

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: 2Sf/51/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 0824100688
Dátum vydania rozhodnutia: 17. 12. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Mgr. Katarína Haviarová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2025:0824100688.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Mgr. Kataríny Haviarovej (sudkyňa spravodajkyňa) a členov senátu JUDr. Petra Piroša a JUDr. Miroslavy Štefčekovej, v právnej veci žalobcu: RB trade, s. r. o., so sídlom Kuzmányho 1916/8, Liptovský Mikuláš 031 01, IČO: 36 784 541, právne zastúpený: Lukáč & Co., s. r. o., so sídlom Železničná 89/10, 017 01 Považská Bystrica, IČO: 54 343 224, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 101782758/2024, č. 101783216/2024, č. 101783791/2024, č. 101785261/2024 a č. 101787839/2024, všetky zo dňa 24. júna 2024, takto

rozhodol:

I. Súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101782758/2024 zo dňa 24.06.2024 a rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 100818799/2024 zo dňa 07.03.2024 z r u š u j e a vec vracia prvostupňovému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie.

II. Súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101783216/2024 zo dňa 24.06.2024 a rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 100819289/2024 zo dňa 07.03.2024 z r u š u j e a vec vracia prvostupňovému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie.

III. Súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101783791/2024 zo dňa 24.06.2024 a rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 100819851/2024 zo dňa 07.03.2024 z r u š u j e a vec vracia prvostupňovému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie.

IV. Súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101785261/2024 zo dňa 24.06.2024 a rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 100820317/2024 zo dňa 07.03.2024 z r u š u j e a vec vracia prvostupňovému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie.

V. Súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101787839/2024 zo dňa 24.06.2024 a rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 100820776/2024 zo dňa 07.03.2024 z r u š u j e a vec vracia prvostupňovému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie.

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

o d ô v o d n e n i e :

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“ alebo „prvostupňový orgán“) vykonal u daňového subjektu RB trade, s. r. o., so sídlom Kuzmányho 1916/8, Liptovský Mikuláš 031 01, IČO: 36 784 541 (ďalej len „žalobca“) daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia júl - december 2020. Daňová kontrola sa začala dňa 31.08.2021 na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 101394072/2021 zo dňa 04.08.2021. Daňová kontrola bola ukončená dňa 18.08.2022 doručením Protokolu č. 102142971/2022 zo dňa 02.08.2022 (ďalej len „Protokol“) spolu s výzvou na vyjadrenie žalobcovi. Dňa 29.09.2022 bolo správcovi dane doručené vyjadrenie žalobcu k Protokolu. Z dôvodu vykonania ďalších dôkazov správca dane požiadal Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia, čomu žalovaný vyhovel a žalobca bol o tejto skutočnosti upovedomený. Správca dane na ústnom pojednávaní, konanom dňa 20.02.2023, oboznámil žalobcu s priebehom a výsledkami dokazovania vo vyrubovacom konaní, prerokoval pripomienky a dôkazy k protokolu a spísal Zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 100628885/2023.

2. Správca dane vydal prvé prvostupňové rozhodnutia, ktorými nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane za nákup služieb od deklarovaného dodávateľa ROLEP s.r.o. za jednotlivé zdaňovacie obdobia júl – november 2020 z dôvodu, že žalobca sa svojou kúpou zdaniteľného plnenia zúčastnil na transakcii zapojenej do podvodu v oblasti DPH. Na základe podaných odvolaní voči týmto rozhodnutiam žalovaný zrušil prvé prvostupňové rozhodnutia správcu dane a veci vrátilo na nové konanie a rozhodnutie z dôvodu, že správca dane neunesol dôkazné bremeno pri nepriznaní práva na odpočítanie DPH od dodávateľa ROLEP s.r.o., keď v rozhodnutiach neuviedol zrozumiteľné, relevantné a objektívne dôkazy preukazujúce, že žalobca mal vedieť o svojej účasti na daňovom podvode, ani objektívne dôkazy preukazujúce neopatrnosť žalobcu v danom obchodnom vzťahu. Rozhodnutia správcu dane boli, podľa žalovaného, nepreskúmateľné pre nedostatočne zistený skutkový stav a nedostatočné odôvodnenie. Žalovaný v následnom (druhom) vyrubovacom konaní opätovne predĺžil lehotu na vydanie rozhodnutí, o čom bol žalobca upovedomený. Správca dane v druhom vyrubovacom konaní vyzval žalobcu k preukázaniu splnenia § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Správca dane oboznámil žalobcu s výsledkom vyrubovacieho konania.

Prvostupňové rozhodnutia

3. Následne správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly a doplneného (druhého) vyrubovacieho konania vydal prvostupňové rozhodnutia č. 100818799/2024 zo dňa 07.03.2024, č. 100819289/2024 zo dňa 07.03.2024, č. 100819851/2024 zo dňa 07.03.2024, č. 100820317/2024 zo dňa 07.03.2024 a č. 100820776/2024 zo dňa 07.03.2024 (ďalej aj len „rozhodnutia správcu dane“ alebo „prvostupňové rozhodnutia“), ktorými určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu spolu vo výške 29 000,00 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia júl - november 2020.

4. Správca dane nepriznal žalobcovi za zdaňovacie obdobie júl 2020 právo na odpočítanie DPH z dodávateľskej faktúry od dodávateľa ROLEP s.r.o., Gorkého 3, Bratislava – mestská časť Staré Mesto 811 01, IČO 51 744 968 (od 25.06.2021 pod obchodným menom ERLP s.r.o.), č. faktúry 2020071306 (interné číslo PF20231) zo dňa 13.07.2020, s dátumom dodania 11.07.2020, na sumu celkom 30 000,00 Eur, základ dane 25 000,00 Eur, 20% DPH vo výške 5 000,00 Eur za zabezpečenie propagácie obchodného mena/loga žalobcu na pretekoch, konaných dňa 11.07.2017 KOLLMANN Ruskovský slalom 2020 (propagácia obchodného mena/loga na produkčnom vozidle SUBARU IMPREZA WRX pilotované A. B. a na internetovej stránke C.). Súčasťou faktúry je Zmluva o propagácii obchodného mena/loga/produktu značky a reklame medzi dodávateľom ROLEP s.r.o. a objednávateľom RB trade, s. r. o. zo dňa 26.06.2020. Predmetom zmluvy je záväzok dodávateľa vo vlastnom mene zabezpečiť pre odberateľa propagáciu obchodného mena/loga/produktu/značky objednávateľa a spoločnosti RB trade, s. r. o. na produkčnom – závodnom automobile SUBARU IMPREZA, pilotované A. B..

5. Správca dane nepriznal žalobcovi za zdaňovacie obdobie august 2020 právo na odpočítanie DPH z dodávateľskej faktúry od dodávateľa ROLEP s.r.o., č. faktúry 2020081705 (interné číslo PF20264) zo dňa 17.08.2020, s dátumom dodania 15.08.2020, na sumu celkom 36 000,00 Eur, základ dane 30 000,00 Eur, 20% DPH vo výške 6 000,00 Eur za zabezpečenie propagácie obchodného mena/loga spoločnosti RB trade, s. r. o. na pretekoch, konaných v dňoch 14.-15.08.2020 D. E. F. E. 2020 (propagácia obchodného mena/loga na produkčnom vozidle MITSHUBISHI LANCER EVO IX. pilotované A. B. a na internetovej stránke C.). Súčasťou faktúry je Zmluva o propagácii obchodného

mena/loga/produktu značky a reklame medzi dodávateľom ROLEP s.r.o. a objednávateľom RB trade, s.r.o. zo dňa 30.07.2020, ktorej predmetom je záväzok dodávateľa vo vlastnom mene zabezpečiť pre odberateľa propagáciu obchodného mena/loga/produktu/značky objednávateľa a spoločnosti RB trade, s.r.o. na produkčnom – závodnom automobile MITSHUBISHI LANCER EVO IX, pilotované A. B..

