

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/4/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3020200091
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 09. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3020200091.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa) JUDr. Peter Kubík, správca konkurznej podstaty úpadcu ESIN construction, a.s. v konkurze, so sídlom Robotnícka 2779, 017 01 Považská Bystrica, IČO: 44 318 596, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100182202/2020 zo dňa 16. januára 2020 a rozhodnutia Daňového úradu Trenčín č. 427850/2019 zo dňa 24. júla 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/43/2020-116 zo dňa 23. februára 2021 v spojení s opravným uznesením č. k. 11S/43/2020-172 zo dňa 21. decembra 2021, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/43/2020-116 zo dňa 23. februára 2021 v spojení s opravným uznesením č. k. 11S/43/2020-172 zo dňa 21. decembra 2021 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100182202/2020 zo dňa 24. júla 2019 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.

o d ô v o d n e n i e :

I.
Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín ako prvoinstančný správny orgán, rozhodnutím č. 427850/2019 zo dňa 24.07.2019 podľa § 68 ods. 6 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“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 10 000,00 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2016 z dôvodu porušenia ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH žalobcom tým, že si uplatnil právo a odpočítanie DPH z faktúr vystavených spoločnosťou K&L, s.r.o. s predmetom fakturácie zabezpečenie propagácie obchodného mena /loga žalobcu, pričom nebolo preukázané, že spoločnosť K&L, s.r.o. bola skutočne dodávateľom služieb uvedených na sporných dodávateľských faktúrach. Daňové orgány tiež spochybnili právnu povahu deklarovaného plnenia, keď poskytnuté služby posúdili ako sponzorstvo a nie ako reklamu.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 10018220/2020 zo dňa 16.01.2020 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie prvoinstančného správneho orgánu.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len S.s.p.) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného ako i rozhodnutia prvoinštančného správneho orgánu.

4. Ako uviedol krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku, v prejednávanej veci možné ako sporné body vnímať otázku korektnosti správcom dane vykonaného dokazovania, či žalobca na základe vykonaného dokazovania uniesol alebo neuniesol dôkazné bremeno za účelom preukázania oprávnenosti nároku na odpočet DPH zo sporných faktúr, aká je miera zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom v daňovom konaní, či dodané plnenia sú reklamou alebo sponzoríngom a tiež to, či v danom prípade je alebo nie je dôvodné aplikovať judikatúru SD EÚ týkajúcu sa právnych následkov vedomosti daňového subjektu o jeho účasti na podvodnom konaní v rámci obchodného reťazca.

6. Správny súd konštatuje, že daňové orgány vychádzali pri svojom rozhodovaní z dokazovania orientovaného na predmet daňového konania, a to v rozsahu postačujúcom na učinenie záveru o nepreukázaní dodania služieb dodávateľom prostredníctvom deklarovaného subdodávateľa RALLY Kraft s.r.o. Na základe nimi vykonaného dokazovania s poukazom na ustanovenia § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH potom vec posúdili tak, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane v kontrolovanom zdaňovacom období v rozpore so zákonom, keď nepreukázal, že zdaniteľné plnenia boli skutočne realizované dodávateľskou spoločnosťou tak, ako je deklarované na sporných faktúrach. Tým, že žalobca vstupoval do obchodných vzťahov so spoločnosťou, ktorú si dostatočne nepreveroval, ani sa reálne nezaujímal o jej materiálne-technické či personálne vybavenie, aby sa presvedčil, či je schopná požadované dodania realizovať, neprejavil náležitú mieru opatrnosti, čím na seba prebral riziko, že nebude vedieť splniť svoju dôkaznú povinnosť. Znalosť obchodných partnerov je základným predpokladom riadneho obchodného styku. Dôveryhodnosť obchodných partnerov by mala byť primárnou podmienkou každého podnikateľa (daňového subjektu) pri vstupovaní do obchodných vzťahov, pretože slobodným výberom obchodného partnera preberá daňový subjekt plnú zodpovednosť za ekonomické a právne dôsledky svojich rozhodnutí. Akým spôsobom si v každom jednotlivom obchodnom prípade daňový subjekt svojich obchodných partnerov vyberá a preveruje, je v podmienkach slobodného trhu len na ňom.

7. Správny súd poukazuje na to, že je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a na jeho úvahe, 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 správca dane v priebehu konania k dispozícii. K námietkam týkajúcim sa toho, kto a v akom rozsahu znáša v daňovom konaní dôkazné bremeno, správny súd poukazuje na skutočnosť, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH sú stanovené kumulatívne a objektívne, t.j. nárok na odpočet DPH sa viaže na ich bezpodmienečné splnenie. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a za dobromyseľnosti daňového subjektu (žalobcu). Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby daňový subjekt, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

8. Samotné faktúry od dodávateľa sú len formálnou podmienkou uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH na vstupe, nie však postačujúcou, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Rovnako tak zaúčtovanie predmetných faktúr ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zdaniteľnej dodávky tovarov a služieb. Ak daňové a účtovné doklady (faktúry, zmluvy, doklady o úhrade a pod.) neodrážajú materiálne plnenie a boli vystavené bez skutkovej podstaty, nemôže byť žalobcovi na základe takýchto podkladov a zhodného tvrdenia účastníkov fakturovaného obchodu priznané právo na odpočet DPH. Preto bolo základnou povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu preukázať, že na uplatnenie práva na odpočítanie dane má právny nárok. Následne správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnený odpočet DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybní deklarovaný zdaniteľný obchod, je

na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok na odpočítanie dane.

