

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: ZA-31S/98/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200317
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 07. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Michaela Kútiková
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:5022200317.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Michaely Kútikovej a členov senátu JUDr. Petra Kvietka a JUDr. Ing. Lindy Kovandovej, LL.M. v právnej veci žalobcu: SECURITY Agency s.r.o., so sídlom Mojmirova 3, 900 26 Slovenský Grob, IČO: 36 785 393, právne zastúpený: Advokátska kancelária Pacalaj, Palla a partneri, s.r.o., so sídlom: Nám. SNP 3, 917 01 Trnava, IČO: 36 857 548, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaniach o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 101007807/2022 zo dňa 22. apríla 2022, č. 101007091/2022 zo dňa 22. apríla 2022, č. 101009742/2022 zo dňa 22. apríla 2022, č. 101006356/2022 zo dňa 22. apríla 2022, č. 101008954/2022 zo dňa 22. apríla 2022, takto

rozhodol:

- I. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101007091//2022 zo dňa 22. apríla 2022 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.
- II. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101009742/2022 zo dňa 22. apríla 2022 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.
- III. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101006356/2022 zo dňa 22. apríla 2022 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.
- IV. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101008954/2022 zo dňa 22. apríla 2022 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.
- V. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101007807/2022 zo dňa 22. apríla 2022 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.
- VI. Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania v rozsahu 100 %, v lehote 20 dní od nadobudnutia právoplatnosti uznesenia o výške trov konania, ktoré bude vydané po právoplatnosti tohto rozsudku.

odôvodnenie:

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“ alebo „orgán verejnej správy prvého stupňa“) vykonal u žalobcu v zmysle ustanovenia § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) daňovú kontrolu na zistenie a preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) vrátane oprávnenosti nároku na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobia

(kalendárne mesiace) júl až november 2016. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil Protokol zo dňa 04.06.2021 (ďalej len „Protokol“), ktorého súčasťou bola aj výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole. Protokol bol žalobcovi doručený 16.06.2021 a nasledujúci deň sa v zmysle ustanovenia § 68 ods. 1 Daňového poriadku začalo vyrubovacie konanie. Žalobca dňa 16.07.2021 podal vyjadrenie k zisteniam uvedeným v Protokole a dňa 20.09.2021 správca dane na ústnom pojednávaní so žalobcom prerokoval pripomienky a dôkazy predložené k Protokolu.

2. Žalobca si v jednotlivých zdaňovacích obdobiach roka 2016 uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr od dodávateľa SARCO, s.r.o., so sídlom Laurínska 3, 851 01 Bratislava. Išlo o nasledujúce faktúry: č. 160820, č. 160709, č. 160936, 161052, č.161180.

3. Rozhodnutia správcu dane:

- rozhodnutie č. 102001911/2021 zo dňa 21.10.2021, ktorým Daňový úrad Žilina podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubuje daňovému subjektu SECURITY Agency s.r.o, DIČ XXXXXXXXXXXX, IČO 36785393, IČ DPH A., Mojmírova 3, 900 26 Slovenský Grob rozdiel dane v sume 4 000 EUR, slovom štyritisíc EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2016. Daň vyrubená daňovým priznaním doručeným dňa 22.09.2016 vo výške 6 009,53 EUR. Daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 10 009,53 EUR. Rozdiel dane v sume 4 000 EUR.

- rozhodnutie č. 102000240/2021 zo dňa 21.10.2021, ktorým Daňový úrad Žilina podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubuje daňovému subjektu SECURITY Agency s.r.o, DIČ XXXXXXXXXXXX, IČO 36785393, IČ DPH A., Mojmírova 3, 900 26 Slovenský Grob rozdiel dane v sume 4 000 EUR, slovom štyritisíc EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2016. Daň vyrubená daňovým priznaním doručeným dňa 25.08.2016 vo výške 5 443,97 EUR. Daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 9 443,97 EUR. Rozdiel dane v sume 4 000 EUR.

- rozhodnutie č. 102002015/2021 zo dňa 21.10.2021, ktorým Daňový úrad Žilina podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubuje daňovému subjektu SECURITY Agency s.r.o, DIČ XXXXXXXXXXXX, IČO 36785393, IČ DPH A., Mojmírova 3, 900 26 Slovenský Grob rozdiel dane v sume 2 000 EUR, slovom dvetisíc EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2016. Daň vyrubená daňovým priznaním doručeným dňa 24.10.2016 vo výške 8 031,35 EUR. Daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 10 031,35 EUR. Rozdiel dane v sume 2 000 EUR.

- rozhodnutie č. 102002201/2021 zo dňa 21.10.2021, ktorým Daňový úrad Žilina podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubuje daňovému subjektu SECURITY Agency s.r.o, DIČ XXXXXXXXXXXX, IČO 36785393, IČ DPH A., Mojmírova 3, 900 26 Slovenský Grob rozdiel dane v sume 2 000 EUR, slovom dvetisíc EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016. Daň vyrubená daňovým priznaním doručeným dňa 24.11.2016 vo výške 9 532,92 EUR. Daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 11 532,92 EUR. Rozdiel dane v sume 2 000 EUR.

- rozhodnutie č. 102002286/2021 zo dňa 21.10.2021, ktorým Daňový úrad Žilina podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubuje daňovému subjektu SECURITY Agency s.r.o, DIČ XXXXXXXXXXXX, IČO 36785393, IČ DPH A., Mojmírova 3, 900 26 Slovenský Grob rozdiel dane v sume 2 000 EUR, slovom dvetisíc EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2016. Daň vyrubená daňovým priznaním doručeným dňa 27.12.2016 vo výške 8 341,43 EUR. Daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 10 341,43 EUR. Rozdiel dane v sume 2 000 EUR.

4. Žalobca podal voči predmetným rozhodnutiam správcu dane včas odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný.

5. Rozhodnutia žalovaného:

- rozhodnutie č. 101007091/2022 zo dňa 22.04.2022, ktorým Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov rozhodnutie Daňového úradu Žilina číslo 102001911/2021 zo dňa 21.10.2021, ktorým bol vyrubený podľa ustanovenia § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2016 v sume 4 000,00 eur, slovom štyritisíc eur, daňovému subjektu SECURITY Agency s.r.o, DIČ XXXXXXXXXXXX, IČO 36785393, IČ DPH A., Mojmírova 3, 900 26 Slovenský Grob potvrdilo.

- rozhodnutie č. 101009742/2022zo dňa 22.04.2022, ktorým Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov rozhodnutie Daňového úradu Žilina číslo 102000240/2021 zo dňa 21.10.2021, ktorým bol vyrubený podľa ustanovenia § 68 ods. 5

zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2016 v sume 4 000,00 eur, slovom štyritisíc eur, daňovému subjektu SECURITY Agency s.r.o, DIČ XXXXXXXXXX, IČO 36785393, IČ DPH A., Mojmírova 3, 900 26 Slovenský Grob potvrdilo.

- rozhodnutie č. 101006356/2022 zo dňa 22.04.2022, ktorým Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z v znení neskorších predpisov rozhodnutie Daňového úradu Žilina číslo 102002015/2021 zo dňa 21.10.2021, ktorým bol vyrubený podľa ustanovenia § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2016 v sume 4 000,00 eur, slovom štyritisíc eur, daňovému subjektu SECURITY Agency s.r.o, DIČ XXXXXXXXXX, IČO 36785393, IČ DPH A., Mojmírova 3, 900 26 Slovenský Grob potvrdilo.

- rozhodnutie č. 101008954/2022 zo dňa 22.04.2022, ktorým Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z v znení neskorších predpisov rozhodnutie Daňového úradu Žilina číslo 102002201/2021 zo dňa 21.10.2021, ktorým bol vyrubený podľa ustanovenia § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016 v sume 4 000,00 eur, slovom štyritisíc eur, daňovému subjektu SECURITY Agency s.r.o, DIČ XXXXXXXXXX, IČO 36785393, IČ DPH A., Mojmírova 3, 900 26 Slovenský Grob potvrdilo.

- rozhodnutie č. 101007807/2022 zo dňa 22.04.2022, ktorým Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z v znení neskorších predpisov rozhodnutie Daňového úradu Žilina číslo 102002286/2021 zo dňa 21.10.2021, ktorým bol vyrubený podľa ustanovenia § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2016 v sume 4 000,00 eur, slovom štyritisíc eur, daňovému subjektu SECURITY Agency s.r.o, DIČ XXXXXXXXXX, IČO 36785393, IČ DPH A., Mojmírova 3, 900 26 Slovenský Grob potvrdilo.

Správne žaloby žalobcu a žalobné body

6. Žalobca sa žalobami podanými v zákonnej lehote domáhal zrušenia napadnutých rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správcu dane z dôvodov v zmysle § 191 ods. 1 písm. c), d), e) a g). Žalobca zopakoval svoje námietky z podaných odvolaní voči rozhodnutiam správcu dane a zdôraznil, že považuje napadnuté rozhodnutia žalovaného, ako aj jemu predchádzajúce rozhodnutia správcu dane, za rozhodnutia vecne nesprávne a nezákonné, ktorými bol ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch. Žalobca primárne poukázal na skutočnosť, že:

a) Žalobca bol dlhoročným podnikateľským subjektom s dobrou povestou, bez dlhov voči štátnemu rozpočtu a podnikal 15 rokov.

b) V konaní sa preukázalo, že žalobca mal všetky obchody a transakcie riadne zaúčtované na základe reálnych obchodných prípadov, ktoré potvrdili aj jeho dodávatelia, a daň z týchto transakcií vysporiadal voči štátnemu rozpočtu.

c) V konaní sa preukázalo, že žalobca mal so svojimi obchodnými partnermi riadne formalizovaný zmluvný vzťah písomnými zmluvami.

d) V konaní sa preukázalo, že žalobca preukázal reálnosť a fakticitu uskutočnenia obchodov s jeho dodávateľmi a odberateľmi, čo neovplyvnilo neutralitu dane. Reálnosť uskutočnenia obchodov a existencia poskytnutia reklamných služieb vyplývala z výpovedí personálu priameho dodávateľa žalobcu a z dôkazov predložených žalobcom, čo žalovaný ani správca dane nezohľadnili.

e) V konaní sa preukázalo, že žalobca vykonával obchody transparentne a realizoval transakcie bezhotovostným platobným stykom.

f) Žalobca nepoznal ďalšie subjekty v reťazci uvádzanom správcom dane a žalovaným a nemal možnosť ich poznať ani preveriť.

g) Pri nákupe reklamných služieb konal žalobca s maximálnou odbornou starostlivosťou, čo preukázal zvýšením výnosov a ziskov z reklamy. V období predmetného konania nebolo bežné dokladovanie celého reťazca obchodných vzťahov od zadávateľa reklamy po prezentujúci subjekt.

h) Žalobca preukázal nákup reklamných služieb, miesto plnenia, efekt poskytnutých služieb na jeho podnikateľskú činnosť, správnosť výpočtu a riadne uplatnený nárok na nadmerný odpočet DPH. Eventuálne nedostatky zistené správcom dane na iných úrovniach reťazca nemohli byť vzaté na ťarchu žalobcu, čo žalovaný ani správca dane nezohľadnili.

i) Žalobca poukázal na množstvo rozhodnutí (judikátov), ktoré svedčili v jeho prospech.

j) Žalovaný rozhodol voči žalobcovi spolu 37 podobnými rozhodnutiami o dorubení rozdielu dane, čím neprimerane zaťažil žalobcu potrebou množstva procesných úkonov.

