

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici  
Spisová značka: BB-71S/38/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6022200316  
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 03. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Peter Kvietok  
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:6022200316.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v právnej veci žalobcu: ELMAX ŽILINA, a.s., so sídlom: Dlhá 85, 010 09 Žilina - Bytčica, IČO: 36 401 676, právne zastúpený: Hriadel & Heger, Advokátska kancelária s.r.o., so sídlom: Palisády 33, 811 06 Bratislava - mestská časť Staré Mesto, IČO: 51 643 359, 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. 100328240/2022 zo dňa 18. februára 2022, č. 100328017/2022 zo dňa 18. februára 2022, č. 100327792/2022 zo dňa 18. februára 2022, č. 100328412/2022 zo dňa 18. februára 2022, č. 100328580/2022 zo dňa 18. februára 2022, č. 100328721/2022 zo dňa 18. februára 2022, č. 100328920/2022 zo dňa 18. februára 2022, č. 100329087/2022 zo dňa 18. februára 2022, takto

### rozhodol:

- I. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, č. 100328240/2022 zo dňa 18. februára 2022 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.
- II. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, č. 100328017/2022 zo dňa 18. februára 2022 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.
- III. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, č. 100327792/2022 zo dňa 18. februára 2022 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.
- IV. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, č. 100328412/2022 zo dňa 18. februára 2022 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.
- V. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, č. 100328580/2022 zo dňa 18. februára 2022 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.
- VI. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, č. 100328721/2022 zo dňa 18. februára 2022 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.
- VII. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, č. 100328920/2022 zo dňa 18. februára 2022 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.
- VIII. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky, č. 100329087/2022 zo dňa 18. februára 2022 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.
- IX. 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 Banská Bystrica (ďalej aj „správca dane“) vykonal daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty u daňového subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., Dlhá 85, 010 09 Žilina - Bytčica, IČO: 36401676,

DIČ: XXXXXXXXXXXX, IČ DPH: A. za zdaňovacie obdobie marec 2018, apríl 2018, máj 2018, jún 2018, júl 2018, august 2018, september 2018, október 2018 (ďalej len „daňová kontrola“) v zmysle § 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“), ktorá bola začatá dňa 14.07.2020 na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 100991159/2020 zo dňa 04.06.2020. O zisteniach v daňovej kontrole správca dane oboznámil daňový subjekt zaslaním oboznámenia so zistenými skutočnosťami v priebehu výkonu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2018 – október 2018 č. 100425359/2021 zo dňa 12.03.2021. Následne správca dane vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 101076859/2021 zo dňa 21.06.2021, vrátane výzvy na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Daňová kontrola bola ukončená dňa 24.06.2021 doručením protokolu (v zmysle ustanovenia § 46 ods. 9 písm. a) daňového poriadku). Vyrubovacie konanie začalo dňa 25.06.2021 (§ 68 ods. 1 daňového poriadku). Daňový subjekt v lehote určenej správcovi dane vo výzve, doručil správcovi dane „vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly“, na základe ktorého správca dane dokazovanie vo vyrubovacom konaní doplnil. Správca dane preskúmal pripomienky a skonštatoval, že pripomienky predložené daňovým subjektom vo vyjadrení k protokolu, ako aj vyjadrenie k obsahu zápisnice o ústnom pojednávaní z prerokovania pripomienok, ktoré daňový subjekt doručil v stanovenej lehote, nezakladajú dôvod meniť výsledok daňovej kontroly, preto správca dane zotrval na svojich záveroch uvedených v protokole. Následne správca dane – Daňový úrad Banská Bystrica vydal nižšie špecifikované rozhodnutia, ktorými určil rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2018, apríl 2018, máj 2018, jún 2018, júl 2018, august 2018, september 2018, október 2018.

2. Daňový úrad Banská Bystrica rozhodnutím číslo 102096083/2021 zo dňa 03.11.2021, podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane v sume 2 000,00 eur, slovom: dvetisíc eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2018 daňovému subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., DIČ XXXXXXXXXXXX, IČO 36401676, IČ DPH A., Dlhá 85, 010 09 Žilina. Daňový subjekt ako platiteľ dane si v zmysle § 51 DPH v zdaňovacom období máj 2018 uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľskej faktúry č. 1805144, s dátumom vyhotovenia dňa 31.05.2018, s dátumom dodania dňa 31.05.2018, základom dane v sume 10 000,00 eur, 20 % DPH v sume 2 000,00 eur, v sume celkom 12 000,00 eur, s predmetom fakturácie: „Prezentácia obchodného mena a loga spoločnosti v súvislosti s prezentáciou koncertu B. C., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu Bratislava“, prijatej od spoločnosti SARCO s. r. o., Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava - mestská časť Rača, IČO: 50156306, DIČ: XXXXXXXXXXXX - do 29.07.2019 adresa sídla: Laurinská 3, 811 01 Bratislava - mestská časť Staré Mesto (ďalej len „SARCO s. r. o.“) v zmysle Zmluvy o reklame zo dňa 30.01.2018. V zmysle Zmluvy o reklame zo dňa 30.01.2018 uzatvorenej medzi objednávateľom (daňovým subjektom ELMAX ŽILINA, a. s.) a dodávateľom/realizátorom SARCO s. r. o. je predmetom dodania prezentácia obchodného mena a loga daňového subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., v súvislosti s prezentáciou Koncertu B. C., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu Bratislava.

3. Daňový úrad Banská Bystrica rozhodnutím číslo 102093936/2021 zo dňa 03.11.2021, podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane v sume 2.000,00 eur, slovom: dvetisíc eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2018 daňovému subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., DIČ XXXXXXXXXXXX, IČO 36401676, IČ DPH A., Dlhá 85, 010 09 Žilina. Daňový subjekt ako platiteľ dane si v zmysle § 51 DPH v zdaňovacom období marec 2018 uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľskej faktúry č. 1803036, s dátumom vyhotovenia dňa 26.03.2018, s dátumom dodania dňa 26.03.2018, základom dane v sume 10 000,00 eur, 20 % DPH v sume 2 000,00 eur, v sume celkom 12 000,00 eur, s predmetom fakturácie: „Koncert B. C., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu Bratislava“, prijatej od spoločnosti SARCO s. r. o., Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava - mestská časť Rača, IČO: 50156306, DIČ: XXXXXXXXXXXX do 29.07.2019 adresa sídla: Laurinská 3, 811 01 Bratislava - mestská časť Staré Mesto (ďalej v texte len „SARCO s. r. o.“) v zmysle Zmluvy o reklame zo dňa 30.01.2018. V zmysle Zmluvy o reklame zo dňa 30.01.2018 uzatvorenej medzi objednávateľom (daňovým subjektom ELMAX ŽILINA, a. s.) a dodávateľom/realizátorom SARCO s. r. o. je predmetom dodania prezentácia obchodného mena a loga daňového subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., v súvislosti s prezentáciou Koncertu B. C., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu Bratislava.

4. Daňový úrad Banská Bystrica rozhodnutím číslo 102095056/2021 zo dňa 03.11.2021, podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov

v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane v sume 2.000,00 eur, slovom: dvetisíc eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2018 daňovému subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., DIČ XXXXXXXXXXXX, IČO 36401676, IČ DPH A., Dlhá 85, 010 09 Žilina. Daňový subjekt ako platiteľ dane si v zmysle § 51 DPH v zdaňovacom období apríl 2018 uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty okrem iného z dodávateľskej faktúry č. 1804061, s dátumom vyhotovenia dňa 23.04.2018, s dátumom dodania dňa 23.04.2018, základom dane v sume 10 000,00 eur, 20 % DPH v sume 2 000,00 eur, v sume celkom 12 000,00 eur, s predmetom fakturácie: „Koncert B. C., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu Bratislava“, prijatej od spoločnosti SARCO s. r. o., Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava - mestská časť Rača, IČO: 50156306, DIČ: XXXXXXXXXXXX - do 29.07.2019 adresa sídla: Laurinská 3, 811 01 Bratislava - mestská časť Staré Mesto (ďalej v texte len „SARCO s. r. o.“) v zmysle Zmluvy o reklame zo dňa 30.01.2018. V zmysle Zmluvy o reklame zo dňa 30.01.2018 uzatvorenej medzi objednávateľom (daňovým subjektom ELMAX ŽILINA, a. s.) a dodávateľom/realizátorom SARCO s. r. o. je predmetom dodania prezentácia obchodného mena a loga daňového subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., v súvislosti s prezentáciou Koncertu B. C., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu Bratislava.

5. Daňový úrad Banská Bystrica rozhodnutím číslo 102096791/2021 zo dňa 03.11.2021, podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane v sume 4.000,00 eur, slovom: štyritisíc eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2018 daňovému subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., DIČ XXXXXXXXXXXX, IČO 36401676, IČ DPH A., Dlhá 85, 010 09 Žilina. Daňový subjekt ako platiteľ dane si v zmysle § 51 DPH v zdaňovacom období jún 2018 uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty okrem iného z dodávateľskej faktúry č. 1806146, s dátumom vyhotovenia dňa 29.06.2018, s dátumom dodania dňa 29.06.2018, základom dane v sume 20 000,00 eur, 20 % DPH v sume 4 000,00 eur, v sume celkom 24 000,00 eur, s predmetom fakturácie: „Prezentácia obchodného mena a loga spoločnosti v súvislosti s prezentáciou koncertu B. C., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu Bratislava“, prijatej od spoločnosti SARCO s. r. o., Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava - mestská časť Rača, IČO: 50156306, DIČ: XXXXXXXXXXXX - do 29.07.2019 adresa sídla: Laurinská 3, 811 01 Bratislava - mestská časť Staré Mesto (ďalej v texte len „SARCO s. r. o.“) v zmysle Zmluvy o reklame zo dňa 30.01.2018. V zmysle Zmluvy o reklame zo dňa 30.01.2018 uzatvorenej medzi objednávateľom (daňovým subjektom ELMAX ŽILINA, a. s.) a dodávateľom/realizátorom SARCO s. r. o. je predmetom dodania prezentácia obchodného mena a loga daňového subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., v súvislosti s prezentáciou Koncertu B. C., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu Bratislava.

6. Daňový úrad Banská Bystrica rozhodnutím číslo 102097442/2021 zo dňa 03.11.2021, podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane v sume 4.000,00 eur, slovom: štyritisíc eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2018 daňovému subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., DIČ XXXXXXXXXXXX, IČO 36401676, IČ DPH A., Dlhá 85, 010 09 Žilina. Daňový subjekt ako platiteľ dane si v zmysle § 51 DPH v zdaňovacom období júl 2018 uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty okrem iného z dodávateľskej faktúry č. 1807194, s dátumom vyhotovenia dňa 31.07.2018, s dátumom dodania dňa 31.07.2018, základom dane v sume 20 000,00 eur, 20 % DPH v sume 4 000,00 eur, v sume celkom 24 000,00 eur, s predmetom fakturácie: „Prezentácia obchodného mena a loga spoločnosti v súvislosti s prezentáciou koncertu B. C., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu Bratislava“, prijatej od spoločnosti SARCO s. r. o., Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava - mestská časť Rača, IČO: 50156306, DIČ: XXXXXXXXXXXX - do 29.07.2019 adresa sídla: Laurinská 3, 811 01 Bratislava - mestská časť Staré Mesto (ďalej v texte len „SARCO s. r. o.“) v zmysle Zmluvy o reklame zo dňa 30.01.2018. V zmysle Zmluvy o reklame zo dňa 30.01.2018 uzatvorenej medzi objednávateľom (daňovým subjektom ELMAX ŽILINA, a. s.) a dodávateľom/realizátorom SARCO s. r. o. je predmetom dodania prezentácia obchodného mena a loga daňového subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., v súvislosti s prezentáciou Koncertu B. C., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu Bratislava.

7. Daňový úrad Banská Bystrica rozhodnutím číslo 102097959/2021 zo dňa 03.11.2021, podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane v sume 4.000,00 eur, slovom: štyritisíc eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2018 daňovému subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., DIČ XXXXXXXXXXXX, IČO 36401676, IČ DPH A., Dlhá 85, 010 09 Žilina. Daňový subjekt ako platiteľ dane si v zmysle § 51 DPH v zdaňovacom období august 2018 uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty okrem iného z dodávateľskej faktúry č. 1808243, s dátumom vyhotovenia dňa

31.08.2018, s dátumom dodania dňa 31.08.2018, základom dane v sume 20 000,00 eur, 20 % DPH v sume 4 000,00 eur, v sume celkom 24 000,00 eur, s predmetom fakturácie: „Prezentácia obchodného mena a loga spoločnosti v súvislosti s prezentáciou koncertu B. C., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu Bratislava“, prijatej od spoločnosti SARCO s. r. o. , Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava - mestská časť Rača, IČO: 50156306, DIČ: XXXXXXXXXX - do 29.07.2019 adresa sídla: Laurinská 3, 811 01 Bratislava - mestská časť Staré Mesto (ďalej v texte len „SARCO s. r. o.“) v zmysle Zmluvy o reklame zo dňa 30.01.2018. V zmysle Zmluvy o reklame zo dňa 30.01.2018 uzatvorenej medzi objednávateľom (daňovým subjektom ELMAX ŽILINA, a. s.) a dodávateľom/realizátorom SARCO s. r. o. je predmetom dodania prezentácia obchodného mena a loga daňového subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., v súvislosti s prezentáciou Koncertu B. C., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu Bratislava.

8. Daňový úrad Banská Bystrica rozhodnutím číslo 102098827/2021 zo dňa 03.11.2021, podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane v sume 4.000,00 eur, slovom: štyritisíc eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2018 daňovému subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., DIČ XXXXXXXXXX, IČO 36401676, IČ DPH A., Dlhá 85, 010 09 Žilina. Daňový subjekt ako platiteľ dane si v zmysle § 51 DPH v zdaňovacom období september 2018 uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty okrem iného z dodávateľskej faktúry č. 1809293, s dátumom vyhotovenia dňa 28.09.2018, s dátumom dodania dňa 28.09.2018, základom dane v sume 20 000,00 eur, 20 % DPH v sume 4 000,00 eur, v sume celkom 24 000,00 eur, s predmetom fakturácie: „Prezentácia obchodného mena a loga spoločnosti v súvislosti s prezentáciou koncertu B. C., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu Bratislava“, prijatej od spoločnosti SARCO s. r. o. , Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava - mestská časť Rača, IČO: 50156306, DIČ: XXXXXXXXXX - do 29.07.2019 adresa sídla: Laurinská 3, 811 01 Bratislava - mestská časť Staré Mesto (ďalej v texte len „SARCO s. r. o.“) v zmysle Zmluvy o reklame zo dňa 30.01.2018. V zmysle Zmluvy o reklame zo dňa 30.01.2018 uzatvorenej medzi objednávateľom (daňovým subjektom ELMAX ŽILINA, a. s.) a dodávateľom/realizátorom SARCO s. r. o. je predmetom dodania prezentácia obchodného mena a loga daňového subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., v súvislosti s prezentáciou Koncertu B. C., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu Bratislava.