9. Vyššie uvedené závery správny súd vyvodil z početnej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „NS SR“) týkajúcej sa podmienok pre uplatnenie práva na odpočet DPH, rozsahu dokazovania v daňovom konaní, otázok dôkazného bremena a jeho prípadného rozloženia medzi správcu dane a daňový subjekt. Aj NS SR v jednom zo svojich nedávnych rozsudkov sp. zn. 10Sžfk/43/2018 zo dňa 19.06.2019 sám skonštatoval, že „judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017. Aplikácia v kasačnej sťažnosti sťažovateľkou citovaného rozhodnutia vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 sa tak viac-menej obmedzuje na formálne požiadavky na predkladané doklady, v zmysle aktuálnej konštantnej judikatúry však od celkovej dôkaznej situácie závisí, či na preukázanie práva na odpočet dane je potrebné v dokazovaní pokračovať ďalej.“

10. V rozsudku sp. zn. 10Sžfk/3/2019 zo dňa 19.06.2019 poukázal NS SR na stále platné judikáty vo veciach sp. zn. 8Sžf/36/2010 a sp. zn. 2Sžf/52/2010 týkajúcich sa podmienok na uplatnenie práva na odpočet DPH. V rozsudku sp. zn. 8Sžf/36/2010 zo dňa 28.04.2011 vyslovil NS SR, že „uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Existenciu zákonných podmienok pre nárok na odpočet musí preukázať platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje.“ Rovnako aj v rozsudku sp. zn. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21.09.2011 konštatuje NS SR, že „z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný spol. J., s.r.o.“ Potrebu jednoty identity deklarovaného dodávateľa tovarov a služieb a skutočného dodávateľa tovarov a služieb ako jednu zo základných podmienok pre možnosť uplatnenia si odpočtu DPH postuluje NS SR aj v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/27/2018 zo dňa 11.06.2019.

11. Vo vzťahu k spochybneniu identity skutočného dodávateľa správcom dane v daňovom konaní aj so zreteľom na judikatúru SD EÚ považuje správny súd za potrebné poukázať aj na rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/94/2014 zo dňa 29.02.2016, v ktorom bol vyjadrený nasledovný názor: „Právo na odpočet dane z pridanej hodnoty vzniká vtedy, ak je preukázané, že predmetné plnenia boli uskutočnené osobou uvedenou vo faktúrach. Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. V preverovaných prípadoch, vzhľadom na zistené skutočnosti, došlo k pochybnostiam ohľadom reálneho dodania plnení uskutočnených osobou uvedenou na daňových dokladoch. Keďže v daňovom konaní leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte, je na ňom, aby bez všetkých pochybností, v prípade následnej daňovej kontroly preukázal deklarované skutočnosti, aj s určitým časovým odstupom. Najvyšší súd Slovenskej republiky rešpektuje rozsudok ESD Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11, ako aj ostatných obdobných záverov vydaných ESD, ktoré zaujímajú stanovisko k možnosti daňového subjektu sledovať zákonnosť výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Tieto závery sa však týkajú len vzdialenejších dodávateľov v reťazci, ktorí priamo nerealizujú obchodnú transakciu ako bezprostrední dodávateľia preverovaného daňového subjektu. Subjekt, u ktorého sa vyskytujú pochybnosti alebo nezrovnalosti, ktoré nekorešpondujú s údajmi deklarovanými preverovaným daňovým subjektom, ktorý s ním konal a bol priamo účastný deklarovaného zdaniteľného plnenia, nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie, nakoľko bol sám spoluaktérom tejto transakcie a bolo jeho povinnosťou

zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia DPH.“

12. Pokiaľ ide o mieru obozretnosti daňových subjektov pri vstupovaní do obchodných vzťahov s inými podnikateľskými subjektmi, správny súd považuje za vhodné poukázať na rozsudok NS SR sp. zn. 4Sžfk/4/2019 zo dňa 03.12.2019, ktorý po konštatácii splnenia formálnej stránky ako nutnej podmienky pre uznanie práva na odpočítanie DPH, nie však absolútnej, zdôrazňuje, že „každý subjekt, ktorý sa rozhodne vstúpiť do tzv. daňového systému, si musí byť vedomý, že s aplikáciou dane sa spájajú tak práva, ako aj povinnosti. V prípade, že si daňový subjekt uplatňuje právo (napr. právo na odpočet DPH), musí už od počiatku premýšľať nad tým, ako toto právo obháji v prípadnom spore a v nadväznosti na to by mal, z dôvodu objektívnej i požadovanej obozretnosti, daný obchod patrične zdokumentovať.“ V inom rozsudku sp. zn. 3Sžf/105/2014 zo dňa 28.01.2015 zdôraznil NS SR, že „uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane.“ Uvedenú líniu v rozhodovacej činnosti potvrdzuje NS SR aj v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/2/2019 zo dňa 08.07.2020, v ktorom zdôrazňuje, že „povinnosťou daňového subjektu, ktorý si uplatňuje odpočet DPH z faktúr, z konkrétnej obchodnej transakcie, je zabezpečiť si všetky dostupné a relevantné podklady preukazujúce existenciu obchodného vzťahu, jeho reálnosť a doklady potrebné k preukázaniu všetkých zákonných podmienok na uplatnenie odpočtu DPH z obchodnej transakcie, a to, podľa názoru kasačného súdu, najlepšie pred uplatnením nároku na odpočet DPH, práve vzhľadom na „prísnosť“ právnej úpravy nároku na odpočet DPH, ktorá je každému daňovému subjektu zrejma pred realizáciou obchodného prípadu, z ktorého v budúcnosti bude uplatňovať alebo môže uplatňovať nárok na odpočet DPH. Vzhľadom na striktnú zákonnú úpravu odpočtu DPH je v záujme každého daňového subjektu preveriť si, pred vznikom a reálnym uskutočnením obchodnej transakcie, všetky „signály“, indície, ktoré sa dostanú do sféry jeho pôsobnosti, a ktoré môžu v danom časovom období naznačovať, určité, i keď neoverené, nepodložené fakty, signalizujúce alebo nevylučujúce možnú budúcu problematickosť pripravovanej, uzatvárateľnej, realizovanej obchodnej transakcie, z pohľadu budúceho uplatnenia odpočtu DPH daňovým subjektom, a to bez ohľadu na to, či takto zistené skutočnosti v čase obchodnej transakcie, v čase jej prípravy, spochybnili alebo majú dôkaznú silu v danom čase spochybniť obchodnú transakciu daňového subjektu. Kasačný súd poukazuje na potrebu daňového subjektu postupovať s príslušnou odbornou starostlivosťou pri príprave, realizácii a vykonaní obchodnej transakcie, ktorá môže byť posudzovaná, z hľadiska nárokov daňového subjektu na odpočet DPH. Zodpovedný daňový subjekt skutočnosti týkajúce sa obchodu, zisťuje a hlavne preveruje pred a v čase obchodného vzťahu, relevantnosť, obchodných partnerov, prípadne obchodného reťazca partnerov, a to nielen pri každom negatívnom signáli obchodnej transakcie, ktorá sa v momente získania tejto indície, signálu „nejaví“ ako rozhodujúca, určujúca a relevantná a nie až v čase uplatnenia odpočtu DPH voči štátu.“

13. K rozsahu dokazovania v daňovom konaní sa NS SR vyslovil už v rozsudku sp. zn. 4Sžf/84/2012 zo dňa 18.06.2013, v ktorom uviedol, že „zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a na jeho úvahe, 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 správca dane v priebehu konania k dispozícii.“ K otázke, kto nesie v daňovom konaní dôkazné bremeno, sa NS SR vyslovil v rozsudku sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s nálezom ÚS SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z ktorých vyplýva, že „primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“ Obdobne judikoval NS SR vo veci vedenej pod sp. zn. 5Sžf/11/2014, v ktorej uviedol, že „dôkazné bremeno o reálnom

dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu dostačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané.“ K totožným záverom dospel NS SR aj v rozsudku sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017.

14. Z ďalších výsledkov rozhodovacej činnosti NS SR k otázke dôkazného bremena a jeho prípadného presúvania medzi daňovým subjektom a správcou dane upriamuje správny súd pozornosť na rozsudok, sp. zn. 3Sžf/26/2016 zo dňa 18.10.2017, v zmysle ktorého „v okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo... Spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní ...“ V rozsudku sp. zn. 1Sžf/81/2015 zo dňa 01.12.2016 vyslovil NS SR, že „správca dane nie je povinný dokazovať neexistenciu zdaniteľného 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.“ Možno odkázať aj na rozsudok NS 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 oprávnenne 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.“

15. Z vyššie citovaných ako aj ďalších rozhodnutí NS SR vyplýva najmä to, že dôkazná povinnosť v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt (2Sžf/4/2009, 5Sžf/11/2014). Na preukázanie reálneho (nie fiktívneho) uskutočnenia zdaniteľného plnenia nie je postačujúca iba formálna existencia faktúry (8Sžf/51/2010). Je na správcovi dane, aby s poukazom na konkrétny predmet daňového konania vymedzil potrebný rozsah dokazovania (4Sžf/84/2012, 4Sžf/74/2015). Ak počas prebiehajúceho dokazovania s ohľadom na zistené objektívne skutočnosti sa niektoré tvrdenia žalobcu správcovi dane javia ako pochybné, spochybnené, resp. nedostatočne preukázané, a túto pochybnosť správca dane daňovému subjektu zrozumiteľne oznámi a riadne vecne zdôvodní, t.j. procesne korektne spochybní tvrdenia daňového subjektu (1Sžf/81/2015), je tu procesná povinnosť daňového subjektu obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie (5Sžf/97/2010, 3Sžf/26/2016). V prípade, že u obchodných partnerov kontrolovaného daňového subjektu dôjde plynutím času k zmenám spôsobujúcim dodatočnú nemožnosť preveriť u nich uskutočnenie zdaniteľných plnení (prevody obchodných podielov na zahraničné subjekty, nekontaktnosť nedostupných štatutárnych zástupcov, zánik dodávateľa zlúčením s inou spoločnosťou a jej následné zlúčenie s ďalšou spoločnosťou a pod.), nespôsobuje táto skutočnosť, aj keď nastala až po realizácii spornej transakcie, presun dôkazného bremena na správcu dane (1Sžf/4/2016).

