

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: BB-72S/55/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6022200436
Dátum vydania rozhodnutia: 06. 03. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Drahomíra Mikulajová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:6022200436.4

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky JUDr. Drahomíry Mikulajovej (sudkyňa spravodajkyňa) a členov senátu JUDr. Petra Piroša a JUDr. Mgr. Kataríny Haviarovej, v právnej veci žalobcu: RADIX spol. s r.o., so sídlom Kremnička 36, 974 05 Banská Bystrica, IČO: 00 615 803, právne zast.: Mgr. Robert Antal, advokát, so sídlom Ul. Kláry Jarunkovej 2, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 101339818/2022 zo dňa 11. mája 2022, č. 101334034/2022 zo dňa 11. mája 2022, č. 101340027/2022 zo dňa 11. mája 2022, č. 101335386/2022 zo dňa 11. mája 2022, č. 101334412/2022 zo dňa 11. mája 2022, č. 101336032/2022 zo dňa 11. mája 2022, č. 101334898/2022 zo dňa 11. mája 2022, č. 101341570/2022 zo dňa 11. mája 2022, č. 101341213/2022 zo dňa 11. mája 2022, č. 101340917/2022 zo dňa 11. mája 2022, č. 101340560/2022 zo dňa 11. mája 2022 a č. 101340314/2022 zo dňa 11. mája 2022, takto

rozhodol:

I. Súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 101339818/2022 zo dňa 11. mája 2022 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 100273097/2022 zo dňa 9. februára 2022 z r u š u j e a vec vracia orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

II. Súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 101334034/2022 zo dňa 11. mája 2022 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 100272529/2022 zo dňa 9. februára 2022 z r u š u j e a vec vracia orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

III. Súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 101340027/2022 zo dňa 11. mája 2022 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 100273198/2022 zo dňa 9. februára 2022 z r u š u j e a vec vracia orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

IV. Súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 101335386/2022 zo dňa 11. mája 2022 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 100272869/2022 zo dňa 9. februára 2022 z r u š u j e a vec vracia orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

V. Súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 101334412/2022 zo dňa 11. mája 2022 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 100272621/2022 zo dňa 9. februára 2022 z r u š u j e a vec vracia orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

VI. Súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 101336032/2022 zo dňa 11. mája 2022 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 100272966/2022 zo dňa 9. februára 2022 z r u š u j e a vec vracia orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

VII. Súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 101334898/2022 zo dňa 11. mája 2022 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 100272776/2022 zo dňa 9. februára 2022 z r u š u j e a vec vracia orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

VIII. Súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 101341570/2022 zo dňa 11. mája 2022 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 100273970/2022 zo dňa 9. februára 2022 z r u š u j e a vec vracia orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

IX. Súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 101341213/2022 zo dňa 11. mája 2022 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 100273892/2022 zo dňa 9. februára 2022 z r u š u j e a vec vracia orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

X. Súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 101340917/2022 zo dňa 11. mája 2022 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 100273838/2022 zo dňa 9. februára 2022 z r u š u j e a vec vracia orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

XI. Súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 101340560/2022 zo dňa 11. mája 2022 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 100273764/2022 zo dňa 9. februára 2022 z r u š u j e a vec vracia orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

XII. Súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 101340314/2022 zo dňa 11. mája 2022 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 100273700/2022 zo dňa 9. februára 2022 z r u š u j e a vec vracia orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

XIII. Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania v rozsahu 100%, v lehote do 30 dní od právoplatnosti uznesenia o výške trov konania, ktoré bude vydané po právoplatnosti tohto rozsudku.

o d ô v o d n e n i e :

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu v zmysle ustanovenia § 46 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia január 2016 až december 2016 a január 2017 až december 2017. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil Protokol č. 101573137/2021 zo dňa 25.08.2021 (ďalej len „Protokol“), ktorého súčasťou bola aj Výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole. Protokol bol splnomocnenému zástupcovi žalobcu doručený dňa 10.09.2021 a dňa 11.09.2021 sa v zmysle ustanovenia § 68 ods. 1 Daňového poriadku začali vyrubovacie konania, v ktorých boli vydané nižšie uvedené rozhodnutia.

Prvostupňové administratívne rozhodnutia

2. Správca dane rozhodnutím č. 100270329/2022 zo dňa 09.02.2022 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi určil rozdiel dane v sume 7.200 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie január 2017, daň vyrubená podaným daňovým priznaním v sume 65.139,83 Eur a daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 72.339,83 Eur.

3. Správca dane rozhodnutím č. 100272621/2022 zo dňa 09.02.2022 žalobcovi určil rozdiel dane v sume 7.200 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie február 2017, daň vyrubená podaným daňovým priznaním v sume 37.473,91 Eur a daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 44.673,91 Eur.

4. Správca dane rozhodnutím č. 100272776/2022 zo dňa 09.02.2022 žalobcovi určil rozdiel dane v sume 7.200 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2017, daň vyrubená podaným daňovým priznaním v sume 42.989,11 Eur a daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 50.189,11 Eur.

5. Správca dane rozhodnutím č. 100272869/2022 zo dňa 09.02.2022 žalobcovi určil rozdiel dane v sume 11.060 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2017, daň vyrubená podaným daňovým priznaním v sume 38.877,28 Eur a daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 49.937,28 Eur.

6. Správca dane rozhodnutím č. 100272966/2022 zo dňa 09.02.2022 žalobcovi určil rozdiel dane v sume 11.060 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2017, daň vyrubená podaným daňovým priznaním v sume 34.789,05 Eur a daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 45.849,05 Eur.

7. Správca dane rozhodnutím č. 100273097/2022 zo dňa 09.02.2022 žalobcovi určil rozdiel dane v sume 11.060 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2017, daň vyrubená podaným daňovým priznaním v sume 71.409,96 Eur a daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 82.469,96 Eur.

8. Správca dane rozhodnutím č. 100273198/2022 zo dňa 09.02.2022 žalobcovi určil rozdiel dane v sume 11.060 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2017, daň vyrubená podaným daňovým priznaním v sume 32.827,12 Eur a daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 43.887,12 Eur.

9. Správca dane rozhodnutím č. 100273700/2022 zo dňa 09.02.2022 žalobcovi určil rozdiel dane v sume 11.060 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie august 2017, daň vyrubená podaným daňovým priznaním v sume 66.872,86 Eur a daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 77.932,86 Eur.

10. Správca dane rozhodnutím č. 100273764/2022 zo dňa 09.02.2022 žalobcovi určil rozdiel dane v sume 11.060 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie september 2017, daň vyrubená podaným daňovým priznaním v sume 32.430,39 Eur a daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 43.490,39 Eur.

11. Správca dane rozhodnutím č. 100273838/2022 zo dňa 09.02.2022 žalobcovi určil rozdiel dane v sume 11.060 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie október 2017, daň vyrubená podaným daňovým priznaním v sume 37.687,43 Eur a daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 48.747,43 Eur.

12. Správca dane rozhodnutím č. 100273892/2022 zo dňa 09.02.2022 žalobcovi určil rozdiel dane v sume 11.060 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie november 2017, daň vyrubená podaným daňovým priznaním v sume 58.234,26 Eur a daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 69.294,26 Eur.

13. Správca dane rozhodnutím č. 100273970/2022 zo dňa 09.02.2022 žalobcovi určil rozdiel dane v sume 17.820 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2017, daň vyrubená podaným daňovým priznaním v sume 53.612,85 Eur a daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 71.432,85 Eur.

14. Žalobca si v zdaňovacích obdobiach január až júl 2017 a september 2017 uplatnil právo na odpočítanie dane z prijatých služieb z dodávateľských faktúr od dodávateľov: VUCOM s.r.o., so sídlom Popradská 68, 040 01 Košice, IČO: 45 705 623, DIČ: 2023096867 (ďalej len „VUCOM s.r.o.“) a Upservice s.r.o., so sídlom Klincová 37, 821 08 Bratislava, IČO: 46 839 852, DIČ: 2023613867, IČ DPH: SK2023613867 (ďalej len „Upservice s.r.o.“):

- za zdaňovacie obdobie január 2017 v sume 4.560 Eur z faktúry č. 201710 od dodávateľa VUCOM s.r.o.; a v sume 2.640 Eur z faktúry č. 17/005 od dodávateľa Upservice s.r.o.; spolu 7.200 Eur;
- za zdaňovacie obdobie február 2017 v sume 4.560 Eur z faktúry č. 201726 od dodávateľa VUCOM s.r.o.; a v sume 2.640 Eur z faktúry č. 17/021 od dodávateľa Upservice s.r.o.; spolu 7.200 Eur;
- za zdaňovacie obdobie marec 2017 v sume 4.560 Eur z faktúry č. 201744 od dodávateľa VUCOM s.r.o.; a v sume 2.640 Eur z faktúry č. 17/039 od dodávateľa Upservice s.r.o.; spolu 7.200 Eur;
- za zdaňovacie obdobie apríl 2017 v sume 4.560 Eur z faktúry č. 201763 od dodávateľa VUCOM s.r.o.; a v sume 6.500 Eur z faktúry č. 17/058 od dodávateľa Upservice s.r.o.; spolu 11.060 Eur;
- za zdaňovacie obdobie máj 2017 v sume 4.560 Eur z faktúry č. 201783 od dodávateľa VUCOM s.r.o.; a v sume 6.500 Eur z faktúry č. 17/076 od dodávateľa Upservice s.r.o.; spolu 11.060 Eur;
- za zdaňovacie obdobie jún 2017 v sume 4.560 Eur z faktúry č. 2017104 od dodávateľa VUCOM s.r.o.; a v sume 6.500 Eur z faktúry č. 17/100 od dodávateľa Upservice s.r.o.; spolu 11.060 Eur;
- za zdaňovacie obdobie júl 2017 v sume 4.560 Eur z faktúry č. 2017125 od dodávateľa VUCOM s.r.o.; a v sume 6.500 Eur z faktúry č. 17/146 od dodávateľa Upservice s.r.o.; spolu 11.060 Eur;
- za zdaňovacie obdobie september 2017 v sume 4.560 Eur z faktúry č. 2017028 od dodávateľa VUCOM s.r.o.; a v sume 6.500 Eur z faktúry č. 17/195 od dodávateľa Upservice s.r.o.; spolu 11.060 Eur.

15. Žalobca si v zdaňovacích obdobiach august 2017 a október až december 2017 uplatnil právo na odpočítanie dane z prijatých služieb z dodávateľských faktúr od dodávateľov: PHILL s. r. o., so sídlom Štyndlova 11/A, 821 05 Bratislava (od 27.12.2018: Sedmokrásková 6, 821 01 Bratislava – mestská časť

Ružinov), IČO: 47 854 995, DIČ: 2024120802, IČ DPH: SK2024120802 (ďalej len „PHILL s. r. o.“) a Upservice s.r.o.:

- za zdaňovacie obdobie august 2017 v sume 4.560 Eur z faktúry č. 2017009 od dodávateľa PHILL s. r. o.; a v sume 6.500 Eur z faktúry č. 17/171 od dodávateľa Upservice s.r.o.; spolu 11.060 Eur;
- za zdaňovacie obdobie október 2017 v sume 4.560 Eur z faktúry č. 2017046 od dodávateľa PHILL s. r. o.; a v sume 6.500 Eur z faktúry č. 17/200 od dodávateľa Upservice s.r.o.; spolu 11.060 Eur;
- za zdaňovacie obdobie november 2017 v sume 4.560 Eur z faktúry č. 2017063 od dodávateľa PHILL s. r. o.; a v sume 6.500 Eur z faktúry č. 17/222 od dodávateľa Upservice s.r.o.; spolu 11.060 Eur;
- za zdaňovacie obdobie december 2017 v sume 4.560 Eur z faktúry č. 2017080 od dodávateľa PHILL s. r. o.; a v sume 13.260 Eur z faktúry č. 17/246 od dodávateľa Upservice s.r.o.; spolu 17.820 Eur.