6. Správca dane nepriznal žalobcovi za zdaňovacie obdobie september 2020 právo na odpočítanie DPH z dodávateľskej faktúry od dodávateľa ROLEP s.r.o., č. faktúry 2020090706 (interné číslo PF20296) zo dňa 07.09.2020, s dátumom dodania 06.09.2020, na sumu celkom 24 000,00 Eur, základ dane 20 000,00 Eur, 20% DPH vo výške 4 000,00 Eur za zabezpečenie propagácie obchodného mena/loga spoločnosti RB trade, s. r. o. na pretekoch, konaných v dňoch 04.-06.09.2020 VEĽKÁ CENA SLOVENSKA TODOS PEZINSKÁ BABA 2020 (propagácia obchodného mena/loga na produkčnom vozidle MITSHUBISHI LANCER EVO IX. pilotované A. B.). Súčasťou faktúry je Zmluva o propagácii obchodného mena/loga/produktu značky a reklame medzi dodávateľom ROLEP s.r.o. a objednávateľom RB trade, s.r.o. zo dňa 20.08.2020, ktorej predmetom je záväzok dodávateľa vo vlastnom mene zabezpečiť pre odberateľa propagáciu obchodného mena/loga/produktu/značky objednávateľa a spoločnosti RB trade, s.r.o. na produkčnom – závodnom automobile MITSHUBISHI LANCER EVO IX, pilotované A. B..

7. Správca dane nepriznal žalobcovi za zdaňovacie obdobie október 2020 právo na odpočítanie DPH z dodávateľskej faktúry od dodávateľa ROLEP s.r.o., č. faktúry 2020102606 (interné číslo PF20332) zo dňa 26.10.2020, s dátumom dodania 25.10.2020, na sumu celkom 36 000,00 Eur, základ dane 30 000,00 Eur, 20% DPH vo výške 6 000,00 Eur za zabezpečenie propagácie obchodného mena/loga spoločnosti RB trade, s. r. o. na pretekoch konaných v dňoch 24.-25.10.2020 OMV MaxxMotion Hill Climb Race SLOVAKIA RING (propagácia obchodného mena/loga na produkčnom vozidle MITSHUBISHI LANCER EVO IX. pilotované A. B. a na internetovej stránke C.. G.). Súčasťou faktúry je Zmluva o propagácii obchodného mena/loga/produktu značky a reklame medzi dodávateľom ROLEP s.r.o. a objednávateľom RB trade, s.r.o. zo dňa 22.10.2020, predmetom ktorej je záväzok dodávateľa vo vlastnom mene zabezpečiť pre odberateľa propagáciu obchodného mena/loga/produktu/značky objednávateľa a spoločnosti RB trade, s.r.o. na produkčnom – závodnom automobile MITSHUBISHI LANCER EVO IX, pilotované A. B..

8. Správca dane nepriznal žalobcovi za zdaňovacie obdobie november 2020 právo na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr od dodávateľa ROLEP s.r.o., a to z faktúry č. 2020112307 (interné číslo PF20363) zo dňa 23.11.2020, s dátumom dodania 20.11.2020, na sumu celkom 24 000,00 Eur, základ dane 20 000,00 Eur, 20% DPH vo výške 4 000,00 Eur za zabezpečenie propagácie obchodného mena/loga spoločnosti RB trade, s. r. o. na pretekoch, konaných dňa 20.11.2020 11. KESKO MOBILE AUTOSHOW SLOVAKIARING (propagácia obchodného mena/loga na produkčnom vozidle MITSHUBISHI LANCER EVO IX. pilotované H. I. a na internetovej stránke C.. G.) a z faktúry č. 2020112308 (interné číslo PF20364) zo dňa 23.11.2020, s dátumom dodania 21.11.2020 na sumu celkom 24 000,00 Eur, základ dane 20 000,00 Eur, 20% DPH vo výške 4 000,00 Eur za zabezpečenie propagácie obchodného mena/loga spoločnosti RB trade, s. r. o. na pretekoch, konaných dňa 21.11.2020 11. KESKO MOBILE AUTOSHOW SLOVAKIARING (propagácia obchodného mena/loga na produkčnom vozidle MITSHUBISHI LANCER EVO IX. pilotované H. I. a na internetovej stránke C.. G.). Súčasťou faktúr je Zmluva o propagácii obchodného mena/loga/produktu značky a reklame medzi dodávateľom ROLEP s.r.o. a objednávateľom RB trade, s.r.o. zo dňa 22.10.2020, ktorej predmetom je záväzok dodávateľa vo vlastnom mene zabezpečiť pre odberateľa propagáciu obchodného mena/loga/produktu/značky objednávateľa a spoločnosti RB trade, s.r.o. na produkčnom – závodnom automobile MITSHUBISHI LANCER EVO IX, pilotované A. B..

9. Na základe skutkových zistení v daňovej kontrole a následných vyrubovacích konaniach, prijal správca dane záver, že daňový subjekt nepreukázal priamy a bezprostredný súvis prijatej služby - reklamy s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Tým daňový subjekt nespĺnil podmienku uvedenú v § 49 ods. 2 zákona o DPH, že môže od dane, ktorú je povinný platiť, odpočítať daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiť. Podľa správca dane, žalobca, ktorého ťaží dôkazné bremeno preukazovania splnenia všetkých hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane (t. j. vrátane § 49 ods. 2 zákona o DPH), nepreukázal priamu a bezprostrednú súvislosť medzi prijatým plnením za reklamu a vlastnými zdaniteľnými transakciami na výstupe vo vzťahu k pozemkom pre spoločnosť McDonald's Slovakia spol. s r. o., so sídlom Einsteinova 33, Bratislava - mestská časť Petržalka 851 01 (ďalej len „McDonald

“s Slovakia spol. s r. o.”), tak ako to tvrdil vo svojich písomných vyjadreniach. Žalobca totiž uviedol, že výdavky na reklamné služby zahrnuté do faktúr vystavených predmetným dodávateľom ROLEP s.r.o. boli v celom rozsahu premietnuté do cien na výstupe, a to konkrétne v kúpnej cene za predaj pozemkov v k. ú. E. E., a to pozemku parcela KNC č. 1285/63, o výmere 3 721 m², druh pozemku zastavaná plocha a nádvorie a pozemku parcela KNC č. 1285/64, o výmere 293 m², druh pozemku zastavaná plocha a nádvorie, odberateľovi žalobcu McDonald’s Slovakia spol. s r. o., pričom kúpna (predajná) cena pozemkov na výstupe bola vyfakturovaná faktúrami č. VF21111 zo dňa 16.09.2021, vystavenou na sumu 45 708,00 Eur a č. VF21112 zo dňa 16.09.2021, vystavenou na sumu 635 855,40 Eur. Správca dane uviedol, že listina „kalkulácia“ predajnej ceny, ktorej obsah je v rozpore so zisteným skutočným prepočtom predajnej ceny pozemkov (t. j. s ostatnými listinami, preverenými správcom dane), bola zistená ako nepodložená objektívnymi skutočnosťami a správca dane ju považoval za účelovo a dodatočne vyprodukovanú pod ťarchou dôkazov, a to až na základe výzvy správcu dane, odvolávajúcej sa na C-344/20 Amper Metal Kft., ktorá nezodpovedá hospodárskej realite vo vzťahu k meritu vecí.

