

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: 2Sf/12/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 0824100089
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 07. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Mgr. Katarína Haviarová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2025:0824100089.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Mgr. Kataríny Haviarovej (sudkyňa spravodajkyňa) a členov senátu JUDr. Petra Piroša a JUDr. Miroslavy Štefčekovej, v právnej veci žalobcu: Profesionálna správcovská kancelária, k.s., so sídlom Námestie slobody 28, Bratislava – mestská časť Staré Mesto 811 06, IČO: 46 333 908 ako správca konkurznej podstaty úpadcu: ESIN construction, a. s., v konkurze, so sídlom Robotnícka 2779, Považská Bystrica 017 01, IČO: 44 318 596, právne zast.: ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA ŠTRBÁŇ, s. r. o., so sídlom Dvory 1932, 020 01 Púchov, IČO: 36 867 454, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103063678/2023 zo dňa 7. decembra 2023, takto

rozhodol:

I. Súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 103063678/2023 zo dňa 07. decembra 2023, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 101575693/2023 zo dňa 21. júna 2023 z r u š u j e a vec vracia orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

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

o d ô v o d n e n i e :

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica vykonal u daňového subjektu ESIN construction, a. s. v konkurze, Robotnícka 2779, 017 01 Považská Bystrica, IČO: 44 318 596, DIČ: XXXXXXXXXX, IČ DPH: A. (ďalej len „úpadca“ alebo „daňový subjekt“ alebo „platiteľ“) daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie január 2016, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 100258491/2017 zo dňa 10.02.2017 (ďalej len „Protokol“). Protokol spolu s Výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 100258924/2017 zo dňa 10.02.2017 bol splnomocnenému zástupcovi úpadcu doručený dňa 13.02.2017. Platiteľ dňa 03.03.2017 elektronicky doručil správcovi dane Vyjadrenie daňového subjektu k zisteniam správcu dane uvedeným v Protokole. Pripomienky a dôkazy predložené platiteľom boli so splnomocneným zástupcom platiteľa prerokované dňa 29.03.2017, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100545068/2017.

2. Na základe výsledkov z daňovej kontroly a Protokolu č. 100258491/2017 zo dňa 10.02.2017 vydal správca dane rozhodnutie č. 100592664/2017 zo dňa 10.04.2017, ktorým určil platiteľovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 10 000,00 Eur za zdaňovacie obdobie január 2016. Na základe platiteľom podaného odvolania, Finančné riaditeľstvo SR, po preskúmaní v odvolaní uvádzaných skutočností,

rozhodnutím č. 101503246/2017 zo dňa 07.07.2017 predmetné rozhodnutie správcu dane potvrdilo. Na základe podanej správnej žaloby Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 11S/110/2017 – 245 zo dňa 28.05.2019 zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101503246/2017 zo dňa 07.07.2017 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100592664/2017 zo dňa 10.04.2017 a vec vrátil na ďalšie konanie.

3. Správca dane na základe právoplatného rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/110/2017 – 245 zo dňa 28.05.2019 požiadal Finančné riaditeľstvo SR o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia a Finančné riaditeľstvo SR žiadosti správcu dane vyhovel a lehotu na rozhodnutie predĺžilo o 180 dní, o čom bol platiteľ upovedomený Upovedomením č. 102664335/2019 zo dňa 19.11.2019. Správca dane ukončil vyrubovacie konanie vydaním rozhodnutia č. 100936689/2020 zo dňa 25.05.2020, ktorým opätovne určil platiteľovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie január 2016 vo výške 10 000,00 Eur. Na základe podaného odvolania Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím č. 101594403/2020 zo dňa 16.10.2020 predmetné rozhodnutie správcu dane potvrdilo. Na základe podanej správnej žaloby Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 11S/153/2020-73 zo dňa 21.07.2022 zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101594403/2020 zo dňa 16.10.2020 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100936689/2020 zo dňa 25.05.2020 a vec vrátil správne orgánu prvého stupňa na ďalšie konanie. Správca dane preto znovu požiadal Finančné riaditeľstvo SR o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia, ktorej Finančné riaditeľstvo SR vyhovel a lehotu na rozhodnutie predĺžilo o 180 dní. O nemožnosti správcu dane rozhodnúť v zákonnej lehote a o predĺžení lehoty na rozhodnutie bol platiteľ upovedomený v Upovedomení č. 103323962/2022 zo dňa 12.12.2022. Na základe predmetného rozsudku správca dane doplnil dokazovanie (výzva na vyjadrenie sa platiteľa/preukázanie tvrdených skutočností a predloženie dokladov a dôkazov platiteľom; oboznámenie platiteľa so zistenými skutočnosťami a závermi správcu dane; získanie dôkazov a informácií z iných konaní).

Prvostupňové rozhodnutie

4. Následne správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania rozhodnutím č. 101575693/2023 zo dňa 21.06.2023 (ďalej aj len „rozhodnutie správcu dane“ alebo „prvostupňové rozhodnutie“) určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 10 000,00 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2016.

5. Správca dane nepriznal žalobcovi za zdaňovacie obdobie január 2016 právo na odpočítanie DPH z faktúry č. 2016020121 bez dátumu vystavenia, dátum dodania 30.01.2016, základ dane 50 000,00 Eur, DPH 20% vo výške 10 000,00 Eur, cena s daňou 60 000,00 Eur, ktorej predmetom je v súlade so Zmluvou zo dňa 11.01.2016 zabezpečenie propagácie obchodného mena/loga spoločnosti ESIN construction, a.s. na pretekoch WINTER RACE DAY 2016 zo dňa 30.01.2016 na produkčnom vozidle MITSUBISHI LANCER EVO IX. pilotované B. C. a na internetovej stránke D. od dodávateľa K&L, s. r. o., Klincová 37, Bratislava (od 20.09.2016 Betliarska 12, Bratislava), IČO: 46 307 583 (dňom 20.12.2016 bola spoločnosť zrušená v dôsledku zlúčenia) (ďalej len „K&L, s. r. o.“).

6. Na základe skutkových zistení v daňovej kontrole a následných vyrubovacích konaniach, prijal správca dane záver, že nebolo preukázané, kto predmetnú službu skutočne v rámci obchodných vzťahov realizoval, komu ako skutočnému dodávateľovi vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH z deklarovaného dodania, uvedeného na sporných faktúrach, pričom nebolo preukázané, že daň bola objektívne (nielen na daňovom doklade) uplatnená voči inému platiteľovi z dodaných služieb v tuzemsku. Podľa záveru správcu dane nebolo jednoznačne preukázané, že subdodávateľská spoločnosť RALLY Kraft s.r.o. dodala predmetné služby dodávateľskej spoločnosti K&L, s.r.o., ktorej teda nevznikla daňová povinnosť z dodania služieb - zabezpečenie propagácie obchodného mena/loga daňového subjektu; dodávateľ iba prebral obsah faktúry iného subdodávateľa.

7. Správca dane tiež uviedol, že daňový subjekt nepreukázal priamy a bezprostredný súvis prijatej služby - reklamy s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Tým daňový subjekt nespĺnil podmienku uvedenú v § 49 ods. 2 zákona o DPH, že môže od dane, ktorú je povinný platiť, odpočítať daň z tovarov a služieb, ktoré použije na

dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Nesplnenie hmotnoprávnej podmienky samo o sebe postačuje pre neuznanie odpočítania dane daňovému subjektu.

8. V danom prípade bolo správcom dane jednoznačne preukázané, že došlo k daňovému podvodu, na ktorom stupni došlo k daňovému úniku. Správca dane však zároveň konštatoval, že v posudzovanom prípade neboli daňovým subjektom preukázané hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), preto nie je primárnym dôvodom na zamietnutie odpočítania dane účasť daňového subjektu na daňovom podvode. Správca dane na základe zistených objektívnych okolností preukázateľne spochybnil formálne doklady a dôkazy kontrolovaného daňového subjektu, ktorými sa snažil naplniť zákonné predpoklady uvedené v § 49 ods. 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Správca dane dospel k záveru, že preukázateľne zistil, že obchodné transakcie s deklarovým dodávateľom K&L, s. r. o. boli vytvorené len pre daňové účely.