16. Správny súd zastáva názor, že pochybnosti správcu dane a žalovaného v danej veci o identite skutočného dodávateľa a deklarovaných subdodávateľov na základe sporných faktúr sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z dokazovania vykonaného správcou dane za účelom preverenia tvrdení žalobcu. Správca dane správne zameral a rozšíril dokazovanie aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t.j. aj na právne vzťahy týkajúce sa dodávateľa deklarovaného na sporných faktúrach a jeho subdodávateľov. Správca dane mal právo preveriť existenciu zdaniteľných obchodov, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Nemal však povinnosť žalobcovi oznamovať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich

tvrdení, že sa obchody tak, ako boli faktúrami deklarované, skutočne realizovali. Postupy správca dane a žalovaného, ktorým spochybnili dôkazy predložené žalobcom v daňovom konaní, resp. ich vyhodnotili ako formálne alebo ako nepostačujúce na preukázanie žalobcom uvádzaných tvrdení, vrátane odôvodnenia týchto pochybností, je potrebné považovať za preukázané zisteným skutkovým stavom a za právne korektné. Úvahy správca dane a žalovaného odôvodňujúce toto spochybnenie nevykazujú prvky arbitrárnosti, ale naopak účinne viedli k opätovnému preneseniu dôkazného bremena na žalobcu, pričom v konečnom dôsledku možno dôkazné bremeno žalobcu považovať za neunesené. Záver správca dane a žalovaného o tom, že žalobca neunesol v daňovom konaní dôkazné bremeno na preukázanie reálnosti dodania fakturovaných služieb deklarovaným dodávateľom - spoločnosťou K&L, s.r.o., je preto potrebné považovať za náležite vyargumentovaný. Ak žalobca dôkazné bremeno neunesol, nemohol úspešne a právne účinne uplatniť svoj nárok na odpočet DPH.

17. Správny súd v zhode s daňovými orgánmi poukazuje na to, že okrem tvrdení žalobcu majúcich preukázať oprávnenosť odpočtu DPH zo sporných faktúr sú tieto podporené v podstate iba výpoveďami dvoch bývalých konateľov dodávateľskej spoločnosti (Ing. E. P. a Ing. E. A.). Pre všeobecnosť ich odpovedí a zistenie, že deklarovali realizáciu zákazky prostredníctvom subdodávateľov pre neexistenciu potrebného personálneho ani materiálno-technického vybavenia, považoval správca dane za potrebné zadovážiť si na preverenie ich tvrdení ďalšie dôkazy. Snaha získať účtovníctvo spoločnosti K&L, s.r.o. zostala bez reálneho výsledku z dôvodu nekontaktnosti nového konateľa, ktorý bol súčasne aj konateľom ďalšieho právneho nástupcu uvedenej spoločnosti (H. J.). Tento síce reagoval na operatívny kontakt zamestnanca správca dane a prisľúbil dodanie účtovníctva, avšak sľub zostal nenaplnený. Keďže bývalí konatelia spoločnosti K&L, s.r.o. zhodne vypovedali, že žalobcovi dodané služby zabezpečovali prostredníctvom dodávateľských spoločností, za ktoré mal konať O. T., bol správny postup správca dane, ktorým sa rozhodol preveriť tieto informácie vypočutím označenej osoby a zadovážením účtovníctva spoločnosti RALLY Kraft s.r.o. (spoločnosť FZM, s.r.o., v ktorej sa O. T. stal konateľom 14.04.2016, pri kontrolovanom zdaňovacom období marec 2016 ako subdodávateľ neprichádzala do úvahy). Z dôvodov, ktoré sú bližšie opísané v prvostupňovom rozhodnutí, sa síce podarilo vypočuť O. T., avšak nepodarilo sa získať účtovníctvo spoločnosti RALLY Kraft s.r.o. G. J. ani netušil, že by mal byť novým konateľom spoločnosti RALLY Kraft s.r.o. O. T. pri výsluchu nevedel identifikovať dodávateľov, prostredníctvom ktorých mal realizovať zákazky, nemal vedomosť o názve ani jednej zo spoločností H. H., ktoré pre neho mali zabezpečovať reklamné služby. Nevedel sa vyjadriť k okolnostiam ani motívu vzniku obchodnej spolupráce medzi jeho spoločnosťami a spoločnosťou K&L, s.r.o., pri požiadavke na pomenovanie niektorých z pretekov, alebo požiadavke na konkretizáciu poskytovaných služieb odkázal na obsah zmlúv, nepamätal si typy, názvy a značky závodných produkčných vozidiel, hoci podľa vyjadrení konateľov K&L, s.r.o. to mal byť on, kto protokolárne odovzdával závodné produkčné vozidlá pred každým z pretekov. Ak za takejto dôkaznej situácie, ktorá podľa názoru správneho súdu relevantne spochybnila dôveryhodnosť celého deklarovaného dodávateľsko-odberateľského vzťahu na viacerých jeho známych stupňoch (1Sžf/81/2015), správca dane konštatoval neunesenie dôkazného bremena žalobcom, nastúpila procesná povinnosť žalobcu obnoviť dôveryhodnosť celej deklarovanej transakcie (3Sžf/26/2016), a to nielen na úrovni vzťahu žalobca-dodávateľ, ale aj na úrovni vzťahu dodávateľ-subdodávateľa. Zistená nemožnosť dôsledného preverenia deklarovaných zdaniteľných plnení u dodávateľa a tiež u deklarovaných subdodávateľov nesťažila dôkaznú situáciu správcovi dane, ale ju sťažila žalobcovi (1Sžf/4/2016).