10. Správca dane mal tiež za to, že aj tvrdenia žalobcu, že predmetné posudzované náklady (zdaniteľné plnenia na vstupe) súvisia aj s celkovou hospodárskou činnosťou daňového subjektu, nakoľko z obstaraných predmetných reklamných služieb žalobca nepochybne profitoval aj v budúcnosti (mimo predaja pozemkov spoločnosti McDonald’s Slovakia spol. s r. o.), keďže propagáciou spoločnosti žalobcu prostredníctvom posudzovaných reklamných služieb bola nepochybne do podnikateľského prostredia vnesená a zvýraznená existencia žalobcu ako podnikateľskej entity na slovenskom trhu, pričom daňový subjekt aktívne vykonáva podnikateľskú činnosť aj po obstaraní predmetných skúmaných služieb, čo však nevedel preukázať (predložením dôkazu). Správca dane preto nepodložené tvrdenia daňového subjektu vo vyrubovacom konaní vyhodnotil ako neunesenie vlastného dôkazného bremena, pretože daňový subjekt svoje tvrdenia nepreukázal objektívnymi skutočnosťami a hodnovernými dôkazmi, a teda sa podľa neho jedná len o formálne, nepreukazné a nepodložené vyhlásenie daňového subjektu.

11. Správca dane dospel k záveru, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávnej podmienky pre uplatnenie odpočítania dane v zmysle ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH, podľa ktorého platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, len takú daň z prijatých tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Nepreukázanie splnenia uvedenej hmotnoprávnej podmienky správca dane konštatoval na základe eurokonformného výkladu tejto hmotnoprávnej podmienky, poskytnutého Súdny dvorom EÚ vo veci C-334/20, Amper Metal Kft. ako aj C-528/19 Mitteldeutsche Hartstein- Industrie, keď žalobca nepreukázal priamy a bezprostredný súvis prijatej služby od ROLEP s.r.o. s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na výstupe alebo s jeho celkovou zdaniteľnou hospodárskou činnosťou. Na základe uvedeného tak žalobca nepreukázal, že bol oprávnený uplatniť si právo na odpočítanie dane z vyššie uvedených faktúr spolu vo výške čím neunesol vlastné dôkazné bremeno, vyplývajúce mu z ustanovenia § 24 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“).

Druhospupňové rozhodnutia

12. Proti prvostupňovým rozhodnutiam podal žalobca odvolania, o ktorých rozhodol žalovaný rozhodnutiami č. 101782758/2024, č. 101783216/2024, č. 101783791/2024, č. 101785261/2024 a č. 101787839/2024, všetky zo dňa 24. júna 2024 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutia“ alebo „rozhodnutia žalovaného“) tak, že rozhodnutia správcu dane potvrdil. Žalovaný v napadnutých rozhodnutiach opísal priebeh administratívneho konania a vysporiadal s námietkami platiteľa, uvedenými v odvolaniach. Podľa žalovaného správca dane zákonným spôsobom zistil všetky skutočnosti, ktoré vyhodnotil jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach a na základe ktorých prijal právny záver, pričom postupoval v súlade s judikatúrou Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho správneho súdu SR. Záver správcu dane vychádza zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, na základe ktorého bolo možné presvedčivo konštatovať, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, pretože relevantne nepreukázal splnenie podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., keď nepreukázal ekonomickú súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie žalobcu a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb žalobcu na výstupe. Námietky uvedené v odvolaniach podľa žalovaného nezakladajú dôvod na zrušenie odvolaniami napadnutých rozhodnutí.

Žaloby, žalobné body a argumentácia žalobcu

13. Žalobca v zákonom stanovenej lehote napadol rozhodnutia žalovaného samostatnými správnyimi žalobami, v ktorých navrhol zrušiť rozhodnutia žalovaného, a tiež rozhodnutia správcu dane a vrátiť veci na ďalšie konanie.

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

15. Žalobca namietal, že postupom prvostupňového orgánu a žalovaného mu bola odňatá možnosť konať pred orgánom verejnej správy a bolo porušené jeho právo na spravodlivý proces. Poukázal na dôvody vyrubenia rozdielu dane v oboch vydaných rozhodnutiach správcu dane (prvé rozhodnutia správcu dane ako aj prvostupňové rozhodnutia, potvrdené napadnutými rozhodnutiami žalovaného), Uviedol, že prvé a druhé prvostupňové rozhodnutia voči sebe, čo do dôvodov vyrubenia rozdielu dane, priamo kolidujú. Poukázal na to, že v prvom prvostupňovom rozhodnutí správca dane konštatoval, že žalobca sa zúčastnil na transakcii zapojenej do podvodu v oblasti DPH. Tieto rozhodnutia zrušil žalovaný prvými rozhodnutiami z dôvodu, že nebolo preukázané, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa svojimi nákupmi od dodávateľa ROLEP s.r.o. zúčastnil na plneniach, ktoré boli súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH a v druhých prvostupňových rozhodnutiach správca dane konštatoval, že neboli naplnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH, pretože žalobca nepreukázal priamy a bezprostredný súvis prijatej služby - reklamy s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou.

16. Tiež namietal, že správca dane neumožnil žalobcovi vyjadriť sa v rámci daňovej kontroly ku všetkým skutočnostiam, ktoré následne zobral za skutkový a právny základ svojich rozhodnutí. Žalobca nemal vedomosť, že by správca dane počas daňovej kontroly spochybňoval súvis prijatých služieb s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Prvýkrát túto skutočnosť správca dane namietal až po vrátení veci v dôsledku prvých rozhodnutí žalovaného, t. j. prvý krát túto skutočnosť začal správca dane spochybňovať až v druhom vyrubovacom konaní. Podľa žalobcu, všetky dôkazy vykonávané správcou dane za účelom zistenia konkrétneho právneho dôvodu a skutkových okolností vyrubenia DPH majú a musia byť realizované ešte počas daňovej kontroly, ktorá je ukončená dorúčením Protokolu, pričom výsledky daňovej kontroly zakladajúce konkrétne právne dôvody a skutkové okolnosti na vyrubenie rozdielu dane nemožno v ďalšom postupe správcu dane (daňovom konaní) meniť, a už vôbec nie na ťarchu daňového subjektu v konaní po zrušení prvých prvostupňových rozhodnutí. Poukázal na povinnosť správcu dane umožniť sa ku všetkým skutočnostiam, zisteným počas daňovej kontroly, vyjadriť priamo počas (v rámci) daňovej kontroly, ktorá povinnosť jednoznačne vyplýva pre správcu dane z ust. § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku. Dôvody vyrubenia rozdielu DPH nemožno dopĺňať a meniť vo vyrubovacom konaní. Účelom vyrubovacieho konania nie je zisťovať nové skutočnosti ohľadom posúdenia právnych dôvodov na verifikovanie splnenia/nesplnenia podmienok na odpočítanie DPH zo strany správcu dane, ale vyrubenie konkrétnej sumy rozdielu dane, a to vychádzajúc výlučne zo záverov prijatých v rámci daňovej kontroly na základe dôkazov vykonaných v rámci daňovej kontroly, čo výslovne vyplýva aj z ust. § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku. Správca dane nie je oprávnený v rámci vyrubovacieho konania a/ani v rámci konania nasledujúceho po zrušení prvostupňového rozhodnutia odvolacím orgánom spochybňovať nové skutočnosti počas daňovej kontroly vôbec nespochybňované a nedokazované, ani správca dane nemôže rozširovať dôvody vyrubenia rozdielu dane aj o ďalšie skutočnosti a právne determinanty, ku ktorým sa v daňovom konaní nevykonávalo dokazovanie. Rozsah dokazovania vykonávaného počas vyrubovacieho konania je determinovaný a obmedzený výlučne návrhmi daňového subjektu, nie novými dôkazmi vykonávanými správcou dane ex offio, čo výslovne vyplýva z dikcie ust. § 68 ods. 3 Daňového poriadku.