7. V odôvodnení k námietke nesprávneho právneho posúdenia uviedol, že žalobca má faktúry od dodávateľa SARCO s. r. o., IČO: 50 156 306 (ďalej len ako „dodávateľ SARCO“), vyhotovené podľa § 71 Zákona o DPH [splnenie podmienky ust. § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH]. Žalobca použil reálne dodanú reklamu na dodávky svojich služieb tak, ako to predpokladá konštantná judikatúra Najvyššieho súdu SR počnúc rozhodnutím vo veci 3Sžf/66/2007, ako aj konštantná judikatúra SD EÚ (a predtým ESD) počnúc rozhodnutím ESD vo veci INZO, sp. zn. C-110/94, keďže. Reklamné služby, ktoré si žalobca u dodávateľa SARCO zmluvne objednal, boli reálne poskytnuté, čiže argument o spochybnení dodávateľa, a aj argument o súlade plnenia s faktúrou, je nesprávny a nezákonný; výdavok žalobcu na reklamu bol vynaložený v rámci podnikateľskej činnosti žalobcu na prezentáciu žalobcu tak, že táto prezentácia bola spôsobilá vytvoriť vnem u zákazníkov na trhu tým, že propagovala logo a kľúčovú rozlišovaciu časť obchodného mena žalobcu, z ktorých prezentovaných prvkov bola tiež zrejme podnikateľská činnosť žalobcu, čo potvrdzuje aj dotazník od vyše 30 rozličných podnikateľských respondentov predložený žalovanému v odvolacom konaní, čo znamená, že argument o prínose pre platiteľa je nesprávny a nezákonný. Konkrétnym dôsledkom reklamy žalobcu bol reálny nárast obratu žalobcu a získanie nových klientov v období počas a po poskytnutí reklamných služieb, čo žalobca v konaní preukázal napr. záznamom zo služby Finstat. Dodávateľ SARCO, ktorý bol platiteľom DPH, uplatnil voči žalobcovi daň z reklamných služieb, ktoré mal žalobcovi dodať podľa uzatvorenej zmluvy. Pri dodávaných reklamných službách vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 4 Zákona o DPH prijatím platby Žalobcu za tieto služby, pokiaľ nevznikla podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH skorším dodaním reklamnej služby pred platbou žalobcu, pričom reálne vznikla daňová povinnosť pri dodaných reklamných službách podľa oboch uvedených zákonných ustanovení, keďže Žalobca za dodané reklamné služby dodávateľovi SARCO reálne zaplatil a reklamné služby žalobcovi reálne boli poskytnuté. Argument o použití plnenia zo strany žalovaného je nezákonný, a najmä, nie je nijako konkrétne zdôvodnený. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudku Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 1Sžf/64/2016 zo dňa 06.03.2018 (ďalej len ako „Judikát o reklame“). Žalobca opakovane vo svojich podaniach uvádza, žalovaný ani správca dane nerešpektujú, ba navyše, Žalovaný svojvoľne pridáva do svojej argumentácie ďalšie „kritériá“, podľa ktorých by poskytnuté služby nemali vraj byť použité na účely podnikania žalobcu, čo len preukazuje, že Žalovaný ani Správca dane nepostupujú objektívne, ale s vopred daným cieľom „dorubiť daň“ bez ohľadu na riadny správny postup a hmotné právo. Žalovaný nijako neodôvodnil, ako k Argumentu o použití plnenia dospel. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 8 Sžfk/42/2018 zo dňa 24.10.2019. Tiež argument o prínose pre platiteľa je svojvoľný. Správca dane aj žalovaný v prípade, ktorý bol prejednávaný v Judikáte o reklame, po vydaní Judikátu o reklame uznali spoločnosti GBF Slovakia, s.r.o. odpočet DPH z poskytnutých reklamných služieb ako reklamy, vrátane vyobrazenia loga a názvu tejto spoločnosti na plagáte o vystúpení Jose Carrerasa , pričom v prípade, ak by platil predmetný argument žalovaného, nikdy by v prípade riešenom v Judikáte o reklame nemohol byť odpočet DPH priznaný, z čoho vyplýva, že argument o prínose pre platiteľa nie je správny a zákonný, keďže bezdôvodne odlišný postup žalovaného a aj správca dane k rovnakej skutkovej okolnosti je neprípustnou diskrimináciou, ktorú ústavné (čl. 12 Ústavy SR) a zákonné (§ 3 ods. 9 Daňového poriadku) normy nedovoľujú. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 10 Sžo 39/2016 zo dňa 25.02.2017 (ďalej len ako „Judikát proti diskriminácii“). Čo sa týka ekonomickej opodstatnenosti fakturácie dodávateľom žalobcu, podľa Judikátu o reklame reklama nemá byť posudzovaná podľa jej reálnej efektívnosti, tzn. miery vplyvu, ba dokonca v prípade žalobcu jej reálny efekt bol dosiahnutý a pokračuje aj v súčasnosti, o čo žalovaný neuvažoval. Práve sprievodné aktivity ako poskytnutie VIP vstupeniek a konanie záverečného rautu umožnili žalobcu priame a okamžité „nadväzovanie a uzatváranie obchodných vzťahov medzi zúčastnenými podnikateľskými subjektami“, ku ktorými sprievodným aktivitám by sa však žalobca bez pozície generálneho reklamného partnera podujatia a teda úhrady predmetných faktúr nikdy nedostal. Preto mal Žalovaný vyhodnocovať skutkové tvrdenia Žalobcu v súlade s rozsudkom Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 2 Sžf 8/2016 zo dňa 24.05.2017. Žalovaný tiež uvádza, že „K realizácii obchodu – dodanie služieb reklamných služieb pre odvolávajúceho sa vypočítaní svedkovia uviedli zhodnú, všeobecnú, nič neobjasňujúcu odpoveď – subdodávky. Svedecké výpovede nepotvrdili pravdivosť údajov uvedených na faktúre vystavenej dodávateľom SARCO s.r.o. Tiež odvolávajúcim sa a vykonaným dokazovaním správcom dane nebol preukázaný rozsah dodaných služieb, kto a akým spôsobom ich objednal u organizátora podujatia ...“ Toto konštatovanie Žalovaného je od základu účelové, a v demokratickej spoločnosti aj neústavné, nezákonné a neprípustné. Ako Žalovaný zrejme účelovo opomína, z rozsudku SD EÚ vo veci WebMindLicenses, č. C-419/14 zo dňa 17.12.2015, bod 42 in fine (ďalej len ako „Rozsudok SD EÚ WebMindLicenses“) vyplýva, že „Zdaniteľné osoby tak majú v zásade slobodu zvoliť si takú organizačnú štruktúru a taký spôsob uskutočňovania plnení, aké považujú za najvhodnejšie pre svoju hospodársku činnosť a na účely

obmedzenia daňových nákladov. (rozsudok RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, bod 53)“. Tiež uviedol, že nemá povinnosti, ktoré vo svojom konštatovaní uvádza žalovaný, najmä nie povinnosť preverovať svojich obchodných partnerov, najmä to, akým spôsobom jeho dodávateľ objednáva služby od svojich subdodávateľov, a tiež nie je povinný uskutočňovať určitým spôsobom svoju činnosť. Z uvedeného tak vyplýva, že nakoľko si žalobca svoje zákonné povinnosti splnil, nemôže sa dostať do dôkaznej núdze, ba skôr naopak, žalovaný na podporu svojich nezákonných argumentov uvádza rozličné mimozákonné „kritériá“ odpočtu DPH, ktoré majú ospravedlňovať jeho svojvoľný záver o údajnom nesplnení podmienok odpočtu DPH (napr. skutočnosti vo vzťahu dodávateľ – subdodávateľ), a ktorých použitie má žalobca vyvracať „dokazovaním“. Žalovaný ďalej porušil Zákon o DPH a Daňový poriadok, argumentujúc v rozpore s judikatúrou SD EÚ a aj Najvyššieho súdu SR, svojím Argumentom o spochybnení dodávateľa, ktorý je nezákonný. Nezákonnosť Argumentu o spochybnení dodávateľa je daná predovšetkým tým, že Žalovaný jednoznačne uvádza tvrdenie – Dôkaz reálneho dodania služieb, z ktorého vyplýva, že skutočnými dodávateľmi reklamných služieb pre Žalobcu majú byť podľa názoru Žalovaného iní dodávateľia (spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o. a AZARIA Service s.r.o., ďalej len ako „Iní dodávateľia“), ako vo faktúre deklarovaný dodávateľ SARCO, avšak aj z ďalšieho vykonaného dokazovania vyplýva, že: žalobcom zmluvne objednané služby zo zmluvy s dodávateľom SARCO boli Žalobcovi skutočne poskytnuté, keďže dôkazy o tom obsahujú predovšetkým materiály, ktoré boli po realizácii reklamných služieb žalobcovi dodané, a ktoré boli už zo strany Kriminálneho úradu Finančnej správy (ďalej len ako „KÚFS“) dňa 05.02.2020 u Žalobcu zaistené, obaja Iní dodávateľia boli v čase poskytovania reklamných služieb platiteľmi dane z pridanej hodnoty, tzn. zdaniteľnými osobami a existencia ich subdodávateľského vzťahu k dodávateľovi SARCO týkajúca sa predmetných reklamných služieb bola v konaní preukázaná. V konaní bolo preukázané, že žalobca nemal v čase poskytovania reklamných služieb žiadnu vedomosť o tom, že ako prebieha subdodávka služieb voči dodávateľovi SARCO, aké sú zmluvné a iné vzťahy dodávateľa SARCO s Inými dodávateľmi, alebo či si dodávateľ SARCO a/alebo jeho subdodávateľia vrátane Iných dodávateľov plnia zákonné povinnosti v oblasti správy daní. V tejto súvislosti poukázal na rozsudku SD EÚ zo dňa 11.11.2021 vo veci č. C-281/20 (Ferimet SL proti Administración General del Estado), rozsudok SD EÚ zo dňa 09.12.2021 vo veci č. C-154/20 (Kemwater ProChemie s. r. o. proti Odvolacímu finančnému ředitelství), rozsudok Súdneho dvora vo veci C-18/13, Maks Pen zo dňa 13.02.2014 a uznesenia Súdneho dvora vo veci C-446/15, Signum Alfa Sped zo dňa 10.11.2016 a rozsudok SD EÚ C-610/19, Vikingo Fövállalkozó Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága zo dňa 03.09.2020, ďalej len ako („Judikát o preukazovaní faktického dodávateľa plnenia“). Z uvedenej judikatúry SD EÚ je zrejmé, že nakoľko: dodávateľ SARCO musel mať postavenie zdaniteľnej osoby už len z titulu celkového, žalovanému aj správcovi dane známeho obratu so žalobcom, týkajúceho sa reálne poskytnutých reklamných služieb (kvôli ust. § 4 ods. 1 Zákona o DPH), pričom Iní dodávateľia boli taktiež zdaniteľnými osobami podľa uvedeného ustanovenia Zákona o DPH, žalobca, ktorý bol v obchodnom kontakte len s dodávateľom SARCO, a ktorému boli reklamné služby reálne poskytnuté (Dôkaz reálneho dodania služieb), a za ktoré Žalobca riadne zaplatil, nemohol a nemusel preverovať, či dodávateľ SARCO bol schopný služby dodať vlastnými alebo cudzími kapacitami, či si splnil povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, či dodávateľ SARCO disponuje príslušnými dokumentami, či bol dodávateľský reťazec ekonomicky opodstatnený, či je faktúra ekonomicky vierohodná podľa Judikátu o preukazovaní faktického dodávateľa plnenia a pod. Argument o spochybnení dodávateľa je v priamom rozpore s Judikátom o preukazovaní faktického dodávateľa plnenia, ako aj so závermi Rozsudku SD EÚ Ferimet a Rozsudku Kemwater ProChemie, keďže je zrejmé, že dodávateľ reklamných služieb pre žalobcu musel byť buď dodávateľ SARCO alebo niektorý z Iných dodávateľov a všetci sú v postavení zdaniteľnej osoby, a teda žalovaný ani správca dane nemôžu odoprieť žalobcovi odpočet DPH na vstupe, keďže by tak narušili zásadu neutrality DPH zrejším spôsobom. Tým, že žalovaný potvrdzuje odopierajúce rozhodnutie správcu dane, napriek tomu, že hmotnoprávne ale aj formálne podmienky (faktúra) podľa Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len ako „Smernica DPH“) boli splnené (konkrétny opis splnenia viď bod 2 vyššie). Žalovaný porušil Zákon o DPH, keď nesprávne aplikoval a interpretoval hmotnoprávne podmienky Zákona o DPH v rozpore s cieľmi Smernice DPH a judikatúrou SD EÚ. Keďže žalovaný argumentom o súlade plnenia s faktúrou prakticky tvrdí, že vykonané obchody sa vraj nemali realizovať tak, ako boli uvedené na faktúrach, potom je povinnosťou toto jeho tvrdenie preukázať, čo sa mu však nepodarilo, skôr, ako vyplýva z Dôkazu reálneho dodania služieb, naopak. Žalobca už dokladmi (najmä vo forme CD), ktoré zaistil KÚFS, preukázal dodanie reklamných služieb, a to práve tých, ktoré boli objednané u dodávateľa SARCO, tento dôkazný materiál uviedol aj žalovaný). Pretože žalobca objednané protiplnenie dostal, tzn. reklamné služby mu boli poskytnuté, nie je vecou žalobcu, aby sa v súvislosti s tým zaoberal

tým, ako si plní povinnosti voči štátu jeho dodávateľ (dodávateľ SARCO) a akým spôsobom dodávateľ SARCO obstaral pre žalobcu plnenie (koľko a akých mal subdodávateľov a pod.), keďže žalobca je podnikateľský subjekt a nie nejaký kontrolný orgán (viď aj bod 51 rozsudku SD EÚ vo veci C-101/16, SC Paper Consult: „Súdny dvor už viackrát rozhodol, že správny orgán nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmania týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 65, a z 31. januára 2013, Stroj trans, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 50)“). Pokiaľ teda Žalovaný (a predtým Správca dane) vyhodnocuje plnenie povinností dodávateľa SARCO a jeho subdodávateľské vzťahy na ujmu Žalobcu, postupuje tým v rozpore so zákonom (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku), judikatúrou SD EÚ (Judikát o preukazovaní faktického dodávateľa plnenia, Uznesenie SD EÚ Signum Alfa Sped, Rozsudok SD EÚ SC CF v častiach citovaných vyššie) a aj judikatúrou Najvyššieho súdu SR, v bodoch 40, 44, 47, 48 a 53 rozsudku Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 6 Sžfk/66/2019 zo dňa 14.04.2021 (ďalej len ako „Judikát o dôkaznom bremene“) „Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že zdaniteľná osoba si nemôže odpočítať DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa preukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom (napríklad preto, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve a totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia, sa ukázala ako nejasná), avšak až za súčasného splnenia dvoch podmienok, a to, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť. Pokiaľ by sa v konaní preukázalo, že zdaniteľné obchody síce prebehli, no žalobca bol súčasťou reťazca firiem, v ktorom sa vyskytol daňový podvod, resp. jedna z osôb poskytujúcich zdaniteľné plnenia (alebo viaceré osoby) z reťazca, ktorá vystavila faktúru, sa dopustila nezákonnosti, v takom prípade mohli daňové orgány zamietnuť žalobcovi právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej DPH, avšak len za predpokladu, že tieto orgány objektívne preukázali, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. (rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11, čl. 50). Pokiaľ daňové orgány v konaní tvrdili, že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak nie spôsobom deklarovaným vo faktúrach, ale zároveň nepreukázali, že žalobca bol priamo zainteresovaný na vytvorení reťazca fiktívnych obchodov, bolo z ich strany potrebné objektívne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenia zakladajúce nárok na odpočet DPH boli súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. V takom prípade dôkazné bremeno prešlo na správcu dane, ktorý bol povinný preveriť vzťah žalobcu k podvodnému konaniu potenciálne vzniknutému v reťazci firiem, ktorého bol súčasťou, a jeho vedomosť o tom, že u iného daňového subjektu došlo k porušeniu zákona č. 222/2004 Z. z. Zároveň platí, že daňový orgán nie je oprávnený zamietnuť právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, na základe ktorej sa požaduje vykonanie nároku na odpočet dane, spĺňala podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, alebo z dôvodu, že uvedená zdaniteľná osoba nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené podmienky boli splnené (rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C80/11 zo dňa 21.06.2012, Mahagében, čl. 51). Dôkazné bremeno, že u daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu, je na správcovi dane, resp. orgánoch činných v trestnom konaní. Žalobcovi ako daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Skutočnosť, či žalobca ako daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane. Okruh kritérií, z ktorých sa zisťuje úmysel a vedomosť daňového subjektu stanovuje a dokazuje správca dane, pričom musia byť v rozumnej miere, ktorú možno predpokladať v obvyklom obchodnom styku daňových subjektov (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010). Žalovaný ani správca dane nepreukázali, že by žalobca konal podvodne alebo mal vedomosť o akomkoľvek takomto konaní u dodávateľa SARCO alebo jeho subdodávateľov. Žalobca zazmluvnenú službu dostal, dodávateľ SARCO mu preukázal dokladmi založenými v administratívnom spise, čiže dohodnutým spôsobom podľa zmluvy, že reklamné služby boli reálne poskytnuté, rovnako tak obdržal od dodávateľa SARCO faktúru s uvedeným IČ DPH, preto žalobca nemal povinnosť ani opodstatnený zákonný dôvod preverovať subdodávky svojho dodávateľa,