Druhostupňové rozhodnutie

9. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 103063678/2023 zo dňa 07.12.2023 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí opísal priebeh administratívneho konania a vysporiadal s námietkami platiteľa, uvedenými v odvolaní. Poukázal na to, že zistil skutkový stav tak, ako je uvedený aj v prvostupňovom rozhodnutí, pričom sa stotožnil so záverom správcu dane, že platiteľ nepreukázal splnenie hmotnoprávnej podmienky na odpočítanie dane v zmysle ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH, keď nepreukázal, na aké svoje zdaniteľné obchody použil fakturované služby, teda nepreukázal, či prijatá služba priamo a bezprostredne súvisí s jeho ďalšími zdaniteľnými obchodmi a či sa investícia do prezentácie počas mediálnej kampane pretekov a počas pretekov mohla premietnuť do všeobecných nákladov, t. j. že platiteľ nepreukázal priamy a bezprostredný súvis prijatej služby – reklamy s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou, a teda nemohlo byť uznané právo platiteľa na odpočítanie dane z deklarováných plnení. Podľa žalovaného, platiteľ žiadnym spôsobom pochybnosti správcu dane nevyvrátil, ani neprodukoval žiadne dôkazy, ktoré by mohli byť správcom dane vyhodnotené v jeho prospech. Platiteľ počas daňovej kontroly, ani v nasledujúcich vyrubovacích konaniach, neunesol svoje dôkazné bremeno a riadne nepreukázal splnenie hmotnoprávnej podmienky v zmysle ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH, keď platiteľ nepreukázal priamy a bezprostredný súvis prijatej služby - reklamy s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou.

Žaloba, žalobné body a argumentácia žalobcu

10. Žalobca v zákonom stanovenej lehote napadol rozhodnutie žalovaného správnou žalobou, v ktorej navrhol zrušiť rozhodnutie žalovaného a tiež rozhodnutie správcu dane a vrátiť vec na ďalšie konanie.

11. Žalobca v žalobe opísal priebeh administratívneho konania a navrhol, aby správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného z dôvodov podľa ust. § 191 ods. 1 písm. c), d), f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“), keďže žalobca má za to, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy (ako prvostupňovým, tak druhostupňovým), ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia žalovaného; napadnuté rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci; skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s administratívnym spisom a nemá v ňom oporu; napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov.

12. Žalobca namietal, že postupom prvostupňového orgánu a žalovaného mu bola odňatá možnosť konať pred orgánom verejnej správy a bolo porušené jeho právo na spravodlivý proces. Poukázal na dôvody vyrubenia rozdielu dane vo všetkých troch vydaných rozhodnutiach správcu dane, ktoré následne žalovaný vždy potvrdil, pričom prvé dve rozhodnutia správcu dane a žalovaného boli správnym súdom na základe podanej správnej žaloby zrušené. Uvedol, že prvé, druhé a tretie prvostupňové rozhodnutie voči sebe, čo do dôvodov vyrubenia rozdielu dane priamo kolidujú. Poukázal na to, že v prvom prvostupňovom rozhodnutí správca dane konštatoval, že nebola preukázaná realnosť dodania

služieb od dotknutého dodávateľa, v druhom prvostupňovom rozhodnutí správca dane posudzované zdaniteľné plnenia kvalifikoval ako sponzorský odkaz a nie reklamu, pričom vedomosť žalobcu o ostatných článkoch zisteného reťazca, o ich správaní sa a ich úlohe v deklarovaných obchodných vzťahoch mala byť v danom prípade irelevantná, a v treťom prvostupňovom rozhodnutí konštatoval, že neboli naplnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH bez väzby na účasť daňového subjektu na podvodnom konaní.

13. Tiež namietal, že správca dane neumožnil žalobcovi vyjadriť sa v rámci daňovej kontroly ku všetkým skutočnostiam, ktoré následne zobral za skutkový a právny základ svojho rozhodnutia. Žalobca nemal vedomosť, že by správca dane počas daňovej kontroly spochybňoval skutočnosť, že predmetné obstarané služby tvoria súčasť všeobecných nákladov žalobcu (ako daňového subjektu). Prvýkrát túto skutočnosť správca dane namietal až po vrátení veci v dôsledku rozhodnutia správneho súdu, t. j. pred vydaním prvostupňového rozhodnutia (ktoré bolo tretie v poradí), keď prvýkrát výslovne žalobcovi uviedol, že spochybňuje a žalobcu vyzýva na preukázanie priameho a bezprostredného súvisu prijatej služby s transakciami daňového subjektu a s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Dovtedy správca dane na žiadnom stupni na preukázanie tejto skutočnosti žalobcu nevyzval a/ani túto skutočnosť nespochybnil, a už vôbec túto skutočnosť výslovne správca dane nespochybnil a nepoprel počas daňovej kontroly. Správca dane tretím prvostupňovým rozhodnutím, ktoré žalovaný potvrdil napadnutým rozhodnutím, rozhodol o vyrubení rozdielu dane na základe skutočností, ktoré nemajú oporu v daňovej kontrole vykonanom dokazovaní a žalobca nemal možnosť detailnejšie sa k nim v rámci daňovej kontroly vyjadriť, pričom len na základe skutočností a právnych dôvodov prijatých v rámci daňovej kontroly môže prvostupňový správca dane následne začať vyrubovacie konanie a daň vyrubiť. Všetky dôkazy vykonávané správcou dane za účelom zistenia konkrétneho právneho dôvodu vyrubenia DPH majú a musia byť realizované ešte počas daňovej kontroly, ktorá je ukončená dorúčením Protokolu, pričom výsledky daňovej kontroly, zakladajúce konkrétne právne dôvody na vyrubenie rozdielu dane, nemožno dopĺňať a meniť vo vyrubovacom konaní. Účelom vyrubovacieho konania nie je zisťovať nové skutočnosti ohľadom posúdenia právnych dôvodov na verifikovanie splnenia/nespĺnenia podmienok na odpočítanie DPH zo strany správcu dane, ale vyrubenie konkrétnej sumy rozdielu dane, a to vychádzajúc výlučne zo záverov prijatých v rámci daňovej kontroly na základe dôkazov vykonaných v rámci daňovej kontroly, čo výslovne vyplýva aj z ust. § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku. Správca dane nie je oprávnený v rámci vyrubovacieho konania a/ani v rámci konania nasledujúceho po zrušení prvostupňového rozhodnutia odvolacím orgánom FR SR alebo správnym súdom rozširovať alebo meniť dôvody vyrubenia rozdielu dane aj o ďalšie skutočnosti a právne determinanty, ku ktorým sa v daňovom konaní nevykonávalo dokazovanie. Rozsah dokazovania vykonávaného počas vyrubovacieho konania je determinovaný a obmedzený výlučne návrhmi daňového subjektu, nie novými dôkazmi vykonávanými správcou dane ex offio, čo výslovne vyplýva z dikcie ust. § 68 ods. 3 Daňového poriadku.

14. Ďalšou námietkou žalobcu bolo, že rozhodnutie žalovaného je nekonzistentné a nedostatočné. Žalovaný sa riadne nevysporiadal so všetkými zásadnými námietkami žalobcu, ktorý tento produkoval v rámci odvolacieho konania, svoje správne úvahy náležite neodôvodnil, a preto je rozhodnutie žalovaného a jemu predchádzajúce prvostupňové rozhodnutie, zmätočné, nekonzistentné vo vzťahu k pomenovaniu jednoznačného dôvodu vyrubenia rozdielu dane. Postup správcu dane, spočívajúci v dodatočnej zmene dôvodov vyrubenia dane, keď závery prijaté v daňovej kontrole (vo vzťahu ku ktorým bolo vykonávané aj dokazovanie) ohľadom nepreukázania reálnosti dodania služieb žalobcom správcu dane vo svojich prvostupňových rozhodnutiach viackrát diametrálne zmenil a vo vzťahu k svojmu rozhodnutiu založil iné (od pôvodných diametrálne odlišné) dôvody vyrubenia rozdielu dane, pričom pôvodne konštatované dôvody ustálené v daňovej kontrole svojvoľne de facto poprel, nie je podľa žalobcu zákonný. Žalovaný sa s takýmto odvolacím dôvodom vôbec nevysporiadal a ani sa s ním nezaoberal. Správca dane ani žalovaný sa žiadnym spôsobom nevysporiadali ani so žalobcom predloženým dôkazom - Licenčnou zmluvou. Žalobca zdôraznil, že je oprávneným užívateľom ochrannej známky "ESIN construction", čo samo o sebe osvedčuje, že predmetné posudzované služby tvoria súčasť všeobecných nákladov žalobcu (zdaniteľnej osoby), čím je jednoznačne preukázaný súvis prijatej služby s celkovou hospodárskou činnosťou žalobcu (daňového subjektu).