17. Ďalšou námietkou žalobcu bolo, že rozhodnutie žalovaného je nekonzistentné a nedostatočné. Žalovaný sa riadne nevysporiadal so všetkými zásadnými námietkami žalobcu, ktorý tento produkoval v rámci odvolacieho konania, svoje správne úvahy náležite neodôvodnil, a preto je rozhodnutie žalovaného a jemu predchádzajúce prvostupňové rozhodnutie, zmätočné, nekonzistentné vo vzťahu k pomenovaniu jednoznačného dôvodu vyrubenia rozdielu dane. Postup správcu dane, spočívajúci v dodatočnej zmene dôvodov vyrubenia dane, keď závery prijaté v daňovej kontrole (vo vzťahu ku ktorým bolo vykonávané aj dokazovanie) správca dane vo svojich prvostupňových rozhodnutiach viackrát diametrálne zmenil a vo vzťahu k svojmu rozhodnutiu založil iné (od pôvodných diametrálne odlišné) dôvody vyrubenia rozdielu dane, pričom pôvodne konštatované dôvody ustálené v daňovej kontrole svojvoľne de facto poprel, nie je podľa žalobcu zákonný. Žalovaný sa s takýmto odvolacím dôvodom vôbec nevysporiadal a ani sa s ním nezaoberal.

18. Žalobca ďalej namietal aj nesprávne právne posúdenie veci v kontexte skutkového stavu, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia v tom smere, že podľa názoru žalovaného a správcu dane nebol preukázaný súvis prijatej služby s transakciami daňového subjektu a s jeho celkovou hospodárskou činnosťou, je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu. Žalobca dôvodil, že v daňovom konaní predložil jednoznačný listinný dôkaz, a to kalkuláciu kúpnej (predajnej) ceny za predmetné pozemky, predané odberateľovi McDonalds Slovakia spol. s r. o., ktorý preukazuje, že všetky posudzované výdavky na reklamné služby premietol do cien na výstupe, a to konkrétne v kúpnej cene za predaj pozemkov. Okrem toho, predmetné posudzované náklady (zdaniteľné plnenia na vstupe) taktiež súvisia aj s celkovou hospodárskou činnosťou žalobcu, nakoľko z obstaraných predmetných reklamných služieb žalobca nepochybne profitoval aj v budúcnosti, keďže propagáciou spoločnosti daňového subjektu prostredníctvom posudzovaných reklamných služieb bola nepochybne do podnikateľského prostredia vnesená a zvýraznená existencia žalobcu ako podnikateľskej entity na slovenskom trhu, pričom žalobca aktívne vykonáva podnikateľskú činnosť aj po obstaraní predmetných skúmaných služieb. Tiež uviedol, že predmetné obstarané služby tvorili súčasť jeho všeobecných nákladov vyčlenených na reklamu, marketing a PR aktivity, ktorá skutočnosť sama o sebe zakladá právo žalobcu na odpočítanie DPH z predmetných plnení, a to aj v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie. Zdôraznil, že samotné vyobrazenie loga žalobcu na pretekárskom vozidle zakladá zákonnú definíciu reklamy v zmysle zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „zákon č. 147/2001 Z. z.“ alebo „zákon o reklame“). Logo žalobcu je jednoznačne spojené s činnosťou žalobcu a tieto náklady sú teda súčasťou všeobecných nákladov žalobcu, čím je osvedčené splnenie podmienok aj podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH. Konštatoval tiež, že umiestnenie reklamy na pretekárske vozidlá bola len jedna z parciálnych častí poskytnutej služby, kedy v rámci propagácie spoločnosti žalobcu jeho zmluvný partner zabezpečil prezentáciu žalobcu aj iným dohodnutým spôsobom (internetová stránka, reklamné predmety rozdávané na podujatiach, odvysielanie reportáží v TV, reklama na depe (stánku) na každom súťažnom podujatí, prezentácia loga v printových médiách a pod.), ktoré všetky činnosti a parciálne plnenia propagácie treba kumulatívne (v ich spojení) vyhodnocovať s ohľadom na ich charakter ako reklamy. Poukázal aj na to, že otázka adekvátnosti/ceny obstaraných plnení je pre účely vyhodnotenia nároku na priznanie DPH irelevantná, pričom tento záver judikuje aj Súdny dvor Európskej únie.

Vyjadrenie žalovaného

19. Žalovaný vo svojom vyjadrení k žalobe uviedol, že v predmetnom prípade postupoval v zmysle rozsudku sp. zn. 2Sfk/48/2022 zo dňa 26.10.2023, v ktorom kasačný súd predostrel okruh do úvahy prichádzajúcich skutočností, ktoré by mohli relevantným spôsobom prispieť k overeniu splnenia podmienky na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. Žalovaný v žalobou napadnutom rozhodnutí uviedol, že preverované služby nemali objektívny súvis s podnikateľskou činnosťou alebo šírením dobrej povesti žalobcu, nakoľko nepropagovali jeho podnikateľskú činnosť, nepropagovali tovary a služby, ktoré poskytuje a neobsahovali ani žiadne konkrétne informácie o žalobcovi, ktoré by prispeli k šíreniu jeho dobrej povesti. Žalobca vierohodne nevysvetlil, prečo na propagáciu svojho obchodného mena zvolil práve také reklamné služby od dodávateľa, ktoré spočívali len v prezentácii loga žalobcu na súťažnom vozidle, a to najmä s poukázaním na nekonkrétne vyjadrenie žalobcu už počas daňovej kontroly, že propagácia mala veľký význam, pretože sa chcel uchádzať o nové zákazky, nakoľko ťažba vo Veľkej Lomnici sa mala skončiť, potreboval propagovať spoločnosť RB trade, s.r.o. a prínosom propagácie bolo, že už ho oslovila jedna bratislavská firma, aby im žalobca pomohol s ťažbou a triedením kameniva. Žalobca svojím neurčitým vyjadrením nevysvetlil a nepreukázal, že služby

poskytnuté dodávateľom, ktoré spočívali len v prezentácii loga na súťažnom vozidle, mohli potenciálne zvýšiť dopyt po službách, ktoré žalobca poskytuje (ťažba a triedenie kameniva), alternatívne zvýšiť povedomie a šíriť jeho dobrú povest' vo verejnosti, pretože neobsahovali žiadne konkrétne informácie o žalobcovi a o jeho činnosti.