9. Daňový úrad Banská Bystrica rozhodnutím číslo 102099533/2021 zo dňa 03.11.2021, podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane v sume 4.000,00 eur, slovom: štyritisíc eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2018 daňovému subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., DIČ XXXXXXXXXX, IČO 36401676, IČ DPH A., Dlhá 85, 010 09 Žilina. Daňový subjekt ako platiteľ dane si v zmysle § 51 DPH v zdaňovacom období október 2018 uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty okrem iného z dodávateľskej faktúry č. 1810333, s dátumom vyhotovenia dňa 31.10.2018, s dátumom dodania dňa 31.10.2018, základom dane v sume 20 000,00 eur, 20 % DPH v sume 4 000,00 eur, v sume celkom 24 000,00 eur, s predmetom fakturácie: „Prezentácia obchodného mena a loga spoločnosti v súvislosti s prezentáciou koncertu B. C., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu Bratislava“, prijatej od spoločnosti SARCO s. r. o. , Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava - mestská časť Rača, IČO: 50156306, DIČ: XXXXXXXXXX - do 29.07.2019 adresa sídla: Laurinská 3, 811 01 Bratislava - mestská časť Staré Mesto (ďalej v texte len „SARCO s. r. o.“) v zmysle Zmluvy o reklame zo dňa 30.01.2018. V zmysle Zmluvy o reklame zo dňa 30.01.2018 uzatvorenej medzi objednávateľom (daňovým subjektom ELMAX ŽILINA, a. s.) a dodávateľom/realizátorom SARCO s. r. o. je predmetom dodania prezentácia obchodného mena a loga daňového subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., v súvislosti s prezentáciou Koncertu B. C., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu Bratislava.

10. Proti predmetným rozhodnutiam podal daňový subjekt – žalobca odvolanie.

- Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 100328240/2022 zo dňa 18.02.2022 potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica číslo 102096083/2021 zo dňa 03.11.2021, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane v sume 2 000,00 eur, slovom: dvetisíc eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2018 daňovému subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., DIČ XXXXXXXXXX, IČO 36401676, IČ DPH A., Dlhá 85, 010 09 Žilina.

- Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 100327792/2022 zo dňa 18.02.2022 potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica číslo 102093936/2021 zo dňa 03.11.2021,

ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane v sume 2.000,00 eur, slovom: dvetisíc eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2018 daňovému subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., DIČ XXXXXXXXXX, IČO 36401676, IČ DPH A., Dlhá 85, 010 09 Žilina.

- Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 100328017/2022 zo dňa 18.02.2022 potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica číslo 102095056/2021 zo dňa 03.11.2021, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane v sume 2.000,00 eur, slovom: dvetisíc eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2018 daňovému subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., DIČ XXXXXXXXXX, IČO 36401676, IČ DPH A., Dlhá 85, 010 09 Žilina.

- Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 100328412/2018 zo dňa 18.02.2022 potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica číslo 102096791/2021 zo dňa 03.11.2021, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane v sume 4.000,00 eur, slovom: štyritisíc eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2018 daňovému subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., DIČ XXXXXXXXXX, IČO 36401676, IČ DPH A., Dlhá 85, 010 09 Žilina.

- Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 100328580/2022 zo dňa 18.02.2022 potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica číslo 102097442/2021 zo dňa 03.11.2021, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane v sume 4.000,00 eur, slovom: štyritisíc eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2018 daňovému subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., DIČ XXXXXXXXXX, IČO 36401676, IČ DPH A., Dlhá 85, 010 09 Žilina.

- Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 100328721/2022 zo dňa 18.02.2022 potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica číslo 102097959/2021 zo dňa 03.11.2021, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane v sume 4.000,00 eur, slovom: štyritisíc eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2018 daňovému subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., DIČ XXXXXXXXXX, IČO 36401676, IČ DPH A., Dlhá 85, 010 09 Žilina.

- Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 100328920/2022 zo dňa 18.02.2022 potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica číslo 102098827/2021 zo dňa 03.11.2021, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane v sume 4.000,00 eur, slovom: štyritisíc eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2018 daňovému subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., DIČ XXXXXXXXXX, IČO 36401676, IČ DPH A., Dlhá 85, 010 09 Žilina.

- Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. 100329087/2022 zo dňa 18.02.2022 potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica číslo 102099533/2021 zo dňa 03.11.2021, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil rozdiel dane v sume 4.000,00 eur, slovom: štyritisíc eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2018 daňovému subjektu ELMAX ŽILINA, a. s., DIČ XXXXXXXXXX, IČO 36401676, IČ DPH A., Dlhá 85, 010 09 Žilina.

11. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky - žalovaný v odôvodneniach vyššie uvedených rozhodnutiach ustálilo, že z vykonaného dokazovania a predložených dokladov jednoznačne vyplývalo, že v sporných prípadoch sa jednalo o propagáciu podujatia - koncertu B. C. (názov podujatia, dátum, čas, miesto uskutočnenia, atď.) a kontrolovaný daňový subjekt vystupoval ako podporovateľ uvedeného podujatia - hlavný reklamný partner, pričom tak bol kontrolovaný daňový subjekt aj uvádzaný na billboardoch, plagátoch, v inzerátoch, reklamných spotoch. Z uvedeného dôvodu deklarované plnenie, uvedené na faktúrach, nie je možné považovať za reklamu kontrolovaného daňového subjektu ELMAX ŽILINA, a. s.. Ďalej uviedlo, že aby činnosť prezentácie daňového subjektu bola považovaná za reklamu je rozhodujúce, aby boli touto činnosťou prezentované konkrétne výrobky, služby daného subjektu spôsobilé uplatniť a podporiť predaj jeho produktov a služieb na trhu. Práve uvedený aspekt absentuje

v sporných prípadoch, keďže nebolo preukázané, že sa jednalo o reklamu daňového subjektu, nebola prezentovaná jeho činnosť, tak práve z uvedeného, nie je možné považovať uvedenie samotného loga, resp. obchodného názvu daňového subjektu za činnosť, ktorá je spôsobilá uplatniť a podporiť predaj jeho produktov a služieb na trhu. Vzhľadom na uvedené žalovaný zastáva názor, že v sporných prípadoch nešlo o poskytnutie reklamných služieb kontrolovanému daňovému subjektu, ale o sponzorstvo, ktoré taktiež plnilo určité marketingové ciele, avšak nešlo o reklamu, ktorá by kontrolovanému daňovému subjektu zakladala nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Žalovaný sa v sporých prípadoch stotožnil so správcom dane, keď správca dane overoval oprávnenosť odpočítania dane z predložených dodávateľských faktúr od dodávateľa SARCO s. r. o. a na základe zistených skutočností prijal záver, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane stanovené v § 49 ods. 2 zákona o DPH. Teda nešlo o plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane a tým neboli splnené vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet dane upravené v zákone o DPH, v ktorom sú premietnuté aj príslušné ustanovenia smernice 2006/112, preto si kontrolovaný daňový subjekt uplatnil odpočítanie dane z týchto faktúr neoprávnené v rozpore s ustanoveniami § 49 zákona o DPH. Žalovaný orgán tiež uviedol, že predmetom skúmania správcu dane nebolo podvodné konanie. Podľa žalovaného fakturované plnenia neprezentovali konkrétne žalobcu - daňový subjekt ELMAX ŽILINA, a. s. a jeho činnosť a neboli tak použité na dodávky tovarov a služieb, kontrolovaný daňový subjekt tak nepreukázal splnenie podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane upravených v ustanoveniach § 49 ods. 2 zákona o DPH. Kontrolovaný daňový subjekt tým, že si odpočítal daň z predmetných dodávateľských faktúr porušil § 49 ods. 2 zákona o DPH vo väzbe na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, nakoľko nepoužil prijaté služby na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Vzhľadom na uvedené žalovaný vyhodnotil odvolacie námietky žalobcu-daňového subjektu ako neopodstatnené, pričom nezistil dôvody na zrušenie napadnutých rozhodnutí správcu dane.

#### Správna žaloba a žalobné body

12. Uznesením sp. zn. BB-71S/38/2022 zo dňa 30. januára 2024 správny súd v Banskej Bystrici rozhodol s poukazom na § 65 ods. 1 SSP tak, že spája na spoločné konanie veci, ktoré sú vedené na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. BB-71S/38/2022, sp. zn. BB-71S/39/2022, sp. zn. BB-71S/40/2022, sp. zn. BB-71S/41/2022, sp. zn. BB-71S/42/2022, sp. zn. BB-71S/43/2022, sp. zn. BB-71S/44/2022, sp. zn. BB-71S/45/2022 s tým, že veci budú ďalej vedené v spoločnom konaní pod spoločnou spisovou značkou BB-71S/38/2022

13. Žalobca sa včas doručenými správnymi žalobami domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného. Žalobca opísal skutkový stav a uviedol, že nesúhlasí so závermi žalovaného, ktoré považuje za nesprávne v zmysle § 191 ods. 1. písm. c), d), f), g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“). Zároveň si uplatnil nárok na náhradu trov konania.

14. Dôvody nezákonnosti žalobca konkretizoval nasledovne:

- K nepreukázaniu dodania služby osobou uvedenou na faktúrach žalobca uviedol, že žalovaný podľa názoru žalobcu pomerne zmätočným a nepreskúmateľným spôsobom uvádza, že na jednej strane mala byť preukázaná existencia plnenia na základe Zmluvy, no na druhej strane uvádza, že nemalo byť preukázané, že toto plnenie bolo poskytnuté dodávateľom, resp. nemalo byť preukázané, aký iný subjekt tieto služby reálne poskytol, a to s poukazom na skutočnosti zistené v rámci daňovej kontroly. V prvom rade žalobca uvádza, že nie je pravdou, že by nebolo preukázané, z koho strany došlo k dodaniu fakturovaných služieb. Ako je z vykonaného dokazovania v daňovom konaní (ktorého výsledkom bolo až vydanie napadnutých rozhodnutí) zjavné, konateľ spoločnosti SARCO s.r.o., pán D., uviedol, že služby boli žalobcovi poskytnuté zo strany tejto spoločnosti, ktorá poskytovala aj prostredníctvom ďalších subdodávateľov, a to predovšetkým prostredníctvom obchodnej spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o., so sídlom: Bratislavská 87, 902 01 Pezinok, IČO: 45 877 289 (ďalej ako „spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o.“), čo nebolo v rozpore so Zmluvou uzatvorenou so žalobcom. Konateľka spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o., pani A. E., sa vyjadrila, že pozná spoločnosť SARCO s.r.o. (a rovnako aj jej konateľa, pána D.), s ktorou spolupracovala pri príprave a organizácii predmetného podujatia, pričom tejto spoločnosti na základe zmluvy poskytla reklamný priestor, určený pre reklamných partnerov tohto podujatia, t. j. aj pre žalobcu. Spoluprácu týchto spoločností tiež potvrdzuje aj existencia ďalších zmlúv predložených správcovi dane, vzájomných plnení a s nimi spojené účtovné doklady. Reklamnú kampaň k podujatiu ďalej spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o. zabezpečovala prostredníctvom spoločnosti JK Media s.r.o., so sídlom: Pluhová 3133/10A, 831 03

Bratislava – mestská časť Nové Mesto, IČO: 35 857 111, čo taktiež nebolo nijak spochybnené. Je teda nepochybné, že plnenie bolo poskytnuté a svedeckými výpoveďami bolo tiež preukázané aj to, kto tieto služby poskytol. Okrem toho, samotný štatutár žalobcu (predseda predstavenstva), pán F. G., sa podujatia zúčastnil a reálne reklamné plnenie videl v médiách a taktiež bol riadne odovzdaný odovzdávací a preberací protokol k hodnotiacej správe k predmetnému podujatiu. Ak sa však v tejto otázke, napriek preukázateľnej existencii plnenia vyskytli pochybnosti na strane správcu dane (a následne žalovaného) týkajúce sa toho, kto a v akom rozsahu plnenie poskytol, nie je táto skutočnosť bez ďalšieho zodpovednosťou žalobcu a nemôžu byť na základe nej voči nemu vyvolané negatívne následky. Žalobca podpísal Zmluvu so subjektom, ktorý podľa výpisu z obchodného registra mal oprávnenie na vykonávanie činnosti: reklamné a marketingové služby, ktorá bola predmetom Zmluvy. Konateľ tejto spoločnosti, pán D., bol súčasne v danom čase osobou spolupracujúcou s pani A. E., ktorá je dcérou pána H. I., konateľa obchodnej spoločnosti MURAT, s.r.o., so sídlom Bratislavská 87, 902 01 Pezinok, IČO: 31 431 852. Identifikovaná spoločnosť je obchodným partnerom žalobcu, pričom konatelia oboch spoločností sa vzájomne dlhodobo poznajú a chovajú k sebe dôveru. Osobu pani E. tak štatutár žalobcu poznal ako osobu, ktorá sa venuje organizácií kultúrnych podujatí, čo nebolo v priebehu daňovej kontroly nijak spochybnené, pričom na základe uvedeného preto nemal žiadny dôvod pochybovať o schopnosti poskytnúť požadované plnenie od osoby, ktorá s ňou pravidelne spolupracovala. Uviedol, že v prípade poskytovania reklamných služieb nie je potrebné disponovať rozsiahlym personálnym a materiálnym zabezpečením na strane Dodávateľa, ako je tomu napríklad pri poskytnutí stavebných prác. Ani v tejto súvislosti tak v rámci bežnej opatrnosti nemal žalobca dôvod pochybovať o schopnosti spoločnosti SARCO s.r.o. poskytnúť požadované plnenie. Obzvlášť, ak táto poskytovala obdobné plnenie aj pre ďalšie známe spoločnosti. V tejto súvislosti tiež poukazujeme na nasledovné skutočnosti, a síce, že je skutočne pravdou, ako to uvádza žalovaný (a správca dane), že v daňovom konaní leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte. Jeho unesenie však nemožno v žiadnom prípade chápať ako absolútnu povinnosť daňového subjektu (žalobcu). Daňové predpisy totiž hovoria o určitom objeme skutočností, ktoré musí daňový subjekt preukázať. Zákonodarca však myslel aj na situácie, kedy daňový subjekt svoje dôkazné bremeno vyčerpá a z jeho strany už objektívne nie je možné zaobstarať ďalšie dôkazy na preukázanie svojich tvrdení. V tomto prípade tak dochádza k prechodu dôkazného bremena na správcu dane. Daňové predpisy v zásade hovoria o tom, že povinnosťou daňového subjektu je disponovať riadnym účtovným dokladom (faktúrou so všetkými požadovanými náležitosťami, ktorá preukazuje formálnu stránku veci) a povinnosťou vedieť preukázať, že došlo k zdaniteľnému plneniu. Uviedol, že Podľa ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ak daňový subjekt disponuje faktúrou, ktorá je v poriadku z formálnej stránky a zároveň disponuje existenciou materiálneho plnenia, fakticky dokladajúcej toto plnenie, vyčerpá tak svoje vlastné dôkazné bremeno. Dôkazné bremeno sa preto v tomto prípade prenáša na správcu dane (žalovaného), ktorý znáša i prípadnú dôkaznú núdzu. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR vydaného dňa 15.03.2011 pod sp. zn. 3Sžf/1/2011 a na rozsudok Najvyššieho súdu SR vydaného dňa 28.11.2012 pod sp. zn. 6Sžf/10/2012, tiež na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House) a rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-80/11 (Mahagében Kft vs. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága) a C-142/11 (Péter Dávid vs. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága). Zo záverov daňovej kontroly nepochybne vyplýva, že v danom prípade existovali účtovné doklady – faktúry, tzn. formálna stránka veci tak bola preukázaná. Spornou tiež nebola ani otázka týkajúca sa existencie materiálneho plnenia, ktorú správca dane (a ani žalobca) nepopiera. Ako sporná tak ostala len otázka či predmetné plnenie naozaj vykonala spoločnosť SARCO s.r.o., resp. jej subdodávateľa a v akom rozsahu tomu bolo. Správca dane uvádza, že daňový subjekt (žalobca) si mal pred poskytnutím plnenia preveriť či uvedená spoločnosť je spôsobilá dodať predmetné služby. V tejto súvislosti však poukazujeme na to, že žalobca vykonal obvyklé preverenie Dodávateľa a vzhľadom na vyššie opísané skutočnosti (predmet jeho podnikania a zázemie vybudované na trhu poskytovania reklamných služieb) nemal žiadny dôvod sa domnievať, že mu Dodávateľ nebude vedieť riadne poskytnúť plnenie (ktoré ako také poskytnuté bez pochybností bolo). Na obvyklú starostlivosť v súvislosti s prevereníím dodávky fakturovaných služieb pritom nemožno v segmente poskytovaných služieb prihladať identicky, ako napríklad v oblasti stavebníctva, kde by bolo logické, že za dodržanie obvyklej starostlivosti možno považovať minimálne overenie materiálneho či personálneho vybavenia dodávateľa. Pri realizácií reklamných služieb totiž nie je v žiadnom prípade potrebné disponovať rovnakým materiálnym, kapacitným či personálnym zázemím. V posúdení tejto otázky preto podľa mienky žalobcu došlo k závažnému pochybeniu zo strany správcu dane a totožne následne aj zo strany žalovaného. Zo strany žalobcu totiž preukázaním existencie materiálneho plnenia

