

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/24/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3020200400
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 10. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3020200400.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): BlackBerry, s.r.o., so sídlom Žižková 9, 811 02 Bratislava, IČO: 47 154 675, právne zastúpený MENKE LEGAL s. r. o., so sídlom Gorkého 3, 811 01 Bratislava, IČO: 47 258 799, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101870302/2020 zo dňa 30.11.2020, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/154/2020 zo dňa 18.05.2021, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 11S/154/2020 zo dňa 18.05.2021 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného 101870302/2020 zo dňa 30.11.2020 z r u š u j e a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému právo na plnú náhradu trov konania pred krajským súdom, ako aj trov kasačného konania.

odôvodnenie:

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Prievidza (ďalej aj „správca dane“) na základe výsledkov daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) vykonanej u žalobcu vydal rozhodnutie č. 101067024/2020 zo dňa 22.06.2020 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane vo výške 22.869,29 eur za zdaňovacie obdobie január 2019.

2. Rozhodnutím č. 101870302/2020 zo dňa 30.11.2020 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) žalovaný postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie správcu dane.

3. Dôvodom pre vyrubenie rozdielu na DPH žalobcovi bolo neuznanie práva žalobcu na odpočítane dane:

a) z dodávateľských faktúr č. 201901016, 201901017, 201901018, 201901019 a 201901021 vystavených spoločnosťou Talias s.r.o., IČO: 51 163 632 (ďalej aj „Talias“) v sume 8.600,00 eur za

služby technickej podpory a servisného zázemia tímu, služby zahŕňajúce prípravu trate a administratívnu podporu na motoristických podujatiach a služby spočívajúce v koordinácii a technickej podpore eventov;

b) z dodávateľských faktúr č. 20190111 a 20190113 od spoločnosti MS MEDIA Consult s.r.o. (v súčasnosti SCP invest international, s. r. o.), IČO: 48 080 071 (ďalej aj „MS MEDIA Consult“) v sume 8.000,00 eur za odvysielanie spotov na LED TV „3. Zimná Minirally Levoča 2019“ a „A-Team poďakovanie partnerom sezóna 2018“ a

c) z dokladov za nákup tovarov a služieb vzťahujúcich sa k motoristickým podujatiam v sume 6.269,29 eur.

4. Neuznanie práva na odpočítanie dane bolo odôvodnené tým, že:

a) vo vzťahu k faktúram od Talias neboli splnené podmienky uvedené v ustanovení § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“). Nebolo preukázané, že označený dodávateľ, ktorý nemal žiadnych zamestnancov, majetok a podnikateľské priestory, preverované služby v danom druhu, objeme a cene reálne dodal. Ak nebolo preukázané, že dodávateľ služby dodal, nevznikla mu potom z tohto titulu ani daňová povinnosť a žalobcovi právo na odpočet dane. Dodávateľ síce tvrdil, že práce obstaral subdodávateľsky, ale nestotožnil žiadnu spoločnosť či osobu, ktorá práce vykonala. Splnenie podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane nebolo preukázané ani zo strany samotného žalobcu, ktorý sa konkrétne nevyjadril k sporným zdaniteľným obchodom a neuviedol, ako mali prebiehať a ktoré osoby práce vykonali (okrem F. - konateľa dodávateľa). Žalobca uvádzal všeobecné skutočnosti, pričom poukazoval na faktúry, objednávky a fotografie z podujatí, ktoré však obsahovo nepreukazujú dodanie fakturovaných služieb spoločnosťou Talias;

b) vo vzťahu k faktúram od MS MEDIA Consult neboli splnené podmienky podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, pretože žalobca neodôvodnil ekonomický účel obstarania týchto plnení a nepreukázal ich následné použitie na uskutočňovanie svojich zdaniteľných plnení. Odvysielané spoty mali informačný charakter, jednalo sa o propagáciu podujatia, resp. poďakovanie partnerom za sezónu 2018. Na spotoch neboli prezentované žiadne tovary, výrobky či služby, ktoré by poskytoval žalobca alebo jeho obchodní partneri;

c) vo vzťahu k nákupu tovarov a služieb k motoristickým podujatiam takisto neboli splnené podmienky podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH. Žalobca sa voči svojim odberateľom zaviazal na vozidlo športového pretekára (občana T. W.) umiestniť reklamný nápis - logo daného odberateľa, ktoré si zvolil odberateľ. Žalobca zabezpečil, aby pretekár mohol absolvovať konkrétne motoristické podujatie (úhrada štartovného, nákup PHM, oprava športového vozidla, preprava vozidla na preteky atď.). Správca dane uzavrel, že nebolo preukázané, že žalobca poskytol svojim odberateľom šírenie reklamy, teda žeby sa šírila informácia slúžiaca na upútanie pozornosti recipienta, ktorá by vyzývala k nákupu určitého produktu či služby, a teda ktorá by mala ekonomický prínos pre odberateľa reklamy. V danom prípade išlo len o šírenie loga - informácie o podporovateľovi (sponzorovi) danej aktivity, kedy sponzorovi ani prijímateľovi sponzoringu nevznikajú nijaké daňové práva a povinnosti.

II.

Konanie pred krajským súdom

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“) a navrhol napadnuté rozhodnutie v spojení s rozhodnutím správcu dane zrušiť a vrátiť vec správcovi dane na ďalšie konanie.

6. Dňa 18.05.2021 krajský súd vyhlásil rozsudok sp. zn. 11S/154/2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), ktorým podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol správnu žalobu, pretože žalobné námietky žalobcu považoval za nedôvodné.

7. V úvode napadnutého rozsudku poukázal krajský súd na ustálenú rozhodovaciu prax týkajúcu sa rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní. Prízvukoval, že ak daňové a účtovné doklady (faktúry, zmluvy, doklady o úhrade a pod.) neodrážajú materiálne plnenie, nemôže byť žalobcovi priznané právo na odpočet DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybnil deklarovany zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil, inak nie je možné priznať nárok na odpočítanie dane.