20. Tiež uviedol, že správca dane počas daňovej kontroly žiadal žalobcu o predloženie dôkazov o tom, akou formou bola propagovaná hospodárska činnosť žalobcu a dôkazy preukazujúce, že plnenia použil na dodávky vlastných tovarov a služieb. Žalobca v odpovedi na výzvu uviedol, že propagoval svoje obchodné meno a svoje logo, samotná hospodárska činnosť nebola propagovaná, jedná sa o marketingové výdavky, ktoré majú povahu podnikateľských výdavkov a použili sa na účely zdaniteľných transakcií žalobcu, pričom náklady na predmetné marketingové výdavky sú zahrnuté do ceny tovarov a služieb poskytovaných v rámci jeho hospodárskej činnosti. Správca dane už počas daňovej kontroly vyzýval žalobcu na preukázanie splnenia podmienok v zmysle § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, ktorej splnenie žalobca nepreukázal už počas daňovej kontroly.

21. Žalovaný poukázal na to, že spornou otázkou nebola ekonomická činnosť žalobcu. Nepreukázaná zostala ekonomická súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb, t. j. pre ekonomickú činnosť. Správca dane vo vyrubovacom konaní po odvolacom konaní opakovane vyhodnotil dôkazy, získané už počas daňovej kontroly, ktoré v tomto smere doplnil v druhom vyrubovacom konaní, a následne jednoznačne ustálil skutkový stav a vyvodil právne závery v nesplnení podmienky na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. Podľa žalovaného, dokazovanie správca dane bolo vedené cielene, pričom žalobca bol správcem dane vedený k tomu, aby tejto otázke venoval náležitú pozornosť, pokiaľ ide o splnenie si jeho dôkaznej povinnosti, a aby v tomto smere predkladal dôkazy, o čom svedčia výzvy správca dane realizované už v priebehu daňovej kontroly a následne aj vo vyrubovacom konaní. Žalobca už počas daňovej kontroly neuniesol dôkazné bremeno, pretože relevantne nepreukázal splnenie podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., keď nepreukázal ekonomickú súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie žalobcu a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb na výstupe. Právny záver, uvedený v žalobami napadnutých rozhodnutiach, vychádza predovšetkým z dôkazov získaných už počas daňovej kontroly.

22. Ďalej uviedol, že z administratívneho spisu vyplýva, že v poradí druhom vyrubovacom konaní správca dane v nadväznosti na rozhodnutia žalovaného, za účelom ustáliť, či žalobca už počas daňovej kontroly uniesol dôkazné bremeno a preukázal splnenie podmienky na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., pokračoval v preverovaní. Správca dane opakovane vyzval žalobcu Výzvou č. 102596161/2023 zo dňa 19.10.2023 a Výzvou č. 102982069/2023 zo dňa 27.11.2023 k preukázaniu splnenia podmienok podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. Z obsahu predmetných výziev jednoznačne vyplýva, že správca dane, okrem iného žiadal preukázať, čo bolo cieľom umiestnenia nálepiek (loga) na pretekárskych vozidlách počas automobilových pretekov, v prípade tvrdenia žalobcu, že zabezpečením reklamy na pretekárskom vozidle v podobe loga počas pretekov došlo k propagácii jeho výrobkov a služieb uvádzaných na trh, pričom správca dane žiadal predložiť dôkazy o tom, že bola propagovaná ekonomická činnosť žalobcu. Žalobca v odpovedi ev. č. 6/20164109/2023 zo dňa 29.11.2023 uviedol, že výdavky na reklamné služby boli v celom rozsahu premietnuté do cien na výstupe, a to konkrétne v kúpnej cene za predaj pozemkov odberateľovi McDonald's Slovakia spol. s r. o. Správca dane vyhodnotil a analyzoval všetky listiny zaslané odberateľom, ktoré porovnal s listinami predloženými žalobcom, a dospel k záveru, že kúpne zmluvy a faktúry vystavené za predaj pozemkov v roku 2021 bez akýchkoľvek odchýlok a pochyb vychádzali z podmienok, ktoré boli dohodnuté a podpísané už dňa 02.05.2019 a žalobca ani v poradí druhom vyrubovacom konaní nepreukázal, čo bolo cieľom umiestnenia nálepiek s logom žalobcu na súťažných vozidlách, pričom nepreukázal ekonomickú súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie žalobcu a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb na výstupe. Žalobca, podľa žalovaného, v danom prípade nepreukázal ani to, že existovala ekonomická súvislosť medzi propagáciou loga žalobcu a prínosom propagácie loga pri predaji pozemku. Preverované služby poskytnuté dodávateľom ROLEP s.r.o. nemali objektívne súvis s predajom pozemku.

23. Žalovaný mal za to, že žalobné námietky žalobcu sú neopodstatnené, pretože správca dane aj žalovaný rozhodli v súlade s platnými právnymi predpismi, na základe preukázaného skutkového stavu a v zmysle judikatúry Najvyššieho správneho súdu SR a Súdneho dvora EÚ. Záver žalobami napadnutých rozhodnutí vychádza zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, na základe ktorého bolo možné presvedčivo konštatovať, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno, pretože relevantne

nepreukázal splnenie podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., keď nepreukázal ekonomickú súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie žalobcu a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb na výstupe. Navrhol žaloby zamietnuť ako nedôvodné.

Repliky žalobcu na vyjadrenie žalovaného

24. Žalobca právo podať repliky nevyužil.

Konanie pred správnym súdom

25. Správny súd v Banskej Bystrici uznesením č. k. 2Sf/51/2024-71 zo dňa 12.11.2025, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 19.11.2025, spojil na spoločné konanie vecí vedené na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. 2Sf/51/2024, sp. zn. 2Sf/50/2024, sp. zn. 2Sf/48/2024, sp. zn. 2Sf/52/2024 a sp. zn. 2Sf/49/2024 s tým, že spoločné konanie o nich sa bude ďalej viesť pod sp. zn. 2Sf/51/2024.

26. Správny súd vo veci rozhodol rozsudkom bez nariadenia pojednávania, nakoľko nezistil žiaden z dôvodov uvedených v ustanovení § 107 ods. 1 SSP, pre ktorý by bolo potrebné v predmetnej veci pojednávanie nariadiť. Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku súd zverejnil postupom v zmysle § 137 ods. 4 SSP dňa 11.12.2025. Rozsudok bol vyhlásený vyvesením jeho skráteného písomného vyhotovenia bez odôvodnenia na úradnej tabuli tunajšieho súdu dňa 17.12.2025 podľa § 137 ods. 3 SSP.

27. Správny súd preskúmal správnymi žalobami napadnuté rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane, vrátane postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, v rozsahu a z dôvodov správnych žalôb (§ 134 ods. 1 a 2 SSP), pričom dospel k záveru, že správne žaloby žalobcu sú dôvodné, preto rozhodnutia žalovaného zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP v dôsledku zisteného nesprávneho právneho posúdenia veci, ako aj rozhodnutia orgánu verejnej správy prvého stupňa podľa § 191 ods. 3 písm. a) SSP a vrátil veci na ďalšie konanie orgánu verejnej správy prvého stupňa podľa § 191 ods. 4 SSP.