došlo aj k preukázaniu materiálnej stránky veci a dôkazné bremeno tak prešlo na správcu dane. Správca dane, a nie samotný žalobca, preto následne mal dokazovaním nespochybniteľne a cez objektívne dôkazy preukázať, že žalobca vedel o tom, že plnenie v skutočnosti nebolo poskytnuté subjektom SARCO s.r.o. resp. jeho subdodávateľmi (viď. napr. vyššie spomínané rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veciach C-80/11 a C-142/11 alebo C354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House)). Správca dane však v otázke preukázania tejto skutočnosti nezhrmaždil žiadne relevantné dôkazy, pričom žalovaný k uvedenému na s. 29 napadnutého rozhodnutia doplnil, že v danom prípade správca dane overoval oprávnenosť odpočítania dane z dodávateľskej faktúry a na základe zistených skutočností prijal záver, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane stanovené v ust. § 49 ods. 2 zákona o DPH. Teda podľa žalovaného nemalo ísť o plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane a tým neboli splnené vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet dane upravené v zákone o DPH, a preto si mal žalobca uplatniť odpočítanie dane z kontrolovaných faktúr neoprávnené. Z tohto dôvodu žalovaný ďalej uviedol, že predmetom skúmania správcu dane ani nebolo podvodné konanie, ako tomu bolo v prípadoch uvedenej judikatúry Súdneho dvora EÚ. Na tomto mieste treba zároveň dodať, že žiadny právny predpis neukladá daňovému subjektu, aby pri spolupráci s iným subjektom vykonával jeho lustráciu a predpoklady na splnenie ním zadanej spoločnosti nad rámec bežnej opatrnosti. Správca dane tak nemôže za žiadnych okolností použiť prípadné právne a účtovné nezrovnalosti u dodávateľa, resp. jeho subdodávateľov, v neprospech daňového subjektu (v tomto prípade žalobcu), ak mu súčasne cez objektívne dôkazy nedokáže, že o nich vedel, čo ale v tomto prípade dokázané v žiadnom prípade nebolo a podľa žalovaného v kontexte vyššie uvedeného ani nemuselo byť.

- K naplneniu zákonnej definície reklamy a dosiahnutiu jej účelu žalobca uviedol, že nesúhlasí s tvrdeniami žalovaného, podľa ktorých sa v prípade poskytnutého plnenia nemohlo jednať o reklamu, ale o sponzoring uvádza, že sa uvedené tvrdenie sa v žiadnom prípade nezakladá na pravde, a to ako na podklade zákonnej, tak aj ustálenou judikatúrou stanovenej definície reklamy. V tejto súvislosti poukázal na § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2021 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o reklame“), § 2 ods. 1 písm. b) zákona o reklame, § 32 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii a o zmene a o zmena zákona č. 195/2000 Z. z. o telekomunikáciách v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o vysielaní a retransmisii“), § 38 ods. 1 zákona o vysielaní a retransmisii, § 45 ods. 1 zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „ObZ“). Žalobca uviedol, že správca dane a žalovaný svoju argumentáciu odvodzujú najmä od znenia § 2 ods. 1 zákona o reklame, § 32 ods. 1 zákona o vysielaní a retransmisii a od judikatúry ESD uvedenej v napadnutom rozhodnutí (a v rozhodnutí DÚ BB). Žalobcovi však nie je jasné, akým spôsobom dospel správca dane a rovnako aj žalovaný k svojmu záveru, keďže ani nimi uvádzané zákonné ustanovenia, tak ani nimi uvádzaná judikatúra ESD, k takémuto výkladu v žiadnom prípade nespeli. Preto sa žalobca nazdáva, že žalovaný (a pred ním rovnako aj správca dane) zvolil vyslovene účelový a svojvoľný výklad, výhradne s cieľom nedôvodne sankcionovať žalobcu. Žalovaný (a pred tým rovnako aj správca dane) totiž na jednej strane poukazuje na to, že v súvislosti s predmetnými podujatiami bolo uvedené len obchodné meno, resp. logo žalobcu, no bez bližšej špecifikácie, t. j. uvedenia tovarov a služieb žalobcu. Zákon o reklame však vo svojom § 2 ods. 1 písm. a) jasne uvádza, že reklamou sa rozumie predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe, súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou, s cieľom uplatniť produkty na trhu. Pod pojmom produkt pritom v zmysle § 2 ods. 1 písm. b) zákona o reklame možno rozumieť aj obchodné meno, ochrannú známku a iné práva a záväzky súvisiace s podnikaním, pod ktoré možno zaradiť aj logo, ako nezapísané právo duševného vlastníctva na označenie [ktoré je v zákone o vysielaní a retransmisii označované ako „nezameniteľný obrazový symbol“ (podnikateľa)]. Rovnako ani rozsudok ESD sp. zn. C-68/92, na ktorý odkazuje žalovaný, nijako nehovorí o tom, že by reklama nemohla byť vykonaná prostredníctvom prezentácie obchodného mena či loga (tu podotýkame, že ide rozsudok z roku 1993, pričom ponímanie reklamy sa od uvedeného času značne zmenilo). Taktiež podľa ust. § 45 ods. 1 ObZ sa klamlivou reklamou rozumie aj reklama obchodného mena, ochrannej známky a iných práv. Uvedené ustanovenie síce hovorí o klamlivej reklame, avšak možno konštatovať, že aj táto definícia potvrdzuje, že reklama ako taká môže spočívať aj v prezentácii obchodného mena, ochrannej známky alebo iných práv, medzi ktoré možno zaradiť aj práva k logu. Žalovaný (a správca dane) však napriek tomu uvedené ignoruje, keď viackrát a bez vysvetlenia vo vzťahu k uvedeným skutočnostiam (t. j. že predmetom reklamy môže byť aj obchodné meno či logo) uvádza, že pri reklame je vždy nevyhnuté uviesť aj konkrétne tovary a služby. Z toho možno vyvodit' záver, že podľa žalovaného reklama vykonaná len prezentáciou obchodného mena či loga nie je možná, čo však jednoznačne nie je pravdou.

Žalovaný a pred ním totožne správca dane uvádza, že nemožno spochybníť, že aj logo môže plniť funkciu reklamy, no má ísť o prípady veľkých spoločností, ktoré na trhu pôsobia dlhodobo a sú medzinárodne známe. Aj tieto spoločnosti však mali uvedenú pozíciu najskôr získať aplikáciou „klasických“ reklamných techník a rovnako aj tieto spoločnosti majú využívať reklamu prezentáciou konkrétnych vlastností ich produktov alebo služieb. Žalovaný ďalej žiadnym spôsobom nespochybňoval kredit žalobcu, no mal tým na mysli najmä to, že si riadne plní svoje daňové povinnosti. Žalovaný ale uvádza, že považuje žalobcu za úspešného aj z hľadiska dĺžky jeho pôsobenia na trhu, počtu zamestnancov alebo využitia vlastného výrobného areálu na vykonávanie ekonomickej činnosti, no napriek tomu však podľa neho zobrazenie loga žalobcu, spoločne s logami iných partnerov, nemá mať priamu výpovednú hodnotu k predmetu činnosti žalobcu a nepodáva tak informáciu o tom, v akej oblasti žalobca podniká a nijak nenabáda ku kúpe jeho výrobkov, tovarov či služieb. Žalobca má byť známou spoločnosťou, avšak len v rámci svojho segmentu podnikania. V tejto súvislosti žalovaný, rovnako ako správca dane, poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR vydaný dňa 12.06.2019 pod sp. zn. 3Sžfk/18/2018, podľa ktorého môžu byť logá spoločnosti sami o sebe nositeľom reklamnej informácie. Žalobca je preukázateľne obchodnou spoločnosťou, ktorá na trhu pôsobí dlhé roky, pričom ide o úspešnú a známu spoločnosť, ktorá si za uvedené obdobie vybudovala v rámci daného segmentu viac ako dobré meno. Osobám, na ktorých je reklama žalobcu cieľená, tak v žiadnom prípade nie je potrebné obsiahlo vysvetľovať (pričom vzhľadom na dosah podujatia sa táto informácia nepochybne dostala aj k cieľovej skupine), o akú spoločnosť ide a aké tovary a služby ponúka. To, že Správca dane doposiaľ o uvedenej spoločnosti nemal vedomosť, neznamena, že o tejto spoločnosti nemali vedomosť osoby, na ktoré bola reklama zameraná. V kontexte vyššie uvedeného žalobcu nespochybňuje závery žalovaným uvedenou judikatúrou, avšak ide o všeobecné závery, ktoré môžu byť aplikované až po riadnom posúdení konkrétneho prípadu. Dôležitou skutočnosťou, ktorá z uvedenej judikatúry vyplýva, pritom je to, že reklama je spôsobilá (tu akcentujeme na to, že postačí spôsobilosť vyvolať) vyvolať asociáciu s určitými službami alebo tovarom. Logo a obchodné meno pritom vzhľadom na dobré meno a etablované miesto na trhu zo strany žalobcu takúto asociáciu poskytnúť vedľa, resp. sú na ňu minimálne spôsobilé. Pri takomto nazeraní si pritom kladieme otázku: na akom inom mieste, ako na masívne propagovanom veľkom kultúrnom podujatí, s dosahom na desiatky tisíc ľudí, pritom k takejto asociácii môže dôjsť? Zo záverov žalovaného a správcu dane vyplýva, že na predmetnom podujatí niečo takéto nastať nemôže, no opäť neuvádza, kde by takýto stav nastať mohol. Znovu tak napadnuté rozhodnutie nemožno považovať za preskúmateľné, keďže v tomto žalovaní len neustále popiera tvrdenia žalobcu, no nedáva mu preskúmateľné odpovede. Žalovaný taktiež poukazuje na stanovisko Finančnej správy Slovenskej republiky. Uvedené stanovisko sa síce dotýka dane z príjmov, no žalovaný je presvedčený, že je aplikovateľné aj na túto právnu vec týkajúcu sa dane z pridanej hodnoty. V zmysle uvedeného stanoviska pre uznanie nákladov na reklamu do daňových výdavkov musia byť splnené predovšetkým základné podmienky daňového výdavku zadané v § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“); t. j.: musí byť preukázateľné, že uvedené náklady (výdavky) skutočne vznikli; musí ísť o náklady (výdavky) preukázateľne vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov a uvedené náklady musia byť správne zaúčtované z hľadiska ich vecnej a časovej súvislosti. Osobitné podmienky pre uplatnenie výdavkov (nákladov) vynaložených na reklamu do daňových výdavkov zákon o dani z príjmov upravuje v ust. § 19 ods. 2 písm. k). Zároveň § 21 ods. 1 písm. e) zákona o dani z príjmov vyžaduje, aby takto vynaložené náklady neboli v rozpore so zákonom o reklame. Ak sú splnené vyššie uvedené podmienky, výdavky na reklamu sú uznaným daňovým výdavkom v plnej výške bez ohľadu na jej formu. Z hľadiska splnenia uvedených podmienok uvádzame, že žalobca preukázal nasledovné skutočnosti: výdavky na reklamu vznikli – uvedené preukázané nepochybne je, keďže žalobca preukázateľne uhradil odplatu za poskytnuté plnenie, pričom ich úhrada nijak spochybnená v Protokole, rozhodnutí DÚ BB a následne ani v napadnutom rozhodnutí nebola; boli vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov – uvedené je taktiež preukázané, a to vzhľadom na úmysel žalobcu, s ktorým uzatváral Zmluvu a predložené listinné dôkazy; uvedené náklady boli správne zaúčtované z hľadiska ich vecnej a časovej súvislosti – náklady boli žalobcom riadne zaúčtované, čo taktiež spochybnené nijako nebolo; reklama bola vynaložená na účel prezentácie obchodného mena, resp. obchodného označenia či iného práva (logo) – reklama bola vynaložená na propagáciu obchodného mena/loga žalobcu, čiže v tejto rovine ide taktiež o preukázanú skutočnosť; reklama bola realizovaná v súlade so základnými požiadavkami na reklamu podľa zákona o reklame – takisto ide o preukázanú skutočnosť, ktorá nebola ničím spochybnená. V tejto súvislosti ďalej poukazujeme na to, že v prípade reklamy je úplne bežné, že subjekt ktorý si reklamu zadal, pri nej uvádza len svoje logo alebo obchodné meno, čo má svoje logické a súčasne aj praktické opodstatnenie. Jednak totiž v prípade väčších podujatí často dochádza k situáciám, že reklamných