inú dokumentáciu dodávateľa SARCO, ani to, či bol schopný reklamné služby poskytovať sám alebo len cez subdodávateľov. Žalovaný tvrdí v rozhodnutiach, že „Na základe uvedeného správca dane skúmal ekonomickú operáciu, na základe ktorej bola vyhotovená sporná faktúra za dodanie služieb, z ktorých bola odpočítaná DPH, preto správca dane bral do úvahy skutočný obsah právneho úkonu podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku. Podľa citovaného ustanovenia 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 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. Na žiadnej zo snímok však nebol zverejnený ako objednávateľ, zadávateľ, klient alebo realizátor plnenia faktúrami deklarovaný dodávateľ SARCO s.r.o. Náhlady a ani predložená fotodokumentácia na propagačných nosičoch, LED obrazovkách a inzercia neobsahujú informácie o predmete činnosti, vyrábaných produktoch resp. poskytovaných službách reklamných partnerov a ani spoločnosti SECURITY Agency s.r.o. Z názvov partnerov a ich loga sa nemohla široká verejnosť dozvedieť informácie o ich predmete činnosti, vyrábaných produktoch resp. poskytovaných službách.“ Tieto tvrdenia žalovaného sú nesprávne a nezákonné. Skutočným obsahom zmluvy s dodávateľom SARCO ako dodávateľom žalobcu bolo objednať si reklamné služby (odvysielanie reklamy) v určitom reklamnom priestore (médiách), k tomu, aby prezentovali žalobcu ako ekonomický subjekt na trhu s bezpečnostnými a strážnymi službami, čo je legitímny podnikateľský dôvod. Ako preukázali dotazníky predložené žalobcom v odvolacom konaní (ktoré žalovaný úplne opomenul v rozhodnutiach uviesť), už samotná prezentácia loga a názvu žalobcu bola spôsobilá identifikovať primárny predmet podnikania žalobcu. Obchodná spoločnosť žalobcu vykonáva výlučne ekonomickú činnosť a nevykonáva žiadne plnenia oslobodené od DPH. Žalobca má svoje podnikateľské činnosti zapísané ako predmet podnikania v obchodnom registri a tieto činnosti boli aj propagované prostredníctvom reklamnej prezentácie. Pretože žalobca vykonáva len podnikateľskú činnosť, nemohol prijaté reklamné služby použiť na iný účel, než na dodávky služieb ako platiteľ. Nepoužil ich na dodávky služieb oslobodených od dane, ani pre osobné účely (ako právnická osoba), čo nakoniec žalovaný ani netvrdil (a ani správca dane). Princíp neutrality DPH vyžaduje, aby sa žalobca mohol úplne zbaviť bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samé v zásade podliehajú DPH (čo reklama podlieha). Reklamná činnosť však už zo samotnej svojej povahy nie je činnosťou bez hospodárskeho dopadu a bez budúceho prínosu pre podnikanie daňových subjektov. Tento efekt sa nemusí prejavíť len u obchodných partnerov, ale aj v iných oblastiach súvisiacich s ekonomickou činnosťou daňového subjektu, napríklad jeho zvýšenou atraktivitou pre súčasných alebo budúcich zamestnancov. Reklama nemusí byť podľa Judikátu o reklame zameraná na jednotlivý individualizovaný produkt, prípadne skupinu produktov pripravených na predaj, ale na vytvorenie vnemu u zákazníkov na trhu. Pre účely efektu reklamy na podnikanie teda postačuje preukázať, že reklamná činnosť je spôsobilá vytvoriť vnem u zákazníkov na trhu a to napríklad propagovaním obchodného mena podnikateľa a spojením tohto obchodného mena s jeho podnikateľskou činnosťou. Preto správca dane ani žalovaný nesmú k reklame pristupovať ako k výdavku, ktorý je spôsobilý sa exaktne v konkrétnom čase a priestore prejavíť ako faktor ovplyvňujúci dosahovanie príjmov. Predmetom reklamných služieb bola propagácia loga žalobcu, obchodného mena žalobcu a jeho webového sídla, kde sa adresáti reklamy môžu dozvedieť viac. Pretože žalobca bol v pozícii hlavného reklamného partnera podujatia, a ďalšie aktivity spojené s touto pozíciou žalobcu ako napr. VIP vstupenky, raut a súvisiaca propagácia žalobcu rovnako priniesli obchodný osov, pričom bez práve predmetných reklamných služieb by tieto sekundárne aktivity ani nenastali. Navyše, reklamné služby boli žalobcovi poskytnuté podnikateľskými subjektami, ktoré neboli personálne ani majetkovo prepojené s žalobcom a preto takúto činnosť nemožno hodnotiť ako vytváranie umelej ekonomickej konštrukcie bez hospodárskeho dôvodu. Čo sa týka rastu ekonomického úspechu Žalobcu vplyvom reklamnej kampane v rokoch 2015 až 2018 počnúc približne rokom 2016, tento žalobca opiera aj o nasledovné skutočnosti: Tento rast preukazujú Žalobcom k Odvolaniu pripojené náhlady podpísaných zmlúv z rokov 2016 až 2020 a informácie o ziskoch a obratoch na URL: B.. Žalobca aj naďalej profituje z danej viacročnej reklamnej kampane v rokoch 2015-2018, nakoľko žalobcu stále oslovujú aj iné spoločnosti (čo sa pred rokom 2015 prakticky nevyskytovalo), čoho dôkazom je podpísanie zmluvy so spoločnosťou Prologis na strážne služby a údržbu zelene v objeme 290000m2 (taktiež priloženej k Odvolaniu ako novej skutočnosti). Aj vďaka predmetnej reklamnej kampani Žalobca rozšíril svoje portfólio o ďalšie služby. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 2 Sžf 8/2016 zo dňa 24. mája 2017 „Obsah dôkazného

bremena daňového subjektu nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie akýchkoľvek skutočností, aj takých, na preukázanie ktorých neexistuje zákonná povinnosť, resp. ktorých preukázaním sú zaťažené iné subjekty. Týmto právnym názorom Najvyššieho súdu SR sa však žalovaný dôsledne neriadil. Žalobca nebol v priebehu daňovej kontroly ani vo fáze daňového vyrubovacieho konania vôbec informovaný o tom, aké splnenie ktorej konkrétnej zákonnej povinnosti sa od žalobcu požaduje. Správca dane iba si konštruoval mimozákonné „povinnosti“, ako napr. „preverovanie obchodných partnerov“, ktorých splnenie považoval Správca dane za „nepreukázané“. Pritom preverovanie činnosti dodávateľa SARCO a jeho obchodných partnerov inicioval Správca dane z vlastnej iniciatívy, a to bez toho, aby žalobcovi ozrejmil, aké konkrétne skutočnosti takýmto dokazovaním ide preukazovať, a aké zákonné povinnosti ukladajú žalobcovi preukazovať opak takéhoto iniciatívneho dokazovania správcu dane. Preverovaním správcu dane sa nepotvrdila neexistencia zdaniteľných obchodov dohodnutých Žalobcom a dodávateľom SARCO, práve naopak, z dôkazov vykonaných Správcou dane, resp. označených a pripojených k Odvolaniu, vyplýva, že objednaná reklama bola v objednanom rozsahu odprezentovaná (vysielaná, tlačaná či inak šírená), o čom bol predložený konkrétny, v danom (reklamnom) odvetví bežný výstup na CD. Z Judikátu o preukazovaní faktického dodávateľa plnenia vo vyššie citovanej časti a aj z analýzy zákonného textu vykonanej vyššie vyplýva, že Žalobca nie je povinný preukazovať konkrétneho reálneho dodávateľa plnenia (tzn. či plnenie vykonal dodávateľ SARCO sám, či jeho subdodávateľ, či je dodávateľská reťaz úplná a riadna a pod.), ale len to, že plnenie sa uskutočnilo v objednanom rozsahu (čo bolo preukázané), že bolo riadne uhradené (čo bolo preukázané), a že boli k nemu riadne vystavené všetky zákonom vyžadované doklady a záznamy (čo bolo preukázané). Žalovaný (a predtým ani správca dane) neuviedol, ktoré konkrétne ním realizované dôkazy by mali presne spochybňovať doklady a dôkazy predložené Žalobcom, a to až do takej miery, že sa javí, akoby žalovaný len bez bližšej vlastnej úvahy preberal v Rozhodnutí FR SR argumentáciu správcu dane vydávajúc ju za svoju vlastnú. Kľúčovou súčasťou Argumentu o dôkaznom bremene je podľa obsahu rozhodnutí údajný nesúlad fakturácie a reálneho plnenia zmluvy, a to napriek tomu, že dohodnutý predmet zmluvy bol žalobcovi reálne poskytnutý a žalobca za neho riadne zaplatil dohodnuté protiplatby. Pretože podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 2 Sžf 8/2016 zo dňa 24. mája 2017 nemôže žalovaný (a ani správca dane) vyžadovať od žalobcu preukázanie takých skutočností, ktoré nie sú zákonnou povinnosťou žalobcu, resp. takých, ktoré majú preukazovať iné subjekty (napr. dodávateľ Žalobcu), nemožno od žalobcu vyžadovať preukázanie toho, že jednotlivé faktúry zodpovedajú jednotlivým súčastiam plnenia, pretože takýto dôkaz zákon od daňového subjektu nevyžaduje. Zmluvné strany môžu aj v zmysle rozsudku SD EÚ WebMindLicenses určovať obsah svojich zmluvných plnení a protiplnení autonómne bez toho, aby bol nevyhnutne medzi nimi daný konkrétny závislý vzťah časovej následnosti alebo fakturačnej postupnosti, naopak, jedna zmluvná odplata môže byť fakturovaná viacerými čiastkovými faktúrami, in concreto aj preto, aby úhrada odplaty bola pre Žalobcu ekonomicky únosnejšia a pod. V nadväznosti na predchádzajúci odsek tejto časti žaloby poukazujeme aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 5Sžfk/24/2019 z 25. februára 2021, podľa ktorého „Existencia účtovných dokladov na strane subdodávateľských spoločností je vecou dotknutých daňových subjektov a jej absencia alebo neúplnosť nemôže byť bez ďalšieho (napr. personálno-majetková prepojenosť, či existencia obchodných vzťahov sťažovateľa s touto spoločnosťou umožňujúca mu takéto poznatky nadobudnúť, prípadne protiprávne, resp. zneužívajúce konanie o ktorom by mal sťažovateľ vedomosť) pričítaná sťažovateľovi, ktorý nemôže ani pri vynaložení odbornej starostlivosti predpokladať, že u subdodávateľských spoločností by mal z opatrnosti obstarávať dôkazy pre prípad, ak ich účtovníctvo nebude k dispozícii.“. Preto pokiaľ správca dane vykonal preverovanie zdaniteľných obchodov u dodávateľa SARCO, ktoré konkrétne skutočnosti žalovaný vyhodnotil v neprospech žalobcu, keďže aj výsluchom štatutára dodávateľa SARCO a preverením jeho dokumentácie sa potvrdila existencia konkrétneho zmluvného vzťahu dodávateľa SARCO a žalobcu, ako aj prijatie platieb dodávateľom SARCO. Údajné nezrovnalosti, ktoré správca dane zistil a žalovaný tiež opísal u subdodávateľov dodávateľa SARCO, nemôžu byť podľa citovaného judikátu Najvyššieho súdu SR na ťarchu žalobcu, preto v rozhodnutiach absentujú logické a presvedčivé závery, ktoré by mohli vyplynúť z z vlastnej iniciatívy realizovaného dokazovania. Podľa právneho názoru SD EÚ v jeho rozsudku vo veci č. C-277/14 (PPUH Stehcemp, ďalej len ako „Rozsudok SD EÚ PPUH Stehcemp“) „ustanovenia šiestej smernice sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide vo veci samej, ktorá zdaniteľnej osobe zamietá právo na odpočet DPH splatnej alebo zaplatenej za tovar, ktorý jej bol dodaný, a to z dôvodu, že faktúru vystavil subjekt, ktorý je potrebné z hľadiska kritérií upravených touto právnou úpravou považovať za neexistujúci subjekt, a že je nemožné určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru, okrem prípadu, že sa vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby sa od tejto zdaniteľnej osoby vyžadovali overovania, ktoré jej neprináležia, preukáže, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené dodanie bolo súčasťou podvodu na DPH“, z ktorého vyplýva, že