15. Žalobca ďalej namietal aj nesprávne právne posúdenie veci v kontexte skutkového stavu, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia v tom smere, že podľa názoru žalovaného a správcu dane nebol preukázaný súvis prijatej služby s transakciami daňového subjektu a s jeho celkovou hospodárskou činnosťou, je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu. Žalobca dôvodil,

že predmetné obstarané služby tvorili súčasť jeho všeobecných nákladov vyčlenených na reklamu, marketing a PR aktivity, ktorá skutočnosť sama o sebe zakladá právo žalobcu na odpočítanie DPH z predmetných plnení, a to aj v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie. Zdôraznil, že samotné vyobrazenie ochrannej známky/loga žalobcu na pretekárskom vozidle zakladá zákonnú definíciu reklamy v zmysle zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon č. 147/2001 Z. z.“ alebo „zákon o reklame“). Poukázal na Licenčnú zmluvu a dohodu o používaní ochrannej známky, na základe ktorej je žalobca oprávneným užívateľom ochrannej známky "ESIN construction", čo samo o sebe osvedčuje prezentáciu tejto ochrannej známky ako reklamy v intenciách zákona o reklame, teda vyobrazenie "ESIN construction" na pretekárskych automobiloch a reklamných predmetoch nie je podľa neho len obchodným menom a logom, ale aj ochrannou známkou, ku ktorej disponuje daňový subjekt užívateľom právom, a teda predmetné posudzované služby tvoria súčasť všeobecných nákladov žalobcu (zdaniteľnej osoby), čím je jednoznačne preukázaný súvis prijatej služby s celkovou hospodárskou činnosťou žalobcu. Náklady za obstarané služby boli nákladmi do reklamy (okrem iného ochrannej známky), pričom ochranná známka je jednoznačne spojená s činnosťou žalobcu a tieto náklady sú teda súčasťou všeobecných nákladov žalobcu, čím je osvedčené splnenie podmienok aj podľa § 49 ods. 2 Zákona o DPH. Konštatoval tiež, že umiestnenie reklamy na pretekárske vozidlá bola len jedna z parciálnych častí poskytnutej služby, kedy v rámci propagácie spoločnosti žalobcu jeho zmluvný partner K&L zabezpečil prezentáciu žalobcu aj iným dohodnutým spôsobom v intenciách uzatvorených Zmlúv o reklame, čo bolo napokon zistené aj v rámci daňovej kontroly (internetová stránka, reklamné predmety rozdávané na podujatiach, odvysielanie reportáže v TV, reklama na depe (stánku) na každom súťažnom podujatí, prezentácia loga v printových médiách a pod.), ktoré všetky činnosti a parciálne plnenia propagácie treba kumulatívne (v ich spojení) vyhodnocovať s ohľadom na ich charakter ako reklamy. Poukázal aj na to, že otázka adekvátnosti/ceny obstaraných plnení je pre účely vyhodnotenia nároku na priznanie DPH irelevantná, pričom tento záver judikuje aj Súdny dvor Európskej únie.

Vyjadrenie žalovaného

16. Žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe uviedol, že v plnom rozsahu zotrváva na skutočnostiach a prijatých záveroch uvedených v odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia. V súvislosti s poukazovaním žalobcu na závery prijaté správcom dane a žalovaným v ich rozhodnutiach žalovaný poukázal na účelovosť konania žalobcu. Podľa žalovaného, z rozhodnutia správcu dane, ako aj zo žalobou napadnutého rozhodnutia, jednoznačne vyplýva, že správca dane, aj žalovaný založili určenie rozdielu v sume nadmerného odpočtu na tom právnom dôvode, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH, keď nepreukázal priamy a bezprostredný súvis prijatej služby – reklamy s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Žalovaný tiež v napadnutom rozhodnutí prijal záver, že možno súhlasiť so záverom správcu dane, že platiteľ nepreukázal splnenie hmotnoprávnej podmienky na odpočítanie dane v zmysle ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH, keď nepreukázal, na aké svoje zdaniteľné obchody použil fakturované služby, teda nepreukázal, či prijatá služba priamo a bezprostredne súvisí s jeho ďalšími zdaniteľnými obchodmi a či sa investícia do prezentácie počas mediálnej kampane pretekov a počas pretekov mohla premietnuť do všeobecných nákladov, t. j. že platiteľ nepreukázal priamy a bezprostredný súvis prijatej služby – reklamy s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou.

17. K námietkam žalobcu, týkajúcim sa rozdielnosti a „kolidovania“ záverov správcu dane v jednotlivých, ním vydaných rozhodnutiach, žalovaný uviedol, že správca dane predmetné závery prijal na základe vykonaného dokazovania, na základe žalobcom predkladaných dôkazov a vyjadrení nielen počas daňovej kontroly, ale aj nasledujúcich vyrubovacích konaní, na základe právneho názoru žalovaného, ako aj správneho súdu, ktorými je viazaný, pričom tieto vyhodnocoval jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach.

18. Poukázal na rozpornosť argumentácie žalobcu, keď tento na jednej strane namieta, že správca dane mu neumožnil vyjadriť sa v rámci daňovej kontroly ku všetkým skutočnostiam, ktoré následne zobral za skutkový a právny základ svojho rozhodnutia a na strane druhej namieta, že „vágne, všeobecné a neurčité konštatovanie správcu dane produkované v daňovej kontrole o tom, že správca dane nemá

preukázané splnenie hmotnoprávnej podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH“.

19. K citácii žalobcu z rozhodnutia žalovaného uvedeného na strane 10 žalovaný uvádza, že žalovaným vytykaný nedostatok v postupe správcu dane citovaný žalobcom súvisel s rozdielnosťou správcu dane zisteného obchodného reťazca uvedeného v Protokole a v následne vydanom rozhodnutí, avšak takýto nedostatok v postupe správcu dane v uvedenom zdaňovacom období nebol žalovaným identifikovaný, preto uvedené rozhodnutie žalovaného zo dňa 21.11.2018 nie je dôvodné aplikovať na danú vec. Žalovaný tiež zotrval na tom, že žalobcovi nebola odňatá možnosť vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam zisteným počas daňovej kontroly, a teda nebolo porušené jeho právo na spravodlivý proces. Konštatoval tiež, že v žalobou napadnutom rozhodnutí sa vysporiadal so zásadnými a pre vec rozhodujúcimi námietkami žalobcu, uvedenými v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, čo jednoznačne vyplýva aj z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia žalovaného.

20. V súvislosti s poukazovaním žalobcu na skutočnosť, že na pretekárskych automobiloch a reklamných predmetoch logo platiteľa „ESIN construction“ je ochrannou známkou, žalovaný uviedol, že z dôkazov predložených žalobcom nevyplýva, že by bola použitá a na predmetnom závodnom automobile umiestnená ochranná známkou v zmysle Licenčnej zmluvy a dohody o používaní ochrannej známky zo dňa 29.01.2015, nakoľko ochranná známkou v zmysle tejto zmluvy má grafické vyobrazenie v znení „ESIN“. V zmysle bodu 6.4. môže žalobca, ako nadobúdateľ ochrannej známky, prispôbiť, zmeniť a/alebo doplniť ochrannú známkou čo do slovného vyjadrenia, ako aj do obrazového vyjadrenia pridaním doplnku „construction“ a/alebo „construction, a. s.“, avšak žalovaný mal za to, že napriek výslovnému súhlasu majiteľa predmetnej ochrannej známky s jej prispôbením, zmenením a/alebo doplnením vyššie uvedeným spôsobom, zapísaným grafickým vyjadrením ochrannej známky v registri ochranných známok ostáva grafické vyjadrenie „ESIN“, a teda použitie loga „ESIN construction“ tak, ako bolo umiestnené na predmetnom závodnom automobile, nie je použitím a propagáciou registrovanej ochrannej známky.

21. V súvislosti s ďalšími žalobnými námietkami žalovaný uviedol, že žalobca v priebehu celého konania v súvislosti so splnením hmotnoprávnej podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH uvádzal, že „cenu predmetnej reklamy zahrnul do ceny uskutočňovaných zdaniteľných obchodov na výstupe, o čom svedčí aj dosiahnutý obrat a množstvo realizovaných zákaziek“. Žalobca však napriek svojmu tvrdeniu nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy preukazujúce toto tvrdenie. Ďalej len uviedol, že o uvedenej skutočnosti (zahrnutie ceny reklamy do ceny fakturácie pre odberateľov) „svedčí aj dosiahnutý obrat a množstvo realizovaných zákaziek“. Žalobca v tejto

súvislosti uviedol, že v roku 2015 dosiahol obrat vo výške 20 000 000,00 Eur, čo je však podľa žalovaného irelevantné vo vzťahu k preverovanému zdaňovaciemu obdobiu január 2016. Žalobca tiež svoje tvrdenie o súvislosti medzi zahrnutím ceny reklamy do „ceny uskutočňovaných zdaniteľných obchodov na výstupe“ a množstve realizovaných zákaziek nepreukázal žiadnymi dôkazmi. Žalobca podľa žalovaného nepreukázal (nepredložil dôkazy), že tento typ investovania do reklamy mu prinášal pozitívny prospech, či už vo forme všeobecnej propagácie jeho obchodného mena (značky) pozitívnym spôsobom, ako aj vo forme individuálnych kontraktov, ktoré mu tento typ reklamy napomohol získať, a teda neunesol dôkazné bremeno preukázať oprávnenosť uplatnenia práva na odpočítanie dane zo sporných dodávateľských faktúr v zmysle ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH.