16. Z odôvodnenia prvostupňových rozhodnutí vyplýva, že správca dane na základe vlastného šetrenia zistil, že dodávateľ VUCOM s.r.o., tak ako následne aj dodávateľ PHILL s. r. o., nezabezpečoval reklamu žalobcu, ale zabezpečil prezentáciu žalobcu ako reklamného partnera Spoločnosti priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar a žalobca ako reklamný partner zabezpečil (financoval) reklamu súvisiacu s propagáciou Spoločnosti priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar (inzerciu, plagáty a pod.), pričom použitie loga žalobcu nie je podľa správcu dane z hľadiska jeho funkcie totožné s reklamou. Správca dane uviedol, že reklamou je verejné odporúčanie tovaru alebo služieb rozličnými mediálnymi prostriedkami s cieľom zvýšiť dopyt po nejakom výrobku alebo službe a záujem dosiahnuť ekonomický profit, pričom reklama plní informačnú, ovplyvňovaciu a ziskovaciu funkciu a je pre budúceho zákazníka zdrojom poznatkov o tovare alebo službe, o ktoré môže mať záujem. Zverejnením loga žalobcu nebola podľa názoru správcu dane žalobcovi poskytnutá reklamná služba z dôvodu, že verejnosti nebola poskytnutá žiadna relevantná informácia o existencii alebo kvalitách ním dodávaných tovarov, resp. služieb. Správca dane mal za to, že v uvedenom prípade žalobca finančne podporil, t. j. sponzoroval Spoločnosť priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar. Sponzor je vo všeobecnosti chápaný ako ten, kto poskytuje sponzorovanému peniaze alebo vecné prostriedky, pričom sponzorované môžu byť osoby, skupiny ľudí, inštitúcie a spoločenské akcie v športovej, kultúrnej, umeleckej, výskumnej, zdravotníckej a inej spoločenskej oblasti, pričom sponzor za to dostáva vopred dohodnuté protihodnoty, ktoré priamo alebo nepriamo podporujú dosiahnutie jeho marketingových cieľov. Na základe vyššie uvedeného tak žalobcovi nevzniklo v zmysle § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len „Zákon o DPH“ alebo „zákon č. 222/2004 Z. z.“) právo na odpočítanie dane.

17. Vo vzťahu k dodávateľovi Upservice s.r.o. rozhodnutia odôvodnil tým, že správca dane vyhodnotil získané dôkazy tak, že žalobca sa ako konečný odberateľ zapojil do reťazca, v ktorom firmy v umelo vytvorených reťazcoch obchodných spoločností vyhotovovali nepravdivo deklarujúce účtovné doklady, ktorých obsahom bolo poskytnutie reklamných služieb, ktoré ale tieto spoločnosti reálne neposkytli, resp. neposkytli v takých množstvách ako uvádzajú na faktúrach. Správca dane má za to, že spoločnosť Upservice s.r.o. ako nárazníková spoločnosť, zabezpečovala najmä uzatváranie obchodných zmluvných vzťahov s tzv. konečnými odberateľmi (aj so žalobcom), ktorí si v zmysle týchto zmluvných vzťahov objednávali vykonanie týchto vysoko nadhodnotených reklamných služieb, zabezpečovali prostredníctvom inej partnerskej spoločnosti odvysielanie reálnej reklamy, kde reálne náklady na poskytnutie týchto reklamných služieb boli niekoľkonásobne nižšie, než si tieto spoločnosti v umelo vytvorených reťazcoch fakturovali. Účelom takto vyhotovených faktúr pre tzv. konečných odberateľov, v ktorých boli účelovo vysoko nadhodnotené fakturované služby, bolo podľa správcu dane zabezpečiť v účtovníctvach týchto odberateľských spoločností optimalizovanie vlastných daňových povinností dane z pridanej hodnoty a tým zabezpečiť dlhodobé finančné obohatenie. V zmysle uvedeného tak správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane.

Druhostupňové administratívne rozhodnutia

18. O podaných odvolaniach žalobcu proti vyššie uvedeným prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane žalovaný rozhodol tak, že rozhodnutia správcu dane potvrdil nasledovne:

- Rozhodnutím č. 101334034/2022 zo dňa 11.05.2022 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane za ZO január 2017 (žaloba sp. zn. BB-72S/56/2022).
- Rozhodnutím č. 101334412/2022 zo dňa 11.05.2022 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane za ZO február 2017 (žaloba sp. zn. BB-72S/59/2022).

- Rozhodnutím č. 101334898/2022 zo dňa 11.05.2022 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane za ZO marec 2017 (žaloba sp. zn. BB-72S/61/2022).
- Rozhodnutím č. 101335386/2022 zo dňa 11.05.2022 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane za ZO apríl 2017 (žaloba sp. zn. BB-72S/58/2022).
- Rozhodnutím č. 101336032/2022 zo dňa 11.05.2022 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane za ZO máj 2017 (žaloba sp. zn. BB-72S/60/2022).
- Rozhodnutím č. 101339818/2022 zo dňa 11.05.2022 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane za ZO jún 2017 (žaloba sp. zn. BB-72S/55/2022).
- Rozhodnutím č. 101340027/2022 zo dňa 11.05.2022 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane za ZO júl 2017 (žaloba sp. zn. BB-72S/57/2022).
- Rozhodnutím č. 101340314/2022 zo dňa 11.05.2022 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane za ZO august 2017 (žaloba sp. zn. BB-72S/66/2022).
- Rozhodnutím č. 101340560/2022 zo dňa 11.05.2022 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane za ZO september 2017 (žaloba sp. zn. BB-72S/65/2022).
- Rozhodnutím č. 101340917/2022 zo dňa 11.05.2022 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane za ZO október 2017 (žaloba sp. zn. BB-72S/64/2022).
- Rozhodnutím č. 101341213/2022 zo dňa 11.05.2022 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane za ZO november 2017 (žaloba sp. zn. BB-72S/63/2022).
- Rozhodnutím č. 101341570/2022 zo dňa 11.05.2022 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane za ZO december 2017 (žaloba sp. zn. BB-72S/62/2022).

19. Žalovaný v odôvodneniach vyššie uvedených rozhodnutí (ďalej len „napadnuté rozhodnutia“) zhodne uviedol dôvody podaných odvolaní a zopakoval zistenia správcu dane počas daňovej kontroly a dôvody rozhodnutí správcu dane. Napadnuté rozhodnutia odôvodnil ďalej tým, že po preskúmaní rozhodnutí, predložených spisových materiálov, skutočností zistených v daňovej kontrole, vo vyrubovacom konaní a námietok odvolania sa stotožnil so závermi správcu dane, že v daných prípadoch žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľov VUCOM s.r.o. (resp. PHILL s. r. o.) a Upservice s.r.o. a dospel k záveru, že správca dane postupoval v týchto konaniach v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, posudzoval závažnosť všetkých jednotlivých dôkazných prostriedkov a vyhodnotil všetky dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. V odôvodnení napadnutých rozhodnutí správcu dane podľa žalovaného podrobne uviedol všetky skutočnosti, ktoré zistil v rámci dokazovania a uviedol úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov, ako aj použitie právnych predpisov, na základe ktorých rozhodoval. Správca dane pri zabezpečovaní dôkazov využil všetky možnosti uvedené v Daňovom poriadku a preto žalovaný považuje námietky žalobcu za irelevantné. Žalobca totiž nepreukázal a žiadnymi dôkazmi nedoložil skutkový stav preverovaných plnení inak, ako ich v daňovej kontrole zistil a vo vyrubovacom konaní vyhodnotil správca dane. Preto žalovaný nezistil dôvody na zrušenie napadnutých rozhodnutí správcu dane.

20. K námietke žalobcu, že rozhodnutia nevychádzajú z vykonaného dokazovania, nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní, nie sú jasne, zrozumiteľne, logicky a dostatočne odôvodnené, sú vecne nesprávne, nezákonné, vydané v rozpore so zákonom č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Zákon o reklame“), zákonom č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „Zákon o dani z príjmov“) a Daňovým poriadkom, ako aj námietke, že Protokol je nezákonným dôkazným prostriedkom, zhodne uviedol, že zákon č. 222/2004 Z. z. vo svojich ustanoveniach stanovuje striktné podmienky, ktoré musia byť splnené, aby vznikol nárok na odpočítanie dane. Z dôvodu ľahkej zneužívateľnosti práva na odpočítanie DPH zákon požaduje, aby daňový subjekt, ktorý si uplatňuje nárok na odpočítanie dane, preukázal existenciu podmienok, ktoré zákon na odpočítanie dane ustanovil. Pokiaľ si daňový subjekt ako platiteľ dane uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, musí byť schopný preukázať, že tento nárok vznikol oprávnenne. Príslušné ustanovenia Zákona o DPH určujú, ako musí daňový subjekt ako platiteľ prijaté zdaniteľné plnenia použiť, aby mu vznikol nárok na odpočet DPH, ako má preukázať uplatnenie práva na odpočet dane a kedy mu tento nárok vzniká. Ak je nepochybné, že takýto nárok vznikol, platiteľ ho môže uplatniť v príslušnom zdaňovacom období len vtedy, keď preukáže oprávnenosť tohto nároku daňovým dokladom podľa § 71 v spojení s § 51 ods. 1 Zákona o DPH. Ak Zákon o DPH z dôvodov zložitosti a náročnosti pri kontrole tejto dane, stanovil pre dokazovanie nároku na odpočet DPH prísnejšie podmienky, než ktoré platia pre dokazovania nárokov u iných daní, je nevyhnutné ich dodržiavať, pretože dôsledky vyplývajúce z ich porušenia znáša daňový subjekt. Uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 v nadväznosti na § 51 ods. 1 Zákona o

DPH je viazané na kumulatívne splnenie všetkých stanovených podmienok, pričom už nesplnenie jednej z nich vylučuje priznanie nároku.

21. Ďalej žalobca namieta postup správcu dane v prípade zaslaného Oznámenia zo dňa 20.08.2021 o zistených skutočnostiach, ku ktorému sa nevyjadril, nakoľko v čase jeho doručenia už správca dane vyhotovil Protokol. Žalobca poukázal na to, že správcovi dane vytýkal nezákonný postup pri výkone daňovej kontroly, keď správca dane konštatoval dodávateľské faktúry dodávateľov VUCOM s.r.o., PHILL s.r.o. a Upservice s.r.o. a neuviedol k nim žiadne pochybnosti. S poukazom na ustanovenie § 46 ods. 5 Daňového poriadku žalobca skonštatoval, že správca dane je povinný v priebehu daňovej kontroly informovať o vzniknutých pochybnostiach a vyzvať daňový subjekt na ich odstránenie alebo vyvrátenie, pričom v tomto prípade mohol správca dane určiť lehotu na odstránenie pochybností alebo ich vyvrátenie. Podľa žalobcu správca dane porušil jeho právo na doplnenie neúplných dokladov a opravu nepravdivých skutočností, keď vo výzve ani neuviedol konkrétne skutočnosti, z ktorých vyplývali dôvody a rozsah akýchkoľvek pochybností o pravdivosti alebo úplnosti dokladov a správca dane len formálne žiadal splnenie povinností podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Žalobca vo vzťahu k daňovej kontrole DPH uvádza, že si vždy daňové povinnosti plní a plnil, fakturované plnenia dodávateľmi v plnom rozsahu prijal v zmysle zmluvných dojednaní, uhradil všetky daňové povinnosti s nimi súvisiace a závery správcu dane nie sú žiadnymi pochybnosťami. Ďalej namieta, že v prípade vykonaných miestnych zisťovaní u spoločností LED promotion, s.r.o. a COMUNIQUE s.r.o. (od 21.01.2022 zmena obchodného mena na ÁRU s. r. o.), nebol oboznámený s konkrétnymi zisteniami, a to ani v prípade zistení získaných z výkonu kontroly dane z príjmov právnickej osoby, o čom bol spísaný úradný záznam, no ten mu nebol vrátane listín doručený. Podľa žalobcu tak došlo k porušeniu § 45 ods. 1 písm. f) ako aj písm. d) a g) Daňového poriadku. Žalobca považuje postup správcu dane za šikanózne a formálny bez naplnenia materiálnej stránky § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, keď ho len formálne oboznámil s vykonanými úkonmi bez akejkoľvek možnosti, aby sa mohol s nimi oboznámiť. S poukazom na ustanovenie § 44 ods. 1 Daňového poriadku ako aj čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky žalobca namieta, že mu nebolo umožnené vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k dôkazom a spôsobu ich zistenia, čím došlo k porušeniu jeho práv, a tak samotný Protokol považuje za nezákonný dôkaz.