partnerov je viacero a preto sú uvádzané len ich logá, obchodné mená či ochranné známky. V opačnom prípade by totiž leták, billboard, bigboard či mediálny spot (ktoré všetky boli predmetom plnenia podľa Zmluvy) bol extrémne neprehľadný, čo by účel reklamy skôr marilo. Žalobcovi nie je jasné, ako by si žalovaný predstavoval reklamu v takýchto prípadoch, aby bola konformná s jeho výkladom. V takomto prípade by totiž muselo ísť o extrémne dlhé reklamné spoty (vzhľadom na počet reklamných partnerov), kde by okrem informácie o dátume a mieste konania podujatia, bola následne pri každom reklamnom partnerovi separátne uvádzané, aké tovary a služby ponúka. Rovnako by to muselo byť uvedené aj na billboardoch, bigboardoch a pod. Ide samozrejme o v praxi nerealizovateľnú predstavu, ktorá však svedčí o jednoznačnej mylnosti argumentácie žalovaného (resp. pred ním správcu dane). Rovnako napríklad v prípade billboardov alebo big boardov umiestnených pri ceste nie je ani reálne, aby si vodiči a spolujazdci za krátku chvíľku stihli prečítať aj iné informácie, ako obchodné meno či logo spoločnosti (a to z praktických a zákonných dôvodov, ktorými je sledovaná prioritne bezpečnosť a tiež plynulosť cestnej premávky). Preto je moderná reklama cielená skôr na prvotný vnem a na jeho rýchle zachovanie v pamäti, čomu najlepšie poslúži práve obchodné meno, logo, ochranná známka či iný obrazový (vizuálny) vnem, a nie rozsiahle a komplikované informovanie o obchodnej činnosti a výrobkoch (podnikateľa). Rovnako treba poukázať na to, že reklama môže mať rôzne formy a účel. Na rozdiel od vyššie tvrdeného, žalobca a pred ním správca dane konštatuje, že pre vznik nároku na odpočítanie dane je podstatné, aby prijaté tovary a služby mali priamu a bezprostrednú väzbu na zdaniteľné plnenie s nárokom na odpočítanie dane. Platiteľ dane tak musí objektívne preukázať všetky skutočnosti, na základe ktorých si uplatnil odpočítanie dane, t. j. že prijaté tovary a služby bezprostredne súvisia s jeho ekonomickou činnosťou. Podmienkou vzniku práva na odpočítanie je, že platiteľ dane prijme tovar alebo službu na účely svojho podnikania ako platiteľ dane. Vyššie prezentované znamená, že forma a cielenie reklamy sa nemusí zameriavať len na získanie nových zákazníkov, ktorí doposiaľ nevedeli o existencii podnikateľa, v konkrétnom prípade žalobcu, ale účelom reklamy môže byť napríklad aj pripomínanie sa existujúcim zákazníkom, slúžiace na posilnenie pozície na trhu (samotný zákon o reklame hovorí o výdavkoch so zámerom na udržanie príjmov). To však neznamená, že ak je primárny cieľ reklamy pripomínať, resp. udržiavať, nemôže byť sekundárne dosiahnuté aj presvedčenie zákazníkov konkurencie či získania ďalších zákazníkov. Správca dane preto v žiadnom prípade nemôže vychádzať z rigidného a zúženého výkladu toho, čo to reklama vlastne je, keďže v súčasnej dobe môže mať táto veľa podôb, a rozhodne nejde len o archaické predstavy žalovaného a správcu dane, podľa ktorých by všade pri obchodnom mene malo byť špecifikované, aké tovary či služby podnikateľ ponúka. V 21. storočí, ako už bolo uvedené, je cielené na prvotný vnem, pričom pre subjekty, ktoré sú cieľom reklamy, je zväčša takáto informácia úplne postačujúca, keďže ak sa im názov dostane do povedomia, účel reklamy bol naplnený. Predmet podnikania si následne vedia prostredníctvom internetu, ktorý majú na dosah ruky v smartfóne, zistiť v priebehu pár sekúnd. Tomuto zodpovedá aj psychologicky už dlhodobo sledovaná podstata reklamy, ktorou je zviditeľniť sa podprahovým signálom, a tak ovplyvniť povedomie príjemcu reklamy, v tomto prípade žalobcu (ale v súvislosti s predmetným podujatím aj ďalších propagovaných podnikateľov). Žalobca tiež odmieta, že by sa v danej veci malo z právneho hľadiska jednať o sponzoring. Ako uvádza aj samotný žalovaný a pred ním totožne správca dane, sponzoring slúži predovšetkým na podporu subjektov neziskového sektoru a spočíva hlavne v podpore určitých charitatívnych, športových či kultúrnych podujatí. Tu žalobca akcentuje práve na spomenutú podporu neziskových subjektov. V danom prípade totiž žaloba uhrádzal dohovorенú sumu voči obchodnej spoločnosti, ktorej cieľom bolo jednoznačne dosiahnuť zisk, za čo mala následne poskytnúť reklamné plnenie. Tieto skutočnosti boli obom stranám zmluvného vzťahu dostatočne známe a s týmto vedomím aj do právneho vzťahu vstupovali. Žalobca tak v žiadnom prípade nepodporoval priamo propagáciu podujatia ako takého, ale prostredníctvom Dodávateľa, ktorý nebol neziskový subjekt a ktorému poskytol odplatu, sa snažil zviditeľniť a zasiahnúť cieľovú skupinu reklamy. Podľa žalovaného v tejto rovine uvedenie obchodného mena a loga žalobcu, ako hlavného reklamného partnera („HRP“), resp. reklamného partnera („RP“), podujatia „koncert B. C., 22. 11. 2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu, Bratislava“ ešte žiadnym spôsobom nemá preukazovať prezentáciu žalobcu ako výrobcu, resp. dodávateľa tovarov a služieb a ani o tom neinformuje širokú verejnosť. Skutočnosť, že žalobca je uvádzaný ako HRP alebo RP totiž nemá znamenať reklamu jeho produktov či služieb, ale má nasvedčovať tomu, že žalobca bol sponzorom tohto podujatia. Verejnosť tak mala byť informovaná predovšetkým o podujatí a o jeho sponzoroch, pričom uvedené podujatie nemalo nijak podporovať podnikateľskú činnosť žalobcu. Tvrdenie žalobcu o tom, že v danej veci šlo o zvýšenie prosperity a zisku spoločnosti s cieľom upútať pozornosť potencionálnych zákazníkov, čo sa malo prejavíť zvýšením obratu spoločnosti, nemalo byť správcovi dane preukázané. Správca dane uviedol, že v rámci daňovej kontroly prihládol na všetko, čo pri nej vyšlo najavo. Z vykonaného preverovania tak malo byť zistené, že nebolo preukázané splnenie podmienok v zmysle §

49 ods. 2 zákona o DPH, keďže šlo v danom prípade len o propagáciu podujatia „koncert B. C.“ (názov, dátum, čas, miesto uskutočnenia a pod.) a žalobca vystupoval ako podporovateľ tohto podujatia, pričom nemali byť žiadnym spôsobom reklamované služby a produkty žalobcu a ani nemala byť poskytnutá žiadna informácia o predmete jeho činnosti. Fakturované plnenia nemali reprezentovať žalobcu a jeho činnosť a neboli použité na dodávky tovarov a služieb. Následne žalovaný poukazuje na to, že Dodávateľ nikde v hodnotiacej správe neuviedol, ako propagoval činnosť žalobcu, z čoho má vyplývať, že pre žalobcu nedodal reklamné služby, ktorými by šíril informácie a správy za účelom informovania verejnosti o tovaroch a službách s cieľom šíriť ich predaj. V dôsledku čoho posúdil žalovaný a pred ním správca dane zdaniteľné plnenia ako sponzoring. Správca dane tiež preveroval aj vykonanie reklamných služieb spoločnosťou SARCO s.r.o., ktorá je nekontaktná, a na základe prevodu obchodného podielu bola táto prepísaná na občana Kolumbie, ktorý sa stal aj novým konateľom a ktorému bolo odovzdané účtovníctvo spoločnosti. Rovnako žalobca jednoznačne odmieta tvrdenia žalovaného (a správcu dane) o tom, že pri reklame je nevyhnuté preukázať, že fakturované reklamné partnerstvo malo vplyv na obchodnú činnosť žalobcu. Jednak totiž žalobca preukázal pozitívny vplyv reklamy na jeho ďalšie podnikanie, a to na základe predložených listinných dôkazov, t. j. vývoj ukazovateľov za roky 2016 - 2020, čím teda žalobca preukázal, že u neho došlo k hospodárskemu rastu. Pre doplnenie a v nadväznosti na skutočnosť, že žalobca mal s Dodávateľom spolupracovať len v súvislosti s predmetným podujatím „koncert B. C.“, pričom následne už títo neboli v žiadnom obchodnom vzťahu, a z toho dôvodu nemajú mať predložené grafy preukazujúce rast výnosov a odvodu DPH a celkovo zdaniteľných príjmov žalobcu v rokoch 2015-2020 súvis s predmetnou reklamnou činnosťou, žalobca uvádza, že daňová kontrola bola u neho vykonaná v úzkom časovom období za viaceré daňové obdobia, pričom v týchto obdobiach vstúpil do zmluvného vzťahu s dodávateľmi reklamných služieb a práve tento obchodný krok mal na neho pozitívny ekonomický vplyv, tzn. inak povedané, bol dosiahnutý účel sledovaný predmetnou reklamou. Napriek tomu žalovaný (a rovnako správca dane) uvedené skutočnosti bez bližšieho odôvodnenia, ktoré by sa dalo preskúmať, odmietol prostredníctvom strohého konštatovania, že nemá byť zrejme, či zvýšenie daňových povinností a výnosov bolo spôsobené práve prezentáciou mena a loga žalobcu. Žalobcovi nie je jasné, akým konkrétnym spôsobom, keďže výsledok reklamy nie je exaktne merateľný, mal správca dane preukázať, že reklama dosiahla svoj účel. Pri uplatnení argumentu ad absurdum, by bolo zrejme nevyhnutné, aby boli správca dane predložené písomné potvrdenia všetkých subjektov, na ktoré reklama cieľila, že táto u nich dosiahla svoj účel. Zároveň, ako sme už uviedli vyššie, cieľom reklamy nemusí byť len získavanie nových zákazníkov a nárast tržieb, ale aj pripomínanie, ktoré sa nemusí žiadnym spôsobom exaktne prejavíť v hospodárskych výsledkoch podnikateľa (v tomto prípade žalobcu). Avšak aj keby k uvedenému hospodárskemu rastu nedošlo (ku ktorému nesporne fakticky došlo), v zmysle ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR, vyjadrenej napr. v rozsudku vydanom dňa 06.03.2018 pod sp. zn. 1Sžf/64/2016, 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. Podmienkou je, že prijaté reklamné služby spĺňajú definíciu reklamy a sú z hľadiska rozsahu, vynaložených nákladov, miesta a spôsobu prezentácie, prípadne ďalších relevantných okolností, primerané podnikateľskej činnosti platiteľa. Ide pritom o podmienky, ktoré žalobca splnil. Daňové orgány v zmysle uvedeného rozsudku nemôžu podmieňovať priznanie práva na odpočítanie dane z takýchto zdaniteľných obchodov efektívnosťou reklamy. V praxi by to znamenalo, že platiteľ by si mohol odpočítavať daň len z takých prijatých reklamných činností, ktoré priamo a bezprostredne viedli k uzavretiu nových kontraktov, z ktorých dosiahol platiteľ obrát. V tejto súvislosti Najvyšší súd SR poukázal aj na svoju skoršiu súvisiacu judikatúru a to rozsudok vydaný dňa 06.03.2008 pod sp. zn.: 3Sžf/66/2007, kde dospel súd k záveru, že „(...) v prípade preukazovania vecnej súvislosti nákladov vynaložených na reklamu sa priame dôkazy uplatňujú v obmedzenej miere. Miera ovplyvnenia ľudského správania sa reklamou nie je exaktne merateľná. Ako pomocné kritérium je možné preskúmať kauzu (bezprostredný hospodársky dôvod) vynaloženia nákladov na reklamu (...)“ Najvyšší súd teda rozhodol, že žalovaný (a správca dane) nesmie k reklame pristupovať ako k výdavku, ktorý je spôsobilý sa prejavíť exaktne, v konkrétnom čase a priestore ako faktor ovplyvňujúci dosahovanie príjmov. Tiež poukázal na rozsudok rozsudok NS SR zo dňa 06.03.2008, sp. zn. 1Sžf/64/2016. Hospodársky rast či uzatvorenie nových kontraktov teda nie je nevyhnutnou súčasťou úspešnej realizácie reklamy daňového subjektu (žalobcu). Aj v prípade, ak by k nemu nedošlo, môže byť reklama riadne realizovaná a plniť svoj účel. Forma a ciele reklamy sa totiž nemusí zameriavať len na získanie nových zákazníkov, ktorí doposiaľ nevedeli o existencii daňového subjektu (žalobcu), ale účelom reklamy môže byť napríklad aj pripomínanie sa existujúcim zákazníkom, slúžiace na posilnenie pozície na trhu (samotný zákon o reklame hovorí o výdavkoch so zámerom na udržanie príjmov). To, že si žalovaný (ktorý v tom podporil správca dane) svojvoľne vykladá zákon o reklame, resp. aj iné zákony a relevantnú rozhodovaciu prax najvyšších súdnych autorít, pričom

