

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici  
Spisová značka: ZA-30S/165/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200365  
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 03. 2024  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Silvia Zdráhalová Rúfusová  
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:5022200365.6

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Silvie Zdráhalovej Rúfusovej a členov senátu JUDr. Andrey Soukupovej (sudca spravodajca) a JUDr. Ing. Matúša Škarbalu, v právnej veci žalobcu: NEMCO, s.r.o. so sídlom Ľudovíta Fullu 1641/2, 901 01 Malacky, IČO: 47 367 733, právne zastúpený: TAX LAW, s.r.o., so sídlom Břeclavská 3, 901 01 Malacky, IČO: 53 160 657, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 100598886/2022 zo dňa 25.03.2022, č. 100599167/2022 zo dňa 25.03.2022, č. 100599424/2022 zo dňa 25.03.2022 a č. 100599573/2022 zo dňa 25.03.2022, takt

### rozhodol:

I. Súd žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100598886/2022 zo dňa 25.03.2022 z a m i e t a. II. Súd žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100599167/2022 zo dňa 25.03.2022 z a m i e t a. III. Súd žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100599424/2022 zo dňa 25.03.2022 z a m i e t a. IV. Súd žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100599573/2022 z a m i e t a. V. Žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznáva

### odôvodnenie:

Administratívne konanie 1. U žalobcu bola Daňovým úradom Žilina, pobočka Martin (ďalej len „správca dane“ alebo „orgán verejnej správy prvého stupňa“) vykonaná daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie marec až máj 2018, júl 2018 a október 2018. Daňová kontrola bola začatá na základe oznámenia č. 101108242/2020 zo dňa 01.07.2020, ktoré prevzal konateľ žalobcu osobne dňa 01.07.2020, pričom daňová kontrola začala dňom uvedeným v oznámení, a to dňa 29.07.2020. Správca dane z dokladov zapožičaných k výkonu daňovej kontroly zistil, že v jednotlivých zdaňovacích obdobiach žalobca deklaroval: zdaňovacie obdobie marec 2018 - faktúrou č. 1803037 zo dňa 26.03.2018, zdaňovacie obdobie apríl 2018 – faktúrou č. 1804063 zo dňa 23.04.2018, zdaňovacie obdobie máj 2018 – faktúrou č. 1805102 zo dňa 22.05.2018 a zdaňovacie obdobie júl 2018 – faktúrou č. 1807196 zo dňa 31.07.2018 dodanie prezentácie obchodného mena a loga dodávateľom SARCO, s.r.o., Laurinská 3, 811 01 Bratislava-mestská časť Staré Mesto, IČO 50 156 306, DIČ 2120199378, IČ DPH SK2120199378 (ďalej len „SARCO, s.r.o.“) v súvislosti s reklamou podujatia Koncert A. B., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu Bratislava. Z uvedených faktúr si žalobca od dodávateľa SARCO, s.r.o. uplatnil v zdaňovacom období marec 2018 odpočítanie dane v sume 2 000,- eur, v zdaňovacom období apríl 2018 odpočítanie dane v sume 2 000,- eur, v zdaňovacom období máj 2018 odpočítanie dane v sume 2 000,- eur a v zdaňovacom období júl 2018 odpočítanie dane v sume 2 000,- eur. Túto skutočnosť potvrdzovali i údaje uvedené v evidencii DPH ku kontrolným výkazom DPH, kontrolné výkazy DPH i daňové priznania žalobcu podané za zdaňovacie obdobie marec až máj 2018 a júl 2018. Správca dane dňa 29.07.2020 na ústnom pojednávaní vypočul konateľa žalobcu – C. D., ktorý správcovi dane uviedol, že hlavnou činnosťou spoločnosti žalobcu bola sprostredkovateľská

činnosť v oblasti služieb, konkrétne poradenstvo v príprave náterových hmôt v automobilovom priemysle. Správcovi dane predložil doklady, s ktorými ako konateľ žalobcu disponoval, a ktoré správca dane prijal. Dňa 02.03.2021 vyzval správca dane žalobcu v zmysle ust. § 45 ods. 2 písm. d) a e) 3 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“), aby predložil dôkazy, ktoré by preukázali, že objednávateľ NEMCO, s.r.o. bol v súvislosti s podujatím galakonzert A. B. zverejnený nielen ako reklamný partner tohto podujatia (zverejnenie „malého“ loga), ale takou formou, že sa verejnosť mohla dozvedieť o činnosti, resp. produktoch NEMCO, s.r.o., pričom v reakcii na výzvu správcu dane žalobca uviedol, že predložil všetko čím disponoval, doklady preukázali, že objednané služby boli deklarované faktúrami a predloženou zmluvou o reklame, čo preukázala hodnotiaca správa, ktorú predložil. Navrhol vypočuť konateľa žalobcu, aj keď už 3 ZA-30S/165/2022 všetko povedal, ďalej konateľov dodávateľov, konateľov subdodávateľov, o ktorých sa správca dane domnieva, že by mohli nezrovnalosti vysvetliť. Dôkazné bremeno zo strany žalobcu ako daňového subjektu bolo splnené a vyčerpané. 2. Následne správca dane nazrel do daňového spisu spoločnosti SARCO, s.r.o. a zistil, že za spoločnosť SARCO, s.r.o. reagoval na výzvu zamestnancov správcu dane emailom pán E. F., v ktorom oznámil, že už nie je konateľom a ani nemá žiadny podiel v spoločnosti. Nedisponuje žiadnymi požadovanými listinami a uviedol, že upovedomí nového majiteľa spoločnosti SARCO, s.r.o. Ohľadom spolupráce so spoločnosťou NEMCO, s.r.o. uviedol, že spoločnosť bola zastúpená pánom D., ako bolo uvedené v Zmluve o reklame zo dňa 30.01.2018. Reklamná kampaň bola fakturovaná spoločnosti NEMCO, s.r.o., ktorá bola propagovaná prostredníctvom mena a loga spoločnosti v rôznych médiách na sociálnych sieťach, prostredníctvom plagátov. Uviedol, že počas reklamnej kampane využil subrealizátorov spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o., Bratislavská 87, 902 01 Pezinok, IČO 45 877 289, DIČ 2023124422, IČ DPH SK2023124422 (ďalej len „SILVI PRODUCTION, s.r.o.“) a Azaria service, s.r.o., Košická 6, Bratislava – mestská časť Ružinov, IČO 50 132 733, DIČ 2120181569 (ďalej len „Azaria service, s.r.o.“), komunikoval s pánom D. a spoločnosť NEMCO, s.r.o. obdržala Hodnotiacu správu – monitoring. Nazretím do daňového spisu SARCO, s.r.o. zamestnanci správcu dane zistili, že daňový subjekt SARCO, s.r.o. pri realizácii reklamnej kampane reklamných partnerov v súvislosti s galakonzertom A. B., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu Bratislava využil subrealizátorov, spoločnosť Azaria service, s.r.o. a SILVI PRODUCTION, s.r.o. V rámci iného preverovania správca dane od bývalého konateľa SARCO, s.r.o. pána F. zistil, že v rámci reklamnej kampane išlo o celkovú propagáciu mena a loga spoločností, od svojich klientov dostal logá, podklady a materiály, čo by chceli spropagovať. Správca dane v rámci iného preverovania predvolal na ústne pojednávanie svedka – bývalého konateľa spoločnosti Azaria service, s.r.o. – pána D., ktorý sa vyjadril, že všetky zákazky s jednotlivými spoločnosťami prejednával pán F., ktorý určoval cenu kampane jednotlivých reklamných partnerov. K reklame odvysielanej na LED obrazovkách boli propagované logá jednotlivých spoločností, pričom na otázku, či môže predložiť reklamný spot odpovedal, že nevie predložiť, nakoľko podklady k tejto reklame dostával pán F.. Správca dane z výzvy zaslanej spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o. zistil, že spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o. sa v zmysle Zmluvy o spolupráci a nevýhradnom prevode reklamného priestoru uzavretú so spoločnosťou SARCO, s.r.o. dňa 23.01.2018 zaviazala na vlastné náklady zabezpečiť výber a prenájom priestorov podujatia, služby spojené s prenájom miesta podujatia, získanie produktových partnerov pre účely podujatia, komunikácia s umelcami a samotnú produkciu muzikálu. Samotná konateľka spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o. sa vyjadrila, že spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o. zabezpečila: realizáciu koncertu prostredníctvom Agentúry44, s.r.o., Praha, Česká republika, bezpečnostnú službu prostredníctvom spoločnosti ARES security, s.r.o., prenosný voz s výrobným štábom prostredníctvom spoločnosti Eurocam, s.r.o., produkciu TV spotu a rádio prostredníctvom spoločnosti Homemedia production, s.r.o., požiarny projekt k podujatiu spoločnosťou JK Event s.r.o., reklamnú kampaň a hodnotiacej správy prostredníctvom spoločnosti Kalypso agency, s.r.o., reklamnú kampaň na LD obrazovkách prostredníctvom 4 ZA-30S/165/2022 LED promotion s.r.o., technické zabezpečenie koncertu prostredníctvom spoločnosti Ministry rental servise, s.r.o., technické zabezpečenie prostredníctvom Rajna Elektrik, s.r.o., reklamnú kampaň na obrazovka SeenandGO, zabezpečenie predaja lístkov prostredníctvom spoločnosti MADWIRE, s.r.o., prevedenie Holostage na koncerte spoločnosťou Screenrental, s.r.o., Česká republika, vysporiadanie autorských práv - SOZA, pracovné sily prostredníctvom agentúry Stage hands, s.r.o., prenájom techniky Stage rigger group, s.r.o. a Zimný štadión Ondreja Nepelu v Bratislave u Správy telovýchovných a rekreačných zariadení hlavného mesta Bratislava. Správca dane následne zaslal Oznámenie skutočností zistenými výkonom daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie marec až máj 2018, júl 2018 a október 2018 u daňového subjektu, teda žalobcu v zmysle ust. § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 29.04.2021, kde podrobne opísal priebeh dokazovania, predložené doklady (faktúry za