22. Žalovaný tiež poukázal na to, že v priebehu celého daňového konania žalobca nepreukázal ani existenciu akýchkoľvek reklamných predmetov/letákov, ktoré mali byť rozdávané na jednotlivých športových podujatiach. Obaja bývalí konatelia žalobcovho dodávateľa (spoločnosť K&L, s. r. o.) síce formálne potvrdili „rozdávanie reklamných predmetov na závodoch“, avšak správcovi dane nepredložili žiadne doklady ani dôkazy preukazujúce ich tvrdenia.

23. Žalovaný mal za to, že tak on, ako aj správca dane, postupovali v zmysle procesno-právneho predpisu (daňový poriadok), ako aj hmotnoprávneho predpisu (zákon o DPH), v súlade s Ústavou SR, vnútroštátnou a európskou judikatúrou a skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ žalobou napadnutého rozhodnutia, má oporu a vychádza zo súvisiaceho administratívneho spisu a vykonaného dokazovania. Navrhol žalobu zamietnuť ako nedôvodnú.

Replika žalobcu na vyjadrenie žalovaného

24. Žalobca v replike k vyjadreniu žalovaného k žalobe uviedol, že medzi dôvodmi vyrubenia rozdielu dane tak, ako ich ustanovili jednotliví správcovia dane, je zjavná nekonzistentnosť a rozporupnosť, ktorá navyše zakladá nepreskúmateľnosť a zmätočnosť konečného rozhodnutia žalovaného. Rozsah dokazovania vykonávaného počas vyrubovacieho konania je determinovaný a obmedzený výlučne návrhmi daňového subjektu, nie novými dôkazmi vykonávanými správcom dane ex offio, čo výslovne vyplýva z dikcie ust. § 68 ods. 3 Daňového poriadku. Správca dane nemôže vo vyrubovacom konaní vyrubiť rozdiel DPH na iných - nanovo spochybňovaných skutočnostiach, pokiaľ skutočnosti neboli zo strany správcu dane spochybnené, preverované a nemajú oporu v dokazovaní vykonanom v rámci daňovej kontroly. Tiež uviedol, že je absolútne neodôvodnený a nesprávny názor žalovaného, že použitie označenia „ESIN construction“ nie je použitím a propagáciou ochrannej známky. Tento názor nie je ničím vysvetlený, nezodpovedá zmluvnej úprave Licenčnej zmluvy a dohody o použití ochrannej známky zo dňa 29.01.2015, ani hmotnoprávnym normatívom upravujúcim licenčné práva. Eminentnou súčasťou žalobcovi udelenej licencie bolo totiž aj právo na prispôsobenie, zmenu a doplnenie registrovanej ochrannej známky, a následne jej zverejnenie v zmenenej forme. Vo vzťahu k ostatným tvrdeným skutočnostiam žalovaného, žalobca v celom rozsahu odkázal na obsah svojej žaloby.

Duplika žalovaného

25. Žalovaný k replike žalobcu uviedol, že v plnom rozsahu zotrváva na skutočnostiach a prijatých záveroch, uvedených v odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia, ako aj na svojom stanovisku a vyjadrení, uvedených vo vyjadrení k žalobe. Zotrval na tom, že tak on, ako aj správca dane, postupovali v zmysle tak procesno-právneho predpisu (daňový poriadok), ako aj hmotnoprávneho predpisu (zákon o DPH), v súlade s Ústavou SR, vnútroštátnou a európskou judikatúrou, a preto žiadal podanú žalobu zamietnuť ako nedôvodnú.

Posúdenie opodstatnenosti žaloby - podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov súdom

26. Správny súd vo veci rozhodol rozsudkom bez nariadenia pojednávania, nakoľko nezistil žiaden z dôvodov uvedených v ustanovení § 107 ods. 1 SSP, pre ktorý by bolo potrebné v predmetnej veci pojednávanie nariadiť. Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku súd zverejnil postupom v zmysle § 137 ods. 4 SSP dňa 10.07.2025. Rozsudok bol vyhlásený vyvesením jeho skráteného písomného vyhotovenia bez odôvodnenia na úradnej tabuli tunajšieho súdu dňa 30.07.2025 podľa § 137 ods. 3 SSP.

27. Správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane, vrátane postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, v rozsahu a z dôvodov správnej žaloby (§ 134 ods. 1 a 2 SSP), pričom dospel k záveru, že správna žaloba žalobcu je dôvodná, preto rozhodnutie žalovaného zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP v dôsledku zisteného nesprávneho právneho posúdenia veci, ako aj rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa podľa § 191 ods. 3 písm. a) SSP a vrátil vec na ďalšie konanie orgánu verejnej správy prvého stupňa podľa § 191 ods. 4 SSP.

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

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

30. Podľa § 134 ods. 1 a 2 SSP; správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak (1). Správny súd nie je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak a) rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu, b) rozhodnutie alebo opatrenie vydal orgán, ktorý na to nebol podľa zákona oprávnený, c) ide

o veci podľa § 192,d) ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. c), ak je žalobcom fyzická osoba, e) ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. d),f) vec súvisí s ochranou práv spotrebiteľa (2).

31. Podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP; správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci.

32. Podľa § 469 SSP; ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, správny súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

33. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH; daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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

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

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

37. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku; pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

38. 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.

39. 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 nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

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

41. 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.

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

43. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku; ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho,

aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

44. 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.

45. Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku; odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chyby uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

46. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutí, opatrení, iných zásahov alebo nečinnosti orgánov verejnej správy je v medziach rozsahu a dôvodov podanej správnej žaloby posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia alebo uplatnenie iného správneho aktu alebo postupu, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie alebo opatrenie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia alebo opatrenia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho jeho vydaniu. Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia súd vychádza zo skutkového stavu, ktorý tu bol v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo vydania opatrenia (§ 135 ods. 1 SSP v znení platnom do 30.06.2023). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 119 ods. 1 SSP). Úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahrádzať činnosť správnych orgánov, ale preskúmať zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, teda posúdiť, či správne orgány splnili povinnosti stanovené zákonom (napr. R 60/2000).

47. Správny súd uvádza, že v zmysle § 134 ods. 1 SSP je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, nakoľko v predmetnej veci nejde o žiadnu z výnimiek ustanovenú v § 134 ods. 2 SSP. Podľa § 182 ods. 1 písm. e) SSP je jednou z povinných náležitostí správnej žaloby uviesť dôvody žaloby, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté výroky rozhodnutia za nezákonné (tzv. žalobné body). Je povinnosťou žalobcu v konkrétnostiach uviesť, v čom je napadnuté rozhodnutie alebo postup, ktorý jeho vydaniu predchádzal, v rozpore so zákonom a aký to malo vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Správny súd nemôže žalobné body sám dopĺňať alebo ich vyvodzovať z obsahu administratívnych spisov, či napadnutých rozhodnutí. Správny súd v rámci súdneho prieskumu rozhodnutia orgánu verejnej správy posudzuje zákonnosť napadnutých rozhodnutí v medziach vymedzených žalobcom v rámci žalobných bodov uvedených v správnej žalobe.