18. K námietke, že správca dane neakceptoval dôkazné návrhy žalobcu a dokazovanie orientoval len na preukázanie skutočností, ktoré sú v neprospech žalobcu, správny súd uvádza, že s dôkaznými návrhmi žalobcu sa daňové orgány vypořádali v potrebnom rozsahu. Žalobcom navrhované dôkazy ani podľa názoru správneho súdu neriešia podstatu spornej otázky, ktorou je relevantná a správcovi dane logicky zdôvodnená pochybnosť o autenticite deklarovaného dodávateľa žalobcu. Navrhované dôkazy sú spôsobilé preukázať najmä skutočnosť, ktoré správca dane nespochybnil, keďže správca dane nespochybnil samotné uskutočnenie jednotlivých pretekov závodných vozidiel, ani existenciu týchto vozidiel, ani účasť vozidiel na pretekoch, ani účasť deklarovaných jazdcov, ani uvedenie loga žalobcu na závodných automobiloch a ani autenticosť vyhotovených obrazových a zvukovoobrazových záznamov, ale spochybnil konkrétny deklarovaný dodávateľsko-odberateľský reťazec, na spodných priečkach ktorého mali byť spoločnosti patriace H. H., na ďalšom stupni subdodávateľská spoločnosť O. T. (RALLY Kraft s.r.o., v niektorých iných zdaňovacích obdobiach aj FZM, s.r.o.), na ďalšom stupni spoločnosť K&L, s.r.o. a na konci žalobca.

19. K otázke právnej povahy deklarovaných zdaniteľných plnení v zmysle sporných faktúr správny súd pripomína, že vo svojej doterajšej rozhodovacej činnosti eviduje riešenie otázky rozlišovacích kritérií medzi reklamou a sponzoringom, ide o veci sp. zn. 13S/7/2018, 13S/8/2018, 13S/44/2018, 11S/19/2018, 11S/20/2018, 11S/129/2018, 11S/131/2018, 11S/139/2019, 11S/141/2019, 11S/143/2019. Prejednávaná vec nevykazuje také skutkové špecifiká, aby bolo potrebné odchyliť sa od postojov, aké už zaujal a záverov, k akým dospel v označených rozhodnutiach.

20. Administratívne orgány podľa názoru správneho súdu postupovali správne, ak sa zaoberali aj charakterom plnenia deklarovaného spornými faktúrami, nakoľko pri sponzorskom odkaze resp. sponzorstve na rozdiel od reklamy by žalobca nemal právo na odpočítanie DPH. V súvislosti s námietkou, že túto dôležitú právnu otázku neuviedol výslovne správca dane v protokole z daňovej kontroly, ale s ňou bol žalobca prekvapivo konfrontovaný až v neskorších fázach administratívneho konania, čo malo mať za následok ujmu na jeho právach, správny súd uvádza, že s právnym náhľadom správcu dane na povahu (charakter) dodaných služieb bol žalobca oboznámený ešte pred vydaním prvostupňového rozhodnutia, k tomuto právnemu názoru žalobca podal svoje vyjadrenie, s ktorým sa správca dane riadne vysporiadal. Keďže prvostupňové konanie pred správcom dane treba spolu s odvolacím konaním vnímať ako jeden celok, mal žalobca podľa názoru správneho súdu dostatok možností zareagovať aj na takúto právnu argumentáciu správcu dane. Okrem toho je potrebné si uvedomiť, že správny súd dôvod neuznania práva žalobcovi na odpočet DPH pre iné právne posúdenie povahy (charakteru) dodanej služby považuje až za sekundárny dôvod, vidiac naďalej ako primárny dôvod to, že žalobca nepreukázal, že spoločnosť K&L, s.r.o. bola skutočne dodávateľom služieb uvedených na sporných dodávateľských faktúrach prostredníctvom deklarovaného subdodávateľa. Preto aj skutočnosti, že žalobca bol správcom dane o jeho právnom náhľade na právnu povahu dodaných služieb oboznámený až po doručení protokolu z daňovej kontroly, je potrebné v kontexte s už uvedeným priznať inú právnu relevanciu, než aká by tejto spornej otázke patrila, ak by posúdenie dodaných služieb ako sponzoring bolo jediným dôvodom pre neuznanie práva žalobcovi na odpočet DPH.