predmetné zdaňovacie obdobia, Zmluvu o reklame uzatvorenú medzi NEMCO, s.r.o. a SARCO, s.r.o.) pre podujatie galakonzert A. B., 22.11.20218, Zimný štadión Ondreja Nepelu, Bratislava. Vyjadril sa k návrhu žalobcu na výsluch navrhnutých svedkov, vyjadril sa k poskytnutej službe, ktorá je predmetom faktúr za jednotlivé zdaňovacie obdobia marec až máj 2018 a júl 2018 a zhrnul vlastné dokazovanie správcu dane (najmä nazretie do daňovej kontroly spoločnosti SARCO, s.r.o.). Následne sa žalobca vyjadril k zisteným skutočnostiam podaním zo dňa 12.05.2021, ktorým spochybnil vedenie dokazovania správcu dane, poukázal na podanie disciplinárneho podnetu voči zamestnancom správcu dane a ďalej sa vyjadril k priebehu dokazovania týkajúceho sa jednotlivých zdaňovacích období, ktoré súvisia so zisteniami správcu dane ohľadom deklarovaného dodávateľa SARCO, s.r.o. a poskytnutých službách ohľadom koncertu A. B., ktorú žalobca navrhol vypočuť správcu dane. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol č. 101151952/2021 zo dňa 06.07.2021, ktorý bol žalobcovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený dňa 12.07.2021. Žalobca sa k protokolu z daňovej kontroly vyjadril a pripomienky k protokolu boli prerokované bez prítomnosti žalobcu, ktorý sa napriek opakovaným výzvam správcu dane na termín nedostavil. Správca dane následne dňa 29.10.2021 spísal úradný záznam č. 102058830/2021 v zmysle ust. § 68 ods. 3 Daňového poriadku, v ktorom uviedol stanovisko ku všetkým pripomienkam podaným žalobcom k protokolu z daňovej kontroly. Prvostupňové rozhodnutia 3. Vo vyrubovacom konaní vydal správca dane dňa 23.11.2021 štyri rozhodnutia, ktorými podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty, a to: - Rozhodnutie č. 102354989/2021 za zdaňovacie obdobie marec 2018 v sume 2 000,- eur pre neuznanie odpočtu z dodávateľskej faktúry č. 1803037 (int. ozn. PFt 18061) zo dňa 26.03.2018 od spoločnosti SARCO, s.r.o. v celkovej sume 12 000,- eur, z toho základ dane 10 000,- eur bez DPH, 20% DPH v sume 2 000,- eur, za Koncert A. B., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu Bratislava. - Rozhodnutie č. 10235505/2021 za zdaňovacie obdobie apríl 2018 v sume 2 000,- eur pre neuznanie odpočtu z dodávateľskej faktúry č. 1804063 (int. ozn. PFt 18088) zo dňa 23.04.2018 od spoločnosti SARCO, s.r.o. v celkovej sume 12 000,- eur, z toho 5 ZA-30S/165/2022 základ dane 10 000,- eur bez DPH, 20% DPH v sume 2 000,- eur, za Koncert A. B., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu Bratislava. - Rozhodnutie č. 102355851/2021 za zdaňovacie obdobie máj 2018 v sume 2 000,- eur pre neuznanie odpočtu z dodávateľskej faktúry č. 1805102 (int. ozn. PFt 18113) zo dňa 22.05.2018 od spoločnosti SARCO, s.r.o. v celkovej sume 12 000,- eur, z toho základ dane 10 000,- eur bez DPH, 20% DPH v sume 2 000,- eur, za Koncert A. B., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu Bratislava. - Rozhodnutie č. 102356228/2021 za zdaňovacie obdobie júl 2018 v sume 2 000,- eur pre neuznanie odpočtu z dodávateľskej faktúry č. 1807196 (int. ozn. PFt 18173) zo dňa 31.07.2018 od spoločnosti SARCO, s.r.o. v celkovej sume 12 000,- eur, z toho základ dane 10 000,- eur bez DPH, 20% DPH v sume 2 000 eur, za Koncert A. B., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu Bratislava (ďalej len „prvostupňové rozhodnutia“). 4. Správca dane v prvostupňových rozhodnutiach podrobne popísal priebeh daňovej kontroly, dôkazy, ktoré vykonal, skutočnosti, ktoré vykonaným dokazovaním zistil, vyjadrenia daňového subjektu (žalobcu), ako aj svoje stanoviská k týmto vyjadreniam. 5. Správca dane nemal dokazovaním preukázané, že došlo k reálnemu dodaniu služby propagácie a reklamy reklamného partnera NEMCO, s.r.o. dodávateľom SARCO, s.r.o., tak ako deklarovali jednotlivé predložené faktúry a dodávateľovi SARCO, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), čo malo za následok, že daňovému subjektu NEMCO, s.r.o. nevzniklo právo na odpočítanie dane z uvedených faktúr za jednotlivé zdaňovacie obdobia. Správca dane uviedol, že preverovaním kontrolných výkazov mal deklarovanú existenciu faktúr od obchodných partnerov uvedených svedkom E. F. (Azaria service, s.r.o. a SILVI PRODUCTION, s.r.o.), avšak snímky zverejnené v Hodnotiacej správe, na ktorých je v ľavom hornom hornu zverejnené logo SILVI PRODUCTION a ani odvysielané reklamné spoty nepreukázali, že v súvislosti s mediálnou reklamnou kampaňou podujatia galakonzert A. B. zabezpečil SARCO, s.r.o. podpornú mediálnu kampaň reklamnému partnerovi NEMCO, s.r.o.. Poukázal, že daňový subjekt počas daňovej kontroly ako jediný dôkaz predložil Hodnotiacu správu, žiadny iný dôkaz nepredložil. Na základe vykonaného dokazovania správca dane konštatoval, že išlo o reklamnú kampaň produktu inej osoby (SILVI PRODUCTION, s.r.o.), ktorá šírla odkaz verejnosti o konaní koncertu A. B., o mieste a čase jeho konania a o účinkujúcich, pričom daňový subjekt NEMCO, s.r.o. mal v reklamných materiáloch propagujúcich podujatie umiestnené len svoje logo v pozícii reklamného partnera, ktorý podporil dané podujatie, neprezentoval svoju podnikateľskú činnosť a svoje produkty, resp. služby ktoré poskytuje, išlo o reklamnú kampaň tretej osoby. Daňový subjekt NEMCO, s.r.o. od faktúrou deklarovaného dodávateľa SARCO, s.r.o. nič neprijal, nebolo pre neho uskutočnené žiadne dodanie služieb. Žalobca nepredložil žiadny dôkaz, ktorý by preukázal, že daňovému subjektu faktúrou deklarovaný dodávateľ SARCO, s.r.o. poskytol reklamné služby alebo prostredníctvom iného subjektu zabezpečil poskytnutie reklamných

služieb (z pohľadu zákona o DPH spoločnosť SARCO, s.r.o. neposkytla žiadne zdaniteľné plnenie). Správca dane uviedol, že právo na odpočítanie dane vzniká po 6 ZA-30S/165/2022 preukázaní splnenia hmotno-právnych podmienok stanovených v § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie práva na odpočítanie dane pričom, ak zdaniteľné plnenie nebolo uskutočnené tak ako deklaruje faktúra, potom len formálna existencia faktúry (faktúry za zdaňovacie obdobia marec až máj 2018 a júl 2018 – pozn. správneho súdu), ako aj preukázané zaplatenie súm dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Dôkazy získané počas daňovej kontroly nepreukázali, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach vzniklo žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúry vyhotovenej deklarovateľom SARCO, s.r.o., nakoľko dokazovaním bolo preukázané, že reklamovaným produktom nebolo obchodné meno (v podobe loga) NEMCO, s.r.o., ale galakonzert A. B., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu, Bratislava a reklamné služby nedodal SARCO, s.r.o. Správca dane uviedol, že v priebehu daňovej kontroly požadoval od daňového subjektu – žalobcu predložiť len také dôkazy, ktorými mohol disponovať. Žalobca však predložil len Hodnotiacu správu, pričom ostatné dôkazy zaobstaral správca dane v súlade s ust. § 24 ods. 2 a 4 Daňového poriadku. 6. V závere rozhodnutí správca dane uzavrel, že zverejnenie loga reklamného partnera NEMCO, s.r.o. v materiáloch reklamujúcich galakonzert A. B., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu, Bratislava (mediálna reklamná kampaň, ktorú zabezpečila iná osoba a na jej účet) nie je možné v zmysle všetkých získaných dôkazov uznať ako poskytnutie služieb propagácie a reklamy pre reklamného partnera tohto podujatia. Taktiež nebolo preukázané, že faktúrou deklarovateľ SARCO, s.r.o. poskytol/zabezpečil reklamnému partnerovi NEMCO, s.r.o. na základe uzatvorenej zmluvy mediálny alebo iný priestor alebo možnosť na vlastnú prezentáciu, na reklamu a propagáciu svojho obchodného mena, tovarov a služieb. Správca dane nemal preukázané, aké zdaniteľné plnenie (služby propagácie a reklamy) poskytol dodávateľ SARCO, s.r.o. reklamnému partnerovi NEMCO, s.r.o., keďže podľa tvrdení E. F. boli predmetné faktúry vyhotovené na základe ustanovení uvedených v zmluve, čím nepotvrdil, že boli vyhotovené v súlade s ustanoveniami zákona o DPH. Dokazovaním správcu dane nebolo preukázané, že došlo k reálnemu dodaniu služby propagácie a reklamy reklamného partnera NEMCO, s.r.o. dodávateľom SARCO, s.r.o. Druhospupňové rozhodnutia 7. Žalobca podal proti prvostupňovým rozhodnutiam odvolania, pričom žalovaný o odvolaniach rozhodol dňa 25.03.2022 tak, že odvolania zamietol a prvostupňové rozhodnutia potvrdil, a to konkrétne rozhodnutím žalovaného č. 100598886/2022 zo dňa 25.03.2022, č. 100599167/2022 zo dňa 25.03.2022, č. 100599424/2022 zo dňa 25.03.2022 a č. 100599573/2022 zo dňa 25.03.2022 (ďalej len „napadnuté rozhodnutia“). 8. Žalovaný po preskúmaní napadnutých prvostupňových rozhodnutí a spisového materiálu zistil, že u daňového subjektu NEMCO, s.r.o. bola správcom dane vykonaná daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia marec až máj 2018, júl 2018 a október 2018, pri ktorej správca dane preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a následné vyrubovacie konania, v rámci ktorých boli vydané rozhodnutia o 7 ZA-30S/165/2022 vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za jednotlivé zdaňovacie obdobia marec až máj 2018 a júl 2018. Žalovaný ním vydané a odvolaním žalobcu napadnuté rozhodnutia odôvodnil tým, že správca dane vychádzal zo správne zisteného skutkového stavu, veci posúdil správne a námietky žalobcu uplatnené v odvolacích konaniach boli nedôvodné. 9. Žalobca nesplnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že správca dane pri vydávaní prvostupňového rozhodnutia vychádzal zo správne zisteného skutkového a právneho stavu, ktorý preveril u daňového subjektu - žalobcu a zároveň ho preveril prostredníctvom vykonaného dokazovania, pričom počas daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania umožnil žalobcovi, aby sa k prevereným skutočnostiam vyjadril a predložil dôkazy preukazujúce právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z predmetných faktúr od dodávateľa SARCO, s.r.o., pričom predmetom fakturácie boli služby v zmysle Zmluvy o reklame zo dňa 30.01.2018 v súvislosti s koncertom A. B., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu, Bratislava. Podkladom k fakturácii bola uvedená Zmluva o reklame, ktorej predmetom bol spolupráca zmluvných strán (NEMCO, s.r.o. a SARCO, s.r.o.) v oblasti reklamy a propagácie žalobcu za účelom zvýšenia prosperity a zisku na podujatí v exkluzívnom galakonzerte A. B. s kapelou G. C. a H. orchestra, ktoré sa uskutočnilo dňa 22.11.2018 na Zimnom štadióne Ondreja Nepelu v Bratislave. Spoločnosť SARCO, s.r.o. mala propagovať žalobcu ako reklamného partnera a zaviazal sa zabezpečiť pre žalobcu podpornú mediálnu kampaň na uvedenom podujatí v mesiacoch apríl až november 2018 v spotoch v médiách. Cena za komplexné zabezpečenie reklamných služieb bola dohodnutá v sume 110 000,-eur bez DPH. Žalobca predložil súvisiacu hodnotiacu správu, z ktorej vyplývalo, že na plagátoch, LED obrazovkách, v časopisoch a reklamnom spote bolo medzi ďalšími reklamnými partnermi zverejnené logo žalobcu, pričom v Hodnotiacej správe nebola žiadna informácia o spoločnosti SARCO, s.r.o. Na úvodnej strane Hodnotiacej správy, na plagátoch, billboardoch, citylightoch, snímkach z LED obrazoviek,