prijíma nesprávne právne závery neznamená, že by sa v danom prípade jednalo o inú problematiku. V predmetnej veci totiž šlo tiež o reklamu vykonanú prostredníctvom reklamy spojenej s kultúrnym podujatím (koncert José Carreras, Mrázik na ľade), a to aj prostredníctvom propagácie loga žalobcu v danej právnej veci, čiže v oboch prípadoch šlo o kultúrne podujatia, na ktorých bol propagovaný skutkovo totožne iný podnikateľ. Tvrdenie žalobcu, že pozitívom reklamy je nielen rast firmy, ale aj udržanie konkurencieschopnosti nemalo byť podľa žalovaného v tejto daňovej veci nijak dokázané a z predloženej tabuľky rastu ekonomických výnosov nemá byť zrejmé ani to, či zvýšenie obratu bolo spôsobené práve prezentáciou obchodného mena a loga žalobcu. Judikáty Najvyššieho súdu SR, na ktoré žalobca poukazuje v tejto žalobe pritom hovoria o tom, že Najvyšší súd SR mal vychádzať zo skutočnosti, že reklamné služby od dodávateľov smerovali k mediálnej prezentácii loga, obchodného mena a predmetu podnikania platiteľa s cieľom uplatniť ním poskytované služby na trhu, pričom Najvyšší súd SR uviedol, že na účel odpočítania DPH nie je podstatné, či prijaté reklamné služby priniesli nových klientov, teda na rozdiel od prípadu žalobcu, kedy malo ísť len o prezentáciu loga spoločnosti, teda prijaté služby nemali mať povahu reklamných služieb. Vo vzťahu k tvrdeniam žalovaného, že sa nemalo jednať o reklamu, ale len o prezentáciu loga odkazujeme na svoju vyššie prezentovanú obsiahlu argumentáciu a doplňujeme, že žalovaný by si mal položiť jednoduchú otázku: za akým iným, než reklamným účelom, by žalobca svoje logo a obchodné meno propagoval, keďže z podstaty veci nemohlo ísť o sponzoring, nakoľko dodávateľom reklamných služieb bola obchodná spoločnosť. Nie je preto jasné, prečo žalovaný odmieta akceptovať závery identifikovaného a k tejto žalobe aj predkladaného rozsudku. Na predmetný rozsudok pritom tiež bolo poukazované z dôvodu, že sa v ňom uvádza, že 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. Žalobca tak na tento rozsudok poukazoval aj v súvislosti s tým, že správca dane tvrdil (čo preberá aj žalovaný), že reklama nemala priniesť žalobcovi hospodársky rast, resp. ho žalobca nemal preukázať. V zmysle predmetného rozsudku však hospodársky rast nie je nevyhnutným následkom riadne poskytnutých reklamných služieb. Opäť sa tak ukazuje, že tvrdenia žalovaného o tom, že by si žalobca účelovo vyberal len niektoré závery z ním uvádzanej rozhodovacej praxe 21 Najvyššieho súdu SR nie sú pravdivé. Žalobca nad rámec uvedeného dopĺňa, že v jeho prípade ide o spoločnosť, ktorá má pridelený index daňovej spoľahlivosti „A“. Nesporne tak ide o z daňového hľadiska o bezproblémový subjekt, ktorý si svoje povinnosti vždy riadne plnil a má v úmysle tak robiť aj naďalej. Nedávalo by preto žiadnu logiku, aby sa po rokoch riadneho plnenia povinností na úseku daní vedome púšťal do spolupráce s problémovými spoločnosťami a riskoval postihy od správcu dane. Žalobca má v tejto súvislosti obavy či postup správcu dane (zavŕšený vydaním napadnutého rozhodnutia) nie je motivovaný tým, že systém práce a odmeňovania u štátnych orgánov býva nezriedka postavený na tom, koľko sankcií a pokút je zo strany správnych orgánov uložených, častokrát len za účelom plnenia vopred stanovených kvót. Zamestnanci správnych orgánov sú tak nepriamo nútení k tomu, aby v prípadoch, kedy je to čo i len trochu možné, postupovali v neprospech kontrolovaného subjektu. Žalobca preto s ohľadom na vyššie prezentované v celom rozsahu odmieta závery žalovaného a správcu dane, pričom podľa jeho mienky si oprávnené uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v kontrolovanom zdaňovacom období na základe dodávateľských faktúr za reálne uskutočnenú reklamu žalobcu.

- Žalobca namietal protiústavne a nezákonne uplatnený „dvojaký meter“ na žalobcu a iné daňové subjekty v skutkovo totožných veciach. V tejto súvislosti poukázal na čl. 2 ods. 2 zákona č. 460/1992 Zb. Ústava Slovenskej republiky, čl. 12 ods. 1 Ústavy SR, § 3 ods. 1 daňového poriadku, § 3 ods. 6 daňového poriadku, § 3 ods. 9 daňového poriadku. V nadväznosti na vyššie citované zákonné a aj ústavné normatívne právne vety má žalobca za to, že správca dane má povinnosť (musí) rozhodovať v skutkovo totožných veciach rovnako. Žalobca tiež uviedol, že disponuje rovnako poznatkom, že v ďalšej takejto skutkovo úplne totožnej veci, vedenej voči ďalšiemu daňovému subjektu, ktorý si identicky objednal dodanie reklamných služieb od dodávateľa, bolo rozhodnuté opäť v prospech tohto daňového subjektu. Správca dane v tejto veci mal síce poukázať na jeden rozdiel, a to ten, že tento daňový subjekt mal zapísanú ochrannú známku, ale s poukazom na našu argumentáciu odprezentovanú v tejto žalobe vyššie sa jedná o nezmyselnú disproporciu v rozhodovacej činnosti správcov dane, ktorá nemá oporu v zákone, pričom správca dane mal voči žalobcovi rozhodnúť tak, ako tomu bolo v tomto prípade, kedy by sa malo s takýmito závermi rozhodnúť aj v situácii, kedy je prezentované logo podnikateľa a nie len logo podnikateľa chránené ochrannou známkou.

- Žalobca taktiež namietal, že správca dane a žalovaný vo svojich rozhodnutiach odkazovali na Rozhodnutia Európskeho súdneho dvora vo veciach C-68/91 a C-69/92, ku ktorým žalobca nemá prístup

vo svojom štátnom jazyku, nakoľko táto historická judikatúra nebola preložená do štátnych jazykov nových členských štátov, ktoré pristúpili k Európskej únii v roku 2004. Žalovaný žalobcovi nepredložil ich úradne overený preklad, čo je podľa názoru žalobcu v zmysle § 5 ods. 1 Daňového poriadku a aj v zmysle „ustálenej rozhodovacej súdnej praxe“ jeho povinnosťou. Žalobca tvrdil, že takýto nedostatok konania predstavuje porušenie práva žalobcu na spravodlivý proces, nakoľko je právom žalobcu, aby konanie prebiehalo v štátnom jazyku.

#### Vyjadrenia žalovaného k správnym žalobám žalobcu

15. Žalovaný v písomných vyjadreniach k správnym žalobám stručne popísal skutkový stav veci zistený správcom dane a obsah žalobných bodov žalobcu. Podľa žalovaného sú napadnuté rozhodnutia, ako aj napadnuté rozhodnutia správcu dane zákonné, netrpia vadou nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov a sú dostatočne odôvodnené. Správca dane v odôvodnení svojich rozhodnutí riadne a dostatočne vyhodnotil jednotlivé dôkazy, na základe ktorých vydal rozhodnutia, pričom postupoval v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku, hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Žalobné námietky žalobcu v správných žalobách považoval za nedôvodné.

16. Žalovaný uviedol, že žalobcom nebolo preukázané žiadnymi listinnými dokladmi a dôkazmi, že poskytnutím fakturovaného zdaniteľného plnenia od spoločnosti SARCO s. r. o. boli propagované činnosti, tovary alebo služby žalobcu. Dodávateľ, spoločnosť SARCO s. r. o., v hodnotiacej správe neuviedol ako propagoval činnosť kontrolovaného daňového subjektu, v akom rozsahu mu boli odovzdané informácie, resp. správa o spoločnosti a o jej obchodnej činnosti. Spoločnosť SARCO s. r. o. nedodala pre žalobcu reklamné služby, ktorými by šírila informácie a správy za účelom informovania verejnosti o existencii a kvalitách jednotlivých tovarov a služieb poskytovaných objednávateľom reklamy (žalobcom) s cieľom šíriť ich predaj. V daných prípadoch bolo na prezentácii podujatia „koncert Lucie Bílá“ umiestnené len logo žalobcu ELMAX ŽILINA, a.s. a takúto aktivitu nemožno chápať ako reklamnú službu, pretože neinformuje verejnosť o produktoch a ich kvalite s cieľom zvýšiť ich predaj. Ak akákoľvek hospodárska aktivita zahŕňa šírenie správy za účelom informovať verejnosť o produktoch a ich kvalite s cieľom zvýšiť ich predaj, je potrebné chápať ju ako reklamnú službu. Zámerom žalovaného nebolo hodnotiť kvalitu plnenia predmetu uzatvorenej zmluvy, ale zistiť, či deklarovaná služba - reklama bola žalobcovi dodaná. Počas výkonu daňovej kontroly nebolo preukázané, že by umiestnením loga žalobcu ELMAX ŽILINA, a.s. na podujatí - koncert B. C., bola reálne prezentovaná podnikateľská činnosť žalobcu, jeho produkty a služby. Realizátor - spoločnosť SARCO s. r. o. a ani žalobca ako objednávateľ, žiadnym dôkazom nepreukázali, že by v zmysle zmluvy o reklame bola nejakým spôsobom uskutočnená slovná prezentácia partnera - žalobcu alebo aspoň jeho obchodného mena. Správca dane ako žalovaný posudzoval zistený skutkový stav v nadväznosti na splnenie podmienok ustanovených pre uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, teda vo vzťahu k využitiu nakúpených reklamných služieb na uskutočnenie zdaniteľných plnení žalobcom, resp. či prijaté zdaniteľné plnenia majú priamu a bezprostrednú súvislosť s uskutočnenými zdaniteľnými plneniami platiteľom. Žalobca žiadnymi dokladmi ani dôkazmi nepreukázal, že fakturované zdaniteľné plnenie použil na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení a že ich využil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Z prezentácie loga ELMAX ŽILINA nie je zrejmé, čím sa žalobca zaoberá alebo aké tovary a služby dodáva svojim odberateľom. Ak si žalobca uplatňuje odpočítanie dane z pridanej hodnoty, je jeho povinnosťou v daňovom konaní preukázať reálnu existenciu zdaniteľného plnenia a zároveň je žalobca povinný preukázať, že prijaté plnenie použil v rámci svojej podnikateľskej činnosti na dodávku svojich tovarov a služieb ako platiteľ dane z pridanej hodnoty. V prípade, že spoločnosť ELMAX ŽILINA, a.s. poskytla lístky na podujatie - koncert B. C., svojim obchodným partnerom, ani táto skutočnosť nepreukazuje použitie fakturovaného plnenia na účely podnikania žalobcu ako platiteľa DPH. Zistenia správcu dane (ako žalovaného) a dôkazy predložené žalobcom v súvislosti s preverovaným obchodným prípadom nepreukázali, že fakturované reklamné služby mali vplyv na obchodnú činnosť žalobcu.

17. Žalovaný uviedol, že žalobca však nepredložil správcovi dane žiadne konkrétne dôkazy o prínose nakúpených reklamných služieb pre spoločnosť. V žiadnom z predložených materiálov o uskutočnení predmetných akcií sa totiž nenachádza propagácia činností a výrobkov žalobcu, nachádzajú sa v nich len rôzne formy propagácie podujatia - koncert Lucie Bílá 2018, a nie žalobcu ani podnikateľských aktivít tohto žalobcu, alebo jeho konkrétne produkty. Tiež uviedol, že žalobca - spoločnosť ELMAX ŽILINA,

a.s., sa tak stal propagátorom akcie, avšak nie propagátorom vlastných výrobkov. Doklady a dôkazy predložené žalobcom na preukázanie jeho nároku na odpočítanie dane samé o sebe nepotvrdzujú, čo bolo účinkom deklarovaných reklamných služieb na predmet podnikania žalobcu, ani že tieto zdaniteľné plnenia boli použité na dodávky tovarov a služieb v súvislosti s predmetom činnosti žalobcu ako platiteľa dane z pridanej hodnoty. Ako vyplynulo z predložených dokladov ani jeden z predložených dôkazov nepreukázal, že by ním bola propagovaná činnosť žalobcu ELMAX ŽILINA, a.s., jeho výrobky, služby a tovary za účelom jeho uplatnenia na trhu.

18. Žalovaný uviedol, že po hmotno-právnej stránke pokiaľ si žalobca ako platiteľ dane uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre a zároveň, že prijaté zdaniteľné plnenie použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ dane z pridanej hodnoty, ako to vyplýva z ustanovení zákona o DPH. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods.1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné plnenie sa viaže nárok na odpočet dane. Uvedené podmienky musia byť splnené kumulatívne, preto čo ak len jedna podmienka nie je splnená, nemôže si platiteľ uplatniť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty.

19. Preverovaním žalovaný zistil, že neboli splnené podmienky v zmysle ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH pri odpočítaní dane z preverovaných dodávateľských faktúr od dodávateľa SARCO s. r. o. v celkovej sume 26 000,00 eur (sumárne za kontrolované zdaňovacie obdobia marec 2018 – október 2018) za prezentáciu obchodného mena a loga spoločnosti v súvislosti s prezentáciou podujatia - koncert Lucie Bílá 2018. Uvedenie loga žalobcu, ako hlavného reklamného partnera v súvislosti s propagáciou kultúrno-spoločenského podujatia, ešte žiadnym spôsobom nepreukazuje prezentáciu žalobcu ako výrobcu, resp. dodávateľa tovarov a služieb a týmto spôsobom nebola široká verejnosť informovaná o dodávkach tovarov a služieb, ktoré realizuje v súvislosti so svojou podnikateľskou činnosťou žalobca - ELMAX ŽILINA, a.s.

20. K námietke žalobcu, že správca dane porušil zásadu rovnakého rozhodovania v skutkovo zhodných prípadoch podľa § 3 ods. 9 Daňového poriadku žalovaný uviedol, že je povinnosťou správcu dane dbať na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nedošlo k neodôvodneným rozdielom (predmetná zásada je správcovi dane uložená v zmysle čl. 2 ods. 2 Ústavy SR). Sám žalobca v žalobe uvádza, že uvedená zásada podľa žalobcu v praxi však môže spôsobovať problémy, pretože samozrejme každý prípad je vzhľadom na okolnosti vo svojej podstate výnimočný, aj keď by sa na prvý pohľad mohlo zdať, že sa jedná o skutkovo zhodné prípady, no žalobca uvádza, že v tejto právnej veci treba brať na zreteľ, že v spomínaných prípadoch ide kategoricky o skutkovo zhodné prípady. Žalobca navrhol ako dôkazy protokoly z daňových kontrol dane z pridanej hodnoty u iného daňového subjektu, pričom v žalobe uviedol, že v obidvoch prípadoch (daňových kontrolách dane z pridanej hodnoty, z ktorých bol vystavený protokol sa jednalo o skutkovo úplne totožné veci vedené voči iným daňovým subjektom, ktoré si identicky objednali dodanie reklamných služieb od „Dodávateľa“ (úplne rovnakým spôsobom bol reklamne prezentovaný verejnosti/spotrebiteľom), pričom konajúci správca dane rozhodol v obidvoch prípadoch v prospech týchto daňových subjektov, t. j. s takým záverom, že sa jedná o reklamu, tzn. zdaniteľný obchod a nie len sponzoring. Ďalej žalobca uvádza, že v žiadnom prípade nepodporoval priamo propagáciu podujatia ako takého, ale prostredníctvom dodávateľa, ktorý nebol neziskový subjekt a ktorému poskytol odplatu, sa snažil zviditeľniť a zasiahnuť cieľovú skupinu reklamy, k čomu žalovaný uvádza, že žalobca svoje tvrdenie o tom, že sa snažil zviditeľniť a zasiahnuť cieľovú skupinu reklamy nepreukázal. Záverom žalovaného nebolo posúdenie prijatých služieb ako sponzoringu, ale neuznanie odpočítania dane z dodávateľských faktúr, nakoľko žalobca si neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane a nepreukázal, že sa jednalo o reklamu samotného žalobcu a jeho činnosti, žalobca žiadnymi dôkazmi nepreukázal, že spoločnosťou SARCO s. r. o. fakturované zdaniteľné plnenie použil na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení, t. j. že ich využil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Žalovaný ďalej uvádza, že v žalobcom poukazovaných konaniach predmetom dodania nie je identické zdaniteľné plnenie, nejedná sa o identické zdaňovacie obdobia, z čoho vyplýva, že sa nejedná o skutkovo zhodné prípady s preverovanou vecou u žalobcu.