Relevantné zákonné ustanovenia

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

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

30. Podľa § 134 ods. 1 a 2 SSP; správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak (1). Správny súd nie je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak a) rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu, b) rozhodnutie alebo opatrenie vydal orgán, ktorý na to nebol podľa zákona oprávnený, c) ide o veci podľa § 192, d) ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. c), ak je žalobcom fyzická osoba, e) ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. d), f) vec súvisí s ochranou práv spotrebiteľa (2).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

41. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku; správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

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

43. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku; ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

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

45. Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku; odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť

odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Posúdenie opodstatnenosti žaloby - podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov súdom

46. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutí, opatrení, iných zásahov alebo nečinnosti orgánov verejnej správy je v medziach rozsahu a dôvodov podanej správnej žaloby posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia alebo uplatnenie iného správneho aktu alebo postupu, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie alebo opatrenie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia alebo opatrenia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho jeho vydaniu. Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia súd vychádza zo skutkového stavu, ktorý tu bol v čase vydania rozhodnutia orgánu verejnej správy (§ 135 ods. 1 SSP v znení platnom od 01.07.2023, keďže správna žaloba bola súdu doručená dňa 14.07.2023). Preto v správnom súdnom konaní súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 119 ods. 1 SSP). Úlohou súdu v správnom súdnom konaní nie je nahrádzať činnosť správnych orgánov, ale preskúmať zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, teda posúdiť, či správne orgány splnili povinnosti stanovené zákonom (napr. R 60/2000).

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

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

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

podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

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

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

52. Správny súd všeobecne k dôkaznému bremenu v daňovom konaní uvádza, že toto je rozdelené medzi daňový subjekt a správcu dane a v priebehu daňového konania dochádza k jeho presúvaniu medzi uvedenými subjektmi. V daňovom konaní má dôkaznú povinnosť prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získava poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve daňový subjekt, ktorý nesie dôkazné bremeno a dôkazy navrhuje, na druhej strane správca dane autonómne rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aj to, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné orgány verejnej správy povinné postupovať. Zo záverov Ústavného súdu SR - uznesenie sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018 vyplýva: „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej zásady prejednacej“.

53. Správny súd tiež poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 5Sfk/37/2021 zo dňa 30.05.2023, v ktorom sa uvádza: „K otázke dôkazného bremena existuje početná a v zásade stabilná rozhodovacia prax kasačného súdu, vyjadrená napríklad v rozsudkoch sp.zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3.

februára 2016, sp.zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp.zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné. Z ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že z dôvodu ľahkej zneužitelnosti práva na odpočet dane je dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok prioritne zaťažený práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje. Obchodné transakcie pritom nepostačujú deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou a zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9 Sžfk 1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6 Sžfk 20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).“

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

55. K námietke žalobcu, že žalovaný sa nevysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní, správny súd zdôrazňuje, že orgán verejnej správy (obdobne ako správny súd) nie je povinný reagovať na všetky námietky účastníka konania. Ústavný súd SR v Náleze zo dňa 10.07.2002 sp. zn. I. ÚS 56/01 konštatoval, že „rozhodnutie správneho orgánu musí uviesť relevantné a dostatočné dôvody, na základe ktorých bolo vydané. Rozsah tejto povinnosti sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí sa posúdiť vo svetle okolností každej veci. Z hľadiska práva na súdnu a inú právnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 ústavy s ohľadom aj na príslušnú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (pozri napr. rozsudok J. D. v. Španielsko z 21.01.1999, § 26, týkajúci sa povinnosti súdov odôvodniť svoje rozhodnutia) však nemožno vyvodzovať, že dôvody uvedené správnym orgánom sa musia zaoberať zvlášť každým bodom, ktorý niektorý z účastníkov konania môže považovať za základný pre svoju argumentáciu.“ Je však potrebné prisvedčiť žalobcovi, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vôbec nevysporiadal s dôkazom – Licenčnou zmluvou, na základe ktorej je žalobca oprávneným užívateľom ochrannej známky "ESIN construction" a jej súvislosťou so všeobecnými nákladmi žalobcu. Žalovaný až vo vyjadrení k žalobe uviedol, že „z dôkazov predložených žalobcom nevyplýva, že by bola použitá a na predmetnom závodnom automobile umiestnená ochranná známka v zmysle Licenčnej zmluvy a dohodou o používaní ochrannej známky zo dňa 29.01.2015, nakoľko ochranná známka v zmysle tejto zmluvy má grafické vyobrazenie v znení „ESIN“. Takéto grafické vyjadrenie/obrazový prvok ochrannej známky bol zapísaný aj Úradom priemyselného vlastníctva Slovenskej republiky do registra ochranných známk. Je pravdou, že v zmysle bodu 6.4. môže žalobca, ako nadobúdateľ ochrannej známky, prispôbiť, zmeniť a/alebo doplniť ochrannú známku čo do slovného vyjadrenia, ako aj do obrazového vyjadrenia pridaním doplnku „construction“ a/alebo „construction, a. s.“. Žalovaný má však za to, že napriek výslovnému súhlasu majiteľa predmetnej ochrannej známky s jej prispôbením, zmenením a/alebo doplnením vyššie uvedeným spôsobom, zapísaným grafickým vyjadrením ochrannej známky v registri ochranných známk ostáva grafické vyjadrenie „ESIN“, a teda použitie loga „ESIN construction“ tak, ako bolo umiestnené na predmetnom závodnom automobile, nie je použitím a propagáciou registrovanej ochrannej známky.“ Správny súd však zdôrazňuje, že uvedené vyjadrenie nemôže nahradiť absenciu vyhodnotenia tohto dôkazu v napadnutom rozhodnutí, resp. v rozhodnutí správcu dane, a žalovaný sa s Licenčnou zmluvou a jej súvisom s nákladmi žalobcu na reklamu

a propagáciu žalobcu. Navyše, ani v tomto vyjadrení žalovaný nezdôvodnil, prečo použitie loga „ESIN construction“ tak, ako bolo umiestnené na predmetnom závodnom automobile, nie je podľa neho použitím a propagáciou registrovanej ochrannéj známky.

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

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

58. Podľa správneho súdu z administratívneho spisu vyplýva, že žalobca bol oboznámený s dôkazmi vykonanými správcou dane. Správny súd poukazuje na skutočnosť, že Protokol z daňovej kontroly č. 102142971/2020 zo dňa 02.08.2022 bol spolu s Výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole splnomocnenému zástupcovi úpadcu doručený dňa 18.08.2022. Platiteľ dňa 29.09.2022 elektronicky doručil správcovi dane Vyjadrenie daňového subjektu k zisteniam správcu dane uvedeným v Protokole. Pripomienky a dôkazy predložené platiteľom boli následne so splnomocneným zástupcom platiteľa prerokované dňa 20.02.2023, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100628885/2023. Správca dane ďalej na základe prvých zrušujúcich rozhodnutí žalovaného Výzvou č. 102596161/2023 zo dňa 19.10.2023 a Výzvou č. 102982069/2023 zo dňa 27.11.2023 vyzval žalobcu k preukázaniu splnenia § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. v súvislosti s preverovanými faktúrami vystavenými dodávateľom ROLEP s.r.o. V uvedených výzvach žiadal žalobcu preukázať, že výdavky na reklamné služby sa premietli do ceny vlastných tovarov a služieb na výstupe a tvorili podstatný prvok ceny tovarov a služieb; že marketingové výdavky boli zahrnuté do ceny vlastných dodávok tovaru a služieb na výstupe - kalkuláciu; že sa jedná o podnikateľské výdavky; že sú tieto výdavky na reklamu spojené s hospodárskou činnosťou žalobcu; že náklady na predmetné reklamné služby tvoria súčasť všeobecných nákladov žalobcu a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje; že náklady na predmetné reklamné služby majú priamu a bezprostrednú súvislosť s jedným alebo viacerými zdaniteľnými plneniami na výstupe alebo s celkovou ekonomickou činnosťou žalobcu; žiadal preukázať, čo bolo cieľom umiestnenia nálepiek (loga) žalobcu na pretekárskych vozidlách počas automobilových pretekov; v prípade tvrdenia žalobcu, že zabezpečením reklamy na pretekárskom vozidle počas pretekov došlo k propagácii jeho výrobkov a služieb uvádzaných na trh, správca dane žiadal predložiť dôkazy o tom, že bola propagovaná činnosť žalobcu. Dňa 29.11.2023 bolo správcovi dane doručené Vyjadrenie žalobcu. Následne správca dane preveroval obchod medzi žalobcom a spoločnosťou McDonald's Slovakia spol. s r. o., za ktorým účelom tiež vyzýval žalobcu na predloženie zmlúv s touto spoločnosťou, ktoré žalobca predložil. Správca dane ďalej zaslal žalobcovi