reklamách a inzerátoch zverejnených v časopisoch a novinách bolo medzi reklamnými partnermi podujatia zverejnené aj logo SILVI PRODUCTION. Žalovaný následne v napadnutom rozhodnutí uviedol priebeh daňovej kontroly a dokazovania vykonaného správcom dane aj v súvislosti so zisteniami z písomného vyjadrenia H. D. za spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o. 10. Žalovaný následne uviedol, že hoci zákon o DPH neobsahuje definíciu reklamy ani sponzorstva na účely DPH, z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ vo vzťahu k posúdeniu služby ako predmetu DPH vyplývajú základné princípy, na základe ktorých je potrebné posúdiť aj prezentáciu loga spoločnosti ako predmet dane – služby. 11. Žalovaný uviedol, že je potrebné spornú transakciu predovšetkým posudzovať z pohľadu zákona o DPH, tzn. posúdiť, či je transakcia službou – dvojstranným právnym vzťahom za protihodnotu v zmysle § 2 zákona o DPH a či propagovala hospodársku činnosť žalobcu (§ 49 ods. 2). Propagácia loga je službou, teda existuje právny vzťah, pričom finančné vyjadrenie protihodnoty vyplývalo z faktúry, protihodnotou bolo poskytnutie možnosti prezentovať logo, dodanie služby bolo uskutočnené v tuzemsku a je, teda bolo 8 ZA-30S/165/2022 predmetom DPH a dodávateľ služby bol v čase dodania služby zdaniteľnou osobou a platiteľom DPH. 12. Zo zmluvy predloženej žalobcom nevyplýva, že na reklamných plochách bude propagovaná konkrétna hospodárska činnosť žalobcu (tovary a služby). Taktiež bolo zistené, že na podujatí bolo propagované len logo žalobcu. Z uvedeného vyplýva, že nebola splnená podmienka vyplývajúca z § 49 ods. 2 zákona o DPH. Okrem toho správca dane zistil, že deklarovaný dodávateľ SARCO, s.r.o. nepotvrdil vierohodnosť sporných faktúr za jednotlivé zdaňovacie obdobia v zmysle § 71 ods. 1, písm. c) zákona o DPH. Bývalý konateľ deklarovaného dodávateľa E. F., ktorý konal za dodávateľa v čase realizácie sporného plnenia v odpovedi na výzvu správcu dane neposkytol žiadne doklady spoločnosti SARCO, s.r.o. s uvedením, že už nie je konateľom spoločnosti a čo sa týka požadovaných listín upovedomí nového konateľa. Z vyjadrenia E. F. vyplývalo, že v rámci reklamnej kampane podujatia galakonzert LUCII BÍLEJ bolo propagované meno a logo žalobcu v rôznych médiách na sociálnych sieťach, prostredníctvom plagátov a letákov. Počas reklamnej kampane reklamných partnerov v súvislosti s galakonzertom A. B. konanom dňa 22.11.2018 na Zimnom štadióne Ondreja Nepelu v Bratislave spoločnosť SARCO s.r.o. využila služby subrealizátorov SILVI PRODUCTION, s.r.o. a Azaria service, s.r.o. Zo súvisiacej hodnotiacej správy vyplýva, že mediálna kampaň sa realizovala na LED obrazovkách spoločnosti See & Go. Súčasťou hodnotiacej správy boli tabuľky deklarujúce odvysielanie reklamných spotov propagujúcich galakonzert v televíziách Markíza, Dajto, DOMA. Z uvedených tabuliek nebolo preukázané, kto bol zadávateľom reklamy. V dokumentácii sa nenachádzala žiadna zmienka o deklarovanom dodávateľovi SARCO, s.r.o., pričom v ľavom (správne dolnej – pozn. správneho súdu) pravej časti plagátov, billboardov atď., bolo zverejnené logo Silvi PRODUCTION. Spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o. bola hlavným organizátorom galakonzertu A. B., pričom sa zaviazala na vlastné náklady zabezpečiť výber a prenájom priestorov podujatia, zabezpečiť služby spojené s prenájomom miesta podujatia, získanie produktových partnerov pre účely podujatia, komunikáciu s umelcami a samotnú produkciu muzikálu, zabezpečiť reklamnú kampaň v rozsahu uvedenom v zmluve. Spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o. uviedla, že spoločnosť SARCO, s.r.o. zabezpečovala technické a organizačné záležitosti, ktoré boli potrebné pri organizovaní koncertu pričom v zmysle zmluvy spoločnosť SARCO, s.r.o. získala právo ponúkať za odplatu iným osobám (reklamným partnerom) možnosť propagácie ich loga, alebo obchodného mena či tovaru alebo služby v rámci spoločnej reklamnej kampane k podujatiu. Za prevod reklamného priestoru a súvisiacich práv v zmysle zmluvy vystavila spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o. faktúry pre odberateľa SARCO, s.r.o., konkrétne faktúru č. 4180100016 zo dňa 21.11.2018 na celkovú sumu 60 000,- eur a faktúru č. 4180100017 zo dňa 26.11.2018 na celkovú sumu 60 000,- eur. Cena za poskytnutú službu bola uzavretá dohodou a celkové priame náklady na uskutočnenie podujatia, ktoré zaplatila spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o. boli 151 978,- eur. Žalovaný vyjadril záver, že porovnaním bolo zistené, že celkové priame náklady na uskutočnenie podujatia, ktoré zaplatila spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o. boli v sume 151 978,- eur, pričom spoločnosť SARCO, s.r.o. fakturovala žalobcovi za reklamné partnerstvo (zverejnenie loga) celkovo sumu 110 000,- eur, ktorá predstavovala základ dane, čo je neobvyklé a neštandardné. Na základe uvedeného 9 ZA-30S/165/2022 vznikli u žalovaného dôvodné pochybnosti o dodaní služieb prostredníctvom deklarovaného dodávateľa SARCO, s.r.o. Skutočným dodávateľom komplexných reklamných služieb bola spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o., pričom deklarovaný dodávateľ SARCO, s.r.o. bol do obchodného reťazca vložený účelovo, bez riadneho podnikateľského dôvodu a ekonomického opodstatnenia. Žalovaný preveril z informačného systému Finančnej správy SR, že dodávateľ SARCO, s.r.o. je nespolupracujúcou spoločnosťou, jej konateľom je občan Kolumbijskej republiky, spoločnosť nemá reálne sídlo podnikania a písomnosti doručované na adresu sídla spoločnosti SARCO, s.r.o. sa vracajú správcovi dane neprevzaté s poznámkou doručovateľa „adresát neznámy“. Spoločnosť Azaria service, s.r.o., ktorá sa podľa vyjadrenia E. F.,

bývalého konateľa spoločnosti SARCO, s.r.o. mala podieľať pri realizovaní väčších podujatí, medzi ktoré patril aj galakonzert je taktiež nespoločnou spoločnosťou, jej aktuálnym konateľom je občan Rakúskej republiky, písomnosti zasielané na adresu sídla spoločnosti Azaria service, s.r.o. sa vracajú správcovi dane neprevzaté s poznámkou pošty „adresát neznámy“. 13. Žalovaný sa vyjadril ku všetkým odvolacím námietkam žalobcu, pričom uzavrel, že dôvodom pre obmedzenie práva žalobcu na odpočítanie dane bolo porušenie § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Správca dane spochybnil vzťah na kontrolovanom stupni obchodu medzi deklarovaným dodávateľom SARCO, s.r.o., ktorý reálne nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť a žalobcom, a taktiež zistil, že na podujatí neboli propagované výrobky a služby dodávané žalobcom. Z rozhodnutia správcu dane vyplýva, že správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. 14. V závere žalovaný uviedol, že preskúmaním spisového materiálu, rozhodnutí správcu dane za jednotlivé zdaňovacie obdobia a odvolacích námietok dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia správcu dane a konanie, ktoré predchádzali ich vydaniu sú v súlade s požiadavkami príslušných zákonných ustanovení. Rozhodnutia správcu dane sú v súlade s § 63 ods. 5 Daňového poriadku, obsahujú odôvodnenie, skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutí, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami žalobcu, úvahy ovplyvňujúce hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo. Správca dane zákonným spôsobom zistil všetky skutočnosti, ktoré vyhodnotil jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach a na základe ktorých prijal právny záver, pričom postupoval v súlade s judikatúrou Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ. Záver správcu dane vychádza zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, na základe ktorého bolo možné presvedčivo konštatovať, že žalobca nepoužil sporné plnenie v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH, pričom bol taktiež preukázateľne spochybnený vzťah na kontrolovanom stupni obchodu medzi žalobcom a deklarovaným dodávateľom SARCO, s.r.o., ktorý nebol skutočným dodávateľom služby v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH. Správne žaloby – žalobné námietky 15. Správnymi žalobami podanými na Krajský súd v Žiline v zákonných lehotách sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného pod sp. zn. 30S/165/2022 10 ZA-30S/165/2022 preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100598886/2022 zo dňa 25.03.2022, pod sp. zn. 31S/114/2022 preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100599167/2022 zo dňa 25.03.2022, pod sp. zn. 31S/113/2022 preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100599424/2022 zo dňa 25.03.2022 a pod sp. zn. 30S/166/2022 preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100599573/2022 zo dňa 25.03.2022. 16. Na základe zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov prešiel od 01.06.2023 výkon súdnictva z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je daná od 01.06.2023 právomoc správnych súdov, konkrétne aj z Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu v Trenčíne a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici. V dôsledku uvedeného sú konania pôvodne vedené na Krajskom súde v Žiline pod sp. zn. 30S/165/2022, sp. zn. 31S/114/2022, sp. zn. 31S/113/2022 a sp. zn. 30S/166/2022 vedené na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. ZA-30S/165/2022, sp. zn. ZA-31S/114/2022, sp. zn. ZA-31S/113/2022 a sp. zn. ZA-30S/166/2022. 17. Správny súd v Banskej Bystrici uznesením sp. zn. ZA-30S/165/2022 zo dňa 18.01.2024 spojil na spoločné konanie veci vedené Správnym súdom v Banskej Bystrici pod sp. zn. ZA-30S/165/2022, ZA-31S/114/2022, ZA-31S/113/2022, ZA-30S/166/2022 s tým, že budú ďalej vedené v spoločnom konaní pod spoločnou spisovou značkou sp. zn. ZA-30S/165/2022. 18. Žalobca vo všetkých štyroch správnych žalobách uviedol rovnaké žalobné námietky, na základe ktorých sa domáhal preskúmania zákonnosti napadnutých rozhodnutí žalovaného aj s nimi súvisiacich prvostupňových rozhodnutí, keďže podľa názoru žalobcu rozhodnutia žalovaného, ako aj orgánu verejnej správy prvého stupňa, vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku, ďalej len „SSP“), zistenia skutkového stavu, uvedené v rozhodnutiach (oboch stupňoch – pozn. správneho súdu) boli nedostatočné na riadne posúdenie vecí (§ 191 ods. 1 písm. e) SSP) a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mali za následok vydanie nezákonných rozhodnutí (§ 191 ods. 1 písm. g) SSP). 19. V prvom rade žalobca namietal nesprávne právne posúdenie hmotnoprávneho nároku, pričom poukázal na zásadu daňovej neutrality, ktorá sa odráža v režime odpočítania dane, ktorého cieľom je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky pod podmienkou, že tieto činnosti samé v zásade podliehajú DPH. DPH sa uplatňuje na všetky transakcie výroby alebo distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu. Z toho vyplýva, že čo sa týka DPH, každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na DPH splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (viď rozhodnutie Súdneho