8. Vo vzťahu k dodávateľovi Talias [viď body 3 a 4, písm. a)] krajský súd uzavrel, že žalobca v konaní nedoložil žiadne dôkazy, ktorými by preukázal, že fakturovaný tovar a služby boli týmto dodávateľom reálne uskutočnené. Správca dane nadobudol pochybnosti okrem iného aj tým, že dodávateľská spoločnosť nemala personálne, materiálne ani majetkové pomery na zabezpečenie dodávok, pričom konateľ spoločnosti si nevedel spomenúť na žiadneho konkrétneho dodávateľa ani prepravcu, ktorý zabezpečoval dodanie služieb za 51.600,00 eur. Rovnako ani sám žalobca nevedel uviesť bližšie okolnosti ohľadne danej dodávky a nepredložil taký doklad, ktorý by bezpochyby preukazoval reálne vykonanie dodávky spoločnosťou Talias. V nadväznosti na uvedené krajský súd skonštatoval, že všetky tieto skutočnosti oprávnené navodzujú vznik pochybností správcu dane o reálnom uskutočnení dodania tovaru žalobcovi spoločnosťou Talias, ktoré žalobca nevyvrátil. Ako správne následne označil aj právne posúdenie, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH z faktúr od Talias, čím porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

9. Vo vzťahu k odmietnutiu odpočtu dane z dokladov z nákupu tovarov a služieb k motoristickým podujatiam [viď body 3 a 4, písm. c)] z dôvodu, že ide o sponzoring a nie reklamu, krajský súd rozsiahlo poukazoval na rozdiel medzi účelom reklamy a sponzoringu. Akcentoval, že sponzorský odkaz má funkciu informačnú, kým reklama má funkciu propagačnú a presvedčovaciu. Argumentoval, že základným účelom sponzoringu je vytvorenie dobrého mena právnickej či fyzickej osoby (tzv. goodwill). Sponzoring slúži skôr k propagácii firmy a jeho primárnym cieľom nie je nabádať ku kúpe konkrétneho výrobku, tovaru alebo služby. Z prezentácie obchodných mien, prípadne značiek sa človek nedozvie prakticky nič. Logo môže plniť funkciu reklamy v podstate iba u veľkých spoločností, ktoré sa vyznačujú dlhodobým pôsobením na relevantnom trhu alebo tým, že ich produkty sú masovo rozšírené a známe. Činnosť žalobcu však nie je medzi verejnosťou tak všeobecne známa, žeby zo samotného loga diváci mali aspoň všeobecnú informáciu o produktoch a službách, ktoré žalobca poskytuje. Krajský súd preto uzavrel, že ak daňové orgány dospeli k záveru, že v prípade plnenia podľa uplatnených dokladov nejde o reklamu, ale ide o sponzoring, sú tieto ich úvahy právne korektné.

10. Napokon, ako správny označil krajský súd aj záver daňových orgánov ohľadne neuznania odpočtu z faktúr od dodávateľa MS MEDIA Consult za odvysielanie spotov [viď body 3 a 4, písm. b)], keďže pri deklarovaných zdaniteľných plneniach neboli splnené podmienky uvedené v ustanovení § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Žalovaný a správca dane správne zistili, že spoty mali v podstate informačný charakter, neboli na nich prezentované žiadne tovary, výrobky či služby, ktoré by poskytoval žalobca alebo jeho obchodní partneri. Žalobca neodôvodnil účel obstarania týchto plnení, nepreukázal ani ich následné použitie na uskutočňovanie svojich zdaniteľných plnení. Pri prvej faktúre správne uzavreli, že nebolo preukázané, že by žalobca bol usporiadateľom pretekov, kedy by mu z takejto činnosti vyplynuli príjmy a pri druhej faktúre rovnako nebolo preukázané dosiahnutie príjmov na základe takéhoto výdavku. Žalobca v prípade pochybností, o ktorých vedel, musel preukázať daňovému úradu tvrdené skutočnosti, ale svoju dôkaznú povinnosť si nespĺnil.

11. Ako nedôvodné vyhodnotil krajský súd aj námietky žalobcu o porušení procesných ustanovení Daňového poriadku. Krajský súd uviedol, že daňová kontrola, vyrubovacie konanie, a ani odvolacie konanie, neprebíhali bez vedomosti a už vôbec nie bez aktívnej ingerencie žalobcu ako účastníka administratívneho konania. Tiež podotkol, že správca dane nie je povinný uviesť žalobcovi, čo má predložiť na preukázanie svojich tvrdení. Je len a len na žalobcovi, akými skutočnosťami (dôkazmi) preukáže reálnosť sporných obchodov. Z tohto dôvodu bola podľa krajského súdu nedôvodná aj námietka týkajúca sa neúmerného zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom. Krajský súd pripomenul aj zásadu poctivého obchodného styku. Uviedol, že za stavu, že žalobca podstúpi riziko a začne obchodovať s nedôveryhodným subjektom, musí si byť vedomý toho, že na preukázanie reálnosti dodávok od takejto spoločnosti bude musieť správcovi dane predložiť také dôkazy, ktoré reálnosť dodávok bez akýchkoľvek pochybností potvrdia.

12. Záverom posúdil krajský súd ako nedôvodnú aj žalobnú námietku, že žalovaný a správca dane sa odchyľili vo svojich rozhodnutiach od záverov iných správcov dane v iných vykonávaných kontrolách, čím došlo k porušeniu zásady uvedenej v § 3 ods. 9 Daňového poriadku. Krajský súd zdôraznil, že predmetom prieskumu v tomto konaní je konkrétne rozhodnutie správcu dane a žalovaného a správny súd nemôže v tomto konaní posúdiť rozhodnutie správcu dane, ktoré nie je predmetom tohto konania. Súčasne však uviedol, že z nesporných tvrdení žalovaného aj žalobcu bolo preukázané, že v uvedených prípadoch opätovne prebiehajú daňové kontroly, pričom tieto neboli ešte ukončené.