21. Správny súd konštatuje, že v zmysle rozhodovacej činnosti SD EÚ (napr. C-530/09 zo dňa 27.10.2011) boli reklamné služby opakovane definované ako činnosť na podporu predaja, ak zahŕňa rozširovanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj. Sponzoring taktiež predstavuje marketingový nástroj podnikateľa, ktorý však obsahuje reklamnú informáciu v širšom slova zmysle. Základným účelom sponzorovania je najmä vytvorenie dobrého mena, povesti právnickej či fyzickej osoby (tzv. goodwill). Sponzorstvo slúži skôr k propagácii firmy, jeho primárnym cieľom nie je nabádať ku kúpe konkrétneho výrobku, tovaru alebo služby. Sponzorský odkaz, resp. sponzoring predstavuje zvyčajne prezentáciu loga, alebo prezentáciu výrobku skôr statického charakteru, často s uvedením, že sa jedná o sponzora. Jeho ústredným motívom nie je presvedčiť adresáta informácie ku kúpe určitého výrobku alebo k využitiu určitej služby zdôrazňovaním kvalít produktu, porovnávaním s podobnými výrobkami alebo službami, neobsahuje ani žiadny reklamný príbeh (nemá dynamický charakter).

22. V prejednáwanej veci mala reklama poskytnutá žalobcovi predstavovať uvedenie loga žalobcu „ESIN construction“ na pretekárskych vozidlách. Takéto zverejnenie loga na pretekárskych autách na športovom podujatí však ani podľa názoru správneho súdu nespĺňa kritéria reklamy. Uvedenie loga nemá vypovedaciu hodnotu k nejakému výrobku alebo službe, ktoré žalobca v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytuje. Nepodáva informáciu ani o tom, v akej oblasti žalobca podniká. Nebolo preukázané, že by sa na motoristických pretekoch reálne prezentovala podnikateľská činnosť žalobcu, jednotlivé produkty a služby. Okrem toho správny súd si kladie otázku, či činnosť žalobcu naozaj je medzi bežnou verejnosťou alebo medzi špecifickou verejnosťou tvorenou fanúšikmi motoristického športu tak všeobecne známa, že by zo samotného loga bez ďalšieho diváci mali akúkoľvek aspoň všeobecnú informáciu o produktoch a službách, ktoré žalobca poskytuje. Odpoveď na takto položenú otázku sa javí byť negatívna.

23. V nadväznosti na ustanovenie § 2 ods. 1 písm. a) zákona o reklame je potrebné zdôrazniť, že vymedzuje všeobecne len formu reklamy. Je pritom podstatné, že akákoľvek prípustná forma reklamy musí súvisieť s obchodnou, podnikateľskou činnosťou alebo inou zárobkovou činnosťou daného subjektu s cieľom uplatniť jeho produkty na trhu. V danej právnej veci bola pritom spochybnená práve schopnosť sporného plnenia uplatniť produkty žalobcu na trhu. Samotné uvedenie loga nemá vo vzťahu k predmetu podnikania žalobcu, jeho produktom alebo službám žiadnu vypovedaciu hodnotu. Neobsahuje v tomto

ohľade ani len všeobecnú informáciu. Žiadnym spôsobom nepropaguje ich vlastnosti, neporovnáva ich s inými produktmi, nevzdvihuje ich kvality. Nemôže teda logicky predstavovať ani podnet k ich kúpe, zvýšeniu ich odbytu. V zmysle ustanovenia § 2 ods. 1 písm. a) zákona o reklame je pritom podmienka tohto cieľu dominantná. V zásade môže ísť o akúkoľvek formu realizácie reklamy, podstatná je jej schopnosť dosiahnuť, resp. sledovať cieľ, ktorým je uplatnenie produktov na trhu. Nie je pritom nevyhnutne potrebné, aby daný subjekt preukazoval, že sa tak reálne stalo. Uvedená schopnosť dosiahnuť tento cieľ musí vychádzať z objektívne existujúcich skutočností. V danej veci však žalobca zaplatil za umiestnenie loga na pretekárskom vozidle, pričom takéto uvedenie obchodného mena žalobcu objektívne neobsahuje žiadnu informáciu o jeho podnikateľskej činnosti, jeho produktoch a službách a teda objektívne nemôže uplatniť produkty žalobcu na trhu. Okrem toho z dôkazov predložených žalobcom vyplýva, že logo žalobcu nebolo na pretekárskych automobiloch izolované, ale bolo umiestnené na konkrétnom pretekárskom automobile spolu s ďalšími logami spoločností s rôznym obchodným a výrobným zameraním. Toto samo o sebe znižuje šancu podať akúkoľvek konkrétnu informáciu o žalobcovi a jeho produktoch. Dokonca je možné vysloviť, že uvedené v priemernom divákovi prirodzene evokuje, že ide o sponzorov daného jazdca, rally tímu alebo podujatia. Na uvedených záveroch nič nemení skutočnosť, ak odberateľ a dodávateľská spoločnosť ich obchodný vzťah formálne zastrešia zmluvou o reklame, nakoľko je potrebné posudzovať úkony, konanie účastníkov zmluvného vzťahu ako aj výsledok činnosti so zreteľom na ich skutočnú povahu, úmysel a reálny výsledok. Rovnako je akceptovateľné, ak správne orgány pri vysvetľovaní pojmov reklama a sponzorský odkaz poukazovali na znenie zákona o vysielaní a retransmisii a rozhodovaciu činnosť NS SR, ktorá z týchto ustanovení vychádza. Úprava reklamy a v podstate aj sponzorského odkazu uvedená v tomto zákone reálne dopadá aj na prejednávajúcu vec, keď definícia vyššie uvedených pojmov je použiteľná na danú právnu situáciu, a to aj s ohľadom na výklad týchto pojmov, ktoré podal SD EÚ vo svojej konštantnej rozhodovacej činnosti.