in concreto nie je podstatné, či dodávateľ SARCO bol skutočným dodávateľom objednaných reklamných služieb, ale len tie vlastnosti zdaniteľného obchodu s dodávateľom SARCO, ktoré sú výsledkom analýzy v bodoch 2 a 8 tejto žaloby, vrátane toho, či reklamné služby boli reálne dodané (čo boli, inak by Žalobca nedostal z dodávky týchto služieb predloženú dokumentáciu ani by sa nezúčastnil sprievodných aktivít, čo nakoniec uznáva aj žalovaný svojim dôkazom reálneho dodania služieb). Ako posledný právny argument uvádza žalovaný v rozhodnutiach argument o daňovej povinnosti dodávateľa, podľa ktorého vraj dokazovaním nemal byť preukázaný vznik daňovej povinnosti u priameho dodávateľa žalobcu, ktorý tiež nie je správny a je tak nezákonný. Pretože reklamné služby boli žalobcovi dodané, a to na základe zmluvy s dodávateľom SARCO, dodávateľovi SARCO musela vzniknúť daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH, ak prijal platbu od Žalobcu po dodaní reklamnej služby alebo v deň dodania reklamnej služby, alebo podľa § 19 ods. 4 Zákona o DPH, ak prijal platbu od Žalobcu pred dodaním reklamnej služby. Z uvedeného je zrejmé, že daňová povinnosť dodávateľovi SARCO nepochybne vznikla. Keďže podľa § 69 ods. 1 Zákona o DPH platí, že „Platiteľ, ktorý dodáva tovar alebo službu v tuzemsku, je povinný platiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.“ a súčasne platí podľa § 69 ods. 5 Zákona o DPH, že „Každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.“, potom každá osoba, ktorá uvedie na faktúre alebo inom doklade o predaji daň, je povinná podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH túto daň zaplatiť, čiže in concreto aj dodávateľovi SARCO vznikla vlastná daňová povinnosť. Uvedené ustanovenie vychádza z článku 203 Smernice DPH, v ktorom sa uvádza, že DPH platí každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre. Argument o daňovej povinnosti dodávateľa nie je správny, a teda ani zákonný, pretože dodávateľovi SARCO musela vzniknúť daňová povinnosť, a je bez právneho významu, že či sa tak stalo okamihom dodania služby, okamihom prijatia platby pred dodaním služby alebo len uvedením DPH na vystavenej faktúre za reálne dodané služby, pričom skutočnosť, že dodávateľ SARCO je a priori zdaniteľnou osobou (keďže už len obchodom so žalobcom dosiahol prahové hodnoty pre registráciu k DPH podľa § 4 ods. 1 Zákona o DPH a žalobca teda nemohol ani nemal dôvod predpokladať akýkoľvek opak), spôsobuje, že žalobca naplnil hmotnoprávne aj formálne predpoklady pre odpočet DPH.

8. Žalobca namietal nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí pre nedostatok dôvodov. Žalobca namietal, že rozhodnutie je neprehľadné a nemá zreteľnú vnútornú štruktúru, čo je v rozpore s judikatúrou správnych súdov, napríklad Krajského súdu Nitra v rozsudku 19Sa/6/2019 zo dňa 10.12.2019 (ďalej len „Judikát o štruktúre“). Podľa tohto rozsudku musí rozhodnutie obsahovať jasnú štruktúru s uvedením podkladov rozhodnutia, vysporiadaním sa s návrhmi a námietkami účastníka konania, hodnotením dôkazov a právnymi predpismi, podľa ktorých sa rozhodovalo. Žalobca tvrdil, že právnu argumentáciu žalovaného musel práčne vyhľadávať v súvislom texte rozhodnutia. Žalobca tiež namietal, že žalovaný sa vôbec nevyrovnal s niektorými tvrdeniami uvedenými v odvolaní a ani s dôkazným materiálom, čo je v rozpore s § 74 ods. 2 Daňového poriadku a judikatúrou správnych súdov, napríklad Krajského súdu v Bratislave v rozsudku sp. zn. 5S/210/2015 zo dňa 13.06.2017 (ďalej len „Judikát o nepreskúmateľnosti“). Podľa tohto rozsudku musí rozhodnutie správneho orgánu vychádzať z podkladov preukazujúcich presne a úplne zistený skutočný stav veci. Žalovaný reagoval na niektoré tvrdenia žalobcu len všeobecnými konštatovaniami, čo je v rozpore s § 74 ods. 2 Daňového poriadku a judikatúrou o nepreskúmateľnosti, napríklad Najvyššieho súdu SR v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/3/2020 zo dňa 29.11.2021. Žalobca tvrdil, že nemohol porozumieť, z akého dôvodu by ním uvádzané skutočnosti a judikatúra nemali mať význam pre rozhodnutie vo veci. Ďalej žalobca namietal, že žalovaný nezrozumiteľne reagoval na jeho námietky uvedené v odvolaní a neuviedol, ako sa vysporiadal s judikatúrou a skutočnosťami uvedenými žalobcom. Napríklad, žalovaný neuviedol, ako sa vysporiadal s Judikátom o reklame, ktorý analyzuje vzťah reklamných plnení k zdaniteľným obchodom objednávateľa reklamy. Žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutia obsahuje viacero vád, ktoré ho robia nepreskúmateľným, čo je v rozpore s požiadavkami na odôvodnenie správnych rozhodnutí podľa judikatúry správnych súdov a Najvyššieho súdu SR. Konkrétne, žalobca namietal, že rozhodnutie je štrukturálne neprehľadné, bez zreteľných prvkov diferencujúcich jednotlivé súčasti odôvodnenia. Parafraza námietok žalobcu v odvolaní tvorí začiatok a záver odôvodnenia rozhodnutia, pričom medzi tým je rozsiahly netriedený opis skutkového stavu a dôkazov, bez racionálnej nadväznosti. Žalovaný nereagoval na niektoré skutočnosti uvedené v odvolaní, ako napríklad nález Ústavného súdu ČR, sp. zn. I. ÚS 1835/07 zo dňa 18.11.2008 (ďalej len "Judikát o legalite") a skutočnosti založené na jeho výklade, napríklad interpretáciu počtu vyrubovacích konaní na základe § 68 Daňového poriadku. Žalovaný si protirečí v počte vyrubovacích konaní, ústnych pojednávaní a zápisníc. Napríklad, na jednom mieste uvádza 4 vyrubovacie konania, na inom mieste 5 konaní podľa počtu daňových priznaní a ďalej 37 rozhodnutí, pričom nikde neuvádza, že by prebiehalo 37 vyrubovacích konaní. Žalovaný tiež nereagoval vôbec na viaceré aspekty obrany žalobcu v odvolaní, napríklad na rozhodnutia súdov, ako

je Judikát o reklame, ktorého interpretáciou žalobca rozporoval podobné konštatovania správcu dane ako Argument o prínose pre platiteľa. Žalobca tvrdil, že jeho reklamná prezentácia ovplyvňuje jeho ekonomické výsledky až doposiaľ a že dodávateľovi SARCO vznikla daňová povinnosť. Toto tvrdenie spadá do kategórie „správca dane a žalovaný nesprávne podmieňovali uznanie uplatnenia odpočtu DPH skutočnosťami, ktoré z ustanovení zákona o DPH nevyplývajú“ podľa Judikátu o štruktúre.

9. Žalobca namietal, že žalovaný aj správca dane dospeli k nesprávnym skutkovým zisteniam ako aj neúplne zistili skutkový stav. Žalobca namietal, že z administratívneho spisu jasne vyplýva, že dodávateľ SARCO vystavil faktúru podľa zmluvy so žalobcom, na faktúre uviedol DPH a bol v čase jej vystavenia zdaniteľnou osobou. Plnenie, teda reklamné služby, boli poskytnuté podľa objednávky, čo žalovaný nespochybňoval. Hoci žalovaný v napadnutých rozhodnutiach tvrdí, že reklamné služby boli dodané zdaniteľnou osobou, inými dodávateľmi, zmluva medzi žalobcom a dodávateľom SARCO uvádza, že za plnenia subdodávateľov zodpovedá dodávateľ SARCO. Žalovaný tvrdil, že nebolo preukázané dodanie služieb žalobcovi, čo je v rozpore s predloženými dôkazmi. Žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR (sp. zn. 6 Sžf/10/2012 zo dňa 28.11.2012), ktorý uvádza, že dôkazné bremeno daňového subjektu je limitované tým, že nezodpovedá za preukázanie skutočností, ktoré nemohol ovplyvniť. Ďalej sa odvolával na rozsudok SD EÚ (spojená vec C-354/03, C-355/03, C-484/03), ktorý stanovuje, že každá transakcia musí byť hodnotená samostatne a nemožno prenášať nezavinené nedostatky alebo podvod na inom stupni obchodu na daňový subjekt. Poukázal tiež na rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. II. ÚS 152/08-52 a na analytický postup vyžadovaný Daňovým poriadkom, keďže rozhodnutie vo vyrubovacom konaní má obsahovať úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov (§ 63 ods. 5, § 3 ods. 3 Daňového poriadku). Žalovaným uvádzané skutkové zistenia ako výsledok vyhodnotenia dôkazov nezodpovedajú požiadavkám kladeným na proces riadneho hodnotenia dôkazov. Podľa žalobcu skutkové zistenia uvedené žalovaným nezodpovedajú požiadavkám riadneho hodnotenia dôkazov. Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6 Sžfk/53/2017 zo dňa 29.01.2019 uvádza, že správca dane musí zistiť skutkový stav presne a úplne a vykonať potrebné dokazovanie. Ak má správca dane pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu, musí ich doložiť dôkazmi, ktoré tieto tvrdenia vyvracajú. Žalobca preukázal dodanie reklamných služieb prostredníctvom viacerých dôkazov, vrátane faktúr, úhrad, účtovných záznamov, záznamov podľa § 70 zákona o DPH, zmluvy, dokladov o dodaní služieb, iných dôkazov realizácie plnenia, a svedeckých výpovedí. Všetky tieto dôkazy podporujú tvrdenia žalobcu. Žalovaný a správca dane nepredložili jediný dôkaz, ktorý by popieral formálnu alebo hmotnoprávnu podmienku odpočtu DPH. Žalobca tiež namietal nadbytočné a nezákonné preverovanie celého dodávateľského reťazca dodávateľa SARCO, ktoré len zbytočne zväčšilo objem protokolov a nároky na žalobcu. Žalobca uviedol, že tento postup je v rozpore s právom na účinnú obhajobu a efektívnu ochranu práv. Žalovaný a správca dane nedbali na právo žalobcu na účinnú obhajobu a postupovali nezákonne pri preverovaní dodávateľského reťazca. Žalovaný a správca dane tiež neúplne zistili skutkový stav tým, že nezohľadnili dôkazný materiál predložený žalobcom v odvolacom konaní, nereflekovali navrhovaný dôkaz o preverení diskriminácie žalobcu, a neuznali, že objednané reklamné služby tvorili reklamnú kampaň ako celok.

