a boli uzatvorené až neskôr ako je na nich uvedené. Z tohto dôvodu ani uzatvorenie ďalších zmlúv v reťazci nebolo možné.

- PVK Consulting začal realizovať reklamné služby až po oslovení odberateľmi. PVK Consulting však nezískal žiadneho koncového odberateľa, len predal reklamné práva daňovému subjektu AZAN a údajne aj subjektu GASS. Predaj pre GASS však nebol podložený ani uzatvorenou zmluvou a ani žiadnymi platbami, ktoré by prebehli medzi oboma subjektami.

- Daňové subjekty AZAN, GASS, Bright Industry sú nekontaktné, nepreukázali účtovníctvo, vykázali nesúlad v podaných kontrolných výkazoch a daňových priznaniach a ich existencia bola ukončená po zrealizovaní preverovaných fakturovaných služieb.

- Konanie týchto subjektov malo za následok fakturáciu ekonomicky neopodstatnených plnení ďalším článkom obchodného reťazca, neodvedenie dane na výstupe (GASS, Bright Industry) a následné uplatnenie si tejto sumy ako dane na vstupe následnými článkami obchodného reťazca. Z bankových výpisov GASS a Bright Industry je zrejmé, že finančné prostriedky boli z účtov vyberané v hotovosti, a teda neboli ďalej použité na úhradu faktúr v reťazci.

- GASS a Bright Industry boli personálne prepojené cez osobu konateľa T. N.. KÚFS zistil, že T. N. aj v minulosti vystupoval ako konateľ rôznych obchodných spoločností, ktoré pred zmenou v osobe konateľa nevykazovali žiadnu obchodnú činnosť a podávali nulové daňové priznania na DPH. Avšak po zmenách v osobe konateľa na osobu T. N. tieto začali následne vykazovať vysoké obraty a súčasne neúmerne nízke daňové povinnosti. Po uplynutí dvoch, max troch zdaňovacích období (kvartálni platitelia DPH) boli tieto spoločnosti účelovo zlúčené s inými obchodnými spoločnosťami, aby sa tak stali nedostupné pre prípadné šetrenia správcu dane. Takýmto konaním bola vytvorená situácia, kde nie je možné v šetrení pokračovať, daňové a účtovné podklady de facto neexistujú.
- Podľa vyjadrení jednotlivých svedkov (Y. V., T. R., T. N.) ani jeden daňový subjekt tieto reklamné služby nevytvoril, každý uvedený subjekt tieto služby iba nakúpil a sprostredkoval ich predaj. Nepredložili žiadne doklady preukazujúce ich tvrdenia a nepreukázali ani riadne priznanie a odvedenie dane.
- V prípade, že daňový subjekt AKYS sa zaoberá reklamnými službami už niekoľko rokov, je nezvyčajné, že bol ochotný zaplatiť neobvykle vysokú cenu svojmu dodávateľovi. V prípade, že by mal niekoľkoročné skúsenosti a dokázal by sa orientovať na trhu s reklamou, musel by vedieť, že uvedená čiastka prevyšuje svojou hodnotou obvyklú cenu za služby s takýmto rozsahom. Z uvedeného vyplýva, že jeho zapojenie do reťazca, nebolo na základe nevedomosti alebo konania v dobrej viere.
- Žalobca sa zúčastňoval na podujatí BGT od roku 2009, je preto nepravdepodobné, že by sa počas účasti na niekoľkých ročníkoch tohto podujatia nikdy nestretol a neoznámil s organizátorom tohto podujatia, ktorým bolo podľa oficiálnych webových stránok záujmové združenie osôb B&D AGENCY, resp. s členmi tohto združenia alebo zástupcami spoločnosti JK Media.
- Žalobca neoslovil B&D AGENCY, neoveril si u neho reálnosť ceny, a to napriek tomu, že táto spoločnosť dodávala reklamný priestor priamo viacerým koncovým reklamným partnerom a bola uvedená ako organizátor na viacerých reklamných médiách v súvislosti s preverovanými podujatiami.
- K. vedel, že organizátorom športových podujatí je B&D AGENCY, ale ich neoslovil v súvislosti so zabezpečením reklamných služieb pre žalobcu, ani o tom neuvažoval. Tým, že nedošlo k priamemu zadaniu organizátorovi, ale sprostredkovateľovi, došlo k bezdôvodnému neekonomickému navýšeniu nákladov žalobcu, keďže sám sprostredkovateľ pán V. uviedol, že nepridal žiadnu pridanú hodnotu k reklamným právam, ktoré predal ims.
- GASS, Bright Industry, PETAS a ani spoločnosť AKYS nepridali, žiadnu pridanú hodnotu k fakturovaným službám, predaj reklamných práv, ktorá by odôvodňovala výšku ceny.
- Správca dane nespochybňuje reálnu existenciu športových a kultúrnych podujatí a samotnej reklamy, správca dane spochybňuje dodávateľa AKYS a celý reťazec subdodávateľov. Deklarované zdaniteľné plnenia medzi ims, AKYS, PETAS, GASS a Bright Industry boli spochybené na základe viacerých skutočností.
- Počas preverovania nebolo listinnými dôkazmi potvrdené uzatvorenie obchodného vzťahu medzi PVK a GASS, správcovi dane nebola predložená zmluva uzatvorená medzi oboma subjektami a súčasne nebol pre tento obchodný vzťah potvrdený ani finančný tok zo získaných bankových výpisov oboch subjektov. Neexistenciou tohto spojenia sa dodávateľský reťazec preruší pred spoločnosťou GASS. Keďže GASS nenakúpil preverované služby, ani práva k týmto podujatiam, nemohol ich predat ďalším odberateľom v reťazci PETAS a AKYS.
- Zo zistení vyplýva, že faktúry vyhotovené dodávateľmi AKYS neodrážajú skutočné plnenie deklarované na dodávateľských faktúrach. Daňový subjekt AKYS nepreukázal reálnosť obchodných transakcií od dodávateľa PETAS a ten následne od dodávateľa GASS resp. Bright Industry. Zo strany uvedených spoločností nebolo hodnoverným spôsobom preukázané uskutočnenie zdaniteľných obchodov tak, ako to deklarujú jednotlivé spoločnosti na svojich faktúrach a v podaných daňových priznaniach.
- Z informácií poskytnutých daňovým subjektom neobtra vyplýva, že pán R. personálne prepája organizátorskú a realizátorskú spoločnosť a taktiež pozná spoločnosť AKYS, ktorú odporučil daňovému subjektu neobtra ako dodávateľa.
- Úmyselné zapojenie daňových subjektov nachádzajúcich sa uprostred dodávateľského reťazca, potvrdzujú aj výpovede ich konateľov, pretože ich pôvodný hospodársky zámer nebol reálne vykonávanie reklamných a marketingových služieb vo vlastnej réžii, ale ich úlohou bol len nákup a následný predaj reklamných služieb s maržou, bez pridania akejkoľvek hodnoty. Tieto daňové subjekty následne skončili svoju podnikateľskú činnosť po ukončení preverovaných zdaniteľných plnení, či už zlúčením, výmazom z OR SR alebo predajom novému konateľovi, ktorým bol bezdomovec. Nešlo o daňové subjekty, ktoré by štandardne pôsobili v oblasti reklamy a s reklamnými službami začali podnikat až po oslovení

dodávateľmi, po realizácii projektu ukončili svoju podnikateľskú činnosť. V celom reťazci nedošlo k porovnaniu cien a všetky obchodné vzťahy boli uzatvorené priamo a adresne.

- Stanovovaní odplát dodávateľmi pre porovnávaných koncových odberateľov chýba akékoľvek logické odôvodnenie a výšky odplát vykazujú značné rozdiely bez akéhokoľvek opodstatnenia. Odplaty za hlavné reklamné partnerstvo na podujatí BGT fakturované dodávateľmi zapojenými v reťazci, bez pridania akejkoľvek pridanej hodnoty, sa pohybovali v rozsahu 100.000 až 300.000 Eur, pričom priamo organizátor fakturoval tieto služby len vo výške 10.000 Eur. Jedná sa o evidentné ničím nepodložené 10- až 30- násobné nereálne navýšenie ceny.

- Žalobca sa vyjadril, že cena, ktorú zaplatil za reklamné služby v roku 2017 je trhovú, obvyklú v podnikateľskom prostredí informačných technológií a prijateľnú vo vzťahu k obratu, ktorý daňový subjekt pravidelne vytvára a tie boli nakúpené v súlade s finančným plánom na rok 2017. Daňový subjekt neskúmal a ani si nevyžiadal iné cenové ponuky a už vo svojom finančnom pláne na rok 2017, ktorý bol vytváraný minimálne v predchádzajúcom roku, počítal s vysokou čiastkou vynaloženou na zviditeľnenie svojho loga na predmetných podujatiach, takže si bol vedomý výšky peňažnej čiastky, ktorú vynaloží na reklamné služby a s touto čiastkou kalkuloval.

- Žalobca sa nemôže domáhať ochrany svojho dobromyseľného postupu, keďže daňový subjekt od počiatku vedel, že marketingové a reklamné služby pre všetky podujatia zabezpečuje v plnom rozsahu daňový subjekt B&D AGENCY. AKYS, ako posledný dodávateľ v reťazci, predmetné služby len refakturoval s navýšením ceny bez akejkoľvek ďalšej pridanej hodnoty. Niekoľkonásobné (v prípade podujatia BGT 30- násobné) navýšenie ceny dodávaných služieb nemalo žiadne ekonomické opodstatnenie. Pokiaľ sa žalobca domáha ochrany dobromyseľného konania, musí správca dane poukázať aj na skutočnosť, že ako podnikateľ, podnikajúci s odbornou starostlivosťou si musel a mal byť vedomý toho, že neúmerne navýšenie ceny dodávaných služieb bez akejkoľvek pridanej hodnoty vedie k pochybnému konaniu a tým aj mohol predpokladať svoju účasť na podvodnom konaní.

Správca dane konštatoval, že žalobca nepostupoval v súlade s rozumnou obozretnosťou, pretože obchodný vzťah neuzavrel s dodávateľom s najvýhodnejšou ponukou a cenou, dokonca žiadneho ďalšieho dodávateľa služby ani neoslovil. Pri uzatváraní obchodných vzťahov v podnikateľskom prostredí je štandardným správaním získať viacero cenových ponúk a následne si vybrať tú, ktorá je najvýhodnejšia z hľadiska balíka ponúkaných služieb a ceny. Žalobca neprijal potrebné a rozumne očakávané opatrenia s cieľom sa ubezpečiť o zákonnosti vykonávaných transakcií, a tým nesplnil povinnosť náležitej starostlivosti. Počas minulých ročníkov poskytovali žalobcovi marketingové služby daňové subjekty, ktoré zanikli ex offo, takže ich služby nemohli opakovane využiť. Poslednými konateľmi týchto subjektov boli občania Maďarska, Thajska a Ukrajiny. Na základe uvedeného mohol žalobca predpokladať, že spoločnosti poskytujúce marketingové služby môžu byť problematické a na základe toho mohol venovať zvýšenú opatnosť pri uzatváraní obchodných vzťahov so subjektom, ktorého si vybral pre poskytnutie reklamných a marketingových služieb v ďalšom období. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na skutkový stav veci, na realitu vecného plnenia, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach. V prípade dôvodných pochybností má správca dane legitímne právo preverovať celý obchodný reťazec, v uvedených intenciách sa vyslovil aj Najvyšší súd SR v rozsudku sp. zn. 3Sžf/24/2012. Správca dane uviedol, že postupuje v záujme riadneho zistenia veci, keď poukáže na zistenia u iných daňových subjektov v obchodnom reťazci a zistené skutočnosti využije pri vyhodnotení skutkového stavu u kontrolovaného daňového subjektu. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie faktúry nepostačuje, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

Predložené faktúry vzhľadom na všetky zistenia, nie sú relevantným dôkazom o tom, že reklamná služba bola poskytnutá. Správca dane poukázal na ustanovenie § 3 ods. 6 Daňového poriadku, podľa ktorého sa pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada. Správca dane uviedol, že podľa zásady poctivého obchodného styku § 265 Obchodného zákonníka, výkon práva, ktorý je v rozpore so zásadami poctivého obchodného styku, nepožíva právnu ochranu. Podľa zásady starostlivosti riadneho hospodára, základným predpokladom

pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (§ 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí, pričom nedodržanie tejto zásady je v rozpore s § 135a Obchodného zákonníka, podľa odseku 1 ktorého sú konatelia povinní vykonávať svoju pôsobnosť s odbornou starostlivosťou a v súlade so záujmami spoločnosti a všetkých jej spoločníkov, najmä sú povinní zaobstarať si a pri rozhodovaní zohľadniť všetky dostupné informácie týkajúce sa predmetu rozhodnutia. Zásada poctivého obchodného styku, ako jedna z riadiacich zásad obchodného práva logicky prerastá aj do iných právnych odvetví, predovšetkým do daňového práva s tým cieľom, že je povinnosťou štatutárnych orgánov obchodných spoločností zabezpečiť nielen prínosné výsledky podnikania, ale aj jeho neskoršiu preukaznosť z dôvodu ochrany spoločníkov, či akcionárov pred sankcionovaním zo strany orgánov štátnej správy (1SŽf/67/2016). Zásada primeranej odbornej starostlivosti štatutárneho orgánu pri výkone svojej funkcie, s ktorou sa neodmysliteľne spája aj jeho povinnosť vykonávať podnikanie so zabezpečením všetkých dostupných informácií o obchodných záväzkových vzťahoch, t.j. zdaniteľných obchodoch aj smerom k správcovi dane (1SŽf/67/2016).

Dôkazy a doklady, ktoré boli v procese výkonu daňovej kontroly predložené a získané v rámci šetrenia správcom dane jednoznačne a nezvratne preukazujú, že „vystavovanie faktúr“ bolo realizované za účelom optimalizácie daňovej povinnosti u konečného odberateľa, resp. neoprávneného uplatnenia odpočítania dane z pridanej hodnoty a zároveň za účelom zabezpečenia dôkazov pre prípadnú daňovú kontrolu, a to len formálnym vystavovaním dokladov. Jednotlivé indície zistené správcom dane nemusia sami osebe poskytovať zásadný dôkaz o zapojení platiteľa do podvodu, avšak v komplexnom súhrne a vo vzájomných súvislostiach môžu preukázať, že platiteľ nekonal s náležitou starostlivosťou a neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho bolo možné požadovať, aby zabránil vlastnej účasti na podvode. Správca dane uviedol, že žalobca vedel a mal vedieť na základe charakteru obchodných vzťahov, že plnenia, ktoré predchádzali jeho plneniu boli poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty. Žalobca mohol a mal prijať také opatrenia, ktoré by vylúčili podvodné konanie resp. účasť na takom konaní. Skutkové zistenia uvedené v tomto rozhodnutí, zakladajú dôvodné pochybnosti o tom, že by žalobca o podvodnom konaní nevedel, z čoho vyplýva, že žalobca bol s možnosťou existencie podvodného konania aspoň uzrozumený. V rámci výkonu daňovej kontroly nebolo zo strany kontrolovaného daňového subjektu-žalobcu, ale ani zo strany dodávateľa a ďalších subdodávateľov jednoznačne preukázané reálne uskutočnenie dodania služieb reklamného charakteru, tak ako bolo deklarované. Zo zistenia správcu dane vyplýva PVK Consulting nemohol nakúpiť práva k mediálnemu priestoru na podujatia HZ, KABÁT a BGT, a teda ich nemohol predať ďalším daňovým subjektom v reťazci, a preto nemohlo dôjsť k zdaniteľnému plneniu. Pán Y. nebol v čase podpísania zmlúv oprávnenou osobou na uzatváranie zmlúv a konanie v mene PVK Consulting. Listinnými dôkazmi nebolo potvrdené uzatvorenie obchodného vzťahu medzi PVK Consulting a GASS, správcovi dane nebola predložená zmluva uzatvorená medzi oboma subjektami a súčasne nebol pre tento obchodný vzťah potvrdený ani finančný tok zo získaných bankových výpisov oboch subjektov. Neexistenciou tohto spojenia sa dodávateľský reťazec prerušil pred spoločnosťou GASS. Keďže GASS preverované služby nenakúpil, nevznikla mu tým daňová povinnosť, a ani ich nevytvoril vo vlastnej rézii, nemohol tieto služby predať daňovému subjektu PETAS. Keďže uvedené služby PETAS nenakúpil, nemohol ich predať ďalej odberateľovi AKYS. Daňový subjekt GASS daň nepriznal, neodviedol a nezaplatil, následne si jeho odberateľ PETAS odpočítal daň na základe faktúr, ktoré nemajú reálne opodstatnenie a tým došlo k podvodnému konaniu. Neboli odstránené pochybnosti, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené dodávateľom AKYS, a že boli splnené podmienky práva na odpočítanie dane žalobcovi. Spoločnosť AKYS nedisponovala materiálnymi predpokladmi na realizáciu predmetnej reklamnej činnosti a nerealizovala ani samotnú činnosť ako návrh, tlač, grafika a ani výlep a umiestnenie v TV a rádiách.