Výzvu č. 100105857/2024 zo dňa 10.01.2024 na dôkazy podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Žalobca odpovedal podaním zo dňa 26.01.2024. Žalobca tiež doručil správcovi dane v súvislosti s Výzvou č. 100105857/2024 zo dňa 10.01.2024 aj ďalšie podanie, a to dopĺňujúce podklady k písomnému vyjadreniu zo dňa 26.01.2024 daňového subjektu RB trade, s. r. o., ktoré bolo doručené emailom spolu so zdôvodnením, že osoba ktorá má autorizovaný prístup na elektronickú komunikáciu s FS SR bola odcestovaná. E-mail je evidovaný u správcu dane pod č. 54951/2024 zo dňa 31.01.2024. Správca dane sa s predmetnými vyjadreniami žalobcu vysporiadal v odôvodnení prvostupňových rozhodnutí.

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

60. Žalobca namietal, že boli vydané dve prvostupňové rozhodnutia, pričom voči sebe, čo do dôvodov vyrubenia rozdielu dané priamo kolidujú, keď v prvých prvostupňových rozhodnutiach správca dane konštatoval, že žalobca sa zúčastnil na transakcii zapojenej do podvodu v oblasti DPH a v druhých prvostupňových rozhodnutiach konštatoval, že neboli naplnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH bez väzby na účasť daňového subjektu na podvodnom konaní. Správny súd v súvislosti s touto námietkou poukazuje na skutočnosť, že prvé prvostupňové rozhodnutia správcu dane v predmetnej veci boli zrušené žalovaným ako druhostupňovým orgánom, a teda sa na ne hľadí, akoby neexistovali. Nie je preto na mieste porovnávať dôvody predchádzajúcich zrušených rozhodnutí správcu dane (ktoré už neexistujú) s aktuálnymi druhými rozhodnutiami správcu dane, ktoré boli vydané v nadväznosti na zrušujúce rozhodnutia žalovaného.

61. Čo sa týka námietky žalobcu ohľadom nesprávneho právneho posúdenia veci v kontexte skutkového stavu, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia v tom smere, že podľa názoru žalovaného a správcu dane nebol preukázaný súvis prijatej služby s transakciami daňového subjektu a s jeho celkovou hospodárskou činnosťou, má správny súd za to, že táto námietka žalobcu je dôvodná. K skutkovým okolnostiam správny súd uvádza, že pokiaľ ide o predmet uzatvorených Zmlúv o propagácii obchodného mena/loga a reklame, uzatvorenými medzi objednávateľom RB trade, s.r.o. a dodávateľom ROLEP s.r.o., je ním záväzok dodávateľa vo vlastnom mene zabezpečiť pre odberateľa propagáciu obchodného mena/loga/produktu/značky objednávateľa spoločnosti RB trade, s.r.o. na produkčnom – závodnom automobile MITSHUBISHI LANCER EVO IX, resp. SUBARU IMPREZA, pilotované A. B., prenajatom firmou ROLEP s.r.o. (na oboch stranách vozidla), a tiež propagáciu obchodného mena na internetovej stránke C.. Správny súd má za to, že možno prisvedčiť žalobcovi, že zverejnenie loga žalobcu obsahuje pre verejnosť správu o existencii žalobcu, a teda je jeho reklamou.

62. Pri súdnom prieskume napadnutých rozhodnutí žalovaného (aj rozhodnutí správcu dane) mal správny súd za preukázané, že v danom prípade žalovaný v napadnutých rozhodnutiach dôvodil, že neuznal žalobcovi právo na odpočet DPH z predložených faktúr od dodávateľa ROLEP s.r.o., pretože žalobca nepreukázal ekonomickú súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie žalobcu a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb na výstupe, čím nesplnil podmienku v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH.

63. Správny súd poukazuje na skutočnosť, že v súvislosti s uplatnením režimu DPH pri poskytnutí reklamy išlo v danej veci o poskytnutie plnenia - dodanie služby, spojeného so vznikom daňovej povinnosti, keďže došlo k tuzemskému odplatnému poskytnutiu služby žalobcovi, a to zdaniteľnou osobou, ktorá v súvislosti s jej dodávkou konala ako zdaniteľná osoba (§ 2 ods. 1 písm. b), § 3 ods. 2, § 9 ods. 1, § 19 ods. 2 zákona o DPH). Správny súd konštatuje, že aj v prípade, ak by došlo k spochybneniu toho, či zo strany dodávateľa došlo k riadnemu/úplnému splneniu predmetu zmluvy (napr. aj vzhľadom na argumenty daňových orgánov ohľadom absencie drobných propagačných/reklamných predmetov, nepreukázanú propagáciu obchodného mena na internetovej stránke, atď.), rozhodnutia daňových orgánov neboli založené na nesplnení hmotnoprávnej podmienky týkajúcej sa spochybnenia existencie plnenia. Ich argumentácia ohľadom právnych záverov z nich vyplývajúcich tak nespočívala

v tom, že by k plneniu poskytnutého žalobcovi dodávateľom reálne nedošlo, a teda nešlo o plnenie fiktívne, resp. predmetné plnenie malo byť žalobcovi poskytnuté iným subjektom ako dodávateľom, deklarovaným žalobcom. Daňové orgány tak nespochybnili, že by k určitej prezentácii žalobcu zo strany tohto dodávateľa došlo. Ak teda dodávateľ, ktorý bol v postavení platiteľa dane žalobcovi zdaniteľnú službu reálne poskytol, došlo aj k vzniku daňovej povinnosti, pričom s jej vznikom je spojený vznik práva žalobcu na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH, ale iba v prípadoch splnenia aj ďalšej zákonom stanovenej podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, že službu použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Je potrebné konštatovať, že zo skutkových okolností danej veci ako aj administratívneho spisu a jednotlivých rozhodnutí vydaných v konaní vyplýva, že nedošlo k spochybneniu toho, či žalobca je zdaniteľnou osobou, či je daná materiálna existencia plnenia ani či boli služby dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. Uvedené však pre priznanie odpočítania DPH nepostačuje, keďže rozhodujúce je kladné zodpovedanie otázky, či ide o službu, ktorú žalobca použil alebo použije na svoje zdaniteľné plnenia, na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ tak, ako to predpokladá ustanovenie § 49 zákona o DPH.