10. Žalobca namietal, že bola neprípustne prekročená maximálna zákonná dĺžka daňovej kontroly, ktorá predchádzala vyrubovaciemu konaniu. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku je daňovou kontrolou zisťovanie alebo preverovanie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo dodržiavanie predpisov. Kontrola sa vykonáva v nevyhnutnom rozsahu. Podľa § 44 ods. 2 Daňového poriadku sa kontrola vykonáva u daňového subjektu alebo na inom mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňový subjekt má právo na predloženie poverenia, služobného preukazu, byť prítomný na rokovaní, predkladať dôkazy, nahliadnuť do zápisnice, klásť otázky svedkom a znalcom, vyjadrovať sa k zisteným skutočnostiam a nahliadnuť do zapožičaných dokladov. Daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane, ktoré obsahuje základné údaje o kontrole a povinnosti daňového subjektu. Ak kontrola nemôže začať v určený deň, daňový subjekt je povinný oznámiť to správcovi dane a dohodnúť nový termín, kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia. Správca dane môže začať kontrolu aj bez oznámenia, ak to vyžadujú osobitné predpisy alebo ak je dôvodné podozrenie na manipuláciu s dokladmi. Daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu, pričom lehota na vykonanie kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Judikatúra Ústavného súdu SR potvrdzuje, že daňová kontrola je verejno-mocenský zásah do práv daňového subjektu, ktorý smeruje k dorubovaniu daní a sankciám. Kontrola predstavuje prípravné konanie na získanie dôkazov pre následné rozhodnutie správcu dane. Tento zásah musí byť primeraný a časovo obmedzený, aby nebola narušená autonómna sféra subjektu. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR 5Sžfk/69/2017 zo dňa 29.01.2018 je daňová kontrola obmedzená lehotou a zásahy správcu dane musia byť primerané. Ak správca dane prekročí zákonnú lehotu na kontrolu, jeho rozhodnutie je nezákonné. KUFS zaistil u žalobcu dokumenty

05.02.2020, čím začal faktickú daňovú kontrolu. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 6 Sžfk/63/2017 (R 5/2020) zo dňa 21.11.2018 (ďalej len ako „Judikát o povahe DK“) je daňová kontrola prípravným konaním, ktoré je časovo obmedzené a jeho prekročenie znamená nezákonnosť získaných dôkazov. Ak správca dane začal kontrolu až 09.07.2020, ale KÚFS už 05.02.2020 získal dôkazy, je to dôkaz nezákonného predĺženia kontroly. Navyše, KÚFS nezákonne zaistil dokumenty dlhšie než 60 dní, čo porušuje § 44 ods. 1 zákona o FS. Dôkazy získané KÚFS boli teda získané nezákonne a nemali byť použité. Správca dane mal v protokoloch uviesť, ako získal dôkazy od KÚFS, čo neurobil, a tým porušil § 46 ods. 8 Daňového poriadku. Žalovaný sa vo svojom rozhodnutí odvolával na to, že doklady boli "zapožičané", čo zákon neumožňuje. Daňová kontrola u žalobcu tak reálne prebiehala dlhšie než zákonom povolený rok, čo je v rozpore so zákonom aj judikatúrou. Rozhodnutia vydané na základe tejto kontroly sú preto nezákonné, pretože vychádzajú z nezákonne získaných dôkazov. Vylúčením riadneho procesného postupu na začatie daňových kontrol podľa Daňového poriadku spôsobom zaistenia vecí podľa zákona o FS však Daňové orgány znemožnili žalobcovi uplatnenie procesných práv v prvej fáze daňových kontrol podľa § 45 ods. 1 Daňového poriadku, a súčasne zasiahli do individuálnej autonómie žalobcu na reálne účely daňových kontrol dlhšie, než pripúšťa zákon, čo je aj v rozpore s ust. § 44 ods. 1 alinea prvá Daňového poriadku, keďže podstatne tým prekročili rozsah postupu, ktorý bol nevyhnutný na dosiahnutie účelu daňových kontrol. Obchádzanie zákona daňovými orgánmi by malo byť sankcionované neprípustnosťou takýchto postupov a nezákonnosťou výsledných rozhodnutí.

11. Žalobca poukázal na to, že v rámci daňového konania podľa § 68 ods. 1 Daňového poriadku začína vyrubovacie konanie deň po doručení protokolu s výzvou a končí doručením rozhodnutia daňovému subjektu. Konanie vykonáva správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu, a ak túto kontrolu vykonalo Finančné riaditeľstvo, konanie vykonáva miestne príslušný správca dane. Správca dane má postupovať v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi, poskytovať im poučenie o ich procesných právach a vybavovať veci bezodkladne. Zásada legality vyžaduje, aby správca dane konal len na základe zákonného splnomocnenia a spôsobom ustanoveným zákonom. Zásada proporcionality zas vyžaduje minimalizovanie zásahov do práv daňových subjektov. Žalobca namietal, že správca dane realizoval štyri samostatné daňové kontroly namiesto jednej, čo je nevhodné a spôsobuje nadmernú procesnú záťaž. Daňové kontroly a vyrubovacie konania vykonal správca dane, ktorý nebol miestne príslušný podľa sídla žalobcu, čo bolo nadmerne zaťažujúce a v rozpore so zásadami proporcionality a hospodárnosti. Vydanie 37 rozhodnutí spôsobilo nadmernú administratívnu záťaž pre žalobcu, ktorý musel podať 37 odvolaní a neskôr 37 správnych žalôb.

Vyjadrenia žalovaného

12. Žalovaný v písomných vyjadreniach zo dňa 20.09.2022 k správny žalobám žalobcu uviedol, že tieto žiada ako nedôvodné zamietnuť. Podľa žalovaného žalobca nepreukázal splnenie podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, pretože nebola preukázaná ekonomická súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie loga spoločnosti a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb žalobcu. Nebol dostatočne objasnený a nebol preukázaný priamy a bezprostredný súvis prijatej služby s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Skutočnosť, že reklamné služby, ktoré mali byť dodané spoločnosťou SARCO s.r.o. obsahovali aj propagáciu podnikateľských činností žalobcu nevyplýva ani z predmetu Zmluvy o zabezpečení reklamných služieb. Tiež p. C. D. do zápisnice o ústnom pojednávaní dňa 12.3.2021 k prezentácii činnosti žalobcu na podujatí MUZIKÁL Angelika uviedol, že na raute po muzikáli prezentoval činnosť spoločnosti osobne alebo zamestnanec spoločnosti SECURITY Agency s.r.o., boli odovzdávané propagačné materiály v písomnej podobe, USB kľúče a tiež reklamné predmety. Avšak z týchto dôkazov nebolo preukázané, že tieto boli súčasťou dodania služieb od spoločnosti SARCO s.r.o. Na základe vykonaného dokazovania bola dôvodne spochybnená realizácia predmetného zdaniteľného plnenia, pretože výsledky vykonaného dokazovania nepreukázali, že plnenie bolo realizované tak, ako o tom má svedčiť predmetné faktúry. Žalobca uvádza, že v konaní muselo byť preukázané nielen to, že došlo k materiálnemu plneniu, ale i to, že materiálne plnenie dodal dodávateľ uvedený na faktúre, pričom musí ísť o reálne plnenie podľa faktúry. Reálne plnenie dodávateľom uvedeným na faktúre musí byť preukázané aj ďalšími dôkazmi, ktoré vo svojom súhrne, bez akýkoľvek pochybností preukazujú dodanie reálneho plnenia dodávateľom uvedeným na faktúre. V danom prípade takýmto dôkazom bez ďalšieho nie je zmluva o zabezpečení reklamných služieb a ani obrat na účte, pretože tieto dôkazy nepreukazujú dodanie konkrétnej služby tak, ako je uvedené na sporných faktúrach. Ďalej uviedol, že Zmluva o zabezpečení reklamných služieb je dôkazom len o existencii zmluvného vzťahu medzi označenými účastníkmi zmluvy a nie je dôkazom o tom, že zmluvné strany plnili povinnosti, ku ktorým sa v označenej zmluve zaviazali. Žalovaný orgán poukázal, že právne relevantným je preukázanie existencie daňovej povinnosti u dodávateľa daňového subjektu a tiež

to, že tento si voči daňovému subjektu daň uplatnil, teda podmienky sa viažu na priameho dodávateľa – SARCO s.r.o. žalobcu. Pre priznanie práva na odpočítanie dane rozhodujúcou skutočnosťou je splnenie podmienky podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Žalobca uvádza, že pre záver o zákonnosti odpočítania dane z prijatej služby od dodávateľa SARCO s.r.o. nebol podstatný charakter poskytnutej služby, či sa jednalo o reklamu alebo sponzoring, ale skutočnosť, že dokazovaním nebol preukázaný podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH vznik daňovej povinnosti u priameho dodávateľa a podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH nebolo preukázané, že služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisela s ďalšími zdaniteľnými obchodmi odvolávajúceho sa a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov žalobcu. V súvislosti s charakterom poskytnutej služby v nadväznosti na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28.2.2022 žalovaný uvádza, že zákon o DPH na účely odpočítania dane z prijatých služieb nevymedzuje rozdiel medzi sponzoringom a reklamou v tom zmysle, že sponzorské služby sú zákonom explicitne vylúčené zo všeobecného režimu DPH. Odplátne zabezpečenie reklamného priestoru a prezentácia loga spoločnosti na kultúrnych podujatiach a v médiách je na účely zákona o DPH ekonomickou činnosťou (podnikaním), z ktorej bol poskytovateľom dosiahnutý príjem. Bez ohľadu na to, či je toto plnenie 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 daňovému subjektu poskytnutá (materiálna existencia nebola spochybnená) za protihodnotu v tuzemsku zdaniteľnou osobou. Aj keď správca dane vo svojich rozhodnutiach sa zaoberal otázkou definície reklamy a sponzoringu, podľa žalovaného z vykonaných dôkazov, ktoré správca dane uviedol a vyhodnotil, jednoznačne vyplýva, že rozhodujúcou skutočnosťou pre vylúčenie z nároku na odpočítanie dane zo sporných faktúr od dodávateľa SARCO s.r.o. bolo zistenie, že žalobca nesplnil podmienku pre uplatnenie odpočítania dane podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, že prijatú službu použil na účely svojho podnikania, pretože tak ako je vyššie uvedené prezentáciu svojej podnikateľskej činnosti na podujatí MUZIKÁL Angelika vykonával osobne žalobca a jeho zamestnanci a propagačné materiály o činnosti spoločnosti boli vyhotovené odvolávajúcim sa. Správca dane vykonaným dokazovaním preveroval tiež splnenie podmienky pre uplatnenie odpočítania dane podľa § 49 ods. 1 cit. zákona o DPH, pretože podmienky podľa § 49 ods. 1 a 2 cit. zákona o DPH musia byť splnené kumulatívne. Dokazovaním bolo preukázané, že dodávateľovi nevznikla podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť a následne odvolávajúcemu nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 cit. zákona o DPH. Žalobca nepreukázal, že predmetné (sporné) zdaniteľné obchody mu boli skutočne dodané dodávateľom uvedeným na predložených dokladoch, a že tomuto dodávateľovi ich uskutočnením vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH, čo je jedna zo základných podmienok potrebných k tomu, aby bolo možné uplatniť právo na odpočítanie dane. Odpočítaním dane na základe predložených faktúr žalobca porušil ustanovenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, keď nepreukázal dodanie tovaru osobou uvedenou na faktúrach – spoločnosťou SARCO s.r.o. a tiež nepreukázal splnenie podmienky pre uplatnenie odpočítania dane podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, že prijaté služby použil na účely svojho podnikania. Vzhľadom na uvedené žalovaný zotrváva na svojom závere, ktorý prijal žalobou napadnutom rozhodnutí, že zo strany dodávateľa nebolo uskutočnené dodanie služby, pri ktorom podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH vznikla daňová povinnosť a preto následne odberateľovi uvedenom na faktúrach nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Taktiež odvolávajúcí nepreukázal, že predmetné fakturované plnenie použil na dodávky vlastných tovarov a služieb, čím porušil ust. § 49 ods. 2 zákona o DPH.

Repliky žalobcu

13. Žalobca v replikách zo dňa 29.11.2022 s tvrdeniami žalovaného uvedenými v žalobnej odpovedi v plnom rozsahu nesúhlasí, popiera ich a považuje ich len za nedôvodnú obhajobu neprípustného šikanózneho postupu správcu dane voči žalobcovi, ktorý šikanózny postup štátnych orgánov prakticky začal už konaním Kriminálneho úradu Finančnej správy dňa 05.02.2020. Túto šikanu žalobca namieta už od svojho prvého podania ešte pred vydaním protokolu v daňovej kontrole postupne aj vo vyjadrení k protokolom, v odvolaní a aj v správnej žalobe. Podľa poradia úkonov štátnych orgánov (zaistenie dokladov ako prvé a až následne o niekoľko mesiacov neskôr samotný postup Správcu dane) je zrejmé, že daňové orgány od samého začiatku považujú daňovú kontrolu a daňové vyrubovacie konanie len za formalitu, s vopred určeným výsledkom, na ktorý nemali a nemohli mať akékoľvek úkony daňového subjektu žiadny vplyv. Nakoniec, už v zápisniciach o ústnych pojednávaniach v rámci všetkých 4 daňových kontrol u žalobcu správca dane argumentoval vyslovene tendenčne o zistených skutočnostiach, s cieľom „pripraviť si pozíciu“ do vyrubovacieho konania pre vopred určený výsledok,