13. V nadväznosti na uvedené krajský súd žalobu ako nedôvodnú zamietol. Stotožnil sa s názorom daňových orgánov tak a) v závere o pochybnostiach o reálnosti predmetných obchodov a identite skutočného dodávateľa na základe faktúr od dodávateľa Talias, ako aj b) v závere o tom, že dodávky reklamných spotov od MS MEDIA Consult neslúžili na dosahovanie príjmov žalobcu, ako aj c) v závere, že výdavky na nákup tovarov a služieb k motoristickým podujatiam nie sú výdavkami na reklamu, ale sponzorom.

III.

Konanie na kasačnom súde

14. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP. Žiadal, aby kasačný súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie. Alternatívne žiadal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie krajskému súdu. Požiadaval tiež o náhradu trov konania.

15. Sťažovateľ v rámci sťažnostných dôvodov predovšetkým namietal nesprávne právne posúdenie ako aj nedostatočné odôvodnenie rozsudku krajského súdu v otázke, že zo strany daňových orgánov došlo k porušeniu zásady rozhodovať v skutkovo zhodných prípadoch rovnako. Mal za to, že rozhodnutia žalovaného a správcu dane sú nepreskúmateľné ako aj nezákonné z dôvodu nerešpektovania základnej zásady daňového konania „v skutkovo zhodných prípadoch rozhodovať rovnako“ uvedenej v § 3 ods. 9 Daňového poriadku a následne i porušenia princípu právnej istoty. Sťažovateľ ešte v odvolaní namietal, že iný správca dane (Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Lučenec, ktorý vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu za máj 2018, a Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Zvolen, ktorý vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu za júl 2018) nezistili rozdiel na DPH. Predmetom oboch už ukončených daňových kontrol bola kontrola oprávnenosti odpočtu DPH týkajúca sa rovnakých plnení poskytovaných sťažovateľovi tým istým dodávateľom ako v posudzovanej veci. Sťažovateľ namietal, že mu správca dane vyrubil rozdiel DPH aj napriek tomu, že iní správcovia dane na základe totožného skutkového stavu v iných prípadoch daň nevyrúbili. Žalovaný sa pritom k predmetnej námietke sťažovateľa v rámci odvolacieho konania vôbec nevyjadril a nevysvetlil, z akého dôvodu považoval za správne práve rozhodnutie správcu dane, ktorým sa v skutkovo absolútne zhodnom prípade odchýlil od už vydaných rozhodnutí iných správcov dane, čo má za následok nepreskúmateľnosť tohto rozhodnutia. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného v tomto smere predstavuje podľa sťažovateľa dostatočný dôvod na jeho zrušenie. Na uvedenom podľa sťažovateľa nemení nič ani fakt, že správca dane začal vykonávať opätovné daňové kontroly, pretože tieto neboli do dnešného dňa riadne ukončené a tiež platí zásada prezumpcie neviny. Namietal aj záver krajského súdu, že nemá právomoc posúdiť predchádzajúce rozhodnutia správcov dane, s ktorými je preskúmané rozhodnutie v rozpore.

16. Ďalej sťažovateľ namietal, že napadnutý rozsudok ako aj rozhodnutia daňových orgánov vychádzajú tiež z nesprávneho právneho posúdenia veci a sú nepreskúmateľné aj čo do hmotnoprávneho posúdenia dôvodnosti ním uplatneného nároku na odpočet DPH. Nesúhlasil s názorom, že vo veci bolo vykonané rozsiahle, efektívne a dostatočné dokazovanie, a že z vykonaného dokazovania boli vyvedené správne skutkové a právne závery.

17. Vo vzťahu k dodávateľovi Talias mal sťažovateľ za to, že pochybnosti správcu dane vyvrátil predložením relevantných dôkazov. Služby spoločnosti Talias boli riadne objednané, vykonané a zaplatené, čo spoľahlivo preukázal. Predložil a priradil jednotlivé faktúry, odôvodnil účel obstarania plnení a preukázal ich následné použitie, o čom predložil okrem iného aj veľké množstvo obrazových dôkazov. Skutočnosť, že Talias nemala personálne, materiálne ani majetkové pomery na zabezpečenie dodávok, nemôže postačovať na vyvedenie záveru o nepreukázaní nároku sťažovateľa na odpočet DPH. Svedok F. (konateľ Talias) deklaroval, že sporné faktúry boli riadne zaúčtované a v krátkosti opísal, ako spolupráca so žalobcom prebiehala. Skutočnosť, že (po 2 rokoch od spolupráce) si nevedel spomenúť na konkrétne mená osôb, ktoré vykonávali jednotlivé služby, nepredstavuje dostatočný dôvod na spochybnenie zdanieľných obchodov. Skutočnosť, že Talias bola následne nekontaktná, sa nemohlo posudzovať na ťarchu sťažovateľa.

18. K posúdeniu otázky sponzoringu uviedol, že zákon č. 147/2001 Z. z. o reklame nevyžaduje, aby na základe určitej reklamy získal jej objednávateľ nových zákazníkov, keďže rovnako efektívne môže reklama pôsobiť napríklad aj voči existujúcim zákazníkom. Prítom v súlade so zákonom o reklame je bez akýchkoľvek pochybností reklamou aj predvedenie obchodného mena a loga spoločnosti, jeho prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe. Akýkoľvek iný výklad považoval sťažovateľ za nelogický a v rozpore so zákonom o reklame. Ak by sa na otázku použiteľnosti reklamy na zdaniteľné obchody nazeralo výlučne spôsobom jej efektívnosti, potom by sa úspešnosť reklamy stala kritériom pre odpočet DPH nad rámec zákonom stanovených podmienok.