21. K námietke žalobcu ohľadom porušenia jeho práva na spravodlivý proces tým, že orgány verejnej správy vychádzali pri svojom rozhodovaní z rozhodnutí Európskeho súdneho dvora vo veciach C-68/91 a C-69/92, ku ktorým žalobca nemá prístup vo svojom štátnom jazyku, žalovaný uviedol, že v

napadnutých rozhodnutiach žalovaný skonštatoval, že „správca dane správne posúdil činnosti aj v zmysle judikatúry ESD v zmysle rozsudku C530/09 zo dňa 27.10.2011 (v nadväznosti na rozsudok ESD C-68/92).“ Predmetný Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie č. C-530/09 sa v bode 55 odvoláva na Rozsudok Európskeho súdneho dvora č. C-68/92. Vzhľadom na skutočnosť, že Rozsudok č. C-530/09 bol preložený do štátneho jazyka, neboli porušené práva žalobcu na spravodlivý proces. Odvolanie žalovaného na definíciu reklamy v Rozsudku Európskeho súdneho dvora č. C-68/92 nespôsobuje nezákonnosť napadnutých rozhodnutí, nakoľko predmetný rozsudok nie je nosným rozsudkom, na ktorý odkazoval žalovaný a správca dane.

22. Napadnuté rozhodnutia orgánov verejnej správy sú podľa žalovaného vydané v súlade s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku a obsahujú zákonom predpísané náležitosti. Žalobca nepredložil také dôkazy, ktoré by preukázali skutkový stav inak, ako bol správcom dane v daňovej kontrole a vo vyrubovacích konaniach zistený a vyhodnotený. Žalovaný preto nevidel dôvody, prečo by napadnuté rozhodnutia mali byť zrušené. Žalovaný preto žiadal správne žaloby zamietnuť v celom rozsahu a žalobcovi nepriznať právo na náhradu trov konania.

#### Repliky žalobcu

23. Žalobca vo svojich replikách uviedol, že s tvrdeniami žalovaného v žiadnom prípade nesúhlasí. Vyjadrenia žalovaného sú len opakovaním už uvedených a žalobcom vyvrátených argumentov, pričom žalovaný doposiaľ nebol spôsobilý odôvodniť svoje nezákonné konanie voči žalobcovi. Žalobca naďalej v celom rozsahu zotrváva na svojej argumentácii, avšak nad rámec toho uvádza, že žalovaný sa žiadnym spôsobom nevysporiadal s tvrdeniami žalobcu a ani ich žiadnym relevantným spôsobom nevyvrátil. Predovšetkým ide o tvrdenia žalobcu týkajúce sa: funkcie reklamy, definície reklamy a sponzoringu, oho, že nie je nevyhnutné, aby reklama generovala zisk. Žalobca má za to, že bolo riadne preukázané, z koho strany došlo k dodaniu fakturovaných služieb, nakoľko z vykonaného dokazovania v daňovom konaní (ktorého výsledkom bolo až vydanie napadnutého rozhodnutia) je zrejmé, že služby boli žalobcovi poskytnuté zo strany spoločnosti SARCO, s. r. o..

24. K tvrdeniam žalovaného, že logo spoločnosti ELMAX ŽILINA, a.s. predstavovalo grafické znázornenie názvu spoločnosti bez uvedenia akejkoľvek informácie o jej činnosti a tovaroch službách, ktoré predáva na trhu, čo podľa názoru žalovaného nemá vypovedaciu hodnotu k nejakému konkrétnemu výrobku alebo službe, ktoré jednotlivý reklamný partner v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytuje a nepodáva ani informáciu o tom, v akej konkrétnej oblasti reklamný partner podniká žalobca opätovne uvádza, že spoločnosti ELMAX ŽILINA, a.s. je preukázateľne obchodnou spoločnosťou, ktorá na trhu pôsobí dlhé roky, pričom ide o úspešnú a známu spoločnosť, ktorá si za uvedené obdobie vybudovala v rámci daného segmentu viac ako dobré meno. Osobám, na ktorých je reklama žalobcu cielená, tak v žiadnom prípade nie je potrebné obsiahlo vysvetľovať (pričom vzhľadom na dosah podujatia sa táto informácia nepochybne dostala aj k cieľovej skupine), o akú spoločnosť ide a aké tovary a služby ponúka. To, že správca dane doposiaľ o uvedenej spoločnosti nemal vedomosť, neznamená, že o tejto spoločnosti nemali vedomosť osoby, na ktoré bola reklama zameraná. Zároveň aj z judikatúry nepochybne vyplýva, že reklama je spôsobilá (tu akcentujeme na to, že postačí spôsobilosť vyvolať) vyvolať asociáciu s určitými službami alebo tovarom. Logo a obchodné meno pritom vzhľadom na dobré meno a etablované miesto na trhu zo strany žalobcu takúto asociáciu poskytnúť vedľa, resp. sú na ňu minimálne spôsobilé.

25. Ďalej k argumentácii žalovaného žalobca opätovne uvádza, že reklama môže mať rôzne formy a účel, pričom účelom reklamy môže byť napríklad: informovať; pripomínať; presvedčať; prípadne porovnávať. Z definície účelu reklamy teda vyplýva, že forma a cielenie reklamy sa nemusí zameriavať len na získanie nových zákazníkov, ktorí doposiaľ nevedeli o existencii podnikateľa, v konkrétnom prípade žalobcu, tak ako to tvrdí žalovaný, ale účelom reklamy môže byť napríklad aj pripomínanie sa existujúcim zákazníkom, slúžiace na posilnenie pozície na trhu (samotný zákon o reklame hovorí o výdavkoch so zámerom na udržanie príjmov). To však neznamená, že ak je primárny cieľ reklamy pripomínať, resp. udržiavať, nemôže byť sekundárne dosiahnuté aj presvedčenie zákazníkov konkurencie či získania ďalších zákazníkov. Správca dane preto v žiadnom prípade nemôže vychádzať z rigidného a zúženého výkladu toho, čo to reklama vlastne je, keďže v súčasnej dobe môže mať táto veľa podôb, a rozhodne nejde len o archaické predstavy žalovaného a správcu dane, podľa ktorých by všade pri 4 obchodnom

mene malo byť špecifikované, aké tovary či služby podnikateľ ponúka. V 21. storočí, ako už bolo uvedené, je cieľené na prvotný vnem, pričom pre subjekty, ktoré sú cieľom reklamy, je zväčša takáto informácia úplne postačujúca, keďže ak sa im názov dostane do povedomia, účel reklamy bol naplnený. Predmet podnikania si následne vedia prostredníctvom internetu, ktorý majú na dosah ruky v smartfóne, zistiť v priebehu pár sekúnd. Tomuto zodpovedá aj psychologicky už dlhodobo sledovaná podstata reklamy, ktorou je zviditeľniť sa podprahovým signálom, a tak ovplyvniť povedomie príjemcu reklamy, v tomto prípade žalobcu (ale v súvislosti s predmetným podujatím aj ďalších propagovaných podnikateľov).

26. Rovnako žalobca odmieta, že by sa v danej veci malo z právneho hľadiska jednať o sponzoring. Ako uvádza aj samotný žalovaný a pred ním totožne správca dane, sponzoring slúži predovšetkým na podporu subjektov neziskového sektoru a spočíva hlavne v podpore určitých charitatívnych, športových či kultúrnych podujatí. Tu žalobca akcentuje práve na spomenutú podporu neziskových subjektov. V danom prípade totiž žalobca uhradil dohovorenú sumu voči obchodnej spoločnosti, ktorej cieľom bolo jednoznačne dosiahnuť zisk, za čo mala následne poskytnúť reklamné plnenie. Tieto skutočnosti boli obom stranám zmluvného vzťahu dostatočne známe a s týmto vedomím aj do právneho vzťahu vstupovali. Žalobca tak v žiadnom prípade nepodporoval priamo propagáciu podujatia ako takého, ale prostredníctvom Dodávateľa, ktorý nebol neziskový subjekt a ktorému poskytol odplatu, sa snažil zviditeľniť a zasiahnuť cieľovú skupinu reklamy.

27. Ďalej žalobca jednoznačne odmieta tvrdenia žalovaného (a správcu dane) o tom, že pri reklame je nevyhnuté preukázať, že fakturované reklamné partnerstvo malo vplyv na obchodnú činnosť žalobcu. Jednak totiž žalobca preukázal pozitívny vplyv reklamy na jeho ďalšie podnikanie, a to na základe predložených listinných dôkazov, t. j. vývoj ukazovateľov /výnosy 2015-2020, odvod DPH 2015-2020, odvod dane z príjmu právnických osôb 2015-2020, čím teda žalobca preukázal, že u neho došlo k hospodárskemu rastu. Hospodársky rast či uzatvorenie nových kontraktov nie je nevyhnutnou súčasťou úspešnej realizácie reklamy daňového subjektu (žalobcu). Aj v prípade, ak by k nemu nedošlo, môže byť reklama riadne realizovaná a plniť svoj účel. Forma a ciele reklamy sa totiž nemusí zameriavať len na získanie nových zákazníkov, ktorí doposiaľ nevedeli o existencii daňového subjektu (žalobcu), ale účelom reklamy môže byť napríklad aj pripomínanie sa existujúcim zákazníkom, slúžiace na posilnenie pozície na trhu (samotný zákon o reklame hovorí o výdavkoch so zámerom na udržanie príjmov).

28. Za najviac zarážajúce však žalobca považuje, že žalovaný sa svojou argumentáciou týkajúcou sa pripojenia spisu k daňovému konaniu (daňovej kontrole) vedenej pred Daňovým úradom Žilina (č. protokolu z daňovej kontroly: 101805810/2018) a spisu k daňovému konaniu (daňovej kontrole) vedenej pred Daňovým úradom Trenčín - pobočka Považská Bystrica (č. 5 protokolu z daňovej kontroly: 101870821/2021) žalobcovi doslova opovržlivo vysmieva, keď tvrdí, že sa v danom prípade nejedná o skutkovo rovnaké konania, pričom ide o skutkovo úplne totožné veci vedené voči ďalším daňovým subjektom, ktorí si identicky objednali dodanie reklamných služieb od Dodávateľa (úplne rovnakým spôsobom boli reklamne odprezentovaný verejnosti/spotrebiteľom). Daňový úrad Trenčín - pobočka Považská Bystrica pri daňovej kontrole pod č. protokolu 101870821/2021, mal síce poukázať na jeden rozdiel, a to ten, že tento daňový subjekt mal zapísanú ochrannú známku, ale s poukazom na našu argumentáciu odprezentovanú v samotnej žalobe sa jedná o nezmyselnú disproporciu v rozhodovacej činnosti správca dane, ktorá nemá oporu v zákone, pričom správca dane mal voči žalobcovi rozhodnúť tak, ako tomu bolo v tomto prípade, kedy by sa malo s takýmito závermi rozhodnúť aj v situácii, kedy je prezentované logo podnikateľa a nie len logo podnikateľa chránené ochrannou známkou. V tejto súvislosti žalobca opätovne dáva do pozornosti, že logo a ochranná známka sú pre bežného spotrebiteľa prakticky neodlíšiteľné, pričom aj logo nesporne predstavuje nehmotnú zložku podnikania (žalobcu), ktoré síce nie je chránené ustanoveniami zákona č. 506/2009 Z. z. o ochranných známkach (ďalej len „zákon o OZ“), nič to však nemení na irelevantnosti disproporcie rozhodovania v skutkovo identických veciach, kedy jeden podnikateľ je prezentovaný logom (žalobca) a druhý (pri rovnakom skutkovom základe) ochrannou známkou. Bežný spotrebiteľ predsa v určitých prípadoch nevie a ani nemôže rozoznať, či sa jedná o logo podnikateľa alebo jeho logo, ktoré je chránené aj ochrannou známkou. Povinnosťou žiadneho podnikateľa nie je chrániť svoje logo ochrannou známkou, je to len jeho subjektívne právo, avšak aj keby sa rozhodol svoje logo chrániť takýmto spôsobom, jeho logo by mohlo ostať identické ako pred tým, ako mu bol udelený zákonný status právnej ochrany „ochrannej známky“, nakoľko podľa druhej vety ust. § 8 ods. 1 zákona o OZ: „Majiteľ ochrannej známky je oprávnený používať spolu s ochrannou známkou značku @.“ Z uvedenej právnej normy teda logicky vyplýva, že zapísaná

ochranná známka môže ostať v rovnakej a nezmenenej podobe (bez ďalšieho označenia či dodatku, ktorý by preukazoval jej status), ako pred jej zápisom.

29. Žalovaný nevyužil právo podať dupliky.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

30. Zákomom č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov bol zriadený Správny súd v Banskej Bystrici. Podľa § 3 ods. 3 písm. a) uvedeného zákona výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu v Trenčíne a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici.

31. Správny súd v Banskej Bystrici ako vecne a miestne príslušný súd vec prejednal na nariadenom pojednávaní dňa 28. marca 2024, na ktoré boli účastníci konania riadne a včas predvolaní v súlade s § 108 ods. 2 SSP. Správny súd pojednával v neprítomnosti žalovaného, ktorý svoju neúčast' ospravedlnil a zároveň súhlasil, aby správny súd pojednával v jeho neprítomnosti.

32. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutia žalovaného a správcu dane vrátane postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, pričom rozsah prieskumu bol stanovený dôvodmi nezákonnosti uplatnenými v správnych žalobách. Správne súdnictvo je ovládané dispozičnou zásadou, čo znamená, že určenie rozsahu a obsahu prieskumu správneho súdu patrí žalobcovi (§ 134 ods. 1 SSP). Správny súd je viazaný jednak rozsahom a jednak dôvodmi nezákonnosti, ktoré boli v správnych žalobách uplatnené. Po preskúmaní napadnutých rozhodnutí z dôvodov uplatnených v správnych žalobách správny súd dospel k záveru, že správne žaloby sú dôvodné.