48. Pokiaľ bolo obsahom žalobných bodov a námietok prezentovanie vlastných skutkových a právnych záverov žalobcu, ku ktorým dospel výlučne na základe svojich tvrdení, resp. vyjadrenie všeobecného nesúhlasu so skutkovými a právnymi závermi správcu dane a žalovaného, tieto samé o sebe nemôžu spôsobovať nezákonnosť napadnutých rozhodnutí. K dôvodnosti žalobných námietok nepostačuje, ak žalobca s hodnotením veci orgánmi verejnej správy nesúhlasí bez toho, aby uviedol konkrétne nedostatky majúce za následok rozpor napadnutých rozhodnutí so zákonom, resp. so zásadami logického uvažovania. Samotný fakt, že závery, na ktorých boli napadnuté rozhodnutia založené, nie sú v súlade s názormi žalobcu, nepreukazuje ich nezákonnosť. Bez vyjadrenia jasného stanoviska k súvisu týchto námietok so zákonnosťou napadnutých rozhodnutí, t. j. k otázke, v čom konkrétne sa žalovaný (resp. správca dane) mylil pri hodnotení podkladov a pri právnom posúdení veci a z akých dôvodov, pokiaľ rozhodol spôsobom uvedeným v napadnutých rozhodnutiach, sú tieto námietky len vyjadrením vlastného názoru, resp. všeobecného nesúhlasu s hodnotením žalovaného. Vyjadrenie nesúhlasu, resp. tvrdenia žalobcu bez špecifikácie právneho významu jednotlivých námietok vo vzťahu k napadnutým rozhodnutiam v konaní o preskúmanie ich zákonnosti nepostačuje na to, aby správny súd

mohol dospieť k záveru o nezákonnosti napadnutých rozhodnutí. V rámci takto formulovaných žalobných bodov tak chýba zrozumiteľná argumentácia, v čom sa žalovaný mylil, ak rozhodol spôsobom uvedeným v napadnutých rozhodnutiach.

49. Žalobca namietal tvrdenie správcu dane a žalovaného o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane. Správny súd poukazuje na skutočnosť, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (alternatívne oslobodenia od dane), (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

50. Hmotnoprávnymi podmienkami práva na odpočítanie dane sú: a) poskytovateľom plnenia, deklarovaným dodávateľom, je iná osoba registrovaná pre daň; b) predmetné plnenie reálne existuje a nejde o fiktívne plnenie (materiálna existencia plnenia); a c) prijaté plnenie bolo žalobcom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Uvedené vyplýva z čl. 168 písm. a) Smernice Rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú.v.EÚ L 347, 2006). Odopretie práva na odpočítanie dane z dôvodu porušenia hmotnoprávnych podmienok zákona o DPH môže byť len v prípade nesplnenia niektorej z vyššie uvedených podmienok (rozsudok sp. zn. 8 Sžfk 16/2020 zo dňa 25.08.2022, bod 25.; rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, napr. vo veci Senatex zo dňa 15.09.2016, C-518/14, bod. 28.; vo veci Vikingo Fővállalkozó zo dňa 03.09.2020, C-610/19, bod 43.; vo veci Kemwater ProChemie zo dňa 09.12.2021, C-154/20, bod 24.). Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru alebo služby, ako zdaniteľnej osoby, tak identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Kemwater ProChemie, bod 25; vo veci Ferimet zo dňa 11.11.2021, C-281/20, body 26., 27.).

51. Správny súd po preskúmaní prvostupňového rozhodnutia a rozhodnutia žalovaného zistil, že tieto rozhodnutia boli založené na tom, že žalobca nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH, a nie na účasti žalobcu na podvode. Je nutné uviesť, že ak správca dane skúma a poukáže na nesplnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie DPH, účasť na daňovom podvode sa už nepreukazuje. Účasť na daňovom podvode je teda možné skúmať len za skutkového stavu, keď sú hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnené. A na druhej strane, ak sú hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH splnené, tak nepriznať odpočet DPH je možné len v prípade dokázania jeho účasti na daňovom podvode alebo z dôvodu zneužitia práva. Uvedené má významný dopad aj na daňové konanie z dôvodu prenosu dôkazného bremena. Pri preukazovaní hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, pričom v prípade preukázovania účasti na podvode, príp. zneužití práva, zaťažuje dôkazné bremeno daňové orgány.

52. Správny súd všeobecne k dôkaznému bremenu v daňovom konaní uvádza, že toto je rozdelené medzi daňový subjekt a správcu dane a v priebehu daňového konania dochádza k jeho presúvaniu medzi uvedenými subjektmi. V daňovom konaní má dôkaznú povinnosť prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získava poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve daňový subjekt, ktorý nesie dôkazné bremeno a dôkazy navrhuje, na druhej strane správca dane autonómne rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aj to, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné orgány verejnej správy povinné postupovať. Zo záverov Ústavného súdu SR - uznesenie sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018 vyplýva: „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 podkladov 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 správcou dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej zásady prejednávacej“.

53. Správny súd tiež poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 5Sfk/37/2021 zo dňa 30.05.2023, v ktorom sa uvádza: „K otázke dôkazného bremena existuje početná a v zásade stabilná rozhodovacia prax kasačného súdu, vyjadrená napríklad v rozsudkoch sp.zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp.zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp.zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné. Z ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že z dôvodu ľahkej zneužiteľnosti práva na odpočet dane je dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok priorityne zaťažený práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje. Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou a zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9 Sžfk 1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6 Sžfk 20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).“

54. Správny súd pritom poukazuje na skutočnosť, že nie je povinnosťou správcu dane označiť žalobcov, akými dôkazmi má preukázať skutočnosti, ktoré je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku. V prípade, ak si ale daňový subjekt uplatňuje odpočet DPH, musí mať vždy k dispozícii dôkazy o tom, že zákonné podmienky boli splnené a právo na odpočet vzniklo. Dôkazné bremeno je na žalobcovi, ktorý má povinnosť zadovážiť si dostatok dôkazov pre prípad, že si bude uplatňovať odpočet dane. Správny súd poukazuje na závery Najvyššieho súdu SR vyslovené v rozsudku sp. zn. 1Sžf/13/2016 zo dňa 16.01.2018, v zmysle ktorých je rozumné očakávanie, že najmä v zmluvných vzťahoch, vzhľadom na nevylúčenie možnosti vykonania daňovej kontroly v reálne dlhšom časovom úseku, si daňový subjekt zabezpečí dostatok hodnoverných dôkazných prostriedkov ohľadom priebehu zdaniteľného obchodu tak, aby za každých okolností vedel preukázať zrealizovanie zdaniteľného obchodu spôsobom opísaným vo faktúre a aby bol schopný za každých okolností odstrániť pochybnosti daňových orgánov o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného obchodu. Najvyšší súd SR v uvedenom vidí nepriamy vplyv daňových predpisov na dispozitívne dotváranie zmluvných vzťahov, ktoré boli v minulosti pod vplyvom najmä a iba súkromného práva. Ohľadom prenosu dôkazného bremena, čo sa týka skutočností týkajúcich sa tretích subjektov, správny súd uvádza, že správca dane od žalobcu nepožadoval preukázanie skutočností mimo sféry jeho vplyvu.

55. K námietke žalobcu, že žalovaný sa nevysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní, správny súd zdôrazňuje, že orgán verejnej správy (obdobne ako správny súd) nie je povinný reagovať na všetky námietky účastníka konania. Ústavný súd SR v Náleze zo dňa 10.07.2002 sp. zn. I. ÚS 56/01 konštatoval, že „rozhodnutie správneho orgánu musí uviesť relevantné a dostatočné dôvody, na základe ktorých bolo vydané. Rozsah tejto povinnosti sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí sa posúdiť vo svetle okolností každej veci. Z hľadiska práva na súdnu a inú právnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 ústavy s ohľadom aj na príslušnú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (pozri napr. rozsudok E. F. v. Španielsko z 21.01.1999, § 26, týkajúci sa povinnosti súdov odôvodniť svoje rozhodnutia) však nemožno vyvodzovať, že dôvody uvedené správnym orgánom sa musia zaoberať zvlášť každým bodom, ktorý niektorý z účastníkov konania môže považovať za základný pre svoju argumentáciu.“ Je však potrebné prisvedčiť žalobcovi, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vôbec nevysporiadal s dôkazom – Licenčnou zmluvou, na základe ktorej je žalobca oprávneným užívateľom ochrannej známky "ESIN construction" a jej súvislosťou so všeobecnými nákladmi žalobcu. Žalovaný až vo vyjadrení k žalobe uviedol, že „z dôkazov predložených žalobcom nevyplýva, že by bola použitá a na predmetnom závodnom automobile umiestnená ochranná známka v zmysle Licenčnej zmluvy a dohodou o používaní ochrannej známky zo dňa 29.01.2015, nakoľko ochranná známka v zmysle tejto zmluvy má grafické vyobrazenie v znení „ESIN“. Takéto grafické vyjadrenie/obrazový prvok ochrannej známky bol zapísaný aj Úradom priemyselného vlastníctva Slovenskej republiky do registra ochranných známk. Je pravdou, že v zmysle bodu 6.4. môže žalobca, ako nadobúdateľ ochrannej

známky, prispôbiť, zmeniť a/alebo doplniť ochrannú známku čo do slovného vyjadrenia, ako aj do obrazového vyjadrenia pridaním doplnku „construction“ a/alebo „construction, a. s.“. Žalovaný má však za to, že napriek výslovnému súhlasu majiteľa predmetnej ochrannej známky s jej prispôbením, zmenením a/alebo doplnením vyššie uvedeným spôsobom, zapísaným grafickým vyjadrením ochrannej známky v registri ochranných známk ostáva grafické vyjadrenie „ESIN“, a teda použitie loga „ESIN construction“ tak, ako bolo umiestnené na predmetnom závodnom automobile, nie je použitím a propagáciou registrovanej ochrannej známky“. Správny súd však zdôrazňuje, že uvedené vyjadrenie nemôže nahradiť absenciu vyhodnotenia tohto dôkazu v napadnutom rozhodnutí, resp. v rozhodnutí správcu dane, a žalovaný sa s Licenčnou zmluvou a jej súvisom s nákladmi žalobcu na reklamu a propagáciu žalobcu. Navyše, ani v tomto vyjadrení žalovaný nezdôvodnil, prečo použitie loga „ESIN construction“ tak, ako bolo umiestnené na predmetnom závodnom automobile, nie je podľa neho použitím a propagáciou registrovanej ochrannej známky.