príčom v žiadnom prípade jeho zistenia neboli formulované nestranne, čo žalobca namietol už vo svojom prvom písomnom podaní (spoločnom pre všetky 4 daňové kontroly) ešte pred ukončením daňových kontrol. Žalobca tiež považuje žalobnú odpoveď za nie úplne zrozumiteľnú, keďže napríklad nie je zrejmé, čo žalovaný myslí pod pojmom „odvolacie konanie“ v poslednej vete žalobnej odpovede, alebo prečo žalovaný neuviedol vo svojich vyjadreniach konkrétnu spisovú značku súdneho konania alebo konkrétnu žalobu, na ktorú reaguje, čo robí spolu s formátovaním jeho podania jeho podanie značne neprehľadným a neadresným. Žalovaný aj v úvode žalobnej odpovede prakticky opakuje svoje predchádzajúce argumenty z napádaných rozhodnutí, na ktoré už takmer úplne reagoval žalobca v správnych žalobách. Žalobca má za to, že tieto tvrdenia žalovaného sú úplné špekulácie, pretože nereflektujú úplný reálny stav veci, ale sú len účelovou selekciou žalovaným zvolených skutočností bez ohľadu na ich vnútornú logiku, reálne fungovanie podnikateľského prostredia, a predovšetkým žalobcom označené dôkazy počnúc jeho hospodárskymi štatistikami na Finstat, pokračujúc jeho prezentáciami na priložených CD, dotazníkmi o význame reklamnej prezentácie medzi podnikateľmi a končiac obsahom zmlúv s dodávateľom SARCO, keďže tieto boli splnené presne tak, ako bolo dohodnuté. Príkladom, žalovaný v žalobných odpovediach uvádza, že „Na základe zistených skutočností vo vzťahu k dodávateľovi SARCO s.r.o. vznikli dôvodné pochybnosti o dodaní služieb prostredníctvom tohto dodávateľa. Skutočným dodávateľom na základe vykonaných dôkazov bola spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o. a AZARIA Services s.r.o., pričom deklarovaný dodávateľ SARCO s.r.o. bol do obchodného reťazca vložený účelovo, bez riadneho podnikateľského dôvodu a ekonomického opodstatnenia s cieľom podvodným spôsobom zneužiť systém neutrality DPH tým spôsobom, že účelovo a neodôvodnene navýšil cenu služieb, avšak súvisiacu DPH neodviedol do štátneho rozpočtu, pretože si daň na výstupe ponížil „fiktívnymi“ faktúrami. K realizácii obchodu – dodanie služieb reklamných služieb pre odvolávajúceho sa vypočítaní svedkovia uviedli zhodnú, všeobecnú, nič neobjasňujúcu odpoveď – subdodávky. Svedecké výpovede nepotvrdili pravdivosť údajov uvedených na faktúre vystavenej dodávateľom SARCO s.r.o. Tiež odvolávajúcim sa a vykonaným dokazovaním správcom dane nebol preukázaný rozsah dodaných služieb, kto a akým spôsobom ich objednal u organizátora podujatia „MUZIKÁL Angelika“. Tento argument už žalobca vyvrátil vo viacerých bodoch správnych žalôb, keďže žalobca nie je povinný podľa ust. § 24 Daňového poriadku preukazovať skutočnosti, ktoré nastanú mimo sféry žalobcu, tzn. žalobca nemôže zodpovedať za to, ak si dodávateľ SARCO neplní svoje zákonné povinnosti, resp. že nemá dokumentáciu o svojich obchodoch, ktorú má mať (viď judikatúra SD EÚ/ESD [(napr. vo veci Mahagében (rozsudok C-80/11) spojený s prípadom Dávid (rozsudok C-142/11)]. Žalobca taktiež nemôže zodpovedať za to, že aké postavenie v obchodnom reťazci má dodávateľ SARCO. Žalobca si totiž u dodávateľa SARCO reklamné služby objednal, tieto žalobcovi reálne boli poskytnuté, za tieto žalobca reálne zaplatil a tieto mu v konečnom dôsledku zvýšili obrat, priniesli nových klientov a teda žalobcovi zlepšili celkovú ekonomickú hodnotu. Žalobca nemal žiadny zmluvný či obchodný vzťah so spoločnosťou SILVI PRODUCTION ani AZARIA Services, tzn. inak ako prostredníctvom dodávateľa SARCO si takú reklamu ani nemohol objednať či zaplatiť. K tomu žalobca uvádza, že aj podľa rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR, č. k. 2SfK/9/2021 zo dňa 27. júna 2022, bodu 17 „Z vyššie citovaného rozhodnutia Súdneho dvora EÚ teda vyplýva, že v prípade spochybnených subdodávateľov v kontexte prejednávanej veci je možné nepriznať odpočet DPH len v prípade, kedy by bola preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca.“ U žalobcu takáto vedomosť nebola ani preukázaná, ani preukazovaná zo strany správcu dane a žalovaného, k čomu žalobca poukazuje aj na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR, č. k. 5SžfK/3/2020 zo dňa 28.07.2022 a tiež na rozhodnutie SD EÚ vo veci Amper Metal Kft., č. C-334/20 zo dňa 25.11.2021. 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 dôvod okolností nezávislých od jej vôle (rozsudok z 12. novembra 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, body 38 a 40, ako aj citovaná judikatúra)“, ako aj to, že „Z ustálenej judikatúry tiež vyplýva, že právo na odpočítanie v prospech zdaniteľnej osoby je prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby (rozsudky zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16 a Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19). Z uvedeného je in concreto zrejmé, že žalobca vynaložil na reklamné služby poskytnuté dodávateľom SARCO podstatnú časť svojich nákladov v rokoch 2015 až 2018, čo

je žalovanému z daňových kontrol známe, a teda nepochybne tvoria podstatnú súčasť ceny služieb žalobcu voči jeho odberateľom, keďže inak by žalobca bol minimálne v strate. Reálne však žalobcovi predmetná reklama ako všeobecný náklad priniesla zisk, keďže vďaka jej objednávke sa mohol zúčastniť sekundárnych aktivít a vďaka nej sa stal známejším a počet a objem obchodov mu tak narástol. Žalobcovi nie je zrejmé, ako žalovaný vôbec môže vychádzať z úvahy, že by žalobca zaplatil podstatnú časť svojich celkových nákladov len preto, aby „sponzoroval podujatia“, a teda aby sa mu investícia nevrátila. Keďže len Správcom dane neuznaný rozdiel dane z pridanej hodnoty predstavoval za roky 2015 – 2018 sumu vyše 200.000,- Eur, potom samotná cena reklamnej služby musela byť päťnásobná, a pri pohľade na Žalobcom preukázané hodnoty obratu (Finstat) je zrejmé, že tieto náklady boli podstatnou zložkou jeho celkových podnikateľských nákladov, a nielen „sponzorským balíkom“ ako od marketingového oddelenia. Túto stránku veci však žalovaný účelovo ignoruje. Žalobca ďalej uvádza, že aj podľa rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR, č. k. 2Sfk/9/2021 zo dňa 27. júna 2022, bodu 19 „K predmetu kasačného konania kasačný súd uvádza, že odplatné zabezpečenie reklamného priestoru platiteľom dane pre sťažovateľa a prezentácia jeho loga na automobilových pretekoch a následne i v médiách je na účely zákona o DPH bezpochyby ekonomickou činnosťou (podnikaním), z ktorej bol dosiahnutý príjem. Bez ohľadu na to, či je toto plnenie s ohľadom na svoje špecifiká reklamou, sponzoringom (sponzorským odkazom), alebo ním zmluvné strany sledovali iný účel, pri uplatnení režimu DPH mohlo ísť len o dodanie služby, pri ktorej vznikla daňová povinnosť, pretože služba bola poskytnutá sťažovateľovi za protihodnotu v tuzemsku zdaniteľnou osobou, ktorá konala v postavení zdaniteľnej osoby (§ 2 ods. 1 písm. b/, § 3 ods. 2, § 9 ods. 1, § 19 ods. 1 zákona o DPH). Ďalej je treba upozorniť na to, že zákon o DPH na účely odpočítania dane z prijatých služieb nerobí rozdiel medzi reklamou a sponzoringom v tom zmysle, že by povedzme služby spojené so zabezpečením sponzorského odkazu boli zákonom explicitne vylúčené zo všeobecného režimu DPH. ... sponzoring je rovnako ako reklama z pohľadu daňového subjektu investíciou, ktorej protihodnotou je aj poskytnutie služby vo forme verejnej prezentácie daňového subjektu alebo jeho produktu. Táto služba teda naplňa aj znaky reklamy, hoci možno konštatovať, že popri reklamnej zložke je primárnym cieľom sponzorovania podpora sponzorovanej aktivity. Naproti tomu jasným ekonomickým cieľom reklamy je umiestňovanie produktov na trhu. So zreteľom na okolnosti súdneho prípadu možno dať sťažovateľovi za pravdu, že prezentáciou jeho loga (obchodného mena) na automobilových pretekoch bezpochyby mohol byť vo verejnosti vytvorený určitý (zrejme pozitívny) vnem o existencii sťažovateľa, čo mohol byť jeden z dôvodov stojacich za vznikom transakcie ... kasačný súd teda zdôrazňuje, že pre záver o zákonnosti odpočítania dane z prijatej služby dodávateľa nie je rozhodujúce, či išlo o reklamu alebo sponzoring, pretože aj sponzorský odkaz je formou reklamy, hoci protihodnota zaň plní aj iné funkcie“. Z uvedeného právneho názoru Najvyššieho súdu SR je zjavné, že aj prezentácia žalobcu mala ekonomickú súvislosť s jeho podnikaním, keďže je formou reklamy a teda náklady na túto prezentáciu vynaložené sú nákladmi na podnikateľskú činnosť žalobcu. Žalovaný v žalobných odpovediach ďalej uvádza, že „V súvislosti s charakterom poskytnutej služby v nadväznosti na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28.2.2022 odvolací orgán uvádza, že zákon o DPH na účely odpočítania dane z prijatých služieb nevymedzuje rozdiel medzi sponzoringom a reklamou v tom zmysle, že sponzorské služby sú zákonom explicitne vylúčené zo všeobecného režimu DPH. Odplatné zabezpečenie reklamného priestoru a prezentácia loga spoločnosti na kultúrnych podujatiach a v médiách je na účely zákona o DPH ekonomickou činnosťou (podnikaním), z ktorej bol poskytovateľom dosiahnutý príjem. Bez ohľadu na to, či je toto plnenie 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 daňovému subjektu poskytnutá (materiálna existencia nebola spochybnená) za protihodnotu v tuzemsku zdaniteľnou osobou. Aj keď správca dane vo svojom rozhodnutí sa zaoberal otázkou definície reklamy a sponzoringu, podľa odvolacieho orgánu z vykonaných dôkazov, ktoré správca dane vo svojom rozhodnutí uviedol a vyhodnotil, jednoznačne vyplýva, že rozhodujúcou skutočnosťou pre vylúčenie z nároku na odpočítanie dane spornej faktúry od dodávateľa SARCO s.r.o. bolo zistenie, že odvolávajúci sa nespĺnil podmienku pre uplatnenie odpočítania dane podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, že prijatú službu použil na účely svojho podnikania, pretože tak ako je vyššie uvedené prezentáciu svojej podnikateľskej činnosti na podujatí MUZIKÁL Angelika vykonával osobne odvolávajúci sa a jeho zamestnanci a propagačné materiály o činnosti spoločnosti boli vyhotovené odvolávajúcim sa.“ Tento argument tiež už žalobca v Správnych žalobách vyvrátil, na zdôraznenie dopĺňa skutočnosť, že žalovaný v tejto pasáži predviedol ukážkový „selektívny výber skutočností“, tzn. vybral si z argumentácie zástupcu Žalobcu v konaní len informáciu o jeho aktivitách na sprievodnom raute, avšak úplne odignoroval tvrdený fakt, že bez objednania reklamných služieb u dodávateľa SARCO (keďže s organizátorom podujatia žalobca nekonal ani nemal zmluvu) by sa žalobca k sprievodným aktivitám ani nedostal, a

ani jeho reklamná prezentácia (z ktorej je každému priemernému podnikateľovi zrejmé, aké služby propaguje – vid' dôkazy priložené k odvolaniu – dotazník žalobcu u podnikateľov) by nebola pred konaním podujatia odvysielaná a verejne prezentovaná. Žalobca teda nutne musel prijatú službu použiť na účely svojho podnikania ako všeobecný náklad, inak by pre neho ani nemala zmysel. Pokiaľ by tieto výdavky mali byť „výdavkami na sponzoring“, potom by musel mať žalobca podstatne väčší obrat, pretože tak vysoké „sponzorské“ si žalobca nemôže dovoliť. Žalovaný tiež tvrdí, že „žalobca nepreukázal, že predmetné (sporné) zdaniteľné obchody mu boli skutočne dodané dodávateľom uvedeným na predložených dokladoch, a že tomuto dodávateľovi ich uskutočnením vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH, čo je jedna zo základných podmienok potrebných k tomu, aby bolo možné uplatniť právo na odpočítanie dane.“ Tento argument bol tiež popretý účinne v správnych žalobách, nadôvažok žalobca dodáva, že dodávateľ SARCO prijal platby od žalobcu, tzn. mu ako platiteľovi DPH musela vzniknúť daňová povinnosť minimálne podľa § 19 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH (vid' body 2d či 18 Správnej žaloby).

14. Žalovaný nevyužil právo podať dupliky.

15. Správny súd v Banskej Bystrici uznesením č. k. č.k.:ZA-31S/98/2022-677 zo dňa 03. 07. 2024 správny súd rozhodol tak, že spojil na spoločné konanie veci, ktoré sú vedené na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. ZA-30S/155/2022, sp. zn. ZA-31S/98/2022, sp. zn. ZA-31S/104/2022, sp. zn. ZA-31S/109/2022, sp. zn. ZA-31S/110/2022, s tým, že veci budú ďalej vedené v spoločnom konaní pod spoločnou spisovou značkou ZA-31S/98/2022.

16. Na prejednanie vecí správny súd nariadil pojednávanie na deň 30.07.2024 podľa § 107 ods. 1 písm. a) SSP. Na pojednávanie sa dostavil právny zástupca žalobcu, z neúčasti sa ospravedlnil žalovaný.

17. Podľa § 19 ods. 2 veta prvá zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v rozhodnom znení (ďalej len „zákon o DPH“) daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

18. 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.

19. 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.

20. 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.

21. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov – (ďalej len „Daňový poriadok“) 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.

22. 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 v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

23. 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.

24. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

25. 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.

26. 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.

27. 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.

28. Správny súd v Banskej Bystrici ako vecne a miestne príslušný správny súd na nariadenom pojednávaní podľa ust. § 107 ods. 1 písm. a) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok, po oboznámení sa s obsahom administratívnych spisov správnych orgánov oboch stupňov, po preskúmaní napadnutých rozhodnutí žalovaného ako aj prvostupňových rozhodnutí, ktoré vydaniu predmetných rozhodnutí predchádzal, vychádzajúc zo stavu existujúceho v čase právoplatnosti rozhodnutia žalovaného (§ 135 ods. 1 SSP), rešpektujúc nastúpenie účinkov koncentrácie rozsahu a dôvodov žaloby v zmysle úpravy § 183 SSP, dospel k záveru, že žaloby sú dôvodné.