24. Správny súd poukazuje na rozhodnutie NS SR vo veci sp. zn. 6Sžo/8/2013, v ktorom bol prezentovaný záver, že „z hľadiska rozlíšenia medzi reklamou a sponzorským odkazom je dôležité posúdiť obsah komunikátu. Posúdiť, či obsah konkrétneho komunikátu obsahuje oznam informatívneho charakteru alebo, či už ide o údaje určené k podpore predaja, nákupu alebo prenájmu výrobku alebo služieb, je úlohou žalovaného. Dôležité sú prostriedky, ktoré v ňom boli použité a rovnako aj určité kvalitatívne hodnotenie konkrétneho produktu. V reklame je možné použiť subjektívne hodnotiace komentáre, vyzdvihovanie vlastností produktu, alebo rôznymi inými formami pozitívne reklamovaný produkt propagovať. V sponzorskom odkaze takéto výrazové prostriedky nie je možné použiť, nemôže obsahovať typické reklamné prvky. V prípade, ak by sponzorský odkaz takéto prvky obsahoval, bolo by tak možné obchádzať prísnejšie pravidlá, ktoré platia pre vysielanie reklamy.“ Správny súd je toho názoru, že práve uvedené rozhodnutie podporuje závery správcu dane a žalovaného, keď NS SR de facto konštatoval, že rozdiel medzi reklamou a sponzoringom je aj v tom, že pri reklame sa používajú typické prostriedky na podporu predaja, nákupu alebo prenájmu výrobku a služieb, ktoré potom naopak absentujú v sponzorskom odkaze. Dôležité sú teda prostriedky, ktoré v ňom boli použité. V prejednávanej veci neobsahuje sporné plnenie žiadne typické prvky reklamy. Naopak vzhľadom na svoj charakter, ako aj všetky ostatné okolnosti, je možné uzavrieť, že ide o typický sponzorský odkaz.

25. Pretože z reklamných služieb je možné uplatniť si nárok na odpočet DPH, čo má dosah na fiškálne záujmy štátu, nie je možné daňové orgány odbiť prípadným argumentom, že nemajú právo posudzovať spôsobilosť žalobcom zvolených prostriedkov byť účinnou reklamou. V takom prípade by si totižto každý daňový subjekt mohol za reklamu vyhlásiť čokoľvek. Je pravda, že žiadny príjemca reklamných služieb nemôže dopredu vedieť, aký efekt daná reklama bude mať, v akom rozsahu ním využité reklamné služby zapôsobia a aký budú mať vplyv na ľudské správanie, resp. na rozhodnutia zákazníkov, avšak už pri úvahách o využití reklamy na propagáciu vlastnej podnikateľskej činnosti alebo jej výsledkov (produktov či služieb) je povinný z hľadiska obsahu a formy reklamy správať sa ekonomicky racionálne tak, aby maximalizoval účinok reklamy. Týka sa to voľby miesta, kde má byť reklama prezentovaná, reklamných nosičov, vizuálneho prevedenia informácie a obsahu. Reklama by mala dať potenciálnemu zákazníkovi už pri prvom letmom vizuálnom alebo akustickom kontakte relevantnú informáciu umožňujúcu recipientovi vytvoriť si zrozumiteľný obraz o ponúkanom produkte alebo službe, následne (sekundárne) by mala disponovať spôsobilosťou efektívne vzbudiť u takéhoto recipienta záujem o ponúkaný produkt alebo službu.

26. Sponzorský odkaz má funkciu informačnú, reklama má funkciu propagačnú a presvedčovaciu. Informuje o existencii určitého konkrétneho produktu alebo služby, vyzdvihuje vlastnosti určitého

produktu alebo služby, prezentuje jeho funkcie, využitelnosť, praktickú upotrebitelnosť. Zo slovnej informácie „ESIN construction“ sa veľa nedozvie. Nestrháva na seba pozornosť návštevníka motoristického podujatia. Práve tým, že logo musí zápasíť o svoj priestor na závodnom automobile s inými logami ďalších spoločností a navyše sa nachádza na rýchlo sa pohybujúcom objekte, zhoršuje sa vnímateľnosť informácie zo strany návštevníka motoristického podujatia, t.j. schopnosť rýchlej percepcie informačnej hodnoty zobrazeného loga.