56. Žalobca namietal aj to, že správca dane neumožnil žalobcovi vyjadriť sa v rámci daňovej kontroly ku všetkým skutočnostiam, ktoré následne zoberal za skutkový a právny základ svojho rozhodnutia. Správny súd poukazuje na skutočnosť, že základnou zásadou daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá sa premieňa do § 3 ods. 1 Daňového poriadku, avšak vychádza primárne z článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. V zmysle tejto zásady sú orgány verejnej správy pri správe daní povinné postupovať podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, dbať na fiškálne záujmy štátu, ale aj na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a pri správe daní postupovať v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Táto spolupráca orgánov verejnej správy v rámci daňovej kontroly s kontrolovanými daňovými subjektmi vyplýva z viacerých ustanovení Daňového poriadku, medzi ktoré patrí aj § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ktorý vo svojej podstate upravuje prenos dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt práve v prípade, ak má správca dane pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich oznámených. V prípade, ak k takejto situácii dôjde, správca dane vyzve daňový subjekt, aby sa k zisteným pochybnostiam vyjadril a aby pravdivosť údajov preukázal (viď rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR zo dňa 23.06.2023, sp. zn. 1Sfk/29/2021).

57. Daňový poriadok v § 46 ods. 5 Daňového poriadku pre správcu dane výslovne stanovuje povinnosť oznámiť kontrolovanému daňovému subjektu jeho pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených a vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Takéto oznámenie spolu s výzvou môže byť daňovému subjektu oznámené písomne alebo na ústnom pojednávaní. Správny súd pritom poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022, ktorý bol zverejnený v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pod č. 18/2022, v ktorom sa uvádza, že výzva podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku „môže byť daňovému subjektu alternatívne zaslaná v písomnej forme alebo pochybnosti môžu byť daňovému subjektu oznámené aj počas ústneho pojednávania, na ktoré správca dane daňový subjekt predvolá a následne spíše zápisnicu. Práve týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt“.

58. Podľa správneho súdu z administratívneho spisu vyplýva, že žalobca bol oboznámený s dôkazmi vykonanými správcou dane. Správny súd poukazuje na skutočnosť, že Protokol z daňovej kontroly č. 100258491/2017 zo dňa 10.02.2017 bol spolu s Výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole splnomocnenému zástupcovi úpadcu doručený dňa 13.02.2017. Platiteľ dňa 03.03.2017 elektronicky doručil správcovi dane Vyjadrenie daňového subjektu k zisteniam správcu dane uvedeným v Protokole. Pripomienky a dôkazy predložené platiteľom boli následne so splnomocneným zástupcom platiteľa prerokované dňa 29.03.2017, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100545068/2017. Správca dane ďalej na základe právoplatného Rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/153/2020-73 zo dňa 21. júla 2022 Výzvou č. 100378537/2023 zo dňa 23.01.2023 vyzval platiteľa na vyjadrenie sa a na preukázanie reálneho rozsahu prijatej služby a skutočnosti, že skutočný dodávateľ je zdaniteľnou osobou (§ 49 ods. 1 zákona o DPH), tiež na preukázanie priameho a bezprostredného súvisu prijatej služby s transakciami platiteľa a s jeho celkovou hospodárskou činnosťou (§ 49 ods. 2 zákona o DPH) ako aj na vyjadrenie a preukázanie opatrení, ktoré platiteľ prijal, aby sa uistil, že posudzované zdaniteľné obchody nie sú spojené s podvodným konaním, resp. aby sa nezúčastnil na daňovom podvode. Dňa 07.02.2023 bolo správcovi dane doručené Vyjadrenie platiteľa. Správca dane tiež v zmysle § 24 ods. 4 daňového poriadku získal informácie a dokumenty

z iného konania – Uznesenie Krajského riaditeľstva PZ v Trenčín, Odbor kriminálnej polície, Trenčín ČVS: KRP-109/2-VYS-TN-2020 zo dňa 25.10.2022, obsahom ktorého bola, okrem iného, aj výpoveď G. G., konateľa viacerých spoločností v rokoch 2014 a 2015, o čom správca dane spísal dňa 24.03.2023 Úradný záznam č. 100880239/2023. Správca dane následne oboznámil platiteľa so všetkými zistenými skutočnosťami, ako aj s ich vyhodnotením a prijatými závermi, a to v Oznámení č. 101232147/2023 zo dňa 09.05.2023, s určením lehoty 8 dní odo dňa doručenia oznámenia na vyjadrenie sa ku skutočnostiam v ňom uvedeným. Dňa 19.05.2023 bolo správcovi dane doručené Vyjadrenie platiteľa k oznámeniu správcu dane, v ktorom platiteľ uviedol, že nepovažuje za efektívne a hospodárne duplikovať svoje skutkové a právne argumenty preukazujúce splnenie podmienok na odpočítanie DPH, a to s prihliadnutím aj na „prezentovaný“ názor správcu dane, ktorý podľa názoru platiteľa nereflektoval platiteľom uvádzané konsekvencie, na základe čoho platiteľ v celom rozsahu odkázal na svoju argumentáciu deklarovanú v predchádzajúcich písomných podaniach a požiadal správcu dane o vydanie zákonného rozhodnutia. K uvedeným vyjadreniam žalobcu Správca dane sa s predmetnými vyjadreniami platiteľa vysporiadal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia.

59. Správny súd na základe uvedených skutočností konštatuje, že žalobca mal po celú dobu daňového konania možnosť aktívne sa zúčastňovať úkonov správcu dane prostredníctvom práv prináležiacich mu Daňovým poriadkom, vyjadrovať sa k jednotlivým zisteniam správcu dane, ku ktorým následne správca dane v zmysle Daňového poriadku zaujímal stanoviská, s ktorými následne oboznamoval žalobcu. Správny súd poukazuje na to, že daňová kontrola sa týkala vlastnej podnikateľskej činnosti žalobcu a ním deklarovaných obchodov, s ktorými musel byť oboznámený a už v prvotných štádiách daňovej kontroly mal faktickú možnosť pripraviť sa na účinné a efektívne využívanie svojich práv, ktorých ústredným (jednotiacim) prvkom malo byť preukázanie jeho tvrdení.

60. Žalobca namietal, že boli vydané tri prvostupňové rozhodnutia, pričom voči sebe, čo do dôvodov vyrubenia rozdielu dané priamo kolidujú, keď v prvom rozhodnutí správca dane konštatoval, že nebola preukázaná reálnosť dodania služieb od dotknutého dodávateľa, v druhom rozhodnutí správca dane posudzované zdaniteľné plnenia kvalifikoval ako sponzorský odkaz a nie reklamu, pričom vedomosť žalobcu o ostatných článkoch zisteného reťazca, o ich správaní sa a ich úlohe v deklarovaných obchodných vzťahoch mala byť v danom prípade irelevantná, a v treťom rozhodnutí konštatoval, že neboli naplnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH bez väzby na účasť daňového subjektu na podvodnom konaní. Správny súd v súvislosti s touto námietkou poukazuje na skutočnosť, že prvé dve rozhodnutia správcu dane v predmetnej veci boli síce potvrdené žalovaným ako druhostupňovým orgánom, avšak na základe podaných správnych žalôb boli správnym súdom zrušené, a teda sa na ne hľadí akoby neexistovali. Nie je preto na mieste porovnávať dôvody predchádzajúcich dvoch zrušených rozhodnutí správcu dane (ktoré už neexistujú) s aktuálnym tretím rozhodnutím správcu dane, ktoré bolo vydané v nadväznosti na Rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/153/2020-73 zo dňa 21. júla 2022, kedy je právnym názorom vysloveným v uvedenom rozsudku v predmetnej veci viazaný.