K predmetu fakturácie nepridala žiadnu hodnotu, ktorá by odôvodňovala výšku ceny. Fakturovaná cena pre žalobcu ako odberateľa neodrážala ekonomickú náročnosť, a ani vloženú prácu, pričom reklamná služba nebola ani uskutočnená obchodnou spoločnosťou AKYS.

Správca dane vykonanou daňovou kontrolou zistil porušenie § 49 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého právo odpočítať daň z tovaru alebo služieb vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. V preverovanom prípade daňová povinnosť nevznikla, pretože dodanie služieb daňovým subjektom AKYS, ako to deklaroval žalobca, nebolo reálne preukázané. Daňové subjekty GASS, Bright Industry a PETAS predmet faktúr nenadobudli, a teda ich nemohli dodať žalobcovi.

Pri hodnotení plnení, ktoré mal žalobca prijať na základe uzatvorených zmlúv s dodávateľom AKYS, vychádzal správca dane z judikatúry ESD (C-68/91, C-69/92), v ktorej pojem reklamnej služby

zadefinoval Európsky súdny dvor ako činnosť, ktorá zahŕňa propagačnú činnosť, ak je táto činnosť spojená so sprostredkovaním odkazu verejnosti o existencii a vlastnostiach výrobku alebo služby, ktoré sú predmetom danej činnosti, za účelom zvýšenia odbytu daného výrobku alebo služby. To isté platí pre akúkoľvek činnosť, ktorá tvorí neoddeliteľnú súčasť reklamnej kampane, a tým prispieva k šíreniu reklamného odkazu. Koncept reklamy zahŕňa nevyhnutne šírenie odkazu smerujúceho k informovaniu spotrebiteľa o existencii a vlastnostiach výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť jeho odbyt, hoci sa tento odkaz sa obvykle šíri pomocou písma a/alebo obrazov prostredníctvom tlače, rozhlasu a/alebo televízie, toto možno realizovať čiastočne alebo výlučne aj s použitím iných prostriedkov. V rozsudku C-530/09 boli reklamné služby definované ako činnosť na podporu predaja, ak zahŕňa rozširovanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj. Správca dane v zmysle definícií reklamných služieb, ktoré vo svojej súdnej praxi zadefinoval ESD, dospel k záveru, že plnenie označené ako reklamné služby, ktoré žalobca prijal, žiadnym konkrétnym spôsobom neprezentovali žalobcu. Verejnosť sa týmto spôsobom nedozvedela nič konkrétne o činnosti žalobcu a o službách, ktoré poskytuje. Predmetom reklamy nebolo informovanie verejnosti o žalobcovi a o jeho konkrétnej činnosti, službách, za účelom jeho uplatnenia sa na trhu. Činnosťou neboli prezentované konkrétne tvary a služby poskytované daňovým subjektom. Správca dane mal za to, že samotné uvedenie loga daňového subjektu na reklamnom priestore nie je takou činnosťou, ktorá je schopná podporiť predaj produktov a služieb na trhu. Z predmetného loga žalobcu nie je možné zistiť, akej konkrétnej spoločnosti patrí a taktiež žiadnym spôsobom nepropaguje žiadne produkty, tovary alebo služby, neporovnáva ich s inými produktami, nevyzdvihuje ich kvality. Nemôže teda logicky predstavovať ani podnet k ich kúpe a zvýšeniu predaja produktov. Nejedná sa totiž o logo všeobecne známej spoločnosti, ktoré by automaticky evokovalo spoločnosť, ktorej patrí. Nepodáva ani informáciu o tom v akej oblasti daňový subjekt podniká. Verejnosť sa z propagácie na reklamných nosičoch dozvedela, kedy a kde sa bude športové alebo kultúrne podujatie konať, že podujatie je sponzorované a kým je sponzorované, a to uverejnenia mena a loga sponzorov v pozícii ako reklamný partner. Skutočnosť, že žalobca bol uvedený ako reklamný partner ešte neznamená, že sa jedná o reklamu jeho produktov a služieb, ale svedčí o tom, že bol sponzorom tohto podujatia a z toho dôvodu bol uvedený ako reklamný partner. Takéto uvedenie loga na reklamnom nosiči nenapĺňa kritériá reklamy definované v rozhodnutiach ESD. Uvedenie loga nemá vypovedaciu hodnotu o nejakom výrobku alebo službe, ktoré daňový subjekt v rámci podnikania poskytuje. Správca dane prijal záver, že v preverovanom prípade neboli daňovému subjektu - žalobcovi dodané reklamné služby, ale jedná sa o sponzorovanie podujatia. Vzhľadom na to, že pri poskytnutí sponzorského poplatku, nejde o dodanie tovaru alebo službu za protihodnotu, toto dodanie nie je predmetom DPH.

Podľa 49 ods. 2 zákona o DPH môže platiteľ od dane, ktorú je povinný platiť, odpočítať len daň, ktorá je voči nemu uplatnená iným platiteľom dane v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, a ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ. Preverované marketingové služby neslúžili na zabezpečenie zdaniteľných plnení kontrolovaného daňového subjektu - žalobcu. Správca dane zdôraznil, že uplatniť právo na odpočet DPH je možné iba pri súčasnom splnení zákonnej podmienky podľa § 49 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty, a teda právo na odpočítanie DPH vzniká iba v prípade, že je preukázané, že daňová povinnosť pri tomto tovare alebo službe z titulu dodania vôbec vznikla.

Každé z porušení podmienok zadefinovaných v § 49 ods.1 a § 49 ods. 2 zákona o DPH je samostatným dôvodom na to, aby nebolo priznané odpočítanie dane správcom dane, keďže z dokazovania v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vyplýva, že:

- umiestnenie loga na/v reklamných médiách nenapĺňalo definíciu reklamy, a teda neslúži na zabezpečenie zdaniteľných plnení žalobcu,
 - nebolo preukázané dodanie služieb daňovým subjektom AKYS, tak ako deklaroval žalobca.
- kontrolovaný daňový subjekt.

Je vecou platiteľa, či preverí dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov, ak ju však nepreverí, vystavuje sa riziku, že nesplní zákonné podmienky nároku na odpočítanie dane. Záverom správca dane zhrnul, že žalobcovi zaslal Oznámenie o Ústnom pojednávaní č. 101997649/2020 zo dňa 16.12.2020 (doručené 18.12.2020). Pojednávanie sa uskutočnilo v súvislosti s oboznámením daňového subjektu - žalobcu o priebehu a výsledkoch dokazovania, ktoré bolo vykonané v priebehu vyrubovacieho konania dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2017, apríl 2017, máj 2017, jún 2017, september 2017 a október 2017, ktoré sa uskutočnilo dňa 12.01.2021, na ktorom bola splnomocnená zástupkyňa daňového subjektu - žalobcu oboznámená s priebehom a výsledkami dokazovania, požiadala o poskytnutie lehoty na vyjadrenie sa do 20.01.2021. Správca dane tejto požiadavke vyhovel. Daňový subjekt sa v dohodnutej lehote vyjadril, vo svojom vyjadrení so záverom správcu dane spočívajúcim v

porušení § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH sa nestotožnil, zistenia správcu dane namietol v celom rozsahu a zotrval na svojich doterajších vyjadreniach.

V číselnom zhrnutí správca dane konštatoval výsledný vzťah k štátnemu rozpočtu SR na základe vykonanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie marec 2017 v porovnaní s daňovým priznaním podaným daňovým subjektom - žalobcom nasledovne: Kontrolované obdobie: marec 2017, daňové priznanie daňového subjektu - 10.996,96 Eur, výsledný vzťah k štátnemu rozpočtu po kontrole 22.999,96 Eur, rozdiel 12.000,00 Eur.

2. Na základe včas podaného odvolania žalobcu reagovalo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej aj ako „odvolací správny orgán“ alebo „žalovaný“), ktoré rozhodnutím č. 101108510/2021 zo dňa 25.06.2021 potvrdilo rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia zreprodukoval podstatnú argumentáciu žalobcu v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, priebeh a zistenia správcu dane ako aj ich vyhodnotenie učinené správcom dane. Žalovaný sumarizoval, že zo zisťovania, ktoré správca dane vykonal, mu vyplynuli závery a skutočnosti, ktoré správca uviedol na stranách 19 až 25 prvostupňového rozhodnutia. Správca dane dospel k záveru, že u žalobcu došlo k porušeniu ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, nakoľko v predmetnom prípade dodanie služieb daňovým subjektom AKYS nebolo reálne preukázané. Preto správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie DPH z predmetnej faktúry. Správca dane prijal záver, že v preverovanom prípade neboli žalobcovi dodané reklamné služby, ale jedná sa o jeho sponzorovanie podujatia. V predmetnom prípade sa nepreukázalo, že fakturované služby slúžili na zabezpečenie zdaniteľných plnení žalobcu. Žalovaný konštatoval, že správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie DPH z fakturovaného plnenia z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., ako aj z dôvodu porušenia § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z., pričom každé z uvedených porušení bolo samostatným dôvodom na neuznanie odpočítania DPH. Žalovaný poukázal na to, že faktúrou č. 24031701 zo dňa 24.03.2017 bolo žalobcovi fakturované na základe zmluvy o poskytovaní reklamných služieb zo dňa 02.02.2017 ku podujatiu BGT 2017. Spoločnosť AKYS ako vykonávateľ a žalobca ako objednávateľ uzatvorili dňa 02.02.2017 zmluvu o poskytovaní reklamných služieb. Podľa bodu 1.1 zmluvy vykonávateľ sa zaväzoval poskytnúť objednávateľovi komplexné marketingové a reklamné služby v súvislosti s podujatím BUSINESS GOLF Tour 2017 (BGT 2017) a za týmto účelom zaviazal uskutočňovať aktivity a činnosti smerujúce k prezentácii a propagácii objednávateľa rozsahu a spôsobom dohodnutým v zmysle článku 2. tejto zmluvy. Podľa bodu 2.1 zmluvy sa vykonávateľ zaviazal komplexne zabezpečovať poskytovanie reklamných služieb pre objednávateľa a za týmto účelom uvádzať objednávateľa na reklamných a propagačných kampaniach zabezpečujúcich propagáciu a prezentáciu podujatia BGT 2017 ako hlavného reklamného partnera (HRP) podujatia, a to v rozsahu a spôsobom podľa špecifikácie obsiahnutej v prílohe č. 1 nazvanej ako rozsah mediálnych plnení tejto zmluvy, ktorá tvorí jej neoddeliteľnú súčasť, a to v čase pred uskutočnením podujatia a počas priebehu podujatia. Podľa bodu 2.3 zmluvy vykonávateľ sa zaviazal zabezpečiť reklamné plnenie v zmysle bodu 2.1 tohto článku zmluvy a vyhotoviť alebo zabezpečiť reklamné formáty alebo reklamné nosiče, printy, vizuály potrebné pre vykonanie plnenia podľa tejto zmluvy, inštaláciu alebo umiestnenie reklamných formátov alebo reklamných nosičov, printov, vizuálov, zabezpečenie TV spotov, vstupeniek ako aj inej reklamnej propagácie objednávateľa podľa tejto zmluvy. Podľa bodu 2.4 zmluvy vykonávateľ bol povinný poskytnúť objednávateľovi reklamné služby s potrebnou odbornou starostlivosťou v súlade so zákonom č. 147/2001 Z.z. o reklame v znení neskorších predpisov ako aj ostatnými všeobecne záväznými právnymi predpismi týkajúcimi sa poskytovania reklamnej činnosti. Podľa bodu 2.8 zmluvy sa zmluvné strany dohodli, že vykonávateľ je oprávnený plniť svoje záväzky v zmysle tohto článku zmluvy aj prostredníctvom tretích subjektov. Žalovaný zhrnul, že uvedená zmluva o poskytovaní reklamných služieb zo dňa 02.02.2017 vychádzala z toho, že primárne má výkon dohodnutého plnenia realizovať vykonávateľ s tým, že plniť svoje záväzky v zmysle článku 2 uvedenej zmluvy mohol aj prostredníctvom tretích osôb. Vykonávateľ, t.j. spoločnosť AKYS, v prípade, že na realizáciu dohodnutých plnení využil tretiu osobu, musel mať vedomosť o tom, kto bol realizátorom dohodnutých plnení. O uvedenej skutočnosti, t.j. že dohodnuté plnenie bude realizované treťou osobou, mal byť žalobca ako objednávateľ informovaný.

Žalovaný uviedol, že sa nepreukázal nákup predmetných reklamných práv k podujatiam BGT, HANS ZIMMER LIVE ON TOUR, KABÁT TURNÉ 2017 a TENNIS CHAMPIONS 2017 spoločnosťou GASS, s.r.o. a Bright Industry s.r.o., a preto nemohli byť uvedené reklamné práva predávané ďalej v reťazci spoločnosti

PETAS spol. s r.o. › AKYS, s.r.o. › žalobca. Žalovaný konštatoval, že zo zistení správcu dane vyplynulo, že predmetné podujatia boli organizované záujmovým združením právnických osôb B&D AGENCY. Poverený člen záujmového združenia B&D AGENCY pán

Y. poprel, že by so žalobcom bola priamo uzavretá zmluva. Nebolo preukázané dodanie fakturovaného plnenia žalobcovi dodávateľom uvedeným na faktúre, t.j. spoločnosťou AKYS z ktorej si žalobca uplatnil právo na odpočítanie DPH. V prípade spoločnosti AKYS sa nepreukázal vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z., čím neboli splnené zákonné podmienky pre odpočítanie dane uvedené v § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. Spoločnosť nedisponovala materiálnymi, personálnymi ani finančnými zdrojmi, rovnako ani jedna z predmetných obchodných spoločností GASS, s.r.o., Bright Industry s.r.o., PETAS, spol. s r.o., cez ktoré sa mali fakturovať reklamné práva. Preukázať uskutočnenie zdaniiteľného obchodu zo strany žalobcu bolo jeho základnou povinnosťou, ktorú si nesplnil. Konateľ dodávateľskej spoločnosti pán Y. práve preto, že poznal osobu T. R., konateľa PETAS, spol. s r.o. stretával sa s ním a vypracoval zmluvy na reklamné služby, vedel, že T. R. nemá vedomosť, ani žiadne skúsenosti s reklamnými službami, ich sprostredkovaním, zabezpečením, ani realizáciou, čo vplynulo aj z jeho výpovedí pred daňovými orgánmi. Pokiaľ by mal Y. V. ako spoločník a konateľ dodávateľskej spoločnosti AKYS, skutočne záujem o obchodovanie s reklamnými právami k predmetným podujatiam, tak ich mohol nakúpiť priamo od organizátorov a realizátorov podujatí, pretože poznal ich zástupcov Y. F., s ktorým je kamarát (B&D, s.r.o. aj B&D AGENCY), pána V. (JK Media s.r.o.) a nie deklarovať ich nadobudnutie od PETAS, spol. s r.o., ktorá nemá žiadne zdroje na ekonomickú činnosť a konateľ nemal vedomosti, čo znamená pojem reklamné práva. Keď žalobca sa zúčastňoval na podujatí BGT od roku 2009, je veľmi nepravdepodobné, že by sa počas účasti na niekoľkých ročníkoch tohto podujatia nikdy nestretol a nezoznámil s organizátorom tohto podujatia, ktorým bol podľa oficiálnych webových stránok Záujmové združenie osôb B&D AGENCY. K.. T. C., generálny riaditeľ žalobcu, vedel, že organizátorom športových podujatí je B&D AGENCY, ale ich neoslovil v súvislosti so zabezpečením reklamných služieb pre žalobcu, ani o tom neuvažoval. Žalovaný konštatoval, že správcom dane bolo taktiež zistené z verejne dostupného zoznamu hráčov golfového klubu, že pán C. U., ktorý vo viacerých prípadoch vystupoval a jednal v mene B&D AGENCY pri dojednávaní obchodných vzťahov pri predaji preverovaných plnení, je členom rovnakého golfového klubu ako K.. T. C. a K.. E. M.. Z tohto dôvodu je značne pravdepodobné, že sa mohli zoznámiť na niektorom z golfových turnajov alebo tréningov. Pokiaľ žalobca poukázal na skutočnosť, že cena, ktorú zaplatil za reklamné služby v roku 2017, je trhovú, obvyklú v podnikateľskom prostredí informačných technológií a prijateľnú vo vzťahu k obratu, ktorý žalobca pravidelne vytvára a tie boli nakúpené v súlade s finančným plánom na rok 2017, žalovaný poukázal na to, že žalobca neskúmal a ani si nevyžiadal iné cenové ponuky a už vo svojom finančnom pláne na rok 2017 počítal s vysokou čiastkou vynaloženou na zviditeľnenie svojho loga, takže si bol vedomý výšky peňažnej čiastky, ktorú vynaloží na reklamné služby a s touto čiastkou kalkuloval. Žalovaný zdôraznil, že žalobca sa nemôže domáhať ochrany svojho dobromyseľného postupu, keďže vedel, že služby pre všetky podujatia zabezpečuje v plnom rozsahu daňový subjekt B&D AGENCY. AKYS, ako posledný dodávateľ v reťazci, predmetné služby len refakturoval s navýšením ceny bez akejkoľvek ďalšej pridanej hodnoty. Niekoľkonásobné, v prípade podujatia BGT 30-násobné, navýšenie ceny dodávaných služieb nemalo žiadne ekonomické opodstatnenie. Pokiaľ sa žalobca domáhal ochrany dobromyseľného konania, musel si byť vedomý, že neúmerne navýšenie cien dodávaných služieb bez akejkoľvek pridanej hodnoty vyvolá v prípade daňovej kontroly pochybnosti správcu dane a bude viesť ku skúmaniu dôvodnosti takéhoto postupu, a to najmä v prípade, keď žalobca si neobjednal predmetné služby po prvýkrát. Žalobca mohol venovať zvýšenú opatrnosť pri uzatváraní obchodných vzťahov so subjektom, ktorého si vybral pre poskytnutie predmetných služieb. Ak by žalobca naozaj jednal so všetkou opatrnosťou, na ktorú sa odvoláva, preveril by si svojho dodávateľa na verejne dostupných internetových stránkach, ako je napr. www.registeruz.sk. Na stránke registra účtovných závierok by zistil, že spoločnosť AKYS podala za rok 2015 a 2016 nevyplnené a neschválené účtovné závierky. Uzatvárať vzťah s dodávateľom, ktorý si neplní svoje základné povinnosti podnikateľského subjektu, považuje žalovaný za rizikové, a to v tom smere, že kladie zvýšené nároky na dôkazné bremeno daňového subjektu. To, že spoločnosť AKYS vystavila faktúry za reklamné služby svojim deklarovaným odberateľom, medzi nimi aj žalobcovi, ktorý už ďalej reklamu nepredávali, teda boli koncovými odberateľmi, nie je dôkazom o dodaní plnenia týmto koncovým odberateľom. To, že deklarovaní odberatelia spoločnosti AKYS boli uvedení ako reklamní partneri na materiáloch z realizovaných podujatí, nie je výsledkom ekonomickej činnosti spoločnosti AKYS, pretože ten žiadne vecné dôkazy na preukázanie nepredložil, plnenie pre odberateľov deklaroval iba na vystavených faktúrach. Konateľ spoločnosti AKYS pán Y. V. nemal žiadnu vedomosť o konkrétnych činnostiach, ktoré mal nadobudnúť a následne zabezpečiť na prezentáciu odberateľov, nevedel, kto mal podujatia organizovať, neosvedčil vykonávanie žiadnej priebežnej kontroly deklarovanej reklamy. To, že po skončení podujatí dostali koncoví odberatelia materiál o ich uskutočnení, nie je dôkazom o tom, že sa dodávateľ (spoločnosť AKYS) na nich aktívne podieľal, ako deklaroval na vystavených faktúrach.