19. Podľa sťažovateľa si krajský súd nesprávne osvojil názor správcu dane a žalovaného, že zverejnenie loga na pretekárskych autách na športovom podujatí nespĺňa kritéria reklamy, nakoľko nemá vypovedaciu hodnotu k nejakému výrobku alebo službe, ktoré odberatelia sťažovateľa v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytujú. Sťažovateľ trval na tom, že polep na pretekárskom automobile a spot (pozostávajúci z obchodného mena, resp. loga objednávateľa reklamy) v rámci športového podujatia spĺňa pojmové náležitosti reklamy. Ťažiskovou reklamnou informáciou v tomto prípade bolo práve obchodné meno, resp. logo spoločnosti. Neobstojí argumentácia krajského súdu, že činnosť sťažovateľa nie je medzi verejnosťou tak všeobecne známa, že by zo samotného loga diváci nemali mať aspoň všeobecnú informáciu o produktoch a službách, ktoré poskytuje. Potenciálny zákazník si môže ďalšie informácie o spoločnosti zistiť na internete. Nie je pravdivé tvrdenie, že uvedenie loga nemá žiadnu vypovedaciu hodnotu. Sťažovateľ dodal, že nebolo v jeho záujme poskytovať akékoľvek sponzorské plnenie spôsobom, ako to uzavrel správca dane a žalovaný, ale mal záujem práve o dodanie reklamného plnenia s cieľom uplatnenia produktov alebo služieb na trhu, k čomu smerovalo aj uzatvorenie rámcovej zmluvy, čo v konaní riadne preukázal.

20. Sťažovateľ rovnako nesúhlasil s názorom krajského súdu, že spoty od dodávateľa MS MEDIA Consult mali len informačný charakter, nakoľko neboli na nich prezentované žiadne tovary, výrobky či služby, ktoré by poskytoval sťažovateľ alebo jeho obchodní partneri. Sťažovateľ mal za to, že správcovi dane riadne zdôvodnil a preukázal účel obstarania týchto služieb.

21. Záverom sťažovateľ namietal, že v otázke sponzoringu a reklamy existujú rozdielne rozhodnutia, no krajský súd nevysvetlil, prečo neaplikoval/odklonil sa od rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/64/2016 zo dňa 06.03.2018, na ktorý poukazoval sťažovateľ.

22. Žalovaný v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojej predchádzajúcej argumentácii a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

23. Osobitne vo vzťahu k námietke o porušení zásady „v skutkovo zhodných prípadoch rovnako“ žalovaný podotkol, že za každé kontrolované zdaňovacie obdobie bola vykonaná samostatná daňová kontrola, ktorej výsledkom je osobitosť zisteného skutkového stavu. Poukázal na nepravdivé tvrdenie žalobcu, že v zdaňovacom období máj 2018 sa preverovali plnenia poskytnuté sťažovateľovi rovnakým dodávateľom ako v zdaňovacom období január 2019; sťažovateľ v tomto zdaňovacom období obchodnú spoluprácu s Talias nedeclaroval. Okrem toho za zdaňovacie obdobia máj 2018 a júl 2018 boli následne vykonané opätovné daňové kontroly, ktoré sú už ukončené s výsledkom, že vecná opodstatnenosť faktúr nebola preukázaná (v zdaňovacom období júl 2018 aj z faktúr od Talias). Sťažovateľ tiež zrejme účelovo opomenul, že v daňovej kontrole za jún 2018 dospeli daňové orgány k rovnakým záverom ako v predmetnej veci.

24. K námietke o nerešpektovaní základnej zásady daňového konania uvedenej v § 3 ods. 9 Daňového poriadku žalovaný dodal, že ustanovenia Daňového poriadku tvoria komplexný a ucelený celok, ktorý je potrebné vykladať vo vzájomnej súvislosti. Ak by aj nastala situácia, že v prípade predchádzajúcej daňovej kontroly správca dane nepostupoval v súlade s ďalšími zásadami vyjadrenými v § 3 Daňového poriadku a nechránil záujmy štátu a obcí, nie je možné takýto postup považovať za určujúci pre ďalšie daňové kontroly za iné zdaňovacie obdobia. Tým by sa nezákonný postup stal základom pre ďalšie daňové konania.

25. Sťažovateľ vo svojom vyjadrení k vyjadreniu žalovaného zotrval na svojej predchádzajúcej argumentácii. Nad rámec sťažnostných bodov uvedených v kasačnej sťažnosti dodal, že s ohľadom na faktický stav ne/vedenia spisovej agendy zo strany správnych orgánov vo vzťahu k jednej veci

nie je možné potvrdiť skutočnosť, že správnym orgánom boli riadne zistené všetky právne významné skutočnosti pre rozhodnutie vo veci. Nie je možné vyvodiť záver, že ide o kompletný spisový materiál týkajúci sa jednej prejedávanej veci. Takýto postup správnych orgánov spôsobuje nepreskúmateľnosť vydaných rozhodnutí. V tomto kontexte sťažovateľ podotkol, že nejde o nový dôkaz, ale o rozmer, ktorý je správny súd povinný skúmať.

IV.

Právny názor kasačného súdu

26. Prejednávaná vec bola dňa 13.10.2021 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“) a bola náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 1S a bola jej pridelená spisová značka 1Sfk/24/2021.