22. V súvislosti s týmito námietkami žalovaný uviedol, že z predloženého spisového materiálu vyplýva, že správca dane tak v daňovej kontrole ako aj následnom vyrubovacom konaní postupoval v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. V zmysle ustanovení Zákona o DPH a tiež Daňového poriadku správca dane posudzoval všetky aspekty deklarovaných obchodov s cieľom chrániť záujmy štátu, pričom dbal na zachovávanie práv a právom chránených záujmov žalobcu, ako aj ostatných osôb zúčastnených v konaní. Písomnosti vydané a vypracované správcom dane v priebehu výkonu daňovej kontroly dokumentujú priebeh daňovej kontroly a preukazujú, že správca dane v prípade uplatneného odpočítania dane vykonal dokazovanie, ktorým však bolo zistené, že uplatnené právo na odpočítanie dane bolo v rozpore so Zákonom o DPH. Bolo teda úlohou žalobcu, aby uplatnené právo na odpočítanie dane a deklarované skutočnosti aj skutočne preukázal. Žalobca predložil správcovi dane faktúry, zmluvy a monitoringy, no skutočnosti uvádzané v týchto dokladoch nepreukazovali, že si uplatnil odpočítanie dane v súlade so zákonom. Správca dane postupoval v úzkej súčinnosti aj so žalobcom, ktorému bolo umožnené predložiť doklady k výkonu daňovej kontroly, bolo mu umožnené predloženie dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia, bol oboznámený so všetkými zisteniami a ich vyhodnotením a opäť mu bolo umožnené, aby sa k týmto skutočnostiam vyjadril a predložil k nim dôkazy.

23. Takto správca dane postupoval aj v prípade zaslaného Oboznámenia č. 100941678/2021 zo dňa 31.05.2021, Oboznámenia č. 101331770/2021 zo dňa 27.07.2021 ako aj Oznámenia č. 101537856/2021 zo dňa 20.08.2021, v rámci ktorých mu oznámil zistené skutočnosti a ktorými ho zároveň vyzval aj na preukázanie uplatneného odpočítania dane v súlade so zákonom, t. j. na odstránenie pochybností. Z uvedených skutočností vyplýva, že správca dane postupoval v súlade s § 45 ods. 1 písm. f) a písm. g) a rovnako aj v súlade s § 46 ods. 5 Daňového poriadku. V prípade námietky žalobcu, podľa ktorej správca dane postupoval v rozpore s § 45 ods. 1 písm. d) Daňového poriadku, keď mu nezaslal listiny, zápisnice a iné dokumenty, ktoré správca dane získal v rámci dokazovania a použil ako dôkaz, aby sa s týmito mohol oboznámiť, žalovaný uvádza, že takáto povinnosť správcovi dane z Daňového poriadku nevyplýva. V danom prípade mal žalobca právo nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s vykonávanou daňovou kontrolou, no žalobca toto právo nevyužil. Zo spisového materiálu vyplýva, že žalobca nepreukázal, či si odpočítanie dane uplatnil v súlade so Zákonom o DPH. Žalovaný na dôvažok dodal, že ani zásada objektívnej pravdy

nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, kým sa bezpochyby nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia žalobcu uvádzané ním v daňovom priznaní. Je na správcovi dane, ktorý vykonáva dokazovanie a na jeho úvahu, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má v priebehu konania k dispozícii. Z obsahu predloženého spisu a napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane viedol dokazovanie podľa § 24 Daňového poriadku, pričom dbal, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie, všetky dôkazy boli získané zákonným spôsobom a so všetkými bol žalobca oboznámený.

24. Žalobca vo svojich odvolaniach ďalej zhodne namietal, že so závermi správcu dane nesúhlasí, považuje ich za nesprávne, nepravdivé, svojvoľné a nepodložené relevantnými dôkazmi. Uviedol, že od spoločností VUCOM s.r.o., resp. PHILL s. r. o. a Upservice s.r.o. prijal zmluvné plnenia v dohodnutom čase, rozsahu a objeme, zmluvným spôsobom a za zmluvne dohodnutú cenu, k čomu predložil dôkazy ako zmluvy, vyhodnotenia reklamných a mediálnych kampaní v elektronickej a listinnej podobe, dodávateľské faktúry a ich úhrady. Žalobca uvádzal, že vo všetkých mediálnych kampaniach je uvádzaný ako reklamný partner, pričom sponzorstvo automaticky neznamená dar, a s poukazom na ustanovenie § 2 ods. 1 písm. a) Zákona o reklame sú všetky reklamné aktivity daňového subjektu reklamou, s prihliadnutím na ich rozsah, spôsob prezentácie, sledované marketingové ciele a pod. Umiestnenie obchodného mena spoločnosti a jej značky, ochrannej známky prípadne doménového mena je efektívne na podujatiach aké využil, pretože spotrebitelia majú možnosť nerušene vnímať reklamu počas programu a jeho účastníci vzbudzujú v divákoch dôveru k prezentovanej značke. Reklamou nie je len prezentácia činnosti alebo ponuka produktov, ale aj iné oznámenia v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou. A teda ak je pri prezentácii obchodného mena a loga uvedené aj webové sídlo, je možné získať informácie o ponúkaných produktoch a súvisiacich službách a nemôže tak byť pochybnosť, že sa jedná o reklamu. Žalobca ďalej poukazuje na výdavky, ktorých vynaloženie je v zmysle § 2 písm. i) a § 19 ods. 2 písm. k) Zákona o dani z príjmov plne v súlade s platnou právnou úpravou, a teda sa jedná aj o zdaniteľné plnenie v zmysle Zákona o DPH. Je presvedčený o tom, že mu vzniklo právo na odpočítanie dane z faktúr od spoločností VUCOM s.r.o., resp. PHILL s. r. o. a Upservice s.r.o. Žalobca nesúhlasí ani so záverom, že účelom reklamnej kampane bolo získanie daňového zvýhodnenia nadhodnotením reklamných služieb vo fakturačnom reťazci oproti reálnym nákladom na ich obstaranie, pričom ani nie je zrejmé, ktoré skutočnosti viedli k záverom o daňovom zvýhodnení.

25. V prípade týchto námietok žalovaný uvádza, že zo spisových materiálov vyplýva, že žalobca porušil ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) Zákona o DPH tým, že si neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry od dodávateľa VUCOM s.r.o., resp. PHILL s. r. o., ktorej predmet fakturácie bol na základe zmluvy o reklame „ÚSMEV AKO DAR“ zo dňa 02.12.2016, pri ktorej nepreukázal, že sa jednalo o reklamu jeho činnosti alebo produktov a nepreukázal tak prijatie týchto služieb na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Z vykonaného dokazovania a predložených dôkazov naopak vyplýva, že v danom prípade sa jednalo o propagáciu a prezentáciu občianskeho združenia Spoločnosť priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar so zameraním kampane na podporu rodín a detí, aby tieto nemuseli odísť do detských domovov. Rovnako cieľom bolo zvýšiť povedomie o tomto občianskom združení – nadácii s cieľom zvýšiť zbierky na financovanie činnosti a projektov tohto združenia od verejnosti, prípadne partnerov, a samotný daňový subjekt vystupoval ako partner a podporovateľ tohto združenia a kampane, aby sa táto mohla uskutočniť. Občianske združenie Spoločnosť priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar dokonca dodalo aj samotný vizuál celej kampane, kde boli rôzne spoločnosti (medzi nimi aj žalobca) len pridané a zobrazené ako partneri tejto kampane. Zo všetkých týchto materiálov vyplýva, že žalobca bol v prípade podujatí medializovaný len ako reklamný partner tak, že bolo uvádzané iba logo, pričom predmetom reklamy nebolo informovanie verejnosti o jeho existencii, jeho činnosti a ponúkaných službách. V predmetnej veci tak nebol osvedčený ekonomický cieľ reklamnej činnosti uviesť produkty alebo činnosť žalobcu, či jeho samotného na trh, a teda ide o absenciu pridanej hodnoty z takto vyvíjanej činnosti na jeho dodávkach tovarov a služieb. Reklama musí vo svojej forme a obsahu predstavovať ekonomickú protihodnotu, ktorú príslušný daňový subjekt využije na svoje dodávky tovarov a služieb. Jej existencia sa preto musí prejavovať ako ekonomický prínos, na preukázanie čoho má uniesť dôkazné bremeno príslušný daňový subjekt. V tomto prípade ani dôkazy predložené žalobcom, ako faktúra, zmluva a CD nosič obsahujúci monitoring a fotodokumentáciu s audio a video klipmi, nepreukazovali, že išlo o jeho reklamu, a že táto mala vplyv na jeho podnikateľskú

činnosť, teda na dodávky tovarov a služieb. Žalovaný má tak za preukázané, že na základe vyššie uvedeného je zrejmé, že žalobca nesplnil podmienky na odpočítanie dane ustanovené v Zákone o DPH, nakoľko nebola splnená jedna z podmienok pre uplatnenie tohto práva, keďže sa nejednalo o reklamné služby samotného žalobcu použité na dodávky tovarov a služieb.