K námietkam žalobcu žalovaný zaujal nasledovné stanovisko: Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných dokladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom. Odpočítanie DPH nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon č. 222/2004 Z.z. vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, a teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že dodávateľ mu tovar, resp. službu naozaj dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť. Pre účely § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. je nevyhnuté kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia, nepostačuje iba predloženie dokladov s predpísaným obsahom. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotno-právne podmienky boli splnené, na vznik nároku na odpočet DPH nepostačuje len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

Žalovaný uviedol, že podrobné skutkové zistenia týkajúce sa dodávateľsko-odberateľských vzťahov preukázali, že vzhľadom na právnu úpravu zákonných kritérií pre uplatnenie odpočtu DPH muselo byť žalobcovi zrejmé, že pre preukázanie nároku na odpočet DPH z posudzovanej faktúry bude potrebné, aby preukázal, že fakturované plnenie mu dodal subjekt uvedený na dodávateľskej faktúre alebo aby preukázal, ktorý konkrétny zo subdodávateľov fakturované plnenie vyrobil, vytvoril, poskytol a následne dodal žalobcovi. Tieto skutkové okolnosti preukázané neboli. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako je uvedené na predloženej faktúre. Týmto spôsobom došlo k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na žalobcovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v uvedených prípadoch nestalo.

Ohľadom námietky žalobcu poukazujúc na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 1/2010, podľa ktorého žalobcovi ako daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov, žalovaný uviedol, že pri aplikácii záveru tohto rozsudku je potrebné dôsledne prihliadať na zodpovednosť daňového subjektu za výkon práva s primeranou odbornou starostlivosťou. Žalovaný mal za to, že žalobca v prípade daňového subjektu uvedeného na faktúre nepostupoval s primeranou odbornou spôsobilosťou, a preto považoval námietku žalobcu za neopodstatnenú.

K námietke žalobcu ohľadne podvodného konania žalovaný uviedol, že správca dane neposúdil konanie žalobcu ako podvodné konanie, a preto považoval námietku týkajúcu sa podvodného konania za neopodstatnenú. Žalovaný zdôraznil, že správca dane nespochybnil existenciu plnenia uvedeného na predmetnej faktúre, ale neuznal odpočítanie DPH v dôsledku toho, že žalobca jednoznačne nepreukázal, že mu plnenie dodala spoločnosť uvedená na predmetnej faktúre.

Žalovaný s poukazom na ust. § 49 ods. 2 prvej vety zákona č. 222/2004 Z.z., podľa ktorého si 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, uviedol, že z predložených dokladov vyplynulo, že predmetom propagácie bolo logo žalobcu, ktoré pozostáva zo slovného spojenia ims. Z predmetného loga nie je možné zistiť, komu patrí a taktiež žiadnym spôsobom nepropaguje žiadne produkty (tovary, služby), neporovnáva ich s inými produktmi, nevyzdvihuje ich kvality. Nemôže teda logicky predstavovať ani podnet ich kúpe a zvýšeniu ich predaja. Žalovaný rovnako ako správca dane uviedol, že zákon č. 222/2004 Z.z. osobitne neupravuje reklamné služby, ani sa v prípade reklamných služieb neodvoláva na zákon č. 147/2001 Z.z. o reklame, a preto v prípade pojmu reklamné služby sa jedná o pojem Európskeho spoločenstva, ktorý musí byť vykladaný jednotne, vzhľadom na to správca dane postupoval správne, keď aplikoval definovanie reklamných služieb vymedzených rozsudkami ESD.

K námietke žalobcu uvedenej v odvolaní, že účelom fakturovaného plnenia bolo propagovať jeho obchodné meno, ktoré je zároveň jeho logom a ochrannou známkou, žalovaný uviedol, že súčasťou obchodného mena žalobcu je uvedenie aj jeho právnej formy, t.j. „a.s.“, čo v prípade zdokumentovaného plnenia absentovalo. V prípade obchodnej známky žalobca konštatoval zhodu s jeho logom. Pri označení ims v prípade zdokumentovaného plnenia však nie je symbol ®, ktorý indikuje, že sa jedná o ochrannú známku. Navyše, ako vyplýva z registra obchodných známk vedeného Úradom priemyselného vlastníctva SR bola ochranná známka žalobcu zapísaná 21.11.2017, t.j. až potom, ako boli všetky podujatia v roku 2017 realizované.

K tvrdeniu žalobcu, že v nadväznosti na podujatia BUSINNES GOLF TOUR 2017, HANS ZIMMER LIVE ON TOUR, KABÁT TURNÉ 2017 A TENNIS CHAMPIONS 2017 alebo v priamej súvislosti s nimi rozšíril zákaznícke portfólio žalovaný uviedol, že bolo potrebné, aby žalobca uvedené tvrdenie aj preukázal. Žalobca podaným daňovým priznaním deklaroval, že fakturované plnenia použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ, a preto bol povinný svoj postup aj preukázať hodnovernými dôkazmi.

Žalovaný uviedol, že bez ohľadu na to ako správca dane označil predmetné plnenie medzi spoločnosťou AKYS a žalobcom, je zrejmé, že sa nejednalo o reklamné služby a zároveň sa nepreukázalo, že predmetné plnenie použil žalobca na dodávky vlastných tovarov a služieb. Nenaplnil preto zákonnú požiadavku ustanovenú v § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z.

Podľa žalovaného žalobca nepreukázal oprávnenosť odpočítania DPH z predmetnej faktúry vystavenej spoločnosťou AKYS, keďže žalobca porušil ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. vo väzbe na § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z., pretože nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u spoločnosti AKYS uvedenej na predmetnej faktúre a zároveň porušil ust. § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z., pretože nepreukázal, že plnenia vymedzené v predmetnej faktúre použil na uskutočnenie dodávok a služieb, ktoré podliehajú DPH na výstupe.

Konanie pred správnym súdom

3. Podaním zo dňa 27.08.2001 podal žalobca včas všeobecnú správnu žalobu, ktorou navrhol preskúmať zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa a žalovaného a zrušiť rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátiť na nové konanie a rozhodnutie. Zároveň si uplatnil nárok na náhradu trov konania a trov právneho zastúpenia v rozsahu 100 %. Žalobca skutkovo a právne odôvodnil žalobu nasledovne.

Žalobca dňa 2. februára 2017 uzatvoril ako obchodná spoločnosť v postavení objednávateľa Zmluvu o poskytovaní reklamných služieb so spoločnosťou AKYS, s.r.o. (ďalej len AKYS) ako poskytovateľom, predmetom ktorej bol záväzok AKYS poskytnúť žalobcovi komplexné reklamné služby ako hlavnému reklamného partnerovi (HRP) v súvislosti s podujatím Business Golf Tour 2017 za odmenu vo výške 300.000,00 Eur bez dane z pridanej hodnoty. Predmetom zmluvy o poskytovaní reklamných služieb bola:

- prezentácia obchodného mena alebo loga žalobcu ako HRP v reklamných spotoch odvysielaných na obrazovkách TA3 televízie Markíza a TV Digi šport v príslušnom počte opakovaní;
- prezentácia obchodného mena alebo loga žalobcu ako HRP na CLV plochách v príslušnom počte a na tzv. Poster screeneroch a billboardoch v príslušnom počte;
- prezentácia obchodného mena alebo loga žalobcu ako HRP na web stránke podujatia ako aj príslušnej inzercii v časopisoch.

Žalobca zdôraznil, že vyššie uvedené reklamné služby boli žalobcom preukázateľne prijaté. Žalobca pri nákupe reklamných služieb vychádzal z predchádzajúcich obchodných skúseností v oblasti poskytovania reklamných služieb so spoločnosťou AKYS, ktoré v obdobnom rozsahu obstarával aj v roku 2011. Správca dane vykonal v roku 2013 aj daňovú kontrolu na daň z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2011, pričom v danom zdaňovacom období neboli zistené žiadne rozdiely na kontrolovanej dani. Žalobca zmluvu o poskytovaní reklamných služieb uzatváral so zámerom zvýšenia

znalosti a povedomia o obchodnom mene žalobcu ako aj o jeho predmete podnikania, a to z dôvodu, že v oblasti jeho podnikateľskej činnosti (oblasť informačných technológií a kybernetickej ochrany) je značná miera konkurencie. Žalobca však v rámci vlastných zamestnaneckých štruktúr nedisponuje marketingovým oddelením ani iným obdobnými zamestnancami, a teda nebol schopný zabezpečiť predmetnú propagáciu svojho mena a podnikateľských činností samostatne, z uvedeného dôvodu predmetnú propagáciu zabezpečoval subdodávateľsky prostredníctvom spoločnosti AKYS. Dohodnutá odplata za dodanie predmetných reklamných služieb vo výške 300.000,00 Eur bez DPH bola uhradená na základe jednotlivých faktúr, a to dňa 26. apríla 2017 na základe faktúry č. 24031701 zo dňa 24. marca 2017, s dátumom dodania služby zo dňa 31. marca 2017 vystavenej spoločnosťou AKYS v celkovej sume 72.000,00 Eur s DPH, z čoho DPH je vo výške 12.000,00 Eur (ďalej len „faktúra“). Z prijatých reklamných služieb od spoločnosti AKYS na základe zmluvy o poskytovaní reklamných služieb si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane okrem iného aj z faktúry v súlade s ustanoveniami § 49, resp. § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004“) v zdaňovacom období marec 2017. Dňa 6. júna 2018 začal Daňový úrad Žilina ako správca dane u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2017 až december 2017, o výsledku ktorej vyhotovil Daňový úrad Žilina protokol zo dňa 23.08.2017, ktorý bol spolu s výzvou zo dňa 23. augusta 2019 doručený žalobcovi na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole dňa 28.08.2019. Žalobca poukázal na to, že na základe výsledkov daňovej kontroly uvedenej v protokole vydal Daňový úrad Žilina rozhodnutie zo dňa 30. októbra 2019, proti ktorému podal odvolanie, o ktorom Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodlo tak, že rozhodnutím zo dňa 20. apríla 2020 zrušilo napadnuté rozhodnutie Daňového úradu Žilina a vec mu vrátilo na ďalšie konanie. V rámci vyrubovacieho konania, ktoré nasledovalo po odvolacom konaní, Daňový úrad vydal rozhodnutie zo dňa 27. januára 2021, ktorým bolo žalobcovi odmietnuté právo na odpočet dane z faktúry, a teda vyrubený rozdiel dane v sume 12.000,00 Eur za zdaňovacie obdobie marec 2017 v súvislosti s prijatými reklamnými službami od spoločnosti AKYS na základe Zmluvy o poskytovaní reklamných služieb. Žalobca proti uvedenému rozhodnutiu podal odvolanie, a to z dôvodu, že Daňový úrad Žilina nesprávne zistil skutkový stav vo vzťahu k uplatnenému odpočtu dane z pridanej hodnoty. Žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie správcu dane. Žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutie ako aj rozhodnutie správcu dane nie je založené na objektívnom vyhodnotení dôkazov v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku a následnom správnom právnom posúdení veci, zasahuje do práva žalobcu a ukracuje ho o právo na odpočet DPH. K jednotlivým tvrdeniam obsiahnutým v napadnutom rozhodnutí žalobca uviedol:

Z uvedeného ako aj zo zmluvy o poskytovaní reklamných služieb nepochybne vyplývala možnosť spoločnosti AKYS splniť svoj záväzok prostredníctvom subdodávky, a teda tretou osobu. Avšak medzi žalobcom a AKYS nie je prítomná akákoľvek dohoda o oznamovacej povinnosti na strane AKYS vzhľadom na skutočnosť, že záväzok nevykonala osobne, ale prostredníctvom tretej osoby a zároveň takáto povinnosť nevyplýva ani zo žiadneho právneho predpisu aplikovateľného v Slovenskej republike. Žalobca mal za to, že je nutné v plnom rozsahu uplatňovať zásadu zmluvnej voľnosti zmluvných strán, teda akékoľvek dojednania, ktoré si medzi sebou zmluvné strany dohodli a ktoré im riadne umožňuje realizovať predmet plnenia, nemôžu byť zo strany správcu dane vyhodnocované spätne šikanóznym spôsobom ako nedostatočné. Navyše v zmysle platných právnych predpisov by skutočnosť, že spoločnosť AKYS plní svoje povinnosti vyplývajúce zo zmluvy, nezakladala pre žalobcu žiadne osobitné práva, preto by bolo neproporciálne z pohľadu vyváženia práv a povinností zmluvných strán, aby spoločnosť AKYS v takomto prípade prislúchali povinnosti nad mieru primeranú bežným pomerom a taktiež v prípade, ak by subdodávateľ spoločnosti AKYS nesplnil reklamné plnenie, ktoré si u neho spoločnosť AKYS objednala, spoločnosť AKYS by nevznikol nárok na odmenu, teda by si žalobca tento nárok plnil priamo u spoločnosti AKYS a nie u jeho dodávateľa, t.j. žalobca vonkoncom nepotreboval poznať identitu subdodávateľa, keďže za splnenie zmluvy zodpovedal v plnej miere AKYS. Uvedené tvrdenie žalovaného preto žalobca považoval za bezpredmetné a nijakým spôsobom nesúvisiace s konaním.