dvora EÚ C-267/15 Gemeente Woerden). Z ustálenej európskej judikatúry teda vyplýva, že právo zdaniiteľných osôb odpočítať z DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré 11 ZA-30S/165/2022 nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou EÚ (viď najmä rozsudky z 25. októbra 2001 Komisia/Taliansko, C-78/00, Zb. s. I-8195, bod 28; z 10 júla 2008 Sosnowska, C-25/07, Zb. s. I-5129, bod 14, a z 28. júla 2011, Komisia/Maďarsko, C-274/10, Zb. s. I-7289, bod 42). Podľa žalobcu žalovaný a správca dane svojím postupom a rozhodnutím, v ktorom sa premietlo nesprávne právne posúdenie, mali za cieľ daňový subjekt zbaviť práva na odpočet, čím by sa naplnilo porušenie zásady neutrality DPH. Právo na odpočet je neoddeliteľnou súčasťou spoločného systému DPH, ktoré nemôže byť obmedzené a uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenie uskutočnené na vstupe (pozri v tomto zmysle rozsudky Mahagében a Dávid, C-80/11 a C142/11, EU:C:2012:373, body 37 a 38, ako aj citovanú judikatúru; Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, body 25 a 26, ako aj Petroma Transports a i., C-271/12, EU:C:2013:297, bod 22). 20. Ďalej žalobca namietal rozloženie dôkazného bremena v daňovom konaní medzi daňovníka a správcu dane, pričom žalobca – daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Podľa žalobcu si svoju povinnosť preukázať svoje tvrdenia splnil, predložil všetky potrebné doklady (Zmluva o reklame zo dňa 30.01.2018, faktúry, Hodnotiaca správa s DVD obsahujúca fotografie potvrdzujúce uverejnenie loga žalobcu na podujatí a jeho prezentáciu v zmysle zmluvy zo dňa 30.01.2018), ako aj vysvetlenia k predmetnej kontrole, čím dôkazné bremeno uniesol v plnom rozsahu. Podľa žalobcu správca dane trpel dôkaznou núdzou, no napriek tomu ignoroval žiadosť žalobcu o vykonanie dokazovania prostredníctvom výsluchov konateľov, dodávateľov a subdodávateľov. Na podporu svojich tvrdení žalobca poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011. Žalovaný ako aj správca dane podľa žalobcu konali v rozpore s právnymi predpismi, keď napriek žiadosti žalobcu nevykonali ďalšie dokazovanie prostredníctvom výsluchov konateľov, dodávateľov a subdodávateľov a znemožnil mu aktívne sa zúčastniť na výsluchoch svedkov, teda brániť svoje práva. V konaní len prebrali vyjadrenia predmetných konateľov v iných konaniach. Správca dane zjavne ani nemal záujem o takéto konanie, nakoľko im doručoval podľa vlastných slov len Výzvy na predloženie dokladov a vyjadrenie sa k spolupráci. Žalovaný na jednej strane tvrdí, že v prípade predmetných prevzatých vyjadrení on na vykonanie výsluchu svedka nevzhladol dôvod, na strane druhej je však z prvostupňových rozhodnutí správcu dane, ako aj z rozhodnutí žalovaného zjavné, že sa vo svojej rozhodovacej činnosti opiera najmä o predmetné prevzaté vyjadrenia. Podľa žalobcu žalovaný svojím konaním, resp. nekonaním odsúhlasil správcovi dane konanie vo veci bez akejkoľvek možnosti participácie daňového subjektu a kladenia otázok. Predmetným konaním explicitne porušil ustanovenie § 45 Daňového poriadku a teda všetky práva daňového subjektu. 21. Ďalej žalobca odcitoval z rozhodnutia správcu dane: „žiadny z dôkazov nepreukázal, ako SARCO, s.r.o. nevýhradný priestor, ktorý kúpil od SILVI PRODUCTION, s.r.o. použil na reklamu a propagáciu reklamného partnera NEMCO, s.r.o.“, a poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ C-154/20, v zmysle ktorého správca dane i žalovaný konali vo svojej rozhodovacej činnosti zjavne v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora EÚ v obdobnej veci, keďže nepovažovali za preukázané, že predmetné plnenie dodal kontrolovanému daňovému 12 ZA-30S/165/2022 subjektu dodávateľ spoločnosť SARCO, s.r.o. Nestotožnil sa s argumentáciou správcu dane spochybňujúcu subdodávateľské dodávky od dodávateľov žalobcu, prípadne dôkazné bremeno žalobcu ohľadne týchto vzťahov. Taktiež podľa žalobcu správca dane žiadnym relevantným spôsobom nespochybnil, že by uvedené služby poskytnuté neboli. Je podnikateľským úsudkom každého podnikateľa, či dodá služby subdodávateľsky a či vstúpi do obchodného vzťahu. Prípadné nároky si medzi sebou môžu a majú možnosť riešiť vzájomne. Správca dane nemá dôvod zasahovať do zmluvnej voľnosti, pričom podľa žalobcu únik na dani nevznikol. 22. V správnych žalobách žalobca namietal porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy spočívajúce v absencii náležitosti podľa § 47 písm. b) Daňového poriadku – číslo konania uvedené v Protokole z daňovej kontroly a tiež podľa § 63 ods. 3 písm. b) Daňového poriadku – absencia náležitosti číslo a dátum rozhodnutia správcu dane. K uvedenému uviedol, že ak číslo uvedené v záhlaví jednotlivých dokumentov spisu nie je označením spisu, toto jednoznačne potvrdzuje tvrdenie žalobcu, že správca dane netvorí z daňovej kontroly žurnalizovaný spis a jednotlivé dokumenty vydávané správcom dane nie sú žiadnym spôsobom označené a evidované pod jednotným číslom konania. Správca dane, ani žalovaný nemohli na základe neexistujúceho spisu dospieť k žiadnemu záveru. Ak dospeli tak tento záver je absolútne nepreskúmateľný. Podľa stanoviska ministerstva financií zo dňa 06.10.2021, správca dane je povinný viesť spis a mať ho vždy žurnalizovaný. Skutočný spis nikdy nebol. Ak spis v čase podania tejto správnej žaloby existuje, nemôže byť datovaný a žurnalizovaný od začiatku prebiehajúcej daňovej kontroly a Rozhodnutie je na základe týchto skutočností absolútne nepreskúmateľné a naplňuje podstatu ust. § 191 ods. 1, písm. d) SSP. 23. V žalobách

žalobca poukázal na podnet na zamestnancov správcov dane v zmysle ust. § 60 ods. 1 a 2 Daňového poriadku a zopakoval závery o nulite rozhodnutí v zmysle ust. § 64 Daňového poriadku. Podľa žalobcu správca dane nesprávne posúdil námietku zaujatosti podľa § 60 ods. 1 Daňového poriadku namiesto ust. § 60 ods. 2 Daňového poriadku. 24. V závere žalôb za jednotlivé zdaňovacie obdobia poukázal na rozpor výkonu daňovej kontroly s uznesením Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo, v zmysle ktorého je zamietnutie práva na odpočítanie DPH možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu. Žalobca uviedol, že propagovaná akcia Koncert A. B. sa reálne uskutočnila, reklamná kampaň bola zrealizovaná a daňový subjekt zaplatil faktúry za reklamné služby na bankový účet spoločnosti SARCO, s.r.o., a má túto faktúru riadne zaúčtovanú. Daňový subjekt vystupoval na propagovanej akcii ako reklamný partner. Hlavnou reklamnou informáciou bolo logo spoločnosti, ktoré obsahuje kmeň obchodného mena spoločnosti daňového subjektu s doplnením textu TECHNICAL SUPPORT, ktorý bližšie špecifikuje daňový subjekt a jeho činnosť. Pri viac ako desiatich reklamných partneroch nie je dispozične možné, aby na reklamných billboardoch, baneroch a v 13 ZA-30S/165/2022 reklamných spotoch bola uvedená aj informácia o predmete podnikania všetkých inzerentoch. Potenciálny zákazník, resp. obchodný spoločník môže kontaktné údaje o spoločnosti a bližšie informácie o predmete podnikania zistiť cez napr. Obchodný register či portál I.. 25. Na záver žalobca uviedol, že správca dane absolútne chybne viedol a vedie celé dokazovanie. Jednoznačne zotrval na závere, že pokiaľ nie je preukázaná účasť na daňovom podvode, alebo vedomosť o ňom, nie je možné rozhodnúť tak, ako uviedol správca dane alebo žalovaný. Navrhol, aby v konaniach o jednotlivých správnych žalobách im a v nich uvedenému procesnému návrhu na rozhodnutie, teda že rozhodnutia žalovaného budú zrušené a veci mu budú vrátené na ďalšie konanie, bolo v celom rozsahu vyhovené, a aby správny súd po preskúmaní rozhodnutí a správnych spisov žalovaného a po vykonanom dokazovaní vyniesol s ohľadom na § 191 ods. 1 písm. c), e) a g) a ods. 4 SSP rozsudky, ktorými zruší rozhodnutia žalovaného i prvostupňové rozhodnutia správcu dane. Zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania. Vyjadrenia žalovaného k správnym žalobám 26. Žalovaný vo svojich vyjadreniach k jednotlivým správnym žalobám v úvode zopakoval zistenia týkajúce sa predmetnej veci, pričom poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ C-334/20 Amper Metal Kft. bod 39, z ktorého vyplýva, že je potrebné predovšetkým posúdiť, či na podujatí s cieľom umiestnenia nálepiek na automobily pri príležitosti majstrovstiev automobilových pretekov bola propagácia tovarov a služieb uvádzaných na trh spoločnosťou Amper Metal Kft. a z tohto dôvodu by ho bolo možné zaradiť medzi všeobecné náklady podniku, alebo či výdavky vynaložené v tomto smere nepatrili medzi podnikateľské výdavky, resp. neboli nijako spojené s hospodárskou činnosťou podniku. Z uvedeného vyplýva, že bolo potrebné spornú transakciu predovšetkým posudzovať z pohľadu zákona o DPH, tzn. posúdiť, či je transakcia službou – dvostranným právnym vzťahom za protihodnotu v zmysle zákona o DPH (§ 2) a či propagovala hospodársku činnosť žalobcu (§ 49 ods. 2). Žalovaný uviedol, že zo zmluvy predloženej žalobcom nevyplýva, že na reklamných plochách bude propagovaná konkrétna hospodárska činnosť žalobcu (tovary a služby). Taktiež bolo zistené, že na podujatí bolo propagované len logo žalobcu. Z uvedeného vyplýva, že nebola splnená podmienka vyplývajúca z § 49 ods. 2 zákona o DPH. Okrem toho správca dane zistil, že deklarovaný dodávateľ SARCO, s.r.o. nepotvrdil vierohodnosť spornej faktúry v zmysle § 71 ods. 1, písm. c) zákona o DPH. Z Obchodného registra SR vyplýva, že odo dňa 8.2.2019 je konateľom deklarovaného dodávateľa SARCO s.r.o. občan Kolumbijskej republiky. Poukázal na zistenia správcu dane a uviedol, že na základe zistených skutočností vznikli dôvodné pochybnosti o dodaní služieb prostredníctvom deklarovaného dodávateľa SARCO, s.r.o. Skutočným dodávateľom komplexných reklamných služieb bola spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o., pričom deklarovaný dodávateľ SARCO, s.r.o. bol do obchodného reťazca vložený účelovo, bez riadneho podnikateľského dôvodu a ekonomického opodstatnenia. Dôvodom pre obmedzenie práva žalobcu na odpočítanie dane bolo porušenie § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Správca dane spochybnil vzťah na kontrolovanom stupni obchodu, medzi deklarovaným dodávateľom 14 ZA-30S/165/2022 SARCO, s.r.o., ktorý reálne nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť a žalobcom, a taktiež zistil, že na podujatí neboli propagované výrobky a služby dodávané žalobcom. 27. Ďalej sa žalovaný vyjadril k jednotlivým žalobným námietkam žalobcu, ktoré považoval za nedôvodné a navrhol správne žaloby zamietnuť a žalobcovi nepriznať právo na náhradu trov konania. 28. K námietke použitia svedeckých výpovedí bez participácie žalobcu na ústnom pojednávaní žalovaný uviedol, že uvedená námietka je neopodstatnená a nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutia. Správca dane nevykonával dokazovanie formou svedeckej výpovede H. D., konateľky spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o.