29. V predmetnej veci správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z plnení prijatých od dodávateľa spoločnosti SARCO s.r.o. za dodanie reklamných služieb dovodiac tým, že v danom prípade propagácia loga žalobcu „SECURITY Agency www.securityagency.sk“ nepredstavuje dodanie služby na účely DPH podľa § 2 ods. 1 písm. b) a § 9 ods. 1 zákona o DPH a následne k vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH. Odpočítaním dane žalobca porušil ust. § 49 ods. 1 zákona o DPH. Okrem uvedenej podmienky pre odpočítanie dane nebola splnená ani podmienka podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, keďže nebolo preukázané použitie prijatého plnenia od dodávateľa SARCO s.r.o. na účel podnikania daňového subjektu. Správca dane založil svoje rozhodnutie predovšetkým na nosnej právnej argumentácii, že daňový subjekt predloženými dôkazmi- faktúry, platby, hodnotiaca správa preukázal, že jeho meno bolo zverejňované a uvádzané v zmluvne dohodnutých médiách v pozícii reklamného partnera muzikálu Angelika , ale objednané a poskytnuté reklamné služby pre daňový subjekt neboli svojou povahou formou reklamy, ale sponzoringom, čo správca dane odvodil najmä z toho, že z prezentácie daňového subjektu nebolo zrejmé, čím sa spoločnosť zaoberá, aké služby poskytuje, prípadne s čím obchoduje, logo spoločnosti neobsahuje ani dodatok obchodného mena, nie je z neho zrejmé, či sa jedná o spoločnosť, prípadne o akú spoločnosť sa jedná. Jednalo sa o mediálnu kampaň zameranú na propagáciu podujatia muzikál Angelika, nie na propagáciu spoločnosti SECURITY Agency s.r.o. Logo spoločnosti nebolo v reklamných spotoch izolované, ale bolo na nich umiestnené spolu s ďalšími logami spoločností s rôznym obchodným a výrobným zameraním. Toto samo o sebe znižuje šancu podať akúkoľvek konkrétnu informáciu o platiteľovi a jeho podnikateľskej činnosti. Náhlady a ani predložená fotodokumentácia na propagačných nosičoch, LED obrazovkách a inzercia neobsahovali informácie o predmete činnosti, vyrábaných produktoch resp. poskytovaných službách reklamných partnerov a ani spoločnosti SECURITY Agency s.r.o. Z názvov partnerov a ich loga sa nemohla široká verejnosť dozvedieť informácie o ich predmete činnosti, vyrábaných produktoch resp. poskytovaných službách.

30. Ohľadom porušenia ust. § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH správca dane založil odôvodnenia na dvoch dôvodoch, pokiaľ šlo o sponzoring, išlo o odplatu, za ktorú žalobcovi nebola poskytnutá protislužba, a teda predmetné plnenie žalobca z povahy veci nemohol použiť na dodávky vlastných tovarov a služieb. Druhou argumentačnou líniou bolo to, že zistenia a dôkazy v preverovanom obchodnom prípade nepreukázali, že fakturované reklamné partnerstvo malo vplyv na obchodnú činnosť daňového subjektu, pokiaľ šlo o žalobcom tvrdené a preukazované zvýšenie obratu a získanie nových zákazníkov správca dane mal za to, že nie je zrejmé, či bolo spôsobené práve prezentáciou loga daňového subjektu v súvislosti s prezentáciou podujatia.

31. Žalovaný na odvolanie žalobcu skorigoval závery o sponzoringu, uviedol, že pre posúdenie veci nebolo podstatné posúdenie obchodu žalobcu u dodávateľa ako sponzoring alebo dodanie reklamných služieb, ale uviedol, že rozhodujúcou skutočnou je porušenie ust. § 49 ods. 2 zákona o DPH, pretože nebolo preukázané, či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisela s ďalšími zdaniateľnými obchodmi žalobcu a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov žalobcu. Ďalej žalovaný skonštatoval, že nebolo preukázané, že došlo k dodaniu služby od deklarovaného dodávateľa SARCO, s.r.o. podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, ktorý nebol skutočným dodávateľom služby. Žalovaný sa odvolal na zistenia správcu dane, ktorý šetril okolnosti ohľadom dodania služieb daňovému subjektu SECURITY Agency s.r.o. od dodávateľa - spoločnosti SARCO s.r.o., v zdaňovacích obdobiach júl - november 2016. Jednou zo zákonných podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane je práve vznik daňovej povinnosti u tohto dodávateľa. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných faktúrami. Keďže výkonom daňovej kontroly bolo zistené, že dodávateľ SARCO s.r.o. nevykonával dodanie fakturovaných služieb vo vlastnej réžii, ale prostredníctvom subdodávateľov, bolo dodanie reklamných služieb preverované aj u týchto subdodávateľov. Správca dane zistil, že spoločnosť SARCO s.r.o. je

nekontaktná, správcovi dane dodanie reklamných služieb nepreukázala (nepredložila žiadne doklady a dôkazy, vyjadrenia bývalého konateľa boli neurčité). Správca dane dôkazy získané v rámci vykonaného dokazovania vyhodnotil jednotlivo a zároveň v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

32. Primárne správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú námietku nepreskúmateľnosti rozhodnutí žalovaného ako aj správcu dane z dôvodu celkovej neprehľadnosti a nezrozumiteľnosti.

33. Jedným z imanentných predpokladov činnosti súdu je danosť atribútu preskúmateľnosti správneho aktu (jazykovej aj logickej) a požiadavky na určitú kvalitu i kvantitu dôvodov v ňom obsiahnutých. Je potrebné mať na pamäti, že odôvodnenie rozhodnutia plní niekoľko funkcií. Predovšetkým má presvedčiť účastníkov o správnosti postupu správneho orgánu a o zákonnosti jeho rozhodnutia. Tým sa naplňuje jedno zo základných pravidiel konania – posilňovať dôveru občana v správnosť rozhodovania správnych orgánov. Ďalšou funkciou je kontrolná funkcia predovšetkým tých orgánov, ktoré budú rozhodnutie prípadne preskúmať. Presvedčivé odôvodnenie tak môže zamedziť zbytočnému uplatňovaniu opravných prostriedkov. Ak atribút preskúmateľnosti odôvodnenia správny akt orgánu verejnej správy nenaplní, potom správny súd nemôže správny akt (či už má formu rozhodnutia alebo opatrenia) preskúmať, nemôže si správny súd na záveroch správneho orgánu vybudovať svoje úvahy o veci a ani účastníci proti nemu nemôžu náležite formulovať žalobné námietky. Preskúmateľnosť správneho aktu orgánu verejnej správy je predpokladom predovšetkým pre to, aby sa účastník mohol domáhať svojich práv na správnom súde; ak taký predpoklad nie je naplnený, nemôže práve z tohto dôvodu správny akt obstať.

34. Odôvodnenie rozhodnutí žalovaného v spojení s rozhodnutiami správneho orgánu prvého stupňa obsahuje všetky formálne zákonné náležitosti vyžadované v cit. ust. § 63 ods. 5 Daňového poriadku v nadväznosti na ust. zákona o DPH. V odôvodnení rozhodnutia správne orgány uviedli, ktoré skutočnosti boli podkladom pre rozhodnutie, akými úvahami boli vedené pri hodnotení dôkazov, ako použili správnu úvahu pri použití právnych predpisov, na základe ktorých rozhodovali a ako sa vyrovnali s návrhmi a námietkami daňového subjektu. Nemožno priznať úspech námietke žalobcu, že rozhodnutia by boli neprehľadné a nemali zreteľnú vnútornú štruktúru. Možno hovoriť o rozsiahlosti a niektorých opakujúcich sa pasážach, ale to nečiní napadnuté rozhodnutia nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť. Rozhodnutia majú jasnú štruktúru, nevybočujúcu z typického koncipovania rozhodnutí žalovaným a správcom dane.

35. Ťažiskovým žalobným bodom bolo, či žalovaný náležite právne posúdil mieru dôkazného bremena, ktorá zaťažovala žalobcu v daňových konaniach a či v tomto kontexte aj náležite posúdil rozsah a výpovednú hodnotu dokazovania vykonaného správcom dane. Uvedenú otázku správny súd posudzoval z pohľadu ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho správneho súdu ako judikatúry SD EÚ.

36. V rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočítanie dane, (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie dane, (iii) odopretím nároku na odpočítanie dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie dane z dôvodu zneužitia práva.

37. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, (i) aby daňový subjekt nárokujúci si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a požiadavka, (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry. Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru/služby ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre, patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

38. Platí pritom, že zatiaľ čo nepreukázanie hmotnoprávnej (materiálnej) podmienky pre priznanie práva na odpočet dane (oslobodenie od dane) je dôvodom pre odopretie tohto práva, v prípade formálnych podmienok tomu tak bez ďalšie nie je. Nedostatky v naplnení formálnych podmienok nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 41; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 33; vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 29).

39. Právo na odpočet DPH však možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra

2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 38). Ak je v daňovom konaní riadne zistené splnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane v intenciách Smernice, nemôže vnútroštátna právna úprava daňovníkovi ukladať dodatočné podmienky, ktoré by mohli mať taký účinok, že predmetné právo nie je možné uplatniť (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 30).

40. Súdny dvor Európskej únie v rozhodnutí vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 35) uviedol, že v prípade preukázaného splnenia materiálnych ako aj formálnych podmienok odpočtu DPH v konaní pred správcom dane, je odpočet DPH možné odmietnuť len v prípade preukázanej účasti na podvodnom konaní. Rovnako sa vyjadril aj Najvyšší správny súd v bode 15. rozsudku sp. zn. 2Sfk/5/2022 z 29.05.2023. V prípade, keď zdaniteľná osoba splnila podmienky odpočtu DPH je v zmysle ustálenej judikatúry SD EÚ (napríklad rozsudok v prípade Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03) možné odmietnuť odpočet DPH z dôvodu, že zdaniteľná osoba vedela alebo vedieť mala o jej účasti na daňovom podvode.

41. Podľa citovanej najnovšej judikatúry platí, že pokiaľ by správca dane zistil, že skutočný dodávateľ zazmluvnených služieb, ktorého identita sa nezhoduje s dodávateľom deklarovaným na predložených faktúrach, mal alebo nevyhnutne s ohľadom na zistené skutočnosti musel mať postavenie zdaniteľnej osoby, nemôže žalobcovi odoprieť právo na odpočet dane len z dôvodu nedostatkov v naplnení formálnych podmienok práva na odpočet (nesprávne uvedenie identity dodávateľa na faktúre).

42. Lhká zneužitelnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 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). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, 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. 9Sžfk/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. 6Sžfk/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). Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). K otázke dôkazného bremena existuje početná a v zásade stabilná rozhodovacia prax kasačného súdu, vyjadrená napríklad v rozsudkoch sp. zn. 1Sžfk/10/2025 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.

43. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcom dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, obdobne tiež rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022, bod 19, 24). Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný aj prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

44. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov ako aj Súdneho dvora Európskej únie identifikovala rad okolností, ktoré samy o sebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne ak nie je sporná existencia dodaného tovaru). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučnú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25. mája 2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov

pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13. februára 2014, body 31, 32; vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 6. septembra 2012, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fővállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 64).

45. Aplikujúc uvedené východiska na prejednávajúcu vec správny súd konštatuje, že dodanie služby deklarovaným dodávateľom SARCO s.r.o bolo potvrdené bývalým konateľom tejto spoločnosti a správca dane mal k dispozícii písomné podklady o dodaní služby vo forme fotodokumentácie atď. Pochybnosť správcu dane a žalovaného o neunesení dôkazného bremena bola založená najmä na tom, že spoločnosť SARCO s.r.o. nemala potrebné personálne a materiálne kapacity, aby dokázala zabezpečiť fakturované plnenia.

46. Následne sa argumentácia správcu dane a žalovaného zamerala na subdodávateľské spoločnosti deklarovaného dodávateľa, ktoré považovali za účelovo vložený do reťazca resp. aj samotného žalobcu, keď reálne služby dodala spoločnosť SILVI production, s.r.o a Azaria service s.r.o.

47. Správca dane týmto postupom spochybnil deklarovaného dodávateľa služieb a tovarov, za súčasného určenia identity skutočného dodávateľa. Týmto správca dane preniesol na žalobcu dôkazné bremeno na preukázanie splnenia podmienok pre priznanie odpočtu.

48. Vychádzajúc z rozhodnutia vo veci Kemwater vyplýva, že pokiaľ argumenty správcu dane a žalovaného v zásade spochybňujú len splnenie formálnych podmienok uplatnenia práva na odpočet, konkrétne spochybňujú správne uvedenie identity dodávateľa na faktúre, za predpokladu, že skutočný dodávateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, nespochybnil tým preukázanie jednej z materiálnych podmienok uplatnenia práva na odpočet sťažovateľkou - dodanie tovarov a služieb zdaniteľnou osobou (teda postavenie skutočného dodávateľa ako zdaniteľnej osoby).

49. Z rozhodnutia SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo i rozhodnutia NSS sp. zn. 3Sžfk/15/2020 vyplýva, že v prípade, že došlo k dodaniu tovaru alebo poskytnutia služby, je možné nepriznať odpočítanie dane žalobcovi v prípade spochybnených subdodávateľov deklarovaného dodávateľa, ak by bola v konaní preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca. Správny súd musel konštatovať, že napadnuté rozhodnutia žalovaného vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci vo vzťahu k neuneseniu dôkazného bremena žalobcom v daňovom konaní vo vzťahu k deklarovaným obchodom so spoločnosťou SARCO. Keďže žalovaný týmto smerom nevedol svoje úvahy pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane a uvedené nesprávne právne posúdenie žalobca v žalobe dôvodne namietal, tak správny súd považoval jeho rozhodnutia z tohto dôvodu za nezákonné, a preto napadnuté rozhodnutia pri aplikácii § 191 ods. 1 písm. c) SSP zrušil a veci vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

50. Z rozsudku NSS sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31.01.2022, do ktorého sa premietli závery rozsudku Súdneho dvora EÚ zo dňa 25.11.2021 vo veci C-334/20, Amper Metal Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága vyplýva, že NSS pre účely dane z pridanej hodnoty vyhodnotil, že odplatné zabezpečenie mediálneho priestoru platiteľom dane pre daňový subjekt ako reklamného partnera podujatia a prezentácie jeho loga a predmetu jeho činnosti na propagačných materiáloch je na účely zákona o DPH bezpochyby ekonomickou činnosťou (podnikaním), z ktorej bol dosiahnutý príjem. Bez ohľadu na to, či je toto plnenie s ohľadom na svoje špecifiká reklamou, sponzoringom alebo ním zmluvné strany sledovali iný účel, pri uplatnení režimu 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.