Žalovaný ako dôvod odmietnutia práva na odpočet DPH v predmetnom rozhodnutí taktiež uviedol aj tvrdenie, že žalobca ako daňový subjekt nijakým spôsobom nepreukázal existenciu zdaniteľného obchodu, a teda nepredložil žiadne dôkazy, ktorými by preukázal, že boli reklamné služby na základe zmluvy o poskytovaní reklamných služieb skutočne zo strany AKYS dodané. Uvedené tvrdenie však nie je pravdivé. Dôkazné bremeno síce je na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorý musí preukázať, že faktúry, prípadné iné listiny, na základe ktorých si uplatnil odpočet DPH, presne odrážajú skutočne realizované plnenia a tým naplniť formálne, ale aj materiálne podmienky vyžadované zákonom č. 222/2004, t.j. vznik práva na odpočet DPH, zároveň však aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov

nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Žalobca ako daňový subjekt v daňovom konaní predložil relevantné dôkazy preukazujúce dodanie reklamných služieb na základe zmluvy o poskytovaní reklamných služieb, t.j. obrazové, zvukové a listinné dôkazy o poskytnutí reklamy. V zmysle judikovaného názoru Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 pritom dôkazy preukazujúce existenciu zdaniteľného obchodu pri dodaní reklamných služieb sú (i) grafické návrhy, (ii) spôsob zabezpečenia reklamy na strane dodávateľa, (iii) dôkazy o tom, akým spôsobom bola zabezpečená výroba objednávateľom schváleného nápisu, (iv) podklady pre vyhotovenie reklamy a pod. Tvrdenie žalovaného o neunesení dôkazného bremena o dodaní reklamných služieb preto nemôžu obstáť, keďže správca dane zaslal výzvy aj ostatným reklamným partnerom na preverovanie ich podujatia, ktorí potvrdili existenciu reklamných služieb. Týmto reklamnými partnermi boli: PPA CONTROLL, a.s., Slovanet, a.s., SUNOB Capital, s.r.o., UNIPHARMA - 1. slovenská lekárnická akciová spoločnosť, VÍNO MRVA & STANKO, a.s.

Žalovaný vytýkal žalobcovi ako daňovému subjektu, že pri propagácii svojho obchodného mena na kultúrnych a športových podujatiach neoslovoval priamo usporiadateľov týchto podujatí (nielen vo vzťahu k podujatiu, ktoré boli predmetom zmluvy o poskytovaní reklamných služieb) avšak tieto služby zabezpečoval prostredníctvom spoločnosti AKYS. Žalobca poukázal na skutočnosť, že ako spoločnosť nedisponuje samostatným oddelením ani vyhradenými zamestnancami pre oblasť marketingu a reklamy a z tohto dôvodu je pre žalobcu najvhodnejším riešením propagácie svojho obchodného mena a svojich podnikateľských činností prostredníctvom zazmluvneného sprostredkovateľa, ktorý mu tieto marketingové a reklamné služby ponúkne, tzv. „na kľúč“. Žalovaný žalobcovi podsúva tvrdenie, že žalobca nie je oprávnený uskutočňovať reklamné a marketingové aktivity inak ako samostatne, čo vedie k otázke, akým spôsobom by mal v intenciách zákona fungovať reklamný trh. K uvedenému žalobca uviedol, že žalobca nemal zámer propagácie svojho obchodného mena len na jednom podujatí, avšak išlo o niekoľko podujatí každý rok, príkladom TENIS CHAMPIONS 2017, KABÁT TURNÉ 2017, Business Golf Tour, atď. Z tohto dôvodu bolo pre žalobcu prijateľnejšie mať jediný subjekt ako sprostredkovateľa reklamných služieb na každom jednom vhodnom podujatí, ktoré si žalobca vybral. Žalobca pri výbere sprostredkovateľa reklamných služieb vychádzal okrem iného aj z predchádzajúcich obchodných skúseností v oblasti poskytovania reklamných služieb so spoločnosťou AKYS, ktoré v obdobnom rozsahu obstarával aj v roku 2011. Z uvedeného dôvodu považoval žalobca tvrdenie žalovaného za bezpredmetné, nakoľko práve zaoberanie sa reklamnými službami pre každé relevantné kultúrne a športové podujatie samostatne spojené so sledovaním a selekciou relevantných od irelevantných podujatí by bolo pre žalobcu maximálne neefektívne a neekonomické.

Žalovaný uviedol, že žalobca neskúmal a ani si nevyžiadal iné cenové ponuky a už vo svojom finančnom pláne na rok 2017, ktorý bol vytváraný minimálne v predchádzajúcom roku, počítal s vysokou čiastkou vynaloženou na zviditeľnenie svojho loga na predmetných podujatiach, takže si bol vedomý výšky peňažnej čiastky, ktorú vynaloží na reklamné služby a s touto čiastkou kalkuloval. Uvedené tvrdenie považoval žalobca za tendenčné a nezaložené na pravdivých skutočnostiach. Žalobca z dôvodu dlhodobej snahy o vybudovanie dobrého a najmä dôveryhodného mena a značky každoročne schvaľuje stratégiu a obchodno-finančný plán na príslušný kalendárny rok. Aj pre rok 2017 bol vypracovaný finančný plán a návrh na investíciu do znalosti (awareness) a propagácie značky, kde bol zadefinovaný objem celkovej investície do znalosti značky vo výške 15 % plánovaného predaja spoločnosti v roku 2017, čo predstavovalo sumu 905.185,98 Eur bez DPH. Finančné prostriedky vyhradené na propagáciu žalobcu neboli za žiadnych okolností stanovené podľa konkrétnych podujatí ani podľa cenových ponúk dodávateľov. Naopak, žalobca práve vzhľadom na predchádzajúcu kladnú a prosperujúcu skúsenosť s reklamou na kultúrnych a športových podujatiach v minulosti percentuálne vyhradil finančné prostriedky, ktoré chcel za týmto účelom využiť. Žalobca poukázal na skutočnosť, že vyhradené finančné prostriedky neboli využité v celej výške na reklamné služby, ale len z časti.

Žalobca mal za to, že cena za poskytnuté reklamné služby na základe zmluvy o poskytovaní reklamných služieb bola adekvátna, trhová a obvyklá v podnikateľskom prostredí informačných technológií, no zároveň akceptovateľná s ohľadom na obrat, ktorý žalobca pravidelne vytvára. Nie je v kompetencii žalovaného a Daňového úradu Žilina posudzovať skutočnosť, či by cena za predmetné reklamné služby nemala, resp. nemohla byť nižšia a zároveň nie je povinnosťou žalobcu dávať si robiť cenové ponuky od rôznych dodávateľov predmetných služieb za účelom porovnania si cien na trhu. Žalobca nie je verejným obstarávateľom a ani nevykonáva prieskum trhu. Rovnako nie je žalobca so spoločnosťou AKYS ani nijakou prepojenou osobou, jedná sa o dva nezávislé podnikateľské subjekty. Žalovaný sa

žalobcovi snaží vnútiť predstavu o efektívnosti, čo opätovne odporuje zásadám regulácie podnikania, len v medziach zákona.

Pre objednanie služieb subjektom súkromnej sféry nie je zakaždým hlavným ukazovateľom cena, ktorú za ne zaplatí. Spoločnosť AKYS a jej ponuka sa javila ako vhodná a prijateľná najmä vzhľadom, že poskytla priamo tzv. portfólio spoločenských podujatí, z ktorých si žalobca mohol vybrať, nemala žiadne ďalšie časové, personálne ani finančné náklady súvisiace s výberom konkrétneho podujatia na propagáciu, oslovovania organizátorov, dohadovanie podmienok, atď. (tzn. reklamné služby mali byť dodané „na kľúč“ bez ďalších vedľajších nákladov). Žalobca ponuku vzal do úvahy, vyhodnotil a v zmysle svojho najlepšieho vedomia objednal a plnenie prijal.

V zmysle tvrdení žalovaného je pre uplatnenie si práva na odpočet DPH z faktúry nevyhnutné, aby žalobca preukázal, že fakturované plnenie, a teda dodanie reklamných služieb mu dodal subjekt uvedený na faktúre ako dodávateľ, alternatívne, aby preukázal, kto predmetné plnenie v skutočnosti dodal. V opačnom prípade je právo na odpočet DPH odmietnuté. Žalobca namietal, že správca dane v rámci vyhodnotenia dôkazov neskúmal základný princíp neutrality pri uplatňovaní DPH, ktorý sa nachádza vo väčšine ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora. Žalobca zdôraznil, že spoločnosť AKYS odviedla daň v zmysle § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 za zdaňovacie obdobie na rok 2017, pričom správca dane sa týmto dôkazom vôbec nezaoberal a nerešpektoval základný princíp neutrality pri fungovaní systému DPH. Uvedené podporuje aj judikovaný názor Európskeho súdneho dvora sp. zn. C-324/11 vo veci Gábor Tóth, ktoré hovorí: „právo na odpočítanie DPH nemôže byť odmietnuté z dôvodu, že príjemca plnenia si neoveril, či služba bola skutočne poskytnutá osobou, ktorá vystavila faktúry, ak sa nepreukáže, že odberateľ vedel alebo musel vedieť, že sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu.“ Žalobca uviedol, že nijakým spôsobom nevyvracia možnosť existencie daňových podvodov v rámci štruktúry subdodávateľov, avšak reálne sa od nich dištancuje a odmieta akékoľvek spojenosti s nimi v tomto ohľade. Žalobca za žiadnych okolností nevedel a ani nemohol vedieť o akomkoľvek možnom podvodnom konaní jednotlivých subdodávateľov na predchádzajúcich stupňoch dodávateľského reťazca pred AKYS a z tohto dôvodu mu nemôže byť odopreté právo na odpočet DPH len z tohto dôvodu, že si neoveril, či sú reklamné služby skutočne poskytované spoločnosťou AKYS. V rámci kontraktčných procesov so spoločnosťou AKYS nemal žalobca dôvod pochybovať o AKYS, keďže oslovovala úspešné etablované spoločnosti a dlhodobo ponúkala reklamu na renomovaných podujatiach na celom území Slovenskej republiky. Žalobca zároveň mal so spoločnosťou AKYS aj skúsenosť, nakoľko obchodné služby, ako v predmetnom prípade, mal žalobca s touto spoločnosťou zazmluvnené v roku 2011, za ktorý príslušný správca dane vykonal daňovú kontrolu na dani z príjmov právnických osôb za rok 2011 bez zistení.

Žalovaný v predmetnom rozhodnutí dementoval samotné označenie poskytovanej služby ako reklamy, čo dôvodí rozhodnutím Európskeho súdneho dvora sp.zn. C-68/92 vo veci Heinz-Jörg Moritz a sp. zn. C-69/92 vo veci Luxemburské veľkovojsvodstvo, v ktorých pojem reklamnej služby zdefinoval Európsky súdny dvor ako činnosť, ktorá zahŕňa propagačnú činnosť, ak je táto činnosť spojená so sprostredkovaním odkazu verejnosti o existencii a vlastnostiach výrobku alebo služby, ktoré sú predmetom danej činnosti za účelom zvýšenia odbytu daného výrobku alebo služby. Uvedené rozsudky Európskeho súdneho dvora takmer spred 30 rokov neodrážajú formy poskytovania reklamy a reklamného priestoru v súčasnosti. Argumentácia správcu dane a tendencia posudzovať reklamné služby výlučne iba na informovanie verejnosti o existencii alebo kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj, je z pohľadu správcu dane nepresná. Žalobca zároveň poukázal na vnútroštátnu právnu úpravu v zákone č. 147/2001 Z.z. o reklame, ktorá definuje pojem reklama nepochybné primeranejšie v súčasnej dobe, súčasnej technike a súčasným potrebám v rámci reklamných služieb. V predmetnom právnom predpise je reklama definovaná ako predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trh, pričom produktom je tovar, služby, nehnuteľnosti, obchodné meno, ochranná známka, označenie pôvodu výrobku a iné práva a záväzky súvisiace s podnikaním.

Žalobca prostredníctvom nakupovaných reklamných služieb prezentoval svoje obchodné meno a svoju ochrannú známku registrovanú na Úrade priemyselného vlastníctva SR pod č. 246175 vrátane rovnomennej webovej stránky v tvare obchodného mena žalobcu, t.j. www.ims.sk, ide o tzv. „Brand awareness“, čo značí, že rozširovaním povedomia o ochrannej známke získava nové obchodné kontakty a oslovuje primárne firemných obchodných partnerov. Cieľovými zákazníkmi nie sú občania (verejnosť), ale práve korporátni zákazníci. Žalobca uviedol, že preukázateľne zvýšil svoj obrat v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach. Žalobca namietal, že nie je možné posudzovať pojem reklama podľa výkladu z roku 1990, kedy reklama, ale aj propagované predmety/služby/značky mali úplne inú povahu a zároveň

sa reklamou sledoval menší záber podnikateľských zámerov. Žalobca považoval predmetné činnosti nepochybne za reklamné služby.

Žalobca považoval za nevyhnutné vyvrátiť všetky a akékoľvek tvrdenia žalovaného smerujúce k prepojeniu žalobcu s možným podvodným konaním subdodávateľov spoločnosti AKYS. Podvodné konanie u subdodávateľov na prechádzajúcich stupňoch nákupného reťazca mediálneho priestoru predstavuje primárny dôvod odmietnutia práva na odpočet DPH, čo je v rozpore s ustálenou judikatúrou Európskeho súdneho dvora, ak bola daň na výstupe spoločnosťou AKYS riadne a včas uhradená v prospech štátneho rozpočtu. Tento dôkaz správca dane ani neposudzoval.

Žalobca nijakým spôsobom neparticipoval a ani nemal vedomosť o prítomnosti akéhokoľvek daňového podvodného konania. S ohľadom na uvedené žalobca poukázal na judikovaný názor Európskeho súdneho dvora sp. zn. C-285/11 vo veci Bonik EOOD (sp. zn. C-18/13, vo veci Maks Pen EOOD), ktorý hovorí: „právo na odpočítanie dane možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní daňového podvodu, týkajúceho sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb“, pričom pod slovným spojením „zúčastní daňového podvodu“ treba v zmysle totožného rozhodnutia Európskeho súdneho dvora rozumieť prípad, kedy „zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH“. Žalobca uviedol, že v totožnom rozhodnutí je taktiež uvedený názor Európskeho súdneho dvora, ktorý hovorí: „keďže zamietnutie práva na odpočítanie DPH je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou príslušných daňových orgánov predložiť dostatočné, objektívne dôkazy, na základe ktorých by bolo možné dospieť k záveru, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.“

Finančné orgány nijakým spôsobom nepodložili skutočnosť, že by žalobca vedel alebo mohol vedieť, alebo mal vedieť o možnom podvodnom konaní, a preto nemožno odmietnuť žalobcovi právo na odpočet DPH z faktúry a zároveň ho spájať s akýmkoľvek daňovým podvodom. Nepredložili žiaden relevantný a objektívny dôkaz, ktorý by dostatočne preukazoval záver, že žalobca vedel alebo mal vedieť o určitom možnom daňovom podvodnom konaní. Uvedený záver potvrdzuje Európsky súdny dvor aj vo svojom rozhodnutí sp. zn. C-80/11 vo veci Mahageben a David: „článok 167, článok 168 písm. a), článok 178 písm. a), článok 220 ods. 1 a článok 226 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej praxi, v zmysle ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté z hodnoty DPH z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru, vzťahujúcu sa na tieto služby alebo jeden z jej poskytovateľov sa dopustila nezákonnosti a bez toho, aby tento orgán objektívne preukázal, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.“

Záverom žaloby žalobca zhrnul, že mal za preukázané, že napadnutým rozhodnutím žalovaný neoprávnene porušil právo žalobcu na odpočet DPH z prijatia reklamných služieb, najmä vzhľadom na skutočnosť, že žalovaný nepredložil objektívne dôkazy, na základe ktorých by bolo možné dospieť k záveru, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou možného daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca, a preto žalobca nemal a ani nemohol vedieť o takomto možnom podvodnom konaní. Žalobca mal za to, že výklad zákona pri posudzovaní obsahu reklamných služieb je tendenčný, všetky reklamné služby boli žalovanému riadne a včas dodané, žalobca ich prijal a uhradil za ne dohodnutú odplatu spolu s príslušnou daňou z pridanej hodnoty.

4. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe zo dňa 30.11.2021 vo vzťahu k žalobným námietkam uviedol, že žalobcovi nebolo uznané právo na odpočítanie DPH z predmetného fakturovaného plnenia z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. ako aj z dôvodu porušenia § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z., pričom každé z uvedených porušení je samostatným dôvodom na neuznanie odpočítania DPH. Zmluva o poskytovaní reklamných služieb zo dňa 02.02.2017 vychádza z toho, že primárne má výkon dohodnutého plnenia realizovať vykonávateľ s tým, že plniť svoje záväzky v zmysle článku 2 uvedenej zmluvy môže prostredníctvom tretích osôb. Vykonávateľ, t.j. AKYS v prípade, že na realizáciu dohodnutých plnení využil tretiu osobu, musel mať vedomosť o tom, kto bol realizátorom dohodnutých

plnení. O uvedenej skutočnosti, t.j., že dohodnuté plnenie bude realizované treťou osobou, mal byť žalobca ako objednávateľ informovaný. Žalovaný zdôraznil, že z výpovede pána Y., konateľa spoločnosti AKYS (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101809692/2018 zo dňa 14.09.2018) reklamné práva ku všetkým podujatiam v roku 2017 (BUSINESS GOLF TOUR 2017, HANS ZIMMER LIVE ON TOUR, KABÁT TURNE 2017 A TENNIS CHAMPIONS 2017) nakupovala spoločnosť AKYS iba od spoločnosti PETAS, spol. s r.o., k nakúpeným reklamným právam nebola pridaná žiadna hodnota a boli predané tak, ako boli nakúpené, s cca 1 % maržou. Pán Y. V. nevedel uviesť, kto reálne vykonal fakturované plnenia. Podľa zistenia správcu dane ani spoločnosť PETAS, spol. s r.o. reálne nevykonala plnenia a tiež mala len nakúpiť a prediť reklamné práva. Rovnaké zistenia správcu dane boli aj v prípade spoločnosti GASS, s.r.o. a Bright Industry s. r. o., ktoré mali byť dodávateľmi reklamných práv pre spoločnosť PETAS, spol. s r.o. Smerom ku spoločnostiam GASS, s.r.o. a Bright Industry s.r.o. sa nepreukázali zmluvné ani finančné toky, ktoré by potvrdzovali nákupy reklamných práv od iných spoločností, keďže sa nepreukázal nákup predmetných reklamných práv k uvedeným podujatiam spoločnosťami GASS, s.r.o. a Bright Industry s.r.o., nemohli byť uvedené reklamné práva predané ďalej v reťazci spoločnosti PETAS, spol. s r.o. › AKYS, s.r.o. › žalobca.

Žalovaný vo vyjadrení zdôraznil, že nebolo preukázané dodanie fakturovaného plnenia žalobcovi dodávateľom uvedeným na faktúre, t.j. spoločnosťou AKYS, ktorá nedisponovala materiálnymi, personálnymi, ani finančnými zdrojmi, rovnako ani jedna z predmetných obchodných spoločností v reťazci (GASS, s.r.o., Bright Industry s.r.o., PETAS, spol. s r.o.), cez ktoré sa mali fakturovať reklamné práva. Žiadne konkrétne dôkazy a vedomosť o konaní a zabezpečení akcií neuviedol a nepreukázal ani dodávateľ spoločnosť AKYS a ani žalobca. Žalobca bol povinný preukázať skutočnosti, ktoré tvrdí a deklaruje podľa § 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 Daňového poriadku. Preukázať uskutočnenie zdanieľného obchodu zo strany žalobcu bolo jeho základnou povinnosťou, ktorú si nesplnil. K tvrdeniu žalobcu, že bol ochotný v priebehu roku 2017 vynaložiť celkovú sumu 552.000,00 Eur vrátane DPH (v marci 72.000,00 Eur, v apríli 144.000,00 Eur, v máji 132.000,00 Eur, v júni 72.000,00 Eur, v septembri 72.000,00 Eur, v októbri 60.000,00 Eur) za propagáciu svojho loga na štyroch podujatiach (BUSINESS GOLF TOUR 2017, HANS ZIMMER LIVE ON TOUR, KABÁT TURNE 2017 a TENNIS CHAMPIONS 2017) bez toho, aby si overoval primeranosť ceny, bez toho, aby sa nakontaktoval na samotného realizátora uvedených podujatí (realizátor bol v prípade uvedených podujatí len jeden), ktorý mu bol známy, pričom sa zo strany žalobcu nejednalo o prvé objednanie takejto propagácie, považoval žalovaný za nehodnoverné. Postup žalobcu ako podnikateľského subjektu by sa v takomto prípade priechil samotnej podstate podnikania. Žalobca sa nemôže domáhať ochrany svojho dobromyseľného postupu, keďže vedel, že služby pre všetky podujatia zabezpečuje v plnom rozsahu daňový subjekt B & D AGENCY. AKYS, ako posledný dodávateľ v reťazci, predmetné služby len refakturoval s navýšením ceny bez akejkoľvek ďalšej pridanej hodnoty. Žalobca si musel byť vedomý, že neúmerne navýšenie cien dodávaných služieb bez akejkoľvek pridanej hodnoty vyvolá v prípade daňovej kontroly pochybnosti správcu dane a bude viesť ku skúmaniu dôvodnosti takéhoto postupu. Počas minulých rokov poskytovali žalobcovi obdobné služby daňové subjekty, ktoré zanikli ex offa. Poslednými konateľmi týchto subjektov boli občania Maďarska, Thajska a Ukrajiny. Žalobca mohol predpokladať, že spoločnosti poskytujúce predmetné služby môžu byť problematické a na základe toho mohol venovať zvýšenú opatrosť pri uzatváraní obchodných vzťahov so subjektom, ktorého si vybral pre poskytnutie predmetných služieb v ďalšom období. Ak by žalobca jednal so všetkou opatrosťou, na ktorú sa odvoláva, preveril by si svojho dodávateľa na verejne dostupných internetových stránkach. Žalovaný rovnako ako v odôvodnení napadnutého rozhodnutia poukázal na dôkaznú povinnosť žalobcu a na presúvanie dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom v procese dokazovania v daňovom konaní. Žalovaný vo vyjadrení zdôraznil, že podrobné skutkové zistenia týkajúce sa dodávateľsko-odberateľských vzťahov preukázali, že vzhľadom na právnu úpravu zákonných kritérií pre uplatnenie odpočtu DPH muselo byť žalobcovi zrejmé, že pre preukázanie nároku na odpočet DPH z posudzovanej faktúry bude potrebné, aby preukázal, že fakturované plnenie mu dodal subjekt uvedený na dodávateľskej faktúre alebo aby preukázal, ktorý konkrétny zo subdodávateľov fakturované plnenie vyrobil, vytvoril, poskytol a následne dodal žalobcovi. Tieto skutkové okolnosti preukázané neboli. Bolo v záujme žalobcu získať potrebné informácie od svojho dodávateľa, akým spôsobom mu bude poskytnuté plnenie (aj subdodávateľsky) a v závislosti od skutkových okolností si preveriť z verejných registrov (Obchodný register, Register dlžníkov DPH a iné registre) skutočnosti tak, aby v prípade kontroly daňových orgánov preukázal, že urobil všetky reálne opatrosenia, aby nevznikali pochybnosti ohľadom prijatých plnení. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdanieľné plnenia boli realizované tak, ako je to uvedené na predloženej faktúre. Týmto spôsobom došlo k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo na žalobcovi, aby

predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v uvedených prípadoch nestalo.

K námietke žalobcu ohľadom podvodného konania žalovaný uviedol, že správca dane neposúdil priamo konanie žalobcu ako podvodné konanie, správca dane nespochybnil existenciu plnenia uvedeného na predmetnej faktúre, ale neuznal žalobcovi odpočítanie DPH v dôsledku toho, že žalobca jednoznačne nepreukázal, že mu plnenie dodala spoločnosť uvedená na predmetnej faktúre. Ak by bol žalobca dôsledný pri preverovaní svojho obchodného partnera, spoločnosti AKYS, a taktiež dôsledný pri vyžadovaní informácií od svojho obchodného partnera, spoločnosti AKYS, ohľadom realizácie dohodnutej propagácie loga, mohol zistiť, že v danom prípade existuje reálna hrozba daňového podvodu. K námietke žalobcu ohľadom odlišného postupu správca dane v prípade daňovej kontroly na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2021 žalovaný uviedol, že v prípade daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty správca dane kontroloval plnenie zákonných podmienok podľa zákona č. 222/2004 Z.z., a nie podľa zákona č. 595/2003 Z.z., t.j. záver správcu dane je v súlade s ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z.

Z predložených dokladov vyplynulo, že predmetom propagácie bolo logo žalobcu, ktoré pozostáva zo slovného spojenia ims. Žalovaný trval na tom, že z predmetného loga nie je možné zistiť, komu patrí a taktiež žiadnym spôsobom nepropaguje žiadne produkty (tovary, služby), neporovnáva ich s inými produktmi, nevyzdvihuje ich kvality. Nemôže teda logicky predstavovať ani podnet k ich kúpe a zvýšeniu ich predaja. V prípade žalobcu iba samotné uvedenie loga nie je spôsobilé uplatniť a podporiť predaj jeho produktov na trhu. Žalovaný zdôraznil, že vzhľadom na uvedené skutočnosti nešlo v danom prípade o poskytnutie reklamných služieb.

Žalovaný vo vyjadrení poukázal ďalej na to, že v prípade pojmu reklamné služby sa jedná o pojem európskeho spoločenstva, ktorý musí byť vykladaný jednotne. Správca dane postupoval správne, keď aplikoval definovanie reklamných služieb vymedzených rozsudkami ESD. Každý z členských štátov Európskej únie môže mať pojem reklamných služieb, resp. reklamy vo svojom vnútroštátnom predpise zadefinovaný, príp. vymedzene odlišným spôsobom, preto aplikácia vnútroštátnych predpisov na uvedený pojem by mohla vznášať značnú nejednoznačnosť. Preto aplikácia zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame v znení neskorších predpisov na daný prípad nie je správna.

K námietke žalobcu, že účelom fakturovaného plnenia bolo propagovať jeho obchodné meno, ktoré je zároveň jeho logom a ochrannou známkou, žalovaný uviedol, že uvedené tvrdenie nie je pravdivé. Súčasťou obchodného mena žalobcu je uvedenie aj jeho právnej formy, t.j. „a.s.“, čo v prípade zdokumentovaného plnenia absentovalo. V prípade obchodnej známky žalobcu konštatoval žalovaný zhodu s jeho logom. Pri označení ims v prípade zdokumentovaného plnenia však nie je symbol ©, ktorý indikuje, že sa jedná o ochrannú známku.

K tvrdeniu žalobcu, že v nadväznosti na podujatia BUSINESS GOLF TOUR 2017, HANS ZIMMER LIVE ON TOUR, KABÁT TURNÉ 2017 a TENNIS CHAMPIONS 2017 alebo práve v súvislosti s nimi rozšíril zákaznicke portfólio, žalovaný uviedol, že žalobca toto tvrdenie nepreukázal. Záverom žalovaný sumarizoval, že v prípade predmetného plnenia medzi spoločnosťou AKYS, s. r. o. a žalobcom je zrejme, že sa nejednalo o reklamné služby a zároveň sa nepreukázalo, že predmetné plnenie použil žalobca na dodávky vlastných tovarov a služieb. Nenaplnil preto zákonnú požiadavku ustanovenú v § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004. Podľa žalovaného žalobca nepreukázal oprávnenosť odpočítania DPH z predmetnej faktúry vystavenej spoločnosťou AKYS a porušil aj ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. vo väzbe na § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z., pretože nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti u spoločnosti AKYS uvedenej na faktúre.

5. Žalobca v replike zo dňa 18.02.2022 k jednotlivým tvrdeniam žalovaného vo vyjadrení k žalobe uviedol, že podaným vyjadrením sa žalovaný opätovne snaží spochybniť povahu zdaniteľného plnenia, z ktorého si žalobca uplatnil odpočet dane z pridanej hodnoty, a to tým, že vyvíja snahu smerujúcu k neodôvodnenej transformácii jeho povahy z reklamných služieb na sponzorstvo dotknutých podujatí. S takouto argumentáciou sa nemožno stotožniť. Výklad pojmu reklamy nemožno za žiadnych okolností obmedzovať na informovanie spotrebiteľa o existencii a vlastnostiach istých výrobkov či služieb. Reklamné služby bezpochyby môžu smerovať aj na subjekty a entity iného než spotrebiteľského charakteru. Uvedené opodstatňuje okrem samotnej dikcie § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame, aj článok 2 písm. a) Smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/114/ES z 12.12.2006 o klamlivej a porovnávacej reklame (ďalej aj ako „Smernica o reklame“), v zmysle ktorého sa reklamou rozumie akékoľvek predvedenie súvisiace s obchodom, podnikaním remeslom alebo povoláním, ktorého cieľom je podpora odbytu tovaru alebo služieb vrátane nehnuteľností práv a záväzkov. S poukazom na znenie článku 2 písm. a) Smernice o reklame ako aj z § 2 ods. 1 písm. b) zákona o reklame je

zároveň zjavné, že reklamné služby nie sú obmedzené len na propagáciu tovarov, resp. produktov a služieb určitého subjektu, nakoľko vyššie špecifikované ustanovenia vymedzujú širší rozsah, ktorý je možné propagovať reklamou. Obmedzovanie konceptu reklamy zo strany žalovaného nie je správne a právne opodstatnené. Žalobca poukázal aj na skutočnosť, že podnikateľské subjekty v súčasnosti bezpochyby využívajú reklamu aj na propagáciu seba a svojho loga v záujme zviditeľniť sa a dostať sa do povedomia širokej verejnosti. Ide o istý druh či taktiku reklamy. O uvedenom svedčia aj početné billboardy vyobrazujúce výlučne logo podnikateľského subjektu, prípadne jeho sídlo s obohatením o marketingový obrázok. Podstatou takejto reklamy je práve rozšírenie povedomia o určitej značke, logu či podnikateľskom subjekte ako takom, za účelom rozšírenia klientely a obchodných partnerov. Totožný záujem v propagácii svojho mena/loga obsiahnutého aj vo svojej ochrannej známke a zvyšovania povedomia o sebe/svojom logu mal aj žalobca v rámci objednaných zdaniteľných plnení, ktoré predstavujú reklamné služby. Vo vzťahu k rozhodnutiu C-530/09, o ktoré žalovaný taktiež oprel svoje závery, žalobca uviedol, že je v celom rozsahu irelevantné pre potreby prejednávanej veci, nakoľko týmto rozhodnutím Súdneho dvora vo veci Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa bolo poukazované výlučne na minimálne požiadavky, ktoré v danom konkrétnom prípade (doprava a montáž výstavných stánkov pre zákazníkov, ktorí predstavujú svoje tovary a služby počas veľtrhov a výstav), postačujú na to, aby išlo o reklamu. Nijakým spôsobom však nedefinuje a ani neustanovuje všeobecné minimálne požiadavky na reklamu ako takú. Z uvedeného dôvodu predmetné rozhodnutia žalobca považoval za absolútne právne irelevantné a zavádzajúce vo vzťahu k predmetu tohto konania. Žalobca argumentáciu žalovaného, že nie je možné z predmetného loga zistiť, komu patrí a nepropaguje, žiadne produkty a služby, považoval za nepravdivú a irelevantnú, keďže žalobca predmetnou reklamou sledoval propagáciu svojho loga obsiahnutého aj vo svojej ochrannej známke so zámerom zvýšenia povedomia o tomto logu, a tým aj o sebe samom v postavení podnikateľského subjektu. Zákon č. 147/2001 Z.z. o reklame reflektuje ponímanie reklamy v rámci Európskeho spoločenstva, a tým pádom je aplikácia jeho ustanovení a legálne definovaných pojmov plne dôvodná v prejednávanej veci a poukaz žalobcu, že aplikácia zákona č. 147/2021 Z.z. na daný prípad nie je správna, je bezpredmetná a právne irelevantná. Žalobca považoval za absurdné, aby žalovaný vo svojej argumentácii akokoľvek spochybňoval dikciu zákonnej normy platnej na území Slovenskej republiky a uskutočňoval jej svojvoľný výklad, resp. hodnotenie. Opätovne zdôraznil, že zo strany žalovaného nie je možné na predmetnú vec aplikovať názory z judikatúry ESD spred 30-tich rokov, nakoľko nielen technológie, ale aj spoločnosť a nároky na reklamu prešli za túto dobu markantným vývojom.

Žalobca v replike zdôraznil, že prostredníctvom reklamných služieb mal záujem o tzv. „Brand awareness“, a teda o propagáciu svojej značky v textovom znení ims za účelom zvýšenia povedomia o nej. Toto textové znenie značky žalobcu je pritom obsiahnuté v tak obchodnom mene žalobcu, ochrannej známke žalobcu ako aj v znení webovej stránky žalobcu. Skutočnosť, že ochranná známka s totožným vyobrazením v porovnaní s vyššie spomínanou značkou, resp. logom žalobcu, bola zapísaná až ku dňu 21.11.2017, je podľa žalobcu bez právnej relevancie, a to s ohľadom na skutočnosť, že registrované konanie pred Úradom priemyselného vlastníctva SR o zápis predmetnej ochrannej známky iniciované prihláškou zo dňa 13.10.2014 bolo pre zdĺhavé konanie o námietkach neúmerne predĺžené, avšak žalobca vyobrazenie predmetnej ochrannej známky používa ako svoje obchodné logo už preukázateľne dlhšie ako od samotného zápisu ochrannej známky do registra. Argumentácia žalovaného spočívajúca v poukazaní na absenciu symbolu, resp. označenia registrovanej ochrannej známky v zdokumentovanom prípade, je v celom rozsahu irelevantná. Žalobca prostredníctvom reklamy propagoval svoje logo, ktoré je rovnomerné s ochrannou známkou, obchodným názvom (pozn. v ponímaní bez dodatku právnej formy) a webovým sídlom žalobcu, pričom ani v jednom grafickom vyobrazení tohto loga sa takýto symbol nenachádza. Žalobca mal preukázané, že predmetné zdaniteľné plnenie má skutočne povahu reklamných služieb, ktoré žalobca navyše použil na chod vlastného podnikania, čo je zjavne preukázané navýšením obrátu žalobcu v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach.