27. Senát Najvyššieho správneho súdu SR (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP v rozhodujúcom znení) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je (čiastočne) dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

28. Predmetom správneho súdneho prieskumu v prejedávanej veci sú rozhodnutia daňových orgánov o vyrubení rozdielu na DPH sťažovateľovi s tým, že

a) odpočet dane z faktúr od dodávateľa Talias prevažne za služby administratívnej a technickej podpory motoristických podujatí nebol uznaný z dôvodu nesplnenia podmienok stanovených v § 49 ods. 1 a 49 ods. 2 písm. a) zákona DPH, keďže sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno v otázke, že tieto služby mu deklarovaný dodávateľ reálne dodal,

b) odpočet dane z faktúr od dodávateľa MS MEDIA Consult za odvysielanie spotov prezentujúcich obchodné meno sťažovateľa a jeho odberateľov i motoristické podujatie nebol uznaný z dôvodu nesplnenia podmienok stanovených v § 49 ods. 2 zákona DPH, keďže sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno v tom, že tieto služby použil na účely vlastných ekonomických plnení a

c) odpočet dane z výdavkov na nákup tovarov a služieb k motoristickým podujatiam, ktorými sťažovateľ uhrádzal náklady pretekárovi a odberateľom zasa fakturoval reklamné služby za polep loga odberateľov na pretekárskom vozidle, nebol uznaný takisto z dôvodu nesplnenia podmienok podľa § 49 ods. 2 zákona DPH, konkrétne z dôvodu, že nejde o výdavky na reklamu, ale sponzoring.

29. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že dôkazné bremeno k splneniu podmienok pre vznik odpočtu DPH uniesol. Vo vzťahu k dodávateľovi Talias reálnosť dodávky deklarovaným dodávateľom vraj preukázal faktúrami, objednávkami a obrazovým materiálom, pričom pochybnosti správcu dane neboli dôvodné. Vo vzťahu k dodávateľovi MS MEDIA Consult a výdavkom za nákup tovarov a služieb namietal nesprávne právne posúdenie a odklon od rozhodovacej praxe (sp. zn. 1Sžf/64/2016) tvrdiac, že nesporné išlo o reklamu, keďže aj prezentácia loga odberateľov či sťažovateľa sa kvalifikuje ako reklama, kedy vzniká daňová povinnosť a právo na odpočet dane. Spoločným menovateľom relevantným vo vzťahu k preskúmaným rozhodnutiam i rozsudku krajského súdu tiež bolo, že sťažovateľ namietal porušenie zásady vyjadrenej § 3 ods. 9 Daňového poriadku vo vzťahu k predchádzajúcim odchylným rozhodnutiam iných správcov dane a nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného z dôvodu, že sa s námietkou odklonu nevysporiadal, čo má viesť automaticky k jeho zrušeniu.

30. Kasačný súd podotýka, že sťažovateľ kasačnú sťažnosť rámcuje len v rozsahu dôvodov nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP] a odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu [§ 440 ods. 1 písm. h) SSP]. V rámci sťažnostných bodov však tiež tvrdí, že rozhodnutie krajského súdu je vo vymedzených otázkach nepreskúmateľné (najmä vo vzťahu k žalobnej námietke porušenia zásady rozhodovať v skutkovo obdobných prípadoch rovnako), čo predstavuje dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP. Uvedená námietka teda implicitne vyplývala zo sťažnostných bodov sťažovateľa. Kasačný súd však uvádza, že nesprávne právne posúdenie a nepreskúmateľnosť rozsudku krajského súdu k jednotlivým právnym otázkam sa navzájom vylučujú.

Kasačný súd nevzhladol dôvodnosť námietky nepreskúmateľnosti napadnutého rozsudku, keďže je z neho zrejmé, z akých dôvodov krajský súd považoval argumentáciu sťažovateľa za nedôvodnú a žalobu zamietol.

A. Plnenia od dodávateľa Talias

31. Vo vzťahu k dodávkam od Talias bolo dôvodom odopretia práva na odpočet dane sťažovateľovi nepreukázanie skutočnosti, že deklarované plnenia skutočne dodal tento dodávateľ. Kasačný súd z administratívneho spisu zistil, že predmetom dodaní od Talias pre sťažovateľa boli služby administratívnej a technickej podpory v súvislosti s motoristickými podujatiami. Platby za služby boli uhradené cez bankový účet, k faktúram boli pripojené objednávky s uvedením rovnakého predmetu plnenia ako na faktúrach. Konateľ dodávateľa Dušan Kubica vo svojej výpovedi (za prítomnosti sťažovateľa) potvrdil obchodnú spoluprácu so sťažovateľom v kontrolovanom zdaňovacom období, ako aj vystavenie faktúr a ich zaúčtovanie v účtovníctve dodávateľa a zaevidovanie v evidencii DPH. Nepreukázal však tieto skutočnosti s tým, že doklady odovzdal novému majiteľovi (kedy spoločnosť predal už mesiac po kontrolovanom zdaňovacom období zahraničnému spoločníkovi z ČR). Predmet plnení svedok stručne charakterizoval, označil tiež konkrétne motoristické podujatia, uviedol, že plnenia boli poskytnuté subdodávateľsky a on ich vykonanie len kontroloval, neoznačil však žiadne konkrétne fyzické osoby, ktoré práce vykonali. Uviedol síce, že jej najväčším dodávateľom bola spoločnosť Enviro support s.r.o., ktorú zastupoval W. N., nepotvrdil však, že bola aj subdodávateľom plnení pre sťažovateľa, a preto správca dane nevykonával v tomto smere ďalšie dokazovanie. Ďalej svedok uviedol, že súpis prác neexistuje, cena bola dohodnutá po podujatí. Talias nemala personálne a technické prostriedky potrebné pre uskutočnenie deklarovaných plnení.

32. V zmysle zákona o DPH sa hmotnoprávnymi podmienkami pre odpočítanie dane myslia (i) existencia zdaniiteľného plnenia, (ii) jeho dodanie zdaniiteľnou osobou a (iii) použitie dodaných tovarov a služieb daňovým subjektom na účely jeho ekonomickej činnosti. Subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH, má dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Primárne tak leží dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, keďže on je iniciátorom odpočítania DPH. K problematike následného presúvania a prelievania dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane sa výstižne vyjadril aj Ústavný súd SR príkladmo v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018: „Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane.“

33. V prejednáwanej veci bolo vo vzťahu k faktúram od dodávateľa Talias spochybnené splnenie druhej podmienky uvedenej vyššie - uskutočnenie zdaniiteľného plnenia subjektom majúcim status platiteľa dane. Sťažovateľ na preukázanie svojho nároku predložil písomné doklady (objednávky a faktúry). Správca dane však ich hodnovernosť spochybnil, a to na základe skutočnosti, že dodávateľ nedisponuje potrebnými personálnymi a materiálnymi zdrojmi a tiež svedeckej výpovede konateľa dodávateľa, ktorý všeobecne poskytnutie služieb a vystavenie faktúr potvrdil, neoznačil však konkrétne osoby, ktoré práce vykonali a neposkytol ani písomné doklady či účtovníctvo dodávateľa.