26. V prípade neuznaného odpočítania dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa Upservice s.r.o., ktorej predmetom bolo odvysielanie reklamného spotu, žalovaný konštatuje, že zo zistení správcu dane vyplýva, že spoločnosť LED promotion s.r.o. je vlastníkom LED obrazoviek. Táto poskytla reklamný priestor a reklamné služby na LED obrazovkách spoločnosti LL STAVBY s.r.o. a v decembri 2017 spoločnosti Tricker group s.r.o., k čomu spoločnosť LED promotion s.r.o. vystavila spoločnosti LL STAVBY s.r.o. faktúry v mesačnej výške 6.500,- Eur a v decembri 2017 spoločnosti Tricker group s.r.o. Spoločnosti LL STAVBY s.r.o. a Tricker group s.r.o. boli nekontaktné, neumožnili vykonať ani daňové kontroly, nepredložili žiadne doklady, došlo u nich k zmene konateľa a spoločnosť LL STAVBY s.r.o. zanikla v dôsledku jej zlúčenia. Aj v prípade samotného dodávateľa Upservice s.r.o. zo zistení vyplýva, že táto spoločnosť nepreukázala uskutočnenie zdaniteľných plnení spoločnosťami LL STAVBY s.r.o. a Tricker group s.r.o. Zo zistení správcu dane ďalej vyplýva, že priamy dodávateľ Upservice s.r.o. ako aj subdodávateľa LL STAVBY s.r.o. a Tricker group s.r.o., sú všetko spoločnosti, u ktorých došlo v priebehu výkonu daňových kontrol k zlúčeniu alebo zmene konateľov na zahraničných občanov, neboli u nich preukázané reálne sídla, nemali zamestnancov ani žiadne technické a materiálne vybavenie, neplnili si svoje povinnosti, so správcom dane nespolupracovali a podľa údajov z finančných inštitúcií na účtoch týchto spoločností dochádzalo k značným prevodom finančných prostriedkov, ktoré boli z účtov vyberané aj v hotovosti. Spoločnosť LED promotion, s.r.o. reálne poskytla reklamný priestor na svojich veľkoplošných outdoor LED obrazovkách na obstaranie reklamných služieb spoločnosti LL STAVBY s.r.o. a spoločnosti Tricker group s.r.o., pričom suma za 1 LED obrazovku predstavovala mesačne 420,- Eur (základ dane) a suma DPH 84,- Eur. Dodávateľ Upservice s.r.o. však fakturoval žalobcovi ako jednému z odberateľov (podľa súpisu odvysielaných spotov predložených spoločnosťou LED promotion, s.r.o.) vysielanie reklamného spotu na 1 LED obrazovke za sumu 5.100,- Eur (základ dane) a sumu DPH 1.020,- Eur. Dodávateľ Upservice s.r.o. tak navýšil cenu za odvysielanie reklamného spotu na LED obrazovkách niekoľkonásobne, a to bez pridania akejkoľvek hodnoty a táto skutočnosť neodrážala ekonomickú podstatu dodanej služby. U spoločností LL STAVBY s.r.o., Tricker group s.r.o. a Upservice s.r.o. nebolo preukázané, že by sa na dodaní služieb akýmkoľvek spôsobom podieľali, nemali zamestnancov ani žiadne zdroje a v tomto prípade došlo prakticky len k vystavovaniu faktúr, keďže aj samotný klip bol dodaný žalobcom. Tieto skutočnosti poukazujú na záver, ktorý prijal správca dane, že sa jedná o zneužitie systému odpočítania DPH navýšením ceny, keď v danom prípade malo byť predmetom dodania odvysielanie reklamného spotu, žalobca zadal dodanie týchto služieb spoločnosti Upservice s.r.o., ktorá nedisponovala žiadnymi zdrojmi na ich dodanie, samotný spot bol dodaný žalobcom, pritom cena odvysielania reklamného spotu sa mnohonásobne navýšila a následne fakturovala žalobcovi. Ani vyjadreniami A. B. B. nebolo zdôvodnené zapojenie spoločnosti Upservice s.r.o., ktorý len posunul reklamný spot a nemal vedomosti ani o majiteľoch LED obrazoviek ani skutočnosti o nasadení reklamného spotu na tieto LED obrazovky. Rozumné zdôvodnenie zapojenia spoločnosti Upservice s.r.o. do zdaniteľných plnení ako aj stanovenia ceny odvysielania reklamného spotu neposkytol ani samotný žalobca aj napriek tomu, že bol k tomu správcom dane vyzvaný. Na základe týchto skutočností možno konštatovať, že do odvysielania reklamných kampaní žalobcu boli umelo vložené spoločnosti LL STAVBY s.r.o., Tricker group s.r.o. a Upservice s.r.o., ktoré reklamné služby len prefakturovali tak, že cenu niekoľkonásobne navýšili. Správca dane vykonaním daňovej kontroly a vyrubovacieho konania preukázal, že sa jedná o vysoké a neodôvodniteľné navýšenie ceny v prípade faktúry vystavenej dodávateľskou spoločnosťou Upservice s.r.o., oproti cene, ktorú správca dane zistil u koncového poskytovateľa služieb. Dodávateľské spoločnosti v reťazci boli nekontaktné, neumožnili vykonať daňové kontroly, nepredložili daňové a účtovné doklady a nemali žiadne prostriedky na dodanie služieb. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nepreverí si, či tovar alebo služby boli skutočne dodané zmluvným dodávateľom. Plnenia, resp. konania, ktoré nie sú uskutočnené v rámci obvyklých obchodných podmienok, u ktorých absentuje akýkoľvek ekonomický zmysel a sú deklarované len s cieľom získania výhod upravených zákonom, možno považovať za zneužitie objektívneho daňového práva.

Žaloby, žalobné body a argumentácia žalobcu

27. Žalobca sa žalobami podanými v zákonnej lehote domáhal zrušenia napadnutých rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správcu dane za zdaňovacie obdobia január 2017 až december 2017 z dôvodov v zmysle § 191 ods. 1 písm. c), d) a f) a § 191 ods. 3 písm. a) SSP.

28. Žalobca zopakoval svoje námietky z podaných odvolaní voči rozhodnutiam správcu dane a zdôraznil, že považuje napadnuté rozhodnutia žalovaného, ako aj jemu predchádzajúce rozhodnutia správcu dane, za rozhodnutia vecne nesprávne a nezákonné, ktorými bol ukrátený na svojich právach a právom chránených záujmoch.

29. Žalobca primárne poukázal na skutočnosť, že správcovi dane v priebehu daňovej kontroly DPH poskytol všetku potrebnú súčinnosť, všetky žiadané účtovné a daňové podklady, ako aj všetky žiadané vysvetlenia či informácie. Zároveň má za preukázané nielen uzatvorenie jednotlivých zmlúv o reklame, ale aj ich splnenie, či už reálnym poskytnutím reklamných služieb v zmluvách dohodnutých objemoch, časoch a cenách, ako aj reálnu úhradu cien týchto služieb. Podľa neho tieto skutočnosti nikdy ničím nespochybnil ani správca dane, ani žalovaný.

30. Tak žalovaný, ako aj správca dane, vo svojich rozhodnutiach opakovane uvádzajú, že zobrazením loga, obchodného mena či webového sídla v rámci reklamnej kampane primárneho podujatia nejde o reklamu žalobcu v zmysle prezentácie jeho činnosti alebo ponuky produktov s cieľom uplatniť ich na trhu. Toto je však podľa žalobcu extrémne formalistický výklad a aplikácia zákonnej definície reklamy. Správcovi dane musí byť známe, že reklamou nie je len prezentácia činnosti alebo ponuka produktov, ale aj iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou. Ak teda pri prezentácii obchodného mena, značky či loga je uvedené aj webové sídlo – stránka, na ktorej je možné získať informácie o ponúkaných produktoch a s tým súvisiacich službách, potom nemôže byť žiadnych pochybností o tom, že sa jedná o reklamu v zmysle jej zákonnej definície. Rozhodujúcim však je, že ani uvedenie webovej stránky nie je nevyhnutným predpokladom pre to, aby bolo prezentovanie obchodného mena, prípadne loga, reklamou v zmysle § 2 ods. 1 Zákona o reklame. V tejto súvislosti žalobca odkazuje aj na negatívne vymedzenie reklamy obsiahnuté v § 2 ods. 2 Zákona o reklame.

31. Žalobca v súvislosti s uvedeným poukazuje aj na ustanovenia § 2 písm. i) a § 19 ods. 2 písm. k) Zákona o dani z príjmov, z ktorých podľa neho vyplýva, že všetky zákonom predpokladané a vyžadované aspekty daňových výdavkov, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených zákonom boli zo strany daňového subjektu splnené a správcovi dane aj riadne preukázané. Citované zákonné ustanovenia a ani iné ustanovenia Zákona o dani z príjmov či Zákona o reklame nijakým spôsobom nekvantifikujú a ani nelimitujú výdavky na reklamu, resp. tieto nepodmieňujú akýmkoľvek ďalšími podmienkami.

32. Podľa žalobcu žalovaný ako i správca dane vo svojich rozhodnutiach síce uvádzajú, že žalobca nepreukázal a neunesol dôkazné bremeno v otázke, či výdavky na reklamné služby vynaložil s cieľom dosiahnutia, zabezpečenia a udržania príjmov, a teda, že nespĺnil zákonné podmienky pre právo odpočtu DPH z ceny fakturovaných služieb v zmysle § 49 a 51 Zákona o DPH, ale z odôvodnenia ich rozhodnutí nie je zrejmé, na základe akých konkrétnych dôkazov, ich vyhodnotenia jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti a na základe akých ustanovení akých právnych predpisov a logických úvah pri vyhodnotení vykonaného dokazovania dospeli k záveru o neunesení dôkazného bremena žalobcom. Žalobca tvrdil, že v rámci výkonu daňovej kontroly pritom poskytol správcovi dane všetku ním žiadanú súčinnosť a má za to, že všetky relevantné skutočnosti preukázal.

33. Hoci žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia uvádza, že na uvedených podujatiach nedošlo k propagácii činnosti a výrobkov žalobcu a nebolo preukázané, že reklama mala vplyv na jeho obchodnú činnosť, žalobca opäť zdôrazňuje, že ním vynaložené výdavky na reklamu spĺňajú zákonné predpoklady pre ich kvalifikáciu, ako daňových výdavkov. Naviac zámer, s akým ktorýkoľvek daňový subjekt vynakladá výdavky na reklamu, sa nie vždy naplní. Konečný efekt reklamy je len veľmi ťažko merateľný a nikdy nie je vopred možné odhadnúť jej prínos vo vzťahu k hospodáreniu, resp. k hospodárskym výsledkom podnikateľa. Reklama je len jednou z oblastí aktivít vykonávaných podnikateľským subjektom s cieľom dosiahnutia zisku, t. j. dosiahnutia, zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia príjmov. Nikdy však nie je garantované, že sa prostredníctvom reklamy sledovaný zámer vždy dosiahne. Ani zákon o

dani z príjmov nepodmieňuje uznanie výdavkov na reklamu za daňové výdavky tým, že sa môžu ako také uplatniť len v prípade zvýšenia príjmov.

34. Žalobca ďalej v žalobe uvádzal, že všetky zákonné podmienky pre odpočet DPH v kontrolovanom období riadne splnil. Sumy fakturované uvedenými faktúrami správca dane neuznal ako daňové výdavky (náklad), a to na základe daňovej kontroly, ktorú u žalobcu vykonával na daň z príjmov právnickej osoby za rok 2017. Z uvedenej daňovej kontroly vyplynulo rozhodnutie správca dane č. 102635017/2021 zo dňa 28.12.2021, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi, ako daňovému subjektu, rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za rok 2017 v celkovej sume 134.295 Eur, a ktoré, na základe odvolania žalobcu, žalovaný potvrdil rozhodnutím č. 101051054/2022 zo dňa 26.04.2022. Teda je zrejmé, že už v rámci daňovej kontroly na daň z príjmov právnickej osoby za rok 2017 správca dane neuznal daňové výdavky žalobcu fakturované za reklamné služby, a následne neuznal ani právo žalobcu na odpočet DPH z takto fakturovaných služieb. Vyššie označené potvrdzujúce rozhodnutie žalovaného žalobca napadol osobitnou správnu žalobou podanou na Krajskom súde v Banskej Bystrici dňa 22.06.2022 (pozn. súdu: vec vedená na tunajšom správnom súde pod sp. zn. BB-71S/50/2022, doposiaľ nebolo o nej rozhodnuté). Na Krajskom súde v Banskej Bystrici bolo vedené aj konanie pod sp. zn. 76S/43/2021, predmetom ktorého bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správca dane a žalovaného vo veci vyrubenia dane z príjmov právnickej osoby za rok 2016, v rámci ktorého sa žalobca domáhal ich zrušenia ako vecne nesprávnych a nezákonných rozhodnutí. Predmetné konanie skončilo právoplatným Rozsudkom Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 76S/43/2022-143 zo dňa 20.04.2022, právoplatným dňa 24.05.2022, ktorým súd zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Podľa žalobcu súdom zrušené rozhodnutie žalovaného, ako aj jemu predchádzajúce rozhodnutie správca dane o vyrubení dane z príjmov právnickej osoby za rok 2016, vychádzali z identických skutkových a právnych okolností.

Vyjadrenie žalovaného k žalobám

35. Žalovaný vo vyjadreniach k žalobám zo dňa 07.07.2022 uviedol, že skutočnosti uvádzané v žalobách nezakladajú dôvody na zrušenie toho-ktorého rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správca dane. Žalovaný preto trval na svojich rozhodnutiach, ktorými potvrdil rozhodnutia správca dane, žaloby navrhol zamietnuť a žalobcu zaviazal znášaním trov konania zo svojho.