61. Čo sa týka námietky žalobcu ohľadom nesprávneho právneho posúdenia veci v kontexte skutkového stavu, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia v tom smere, že podľa názoru žalovaného a správcu dane nebol preukázaný súvis prijatej služby s transakciami daňového subjektu a s jeho celkovou hospodárskou činnosťou, má správny súd za to, že táto námietka žalobcu je dôvodná. K skutkovým okolnostiam správny súd uvádza, že pokiaľ ide o predmet uzatvorenej Zmluvy o propagácii obchodného mena/loga a reklame, uzatvorenú medzi objednávateľom ESIN construction, a.s. a dodávateľom K&L s.r.o., je ním záväzok dodávateľa zabezpečiť pre odberateľa propagáciu obchodného mena/loga objednávateľa spoločnosti ESIN construction, a.s. na produkčnom závodnom automobile MITSHUBISHI LANCER EVO IX. pilotované B. C., reklamu a propagáciu obchodného mena/loga objednávateľa spoločnosti ESIN construction, a.s. (reklamný text, logo firmy) umiestnených na uvedenom závodnom automobile, prenajatom firmou K&L s.r.o. (na oboch stranách vozidla) a tiež propagáciu obchodného mena na internetovej stránke www.klrcing.eu v období do 31.12.2016. V zmysle bodu 1.2. zmluvy dodávateľ zabezpečí pre objednávateľa propagáciu obchodného mena/loga počas celého trvania automobilových pretekov. Termín a názov pretekov: „30.01.2016 WINTER RACE DAY 2015“, zaradenie do súťaže: voľný pretek v disciplínach SAMŠ a národné podujatie s povolenou zahraničnou účasťou. V čl. II (bod. 2.5.) zmluvy je uvedené, že dodávateľ sa tiež zaväzuje vo vlastnom mene zabezpečiť pre odberateľa potlač-vyobrazenie obchodného mena/loga objednávateľa a spoločnosti ESIN construction, a.s. na drobných propagačných/reklamných predmetoch, ktoré budú

voľne k dispozícii na automobilových pretekoch. Drobnými propagačnými/reklamnými predmetmi na účely tejto zmluvy sú najmä: tričká, šiltovky, kľúčanky. Minimálny počet drobných propagačných predmetov je dohodnutý na sezónu v počte 100/150/200 ks. Druh drobných propagačných predmetov určí dodávateľ. Dodávateľ je oprávnený požiadať objednávateľa o písomné odsúhlasenie druhu a počtu drobných propagačných predmetov v objednávke. Ak nie je objednávka vyhotovená, má sa za to, že o druhu propagačných/reklamných predmetoch rozhoduje výhradne dodávateľ. V závere zmluvy sú uvedené „prílohy dodané po preteku“, a to 1 ks CD s fotografiami produkčného vozidla z preteku a 1 ks DVD so zábermi produkčného vozidla z preteku. Správny súd má za to, že možno prisvedčiť žalobcovi, že zverejnenie loga žalobcu obsahuje pre verejnosť správu o existencii žalobcu, a teda je jeho reklamou.

62. Pri súdnom prieskume napadnutého rozhodnutia žalovaného (aj rozhodnutia správcu dane) mal správny súd za preukázané, že v danom prípade žalovaný v napadnutom rozhodnutí dôvodil, že neuznal žalobcovi právo na odpočet DPH z faktúry č. 2016020121 bez dátumu vystavenia, dátum dodania 30.01.2016, základ dane 50 000,00 Eur, DPH 20% vo výške 10 000,00 Eur, cena s daňou 60 000,00 Eur, ktorej predmetom je v súlade so Zmluvou zo dňa 11.01.2016 zabezpečenie propagácie obchodného mena/loga spoločnosti ESIN construction, a.s. na pretekoch WINTER RACE DAY 2016 zo dňa 30.01.2016 na produkčnom vozidle MITSUBISHI LANCER EVO IX. pilotované B. C. a na internetovej stránke D. od dodávateľa K&L, s.r.o., pretože žalobca nepreukázal, že predmetné plnenie použil žalobca na dodávky vlastných tovarov a služieb, čím nesplnil podmienku v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH.

63. Správny súd poukazuje na skutočnosť, že v súvislosti s uplatnením režimu DPH pri poskytnutí reklamy išlo v danej veci o poskytnutie plnenia - dodanie služby, spojeného so vznikom daňovej povinnosti, keďže došlo k tuzemskému odplatnému poskytnutiu služby žalobcovi, a to zdaniteľnou osobou, ktorá v súvislosti s jej dodávkou konala ako zdaniteľná osoba (§ 2 ods. 1 písm. b), § 3 ods. 2, § 9 ods. 1, § 19 ods. 2 zákona o DPH). Správny súd konštatuje, že aj v prípade, ak by došlo k spochybneniu toho, či zo strany dodávateľa došlo k riadnemu/úplnému splneniu predmetu zmluvy (napr. aj vzhľadom na argumenty daňových orgánov ohľadom absencie drobných propagačných/reklamných predmetov, nepreukázanú propagáciu obchodného mena na internetovej stránke, atď.), rozhodnutia daňových orgánov neboli založené na nesplnení hmotnoprávnej podmienky týkajúcej sa spochybnenia existencie plnenia. Ich argumentácia ohľadom právnych záverov z nich vyplývajúcich tak nespočívala v tom, že by k plneniu poskytnutého žalobcovi dodávateľom reálne nedošlo, a teda nešlo o plnenie fiktívne, resp. predmetné plnenie malo byť žalobcovi poskytnuté iným subjektom ako dodávateľom, deklarovaným žalobcom. Daňové orgány tak nespochybnili, že by k určitej prezentácii žalobcu zo strany tohto dodávateľa došlo. Ak teda dodávateľ, ktorý bol v postavení platiteľa dane žalobcovi zdaniteľnú službu reálne poskytol, došlo aj k vzniku daňovej povinnosti, pričom s jej vznikom je spojený vznik práva žalobcu na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH, ale iba v prípadoch splnenia aj ďalšej zákonom stanovenej podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, že službu použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Je potrebné konštatovať, že zo skutkových okolností danej veci ako aj administratívneho spisu a jednotlivých rozhodnutí vydaných v konaní vyplýva, že nedošlo k spochybneniu toho, či žalobca je zdaniteľnou osobou, či je daná materiálna existencia plnenia ani či boli služby dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. Uvedené však pre priznanie odpočítania DPH nepostačuje, keďže rozhodujúce je kladné zodpovedanie otázky, či ide o službu, ktorú žalobca použil alebo použije na svoje zdaniteľné plnenia, na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ tak, ako to predpokladá ustanovenie § 49 zákona o DPH.

64. Podľa názoru správneho súdu v posudzovanej veci, ak zo strany dodávateľa K&L s.r.o. prostredníctvom subdodávateľa RALLY Kraft s.r.o. reálne došlo k prezentácii loga, resp. označenia ESIN construction na motorovom vozidle v súvislosti s automobilovými pretekmi, mohol byť vo verejnosti vyvolaný určitý pozitívny vnem o existencii žalobcu. Nemožno pritom vylúčiť, že práve táto skutočnosť bola jedným z dôvodov, pre ktoré sa žalobca rozhodol pristúpiť k uzatvoreniu Zmluvy o propagácii obchodného mena/loga a reklame, a teda stála za vznikom transakcie ako takej.

65. Otázkou oprávnenosti odpočítania dane z reklamných služieb sa už zaoberal aj Súdny dvor EÚ, ktorý vo svojom rozhodnutí C-334/20, zo dňa 25.11.2021 Amper Metal Kft. okrem iného konštatoval, že „zdaniteľná osoba si môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe za reklamné služby, ak je takéto poskytnutie služieb transakciou, ktorá podlieha DPH v zmysle článku 2 smernice o DPH, a priamo a bezprostredne súvisí s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na výstupe alebo s celkovou

hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby ako súčasť jej všeobecných nákladov, pričom nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že fakturovaná cena za tieto služby je primeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby“ (bod 40). Taktiež vyslovil názor, že „skutočnosť, že sa nezvýšil obrat zdaniteľnej osoby, nemôže ovplyvniť výkon práva na odpočítanie. Spoločný systém DPH, ako bolo pripomenuté v bode 23 tohto rozsudku, totiž zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účely a výsledky, pod podmienkou, že uvedené činnosti v zásade podliehajú DPH. Okrem toho, ak raz vznikne právo na odpočítanie dane, zostáva zachované aj vtedy, ak sa zamýšľaná hospodárska činnosť napokon neuskutočnila a v dôsledku toho nevedla k zdaniteľným plneniam, alebo ak zdaniteľná osoba nemohla používať tovary alebo služby, ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných plnení, z dôvodu okolností nezávislých od jej vôle (rozsudok z 12. novembra 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, body 38 a 40).“

66. Správny súd s poukazom na vyššie uvedené zastáva názor, že úlohou daňových orgánov bolo v odôvodnení rozhodnutí venovať osobitnú pozornosť posúdeniu ekonomickej súvislosti medzi posudzovaným typom prezentácie žalobcu a jej prínosu pre dodávky tovarov a služieb žalobcu, resp. či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu, a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov žalobcu.