33. Podľa § 2 ods. 1, 2 SSP (1) 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. (2) 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.

34. 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.

35. Podľa § 134 ods. 1 SSP správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak ďalej nie je ustanovené inak.

36. Podľa § 135 ods. 1 SSP v znení účinnom do 30. júna 2023 na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy.

37. Podľa § 191 ods. 1 SSP správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak a) bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu, a) ho vydal orgán, ktorý na to nebol zo zákona oprávnený, b) vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, c) je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, d) zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, e) skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu, f) došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

38. Predmetom súdneho prieskumu sú rozhodnutia žalovaného: rozhodnutie č. 100328240/2022 zo dňa 18.02.2022, rozhodnutie č. 100327792/2022 zo dňa 18.02.2022, rozhodnutie č.100328017/2022 zo dňa

18.02.2022, rozhodnutie č. 100328412/2018 zo dňa 18.02.2022, rozhodnutie č.100328580/2022 zo dňa 18.02.2022, rozhodnutie č. 100328721/2022 zo dňa 18.02.2022, rozhodnutie č. 100328920/2022 zo dňa 18.02.2022, rozhodnutie č. 100329087/2022 zo dňa 18.02.2022.

39. Správny súd v preskúvanom prípade zisťoval, či žalovaný vec správne právne posúdil, ak založil svoje rozhodnutia o odmietnutí uplatneného odpočtu DPH žalobcovi na tom, že žalobca nespĺnil zákonom stanovené podmienky na uplatnenie práva na odpočet DPH. Správny súd pritom vychádzal z toho, že podľa odôvodnenia napadnutých rozhodnutí žalovaný nespochybnil existenciu materiálneho plnenia, avšak skonštatoval, že dodané plnenie nepodlieha DPH a žalobca ho ani nepoužil na svoje zdaniteľné plnenia na výstupe.

40. Z právnej úpravy v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH, ako aj z ustanovení Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej ako „Smernica“) vyplýva, že nárok daňového subjektu na odpočet DPH závisí od splnenia tzv. hmotnoprávných a formálnych podmienok. Hmotnoprávnymi, resp. materiálными podmienkami pre priznanie práva na odpočet DPH (§ 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH; čl. 168 písm. a) Smernice) sú požiadavky, aby (1.) poskytovateľom plnenia bola iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby dodávateľa), (2.) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť skutočne dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou, t. j. plnenie musí materiálne existovať a nesmie ísť o fiktívne plnenie a (3.) požiadavka, aby zdaniteľná osoba dodané tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Formálnou podmienkou priznania práva na odpočet DPH je v danom prípade disponovanie faktúrou od dodávateľa (§ 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z.; čl. 178 písm. a) Smernice). Preukázanie naplnenia uvedených podmienok pre vznik práva na odpočet DPH zaťažuje podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt, ktorý si právo na odpočet DPH uplatňuje (napr. Rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020 a sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019), t. j. daňový subjekt je povinný preukázať, že ním uplatňovaný nárok (odpočet DPH) vznikol a predložiť za tým účelom správcovi dane potrebné dôkazy. Nepreukázanie splnenia hmotnoprávných, resp. materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH je dôvodom pre odopretie tohto práva.

41. Správny súd tiež poukazuje na rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora Európskej únie a Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Napríklad v rozsudku sp. zn. 8Sžfk/18/2021 z 27. júla 2023 v bode 39. uviedol, 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. Ďalej v rozsudku sp. zn. 5Sžfk/20/2021 z 27. júna 2023 v bode 24. konštatoval, že: zákon č. 222/2004 Z. z. na účely odpočítania dane z prijatých služieb nerobí rozdiel medzi reklamou a sponzoringom v tom zmysle, že by boli služby spojené so zabezpečením sponzorského odkazu zákonom explicitne vylúčené zo všeobecného režimu DPH. Obdobne v rozsudku sp. zn. 4Sžfk/55/2021 z 22. marca 2023 v bode 41.: na účely právneho posúdenia, či si daňový subjekt môže odpočítať DPH z prijatej reklamnej služby nie je rozhodujúce, či túto službu správca dane zadefinuje ako sponzoring alebo reklamu. Tiež na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v Rozsudku sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28. februára 2022 tak možno skonštatovať, že „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.“ Z rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktorý v Rozsudku sp. zn. 1Sžf/64/2016 zo dňa 6. marca 2018 konkrétne vo vzťahu k reklamným službám uviedol, že „viazanie práva na odpočítanie dane z faktúr za reklamu na vstupe len na preukázanie efektívnosti reklamy a súčasne túto efektívnosť merať výlučne novými kontraktami uzavretými v príčinnej súvislosti s uskutočnenou reklamou, je neprípustným zjednodušením variabilnosti pôsobenia reklamy na trhu a väzieb jej účinkov na podnikanie žalobcu. ... 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.“ Tiež na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31. januára 2022, ktorý bol zverejnený v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pod č. 17/2022 ZNSS. Súdny dvor Európskej únie v 24. bode rozsudku vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 z 9. decembra 2021 sa k materiálным a formálnym podmienkam odpočtu

DPH vyjadril nasledovne: Treba pripomenúť, že právo na odpočítanie DPH je podmienené splnením tak hmotnoprávných, ako aj formálnych požiadaviek. Pokiaľ ide o hmotnoprávne požiadavky, z článku 168 písm. a) smernice 2006/112 vyplýva, že na to, aby sa mohlo priznať uvedené právo, je na jednej strane potrebné, aby dotknutá osoba bola „zdaniteľnou osobou“ v zmysle tejto smernice. Na druhej strane je potrebné, aby tovary alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, boli dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a aby zdaniteľná osoba tieto tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Pokiaľ ide o spôsoby uplatnenia práva na odpočítanie DPH, ktoré zodpovedajú požiadavkám formálnej povahy, článok 178 písm. a) smernice o DPH stanovuje, že zdaniteľná osoba musí mať faktúru vystavenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238 až 240 tejto smernice (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 26 a citovaná judikatúra). V tejto súvislosti správny súd poukazuje tiež na rozsudok v obdobnej veci sp. zn. 5Sfk/20/2021 z 27. júna 2023, ktorý v prípade reklamných služieb zdôraznil najmä dôležitosť kladného zodpovedania otázky či ide o službu, ktorú sťažovateľ použil alebo použije na svoje zdaniteľné plnenia, na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ tak, ako to predpokladá ustanovenie § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. Inými slovami je potrebné objektívne zhodnotiť, či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov sťažovateľa. 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 kasačný súd v bode 15. rozsudku 2Sfk/5/2022, z 29. mája 2023: V prípade kedy zdaniteľná osoba splnila podmienky odpočtu DPH je v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora 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. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje takzvaný Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04).

42. Námetka žalobcu, že napadnuté rozhodnutia správcu dane a žalovaného sú založené na nesprávnom právnom posúdení veci, keď orgány verejnej správy nepriznali žalobcovi právo na odpočet DPH z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou SARCO, s.r.o. z dôvodu, že predmetné plnenie – zverejnenie loga žalobcu ako reklamného partnera v súvislosti s propagáciou podujatia – Koncert B. C. v období od marca 2018 do októbra 2018 je sponzoringom a nešlo o dodanie reklamnej služby, pričom tento nepodlieha DPH a žalobca tiež nepreukázal použitie predmetných služieb na dodávky svojich tovarov a služieb ako platiteľ DPH, je dôvodná.

43. Splnenie prvej hmotnoprávnej podmienky pre priznanie práva na odpočet DPH nebolo v predmetnom prípade sporné. Sporné bolo splnenie druhej hmotnoprávnej podmienky pre odpočet DPH, keďže orgány verejnej správy vyhodnotili, že dodané plnenie v zmysle faktúr vystavených spoločnosťou SARCO, s.r.o. nie je reklamou, ale sponzoringom, ktorý nepodlieha DPH, v dôsledku čoho spoločnosť SARCO, s.r.o. ako dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť a nemohlo tým dôjsť k dodaniu zdaniteľného plnenia. Správca dane (a následne aj žalovaný) mal za to, že akákoľvek forma reklamy musí súvisieť s obchodnou a podnikateľskou činnosťou daňového subjektu s cieľom uplatniť jeho tovary a služby na trhu. Keďže v spornom prípade dodania služieb spoločnosťou SARCO, s.r.o. žalobcovi bolo prezentované len logo žalobcu bez toho, aby zároveň boli prezentované aj konkrétne tovary alebo služby žalobcu s cieľom zvýšiť ich predaj, orgány verejnej správy s odvolaním sa na Rozsudok Európskeho súdneho dvora vo veci C-68/92 mali za to, že poskytnuté plnenie nebolo reklamou, ale sponzoringom podľa § 38 ods. 1 Zákona o vysielaní a retransmisii, ktorý nie je finančnou službou a nevzniká pri ňom daňová povinnosť. V dôsledku toho, že pri prezentácii predmetného podujatia bolo zobrazené len logo žalobcu bez informácie o tovaroch alebo službách žalobcu, žalobca mal byť propagátorom podujatia, ale nie propagátorom vlastných výrobkov a služieb.

44. Záver správcu dane (a následne aj žalovaného), že plnenie dodané žalobcovi spoločnosťou SARCO, s.r.o. ako sponzoring nepodlieha DPH, a teda dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť, je nesprávny. Orgány verejnej správy nespochybnili odplatné dodanie plnenia spoločnosťou SARCO, s.r.o. žalobcovi, avšak predmetné plnenie vyhodnotili ako také, ktoré nie je predmetom DPH. Predmet dane je v prípade dodania služby upravený v ustanovení § 2 ods. 1 písm. b) Zákona o DPH, podľa ktorého „Predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.“ Podľa § 9 ods. 1 písm.

a) Zákona o DPH „Dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu.“ Negatívne vymedzenie dodania tovaru a služby je upravené v § 10 Zákona o DPH.

45. Z citovaných ustanovení Zákona o DPH vyplýva, že na to, aby určité plnenie, v danom prípade služba odplatnej prezentácie loga žalobcu v súvislosti s kultúrnym podujatím „Koncert B. C.“ bolo predmetom DPH, nie je podstatné, či dané plnenie je v zmysle osobitných predpisov možné vymedziť ako reklamu alebo sponzoring. Rozhodujúce je, že sa jednalo o odplatné poskytnutie služby prezentácie loga žalobcu v súvislosti s kultúrnym podujatím, pričom službu poskytla spoločnosť SARCO, s.r.o. ako zdaniteľná osoba, ktorá konala v postavení zdaniteľnej osoby. Dodanie služieb prezentácie loga (obchodného mena) žalobcu v zmysle Zmluvy spadá pod vymedzenie predmetu dane podľa § 2 ods. 1 písm. b) Zákona o DPH, nakoľko ide ekonomickú činnosť (podnikanie), z ktorej bol dodávateľom SARCO, s.r.o. dosiahnutý príjem (§ 3 ods. 2 Zákona o DPH). Správca dane a žalovaný nepostupovali v súlade s citovanými ustanoveniami Zákona o DPH, keď dodanie služieb prezentácie loga (obchodného mena) žalobcu v súvislosti s kultúrnym podujatím „Koncert B. C.“ posúdili podľa osobitných predpisov, na ktoré sa Zákon o DPH neodvoláva, neodkazuje na ne a ani nepodmieňuje posúdenie predmetu DPH definíciami reklamy a sponzoringu v osobitných predpisoch. Inými slovami, splnenie podmienok pre odpočet DPH neposudzovali výlučne podľa relevantných ustanovení Zákona o DPH, ale svoj záver založili na interpretácii pojmov upravených v osobitných predpisoch, ktorých predmetom úpravy nie je DPH, čím bezdôvodne podmienili právo na odpočet dane podmienkami nad rozsah úpravy Zákona o DPH.

46. Žalobca v správnych žalobách argumentoval, že predmetné plnenia od dodávateľa SARCO, s.r.o. sú reklamou podľa § 2 ods. 1 písm. a) a b) Zákona o reklame, pričom poukázal na skutočnosť, že poňatie reklamy uvedené orgánmi verejnej správy je prekonané a súčasné tendencie pri poskytovaní reklamných služieb smerujú k tomu, že nie je potrebné, aby prezentácia podnikateľa bola vždy spojená aj s propagáciou konkrétnych tovarov a služieb, pričom na vytvorenie vnemu u verejnosti postačí aj propagácia samotného loga, resp. obchodného mena podnikateľa. Správny súd v tejto súvislosti uvádza, že aj keď vzhľadom na vyššie citované relevantné ustanovenia Zákona o DPH nie je podstatné, či Dodávateľom poskytnuté služby sú podľa osobitných predpisov reklamou alebo sponzoringom, možno prisvedčiť, že orgány verejnej správy nepostupovali správne, keď splnenie hmotnoprávných predpokladov pre odpočet DPH v prípade žalobcu podmieňovali naplnením vymedzenia reklamy s odvolaním sa na staršiu judikatúru (Európsky súdny dvor vo veciach C-68/92, C-69/92), ktorá vychádzala z toho času zrušenej Šiestej smernice Rady zo dňa 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (77/388/EHS), ktorá bola nahradená Smernicou, pričom neprihliadli na skutočnosť, že súdna judikatúra podlieha vývoju a nie je v čase nemenná a statická. Novšia judikatúra netrvá vo vzťahu k DPH striktné a bezpodmienečne na priamej a bezprostrednej súvislosti medzi plnením na vstupe a plnením na výstupe (t. j. daňovým subjektom poskytovanými tovarmi a službami), ak je splnená podmienka, že náklady na služby na vstupe tvoria súčasť všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe (napr. Rozsudky Súdného dvora Európskej únie vo veciach C-132/16 Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments zo dňa 14. septembra 2017, C-528/19 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie zo dňa 16. septembra 2020, C334/20 Amper Metal Kft. zo dňa 25. novembra 2021). Taktiež možno skonštatovať, že legálna definícia pojmu „sponzorovanie“ sa nachádza len v ustanovení § 38 ods. 1 Zákona o vysielaní a retransmisii, na ktoré sa aj orgány verejnej správy odvolali, pričom opomenuli skutočnosť, že Zákon o vysielaní a retransmisii má striktné vymedzený predmet úpravy (§ 1) a aj pôsobnosť (§ 2), ktoré nemožno bezdôvodne rozširovať aj na predmet úpravy Zákona o DPH. Pojem „sponzorovanie“ je preto potrebné vo vzťahu k zdaniteľnému plneniu v zmysle Zákona o DPH a podmienok pre priznanie odpočtu DPH vykladať autonómne a voľnejšie bez ohľadu na legálnu definíciu vymedzenú pre účely Zákona o vysielaní a retransmisii.