36. Žalovaný v prípade opakujúcich sa námietok, ktoré boli uvádzané v odvolaniach voči rozhodnutiam správca dane, uvádza, že sa s nimi vysporiadal už v rámci žalobami napadnutých rozhodnutí. V napadnutých rozhodnutiach tak správca dane, ako aj žalovaný uviedli úvahu, ktorou sa riadili pri prijatí záverov, pričom v rozhodnutiach jasne uviedli, prečo žalobcovi nebolo priznané právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľov VUCOM s.r.o., resp. PHILL s. r. o. a Upservice s.r.o., a v čom žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno. Žalovaný uvádzal, že správca dane vo veci vykonal dostatočné dokazovanie na prijatie záverov o nepreukázanom odpočítaní dane a preto žalovaný považuje napadnuté rozhodnutia za riadne odôvodnené, v rámci ktorých sa žalovaný a správca dane vysporiadali so všetkými skutočnosťami a tvrdeniami žalobcu, ktoré boli vyhodnotené aj v súlade s príslušnou judikatúrou. Z napadnutých rozhodnutí žalovaného a príslušného správca dane vyplýva, že správca dane vykonal dokazovanie v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania v súlade s ustanovením § 24 Daňového poriadku, keď dokazovanie viedol čo najúplnejšie, preveroval uplatnené odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľov VUCOM s.r.o., PHILL s. r. o. a Upservice s.r.o., a taktiež umožnil samotnému žalobcovi, aby sa ku všetkým zisteným skutočnostiam vyjadril, čím dodržal práva žalobcu ustanovené v § 45 ods. 1 písm. d), f) a g) a § 46 ods. 5 Daňového poriadku.

37. V prípade neuznaného odpočítania dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa VUCOM s.r.o., resp. PHILL s. r. o. z vykonaného dokazovania ako aj dôkazov predložených samotným žalobcom vyplýva, že v danom prípade sa jednalo o propagáciu a prezentáciu občianskeho združenia Spoločnosť priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar so zameraním kampane na podporu rodín a detí, aby tieto nemuseli odísť do detských domovov. Rovnako cieľom bolo zvýšiť povedomie o tomto občianskom združení – nadácii s cieľom zvýšiť zbierky na financovanie činnosti a projektov tohto združenia od verejnosti, prípadne partnerov, a samotný žalobca vystupoval ako partner a podporovateľ tohto združenia a kampane, aby sa táto mohla uskutočniť. Občianske združenie Spoločnosť priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar dokonca dodalo aj samotný vizuál celej kampane, kde boli spoločnosti ako aj žalobca len pridaný a zobrazený ako partner tejto kampane.

38. Z uvedeného vyplýva, že žalobca bol v prípade podujatí medializovaný len ako reklamný partner tak, že bolo uvádzané iba logo, pričom predmetom reklamy nebolo informovanie verejnosti o žalobcovi, jeho činnosti a ponúkaných službách. V predmetnej veci tak nebol osvedčený ekonomický cieľ reklamnej činnosti prezentovať produkty, činnosť žalobcu, či samotného žalobcu na trhu, a teda ide o absenciu pridanej hodnoty z takto vyvíjanej činnosti na jeho dodávkach tovarov a služieb.

39. Nebolo preukázané, že žalobca túto službu fakturovanú spoločnosťou VUCOM s.r.o., resp. PHILL s.r.o. použil alebo použije na svoje zdaniteľné plnenia, na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ, a teda či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu. Tieto skutočnosti preukazujú aj samotné zistenia správcu dane u všetkých subjektov zapojených do reťazca spoločností, ktoré mali v subdodávkach poskytnúť reklamné služby a z ktorých vyplynulo, že v prvom rade išlo o to, aby sa dostala do povedomia verejnosti informácia o existencii občianskeho združenia Spoločnosť priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar a jeho kampane so zameraním na pomoc rodinám a deťom, ktorá by sa bez podporujúcich partnerov nemohla uskutočniť.

40. Z vyhodnotenia všetkých zistení jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach vyplýva, že sa nejednalo o reklamné služby a ani reklamu žalobcu, pričom tieto žalobca nepoužil ani na dodávky tovarov a služieb, čím neboli splnené základné podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane.

41. V prípade neuznaného odpočítania dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa Upservice s.r.o. bolo preukázané, že všetky ceny na faktúrach, ktoré vystavila spoločnosť Upservice s.r.o. boli vždy mnohonásobne vyššie ako reálne ceny, ktoré si žalobca nikdy neoveril, čo nezodpovedá ani konaniu zodpovedného hospodára. Jediným cieľom bolo získať neoprávnený daňový prospech v podobe vyššieho odpočítania dane, o čom žalobca vedel a neurobil všetky opatrenia, ktorými by si cenu poskytovaných služieb preveril.

42. Žalovaný ďalej vo svojich vyjadreniach k žalobám uviedol, že pri vydávaní rozhodnutí vychádzal zo správne zisteného skutkového a právneho stavu, ktorý bol preverený u žalobcu a zároveň bol preverený aj dokazovaním správcu dane, pričom bolo žalobcovi umožnené, aby sa k preverovaným skutočnostiam vyjadril, prípadne predložil dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a skutočnosti, ktoré deklaroval v podaných daňových priznaniach. Správca dane viedol dokazovanie a preveroval skutočnosti uplatnené žalobcom, pričom dôkazy o týchto skutočnostiach nezískal. Túto skutočnosť preukazujú zistenia a dôkazy získané v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, ktoré sú jednoznačným a dostatočným spôsobom uvedené v rozhodnutiach správcu dane, ako aj v napadnutých rozhodnutiach žalovaného. Správca dane všetky dôkazy získal zákonným spôsobom v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Na zistenie sporných skutočností správca dane vykonal dokazovanie, ktoré vyhodnotil v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku. V odôvodnení žalobami napadnutých rozhodnutí sa žalovaný vysporiadal so všetkými skutkovými aj právnymi otázkami majúcimi význam pre posúdenie prejednávanej veci. V rozhodnutiach uviedol zákonné ustanovenia, na základe ktorých dospel k právnemu záveru a dostatočným spôsobom sa vysporiadal aj s právnou argumentáciou žalobcu. V tomto prípade bolo posudzované, či žalobca splnil podmienky pre odpočítanie dane v súlade s ustanoveniami Zákona o DPH a taktiež bolo preukázané, že v čom žalobca získal neoprávnenú výhodu v podobe odpočítania dane. Neobstoja tak ani tvrdenia žalobcu vo vzťahu k zrušenému rozhodnutiu týkajúcemu sa vyrubového rozdielu na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2016 a poukazovanie na závery rozsudku v tejto veci, keďže ako už žalovaný uviedol, v tomto prípade boli posudzované skutočnosti týkajúce sa uplatneného práva na odpočítanie dane podľa Zákona o DPH a nie podľa Zákona o dani z príjmov, ako v prípade rozsudku, na ktorý žalobca poukazuje.

Repliky žalobcu na vyjadrenie žalovaného

43. Žalobca v podaných replikách skonštatoval, že s vyjadreniami žalovaného zásadne nesúhlasí a považuje ich za celkom nesprávne, založené na nesprávnom výklade a posúdení reklamy. Žalovaný podľa žalobcu svojvoľne a bez akejkoľvek opory v zákone či vykonanom dokazovaní považuje dodané reklamné služby za reklamu tretej osoby a nie reklamu žalobcu, ktorý si túto objednal, uzatvoril na jej dodanie zmluvy, reklamné plnenia/služby od dodávateľov riadne prijal a aj riadne uhradil ich cenu, pričom všetky reklamné kampane boli riadne vyhodnotené a zdokumentované, čo žalobca správcovi dane pri daňovej kontrole riadne preukázal. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozhodnutie Najvyššieho

správneho súdu Slovenskej republiky č. k. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 13.01.2022, a konštatoval, že aj na základe záverov v ňom považuje za jednoznačné, že ním prijaté služby boli reklamnými službami, a teda reklamou žalobcu a nie reklamou tretej osoby – občianskeho združenia, ako sa to snaží nesprávne interpretovať žalovaný. Z uvedených dôvodov preto žalobcovi vzniklo legitímne právo na odpočítanie DPH z faktúr za dodané reklamné služby, a to práve v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) Zákona o DPH a argumentácia žalovaného v tejto otázke, aj v konfrontácii s označeným rozhodnutím Najvyššieho správneho súdu SR, nemôže obstáť.

44. Žalobca ďalej poukázal na fakt, že žalovaný vo svojich vyjadreniach k žalobám poskytuje len akési všeobecné tvrdenia, ktoré nie sú konkrétne viazané k žiadnym konkrétnym úkonom, žiadnym konkrétnym dôkazom, sú len v polohe konštatovania toho, ako správca dane a aj žalovaný postupovali v súlade s Daňovým poriadkom a ako vyhodnotili zadovážené dôkazy a napokon dospeli k správnym rozhodnutiam vo veci.

45. Žalovaný vo vyjadreniach taktiež uvádza, že faktúry od dodávateľa Upservice s.r.o. boli vždy mnohonásobne vyššie ako reálne ceny, čoho jediným cieľom bolo získať neoprávnený daňový prospech, o čom žalobca vedel a neurobil všetky opatrenia, ktorými by si cenu poskytovaných služieb preveril. K uvedenému žalobca uvádza, že predmetné vyjadrenia žalovaného považuje za ničím nepodložené a neodôvodnené. Žalovaný neuvádza, na základe akých právnych a skutkových zistení dospel k uvedenému záveru, tento ničím nevysvetľuje, svoje závery len konštatuje. Ak uvádza, že cieľom bolo získať neoprávnený daňový prospech, potom aj v tejto časti je jeho argumentácia len konštatovaním. Žalovaný a správca dane taktiež neuvádzajú v prospech koho mal byť získaný neoprávnený daňový prospech, kto sa na ňom mal ako podieľať a v čom by mal tento neoprávnený prospech spočívať. Na túto argumentáciu preto nemožno podľa žalobcu v žiadnom prípade prihliadať.

46. Podľa žalobcu sa žalovaný vo svojich vyjadreniach pokúša argumentovať tým, že ak Krajský súd v Banskej Bystrici zrušil jeho rozhodnutie Rozsudkom č. k. 76S/43/2021-143 zo dňa 20.04.2022, tak toto konanie sa týkalo faktúr za reklamné služby a rozhodujúce okolnosti boli posudzované podľa Zákona o dani z príjmov, a nie podľa Zákona o DPH, ako je tomu v tomto prípade. Žalovaný sa tak snaží správny súd presvedčiť, že opodstatnenosť daňových výdavkov za reklamné služby podľa Zákona o dani z príjmov, neznamená zároveň vznik práva odpočítať daň (DPH) podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) Zákona o DPH. To však podľa žalobcu nie je pravdou. Má za to, že ak výdavky na reklamné služby sú daňovými výdavkami znižujúcimi základ dane z príjmov, potom automaticky vzniká žalobcovi právo na odpočítanie DPH z faktúr za reklamné služby. V tejto súvislosti žalobca opäť poukazuje na vyššie označené rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu SR, podľa ktorého bez ohľadu na to, či je toto plnenie s ohľadom na svoje špecifiká reklamou, sponzoringom alebo ním zmluvné strany sledovali iný účel, pri uplatnení režimu DPH mohlo ísť len o dodanie služby, pri ktorej vznikla daňová povinnosť, pretože služba bola poskytnutá za protihodnotu v tuzemsku zdaniteľnou osobou, ktorá konala v postavení zdaniteľnej osoby. Najvyšší správny súd SR ďalej poukázal na to, že Zákon o DPH na účely odpočítania dane z prijatých služieb nerobí rozdiel medzi reklamou, sponzoringom či inou mediálnou prezentáciou a že podľa Zákona o reklame sa reklamou rozumie predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu, pričom za produkt sa považuje aj obchodné meno podnikateľa [§ 2 ods.1 písm. a) a b) Zákona o reklame]. Tieto skutočnosti musia byť žalovanému známe, preto žalobca považuje jeho argumentáciu v tejto časti za nekorektnú, ale najmä za nesprávnu.

47. Ďalšie vyjadrenia žalovaného po doručení mu replík podané neboli.

Konanie pred správnym súdom

48. Zákonom č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov bol zriadený Správny súd v Banskej Bystrici. Podľa § 3 ods. 3 písm. a) tohto zákona výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu v Trenčíne a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici. Z uvedeného dôvodu veci pôvodne vedené na Krajskom súde v Banskej Bystrici pod spisovými značkami 72S/55/2022 až 72S/66/2022, prešli od 01.06.2023 do pôsobnosti Správneho súdu v Banskej Bystrici, kde sú vedené pod novými sp. zn. BB-72S/55/2022 až BB-72S/66/2022.