Správca dane zaslal daňovému subjektu SILVI PRODUCTION, s.r.o. výzvu č. 100264916/2021 v súlade s ustanovením § 26 ods. 7 Daňového poriadku. Z písomného vyjadrenia H. D., konateľky spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o. vyplývajú informácie súvisiace s ekonomickou činnosťou spoločnosti SILVI PRODUCTION, s.r.o., pričom H. D. sa nevyjadrovala k žalobcovi, s ktorým nemala žiaden obchodný vzťah. K námietke nevypočutia E. F., bývalého konateľa dodávateľa SARCO, s.r.o. za účasti žalobcu a použitia jeho vyjadrenia z iných konaní správca žalovaný uvádza, že správca dane nevzhladol dôvod na vypočutie svedka E. F., bývalého konateľa dodávateľa SARCO, s.r.o. z dôvodu, že z iných dôkazov bolo preukázané, že v súvislosti s podujatím galakonzert LUCII BÍLEJ, dodávateľ SARCO, s.r.o. neposkytol žalobcovi služby propagácie žalobcu ako reklamného partnera podujatia ani nezabezpečil žalobcovi podpornú mediálnu kampaň na podujatí. Spoločnosť SARCO, s.r.o. nebola uvedená na žiadnom z dokumentov propagujúcich podujatie galakonzert LUCII BÍLEJ, na ktorých bol ako reklamný partner žalobca. Reklamnú kampaň podujatia galakonzert A. B. v skutočnosti zabezpečovala spoločnosť Kalypso s.r.o., ktorá zabezpečila aj Hodnotiacu správu. Reklamnú kampaň v médiách zabezpečovala spoločnosť JK Media, s.r.o. 29. K námietke nulity rozhodnutí žalovaný uviedol, že splnomocnený zástupca žalobcu počas daňovej kontroly aj vyrubovacieho konania za zdaňovacie obdobia október 2016 a november 2016 podal dňa 03.05.2021 podnet na vylúčenie zamestnancov podľa § 60 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. Daňového poriadku a disciplinárny podnet, ktorý bol u správca dane zaevidovaný pod č. 6/05580219/2021. Podnet smeroval voči zamestnancom správca dane J. C. K., vedúcej oddelenia daňovej kontroly 8 Daňového úradu Žilina a voči jej podriadeným zamestnancom J. L. C. a J. C. A.. Rozhodnutím číslo 100870582/2021 zo dňa 20.05.2021 vydaným podľa § 60 ods. 6 Daňového poriadku J. M. C., poverená výkonom dočasne neobsadenej riadiacej funkcie, námestníka riaditeľa úseku kontroly a analýz Daňového úradu Žilina rozhodla o nevyhlásení J. C. K., vedúcej oddelenia daňovej kontroly Daňového úradu Žilina z daňového konania u daňového subjektu NEMCO s.r.o. začatého dňa 02.02.2021 po doručení protokolu č. 100115022/2021 z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia október 2016 a november 2016. J. C. K., vedúca oddelenia daňovej kontroly Daňového úradu Žilina rozhodla o nevyhlásení zamestnancov J. L. C. a J. C. A. rozhodnutiami číslo 15 ZA-30S/165/2022 100880845/2021 zo dňa 21.05.2021 a číslo 100880920/2021 zo dňa 21.05.2021, ktoré boli doručené splnomocnenému zástupcovi žalobcu. Splnomocnený zástupca žalobcu považoval vyššie uvedené rozhodnutia vydané podľa § 60 ods. 6 Daňového poriadku za nezákonné, pričom opakovane poukazoval na skutočnosť, že o J. C. K. nebolo rozhodnuté zákonne, nakoľko jej bezprostredne nadriadený neposúdil námietku zaujatosti podľa § 60 ods. 2 Daňového poriadku a venoval sa výlučne námietke zaujatosti podľa § 60 ods. 1 tohto zákona. Žalobca zotrúva v názore, že J. C. K. je ex lege vylúčená z rozhodovania vo vzťahu k žalobcovi a vychádzajúc z tohto tvrdenia považuje za nezákonné všetky úkony z daňovej kontroly vykonanej za zdaňovacie obdobia apríl 2017, máj 2017, august 2017, september 2017, október 2017, november 2017 a následného vyrubovacieho konania. Žalobca považuje za nulitné všetky rozhodnutia, ktoré boli vydané na základe protokolu č. 101124669/2021 zo dňa 30.06.2021 a na základe neho vydané rozhodnutia považuje za nulitné podľa § 64 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní. Dňa 28.07.2021 bola podaná zo strany splnomocneného zástupcu žalobcu námietka zaujatosti evidovaná pod č. 6/08559098/2021. K námietke zaujatosti zaslal správca dane splnomocnenému zástupcovi žalobcu písomné stanovisko listom č. 101488774/2021 zo dňa 13.08.2021, v ktorom oboznámil žalobcu, že v zmysle § 60 ods. 7 zákona č. 563/2009 Z. z. daňového poriadku proti námietke zaujatosti podľa odseku 6 nie sú prípustné opravné prostriedky a na opakovanú námietku zaujatosti podanú z toho istého dôvodu, o ktorej už bolo rozhodnuté, sa neprihliada. Žalovaný uviedol, že žalobca neuviedol čo spôsobilo nulitu rozhodnutia v zmysle konkrétneho ustanovenia § 64 zákona č. 563/2009 Z.z. Daňového poriadku, ktorý taxatívne vymedzuje podmienky za ktorých sa považuje rozhodnutie za nulitné, preto žalovaný považuje uvedenú námietku za neopodstatnenú. 30. K námietke žalobcu, že protokol a prvostupňové rozhodnutia neobsahujú číslo konania, daňová kontrola nie je evidovaná pod číslom konania, číslo uvedené v záhlaví dokumentov nie je označením spisu, že správca dane netvorí žurnalizovaný spis a jednotlivé dokumenty nie sú žiadnym spôsobom označené a evidované pod jednotným číslom konania. Žalovaný považoval uvedenú námietku za neopodstatnenú. V informačnom systéme Finančnej správy SR je na každý daňový subjekt vedený samostatný spis a teda čísla vygenerované na protokole, v rozhodnutiach ako aj všetky úkony vykonávané v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u žalobcu sa nachádzajú v spise žalobcu, ktorý má právo doň nahliadnuť. Pokiaľ mal žalobca pochybnosti o existencii spisu nič mu nebránilo využiť možnosť nahliadnutia do daňového spisu u správca, kde pod samostatným číslom konania je vedená celá daňová kontrola za preverované zdaňovacie obdobie a k nej vedené dokumenty. 31. V rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-610/19 (Vikingo Fővállalkozó Kft.) spoločnosť Vikingo, ktorej hlavnou činnosťou je veľkoobchod s cukrovinkami uzatvorila zmluvy o dodaní

baliacich a plniacich strojov so spoločnosťou Freest Kft, ktoré umožňovali využitie subdodávateľov. Bolo nesporné, že došlo k dodaniu strojov, ktoré boli predmetom zmlúv. V predmetnom prípade boli spochybnení subdodávateľa nachádzajúci sa na predchádzajúcom stupni dodávateľského reťazca a daňový orgán dospel k záveru, že osoba, ktorá skutočne stroje dodala bola neznáma a transakcie sa neuskutočnili ani medzi osobami uvedenými na faktúrach ani v nich uvedeným spôsobom. Z uvedeného prípadu 16 ZA-30S/165/2022 vyplývalo, že dodania tovaru, o ktoré išlo v konaní vo veci samej sa reálne skutočne uskutočnili a spoločnosť Vikingo tieto tovary použila na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných transakcií. V prejednávanej veci boli hmotnoprávne aj formálne podmienky vo veci samej splnené, pričom právo na odpočítanie dane bolo spoločnosti Vikingo zamietnuté z dôvodu, že obsah faktúr nebol hodnoverný a daňový orgán považoval túto skutočnosť za daňový podvod. Daňový orgán sa domnieval, že tovar nevyrobil ani nedodal priamy dodávateľ Freest, ktorý vyhotovil faktúry, ani jeho subdodávateľ, keďže nemali potrebné materiálne a ľudské zdroje, pričom tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená. V posudzovanom prípade bolo zamietnuté právo na odpočítanie dane z dôvodu porušenia hmotnoprávneho predpisu, ktorým je zákon o DPH. Deklarovaná služba na podujatí galakonzert A. B., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu, Bratislava nepropagovala hospodársku činnosť (tovary a služby) dodávané a poskytované žalobcom, a teda nebola splnená podmienka vyplývajúca z ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH. Okrem toho správca dane tiež spochybnil vzťah na kontrolovanom stupni obchodu medzi žalobcom a deklarovateľom SARCO, s.r.o., ktorý nebol skutočným dodávateľom služby v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH. 32. V zmysle rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-285/11 zo dňa 06.12.2012 Bonik súdny dvor konštatoval, že články 2, 9,14, 62, 63,167,168 a 178 Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že im odporuje, aby sa za okolností, ako sú okolnosti dotknuté vo veci samej, zdaniteľnej osobe zamietlo právo odpočítať DPH za dodania tovaru z dôvodu, že so zreteľom na podvody alebo nezrovnalosti spáchané na vstupe alebo výstupe tohto dodania sa toto dodanie nepovažuje za skutočne uskutočnené bez toho, aby sa na základe objektívnych dôkazov preukázalo, že zdaniteľná osoba dane vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou podvodu týkajúceho sa dane z pridanej hodnoty spáchaného na vstupe alebo na výstupe v rámci dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu. V preskúmanom prípade bolo preukázané, že fakturovaná služba neslúžila žalobcovi na uskutočňovanie jeho zdaniteľných plnení. Okrem toho bolo spochybnené dodanie služieb dodávateľom uvedeným na faktúrach, ktorý bol do obchodného reťazca vložený účelovo bez riadneho podnikateľského dôvodu, ktorý nepotvrdil vierohodnosť sporných faktúr. 33. Žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie a uviedol, že pochybnosť pokiaľ ide o totožnosť dodávateľa, by sama o sebe nemala dovoliť daňovému úradu nepriznať právo na odpočítanie dane. Žalovaný uviedol, že správca dane nespochybnil len dodávateľa deklarovanej služby, ale aj samotné použité deklarovanej služby na dodávky tovarov a služieb ako platiteľa, čo je porušením § 49 ods. 2 zákona o DPH. 34. Žalovaný uviedol, že rozhodnutia správcu dane sú v súlade s § 63 ods. 5 Daňového poriadku, obsahujú odôvodnenie, skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutí, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami žalobcu, úvahy ovplyvňujúce hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo. Správca dane zákonným 17 ZA-30S/165/2022 spôsobom zistil všetky skutočnosti, ktoré vyhodnotil jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach a na základe ktorých prijal právny záver, pričom postupoval v súlade s judikatúrou Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ. Záver správcu dane vychádza zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, na základe ktorého bolo možné presvedčivo konštatovať, že žalobca nepoužil sporné plnenie v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH, pričom bol taktiež preukázateľne spochybnený vzťah na kontrolovanom stupni obchodu medzi žalobcom a deklarovateľom, ktorý nebol skutočným dodávateľom služby v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH. Posúdenie podstatných skutkových zistení a právnych argumentov správnym súdom 35. Krajský súd v Žiline, ako správny súd, uznesením č. k. ZA-30S/165/2022-139 zo dňa 02.12.2022 návrh žalobcu zo dňa 13.06.2022 na priznanie odkladného účinku správnej žalobe podľa § 188 SSP zamietol. Rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť dňa 04.01.2023. Krajský súd v Žiline, ako správny súd, uznesením č. k. ZA-31S/114/2022-146 zo dňa 21.12.2022 návrh žalobcu zo dňa 13.06.2022 na priznanie odkladného účinku správnej žalobe podľa § 188 SSP zamietol. Rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť dňa 20.01.2023. Krajský súd v Žiline, ako správny súd, uznesením č. k. ZA-31S/113/2022-144 zo dňa 21.12.2022 návrh žalobcu zo dňa 13.06.2022 na priznanie odkladného účinku správnej žalobe podľa § 188 SSP zamietol. Rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť dňa 20.01.2023. Krajský súd v Žiline, ako správny súd, uznesením č. k. ZA-30S/166/2022-141 zo dňa 02.12.2022 návrh žalobcu zo dňa 13.06.2022 na priznanie odkladného účinku správnej žalobe podľa § 188 SSP zamietol.

Rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť dňa 04.01.2023. 36. Správny súd vo veci nariadil na žiadosť žalobcu pojednávanie na deň 13.03.2024, na ktorom oboznámil obsah podania žalovaného zo dňa 12.03.2024, ktorým ospravedlnil svoju neúčast' na pojednávaní a oznámil, že súhlasí s prejednaním veci bez jeho prítomnosti, preto súd vykonal pojednávanie v neprítomnosti žalovaného. Právny zástupca žalobcu na pojednávaní uviedol, že podľa žalobcu sám žalovaný potvrdzuje hmotnoprávnu stránku veci, a to dodanie v podobe dodania služieb v podobe reklamy, resp. loga. Správca dane spochybňuje, že zverejnenie loga je dostatočným dôkazom na preukázanie služby reklamy. Žalovaný konštatoval, že zverejnenie loga neprispieva k hospodárskej činnosti žalobcu. Tento záver je podľa žalobcu v priamom rozpore so zákonom o reklame, ktorý definuje čo je a čo nie je reklamou, a uvedenie obchodného názvu alebo loga sa považuje explicitne za reklamu, resp. za reklamnú službu. Poskytnutie v hmotnoprávnej rovine je podľa žalobcu nesporné, keďže ho potvrdzuje aj správca dane. Na základe týchto dôkazov však správca dane realizuje záver a následne rozhodnutie, ktoré nemá oporu v zistení skutkového stavu a vo vykonaných dôkazoch. Právny zástupca žalobcu poukázal ďalej na to, že listiny predložené správne mu súdu ako administratívny spis nemožno považovať za administratívny spis, nakoľko administratívny spis nebol vytvorený, nie je a nikdy nebol žurnalizovaný a žalovaný tak spis vyhotovil – zmanipuloval za účelom súdneho konania a dovedy spis neexistoval. Neexistuje administratívny spis a došlo aj k vydaniu protokolu, v ktorom absentuje povinná náležitosť v zmysle § 47 písm. b) Daňového poriadku, pretože v protokole z daňovej kontroly nie je číslo 18 ZA-30S/165/2022 konania, a preto je tento protokol nezákonný. Aj následne vydané rozhodnutia sú preto nulitné. Ďalej poukázal na to, že vo veci konali zamestnanci, voči ktorým bol podaný podnet na ich vylúčenie z dôvodu podľa § 60 ods. 2 Daňového poriadku a títo mali byť vylúčení, avšak J. K. vybavila námietku a rozhodla o nej, a to aj voči jej osobe. Správny súd odročil pojednávanie v zmysle ust. § 116 SPP za účelom vyhlásenia rozhodnutia na deň 27.03.2024. 37. Správny súd v Banskej Bystrici, ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal žalobami napadnuté rozhodnutia žalovaného a im predchádzajúce rozhodnutia správcu dane, ako aj postup daňových orgánov, a to v rozsahu a z dôvodov uplatnených v žalobách (§ 134 ods. 1 SSP), pričom dospel k záveru, že žaloby nie sú dôvodné, preto správne žaloby zamietol podľa § 190 SSP. 38. Správny súd v správnom súdnictve poskytuje ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy (§ 2 ods. 1 SSP). Právo domáhať sa ochrany svojich práv má každý, kto tvrdí, že jeho práva boli činnosťou alebo nečinnosťou orgánu verejnej správy porušené alebo priamo dotknuté, a to za podmienok stanovených Správne m súdnym poriadkom. Podľa Správneho súdneho poriadku žalobca musí v správnej žalobe uviesť dôvody, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje preskúmané rozhodnutia za nezákonné. Je na žalobcovi, ako svoje právo na súdnu ochranu pred nezákonnosťou postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy využije. Správne súdy nepredstavujú ďalšiu inštanciu v administratívnom konaní a konanie pred správne m súdom nie je pokračovaním administratívneho konania. Správny súd je pri tomto type správnej žaloby, ako sú správne žaloby žalobcu (všeobecná správna žaloba), viazaný rozsahom a dôvodmi správnej žaloby, pričom je pre neho rozhodujúci skutkový stav, ktorý bol v čase vydania správne m žalobou napadnutého rozhodnutia. Správny súd nemá oprávnenie za žalobcu dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia z obsahu administratívneho spisu vyhladávať, a ani v správnej žalobe všeobecne uplatnené dôvody nezákonnosti podľa obsahu administratívneho spisu za žalobcu konkretizovať. Rozsah a obsah súdneho prieskumu zákonnosti správne m žalobou napadnutého rozhodnutia, a postupu orgánov verejnej správy, ktorý jeho vydaniu predchádzal, je striktne daný žalobnými dôvodmi. Výnimku z tohto pravidla obsahuje znenie § 134 ods.2 SSP. V prejednávaných veciach správny súd vady preskúmaných rozhodnutí a postupu orgánov verejnej správy v zmysle § 134 ods. 2 SSP nezistil. 39. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správne m súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správne m súde. 19 ZA-30S/165/2022 40. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správne m 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. 41. Podľa § 134 SSP, správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak. Správny súd nie je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak a) rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu, b) rozhodnutie alebo opatrenie vydal orgán, ktorý na to nebol podľa zákona oprávnený, c) ide o veci podľa

§ 192,d) ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. c), ak je žalobcom fyzická osoba, e) ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. d),f) vec súvisí s ochranou práv spotrebiteľa. 42. Podľa § 62 ods. 1 SSP, žalobca môže meniť rozsah a dôvody žaloby len do uplynutia lehoty určenej zákonom na podanie žaloby na správny súd, ak tento zákon neustanovuje inak. 43. Podľa § 190 SSP, ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne. 44. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi. 45. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. 46. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané. 47. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71. 48. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. 20 ZA-30S/165/2022 49. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane. 50. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. 51. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada. 52. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. 53. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. 54. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. 55. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. 56. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému 21 ZA-30S/165/2022 daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. 57. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo. 58. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutí, opatrení, iných zásahov alebo nečinnosti orgánov verejnej správy je v rozsahu a z dôvodov podanej správnej žaloby posudzovať, či orgán verejnej správy vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok

skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia (alebo pre vydanie opatrenia alebo pre realizáciu iného postupu), či zistil vo veci skutočný stav, t.j. či skutkové závery, ku ktorým dospel, vyplývajú z vykonaných dôkazov, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie alebo opatrenie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Pri rozhodnutí, ktoré orgán verejnej správy vydal na základe zákonom povolenej správnej úvahy, správny súd preskúmava iba to, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Zákonnosť rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy je podmienená zákonnosťou postupu orgánu verejnej správy predchádzajúceho jeho vydaniu. Pri preskúvaní zákonosti rozhodnutia správny súd vychádza zo skutkového stavu, ktorý bol v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy v zmysle § 135 ods. 1 SSP, s výnimkami vymedzenými v § 135 ods. 2 SSP, pod ktoré ale prejednávane veci nespádajú. Konanie pred správnym súdom nie je pokračovaním administratívneho konania a úlohou správneho súdu v správnom súdnictve nie je nahrádzať činnosť orgánov verejnej správy, ale preskúmať zákonnosť rozhodnutí (prípadne iných správnych aktov a postupov) orgánov verejnej správy, teda posúdiť, či orgány verejnej správy splnili povinnosti stanovené zákonom. 59. Úvodom k zodpovedaniu žalobcových námietok správny súd považuje za potrebné uviesť, že právo na odpočítanie dane uvedené v čl. 167 a nasl. Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe, z tovarov, ktoré nadobudli alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty (opakovane judikované závery vyplývajúce napr. z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-324/11 N.). Cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane (závery vyslovené Súdnym dvorom EÚ napr. v rozhodnutí C-285/11 B.). Toto právo sa osobitne uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe. Zároveň ale každá transakcia musí byť vo vzťahu k DPH sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na DPH splatnej za predchádzajúce 22 ZA-30S/165/2022 alebo nasledujúce transakcie (opakovane judikované závery vyplývajúce napr. z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-267/2015 zo dňa 22.06.2016 Gemeente Woerden/Staatssecretaris van Financiën). 60. Odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ obmedzené najmä v prípadoch, ak : (1) zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, (2) došlo k daňovému podvodu, (3) došlo k prípadu zneužitia práva. 61. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú: (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), (3) že prijaté plnenie je príjmom (daňovým subjektom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Dôkazné bremeno na preukázanie splnenia podmienok pre odpočítanie dane je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje. 62. Platiteľ dane si v zmysle Zákona o DPH môže odpočítať daň: dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH), daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru (§ 19 ods. 1 zákona o DPH) alebo služby (§ 19 ods. 2 zákona o DPH), daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH), a zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane. 63. Kumulatívne splnenie hmotnoprávných podmienok je aj pri určitom judikatórnom posune naďalej základným predpokladom pre odpočet DPH. Splnenie podmienok pre odpočítanie dane vo všeobecnosti preukazuje osoba, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje. V prípade, že by boli hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnené, aj tak môže dôjsť k obmedzeniu práva na odpočítanie dane, a to v prípade daňového podvodu alebo zneužitia práva. Potreba rozlišovania dôvodov na odpočítanie dane a zamedzenie „zmiešavania“ dôvodov na nepriznanie odpočítania dane bola opakovane vyslovená v judikatúre Najvyššieho súdu SR a Najvyššieho správneho súdu SR (napr. rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sfk/27/2021 zo dňa 30.11.2022). Potreba rozlišovania uvedených dôvodov nachádza svoj materiálny odraz aj v teórii dôkazného bremena, pretože ide o odlišné prípady pre neuznanie odpočítania dane a je pri nich odlišný obsah a rozsah dôkazného bremena daňového subjektu a správcu dane. 64. Z uvedenej úvodnej argumentácie je zrejmé, že zákon o DPH, ktorý prevzal právnú úpravu smernice o DPH stanovuje podmienky, za ktorých