Žalovaný sa vo svojom vyjadrení nijakým spôsobom nezaoberal otázkou princípu daňovej neutrality pri uplatňovaní DPH. Spoločnosť AKYS odvieďa daň v zmysle § 69 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. za zdaňovacie obdobie marec 2017, pričom žalovaný sa týmto dôkazom vôbec nezaoberal. Žalovaný nijakým spôsobom sa nevyjadril k tomu, ani nevyvrátil skutočnosť, že žalobca nemohol a ani nemal vedieť o potenciálnom podvodnom konaní v rámci dodávateľského reťazca, od ktorého sa žalobca rázne ohradil a dištancoval. Žalobca zdôraznil, že nemal žiadny dôvod pochybovať o spoločnosti AKYS, keďže oslovovala úspešné etablované spoločnosti a dlhodobo ponúkala reklamu na renomovaných podujatiach v rámci celého Slovenska. Žalobca poukázal na to, že správca dane nespochybnil existenciu plnenia uvedeného na predmetnej faktúre, ale neuznal žalobcovi odpočítanie DPH v dôsledku toho, že žalobca jednoznačne nepreukázal, že mu plnenie dodala spoločnosť uvedená

na predmetnej faktúre. Touto a uvedenou argumentáciu sám žalovaný potvrdzuje, že k poskytnutiu zdanieľného plnenia v podobe reklamných služieb skutočne došlo. Túto skutočnosť je preto možné v rámci konania považovať za preukázanú. Žalobca považoval za absurdné, aby vo vzťahu k nespornému plneniu dodanému na základe písomnej zmluvy uzatvorenej so spoločnosťou AKYS, na ktorej bol vystavený daňový doklad a voči ktorému bola odvedená príslušná daň bol považovaný za neznámeho a sporného dodávateľa. Žalobca podotkol, že bol ochotný v predmetnom roku investovať do propagácie a zvýšenia povedomia o obchodnej značke 905.185,98 Eur bez DPH, pričom táto suma bola stanovená ako podiel z predpokladaného predaja žalobcu v predmetnom roku. Finančné prostriedky, ktoré boli skutočne vynaložené predstavujú radovo nižšiu sumu ako tú, s ktorou žalobca kalkuloval pre daný rok. Žalobca sa v celom rozsahu pridržiaval svojej argumentácie o primeranosti a odôvodnenosti výšky ceny za predmetné reklamné služby berúc do úvahy ich povahu a zároveň ich povahu „reklamných služieb na kľúč“ a zároveň, že nešlo len o vyobrazenie loga žalobcu na jedinom banneri. Skutočnosť, že žalobca sa nekontaktoval na realizátora predmetných podujatí a nedojednal reklamné služby priamo s ním, považoval v celom rozsahu za právne bezpredmetné, poukazujúc pri tom na zmluvnú slobodu ako na jeden zo základných pilierov zmluvného práva, v rámci ktorej nikoho nemožno nútiť do uzatvorenia zmluvného vzťahu s určitým spolukontrahentom. Výška odmeny za reklamné služby nemusí byť a ani v tomto prípade nebola hlavným faktorom pre výber ich poskytovateľa. Ohľadom tvrdenia žalovaného, že generálny riaditeľ žalobcu vedel, že organizátorom športových podujatí je B&D AGENCY, ale ich neoslovil v súvislosti so zabezpečením reklamných služieb, pán C. ktorý vo viacerých prípadoch vystupoval a jednal v mene B&D AGENCY pri dojednávaní obchodných vzťahov pri predaji preverovaných plnení je členom rovnakého golfového klubu ako generálny riaditeľ žalobcu a predsedníčka predstavenstva žalobcu a z tohto dôvodu je značne pravdepodobné, že sa mohli zoznámiť na niektorom z golfových turnajov alebo tréningov, uvedenú argumentáciu žalobca odmietol a nesúhlasil s ňou v jej celosti, keďže tvrdenie, že uvedené osoby sa osobne poznajú, a že poznajú svoje profesijné pozadie, a preto mali dojsť k reklamným službám týmto spôsobom namiesto zvoleného spôsobu kontraktácie je nielen absurdné, ale aj šikanózne. Nie je totiž povinnosťou pána K.. T. C. a pani K.. E. M., aby vo svojom osobnom čase riešili obchodné záležitosti a už vôbec nie je ich povinnosťou pri svojich voľnočasových aktivitách „zistiť“, či niektorý iný člen golfového klubu, v ktorom sú tiež členmi, nemôže spoločnosti žalobcu „ponúknuť lepšiu cenu“. Uvedené tvrdenie považoval žalobca za tendenčné a nepodložené a vo vzťahu k osobám zastupujúcim žalobcu aj dehonestujúce. Zo strany žalovaného ako štátneho orgánu považoval takéto tvrdenia za neakceptovateľné a žiadal súd, aby uvedené vôbec nebolo brané do úvahy v rámci unesenia dôkazného bremena zo strany žalovaného. Žalobca odmietol akékoľvek vyobrazenie spolupráce žalobcu so spoločnosťou AKYS v rámci poskytovania reklamných služieb na dotknutých podujatiach akýmkoľvek spôsobom za účelovú. Žalobca a spoločnosť AKYS predstavujú dve samostatné nezávislé a nijak neprepojené obchodné spoločnosti. Žalobca nie je jediným odberateľom reklamných služieb od spoločnosti AKYS na dotknutých podujatiach. Záverom repliky žalobca zhrnul, že mal dostatočne preukázané, že zmluvou založená povinnosť poskytnúť plnenie v podobe reklamných služieb pre žalobcu bola splnená a predmetné reklamné služby boli skutočne dodané, a to spoločnosťou AKYS. Týmto konaním žalobca zároveň preukázateľne zvýšil svoj obrat, tak z uvedeného dôvodu poukazujúc pritom aj na odvedenie príslušnej dane spoločnosťou AKYS vo vzťahu k predmetnému plneniu, žalobcovi vzniklo právo na uplatnenie si odpočtu dane z pridanej hodnoty z predmetných reklamných služieb, v zmysle príslušných ustanovení všeobecne záväzných daňových právnych predpisov Slovenskej republiky.

6. Žalovaný v duplike zo dňa 07.04.2022 uviedol, že žalobca vo svojej replike si vybral určité pasáže z vyjadrenia žalovaného a tie sa následne snažil spochybniť, príp. bagatelizovať. K uvedenému postupu žalobcu žalovaný uvádza, že v rámci vydaného rozhodnutia posudzoval prípad žalobcu s tým, že prihliadal na všetky zistené skutočnosti, ktoré posudzoval v ich vzájomných súvislostiach. K tvrdeniu žalobcu, že predmetom propagácie bolo logo žalobcu, ktoré pozostáva zo slovného spojenia ims, žalovaný uviedol, že z predmetného loga nie je možné zistiť komu patrí a taktiež žiadnym spôsobom nepropaguje žiadne produkty (tovary, služby), neporovnáva ich s inými produktmi, nevyzdvihuje ich kvality. Nemôže teda logicky predstavovať ani podnet k ich kúpe a zvýšeniu ich predaja. Žalobca vo svojej replike poukázal na definíciu reklamy uvedenej v Čl. 2 písm. a) Smernice Európskeho parlamentu a Rady 2006/114/ES zo dňa 12. decembra 2006 o klamlivej a porovnávacej reklame (ďalej len „Smernica 2006/114/ES“) a rozsudok NSS ČR sp. zn. 5As/48/2009 zo dňa 22.07.2010. K uvedenej námietke žalovaný uviedol, že podľa Čl. 1 Smernice 2006/114/ES účelom tejto smernice je chrániť obchodníkov proti klamlivej reklame a jej nekalým následkom a ustanoviť podmienky, za ktorých je porovnávacia reklama povolená. Podľa Čl. 2 písm. a) Smernice 2006/114/ES na účely tejto smernice

sa pod „reklamou“ rozumie akékoľvek predvedenie súvisiace s obchodom, podnikaním, remeslom alebo povoláním, ktorého cieľom je podpora odbytu tovaru alebo služieb, vrátane nehnuteľností, práv a záväzkov. Definícia reklamy uvedená v Čl. 2 písm. a) Smernice 2006/114/ES slúži teda na účely samotnej smernice, ktorej cieľom je chrániť obchodníkov pred klamlivou reklamou iných podnikov, ktorá je ekvivalentom nekalých obchodných praktík. Na tento účel stanovuje podmienky, za ktorých je povolená porovnávací reklama. Nemožno preto uvedenú definíciu reklamy aplikovať na prípad žalobcu, ktorý sa týka posúdenia oprávnenosti uplatnenia odpočítania DPH. Rovnako nemožno aplikovať na prípad žalobcu ani rozsudok NSS ČR sp. zn. 5As/48/2009 zo dňa 22.07.2010, ktorý sa taktiež netýka posúdenia oprávnenosti uplatnenia odpočítania DPH. Žalovaný nepopiera existenciu a platnosť zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame, ale tvrdí, že zákon č. 222/2004 Z.z. sa v prípade reklamných služieb neodvoláva na zákon č. 147/2001 Z.z. o reklame a jeho aplikácia nie je na prípad žalobcu opodstatnená. K tvrdeniu žalobcu, že v nadväznosti na podujatia BUSINNES GOLF TOUR 2017, HANS ZIMMER LIVE ON TOUR, KABÁT TURNÉ 2017 a TENNIS CHAMPIONS 2017 alebo v priamej súvislosti s nimi zvýšil svoj obrat, žalovaný uviedol, že žalobca toto svoje tvrdenie nepreukázal. Žalobca podaným daňovým priznaním deklaroval, že predmetné fakturované plnenia použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Preto bol povinný svoj postup aj preukázať hodnovernými dôkazmi.

K námietke žalobcu, že správca dane nespochybnil existenciu plnenia uvedeného na predmetnej faktúre, žalovaný uviedol, že je dôkaznou povinnosťou daňového subjektu preukázať, že plnenia uvedené na faktúre boli dodané daňovému subjektu práve osobou uvedenou na faktúre. Ak správca dane uvedenú skutočnosť dôvodne spochybnil, ostáva dôkazne bremeno na daňovom subjekte, aby danú skutočnosť preukázal. Žalobca svoje dôkazné bremeno neunesol a požadovanú skutočnosť nepreukázal.

K námietke žalobcu, že spoločnosť AKYS nemala povinnosť informovať žalobcu, že dohodnuté plnenie bolo realizované treťou osobou, že nie je dôležité, že za plnenia dohodnuté so spoločnosťou AKYS bol v roku 2017 žalobca ochotný vynaložiť sumu 552.000,00 Eur bez toho, aby si overoval primeranosť ceny a že nie je povinnosťou K. (generálny riaditeľ žalobcu) a K.. E. M. (predsedníčka predstavenstva žalobcu), aby vo svojom osobnom čase riešili obchodné záležitosti, žalovaný uviedol, že v prípade konania daňového subjektu vo vzťahu k obchodným partnerom je potrebné dôsledne prihliadať na zodpovednosť daňového subjektu za výkon práva s primeranou odbornou starostlivosťou. Uvedené tvrdenia žalobcu (nezáujem žalobcu o informácie vzťahujúce sa ku skutočným dodávateľom fakturovaných plnení, nezáujem žalobcu o preverenie výšky ceny za dohodnuté plnenia s odôvodnením, že bol ochotný zaplatiť za propagáciu loga dvakrát toľko, tvrdenie, že top manažéri žalobcu vykonávajú činnosť pre spoločnosť len v stanovenom pracovnom čase) svedčia v prospech skutočnosti, že žalobca v prípade daňového subjektu AKYS s.r.o. nepostupoval s primeranou odbornou starostlivosťou.

7. Správny súd bez nariadenia pojednávania za splnenia procesných podmienok podľa § 137 ods. 4 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) v spojení s úpravou podľa § 107 ods. 1 písm. a) a contrario, keď účastníci konania nepožiadali o nariadenie pojednávania (na neskoršiu žiadosť žalobcu zo dňa 17.06.2022 vznesenú po uplynutí lehoty na podanie žaloby v zmysle § 182 ods. 1 písm. f) SSP správny súd neprihliadol) a správny súd nepovažoval nariadenie pojednávania za potrebné, pričom deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na webovom sídle súdu, po oboznámení sa s obsahom súdneho spisu a administratívneho spisu správnych orgánov oboch stupňov, preskúmal v rozsahu uplatnených žalobných bodov (§ 134 ods. 1 SSP) napadnuté rozhodnutie, prvostupňové rozhodnutie ako aj priebeh administratívneho konania predchádzajúci ich vydaniu, vychádzajúc zo stavu existujúceho v čase právoplatnosti rozhodnutia žalovaného (§ 135 ods. 1 SSP), rešpektujúc nastúpené účinky koncentrácie rozsahu a dôvodov žaloby v zmysle úpravy § 183 SSP a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná z nasledujúcich dôvodov:

Relevantná právna úprava

8. Podľa § 177 ods. 1 SSP správnou žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

9. Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom ku dňu právoplatnosti napadnutého rozhodnutia - 29.06.2021 (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

10. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

11. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

12. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

13. Podľa § 49 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ nemôže odpočítať daň pri
a) kúpe tovarov a služieb na účely pohostenia a zábavy,
b) prechodných položkách podľa § 22 ods. 3.

14. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení právoplatnosti napadnutého rozhodnutia - 29.06.2021 (ďalej len „Daňový poriadok“) sa pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chráni sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

15. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

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

17. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak alebo daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

18. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku v daňový subjekt preukazuje 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

19. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. 49. Podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

21. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení platnom a účinnom k momentu právoplatnosti rozhodnutia žalovaného - (ďalej len „zákon o reklame“) reklama je predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu, ak osobitný predpis neustanovuje inak.

22. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o reklame je produktom tovar, služby, nehnuteľnosti, obchodné meno, ochranná známka, označenie pôvodu výrobkov a iné práva a záväzky súvisiace s podnikaním.

23. Podľa § 38 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii a o zmene zákona č. 195/2000 Z.z. o telekomunikáciách účinného do 31.07.2022 sponzorovanie na účely tohto zákona je plnenie určené na priame alebo nepriame financovanie programu, programovej služby alebo audiovizuálnej mediálnej služby na požiadanie s cieľom propagovať názov alebo obchodné meno, ochrannú známku, dobrú povesť, tovary alebo aktivity právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá také plnenie poskytla. Sponzorovanie nie je plnenie podľa prvej vety, ktoré poskytla právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá je vysielateľom alebo poskytovateľom audiovizuálnej mediálnej služby na požiadanie alebo tento program vyrobila.

24. Podľa § 92 zákona č. 264/2022 Z. z. o mediálnych službách a o zmene a doplnení niektorých zákonov účinného od 01.08.2022

(1) Sponzorovanie je plnenie určené na priame alebo nepriame financovanie programu, programovej služby, audiovizuálnej mediálnej služby na požiadanie, platformy na zdieľanie videí alebo videa vytvoreného užívateľom s cieľom propagovať názov alebo obchodné meno, ochrannú známku, dobrú povesť, tovary alebo aktivity osoby, ktorá také plnenie poskytla.

(2) Sponzorovanie nie je plnenie podľa odseku 1 poskytnuté osobou, ktorá je vysielateľom, poskytovateľom audiovizuálnej mediálnej služby na požiadanie alebo poskytovateľom platformy na zdieľanie videí a ktorá daný program vyrobila alebo dané video vytvorila.

(3) Sponzorovanie nie je ani plnenie osôb zúčastnených na hromadnom financovaní podľa § 103.

(4) Sponzor je osoba, ktorá poskytla plnenie podľa odseku 1.

25. Z obsahu spisu vyplynulo, že správca dane a žalovaný konštatovali dva dôvody, pre ktoré nepriznali žalobcovi právo na odpočítanie DPH. Správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie DPH z predmetného fakturovaného plnenia z dôvodu porušenia 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., ako aj z dôvodu porušenia § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z., pričom každé z uvedených porušení predstavovalo samostatný dôvod na neuznanie odpočítania DPH.