49. Správny súd uznesením č. k. BB-72S/55/2022-151 zo dňa 01.02.2024 podľa § 65 ods. 1 SSP spojil na spoločné konanie veci vedené Správnym súdom v Banskej Bystrici pod sp. zn. BB-72S/55/2022, sp. zn. BB-72S/56/2022, sp. zn. BB-72S/57/2022, sp. zn. BB-72S/58/2022, sp. zn. BB-72S/59/2022, sp. zn. BB-72S/60/2022, sp. zn. BB-72S/61/2022, sp. zn. BB-72S/62/2022, sp. zn. BB-72S/63/2022, sp. zn. BB-72S/64/2021, sp. zn. BB-72S/65/2022 a sp. zn. BB-72S/66/2022 s tým, že sa ďalej vedú pod spoločnou sp. zn. BB-72S/55/2022.

50. Na prejednanie vecí správny súd nariadil pojednávanie na deň 28.02.2024 podľa § 107 ods. 1 písm. a) SSP, na návrh žalobcu. Žalobca a žalovaný sa na pojednávaní vyjadrili v zhode s ich písomnými podaniami doručenými súdu. Navyše právny zástupca žalobcu uviedol, že proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 76S/43/2022-143 zo dňa 20.04.2022 žalovaný nepodal kasačnú sťažnosť, pričom po vrátení mu veci zrušil rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátil na nové konanie a rozhodnutie. Poverený zástupca žalovaného k tomu uviedol, že rešpektoval vyslovený právny názor správneho súdu, zároveň ale poukázal na závery Najvyššieho správneho súdu SR vyplývajúce z rozsudku sp. zn. 1Sfk/6/2021 z 28.09.2023, keď súdy nevyhoveli správnej žalobe a ani kasačnej sťažnosti žalobcu vo veci neuznania odpočítania DPH z dodávateľských faktúr, predmetom ktorých boli rovnako reklamné služby, a to z dôvodu, že medzi prijatými reklamnými službami a vlastnou ekonomickou činnosťou žalobcu/sťažovateľa nebola preukázaná väzba, ktorá by spĺňala atribúty priamosti a bezprostrednosti, teda pre nesplnenie hmotnoprávnej podmienky v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH. Správny súd pojednávanie odročil za účelom vyhlásenia rozhodnutia postupom podľa § 116 SSP na deň 06.03.2024.

Posúdenie opodstatnenosti žaloby - podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov súdom

51. Správny súd v Banskej Bystrici preskúmal žalobami napadnuté rozhodnutia žalovaného, 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 správne žaloby žalobcu sú dôvodné, preto rozhodnutia žalovaného a zároveň im predchádzajúce rozhodnutia orgánu verejnej správy nižšieho stupňa Daňového úradu Banská Bystrica z dôvodu nesprávneho posúdenia veci zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) SSP a § 191 ods. 4 SSP a veci vrátil orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

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

53. Predmetom súdneho prieskumu boli napadnuté rozhodnutia žalovaného, ktorými žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutia správcu dane, ktorými bol žalobcovi ako platiteľovi DPH vyrubený rozdiel dane neuznaný na odpočítanie v konkrétnych sumách za zdaňovacie obdobia január 2017 až december 2017, a to z dôvodu neuznania uplatneného odpočítania dane z dodávateľských faktúr od dodávateľov VUCOM s.r.o., resp. PHILL s. r. o., pretože nezabezpečovali reklamu žalobcu, ale zabezpečili prezentáciu žalobcu ako reklamného partnera Spoločnosti priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar, na základe čoho tak žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. a z dôvodu neuznania uplatneného odpočítania dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa Upservice s.r.o., pretože účelom reklamnej kampane bolo získanie daňového zvýhodnenia nadhodnotením reklamných služieb vo fakturačnom reťazci oproti reálnym nákladom na ich obstaranie a plnenia, resp. konania, ktoré nie sú uskutočnené v rámci obvyklých obchodných podmienok, u ktorých absentuje akýkoľvek ekonomický zmysel a sú deklarované len s cieľom získania výhod, možno podľa daňových orgánov považovať za zneužitie objektívneho daňového práva.

54. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH; predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

55. Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH; dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8...

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

57. 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.

58. 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.

59. 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.

60. 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.

61. 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.

62. 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.

63. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku; daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

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

65. 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.

66. Z administratívneho spisu mal správny súd preukázané, že žalobca uzatvoril so spoločnosťou VUCOM s.r.o. Zmluvu o reklame zo dňa 02.12.2016, predmetom ktorej bolo poskytnutie reklamných služieb za účelom propagácie a prezentácie obchodného mena alebo produktu objednávateľa, t. j. žalobcu ako reklamného partnera na dohodnuté zmluvné obdobie od 01.01.2017 do 31.12.2017, pričom reklamná kampaň mala byť realizovaná vo všetkých formách mediálnej prezentácie v rámci celoročnej propagácie občianskeho združenia Spoločnosť priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar, a to predovšetkým v elektronických médiách, printových médiách a na statických reklamných plochách. V mesiaci august 2017 a následne od októbra 2017 do decembra 2017 fakturoval tieto služby žalovanému dodávateľ PHILL s. r. o.

67. Správca dane vyzval žalobcu na preukázanie skutočností a predloženie dôkazov, ktoré by preukazovali najmä to, ako došlo v rámci celoročnej propagácie Spoločnosti priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar k vzájomnej spolupráci s dodávateľmi VUCOM s.r.o. a PHILL s. r. o.; akým spôsobom bolo dodávateľmi preukázané oprávnenie na činnosť; akými technickými podmienkami a kapacitnými možnosťami disponovali dodávatelia; kedy, kde a komu boli dodané podklady k výkonu reklamy a v akej forme; ako bola naplnená obsahová stránka reklamy; ako, kedy a kde došlo k odovzdaniu dokladov preukazujúcich vykonanie reklamy; akým spôsobom bolo kontrolované naplnenie predmetu zmluvy; kto bol organizátorom reklamnej kampane; ekonomickú opodstatnenosť vynaložených nákladov na reklamu v súvislosti so špecifickým predmetom podnikania; prínos reklamnej kampane v súvislosti so zdaniteľnými príjmami, či došlo k ekonomickému účinku reklamy a tým aj k zvýšeniu odbytu ponúkaných produktov a k uzatvoreniu nových obchodných vzťahov na základe práve tejto reklamnej kampane.

68. Žalobca sa vo svojom vyjadrení k výzve správcu dane vyjadril, že dodatky k zmluve neboli uzatvorené, daňový subjekt spolupracoval so spoločnosťou VUCOM s.r.o. a komunikoval s konateľom A. C. D., ktorý bol zároveň konateľom spoločnosti PHILL s. r. o. (ďalšieho dodávateľa), žalobca poskytol logo spoločnosti formou dizajn manuálu v elektronickej forme, ktorý bol dodaný v roku 2001 (prvotný doklad bol skartovaný) a žalobca nezisťoval, akými technickými podmienkami disponovali dodávatelia, ani nemá vedomosť, kto bol organizátorom kampane. Hlavným cieľom bola prezentácia obchodného mena, informovať trh o značke a pritiahnúť pozornosť k nej, ciele neboli zamerané na nárast novo získaných zákazníkov a nárast zisku. Podľa vyjadrenia žalobcu bola opodstatnenosť vynaložených prostriedkov na reklamnú kampaň preukázaná tým, že tržby boli udržané a spoločnosť pokračuje vo svojej činnosti. Žalobca ďalej uviedol, že podľa zákona o reklame je reklamou aj prezentácia obchodného mena spoločnosti, loga spoločnosti, teda aj vytvorenie vnemu u zákazníka propagovaním obchodného mena spojením s jeho činnosťou, napr. uvedením webovej stránky. Tento vytvorený vnem objektívne nie je merateľný, preto daňový subjekt nemôže predložiť presný zoznam uzatvorených nových obchodných vzťahov na základe tejto reklamy.

69. Z administratívneho spisu mal správny súd tiež preukázané, že žalobca uzatvoril s dodávateľom Upservice s.r.o. Rámcovú zmluvu o reklame zo dňa 20.12.2016, predmetom ktorej bol záväzok dodávateľa zabezpečiť reklamnú kampaň za účelom propagácie a prezentácie najmä obchodného mena, produktu, projektu, klienta alebo značky žalobcu, pričom konkrétna špecifikácia reklamnej kampane mala byť upravená v jednotlivých objednávkach prijatých od žalobcu počas trvania zmluvy. Zmluva bola uzatvorená na dobu určitú do 31.12.2017. Na základe objednávok predložených žalobcom bola reklamná kampaň realizovaná prostredníctvom veľkoplošných outdoor LED obrazoviek s konkrétnym miestom umiestnenia. Správca dane vyzval žalobcu na preukázanie skutočností a predloženie dôkazov, ktoré by preukazovali najmä to, ako došlo v rámci reklamnej kampane k vzájomnej spolupráci a s kým prebiehalo jednanie za dodávateľa Upservice s.r.o.; aby daňový subjekt uviedol dôvod zmeny dodávateľa rovnakej služby ako bola dodaná v roku 2016; kedy, kde a komu boli dodané podklady k výkonu reklamy a v akej forme; ako bola naplnená obsahová stránka reklamy; akými technickými podmienkami a kapacitnými možnosťami disponoval dodávateľ; akou formou, kedy a od koho boli informácie o riešení reklamnej kampane; ako, kedy a kde došlo k odovzdaniu dokladov preukazujúcich vykonanie reklamy; aby uviedol majiteľov jednotlivých nosičov reklamy; ekonomickú opodstatnenosť vynaložených nákladov na reklamu v súvislosti so špecifickým predmetom podnikania; prínos reklamnej kampane v súvislosti so zdaniteľnými príjmami, aby uviedol, či došlo k ekonomickému účinku reklamy a tým aj k zvýšeniu odbytu ponúkaných produktov a k uzatvoreniu nových obchodných vzťahov na základe práve tejto reklamnej kampane.

70. Žalobca sa vyjadril, že dodatky k zmluve neboli uzatvorené. Keďže mal daňový subjekt takúto formu reklamy aj v roku 2016 rozhodol sa v tom pokračovať, ponuku dostal od spoločnosti Upservice s.r.o. Žalobca komunikoval s konateľom A. B. B., ktorý ich informoval o náležitostiach kampane, o umiestnení LED panelov a načasovaní. Žalobca poskytol logo spoločnosti formou dizajn manuálu v elektronickej forme, ktorý bol dodaný v roku 2001 (prvotný doklad bol skartovaný). Žalobca si nezisťoval, či bola spoločnosť Upservice s.r.o. majiteľom obrazoviek, ani nekontroloval plnenie zmluvy, len v rámci pracovných ciest videl reklamu. Hlavným cieľom bola prezentácia obchodného mena, informovať trh o značke a pritiahnúť pozornosť k nej, ciele neboli zamerané na nárast novo získaných zákazníkov a nárast zisku. Podľa daňového subjektu opodstatnenosť vynaložených prostriedkov na reklamnú kampaň je preukázaná tým, že tržby boli udržané a spoločnosť pokračuje vo svojej činnosti. Žalobca ďalej uviedol,

že podľa zákona o reklame je reklamou aj prezentácia obchodného mena spoločnosti, loga spoločnosti, teda aj vytvorenie vnemu u zákazníka propagovaním obchodného mena spojením s jeho činnosťou, napr. uvedením webovej stránky. Tento vytvorený vnem objektívne nie je merateľný, preto daňový subjekt nemohol predložiť presný zoznam uzatvorených nových obchodných vzťahov na základe tejto reklamy.