si daňový subjekt môže uplatniť právo na odpočítanie dane, pričom tieto sú vymedzené kumulatívne a nesplnenie čo len jednej z týchto podmienok je dôvodom pre neuznanie odpočtu DPH pre nesplnenie hmotnoprávných podmienok. Splnenie týchto kumulatívne vymedzených podmienok nemožno odpustiť. Na 23 ZA-30S/165/2022 preukázanie nároku na odpočítanie dane nestačí len predloženie faktúry a ostatných účtovných dokladov preukazujúcich formálnu stránku deklarovaného plnenia - v tomto prípade poskytnutia služby. Zákonodarcia pri uplatnení nároku na odpočet DPH požaduje aj preukázanie materiálnej stránky - preukázanie reálneho uskutočnenia deklarovaného zdaniteľného plnenia. Z uvedeného vyplýva, že je potrebné preukázať skutočné/reálne dodanie tovaru resp. poskytnutie služby deklarovaným dodávateľom a zároveň, že prijaté plnenie je príjmom (daňovým subjektom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. 65. Ohľadom deklarovaného dodávateľa SARCO, s.r.o. správny súd uvádza, že vo všeobecnosti je potrebné rozlišovať medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočet a dokazovaním daňového podvodu/zneužitia práva, alebo účasti daňového subjektu na ňom. Zneužitím práva je snaha získania daňového zvýhodnenia, zaťažuje predmet plnenia, pričom zo všetkých skutkových okolností musí byť zrejmé, teda preukázané, že žalobca musel vedieť o samotnom zneužití práva. V prípade daňového podvodu platí, že cieľom plnenia nemusí byť daňové zvýhodnenie žalobcom ako jedným z účastníkov zdaniteľného plnenia, pretože toto môže byť cieľom niektorého z predchádzajúcich alebo nasledujúcich článkov reťazca. Zatiaľ čo pri preukazovaní hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočet dane dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt a jeho dobrá viera v zásade nezohráva žiadnu rolu (rozsudok SD EÚ v spojených veciach SGI a Velérianne, C-459/17 a C-460/17 zo dňa 27.06.2018), v prípade preukazovania účasti na podvode a pri zneužití práva je dôkazné bremeno na finančných orgánoch. 66. Vzhľadom na uvedené považoval správny súd žalobné námietky žalobcu týkajúce sa rozporu napadnutého rozhodnutia s judikatúrou Súdneho dvora EÚ, najmä čo sa týka rozhodnutia C-610/19 Vikingo za nedôvodnú, keďže správca dane a žalovaný založili svoje rozhodnutia o nepriznaní práva na odpočet DPH na kumulatívnom nesplnení hmotnoprávných podmienok. Keďže v zmysle judikatúry Najvyššieho súdu SR (napr. 3Sfk/27/2021 zo dňa 30.11.2022) je neprípustné zmiešavanie dôvodov nepriznania práva na odpočet DPH, nepovažoval správny súd za opodstatnenú žalobnú námietku žalobcu ohľadom preukazovania správcu dane, resp. žalovaného účasti žalobcu na daňovom podvode, resp. že žalobca mal alebo mohol mať vedomosť o účasti na daňovom podvode. 67. V prvom rade treba uviesť, že žalobca v prvej časti správnych žalôb uviedol chronologický prehľad priebehu jednotlivých administratívnych konaní (zdaňovacie obdobia marec až máj 2018 a júl 2018) od Oznamenia o daňovej kontrole č. 101108242/2020 zo dňa 01.07.2020 až do vydania napadnutých rozhodnutí žalovaného i prvostupňových rozhodnutí. Následne poukázal na nesprávne právne posúdenie hmotnoprávneho nároku a len všeobecnou námietkou poukázal na spoločný systém DPH, ktorú správny súd nerozporuje, avšak považuje ju za nekonkrétnu, všeobecnú a neopodstatnenú najmä pre chýbajúce žalobné dôvody, ktoré týmto zhrnutím chcel žalobca namietat. Treba uviesť, že systém daňovej kontroly spočíva v postupe správcu dane, resp. žalovaného preveriť skutočnosti vyplývajúce z daňovej kontroly a urobiť o zisteniach záver. Podľa názoru správneho súdu je táto časť správnych žalôb z veľkej časti všeobecná, popisná a bez uvedenia konkrétnych žalobných námietok 24 ZA-30S/165/2022 zakladajúcich nezákonnosť rozhodnutí alebo postupu správcu dane a žalovaného. Správny súd prieskum vykonáva v rozsahu a z dôvodov správnej žaloby, pokiaľ nejde o prípady vymedzené v § 134 ods. 2 SSP, pod ktoré ale prejednávaná vec taktiež nespadá. Správny súd zároveň dodáva, že pri všeobecnej správnej žalobe, akou je i správna žaloba žalobcu, nie je oprávnený nahrádzať oprávnenie (povinnosť) žalobcu uvádzať a rozširovať žalobné námietky, konkretizovať žalobné námietky alebo vyhľadávať nezákonnosti v postupe a rozhodnutiach orgánov verejnej správy nad rozsah žalobných námietok. Nie je úlohou ani povinnosťou správneho súdu si vyvodzovať alebo konkretizovať žalobné body, nakoľko dôvody žaloby, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté rozhodnutia alebo opatrenia za nezákonné (žalobné body) sú náležitou správnej žaloby (§ 182 ods. 1 písm. e) SSP). 68. V prejednávanom prípade považuje správny súd za potrebné uviesť, že správca dane i žalovaný v podstate uvádzajú viacero dôvodov, pre ktoré prvostupňový orgán verejnej správy nepriznal žalobcovi právo na odpočet DPH, avšak nejedná sa o „zmiešavanie“ dôvodov na nepriznanie odpočítania dane, pre nesplnenie hmotnoprávných podmienok a pre možnú účasť na podvodnom konaní, nakoľko všetky dôvody smerujú ku kumulatívne nesplneniu hmotnoprávných podmienok pre uznanie práva na odpočítanie DPH. Keďže správny súd je v prípade všeobecnej správnej žaloby striktné viazaný žalobnými námietkami uvedenými v správnej žalobe (§ 134 ods. 1 SSP) treba uviesť, že žalobca v správnych žalobách nenamietal nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného ani prvostupňových rozhodnutí, a ani skutočnosť, že dôvody nimi uvedené pre nepriznanie práva na odpočet DPH popri sebe neobstoja. Správca dane spochybnil vzťah na kontrolovanom stupni obchodu medzi deklarovaným dodávateľom

SARCO, s.r.o., ktorý reálne nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť a žalobcom, a taktiež dospel k záveru, že na podujatí neboli propagované výrobky a služby dodávané žalobcom. Okrem spochybnenia deklarovaného dodávateľa správca dane i žalovaný spochybnili i ďalšiu hmotnoprávnu podmienku, ktorá musí byť splnená pre priznanie práva na odpočet DPH a to, či poskytnutá služba propagovala hospodársku činnosť žalobcu (§ 49 ods. 2 zákona o DPH). Tu správny súd poukazuje na závery rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci C-344/20 Amper Metal Kft., v zmysle ktorých „vzhľadom na okolnosti vo veci samej musí vnútroštátny súd s prihliadnutím na objektívny obsah reklamných služieb v prejednávanej veci posúdiť, či tieto služby priamo a bezprostredne súvisia s transakciou na výstupe, ktorá zakladá právo na odpočítanie, alebo ak nejde o takýto prípad, s celkovou hospodárskou činnosťou spoločnosti Amper Metal, ako súčasť jej všeobecných nákladov na takúto činnosť, alebo či sú predmetné služby výdavkami na reprezentáciu, ktoré nemajú výlučne podnikateľskú povahu v zmysle článku 176 prvého odseku smernice o DPH. Vnútroštátnemu súdu predovšetkým prináleží posúdiť, či cieľom umiestnenia nálepiek na automobily pri príležitosti majstrovstiev automobilových pretekov, o ktoré ide vo veci samej, bola propagácia tovarov a služieb uvádzaných na trh spoločnosťou Amper Metal a z tohto dôvodu by ho bolo možné zaradiť medzi všeobecné náklady podniku, alebo či výdavky vynaložené v tomto smere jednoznačne nepatrili medzi podnikateľské výdavky, resp. neboli nijako spojené s hospodárskou činnosťou uvedeného podniku.“ 25 ZA-30S/165/2022 69. Uvedené posúdenie prináleží i správci dane, resp. žalovanému, pričom v zmysle citovaného rozhodnutia Súdneho dvora EÚ uzavreli, že na podujatí – galakonzert A. B., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu, Bratislava bolo propagované len logo žalobcu, nie hospodárska činnosť žalobcu, z čoho podľa nich vyplynulo, že nebola splnená podmienka vyplývajúca z § 49 ods. 2 zákona o DPH, keďže žalobca sporné plnenie (službu) nepoužil v rámci svojej podnikateľskej činnosti. Záver správcu dane i žalovaného vychádzal zo zistení, že nebola splnená ani tretia z kumulatívne uvedených hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH, že prijaté plnenie bolo žalobcom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Dôvod neuznania práva na odpočet DPH z preverovanej faktúry nespočíval len v spochybnení dodania služby deklarovaným dodávateľom, ale dôvodom bolo aj nepreukázanie účelu služby v rámci ekonomickej činnosti žalobcu, pričom tieto závery žalobca v správnych žalobách nenamietal. Je teda potrebné uzavrieť, že správca dane a žalovaný nezaložili záver o nepriznaní práva žalobcu na odpočet DPH len na záveroch o spochybnení deklarovaného dodávateľa, resp. na subdodávateľskom stupni, ako žalobca v rámci žalobných námietok poukazoval, ale aj na tom, že žalobca nepoužil prijaté služby v rámci svojej podnikateľskej činnosti, čo žalobca nenamietal. Čo sa týka prednesu žalobcu na pojednávaní dňa 13.03.2024 ohľadom konštatovania žalovaného, že zverejnenie loga neprispieva k hospodárskej činnosti žalobcu, a teda tento záver je podľa žalobcu v priamom rozpore so zákonom o reklame, ktorý definuje čo je a čo nie je reklamou a uvedenie obchodného názvu alebo loga sa považuje explicitne za reklamu, resp. za reklamnú službu, treba uviesť, že uvedené tvrdenia idú nad rámec žalobných bodov, pričom v zmysle ust. § 62 ods. 1 SSP môže žalobca meniť rozsah a dôvody žaloby len do uplynutia lehoty určenej zákonom na podanie žaloby na správny súd. Ani tu však žalobca nenamietal závery daňových orgánov o nesplnení tretej kumulatívne stanovenej podmienky na odpočet DPH. 70. Čo sa týka ďalšej námietky spočívajúcej v unesení dôkazného bremena žalobcu je potrebné uviesť, že dôkazné bremeno v daňovom konaní je skutočne primerane rozložené medzi daňovníka a správcu dane, ako tvrdí žalobca. Žalobca namietal, že svoju povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať si splnil predložením Zmluvy o reklame zo dňa 30.01.2018, uzavretú medzi žalobcom a spoločnosťou SARCO, s.r.o., faktúrami (faktúrou č. 1803037 zo dňa 26.03.2018, faktúrou č. 1804063 zo dňa 23.04.2018, faktúrou č. 1805102 zo dňa 22.05.2018 a faktúrou č. 1807196 zo dňa 31.07.2018) a Hodnotiacou správou s DVD, ktoré potvrdzuje zverejnenie loga žalobcu na podujatí galakonzert A. B., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu, Bratislava a jeho prezentáciu. Správny súd uvádza, že úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt preukazuje. Ak správca dane identifikuje konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu, predložených dokladoch alebo údajoch v nich uvedených, je povinný tieto pochybnosti a ich dôvody daňovému subjektu oznámiť a vyzvať ho na vyjadrenie k nim a na opravu alebo doplnenie dokladov, či objasnenie alebo korekciu údajov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku). Ak tak správca dane urobí, je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu. Ten je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku, rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018, bod 21). Z predložených administratívnych spisov mal správny súd preukázané, že správca dane 26 ZA-30S/165/2022 vyzval žalobcu dňa 02.03.2020 na podanie vysvetlenia a predloženie dôkazov, pričom správca dane žalobcovi uviedol dôvody a zistenia zo zapožičaných dokladov k výkonu daňovej kontroly, ktoré zistili zamestnanci správcu dane. Z dokladov nebolo jednoznačné, že služby deklarované faktúrami