26. Správca dane a žalovaný neuznali žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúry od dodávateľa AKYS, s.r.o. (ďalej len AKYS) za dodanie reklamných služieb spočívajúcich v propagácii loga žalobcu na podujatí BUSINESS GOLF Tour 2017 (ďalej len „BGT“). V odôvodnení rozhodnutia správca dane uviedol, že spochybnil dodanie reklamnej služby podľa spornej faktúry uvedeným dodávateľom AKYS, s.r.o. Žalobca predložil iba formálne doklady o zdaniteľnom obchode s dodávateľom AKYS., pričom z výsledkov dokazovania vyplynulo, že tento dodávateľ a jeho subdodávatelia neuskutočnili fakturované plnenie tak, ako bolo deklarovane na dodávateľskej faktúre z marca 2017 od dodávateľa AKYS, s.r.o. Správca dane z rozsiahleho preverovania dodávateľsko - odberateľského reťazca a finančných tokov spochybnil dôkazy predložené žalobcom, predloženým dokladom podľa zistenia správcu dane absentoval materiálny podklad. Správca dane konštatoval, že organizátorom podujatia BGT bol daňový subjekt B&D AGENCY, reklamné kampane zabezpečovala spoločnosť PVK Consulting, s.r.o. Ďalej boli reklamné práva predávané v reťazci GASS, s.r.o. ? PETAS spol. s r.o. ? AKYS, s.r.o. ? koneční odberatelia (aj žalobca). Od spoločnosti PVK až po spoločnosť AKYS, s.r.o. sa plnenia len refakturovali v rámci umelo predĺžovaného koordinovaného obchodného reťazca viacerých spoločností, bez ekonomického opodstatnenia a došlo k neodvedeniu DPH na výstupe zmiznutými daňovými subjektmi - v prípade spoločností GASS, s.r.o. a Bright Industry, s.r.o. a následné uplatnenie si tejto sumy ako dane na vstupe následnými článkami obchodného reťazca, a to za základe zistených nezrovnalostí medzi daňovými priznaniami a kontrolnými výkazmi. Správca dane opakovane zdôrazňoval, že nespochybnoval existenciu reálneho dodania reklamných služieb, ale spochybnoval dodávateľa AKYS a celý reťazec subdodávateľov z dôvodu preukázanej neexistencie prepojenia medzi

PVK Consulting, s.r.o. a GASS, s.r.o., na základe chýbajúcich listinných dôkazov ako aj finančných tokov. Neexistenciou tohto spojenia sa dodávateľsky reťazec prerušil pred spoločnosťou GASS, s.r.o., keďže GASS, s.r.o. nenakupil preverované služby ani práva k týmto podujatiam, nemohol ich predať ďalším odberateľom v reťazci PETAS spol. s r.o. a AKYS.

27. Žalovaný po preskúmaní prvostupňového rozhodnutia vyhodnotil, že daňový subjekt pri uplatnení nároku na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie marec 2017 konal v rozpore s § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. tým, že nespĺnil podmienky ustanovené týmto zákonom, keď nepreukázal dodanie reklamnej služby práve od dodávateľa AKYS s.r.o.

28. Správny súd v tejto otázke poukazuje na európsku judikatúru (rozsudok SD EÚ vo veci C-277/14, C-28/11 Bonik, C-610/19 Vikingo), ktorej aplikácie sa domáhal aj žalobca, v zmysle ktorej prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom, aby zamietli priznanie práva na odpočet, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Ide o prípady, keď daňový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba, ale aj vtedy, aj zdaniteľná osoba vedela alebo mohla vedieť, že sa svojím nadobudnutím zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Len v takom prípade sa zdaniteľná osoba musí považovať za účastníka na takomto podvode bez ohľadu na otázku, či má alebo nemá prospech z opätovného predaja tovaru alebo využitia služieb v rámci zdaniteľných plnení. V prípade, ak sú splnené vecné a formálne podmienky k vzniku a výkonu práva na odpočet, nie je v súlade s režimom práva na odpočet, aby sa zamietnutím postihla zdaniteľná osoba, ktoré nevedela a nemohla vedieť, že dotknuté plnenie je zapojené do podvodu spáchaného dodávateľmi alebo, že dotknuté plnenie je zapojené do podvodu spáchaného dodávateľom, alebo že podvodom na DPH bolo poznačené iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádzalo plneniu uskutočnenému uvedenou zdaniteľnou osobou alebo po ňom nasledovalo.

29. V prípade, ak daňový orgán spochybní zrealizované dodávky alebo skonštatuje nezrovnalosti, ktorých sa mal dopustiť vystaviteľ faktúry s prihliadnutím na objektívne skutočnosti, je na daňovom orgáne, aby sám preukázal, že adresát vedel alebo mal vedieť, že plnenie uvádzané ako základ vzniku práva na odpočet, bolo súčasťou podvodu na DPH bez toho, aby takéto preverovanie vyžadoval od daňového subjektu. Je potrebné, aby sa ku každému prípadu pristupovalo individuálne a aby daňové orgány vyhodnocovali skutkové zistenia vo vzájomnej súvislosti, s prihliadnutím na obvyklú obchodnú činnosť a možnosti daňového subjektu.

30. Zo záverov vykonaného dokazovania obsiahnutom v napadnutom rozhodnutí podľa správneho súdu možno konštatovať, že žalovaný ako aj správca dane aj napriek tomu, že tvrdili, že v predmetnom prípade sa nejednalo o daňový podvod, správca dane uvádzal objektívne skutočnosti, ktoré sú práve typické a vedúce k záveru, že právo uplatňované žalobcom je nárokované podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Štruktúra odôvodnenia správcu dane ako aj žalovaného sa podobá tzv. Axel Kittel testu existencie daňového podvodu, keď správca dane musí v rámci svojho dôkazného bremena (rozsudok Súdneho dvora EÚ sp. zn. C-436/04 zo dňa 06.07.2006 vo veci Axel Kittel proti Belgickému kráľovstvu):

1. preukázať existenciu podvodu na dani z pridanej hodnoty (chýbajúcu daň), a to v ktoromkoľvek predchádzajúcom článku reťazca (objektívny test v rámci celého reťazca)
2. následne preukázať objektívne skutkové okolnosti svedčiacie tomu, že kontrolovaný daňový subjekt o podvode na prechádzajúcom článku reťazca vedel alebo mohol vedieť, teda minimálne nevedomú nedbalosť (vedomostný test konkrétne subjektu)
3. posúdiť, či kontrolovaný daňový subjekt prijal opatrenia, ktoré po ňom je možné rozumne vyžadovať, aby zistil, či prijaté plnenie nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (due diligence).

31. Materiálna existencia plnenia a preukázanie reálneho dodania tovaru alebo služby je najpodstatnejšou hmotnoprávnou podmienkou pre priznanie práva na odpočítanie DPH. Dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si odpočítanie dane uplatňuje. Možnosť odopretia nároku na odpočítanie dane z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie DPH alebo daňového podvodu alebo zneužitia práva, sú zásadne odlišné prípady, pri ktorých je rozličný obsah a rozsah dôkazného bremena daňového subjektu a správcu dane, uvedené prípady sa nesmú miešať, tak ako tomu sa stalo aj v predmetnom prípade.

32. Vyžadovanie a zohľadňovanie primeranej obozretnosti žalobcu vo vzťahu k požiadavke prijať rozumne očakávateľné opatrenia na prechádzanie účasti na daňovom podvode je typické práve pre

dokazovanie daňového podvodu, resp. skutočnosti, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode. V správnej žalobe žalobca rozporuje viaceré tvrdenia správcu dane resp. žalovaného, ktorými poukazovali na konanie žalobcu v rozpore s požiadavkou primeranej obozretnosti podnikateľského subjektu. Vzhľadom na to, že v tomto štádiu konania nie je zrejmé, či žalovaný príjme záver o nesplnení nároku na odpočítanie dane z dôvodu účasti alebo vedomosti žalobcu na daňovom podvode, resp. ako ďalej dokazovanie prípadne doplní, vyhodnocovanie dielčích námietok žaloby by bolo predčasné.

33. Čo sa týka druhého dôvodu pre neuznanie práva na odpočítanie DPH, keď zo strany žalobcu došlo k porušeniu ustanovenia 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z., nakoľko v predmetnom prípade sa nepreukázalo, že fakturované služby slúžili na zabezpečenie zdaniteľných plnení, a na tento dôvod viažucu sa žalobnú námietku žalobcu, že správca dane a následne aj žalovaný nesprávne právne posúdili dodanie služby - poskytnutie reklamného priestoru na podujatí BGT na základe Zmluvy poskytovaní reklamných služieb zo dňa 02.02.2017 dodávateľom AKYS, z ktorej si žalobca uplatnil odpočítanie dane vo výške 12.000 Eur z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane a žalovaného vyplýva, že tieto správne orgány pri ustálení zadefinovania a podstaty reklamných služieb vychádzali primárne z judikatúry SD EÚ, a to konkrétne i z rozsudku sp. zn. C-68/91 (pozn. súdu: v prvostupňovom rozhodnutí sa uvádza číslo C-68/91, avšak žalovaný v napadnutom rozhodnutí ako aj vo vyjadrení k žalobe uvádza rozsudok C-68/92). Z tohto rozsudku vyplýva, že reklamná služba je charakterizovaná ako akákoľvek aktivita smerujúca k rozšíreniu odkazu a informovaniu spotrebiteľa o existencii a vlastnostiach výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich odbyt. Na to, aby činnosť na podporu predaja bolo možné kvalifikovať ako reklamné služby postačuje, aby obsahovala odovzdanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo o kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšenia ich predaja. Žalovaný skonštatoval, že pri rozhodovaní správca dane vychádzal z konkrétne zmluvne dohodnutých podmienok a zisteného skutkového stavu, pričom bolo potrebné posúdiť, či sa v predmetnom prípade jednalo o poskytnutie reklamných služieb. Zákon č. 222/2004 Z.z. neobsahuje pojem reklamné služby a ani sa neodvoláva na žiadny právny predpis pri posudzovaní reklamných služieb. Z tohto dôvodu správca dane vychádzal primárne z judikatúry Súdneho dvora EÚ, a to konkrétne z citovaného rozsudku C-68/91 a C-69/92 a tiež poukázal na rozsudok C-530/09), podľa ktorej boli reklamné služby opakovane definované ako činnosť na podporu predaja, ak zahŕňa rozširovanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo o kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj. Žalovaný ako odvolací orgán skonštatoval, že z odôvodnenia odvolaním napadnutého rozhodnutia zistil, že správca dane sa okrem preverovania reálneho dodania predmetu fakturácie (čo vykonaným dokazovaním spochybnené nebolo) zaoberal aj faktom, či sa v predmetnej veci jedná o zverejnenie reklamy ako to deklaroval žalobca alebo o sponzorstvo. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia skonštatoval, že sa ako odvolací orgán stotožnil so záverom správcu dane, podľa ktorého v danom prípade sa jednalo o dodanie služby - sponzoring, ktorého cieľom je vylepšovať imidž a dobré meno podnikateľa na trhu. Aj keď žalobca označil predmetné služby na faktúrach ako vykonanie reklamy, zo zistení správcu dane vyplývalo, že sa nejednalo o reklamné služby, ktoré by zakladali zákonný nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

34. Správny súd poukazuje na to, že z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného vyplýva, že žalovaný prevzal bez zmeny záver správcu dane, podľa ktorého sa nejednalo o reklamné služby, ale o sponzoring a vo vzťahu ku konštatovaniam správcu dane, na ktoré v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázal, tak ako sú citované vyššie, nevyjadril odlišný alebo priamo nesúhlasný záver. Navyše žalovaný, na rozdiel od správcu dane zdôraznil, že bez ohľadu na označenie predmetného plnenia je zrejmé, že zároveň sa ani nepreukázalo, že predmetné plnenie použil žalobca na dodávky vlastných tovarov a služieb, z ktorého tvrdenia podľa správneho súdu implicitne vyplýva, že aj keby žalovaný posudzoval plnenie z predmetných faktúr ako reklamu, nebolo preukázané splnenie ďalšej podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane. Žalovaný ako aj správca dane opreli svoj záver o tom, že v danom prípade neboli splnené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane u žalobcu, keďže nebolo preukázané, že poskytnutá služba ovplyvnila ekonomickú činnosť žalobcu v nadväznosti na dodávky tovarov a služieb daňového subjektu. Tvrdenie žalobcu o rozšírení zákazníckeho portfólia zostalo podľa finančných orgánov iba v rovine tvrdenia bez preukázania.

35. Podstatou správnej žaloby bolo tvrdenie žalobcu o tom, že správca dane a následne aj žalovaný nesprávne právne posúdili dodanie služby - poskytnutie reklamného priestoru v mesiaci marec 2017 pri príležitosti podujatia „BGT“ na základe na základe Zmluvy o poskytovaní reklamných služieb zo dňa 02.02.2017 dodávateľom AKYS. Predmetná služba bola fakturovaná dodávateľom AKYS žalobcovi

faktúrou č. 24031701, vystavenou dňa 24.03.2017 za poskytnutie reklamných služieb ku podujatiu „BGT 2017“ so základom dane 60.000,00 Eur a DPH 12.000,00 Eur, z ktorej si žalobca uplatnil odpočítanie dane vo výške 12.000 Eur. Správca dane skonštatoval, že v preverovanom prípade nebolo preukázané, že išlo skutočne o poskytnutie reklamných služieb, ale podľa jeho názoru išlo o sponzorstvo uskutočnené žalobcom, preto neboli splnené podmienky vzniku nároku na odpočítanie dane u žalobcu. Keďže na reklamných nosičoch, ktoré boli primárne nositeľmi reklamy podujatia „BGT“, bolo umiestnené iba obchodné meno žalobcu, žalobca bol propagovaný iba ako sponzor akcie bez toho, aby sa prezentovala jeho podnikateľská činnosť, produkty a výrobky s cieľom zvýšiť ich predaj, nešlo teda o dodanie služby, pri ktorej by vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z.

36. V prvom rade správny súd zdôrazňuje, že pojem reklamné služby pre účely DPH, ako uviedol správne žalovaný, predstavuje komunitárny pojem. Pre správny výklad tohto ustanovenia nie je možné odkazovať na zákon o dani z príjmov a judikatúru k tejto dani (a naopak) a už vôbec nie odkazovať na zákon o reklame a zákon o vysielaní a retransmisii. Vo svetle najnovšej judikatúry (rozsudok C-334/2020 Amper Metal Kfr) výklad komunitárneho pojmu reklamná služba pre účely DPH aj tak v skutočnosti nie je úplne rozhodujúci pre záver, či si objednávateľ reklamy bude môcť odpočítať DPH na vstupe z nakúpenej reklamnej služby.

37. Definíciu pojmu reklamná služba neobsahuje zákon č. 222/2004 Z.z. ani Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty ale poskytla ju judikatúra Súdneho dvora EÚ vo veci C-98/92 (bod 18), C-69/92 (bod 19), C-73/92 (16), C-530/09 (body 18 až 20), pričom Súdny dvor EÚ pojem reklamná služba označil za komunitárny pojem, ktorý musí byť vykladaný jednotne (C-388/18, bod 30, C-68/92 bod 14).

38. Pokiaľ však ide o samotnú definíciu reklamnej služby, Súdny dvor EÚ vo veci C-530/09, body 18 a 19, judikoval, že „...na to, aby činnosť na podporu predaja bolo možné kvalifikovať ako reklamné služby v zmysle článku 9 ods. 2 písm. e) Šiestej smernice, ktorého znenie je zhodné so znením článku 56 ods. 1 písm. b) Smernice 2006/112/ES, postačuje, aby obsahovala odovzdanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo o kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšenia ich predaja. Je to tak v prípade akejkoľvek činnosti, ktorá je neoddeliteľnou súčasťou reklamnej kampane a ktorá z toho dôvodu prispieva k odovzdaniu reklamnej správy. Taký je prípad výroby reklamných nosičov využívaných na určitú reklamu.“. Význam pojmu reklamnej služby podľa citovanej judikatúry Súdneho dvora EÚ možno označiť za úzky, čo znamená, že okrem (i) požiadavky, aby sa reklamná služba vykonávala s cieľom zvýšenia predaja výrobku alebo služby, (ii) sa požaduje, aby reklamná služba zahŕňala odovzdanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii výrobku alebo služby alebo o kvalitách výrobku alebo služby. Záver správcu dane, ktorý posúdil najskôr dodanú službu vo forme prezentácie „iba“ loga daňového subjektu, nie ako reklamnú službu vo význame judikatúry Súdneho dvora EÚ, bol správny, avšak následne záver správcu dane, že šlo o dodanie služby, ktorá nie je predmetom DPH- sponzoring, čo malo za následok to, že odpočítanie DPH na vstupe z nakúpenej reklamnej služby nebolo uznané, nebol správny.