34. Kasačný súd konštatuje, že daňové orgány uvedenými tvrdeniami a dôkazmi vznesli konkrétne a odôvodnené pochybnosti o hodnovernosti sťažovateľom predložených dokladov, čím preniesli dôkazné bremeno späť na sťažovateľa. Úlohou sťažovateľa bolo predložiť alebo navrhnúť ďalšie dôkazy, ktoré by dôveryhodnosť transakcie obnovili. Sťažovateľ aj v kasačnej sťažnosti zotrval na svojom tvrdení, že dôkazné bremeno uniesol tým, že služby od Talias boli riadne objednané, vykonané a zaplatené, čo riadne preukázal. Odvolával sa na to, že priradil jednotlivé faktúry, odôvodnil účel obstarania plnení z nich a preukázal ich následné použitie, o čom predložil veľké množstvo obrazových dôkazov. Kasačný súd však konštatuje, že skutonosť, či plnenia skutočne poskytol deklarovaný dodávateľ (alebo iný dodávateľ majúci status platiteľa dane) v konaní nebola dostatočne preukázaná a v tejto otázke sťažovateľ po prenesení dôkazného bremena späť na neho toto neuniesol. Skutonosť, že sťažovateľ priradil jednotlivé faktúry, odôvodnil účel obstarania plnení z nich a preukázal ich následné použitie, o čom predložil

veľké množstvo obrazových dôkazov, smeruje k preukázaniu existencie materiálneho plnenia. Z týchto dôkazov však nevyplýva, že toto plnenie dodala osoba deklarovaného dodávateľa alebo iná osoba majúca status platiteľa dane z pridanej hodnoty, čo je hmotnoprávnou podmienkou pre odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH (viď tiež smernicu Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a judikatúru Súdneho dvora EÚ, osobitne rozhodnutie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 09.12.2021). Preukázanie splnenia tejto hmotnoprávnej podmienky bezpochyby tvorí dôkazné bremeno daňového subjektu, ktoré však sťažovateľ neuniesol.

35. K tvrdeniu sťažovateľa, že „výpoveď svedka Dušana Kubicu s ohľadom na ostatné doklady predložené Žalobcom pri daňovej kontrole nemožno považovať za jednoznačný a nevyvrátiteľný dôkaz o nerealizovaní služieb zo strany spoločnosti Talias s.r.o.“ kasačný súd uvádza, že nie je úlohou správcu dane jednoznačne a bezpochyby preukazovať nerealizovanie služieb zo strany deklarovaného dodávateľa. Skutočnosti na strane dodávateľa vzbudili na strane správcu dane dôvodné pochybnosti a povinnosť vyvrátiť ich mal navrhnutím ďalších dôkazov práve sťažovateľ. Obdobne aj v rozsudku sp. zn. 1Sžf/81/2015 zo dňa 01.12.2016 vyslovil Najvyšší súd SR, že: „správca dane nie je povinný dokazovať neexistenciu zdaniiteľného plnenia, pokiaľ sa daňovému subjektu nepodarí presvedčivo preukázať jeho existenciu. Postačuje, ak správca dane vykonanými dôkazmi dostatočne spochybnil tvrdenie žalobcu o rozhodujúcich skutočnostiach (vykonanie služby dodávateľom) a žalobca tieto pochybnosti v konaní napriek výzve nevyvrátil, nakoľko iba formálna existencia faktúry nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.“

36. V súvislosti s námietkou, že za následné konanie dodávateľa sťažovateľ nezodpovedá, možno odkázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/4/2016 zo dňa 25.04.2017, podľa ktorého „nemožnosť preveriť uskutočnenie predmetných plnení u dodávateľov, resp. subdodávateľov žalobcu, a to v dôsledku prevodu obchodných podielov a výmene konateľov v týchto spoločnostiach, sťažila dôkaznú situáciu žalobcovi, nie správcovi dane, ktorý na základe vyššie opísaných zistení oprávnene spochybnil reálnosť deklarovaných plnení. Je totiž na žalobcovi, ktorý si uplatnil právo na odpočítanie dane a ktorého zaťažuje dôkazné bremeno na preukázanie skutočností, ktoré sa ukázali ako pochybné, aby tieto pochybnosti vyvrátil ďalšími dôkazmi.“

37. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd uzatvára, že krajský súd i finančné orgány vec správne právne posúdili v otázke, že sťažovateľ vo vzťahu k dodávateľovi Talias neuniesol svoje dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane.

B. Plnenia od dodávateľa MS MEDIA Consult a výdavky za nákup tovarov a služieb

38. Kľúčovou právnou otázkou v tejto súvislosti bolo, či vo vzťahu k plneniam od MS MEDIA Consult a vynaloženým výdavkom za nákup tovarov a služieb k motoristickým podujatiam sťažovateľ použil prijaté plnenia na účely vlastnej ekonomickej činnosti v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH. Kým krajský súd v zhode s názormi daňových orgánov uviedli, že prezentácia obchodného mena či loga sťažovateľa alebo odberateľov nie je reklamou a nárok na odpočet nevzniká, sťažovateľ namietal, že jednoznačne ide o reklamu a právo na odpočet dane mu vzniká.