51. So zreteľom na okolnosti rozhodovaného prípadu možno dať žalobcovi za pravdu, že prezentáciou jeho loga (obchodného mena) na mediálnych nosičoch v súvislosti s muzikálom bezpochyby mohol byť vo verejnosti vytvorený určitý (zrejme pozitívny) vnem o existencii žalobcu, čo mohol byť jeden z dôvodov stojacich za vznikom transakcie. To však pre priznanie práva na odpočítanie dane z prijatej služby samo osebe nestačí. Rozhodujúcou je kladné zodpovedanie otázky, či ide o službu, ktorú žalobcovi poskytol platiteľ dane a či ju žalobca použil alebo použije na svoje zdaniteľné plnenia, na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Teda či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa alebo či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov sťažovateľa. Pre záver o zákonnosti odpočítania dane z prijatej služby dodávateľa nie je rozhodujúce, či išlo o reklamu alebo sponzoring, pretože aj sponzorský odkaz je formou reklamy, hoci protihodnota zaň plní aj iné funkcie. (rozsudok NSS zo dňa 27.06.2023, sp. zn. 10Sžfk/27/2021)

52. Otázkami odpočítania dane z reklamných služieb podobného druhu sa v minulosti zaoberal aj Súdny dvor EÚ, ktorý v jednom z ostatných rozhodnutí na danú tému (C-334/20 zo dňa 25.11.2021 Amper Metal Kft.) vyslovil záver, že:

53. „ Vnútroštátnemu súdu predovšetkým prináleží posúdiť, či cieľom umiestnenia nálepiek na automobily pri príležitosti majstrovstiev automobilových pretekov, o ktoré ide vo veci samej, bola propagácia tovarov a služieb uvádzaných na trh spoločnosťou Amper Metal a z tohto dôvodu by ho bolo možné zaradiť medzi všeobecné náklady podniku, alebo či výdavky vynaložené v tomto smere jednoznačne nepatrili medzi podnikateľské výdavky, resp. neboli nijako spojené s hospodárskou činnosťou uvedeného podniku. V súlade so záverom uvedeným v bode 35 tohto rozsudku, okolnosť, že služby nadobudnuté spoločnosťou Amper Metal nezvýšili jej obrat, nie je na účely uvedeného posúdenia relevantná.

54. Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba dospieť k záveru, že článok 168 písm. a) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, 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 neprímeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby.“ (pozn. súdu: v slovenskom preklade citovaného rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-334/20 Amper Metal Kft. zo dňa 25.11.2021 nastala chyba pri preklade namiesto transakciami na výstupe je uvedené transakciami na vstupe, správny súd už uviedol významovo správne znenie).

55. Pokiaľ ide o vznik a rozsah práva na odpočítanie dane, SD EÚ konštantne odkazuje na svoju ustálenú judikatúru, podľa ktorej existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie dane je v zásade potrebná na to, aby sa priznalo zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a tiež na určenie rozsahu takéhoto práva. Súdny dvor však spresňuje, že právo na odpočítanie dane sa rovnako priznáva zdaniteľnej osobe dokonca aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie dane, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov vynaložených zdaniteľnou osobou a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré táto osoba poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby.

56. Najnovšie tak SD EÚ učinil v rozsudku C-696/22 zo dňa 13.06.2024 (C SPRL), v ktorej uviedol: „V tejto súvislosti Súdny dvor spresnil, že na to, aby sa zdaniteľnej osobe priznalo právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, je v zásade nevyhnutné, aby existovala priama a bezprostredná súvislosť medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou transakciou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie. Právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných transakcií na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie [rozsudok z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 45 a citovaná judikatúra].

57. Právo na odpočítanie v prospech zdaniteľnej osoby je však prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby [rozsudok z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 46 a citovaná judikatúra].

58. V jednom alebo druhom prípade je nevyhnutné, aby náklady na tovar alebo služby na vstupe boli zahrnuté do ceny konkrétnych transakcií na výstupe alebo do ceny tovarov alebo služieb poskytovaných zdaniteľnou osobou v rámci jej hospodárskej činnosti [rozsudok z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 47 a citovaná judikatúra].

59. Okrem toho Súdny dvor spresnil, že existenciu súvislosti medzi transakciami treba posúdiť vzhľadom na jej objektívny obsah. Daňovým orgánom a vnútroštátnym súdom prináleží prihliadať na všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným transakciám, a zohľadniť iba tie transakcie, ktoré objektívne súvisia so zdaniteľnou činnosťou zdaniteľnej osoby. V tomto zmysle bolo rozhodnuté, že treba zohľadniť

skutočné používanie tovarov a služieb nadobudnutých na vstupe zdaniteľnou osobou a výlučný dôvod tohto nadobudnutia, pričom toto nadobudnutie treba považovať za kritérium na určenie objektívneho obsahu (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. októbra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 28, a z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 49 a citovanú judikatúru).

60. Preto ak je preukázané, že transakcia nebola uskutočnená na účely zdaniteľných činností zdaniteľnej osoby, túto transakciu nemožno považovať za bezprostredne a priamo súvisiacu s týmito činnosťami v zmysle judikatúry Súdneho dvora, aj keby táto transakcia vzhľadom na svoj objektívny obsah podliehala zdaneniu DPH (rozsudok z 8. novembra 2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, bod 37 a citovaná judikatúra)

61. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na tretiu otázku odpovedať tak, že článok 168 písm. a) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že na preukázanie existencie priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe na jednej strane a transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie dane na druhej strane treba určiť objektívny obsah týchto transakcií, čo predpokladá zohľadnenie všetkých okolností, za ktorých došlo k uvedeným transakciám, a to najmä skutočného používania tovarov a služieb nadobudnutých zdaniteľnou osobou na vstupe, ako aj výlučného dôvodu tohto nadobudnutia, pričom zvýšenie obratu alebo zvýšenie objemu zdaniteľných transakcií nie sú v tejto súvislosti relevantnými skutočnosťami.“

62. V zmysle rozsudku SD EÚ C-334/20 zo dňa 25.11.2021 a C-696/22 zo dňa 13.06.2024 Súdny dvor EÚ k odpočítaniu DPH na vstupe ukladá vykonať:

1) Test uplatnenia nakúpených plnení do nákladov
(C-334/20 Amper Metal Kft. z 25.11.2021, body 31 až 33)

2) Test súvisu s ekonomickou činnosťou

(C-334/20 Amper Metal Kft. z 25.11.2021, bod 34; C-696/22 zo dňa 13.06.2024, body 89 a 99).

63. Zároveň sa Súdny dvor EÚ vyjadruje k dvom vybraným okolnostiam, ktoré nemajú ovplyvňovať úvahy správcu dane:

- Cena reklamných služieb
- Preukázanie dosiahnutia obratu

64. Ohľadom konštatovania porušenia ust. § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH sa správca dane sa zameriaval na preukázanie zvýšenia obratu, resp. zisku, čo je v rozpore so závermi rozhodnutia SD EÚ vo veci C-334/20 zo dňa 25.11.2021 Amper Metal Kft. Žalovaný záver, že služba dodávateľa priamo a bezprostredne nesúvisela s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu a že sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov žalobcu, odôvodnil len tým, že tento záver nebol preukázaný, bez toho, aby túto úvahu, ktorú vlastne prvýkrát uviedol až žalovaný ako odvolací orgán, podrobne zdôvodnil.

65. Správny súd zdôrazňuje, že jeho úlohou nie je zisťovať alebo ustaľovať skutkový stav či nanovo vyhodnocovať dôkazy vykonané v daňovom konaní. Naopak, jeho úlohou je posúdiť, okrem iného to, či správca dane, resp. žalovaný postupovali pri zisťovaní skutkového stavu zákonným spôsobom, nasledovali pritom pravidlá logického uvažovania a či riadne popísali svoje hodnotiace úvahy.

66. Ohľadom otázky dôkaznej úrovne v súvislosti s dokumentmi vyžadovanými na preukázanie splnenia hmotnoprávnej podmienky priamej a bezprostrednej súvislosti na výstupe sa vyjadril v jednom z ostatných rozhodnutí aj Najvyšší správny súd. V rozsudku sp. zn. 3Sfk/103/2022 zo dňa 31.01.2024, bod 26, uviedol, že objektívne zhodnotenie, či služby dodávateľa priamo a bezprostredne súvisia s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov žalobcu, je možné overiť zo strany správcu dane 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.

67. Správny súd poukazuje na to, že preukázať, že výdavky na reklamu, ako je umiestnenie loga, sú súčasťou ceny produktov alebo služieb je možné aj napr. prostredníctvom zdokumentovanej marketingovej alebo investičnej stratégie, analýzy cenotvorby, ktorá zahŕňa výdavky na reklamu ako súčasť nákladov na produkty alebo služby, vykonaním prieskumov medzi zákazníkmi alebo analyzovaním zákazníckych dát atď. V tomto smere správny súd poukazuje na dotazníky od vyše

30 rozličných podnikateľských respondentov, ktoré predložil žalobca k odvolaniam, ktoré potenciálne by mohli predstavovať jeden z dôkazov na preukázanie súvisu na výstupe, ktorý je povinný žalovaný vyhodnotiť resp. vysporiadať sa s ním.

68. Správny súd považoval za nedôvodnú žalobnú námietku, ktorá sa týkala porušenia procesných práv žalobcu v dôsledku prekročenia prípustnej doby trvania daňovej kontroly. V predmetnej veci daňová kontrola začala štandarde na základe Oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 04.06.2020 a teda dňom určeným v toto oznámení- 09.07.2020. Úkony KÚFS nezačali daňovú kontrolu, takýto argument by viedol k absurdným dôsledkom o skracovaní daňovej kontroly po podobu zaistenia. Skutočnosť, že správca dane prevzal doklady od KÚFS v súlade s úpravou § 44 zákona č. 35/2019 Z.z. ešte neznamená, že sú splnené podmienky pre začatie daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 3 Daňového poriadku. KÚFS nie je orgánom činným v trestnom konaní, a preto správca dane neaplikoval postup pri začatí daňovej kontroly v zmysle § 46 ods. 3 Daňového poriadku. Keďže správca dane postupoval podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku, bola daňová kontrola začatá dňom 09.07.2020, ktorý je uvedený v oznámení o začatí daňovej kontroly. Ukončená bola dňom doručenia protokolu dňa 16.06.2021, t.j. v zákonnej lehote.

69. Správny súd pre úplnosť dodáva, že nie je povinný reagovať na každú dielčiu žalobnú argumentáciu a tú obsiahlo odôvodniť; úlohou súdu je vysporiadať sa s obsahom a zmyslom žalobnej argumentácie (rozsudok českého NSS z 03.04.2014, čj. 7 As 126/2013-19).

70. Správny súd z vyššie uvedených dôvodov zrušil napadnuté rozhodnutia žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. c) a SSP a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

71. Žalovaný bude pri svojom ďalšom konaní a rozhodovaní vo veci viazaný právnym názorom vysloveným správnym súdom a bude musieť najmä zvážiť, či je na základe zisteného skutkového stavu možné udržať záver o nesplnení hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie dane zo strany žalobcu. Ak by orgány finančnej správy mienili spochybníť právo na odpočítanie dane z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, je potrebné aby relevantne spochybnili dôkazy predložené žalobcom, ktoré preukazujú splnenie podmienok pre priznanie práva na odpočet dane, alebo aby alternatívne preukázali, že napriek splneniu hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočet dane je toto potrebné odmietnuť s ohľadom na skutočnosť, že žalobca buď priamo participoval na daňovom podvode alebo mal a mohol vedieť, že k daňovému podvodu dochádza v rámci obchodného reťazca (na jeho iných stupňoch), ktorého bol súčasťou. V ďalšom konaní pozornosť žalovaného má byť sústredená na vyriešenie otázky, či ekonomická súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie loga spoločnosti a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb žalobcu bola dostatočne objasnená a či bol preukázaný priamy a bezprostredný súvis prijatej služby s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami žalobcu na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou alebo či sú predmetné služby výdavkami na reprezentáciu

72. Žalobcovi, ktorý bol v konaní úspešný, správny súd priznal voči žalovanému náhradu dôvodne vynaložených trov konania v úplnom rozsahu, aplikujúc ustanovenie § 167 ods. 1 SSP. O výške trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

73. Rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech (§ 442 ods. 1 SSP).

Kasačná sťažnosť musí byť podaná v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia Správneho súdu v Banskej Bystrici oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 1 SSP).

Kasačná sťažnosť sa podáva na správnom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal (§ 444 ods. 1 SSP). Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,

- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

(2) Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť: a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva, d) návrh výroku rozhodnutia. Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

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

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v prípade konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c/ (správne žaloby v sociálnych veciach) nemusí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom (§ 449 ods. 2 písm. b/ SSP).