za jednotlivé zdaňovacie obdobia boli poskytnuté dodávateľom SARCO, s.r.o., a preto požiadali žalobcu o vysvetlenie a predloženie dôkazu/dôkazov, ktorý/é by preukázal/preukázali, že žalobca bol v súvislosti s podujatím galakonzert A. B., 22.11.2018, Zimný štadión Ondreja Nepelu, Bratislava propagovaný nielen ako reklamný partner podujatia (zverejnenie „malého“ loga), ale takou formou, že sa verejnosť mohla dozvedieť o činnosti, resp. produktoch žalobcu. V reakcii na výzvy zo dňa 02.03.2020 žalobca uviedol, že poskytne vyjadrenie napríklad vo forme výsluchu konateľa daňového subjektu, ktorý však už viackrát pred správcom dane vypovedal. Ďalej žalobca neuviedol nič k zisteným skutočnostiam správcu dane, ani sa nevyjadril k vzneseným pochybnostiam. Správny súd tak nemal preukázané tvrdenia žalobcu, ktoré prezentoval i na pojednávaní dňa 13.03.2024 právny zástupca žalobcu, že správca dane neoznámil žalobcovi žiadne pochybnosti v priebehu daňovej kontroly. V administratívnych spisoch sa nachádza i Oznámenie skutočností zistených výkonom daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty zo dňa 26.04.2021, ktorým správca dane rovnako žalobcovi oznámil pochybnosti a umožnil žalobcovi sa k zisteným skutočnostiam vyjadriť, rovnako k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť doplnenie skutočností. Vo vyjadrení zo dňa 12.05.2021 žalobca zopakoval svoju argumentáciu týkajúcu sa podnetu na zamestnancov správcu dane, zotrval na chybnom vedenom dokazovaní správcu dane a v súvislosti s oznámením pochybností navrhol vypočuť A. B., ako svedka. Treba uviesť, že správca dane i žalovaný náležite zistili a pomenovali pochybnosti týkajúce sa splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočítanie dane z preverovaných sporných obchodov žalobcu. Žalobca tieto dôvodné pochybnosti nevyvrátil, ani neoznačil relevantné dôkazy na ich vyvrátenie. Nebolo teda preukázané tvrdenie žalobcu prednesené na pojednávaní, že správca dane, resp. žalovaný neoznámili žalobcovi náležitým spôsobom svoje pochybnosti týkajúce sa splnenia hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočet DPH. 71. S uvedeným súvisí aj nedôvodná námietka žalobcu ohľadom nesprávne vedeného dokazovania bez participácie žalobcu. Správca dane postupoval v súlade s ust. § 24 ods. 2 a 4 Daňového poriadku, pričom treba uviesť, že žalobca nepodal správcovi dane konkrétny návrh na výsluch svedkov, ale len všeobecne uviedol vo vyjadrení zo dňa 22.03.2021 k výzve správcu dane zo dňa 02.03.2021, že poskytne vyjadrenie napríklad vo forme výsluchu konateľa daňového subjektu, ktorý však už viackrát pred správcom dane vypovedal. Čo sa týka žiadosti žalobcu, že ak má správca dane pochybnosti, žiada o vypočutie svedkov dodávateľov, prípadne subdodávateľov, o ktorých sa práve správca dane domnieva, že by mohli nezrovnalosti vysvetliť, správny súd uvádza, že sa jednalo o všeobecný návrh žalobcu, ktorý nekonkretizoval v podobe jednotlivých osôb, ich mien, adries a návrhov, ktoré by mohli správcovi dane pre ozrejenie vznesených pochybností uviesť. Správny súd uvádza, že žalobca v správnych žalobách nenamietal nevykonanie výsluchu svedka – A. B.. Správny súd má za to, že nevykonanie výsluchu navrhovaného svedka obstoí, pretože je vysoko nepravdepodobné, že tento svedok by priniesol relevantné informácie k vzťahu deklarovaného dodávateľa SARCO, s.r.o. a žalobcu, prípadne informácie k poskytnutej službe 27 ZA-30S/165/2022 – reklame pre žalobcu a taktiež použitie poskytnutej služby v rámci ekonomickej činnosti žalobcu. Správca dane postupoval v zmysle ust. § 24 ods. 6 Daňového poriadku, pričom správca dane nie je povinný vykonať žalobcom navrhnuté dôkazy, je však povinný odôvodniť, prečo navrhnutý dôkaz (v tomto prípade výsluch nekonkrétnych osôb) nevykonaný, čo správca dane v odôvodnení rozhodnutí urobil a žalobca v správnej žalobe uvedený záver nerozporoval. 72. Čo sa týka žalobných námietok ohľadom porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, tieto nemal správny súd preukázané. Hoci v ust. § 47 písm. b) Daňového poriadku je uvedené ako náležitosť protokolu o výsledku daňovej kontroly „číslo konania“, nemal správny súd preukázanú dôvodnosť podanej námietky žalobcu. Protokol o výsledku daňovej kontroly zo dňa 06.07.2021 je uvedený pod číslom XXXXXXXXX/XXXX. Podľa správneho súdu je protokol o výsledku daňovej kontroly dostatočne a jasne identifikovaný, má požadované náležitosti v zmysle zákona, hoci nie je doslovne označený pod číslom konania ako takým, keďže správca dane nevedie daňovú kontrolu pod jednotným číslom, ale identifikátorom vygenerovaným pre konkrétny daňový subjekt a jemu prebiehajúcu daňovú kontrolu. Rovnako nedôvodnú námietku vzniesol žalobca i k číslu konania prvostupňových rozhodnutí správcu dane, pričom z administratívnych spisov mal správny súd preukázané, že prvostupňové rozhodnutia obsahujú aj číslo, pod ktorým sú identifikované a aj dátum vyhotovenia prvostupňových rozhodnutí. Je zrejme, z akej daňovej kontroly bol Protokol vyhotovený, akého daňového subjektu sa týka, akých zdaňovacích období, taktiež aké je jeho identifikačné číslo, je datovaný a podpísaný. Žalobca ďalej namietal nevedenie žurnalizovaného spisu z daňovej kontroly správcu dane, čo správny súd nepovažoval za preukázané, keďže závery tohto rozsudku správneho súdu majú oporu v administratívnych spisoch, ktoré boli na základe výzvy súdu žalovaným predložené spolu s vyjadreniami k správny žalobám žalobcu. Správny súd nad rámec uvádza, že administratívny spis orgánu verejnej správy predstavuje základný dôkaz o priebehu celého správneho konania, podkladoch rozhodnutia a spôsobe ich obstarania. Má preto zásadný význam v rámci súdneho

prieskumu rozhodnutí orgánov verejnej správy a nepochybne aj v kontexte realizácie procesných práv účastníka konania. I prípadné formálne nedostatky administratívneho spisu, pokiaľ netvorí prekážku pre súdny prieskum a nie je relevantným spôsobom spochybnená úplnosť spisu, nezakladajú zásadnú vadu konania odôvodňujúcu zrušenie vydaného rozhodnutia (rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžk/27/2020 zo dňa 16.12.2021, bod 53 a 54, rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžfk 8/2019 zo dňa 26. februára 2020, bod 98). 73. Pokiaľ žalobca poukazyval na nulitu rozhodnutí súvisiacich s nevyklúčením zamestnankyň správcu dane, treba uviesť, že v ust. § 64 ods. 2 Daňového poriadku sú uvedené konkrétne rozhodnutia, ktoré sa považujú za nulitné a z akých dôvodov, pričom v tejto veci nejde o prípad vymedzený v uvedenom ustanovení Daňového poriadku. Okrem citovania zákonných ustanovení § 60 ods. 1 a 2 Daňového poriadku žalobca nekonkretizoval, prečo mala byť J. K. vylúčená z daňovej kontroly, keďže nebolo preukázané, že sa v tej istej veci zúčastnila daňového konania ako zamestnanec orgánu iného stupňa. Žalobca opakovane uviedol, že J. K. mala byť ex lege vylúčená a považoval za nezákonné, 28 ZA-30S/165/2022 že táto zamestnankyňa rozhodla sama o svojom nevyklúčení. Z administratívnych spisov mal správny súd preukázané, že rozhodnutím č. 100870582/2021 zo dňa 20.05.2021 vydaným podľa § 60 ods. 6 Daňového poriadku J. M. C., poverená výkonom dočasne neobsadenej riadiacej funkcie, námestníka riaditeľa úseku kontroly a analýz Daňového úradu Žilina, rozhodla o nevyklúčení J. C. K., vedúcej oddelenia daňovej kontroly Daňového úradu Žilina z daňového konania u daňového subjektu NEMCO, s.r.o. začatého dňa 02.02.2021 po doručení protokolu č. 100115022/2021 z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia október 2016 a november 2016. Správny súd tak nemal preukázanú dôvodnosť ani tejto žalobnej námietky žalobcu, keďže nebolo preukázané, že by J. K. rozhodla sama o svojom nevyklúčení. Keďže J. K. nebola vylúčená, mohla následne rozhodnúť rozhodnutiami č. 100880845/2021 zo dňa 21.05.2021 a č. 100880920/2021 zo dňa 21.05.2021 o nevyklúčení zamestnancov J. L. C. a J. C. A.. Nebolo preukázané, že by sa J. K. zúčastnila úkonu v rámci daňovej kontroly ako zamestnanec orgánu iného stupňa, tak ako predpokladá § 60 ods. 2 Daňového poriadku. 74. Správny súd sa vysporiadal s podstatnými žalobnými námietkami správnych žalôb žalobcu, pričom za rozhodujúce považoval spochybnenie aj tretej hmotnoprávnej podmienky stanovenej zákonom pre odpočet DPH a to, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že by reklamné služby priamo a bezprostredne súviseli s transakciou žalobcu na výstupe, ktorá by zakladala právo na odpočítanie DPH. Hmotnoprávne podmienky pre priznanie práva na odpočet DPH sú vymedzené kumulatívne a nesplnenie čo len jednej z nich má za následok nesplnenie hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH. Žalobca namietal len nesprávnosť záverov napadnutých rozhodnutí správcu dane i žalovaného vo vzťahu k druhej hmotnoprávnej podmienke, pričom závery daňových orgánov vo vzťahu k nesplneniu tretej hmotnoprávnej podmienky nerozporoval, a preto závery prvostupňového rozhodnutia i rozhodnutia žalovaného v rámci správnych žalôb žalobcu obstoja. Z uvedených dôvodov dospel správny súd k záveru o nedôvodnosti správnych žalôb, a preto ich podľa § 190 SSP zamietol v znení, ako je uvedené vo výrokoch tohto rozsudku. 75. Podľa § 167 ods. 1 SSP, 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. 76. Žalobca nebol v konaní pred správnym súdom úspešný, preto mu správny súd nepriznal právo na náhradu trov konania podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

### **Poučenie:**

Tento rozsudok nadobúda právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti proti tomuto rozsudku (§ 145 ods. 2 písm. a/ SSP v znení do 30.06.2023). 29 ZA-30S/165/2022 Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 ods. 1 SSP, § 439 ods. 1 SSP a § 439 ods. 3 SSP a contr.), ktorá má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a) SSP). O kasačnej sťažnosti rozhoduje kasačný súd – Najvyšší správny súd SR (§ 438 ods. 2 SSP). Kasačnú sťažnosť je potrebné podať na Správnom súde v Banskej Bystrici (§ 444 ods. 1 SSP) v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 2 písm. a) SSP). Podľa § 445 ods. 1, 2 SSP, (1) v kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"), d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). (2) Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti. Podľa § 449 ods. 1, 2 SSP, (1) sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený

advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. (2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, ak a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d), c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.