39. Kasačný súd pre úplnosť poukazuje na to, že v prejednávanej veci sa otázka právnej kvalifikácie reklamy stala relevantná v situáciách, kedy sťažovateľ mal jemu dodané tovary a služby použiť na prezentáciu svojho vlastného obchodného mena/loga, ďalej na poskytnutie reklamných služieb svojim odberateľom za odplatu (polep na pretekárskom vozidle v prospech loga odberateľov) ako aj na prezentáciu obchodných mien odberateľov i motoristických podujatí v televíznych spotoch smerujúcu k zvýšeniu povedomia o nich.

40. Sťažovateľ si pritom uplatnil právo na odpočet dane jednak z výdavkov za nákup tovarov a služieb v súvislosti s prípravou motoristických podujatí a jednak z faktúr za odvysielanie televíznych spotov poskytnutých MS MEDIA Consult, konkrétne spotu propagujúceho motoristické podujatie, na ktorom mal sťažovateľ poskytovať reklamné služby, a spotu, v ktorom sťažovateľ ďakoval svojim partnerom za predchádzajúcu motoristickú sezónu a vyobrazoval aj svoje logo.

41. Kasačný súd si je vedomý skutočnosti, že v otázke posúdenia nároku na odpočet DPH vo vzťahu k sponzoringu nebola prax súdov SR plne jednotná. V Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR 2/2022, ročník: I., bol však pod č. 17/2022 ZNSS publikovaný rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR (sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31.01.2022), ktorý založil ustálenú judikatúru kasačného súdu k tejto otázke a v ktorom bolo judikované, že: „Odplatné zabezpečenie mediálneho priestoru dodávateľom pre sťažovateľa ako reklamného partnera koncertného podujatia a prezentácia sťažovateľovho loga a predmetu jeho činnosti na propagačných materiáloch a na samotných koncertoch, je na účely zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty ekonomickou činnosťou (podnikaním) dodávateľa, z ktorej bol dosiahnutý príjem. Bez ohľadu na to, či je toto plnenie s ohľadom na svoje špecifiká reklamou, sponzoringom, alebo ním zmluvné strany sledovali iný účel, pri uplatnení režimu dane z pridanej hodnoty môže ísť len o dodanie služby, pri ktorej vznikla daňová povinnosť, pretože služba bola poskytnutá sťažovateľovi za protihodnotu v tuzemsku dodávateľom, ktorý konal v postavení zdaniteľnej osoby. Pre vznik práva na odpočítanie dane je rozhodujúce, či táto služba priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou ako súčasť všeobecných ekonomických nákladov podniku.“

42. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že zákon o DPH na účely odpočítania dane z prijatých služieb nerobí rozdiel medzi reklamou a sponzoringom v tom zmysle, že by služby spojené zo zabezpečením sponzorského odkazu boli zákonom explicitne vylúčené zo všeobecného režimu DPH. Legálne definície týchto pojmov neupravujú daňové predpisy, ale zákon č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „zákon o reklame“), resp. zákon č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o vysielaní a retransmisii“). 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/, b/ zákona o reklame). Pojem sponzoring definuje zákon o vysielaní a retransmisii 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 (§ 38 ods. 1 zákona o vysielaní a retransmisii). Napriek tomu, že uvedené definície majú pre daňové účely len orientačnú funkciu, je z nich zrejmé, že sponzoring je rovnako ako reklama z pohľadu daňového subjektu investíciou, ktorej protihodnotou je aj poskytnutie služby vo forme verejnej prezentácie daňového subjektu alebo jeho produktu. Táto služba teda napĺňa aj znaky reklamy, hoci možno konštatovať, že popri reklamnej zložke je primárnym cieľom sponzorovania podpora sponzorovanej aktivity. Naproti tomu jasným ekonomickým cieľom reklamy je umiestňovanie produktov na trhu (viď tiež rozsudky Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 5Sžfk/20/2021 zo dňa 19.07.2022, 1Sfk/4/2022 z 28.09.2023).

43. Pretaviac závery vyššie uvedeného judikátu Najvyššieho správneho súdu SR a spomenutých právnych východísk do skutkových okolností prejednávanej veci konštatuje kasačný súd nasledovné.

44. V situáciách, kedy sťažovateľ poskytoval svojím odberateľom odplatnú službu spočívajúcu v zabezpečení umiestnenia ich loga na pretekárske vozidlo, je potrebné konštatovať, že táto je zdaniteľným plnením na účely DPH v zmysle vyššie citovaného judikátu Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sžfk/31/2019. Nemožno sa preto stotožniť so záverom daňových orgánov, že sťažovateľ nepoužil prijaté plnenia na vstupe na účely svojich zdaniteľných plnení na výstupe, keďže odplatné zabezpečenie umiestnenia či uvedenia loga odberateľov nepochybne je odplatnou službou a zdaniteľným plnením sťažovateľa na výstupe. V tomto prípade dokonca obsah a efektívnosť reklamy sťažovateľ ani priamo neurčoval a ešte o to menej by bolo od daňového subjektu legitímne a spravodlivé požadovať, aby sa výsledná efektívnosť reklamy odberateľa stala podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane pre dodávateľa služby. Pokiaľ ide o uvedenie obchodného mena odberateľov, resp. propagáciu motoristického podujatia v odvysielaných spotoch, tieto smerovali k propagácii motoristického podujatia ako aj priamo odberateľských subjektov, a teda nemožno bez ďalšieho konštatovať absenciu väzby plnení na vstupe so zdaniteľnými plneniami na výstupe či vlastnou ekonomickou činnosťou sťažovateľa. Obdobne nemožno konštatovať ani to, že propagácia samotného loga sťažovateľa (či už formou polepu na pretekárskom vozidle alebo odvysielaním v spote) a priori nemôže mať súvis s ďalšími zdaniteľnými plneniami sťažovateľa alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou.