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

65. Otázkou oprávnenosti odpočítania dane z reklamných služieb sa už zaoberal aj Súdny dvor EÚ, ktorý vo svojom rozhodnutí C-334/20, zo dňa 25.11.2021 Amper Metal Kft. okrem iného konštatoval, že „zdaniteľná osoba si môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe za reklamné služby, ak je takéto poskytnutie služieb transakciou, ktorá podlieha DPH v zmysle článku 2 smernice o DPH, a priamo a bezprostredne súvisí s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na výstupe alebo s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby ako súčasť jej všeobecných nákladov, pričom nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že fakturovaná cena za tieto služby je primeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby“ (bod 40). Taktiež vyslovil názor, že „skutočnosť, že sa nezvýšil obrat zdaniteľnej osoby, nemôže ovplyvniť výkon práva na odpočítanie. Spoločný systém DPH, ako bolo pripomenuté v bode 23 tohto rozsudku, totiž zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účely a výsledky, pod podmienkou, že uvedené činnosti v zásade podliehajú DPH. Okrem toho, ak raz vznikne právo na odpočítanie dane, zostáva zachované aj vtedy, ak sa zamýšľaná hospodárska činnosť napokon neuskutočnila a v dôsledku toho nevedla k zdaniteľným plneniam, alebo ak zdaniteľná osoba nemohla používať tovary alebo služby, ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných plnení, z dôvodu okolností nezávislých od jej vôle (rozsudok z 12. novembra 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, body 38 a 40).“

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

67. K otázke možného posudzovania účinnosti reklamy sa už vyjadril aj Najvyšší súd Slovenskej republiky, napr. v rozsudku, sp. zn. 1Sžf/64/2016 zo dňa 06.03.2018, na ktorý poukazoval aj samotný žalobca a to tak, že „viazanie práva na odpočítanie dane z faktúr za reklamu na vstupe len na preukázanie efektívnosti reklamy a súčasne túto efektívnosť merať výlučne novými kontraktmi uzavretými v príčinnej súvislosti s uskutočnenou reklamou, je neprípustným zjednodušením variabilnosti pôsobenia reklamy na trhu a väzieb jej účinkov na podnikanie žalobcu. Tento spôsob nazerania na otázku použiteľnosti reklamy na zdaniteľné obchody platiteľa by nevyhnutne viedol k tomu, že efektívnosť a úspešnosť reklamy v naznačenom zmysle by sa stala ďalším kritériom odpočítania dane z prijatých zdaniteľných obchodov spojených s obstaraním reklamy, čo by sa priečilo nielen zákonom stanoveným podmienkam odpočítania dane, ale aj zásade neutrality DPH, podľa ktorej má byť zdaniteľná osoba (platiteľ dane) plne zbavená ťarchy DPH zaplatenej v cene tovarov a služieb, ak tieto použila na uskutočnenie ekonomických činností podliehajúcich spoločnému režimu DPH. Podľa

názoru Najvyššieho súdu i reklama, ktorá priamo nevedla k uzavretiu nových zmlúv (s novými klientami), môže byť považovaná za zdaniteľný obchod použitý na dodávky tovarov a služieb platiteľa, pokiaľ prijaté reklamné služby na vstupe spĺňajú definíciu reklamy a sú čo do rozsahu, vynaložených nákladov, miesta a spôsobu prezentácie, prípadne ďalších relevantných okolností, primerané podnikateľskej činnosti platiteľa. V prejednávanej veci primeranosť reklamy k podnikaniu žalobcu nebola predmetom hodnotenia zo strany daňových orgánov a preto nepatrí ani súdu sa touto otázkou zaoberať. Odvolací súd teda za daných skutkových okolností môže len konštatovať, že daňové orgány nemôžu podmieňovať priznanie práva na odpočítanie dane z takýchto zdaniteľných obchodov na vstupe efektívnosťou reklamy v tom zmysle, že právo na odpočítanie dane by patrilo len z takých prijatých reklamných činností, ktoré priamo a bezprostredne viedli k uzavretiu nových kontraktov, z ktorých dosiahol platiteľ obrát. V tomto zmysle vychádza napadnuté rozhodnutie žalovaného i rozsudok krajského súdu z nesprávneho právneho posúdenia veci.“

68. Osvojac si závery Najvyššieho súdu SR vyššie uvedené, správny súd zastáva názor, že daňové orgány sa v súvislosti s hodnotením použiteľnosti prijatých reklamných služieb od dodávateľa ROLEP s.r.o. na vstupe na podnikanie žalobcu, a teda bezprostrednej súvislosti s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu zamerali/obmedzili len na otázku preukazovania priamej a bezprostrednej súvislosti medzi prijatým plnením za reklamu a vlastnými zdaniteľnými transakciami na výstupe vo vzťahu k pozemkom pre spoločnosť McDonald's Slovakia spol. s r. o., z čoho následne vyvodili záver o nepreukázaní pozitívneho vplyvu poskytnutého plnenia na podnikanie žalobcu v tomto prípade, z čoho vyvodili celkové nepreukázanie pozitívneho vplyvu poskytnutého plnenia na podnikanie žalobcu. Správny súd nepopiera, že správca dane vykonával dokazovanie i v súvislosti s preukázaním ekonomického prínosu prijatého zdaniteľného plnenia pre žalobcu v súvislosti s predajom pozemkov spoločnosti McDonald's Slovakia spol. s r. o. Podľa názoru správneho súdu, správca dane, a následne aj žalovaný, však nesprávne právne posúdil skutočnosť, že v tomto jednom prípade nebola priama a bezprostredná súvislosť medzi predmetnou reklamou a uzatvorením predmetného kontraktu preukázaná. V tomto kontexte správny súd poznamenáva, že reklama nemá/nemusí pôsobiť len na nových zákazníkov, ktorí doposiaľ služby propagovaného subjektu nevyužívali, resp. doposiaľ nekupovali jeho výrobky. Reklama môže pôsobiť aj na doterajších obchodných partnerov žalobcu, napr. za tým účelom, aby si u podnikateľského subjektu opätovne zakúpili jeho produkt alebo využili ním poskytovanú službu. V nadväznosti na to merať efekt reklamy, resp. jej prínos pre podnikateľskú činnosť žalobcu na účely posúdenia splnenia podmienky v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH nemožno len s ohľadom na reálne (dokladmi preukázané) zvýšenie dopytu po produktoch/službách žalobcu, keďže jej účinky sa môžu, a to aj s odstupom času, prejavíť v rôznych (a teda aj iných) aspektoch podnikateľskej činnosti žalobcu. V tejto súvislosti už kasačný súd napr. v rozsudku sp. zn. 2Sfk/48/2022 zo dňa 26.10.2023 predostrel okruh do úvahy prichádzajúcich skutočností, ktoré by mohli relevantným spôsobom prispieť k overeniu splnenia predmetnej podmienky na odpočítanie dane, keď konštatoval, že „predmetnú podmienku je možné zo strany správcu overiť napríklad prostredníctvom zodpovedania otázok, a) či služby poskytnuté dodávateľom objektívne mali súvis s podnikateľskou činnosťou alebo šírením dobrej povesti daňového subjektu, b) či daňový subjekt dokáže vierohodne vysvetliť prečo na propagáciu svojich tovarov, služieb či obchodného mena zvolil práve také služby od dodávateľa, aké zvolil, c) či služby poskytnuté dodávateľom mohli potenciálne zvýšiť dopyt po produktoch/službách daňového subjektu, alternatívne zvýšiť povedomie a šíriť dobrú povesť daňového subjektu vo verejnosti.“

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

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

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

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

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

Poučenie:

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

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

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

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

a) označenie napadnutého rozhodnutia,

b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,

c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),

d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

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

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

(2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, ak

a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,

b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d),

c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.