39. Správny súd v prvom rade odkazuje na závery rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31.01.2022. Pre účely dane z pridanej hodnoty vyhodnotil v predmetnom rozhodnutí Najvyšší správny súd SR odplatné zabezpečenie mediálneho priestoru platiteľom dane pre daňový subjekt, ako reklamného partnera podujatia a prezentáciu jeho loga a predmetu jeho činnosti na propagačných materiáloch a na samotných podujatiach, ako ekonomickú činnosť (podnikanie), z ktorej bol dosiahnutý príjem. Najvyšší správny súd uviedol, že bez ohľadu na to, či je toto plnenie s ohľadom na svoje špecifiká reklamou, sponzoringom alebo ním zmluvné strany sledovali iný účel, pri uplatnení režimu DPH mohlo ísť len o dodanie služby, pri ktorej vznikla daňová povinnosť, pretože služba bola poskytnutá za protihodnotu v tuzemsku zdaniteľnou osobou, ktorá konala v postavení zdaniteľnej osoby. Najvyšší správny súd ďalej poukázal na to, že zákon o dani z pridanej hodnoty na účely odpočítania dane z prijatých služieb posudzovaného druhu nerobí rozdiel medzi reklamou, sponzoringom či inou mediálnou prezentáciou a že podľa zákona o reklame sa reklamou rozumie predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu, pričom za produkt sa považuje aj obchodné meno podnikateľa (§ 2 ods.1 písm. a) a b) zákona o reklame). Poukázal aj na to, že pojem sponzoring, ktorý sa v súvislosti s prijatým plnením vyskytol aj vo veci prejednáwanej Najvyšším správnym súdom, definuje zákon č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii v znení účinnom do 31.07.2022 (pozn.: od

01.08.2022 nahradený zákonom o mediálnych službách s totožnou definíciou sponzorovania v § 92 ods. 1), ako plnenie určené na priame alebo nepriame financovanie programu, programovej služby alebo audiovizuálnej mediálnej služby na požiadanie s cieľom propagovať názov alebo obchodné meno, ochrannú známku, dobrú povesť, tovary alebo aktivity právnickej osoby, alebo fyzickej osoby, ktorá také plnenie poskytla. Najvyšší správny súd uviedol, že je zrejmé, že sponzoring je taktiež spojený s mediálnou prezentáciou sponzora naplňajúcou znaky reklamy, hoci primárnym cieľom sponzorovania je podpora sponzorovanej aktivity, zatiaľ čo ekonomickým cieľom reklamy je umiestňovanie produktov na trhu (§ 38 ods. 1 zákona o vysielaní a retransmisii). Najvyšší právny súd ďalej uviedol, že služba, ktorá bola poskytovaná v ním prejednávanej veci - poskytnutie reklamného priestoru za účelom prezentácie daňového subjektu ako reklamného partnera podujatia - koncertu, zodpovedá legálnej definícii reklamy, pretože išlo o prezentáciu obchodného mena a hlavného predmetu činnosti, pričom ich spojením s propagovanými podujatiami bezpochyby mohol byť vo verejnosti vytvorený pozitívny vnem o existencii určitého daňového subjektu a jeho podnikaní, čo bol zjavne ekonomický dôvod (prípadne jeden z viacerých), ktorý stál za vznikom transakcie.

40. V zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. je teda jednoznačne možné považovať za dodanie služby aj umiestnenie loga (obchodného mena) žalobcu na billboardoch a v ďalšom mediálnom priestore (TV, tlač) v súvislosti s podujatím BGT, pretože služba bola poskytnutá žalobcovi za protihodnotu v tuzemsku zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, nie je rozhodujúce, či túto službu nazveme sponzoringom alebo reklamou (správny súd poukazuje na to, že uvedené tvrdenie vyplýva aj zo záverov uvedených Najvyšším správnym súdom v rozsudku zo dňa 27.06.2022, sp. zn. 6Sžfk/48/2021, bod 20).

41. Samotné konštatovanie dodania služby, bez ohľadu ako sa nazve, nepostačuje samo o sebe pre priznanie práva na odpočítanie DPH z prijatej služby. Rozhodujúce je kladné zodpovedanie otázky, či ide o službu, ktorú daňovému subjektu- žalobcovi poskytol platiteľ dane a či ju daňový subjekt- žalobca použil na svoje zdaniteľné plnenia.

42. Vo veci otázky súvisu reklamných služieb s transakciami na výstupe, ako podmienky práva na odpočítanie DPH v prospech zdaniteľnej osoby, správny súd poukazuje na rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora EÚ, a to konkrétne na rozhodnutie C-334/20 zo dňa 25.11.2021 Amper Metal Kft. citované aj v rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31.01.2022, v ktorom Súdny dvor EÚ vyslovil záver, 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 výstupe alebo s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby ako súčasť jej všeobecných nákladov, pričom nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že fakturovaná cena za tieto služby je neprimeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby“.

(pozn. správneho súdu: v slovenskom preklade v zhrňujúcom závere ako aj v bode 40 je chyba pri preklade, namiesto správneho „zdaniteľnými transakciami na výstupe“ je nesprávne uvedené „zdaniteľnými transakciami na vstupe“, k tomu správny súd poukazuje na správny preklad v bode 38 cit. rozhodnutia).

43. V bode 7 cit. rozsudku Súdny dvor EÚ uviedol, že podľa článku 176 prvého odseku smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica 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 bode 38 cit. rozsudku uviedol, že vzhľadom na okolnosti vo veci samej musí vnútroštátny súd s prihliadnutím na objektívny obsah reklamných služieb v prejednávanej veci posúdiť, či tieto služby priamo a bezprostredne súvisia s transakciou na výstupe, ktorá zakladá právo na odpočítanie, alebo ak nejde o takýto prípad s celkovou hospodárskou činnosťou spoločnosti Amper Metal ako súčasť jej všeobecných nákladov na takúto činnosť, alebo či sú predmetné služby výdavkami na reprezentáciu, ktoré nemajú výlučne podnikateľskú povahu v zmysle článku 176 prvého odseku smernice o DPH.

44. Pokiaľ žalovaný odôvodnil svoje rozhodnutie aj konštatovaním, že v daňovom konaní nebolo preukázané, že poskytnutá služba ovplyvnila ekonomickú činnosť žalobcu v nadväznosti na dodávky tovarov a služieb daňového subjektu, správny súd poukazuje na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu SR, konkrétne na žalobcom citovaný právny názor vyslovený v rozsudku sp. zn. 1Sžf/64/2016 zo dňa 06.03.2018, podľa ktorého „viazanie práva na odpočítanie dane z faktúr za reklamu na vstupe len na preukázanie efektívnosti reklamy a súčasne túto efektívnosť merať výlučne novými kontraktmi uzavretými v príčinnej súvislosti s uskutočnenou reklamou, je neprípustným zjednodušením variabilnosti pôsobenia reklamy na trhu a väzieb jej účinkov na podnikanie žalobcu. Tento spôsob nazerania na otázku použiteľnosti reklamy na zdaniteľné obchody platiteľa by nevyhnutne viedol k tomu, že efektívnosť a úspešnosť reklamy v naznačenom zmysle by sa stala ďalším kritériom odpočítania dane z prijatých zdaniteľných obchodov spojených s obstaraním reklamy, čo by sa priechilo nielen zákonom stanoveným podmienkam odpočítania dane, ale aj zásade neutrality DPH, podľa ktorej má byť zdaniteľná osoba (platiteľ dane) plne zbavená ťarchy DPH zaplatenej v cene tovarov a služieb, ak tieto použila na uskutočnenie ekonomických činností podliehajúcich spoločnému režimu DPH. Podľa názoru Najvyššieho súdu i reklama, ktorá priamo nevedla k uzavretiu nových zmlúv (s novými klientmi), môže byť považovaná za zdaniteľný obchod použitý na dodávky tovarov a služieb platiteľa, pokiaľ prijaté reklamné služby na vstupe spĺňajú definíciu reklamy a sú čo do rozsahu, vynaložených nákladov, miesta a spôsobu prezentácie, prípadne ďalších relevantných okolností, primerané podnikateľskej činnosti platiteľa.“

45. Súdny dvor EÚ v cit. rozsudku Amper Metal v bode 35 tiež uviedol, že „skutočnosť, že sa nezvýšil obrat zdaniteľnej osoby, nemôže ovplyvniť výkon práva na odpočítanie. Spoločný systém DPH, ako bolo pripomenuté v bode 23 tohto rozsudku, totiž zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účely a výsledky, pod podmienkou, že uvedené činnosti v zásade podliehajú DPH. Okrem toho, ak raz vznikne právo na odpočítanie dane, zostáva zachované aj vtedy, ak sa zamýšľaná hospodárska činnosť napokon neuskutočnila a v dôsledku toho nevedla k zdaniteľným plneniam, alebo ak zdaniteľná osoba nemohla používať tovary alebo služby, ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných plnení, z dôvodu okolností nezávislých od jej vôle.“

46. Správny súd poukazuje na to, že z uvedenej judikatúry Súdneho dvora ako aj Najvyššieho správneho súdu SR vyplýva, že poskytnutie služby za protihodnotu (pri splnení ďalších podmienok) zakladá právo na odpočítanie DPH, ale Súdny dvor EÚ v rozsudku vo veci Amper Metal upriamil pozornosť na to, že je potrebné posúdiť cieľ umiestnenia nálepiek s obchodným menom spoločnosti Amper Metal na automobiloch pri podujatí - automobilových pretekoch v Maďarsku, či sa jednalo o propagáciu tovarov alebo služieb uvádzaných na trh subjektom uplatňujúcim si právo na odpočítanie DPH a z tohto dôvodu by ich bolo možné zaradiť medzi všeobecné náklady podniku alebo či sú predmetné služby výdavkami na reprezentáciu, ktoré nemajú výlučne podnikateľskú povahu v zmysle článku 176 prvého odseku smernice o DPH.

47. Správny súd má za to, že v súčasne platnom znení ust. § 49 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z.z. nie je účel reprezentácie obsiahnutý, čo v podstate znamená, že odmietnutie práva na odpočítanie dane z dôvodu uvedeného v bodoch 38 a 39 rozsudku C-334/2020 nie je v súčasnosti možné, uvedené však neznamená, že daňový subjekt uplatňujúci si právo na odpočítanie DPH nie je naďalej povinný preukázať, že použije prijaté služby na účely dodania tovarov a služieb, ktoré podliehajú DPH.

48. Správny súd sa stotožnil s námietkou žalobcu, že žalobca poukazoval na efekt reklamy na výstupe, jednak s poukazom na nových zákazníkov, ako aj na súčasť predmetnej zmluvy, na podklade ktorej bola fakturovaná služba, z ktorej si žalobca uplatnil právo na odpočet DPH, ako súčasť marketingovej stratégie žalobcu, nebol však žalovaným akceptovaný, resp. bez ďalšieho konštatoval, že došlo k nepreukázaniu použitia predmetného plnenia na dodávky vlastných tovarov a služieb, čím čiastočne v tejto dielčej súvislosti je napadnuté rozhodnutie nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

49. V súlade s konštantnou judikatúrou Súdneho dvora raz vzniknuté právo na odpočítanie dane zostáva zachované v prípade, ak plánovaná ekonomická činnosť, ktorej sa náklady na vstupe týkali, nebude uskutočnená nezávisle od vôle osoby príjemcu (napr. C-110/94, bod 20), t.j. ak prijatá služba (výnimočne) nevedla u príjemcu k dosiahnutiu relevantného obratu, podľa správneho súdu však musel daňový subjekt k času dodania služby vedieť preukázať súvis na výstupe alebo s celkovou hospodárskou

činnosťou. Z povahy spoločného systému DPH upravenom smernicou o DPH vyplýva, že DPH má znášať konečný spotrebiteľ tovaru alebo služby, pričom výrobný a distribučný stupeň nemá byť DPH zaťažovaný, ak náklady, v cene ktorých bola táto daň uplatnená, striktné súvisia s uskutočňovanými zdaniateľnými plneniami. Ide o zásadu neutrality zdanenia podnikateľských transakcií, keďže v rámci nich nedochádza ku konečnej spotrebe tovarov a služieb. Uvedenými pravidlami, objasnenými početnou judikatúrou Súdneho dvora, je tak vytvorená požiadavka priamej a bezprostrednej súvislosti medzi tovarmi a službami zaťaženými daňou na vstupe a vykonávanou ekonomickou činnosťou platiteľa, k cene ktorej platiteľ uplatňuje DPH.

50. Správny súd ma za to, že namiesto nesprávneho právneho posudzovania predmetného plnenia ako sponzoring, ktoré v predmetnej veci nebolo na mieste, je potrebné zamerať úvahy správcu dane na tzv. test ekonomickej činnosti (bod 34 rozsudku C-334/20 Amper Metal), avšak nepostačuje konštatovanie skutočnosti nezvýšeného obratu zdaniateľnej osoby, ktoré neovplyvňuje výkon práva na odpočítanie DPH.

51. Správny súd vyhodnotil ako dôvodnú žalobnú námietku o nesprávnom prenásaní dôkazného bremena na žalobcu pri konštatovaní nespochybnenia dodania služby, teda pri absencii konštatovania správcu dane a žalovaného, že k vecnému plneniu z faktúry nedošlo, čím finančné orgány preniesli nezákonne dôkazné bremeno naspäť na žalobcu, pričom tento nesprávny postup má základ v nesprávnom právnom posúdení veci. Rovnako žalobca dôvodne namietal, že pokiaľ finančné orgány nerozporovali - nespochybnili dodanie reklamných služieb, môže byť žalobcovi neuznané právo na odpočet DPH len v prípade konštatovania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode a rovnako dôvodne namietol nesprávne posúdenie predmetného plnenia ako sponzorstva, a preto správny súd napadnuté rozhodnutie žalovaného pri aplikácii § 191 ods. 1 písm. c) SSP a z dôvodu popísaného v bode 51 tohto rozsudku pri aplikácii § 191 ods. 1 písm. d) SSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie pri aplikácii § 191 ods. 4 SSP.

52. Po vrátení veci žalovaný vykoná opätovne posudzovanie reklamných služieb, či tieto služby priamo a bezprostredne súvisia s transakciami na výstupe alebo s celkovou hospodárskou činnosťou spoločnosti žalobcu ako súčasť jej všeobecných nákladov na takúto hospodársku činnosť.

53. V okolnostiach predmetnej veci je teda potrebné, aby žalovaný posúdil cieľ umiestnenia loga žalobcu na rôznych mediálnych nosičoch pri podujatí BGT, či cieľom umiestnenia loga pri príležitosti podujatia BGT bola propagácia tovarov a služieb poskytovaných žalobcom a z tohto dôvodu by ich bolo možné zaradiť medzi všeobecné náklady podniku. Daňovým orgánom prináleží prihliadať na všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným transakciám, zohľadniť iba tie transakcie, ktoré objektívne súvisia so zdaniateľnou činnosťou zdaniateľnej osoby. Existencia priameho a bezprostredného spojenia predpokladá, že náklady transakcií na vstupe sú zahrnuté buď do ceny konkrétnych transakcií na výstupe alebo do ceny tovarov a služieb poskytovaných zdaniateľnou osobou v rámci jej hospodárskej činnosti.

54. Ak žalovaný dôjde po vrátení veci k záveru o súvislosti prijatých reklamných služieb s ich použitím na ďalšie zdaniateľné plnenia žalobcu ako platiteľa DPH, teda že investícia do takejto prezentácie sa mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov žalobcu, môže byť žalobcovi neuznané právo na odpočet DPH len v prípade konštatovania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode.

55. V ďalšom konaní musí žalovaný prijať jednoznačný záver, či došlo k porušeniu zákona č. 222/2004 Z.z. alebo došlo k daňovému podvodu alebo zneužitiu práva a dostatočne odôvodní svoje rozhodnutie. Ak žalobca splnil všetky podmienky v zákone č. 222/2004 Z.z. a preukázal reálne existenciu plnenia, avšak správca dane preukázateľne zistil, že dodanie reklamných služieb je spojené s daňovým podvodom, o ktorom daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, potom dôvodom pre neuznanie práva žalobcu na odpočítanie DPH nie je porušenie § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., ale účasť na daňovom podvode.

56. Žalobca bol úspešným účastníkom v tomto konaní, a preto má podľa § 167 ods. 1 SSP právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania voči žalovanému. O výške náhrady trov konania žalobcu rozhodne podľa § 175 ods. 2 SSP správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

57. Toto rozhodnutie senát Krajského súdu v Žiline prijal pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ak to zákon pripúšťa (§ 439, § 440 SSP) v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu, prostredníctvom krajského súdu, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal. O kasačnej sťažnosti rozhoduje Najvyšší správny súd Slovenskej republiky.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP 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 SSP sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak

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

Kasačnú sťažnosť možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správny súd do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba 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.