47. Správca dane a žalovaný v napadnutých rozhodnutiach odôvodnili nepriznanie odpočtu DPH žalobcovi z faktúr aj nesplnením tretej hmotnoprávnej podmienky, t. j. požiadavky, aby žalobca dodané služby následne použil na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. V tejto súvislosti správny súd uvádza, že v prípade, ak orgány verejnej správy spochybnili druhú hmotnoprávnu podmienku pre priznanie odpočtu DPH, t. j. existenciu samotného zdaniteľného plnenia, je skúmanie tretej hmotnoprávnej podmienky, teda použitie zdaniteľného plnenia na vstupe na vlastné plnenia zdaniteľnej

osoby na výstupe, z povahy veci vylúčené. Keďže však orgány verejnej správy odôvodnili nepriznanie odpočtu DPH žalobcovi v napadnutých rozhodnutiach aj vo vzťahu k tretej hmotnoprávnej podmienke, pričom žalobca namietal danú argumentáciu orgánov verejnej správy a v kontexte povahy predmetného zdaniteľného plnenia druhá a tretia hmotnoprávna podmienka pre priznanie odpočtu DPH úzko súvisia, správny súd považuje za potrebné sa k uvedenému bližšie vyjadriť. Podľa § 49 ods. 2 prvá veta 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.“ Preukázanie splnenia uvedenej podmienky pre priznanie odpočtu DPH zaťažuje dôkazným bremenom daňový subjekt uplatňujúci si odpočet DPH, teda žalobcu, avšak Zákon o DPH v predmetnom ustanovení nepožaduje, aby zdaniteľné plnenie na vstupe muselo byť vždy priamo a bezprostredne použité na dodanie plnení daňového subjektu na výstupe, t. j. nie je potrebné, aby žalobca preukázal, že Dodávateľom dodané služby použil na jeho konkrétne tovary a služby na výstupe. Podľa Rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-334/20 Amper Metal Kft. zo dňa 25. novembra 2021 „v zmysle ustálenej judikatúry existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet je v zásade potrebná na priznanie práva na odpočet DPH zaplatenej na vstupe zdaniteľnej osobe a tiež na určenie rozsahu takéhoto práva. 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 plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie. ... 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.“ Ako už bolo uvedené vyššie, tak Smernica ako aj Zákon o DPH neustanovujú, že odpočet DPH je viazaný len na priamu a bezprostrednú súvislosť medzi konkrétnym plnením na vstupe a konkrétnymi plneniami daňového subjektu na výstupe, ale odpočítať možno aj DPH z plnenia na vstupe, ktoré následne predstavuje súčasť všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby za predpokladu, že tieto náklady budú následne premietnuté do hospodárskej činnosti zdaniteľnej osoby, predovšetkým cien poskytovaných tovarov alebo služieb (Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-528/19 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie zo dňa 16. septembra 2020). Všeobecné náklady zdaniteľnej osoby sú rovnako nevyhnutné náklady, ktoré sú spojené s prevádzkou podniku, hoci nie sú bezprostredne a priamo spojené s výrobou tovaru alebo poskytovaním služieb, pričom najčastejšie sa jedná o režijné náklady na energie, nájomné, právne služby, ale môže sa jednáť aj o reklamné, resp. propagačné služby, ktorých účelom je budovať povedomie zákazníkov a potenciálnych zákazníkov o zdaniteľnej osobe a jej obchodnej činnosti. Súdny dvor Európskej únie preto v Rozsudku vo veci C-334/20 Amper Metal Kft. zo dňa 25. novembra 2021 uviedol aj to, že „skutočnosť, že sa nezvýšil obrát 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, ako aj citovaná judikatúra).“

48. Z uvedeného vyplýva, že správca dane a žalovaný nesprávne právne posúdili podmienky pre priznanie odpočtu DPH žalobcu podľa § 49 ods. 2 Zákona o DPH, keď skonštatovali, že plnenie dodané žalobcovi Dodávateľom nepodlieha ako sponzoring DPH, v dôsledku čoho nedošlo k dodaniu zdaniteľného plnenia a zároveň, že žalobca nepreukázal, že Dodávateľom fakturované plnenie použil na dodávky svojich tovarov a služieb ako platiteľ DPH, resp. že prezentácia podujatia „Koncert B. C.“ nemohla ovplyvniť dopyt po výrobkoch a službách žalobcu. Keďže Dodávateľ dodal žalobcovi odplatne plnenie (služby) bez ohľadu na to, či dané plnenie je možné posúdiť ako reklamu alebo sponzoring, pričom išlo o službu poskytnutú žalobcovi za protihodnotu osobou, ktorá konala v postavení zdaniteľnej osoby, správca dane a žalovaný nepostupovali v súlade § 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH, keď dodanie služieb prezentácie loga (obchodného mena) žalobcu v súvislosti s kultúrnym podujatím „Koncert B. C.“ vyhodnotili nesprávne ako plnenie, ktoré nepodlieha DPH. Zároveň z predmetného zákonného ustanovenia a z vyššie uvedenej judikatúry vyplýva, že nie je možné od žalobcu požadovať,

aby preukázal použitie Dodávateľom fakturovaného plnenia priamo vo vzťahu k svojim konkrétnym zdaniateľným plneniam na výstupe, teda na žalobcom poskytované tovary a služby, resp. odôvodniť nepriznanie práva na odpočet DPH mimo iného tým, že plnenie na vstupe nemohlo ovplyvniť dopyt po výrobkoch alebo službách žalobcu. Splnenie predmetnej hmotnoprávnej podmienky pre priznanie práva na odpočet DPH má byť predmetom dokazovania, pričom dôkazné bremeno zaťažuje v tomto ohľade žalobcu, avšak od žalobcu nemožno požadovať preukázanie bezprostredného vplyvu dodaného plnenia na plnenia žalobcu. V zmysle citovanej judikatúry je irelevantné, či predmetné služby dodávateľa prispeli k zvýšeniu obratu žalobcu.

49. K námietke žalobcu ohľadom porušenia § 3 ods. 9 Daňového poriadku zo strany správcu dane, keď v predmetných veciach rozhodol inak ako v skutkovo totožných veciach, správny súd uvádza, že na dodržiavanie zákonnej zásady rovnakého rozhodovania v skutkovo zhodných prípadoch je potrebné bezpodmienečne trvať, nakoľko to vyžaduje zachovanie právnej istoty účastníkov konaní pred orgánmi verejnej správy. Princíp právnej istoty patrí medzi základné princípy demokratického a právneho štátu, v ktorom je právo a rozhodovanie orgánov verejnej moci predvídateľné. Správny súd však nemohol vykonať súdny prieskum vo vzťahu k uplatnenej žalobnej námietke, pretože žalobca veci iných daňových subjektov, na ktoré poukázal, bližšie nekonkretizoval a nevymedzil, v čom mal byť skutkový stav totožný a v čom konkrétne sa správca dane odklonil od rozhodovania iných správcov dane v tvrdených skutkovo zhodných veciach. Správny súd zistil inú vadu napadnutých rozhodnutí, pre ktorú bolo potrebné napadnuté rozhodnutia zrušiť, a to vadu nesprávneho právneho posúdenia vecí podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP, a preto ani súdny prieskum predmetnej žalobnej námietky by nevedol k inému rozhodnutiu správneho súdu vo veci samej.

50. Žalobná námietka žalobcu, že konanie neprebiehalo v štátnom jazyku, keď orgány verejnej správy vo svojich rozhodnutiach odkazovali na Rozhodnutia Európskeho súdneho dvora vo veciach C-68/91 a C-69/92, ku ktorým žalobca nemá prístup vo svojom štátnom jazyku, je nedôvodná. Poukaz orgánov verejnej správy na predmetné rozhodnutia Súdného dvora EÚ nie je dokazovaním, s ktorým by boli spojené procesné práva účastníka konania, predovšetkým právo oboznámiť sa s dôkazom a vyjadriť sa k nemu, pri ktorých je, samozrejme, nutné trvať na možnosti výkonu týchto práv v štátnom jazyku. Rozhodnutia súdov a dokonca ani publikovaná judikatúra vyšších súdnych inštancií nie sú dôkaznými prostriedkami, keďže prostredníctvom nich sa nezisťuje skutkový stav veci. Rozhodnutia súdov a súdna judikatúra majú interpretačný význam vo vzťahu k výkladu relevantnej právnej úpravy, pričom ich rešpektovanie je spojené so zachovaním princípu právnej istoty účastníka vo vzťahu k právnomu posúdeniu veci. Orgány správy daní podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní postupujú „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.“ Správca dane a žalovaný sú teda povinní postupovať výlučne podľa relevantných všeobecných právnych predpisov, pričom tieto majú vykladať v súlade s ich znením a účelom. Práve k jednotnej a správnej interpretácii všeobecne záväzných právnych predpisov slúži rozhodovacia činnosť súdov a publikovaná judikatúra vyšších súdnych inštancií. Orgán verejnej správy však nemá zákonom uloženú povinnosť vo svojich rozhodnutiach rozhodovacia činnosť súdov a judikatúru vôbec uvádzať. V prípade, ak by orgán verejnej správy rozhodol aj bez poukazu na rozhodovacia činnosť súdov a judikatúru, pričom jeho právne posúdenie veci by bolo založené na správnej interpretácii relevantných právnych predpisov, rozhodnutie orgánu verejnej správy by bolo z tohto dôvodu zákonné. Správca dane a žalovaný tak poukazom na predmetné rozhodnutia Súdného dvora EÚ, ktoré nie sú dostupné v slovenskom jazyku, nezaťažili napadnuté rozhodnutia vadou nezákonnosti, keďže tieto sú relevantné len vo vzťahu k právnomu posúdeniu veci orgánmi verejnej správy, ktoré bolo z napadnutých rozhodnutí zrejmé, pričom správny súd ho podrobil súdnemu prieskumu na základe žalobných námietok žalobcu.

51. Námietka žalobcu ohľadom nepreskúmateľnosti napádaných rozhodnutí je nedôvodná. Vo všeobecnosti možno uviesť, že rozhodnutie orgánu verejnej správy môže byť nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov. V tejto súvislosti správny súd uvádza, že súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa článku 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do

všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Rozhodnutie súdu musí však obsahovať odôvodnenie, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (Uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky z 3. júla 2003, sp. zn. IV. ÚS 115/03). Túto požiadavku výstižne zvýraznil vo svojej judikatúre aj Európsky súd pre ľudské práva, ktorý v tejto súvislosti najmä uviedol: „Právo na spravodlivý proces zahŕňa aj právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia však neznamená, že na každý argument sťažovateľa je súd povinný dať podrobnú odpoveď. Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad.“ Európsky súd pre ľudské práva ale súčasne tiež pripomína, že právo na spravodlivý súdny proces nevyžaduje, aby súd v rozsudku reagoval na každý argument prednesený v súdnom konaní. Stačí, aby reagoval na ten argument (argumenty), ktorý je z hľadiska výsledku súdneho rozhodnutia považovaný za rozhodujúci (napr. rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Ruiz Torija proti Španielsku z 09.12.1994, č. sťažnosti 18390/91 a rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci I. C. proti Španielsku z 09.12.1994, sťažnosť č. 18064/91). Do práva na spravodlivý proces nepatrí právo účastníka konania, aby sa všeobecný súd stotožnil s jeho právnymi názormi, navrhovaním a hodnotením dôkazov. Právo na spravodlivý proces je naplnené tým, že všeobecné súdy zistia (po vykonaní dôkazov a ich vyhodnotení) skutkový stav a po výklade a použití relevantných právnych noriem rozhodnú za predpokladu, že skutkové a právne závery nie sú svojvoľné, neudržateľné alebo boli prijaté v zrejmom omyle konajúcich súdov, ktorý by poprel zmysel a podstatu práva na spravodlivý proces (napr. IV. ÚS 20/05). Právo na spravodlivý súdny proces neznamená ani právo na to, aby bol účastník konania pred všeobecným súdom úspešný, teda aby bolo rozhodnuté v súlade s jeho požiadavkami a právnymi názormi (I. ÚS 50/04). Podľa rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžo/25/2016 z 29.06.2017: „Hoci je nepochybné, že správny orgán nie je povinný vydať rozhodnutie, ktoré by vyplývalo z návrhov ostatných účastníkov konania, je jeho zákonnou povinnosťou vyjadriť sa k návrhom, ktoré by mohli byť podkladom rozhodnutia a v odôvodnení rozhodnutia uviesť prečo nimi určité návrhy a podklady nie sú. No aj podľa doterajšej judikatúry Ústavného súdu, z ústavy ani z dohovoru nemožno usudzovať, že dôvody uvedené súdom sa musia zaoberať s každým bodom, ktorý niektorý z účastníkov konania môže považovať za zásadný pre svoju argumentáciu. Mutatis mutandis I. ÚS 56/01. Uvedené závery a východiská súdov sú primerane použiteľné aj na správne konanie vedené orgánom verejnej (moci) správy, teda aj pre posúdenie preskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí žalovaného, z ktorých odôvodnení, z obsahu a z kontextu je však nepochybné zrejme, na ktorých dôvodoch správca dane a žalovaný svoje rozhodnutia založil, teda odpočet DPH nebol žalobcovi priznaný z dôvodu, že žalobca nesplnil hmotnoprávne podmienky pre odpočet DPH z dodávateľských faktúr.

52. Na základe vyššie uvedeného správny súd dospel k záveru, že správne žaloby žalobcu sú dôvodné, a preto napadnuté rozhodnutia žalovaného zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP keďže vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci a veci vrátil žalovanému na ďalšie konanie. V súvislosti s návrhom žalobcu na pojednávaní, pri prednese konečného návrhu a to, že žalobca navrhol zrušiť nielen rozhodnutia žalovaného (ako to uvádzal v správnych žalobách), ale aj rozhodnutia správca dane, správny súd uvádza, že vytýkanú vadu nezákonnosti je oprávnený posúdiť aj žalovaný, a preto zrušil rozhodnutia žalovaného a vrátil veci žalovanému na ďalšie konanie. V ďalšom konaní žalovaný opätovne posúdi splnenie zákonných podmienok pre žalobcom uplatnený nárok na odpočet DPH z faktúr, najmä posúdi, či na základe zisteného skutkového stavu je možné prijať záver o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie DPH zo strany žalobcu, pričom správca dane zohľadní v tomto rozsudku vyjadrený právny názor správneho súdu a relevantnú judikatúru Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskej únie. Rozhodnutia správca dane pritom odôvodní tak, aby obsahovali všetky náležitosti v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Právnym názorom správneho súdu sú orgány verejnej správy v ďalšom konaní viazané (§ 191 ods. 6 SSP).

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

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

## **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 by 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).