71. Úlohou správneho súdu bolo posúdiť (i), či žalovaný a správca dane vychádzali zo správneho právneho posúdenia veci, ak dospeli k záveru, že žalobca nemá nárok na odpočítanie dane z transakcií poskytnutých na základe Zmluvy o reklame zo dňa 02.12.2016 od dodávateľov VUCOM s.r.o. (zdaňovacie obdobia január 2017 až júl 2017 a zdaňovacie obdobie september 2017) a PHILL s. r. o. (zdaňovacie obdobie august 2017 a zdaňovacie obdobia október 2017 až december 2017) pre nesplnenie hmotnoprávných podmienok v zmysle § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. a od dodávateľa Upservice s.r.o., ktoré boli poskytnuté na základe Rámcovej zmluvy o reklame zo dňa 20.12.2016, pretože identifikovali zneužitie daňového práva.

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

73. Východzie závery daňových orgánov, že dodávateľ VUCOM s.r.o., následne aj dodávateľ PHILL s. r. o., nezabezpečoval reklamu žalobcu, ale zabezpečil prezentáciu žalobcu ako reklamného partnera Spoločnosti priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar a žalobca ako reklamný partner zabezpečil (financoval) reklamu súvisiacu s propagáciou Spoločnosti priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar (inzerciu, plagáty a pod.), pričom použitie loga žalobcu nie je podľa správcu dane z hľadiska jeho funkcie totožné s reklamou z dôvodu, že verejnosti nebola poskytnutá žiadna relevantná informácia o existencii alebo kvalitách ním dodávaných tovarov, resp. služieb, pričom žalobca finančne podporil, t. j. sponzoroval Spoločnosť priateľov detí z detských domovov Úsmev ako dar a preto žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., nie sú správne a uznáva dôvodnosť žalobných bodov, v ktorých žalobca namietal takéto posúdenie veci.

74. Predchádzajúca rozhodovacia prax, v zmysle ktorej nebolo možné priznať právo na odpočet DPH zo sponzorských darov/príspevkov, sa v dôsledku aktuálnej judikatúry Najvyššieho správneho súdu SR zmenila. Správny súd pritom poukazuje na závery najvyššieho správneho súdu vyplývajúce z rozsudku sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31.01.2022, ktorý bol publikovaný v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR č. 2/2022, ročník: I., pod č. 17/2022 ZNSS a na mnohé ďalšie napríklad sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28.02.2022, sp. zn. 10Sžfk/21/2020 zo dňa 26.04.2022, sp. zn. 2Sžfk/9/2021 zo dňa 27.06.2022, sp. zn. 10Sžfk/27/2021 zo dňa 27.06.2023 a sp. zn. 2Sfk/118/2022 zo dňa 26.10.2023, preto možno hovoriť o ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu. Pokiaľ žalovaný na pojednávaní poukazoval aj na iný záver Najvyššieho správneho súdu SR, menovite rozsudok sp. zn. 1Sfk/6/2020 zo dňa 28.09.2023, správny súd má za to, že nie je použiteľný na prejednávajúcu vec. Aj keď išlo o otázky súvisiace s odmietnutím práva na odpočítanie dane s osobitným dôrazom na reklamné služby, v tam posudzovanej veci išlo o zásadný rozdiel v skutkových okolnostiach, keď správny súd aj kasačný súd považovali dedukciu daňových orgánov o nepriznaní práva na odpočet dane za legitímne a legálne, a to najmä vzhľadom na zrejme personálne prepojenie obchodných spoločností, ktorých sa sporný obchod bezprostredne týkal, a to popri ostatných demonštrovaných skutkových okolnostiach.

75. Z rozsudku NSS SR sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31.01.2022, do ktorého sa premietli závery rozsudku Súdneho dvora EÚ zo dňa 25.11.2021 vo veci C-334/20, Amper Metal Kft. proti Nemzeti Adóés Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága vyplýva, že Najvyšší správny súd SR pre účely dane z pridanej hodnoty vyhodnotil, že odplátne zabezpečenie mediálneho priestoru platiteľom dane pre daňový subjekt ako reklamného partnera podujatia a prezentácie jeho loga a predmetu jeho činnosti na propagačných materiáloch je na účely zákona o DPH bezpochyby ekonomickou činnosťou (podnikaním), z ktorej bol dosiahnutý príjem. Bez ohľadu na to, či je toto plnenie s ohľadom na svoje špecifiká reklamou, sponzorom alebo ním zmluvné strany sledovali iný účel, pri uplatnení režimu DPH mohlo ísť len o dodanie služby, pri ktorej vznikla daňová povinnosť, pretože služba bola poskytnutá za protihodnotu v tuzemsku zdaniteľnou osobou, ktorá konala v postavení zdaniteľnej osoby. Najvyšší správny súd SR

ďalej poukázal na to, že Zákon o DPH na účely odpočítania dane z prijatých služieb posudzovaného druhu nerobí rozdiel medzi reklamou, sponzorom, či inou mediálnou prezentáciou a že podľa zákona o reklame sa reklamou rozumie predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu, pričom za produkt považuje aj obchodné meno podnikateľa (§ 2 ods. 1 písm. a) a písm. b) zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame). Poukázal aj na to, že pojem sponzor definuje zákon č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii v znení neskorších predpisov ako plnenie určené na priame alebo nepriame financovanie programu, programovej služby alebo audiovizuálnej mediálnej služby na požiadanie s cieľom propagovať názov alebo obchodné meno, ochrannú známku, dobrú povesť, tovary alebo aktivity právnickej osoby, alebo fyzickej osoby, ktorá také plnenie poskytla. Najvyšší správny súd SR uviedol, že je zrejmé, že sponzor je taktiež spojený s mediálnou prezentáciou sponzora napĺňajúcou znaky reklamy, hoci primárnym cieľom sponzorovania je podpora sponzorovanej aktivity, zatiaľ čo ekonomickým cieľom reklamy je umiestňovanie produktov na trhu (§ 38 ods. 1 zákona o vysielaní a retransmisii).

76. V zmysle týchto záverov správny súd zastáva názor, že služby, ktoré boli poskytované v prejednávanej veci - reklamné služby za účelom prezentácie daňového subjektu ako reklamného partnera občianskeho združenia a jeho činnosti zodpovedá legálnej definícii reklamy, pretože išlo o prezentáciu obchodného mena žalobcu, pričom mohol byť vo verejnosti vytvorený pozitívny vnem o existencii určitého daňového subjektu (žalobcu) o jeho podnikaní, čo bol zjavne ekonomický dôvod (prípadne jeden z viacerých), ktorý stál za vznikom transakcie. Z odôvodnenia rozhodnutí správcu dane (vydané dňa 09.02.2022), aj žalovaného (vydané dňa 11.05.2022) je zrejmé, že daňové orgány zdôrazňujú význam odlišenia sponzorského príspevku od poskytnutia reklamných služieb, čo ale vo svetle judikovaného rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR (vydaný dňa 31.01.2022) už neobstojí. Najvyšší správny súd SR po prijatí tohto rozhodnutia už niekoľkokrát uviedol, že rozlišovanie medzi pomenovaním plnenia ako sponzor alebo reklamné služby nie je pre odpočet DPH významné (pozri rozsudok NSS SR sp. zn. 2Sfk/118/2022 zo dňa 26.10.2023, bod 23). Preto uvedenie žalobcu ako reklamného partnera v rámci prezentácie predmetného občianskeho združenia a jeho činnosti spĺňa podmienky reklamy poskytnutej žalobcovi a vyvodené posúdenie vecí daňovými orgánmi, že žalobcovi neboli poskytnuté reklamné služby, je preto nesprávne, čo je samo o sebe dôvodom zrušenia napadnutých rozhodnutí.

77. Ohľadom dodávateľa Upservice 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 Velériané, 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.

78. Zmluvný partner žalobcu - dodávateľ Upservice s.r.o. mal zabezpečiť prezentáciu žalobcu dohodnutým spôsobom v intenciách uzatvorenej Rámcovej zmluvy o reklame, ktoré všetky činnosti a parciálne plnenia propagácie treba v ich spojení, s ohľadom na ich charakter v zmysle ustáleného právneho názoru NSS SR vyhodnotiť ako reklamy. Otázka adekvátnosti výšky ceny obstaraných plnení je pre účely vyhodnotenia nároku na priznanie DPH irelevantná, ktorý záver vyplýva aj z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie: „To znamená, že aj keď výdavky, ktoré platiteľ dane vynaložil na vstupe, musia mať povahu podnikateľských výdavkov a aj napriek tomu, že nadobudnuté tovary alebo služby sa musia používať na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, ani článok 168 písm. a), ani článok 176 prvý odsek smernice nepodriaďujú výkon práva na odpočítanie požiadavke spočívajúcej vo zvýšení obratu zdaniteľnej osoby a všeobecnejšie požiadavke ekonomickej výhodnosti transakcie uskutočnenej na vstupe.“ (Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-334/20, Amper Metal Kft.)

79. Žalobca dôvodne namietal aj nepreukázanie záveru daňových orgánov o neefektívnosti fakturovaných reklamných služieb a o nepreukázaní ich prínosu pre žalobcu. Správny súd zastáva názor, že investícia do predmetnej prezentácie sa mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov žalobcu ako výrobcu zdravotníckej techniky. Poukazuje pritom na záver rozsudku SD EÚ vo veci C-334/20 zo dňa 25.11.2021 Amper Metal Kft. (bod 40), podľa ktorého „zdaniteľná osoba si môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe za reklamné služby, ak je takéto poskytnutie služieb transakciou, ktorá podlieha DPH v zmysle čl. 2 smernice o DPH, a priamo a bezprostredne súvisí s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na vstupe alebo s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby ako súčasť jej všeobecných nákladov, pričom nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že fakturovaná cena za tieto služby je neprimeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby“. Konštatoval tiež (bod 35), že „skutočnosť, že sa nezvýšil obrat zdaniteľnej osoby nemôže ovplyvniť výkon práva na odpočítanie. Spoločný systém DPH, ako bolo pripomenuté v bode 23 tohto rozsudku, totiž zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účely a výsledky, pod podmienkou, že uvedené činnosti v zásade podliehajú DPH. Okrem toho, ak raz vznikne právo na odpočítanie dane, zostáva zachované aj vtedy, ak sa zamýšľaná hospodárska činnosť napokon neuskutočnila a v dôsledku toho nevedla k zdaniteľným plneniam, alebo ak zdaniteľná osoba nemohla používať tovary alebo služby, ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných plnení, z dôvodu okolností nezávislých od jej vôle (rozsudok z 12. novembra 2020, Sonaecom, C-42/19, body 38 a 40)“.

80. Tento záver sa odrazil aj v rozhodovacej praxi Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý napr. v rozsudku sp. zn. 5Sfk/20/2021 zo dňa 27.06.2023 v obdobnej veci ohľadom reklamných služieb zdôraznil najmä dôležitosť kladného zodpovedania otázky, či ide o službu, ktorú sťažovateľ použil alebo použije na svoje zdaniteľné plnenia, na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ tak, ako to predpokladá ustanovenie § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z.

81. Preto žalovaný vec nesprávne právne posúdil, keď konštatoval (predčasne) nesplnenie podmienok pre odpočet DPH aj v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH vo vzťahu k celkovej hospodárskej činnosti žalobcu. Bolo potrebné správcom dane objektívne zhodnotiť, či reklamné služby dodávateľov priamo a bezprostredne súvisia s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu, a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov žalobcu. Správca dane na to rezignoval tým, že primárne uzavrel, že služby od dodávateľov nie sú reklamou žalobcu, s čím sa žalovaný stotožnil.

82. Z hľadiska uznania odpočtu DPH je relevantné splnenie a preukázanie materiálnych (§ 49 ods. 1, § 19 ods. 1, ods. 2, § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH) a formálnych podmienok (§ 51 ods. 1 písm. a) v spojení s § 71 ods. 1 písm. c) zákona o DPH).