45. Podporne poukazuje kasačný súd aj na závery Súdneho dvora EÚ, ktorý judikoval, že: „zdaniteľná osoba si môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe za reklamné služby, ak je takéto poskytnutie služieb transakciou, ktorá podlieha DPH v zmysle článku 2 smernice o DPH, a priamo a bezprostredne súvisí s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na vstupe [podľa kontextu i iných jazykových verzií rozhodnutia má byť na výstupe] alebo s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby ako súčasť jej všeobecných nákladov, pričom nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že fakturovaná cena za tieto služby je neprimeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby“ (rozsudok C-334/20 zo dňa 25.11.2021).

46. Na účely právneho posúdenia, či si daňový subjekt môže odpočítať DPH z prijatej služby (od MS MEDIA Consult) teda nie je rozhodujúce, či túto službu správca dane zadefinuje len ako propagáciu loga alebo reklamu, ale musí sa skúmať súvis s plneniami na výstupe alebo celkovou hospodárskou situáciou daňového subjektu. Rovnako, na účely právneho posúdenia, či si daňový subjekt môže odpočítať DPH z prijatých tovarov a služieb vo vzťahu k sponzorovaným motoristickým podujatiam nie je rozhodujúce, či túto službu správca dane posúdi ako sponzoring alebo reklamu. Aj sponzorský odkaz je formou reklamy, hoci protihodnota zaň plní aj iné funkcie. V prípade prezentácie loga odberateľov, ktorú sťažovateľ zabezpečuje odberateľom za odplatu ako službu, je použitie plnení na vstupe na účely zdaniteľných plnení na výstupe zrejme. V iných prípadoch propagácie je potrebné vyhodnotiť súvis s ďalšími zdaniteľnými plneniami sťažovateľa alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou.

47. Kasačný súd teda uzatvára, že tak krajský súd ako aj daňové orgány vec nesprávne právne posúdili, pokiaľ považovali zákonnú podmienku stanovenú v § 49 ods. 2 zákona o DPH za nespĺnenú z toho dôvodu, že samotná prezentácia loga nemôže prinášať pre jej príjemcu ekonomický prínos. Je teda nesprávny právny názor, že sťažovateľ tak služby odvysielania televíznych spotov od MS MEDIA Consult ako aj vynaložené výdavky v súvislosti s motoristickými podujatiami nemohol použiť na účely vlastných zdaniteľných plnení z dôvodu, že ide len o sponzoring, resp. prezentáciu loga sťažovateľa či jeho odberateľov a nie reklamu.

48. Nakoľko uvedenou vadou nesprávneho právneho posúdenia veci trpia už rozhodnutia daňových orgánov, pristúpil kasačný súd k zmene rozsudku krajského súdu tak, že zrušuje rozhodnutie žalovaného a vec mu vracia na ďalšie konanie.

C. Porušenie § 3 ods. 9 Daňového poriadku

49. Vo vzťahu k sťažostnej námietke, že daňové orgány porušili zásadu vyjadrenú v § 3 ods. 9 Daňového poriadku kasačný súd súhlasí s daňovými orgánmi v tom, že správca dane nie je viazaný rozhodnutím iného správcu dane v obdobnej veci. Zásada § 3 ods. 9 Daňového poriadku neplatí izolovane, ale správca dane je viazaný aj ďalšími zásadami vyjadrenými v § 3 Daňového poriadku. „Pri izolovanej aplikácii zásady materiálnej rovnosti by tak zlé, alebo protizákonné závery museli byť preberané, čo by mohlo mať za následok ďalšie nezákonné rozhodnutia.“ (rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sfk/2/2021 zo dňa 29.05.2023). Na druhej strane sa však možno stotožniť aj so sťažovateľom, a to v tom, že pokiaľ vzniesol pred správcom dane či v odvolaní voči rozhodnutiu správcu dane námietku, že vydané prvostupňové rozhodnutie je odchýlné od iného rozhodnutia správcu dane, mal od správcu dane a žalovaného dostať aj adekvátnu reakciu. Táto reakcia mala obsahovať buď náležité zdôvodnenie odklonu od predchádzajúceho rozhodnutia alebo vysvetlenie, prečo nie je daná zhodnosť skutkového stavu.

50. Z vyššie uvedeného plynie, že žalovaný i správca dane sa v ďalšom konaní a pri vydávaní ďalších rozhodnutí vo veci vysporiadajú aj s namietanou odlišnou rozhodovacou praxou vyššie naznačeným spôsobom (samozrejme v prípade jej aktuálnosti, keďže v namietaných veciach boli začaté opätovné daňové kontroly).

51. Sťažostnú námietku, ktorou sťažovateľ namietal nedostatky vo vedení administratívneho spisu, a z tohto dôvodu vyslovil pochybnosti o jeho nekompletnosti a nedostatočnom zistení skutkového stavu vyhodnotil kasačný súd ako podanú po lehote na podanie kasačnej sťažnosti, a preto neprípustnú (§ 445 ods. 2 SSP). Z tohto dôvodu sa ňou nezaoberal. Nejde ani o otázku, na ktorú by mal kasačný súd prihliadať ex offio.

52. S odkazom na vyššie konštatované závery kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa § 462 ods. 2 SSP, z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia nenaplnenia podmienok odpočítania DPH podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH z plnení dodaných sťažovateľovi. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného, viazaného právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku, opätovne preskúmať nárok na odpočítanie dane z faktúr od MS MEDIA Consult ako aj uplatnených výdavkov za nákup tovarov a služieb k motoristickým podujatiam.

53. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 a 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP a § 175 ods. 1 SSP tak, že úspešnému sťažovateľovi priznal proti neúspešnému žalovanému nárok na úplnú náhradu trov konania na krajskom súde a kasačnom súde. O výške náhrady trov konania na krajskom súde a kasačnom súde rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

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

Pre vznik práva na odpočítanie dane je rozhodujúce, či táto služba priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou ako súčasť všeobecných ekonomických nákladov podniku.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.