67. K otázke možného posudzovania účinnosti reklamy sa už vyjadril aj Najvyšší súd Slovenskej republiky, napr. v rozsudku, sp. zn. 1Sžf/64/2016 zo dňa 06.03.2018, na ktorý poukazoval aj samotný žalobca a to tak, že „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 priečilo 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 klientami), 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. V prejednávanej veci primeranosť reklamy k podnikaniu žalobcu nebola predmetom hodnotenia zo strany daňových orgánov a preto nepatrí ani súdu sa touto otázkou zaoberať. Odvolací súd teda za daných skutkových okolností môže len konštatovať, že daňové orgány nemôžu podmieňovať priznanie práva na odpočítanie dane z takýchto zdaniteľných obchodov na vstupe efektívnosťou reklamy v tom zmysle, že právo na odpočítanie dane by patrilo len z takých prijatých reklamných činností, ktoré priamo a bezprostredne viedli k uzavretiu nových kontraktov, z ktorých dosiahol platiteľ obrat. V tomto zmysle vychádza napadnuté rozhodnutie žalovaného i rozsudok krajského súdu z nesprávneho právneho posúdenia veci.“

68. Osvojac si závery Najvyššieho súdu SR vyššie uvedené, správny súd zastáva názor, že daňové orgány sa v súvislosti s hodnotením použiteľnosti prijatých reklamných služieb od dodávateľa K&L, s.r.o. na vstupe na podnikanie žalobcu, a teda bezprostrednej súvislosti s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu nesprávne zamerali/obmedzili len na otázku preukázania reálneho zvýšeného dopytu po jeho produktoch, resp. získania nových obchodných partnerov ako bezprostredného účinku spojeného s poskytnutím plnenia od dodávateľa K&L, s.r.o., z čoho následne vyvodili záver o nepreukázaní pozitívneho vplyvu poskytnutého plnenia na podnikanie žalobcu. Správny súd nepopiera, že správca dane vykonával dokazovanie i v súvislosti s preukázaním ekonomického prínosu prijatého zdaniteľného plnenia pre žalobcu, keď skonštatoval, že žalobca nepredložil dôkazy, ktoré by preukazovali, že reklamný text umiestnený na reklamných podujatiach automobilové rally spôsobil u žalobcu zvýšený dopyt po jeho produktoch, alebo by získal nových obchodných partnerov. Podľa názoru správneho súdu, správca dane, a následne aj žalovaný, nesprávne právne posúdil skutočnosť, že mu neboli predložené žiadne konkrétne „individuálne kontrakty“ žalobcu, ktoré mu mala napomôcť získať predmetná reklama a ktoré by mohol správca dane v rámci výkonu svojej činnosti a povinností vyplývajúcich s príslušných

ustanovení daňového poriadku preveriť a prípadne vyhodnotiť v prospech žalobcu vo vzťahu k uneseniu dôkazného bremena platiteľa preukázať oprávnenosť uplatnenia práva na odpočítanie dane zo sporných dodávateľských faktúr v zmysle ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH. V tomto kontexte však správny súd poznamenáva, že reklama nemá/nemusí pôsobiť len na nových zákazníkov, ktorí doposiaľ služby propagovaného subjektu nevyužívali, resp. doposiaľ nekupovali jeho výrobky. Reklama môže pôsobiť aj na doterajších obchodných partnerov žalobcu, napr. za tým účelom, aby si u podnikateľského subjektu opätovne zakúpili jeho produkt alebo využili ním poskytovanú službu. V nadväznosti na to merať efekt reklamy, resp. jej prínos pre podnikateľskú činnosť žalobcu na účely posúdenia splnenia podmienky v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH nemožno len s ohľadom na reálne (dokladmi preukázané) zvýšenie dopytu po produktoch/službách žalobcu, keďže jej účinky sa môžu, a to aj s odstupom času, prejavíť v rôznych (a teda aj iných) aspektoch podnikateľskej činnosti žalobcu. V tejto súvislosti už kasačný súd napr. v rozsudku sp. zn. 2Sfk/48/2022 zo dňa 26.10.2023 predostrel okruh do úvahy prichádzajúcich skutočností, ktoré by mohli relevantným spôsobom prispieť k overeniu splnenia predmetnej podmienky na odpočítanie dane, keď konštatoval, že „predmetnú podmienku je možné zo strany správcu overiť napríklad prostredníctvom zodpovedania otázok, a) či služby poskytnuté dodávateľom objektívne mali súvis s podnikateľskou činnosťou alebo šírením dobrej povesti daňového subjektu, b) či daňový subjekt dokáže vierohodne vysvetliť prečo na propagáciu svojich tovarov, služieb či obchodného mena zvolil práve také služby od dodávateľa, aké zvolil, c) či služby poskytnuté dodávateľom mohli potenciálne zvýšiť dopyt po produktoch/službách daňového subjektu, alternatívne zvýšiť povedomie a šíriť dobrú povesť daňového subjektu vo verejnosti.“

69. Správny súd zastáva názor, že závery daňových orgánov, ktorými vyčítali žalobcovi nepreukázanie zvýšeného dopytu po jeho produktoch/službách, resp. s tým spojené získanie nových obchodných partnerov, neboli spôsobilé spochybníť splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie DPH. Zo strany daňových orgánov bude potrebné sa zamerať na objektívne a dôsledné posúdenie ekonomickej súvislosti medzi posudzovaným typom prezentácie žalobcu a jej prínosu pre dodávky tovarov a služieb žalobcu, a teda či bol preukázaný priamy a bezprostredný súvis prijatej služby s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami žalobcu na vstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Správny súd nebol oprávnený pri posudzovaní tejto otázky nahradiť rozhodovaciu činnosť daňových orgánov. Správne súdy totiž pri tomto type súdneho prieskumu nenahrádzajú činnosť orgánov verejnej správy pri zisťovaní skutkového stavu, pri jeho vyhodnocovaní a pri samotnom rozhodovaní, ale len preskúmavajú zákonnosť ich rozhodnutí/opatrení, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok, vymedzených výlučne žalobnými bodmi, rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

70. Správny súd rozhodnutie žalovaného a správcu dane ako orgánu verejnej správy prvého stupňa zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c/ SSP z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia nenaplnenia hmotnoprávnych podmienok odpočítania dane. Daňové orgány sú v ďalšom konaní a pri rozhodovaní vo veci viazané právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku. Ich úlohou bude zvážiť a vyhodnotiť, či na základe zisteného skutkového stavu je možné udržať záver o nespĺnení zákonom o DPH stanovených podmienok na odpočítanie dane zo strany žalobcu. Záverom je potrebné zdôrazniť, že v prípade konštatovania naplnenia hmotnoprávnych podmienok je možné odpočet DPH nepriznať iba vtedy, ak správca dane preukáže účasť žalobcu na daňovom podvode, o ktorej vedel, alebo vedieť mohol a mal, a to po vykonaní takzvaného Axel Kittel testu.

71. Žalobca bol v konaní pred správnym súdom úspešný, preto mu správny súd priznal voči žalovanému náhradu dôvodne vynaložených trov konania v úplnom rozsahu podľa § 167 ods. 1 SSP, keď zaviazal žalovaného na ich zaplatenie žalobcovi v súdom určenej lehote, s výnimkou špecifikácie výšky trov konania, o ktorej prináleží rozhodnúť vyššiemu súdnemu úradníkovi samostatným uznesením po právoplatnosti tohto rozsudku podľa § 175 ods. 2 SSP.

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

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

Poučenie:

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

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

O kasačnej sťažnosti rozhoduje kasačný súd – Najvyšší správny súd SR (§ 438 ods. 2 SSP). Kasačnú sťažnosť je potrebné podať na Správnom súde v Banskej Bystrici (§ 444 ods. 1 SSP) v lehote do jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 1 SSP).

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

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

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

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

(2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, ak

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