83. Správca dane vo vzťahu k žalobcom uplatnenému právu na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa VUCOM s. r. o., resp. PHILL s. r. o., a stotožnil sa s tým aj žalovaný, dospel k záveru, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane. Napriek tomu, že správca dane a aj žalovaný obsiahlo popisali v odôvodnení rozhodnutí vykonané dokazovanie správcom dane vo vzťahu k predmetným dodávateľom, z ktorého vyvodili záver o neunesení dôkazného bremena žalobcu na preukázanie, že išlo o jeho reklamu, a že mala pre neho ekonomický prínos, správny súd zastáva názor, že jednotlivé dôkazy neboli vyhodnotené v zmysle zásady ich hodnotenia jednotlivo a všetky vo vzájomnej súvislosti, pričom dôkazy predložené žalobcom ako faktúry, zmluvy, CD nosiče s monitoringom a fotodokumentáciou s audio a videoklipmi boli vyhodnotené jednostranne v neprospech žalobcu, čo vyústilo do nesprávneho záveru, že sa nejednalo o reklamné služby samotného žalobcu použité na dodávky tovarov a služieb, teda, že nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane.

84. V prípade preukázaného splnenia materiálnych aj formálnych podmienok odpočtu DPH v konaní pred správcom dane, je odpočet možné odmietnuť, len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasti na podvode. Dôkazné bremeno na takomto preukázaní zaťažuje správca dane. Vo všeobecnosti je teda potrebné rozlišovať medzi preukázaním splnenia hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočet, resp. oslobodenie od dane a dokazovaním daňového podvodu

alebo účasti daňového subjektu na ňom (porovnaj rozhodnutie SD EÚ vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11.11.2021; vo veci Kemwater ProChemie, s.r.o., C-154/20 zo dňa 09.12.2021).

85. Z vyššie uvedeného možno vyvodiť, že právo na odpočet možno odmietnuť priznať vtedy, ak sa nepreukáže splnenie jeho materiálnych podmienok, ale aj vtedy, ak sa preukáže (je nesporné) splnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane, a súčasne sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba sa priamo podieľa, resp. vedela a mala vedieť, že sa dotknutým plnením podieľa na daňovom podvode deklarovaného dodávateľa/odberateľa alebo iného subjektu v reťazci dodaní (rozhodnutie SD EÚ vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11.11.2021).

86. Správny súd zastáva názor, že zistený skutkový stav nebol správne vyhodnotený, čo sa premietlo do jeho nesprávneho právneho posúdenia. Pokiaľ by daňové orgány v ďalšom konaní nepreukázali existenciu daňového podvodu a súčasnej vedomosti žalobcu o podieľaní sa na ňom, resp. že mal a mohol vedieť, že dochádza k daňovému podvodu v rámci obchodného reťazca, do ktorého sa zapojil, nie je dôvod pre nepriznanie práva na odpočítanie DPH. Prípadné potvrdenie účasti žalobcu na podvodnom konaní však bude vyžadovať vykonanie Axel Kittel testu. Správny súd poznamenáva, že pokiaľ sa daňovému subjektu nepreukáže podvodný úmysel, je hodnotenie skutkovej otázky, či mohol a mal vedieť, že sa prijatím plnenia zúčastnil reťazca spoločností poznačeného daňovým podvodom, spojené so zisťovaním preventívnych a kontrolných opatrení, ktoré v rámci zachovania obozretnosti daňový subjekt prijal alebo mal prijať, aby zabránil svojej, hoc aj nevedomej, účasti na daňovom podvode. Každá transakcia pritom musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na dani splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (rozhodnutie Súdneho dvora EÚ C-267/15 Gemeente Woerden).

87. K dodávateľovi Upservice s. r. o. správny súd uvádza, že na základe Rámcovej zmluvy o reklame zo dňa 20.12.2016 uzatvorenej medzi žalobcom a dodávateľom Upservice s. r. o. a konkrétnych objednávok žalobcu, bola reklamná kampaň realizovaná prostredníctvom veľkoplošných LED obrazoviek. Vo vzťahu k týmto fakturovaným službám daňové orgány konštatujú získanie neoprávnenej daňovej výhody a zneužitie objektívneho daňového práva. V prípade takéhoto právneho posúdenia veci je správca dane a žalovaný povinný preukázať žalobcovi zneužitie práva, teda skutočnosť, že v súvislosti s obchodnými transakciami, na základe ktorých si daňový subjekt uplatňuje právo na odpočet DPH, došlo k jeho zneužitiu. Preukázanie zneužitia práva zo strany správcu dane musí byť nesporné. Zo všetkých skutkových okolností musí byť zrejmé, teda jednoznačne preukázané, že žalobca musel vedieť o samotnom zneužití práva. S tým súvisí aj otázka zrozumiteľnosti odôvodnenia rozhodnutia, ktoré musí byť presvedčivé a nevyvolávajúce žiadne pochybnosti.

88. Nadväzujúc na vyššie uvedené správny súd konštatuje, že správca dane aj žalovaný v odôvodnení svojich rozhodnutí poukazovali na to, že pokiaľ išlo o veľkoplošné obrazovky, tak boli zistené spoločnosti, ktoré boli skutočne vlastníkami týchto veľkoplošných obrazoviek, ktoré ďalej poskytli reklamný priestor subdodávateľom deklarovaných dodávateľov žalobcu. Taktiež poukazovali na to, aké boli konečné výdavky žalobcu na reklamu, ktoré zaplatil dodávateľovi Upservice s. r. o. Správny súd má za to, že tieto skutočnosti a aj ďalšie v súvislosti s konštatovaným zneužitím práva sú v preskúmaných rozhodnutiach uvedené ako konštatčné zistenia bez uvedenia úvahy, z ktorej by bolo zrejmé, akými úvahami boli daňové orgány vedené pri ich vyhodnotení. Nebola bližšie skutkovo a právne odôvodnená konštatovaná neprimeranosť fakturovaných cien za reklamné služby a ani získanie neoprávnenej daňovej výhody. Bolo síce poukazované na to, že žalobca bol konečným odberateľom reklamných služieb, ale nebolo vo vzťahu k získaniu neoprávnenej daňovej výhody skutkovo, s konkrétnym odkazom na závery vykonaného dokazovania odôvodnené to, v čom mala spočívať neoprávnená daňová výhoda a ako sa mal na jej získaní podieľať žalobca, čo žalobca v konaní pred súdom namietal.

89. So zreteľom na okolnosti súdeného prípadu správny súd uvádza, že nedostatkom rozhodnutí daňových orgánov je to, že správca dane aj žalovaný neuznali žalobcom uplatňované odpočítanie dane z dôvodu, že nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok - § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, keď za podstatné pre tento záver považovali to, že uvedenie žalobcu ako reklamného partnera v rámci mediálnej prezentácie iných podujatí nie je reklamnou službou od dodávateľa VUCOM s. r. o. a PHILL s. r. o. (čo je v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho správneho súdu SR nesprávny záver) a zároveň nebolo dostatočne objektívne zhodnotené, či tieto akceptovateľné reklamné služby priamo a bezprostredne súvisia s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu. V prípade dodávateľa

Upservice s. r. o. uviedli aj to, že účelom obstarania reklamy bolo získanie neoprávnenej daňovej výhody, avšak tento záver nebol dostatočne odôvodnený. Pre úplnosť správny súd poznamenáva, že pokiaľ by aj akceptoval v časti správnosť záverov daňových orgánov vo vzťahu k jednému z dodávateľov (Upservice s. r. o.), musel by aj tak zrušiť žalobou napadnuté rozhodnutia žalovaného, keďže ich výrok ohľadom výšky dovyrubu DPH sa dotýka neuznaného odpočítania DPH vo vzťahu k všetkým dodávateľom v konkrétnom zdaňovacom období, čo súdu neumožňuje postupovať v zmysle § 191 ods. 2 SSP.

90. Správny súd v súlade s § 139 ods. 2 SSP, judikatúrou Európskeho súdu pre ľudské práva a Ústavného súdu SR ohľadom požiadaviek na preskúmateľnosť rozhodnutí vzhľadom na rozsah odôvodnenia rozhodnutia, uviedol len posúdenie podstatných skutkových a právnych argumentov. Zodpovedal, rešpektujúc § 134 ods. 1 SSP, na tie predostreté otázky žalobcu, ktoré považoval pre rozhodnutie vo veci za podstatné, objasňujúce skutkový a právny základ rozhodnutia nezachádzajúc do všetkých detailov veci.

91. K poukazovaniu žalobcu v žalobách na rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 76S/43/2021 zo dňa 25.04.2022, ktorým došlo k zrušeniu rozhodnutia žalovaného č. 100427401/2021 zo dňa 12.03.2021 o potvrdení rozhodnutia správcu dane o dovyrubení dane z príjmov právnickej osoby (žalobcu) za rok 2016, správny súd uvádza, že zákon o DPH a zákon o dani z príjmov upravuje samostatné požiadavky pre akceptovanie fakturovaných reklamných služieb z hľadiska uznania odpočítania dane z pridanej hodnoty a z hľadiska ich uznania ako daňového výdavku, preto správny súd vec posudzoval nezávisle na tomto rozhodnutí v zmysle splnenia zákonných podmienok upravených v zákone o DPH v spojení s príslušnou judikatúrou Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho správneho súdu SR. Vo veci dovyrubu dane z príjmov právnickej osoby (žalobcu) za rok 2017 správny súd zatiaľ nerozhodol (vec je vedená pod sp. zn. BB-71S/50/2022). Správny súd pritom poukazuje na skutkovú súvislosť predmetnej veci aj s ďalšími vecami, keďže správca dane vykonal u žalobcu tri daňové kontroly: 1. na DPH za 24 zdaňovacích období od 01/2016 – 12/2017; 2. na daň z príjmov právnickej osoby za rok 2016; 3. na daň z príjmov právnickej osoby za rok 2017. Zákonnosť rozhodnutí žalovaného ohľadom DPH za zdaňovacie obdobia roku 2016 je posudzovaná v konaniach sp. zn. BB-72S/43/2022 až sp. zn. BB-72S/54/2022. Predmetom súdneho prieskumu je aj nové rozhodnutie žalovaného vo veci dane z príjmov právnickej osoby (žalobcu) za rok 2016 pod sp. zn. 5Sf/13/2023, pričom v žiadnej z týchto vecí nebolo tunajším súdom doposiaľ rozhodnuté.

92. Správny súd pri rozhodovaní nepostupoval v zmysle rozsudku NSS SR sp. zn. 1Sfk/6/2021 zo dňa 28.09.2023, čoho sa dovolával na pojednávaní zástupca žalovaného, a to pre odlišný skutkový stav s tu posudzovanou vecou, k čomu sa správny súd už vyjadril v bode 74 odôvodnenia tohto rozsudku.

93. Správny súd z vyššie uvedených dôvodov zrušil rozhodnutia žalovaného a im predchádzajúce rozhodnutia správcu dane podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) SSP a vec vrátil orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie podľa § 191 ods. 4 SSP. Rozhodnutia boli zrušené z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci, čo bol dôsledok nesprávneho vyhodnotenia zisteného skutkového stavu správcou dane, ktorý nebol súladný s aktuálnou rozhodovacou praxou Najvyššieho správneho súdu SR, ako aj judikatúrou Súdneho dvora EÚ. V ďalšom konaní bude preto povinnosťou správcu dane postupovať vo vyššie naznačenom smere, zohľadniac vyslovený právny názor správneho súdu, teda bude postupovať jemu zodpovedajúcim procesným spôsobom, vrátane vykonávaného dokazovania, ktoré náležite vyhodnotí a svoje závery v odôvodnení nových rozhodnutí uvedie zrozumiteľným a preskúmateľným spôsobom. Právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku je v ďalšom konaní orgán verejnej správy viazaný v zmysle § 191 ods. 6 SSP. Táto viazanosť však nie je absolútna a v zásade platí do nezmenenia sa rozhodnej skutkovej a právnej situácie.

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

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

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).

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 Krajskom súde v Banskej Bystrici (§ 444 ods. 1 SSP) v lehote do 30 dní od doručenia rozhodnutia oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 1 SSP).

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

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

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

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

(2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, ak

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