27. Logo môže plniť funkciu reklamy v podstate iba u veľkých spoločností, ktoré sa vyznačujú dlhodobým, masívnym a prakticky celú spoločnosť zasahujúcim pôsobením na relevantnom trhu alebo tým, že ich produkty sú všade prítomné, rozšírené a známe (napr. Facebook, McDonald's, Coca Cola, Audi, Apple, IKEA, ...). Aj u týchto spoločností však platí, že sa do takejto pozície na relevantnom trhu museli v počiatkoch ich podnikateľského pôsobenia najskôr prepracovať systematickou aplikáciou „klasických“ reklamných techník - prezentáciou konkrétnych vlastností produktu alebo služby alebo vyzdvihovaním predností produktu alebo služby oproti konkurencii. Z uvedeného teda možno uzavrieť, že na rozdiel od sponzorského odkazu (sponzoringu) reklama slúži na upútanie pozornosti recipienta, vyzýva k nákupu produktu, podnecuje k využitiu určitej služby, pozýva (vábi) k návšteve nejakého predajného miesta informovaním o existencii určitého výrobku alebo služby a vyzdvihovaním konkrétnych doposiaľ žiadnym iným výrobcom neobjavených vlastností alebo doposiaľ neaplikovaného spôsobu využitia (použitia) produktu alebo služby. Zvyčajne sa vymedzuje voči existujúcej alebo potenciálnej konkurencii verbálnym využívaním rôznych superlatívov (prvý na trhu, tradičný, najrýchlejší, najlepší, najlacnejší, najefektívnejší, bezchybný, komplexný servis, najmodernejšia technológia, okamžité dodanie a pod.), ktoré slová majú strhnúť pozornosť potenciálnych alebo už existujúcich zákazníkov na konkrétny produkt alebo službu. Nič z uvedeného však nie je možné identifikovať v slovnom spojení „ESIN construction,“ umiestnenom vo forme loga na nevelkej ploche vymedzenej časti závodného automobilu vizuálne spoluzahŕteného logami ďalších spoločností.

28. Keďže sponzorský odkaz nezakladá vo všeobecnosti právo na odpočítanie DPH, tak na uvedenú vec nie je možné aplikovať závery, ktoré vyslovil SD EÚ vo svojich rozhodnutiach týkajúcich sa DPH, podvodného konania a vedomosti subjektov o takomto podvodnom resp. zneužívajúcom konaní. Ak teda daňové orgány dospeli k záveru, že v prípade plnenia podľa sporných faktúr nejde o reklamu, ale ide o sponzoring, sú tieto ich úvahy právne korektné.

29. K prípadnej potrebe aplikácie judikatúry SD EÚ v otázke preukazovania existencie podvodného konania v dodávateľsko-odberateľskom reťazci, ktorého súčasťou je posudzovaná zdaniteľná osoba (platiteľ DPH) v spojení s otázkou vedomosti zdaniteľnej osoby o jej účasti na podvodnom konaní, resp. vedomosti o tom, že zdaniteľné plnenie bolo súčasťou podvodu, správny súd uvádza, že z judikatúry SD EÚ vyplýva zásada subsidiarity skúmania podmienky účasti (vedomosti) daňového subjektu na daňovom podvode vo vzťahu k nevyhnutnosti splnenia hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH. Uvedenú zásadu je možné vyabstrahovať napr. z bodu 49 rozsudku SD EÚ vo veci C-277/14 (PPUH Stehcamp): „Naopak, pokiaľ sú splnené vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet upravené šiestou smernicou, nie je v súlade s režimom práva na odpočet upraveným touto smernicou, aby sa zamietnutím tohto práva postihla zdaniteľná osoba, ktorá nevedela a nemohla vedieť, že dotknuté plnenie je zapojené do podvodu spáchaného dodávateľom alebo že podvodom na DPH bolo poznačené iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádzalo plneniu uskutočnenému uvedenou zdaniteľnou osobou alebo po ňom nasledovalo (pozri v tomto zmysle rozsudky Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16; body 51, 52 a 55; Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, body 44 až 46 a 60, ako aj Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 44, 45 a 47).“ SD EÚ teda v rozsudku vo veci C-277/14 (bod 49) vyslovene uvádza, že pre relevanciu akýchkoľvek následných úvah smerujúcich ku skúmaniu existencie podvodného konania v dodávateľsko-odberateľskom reťazci, ktorého súčasťou je posudzovaná zdaniteľná osoba (platiteľ DPH,) v spojení s otázkou vedomosti zdaniteľnej osoby o jej účasti na podvodnom konaní, resp. vedomosti o tom, že zdaniteľné plnenie bolo súčasťou podvodu, je nevyhnutné, aby bolo v zmysle zásad daňového konania konkrétneho štátu (v podmienkach Slovenskej republiky zásad potvrdzovaných judikatúrou NS SR) preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH. Ako bolo vysvetlené vyššie, žalobca splnenie hmotnoprávných podmienok v zmysle zákona o DPH nepreukázal.

30. V nadväznosti na uvedené v predchádzajúcom bode správny súd poukazuje na rozsudok NS SR sp. zn. 1Sžfk/8/2016 zo dňa 08.06.2017, podľa ktorého „doktrínu zneužitia práva je v zmysle citovaného rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Maks Pen (sp. zn. C-18/13, marginálny bod č. 22) možné v súdnom konaní aplikovať iba v prípade, ak je preukázané, že zdaniteľné obchody prebehli a ich materiálne výsledky reálne existujú.“ V citovanom rozsudku kasačný súd vytkol príslušnému krajskému súdu, že pristúpil k aplikácii únieho práva prostredníctvom judikatúry Súdneho dvora, keď v preskúmvanej veci išlo o nekolízny právny stav, ktorý nasvedčoval aplikácii dotknutých ustanovení zákona o DPH. NS SR v citovanom rozsudku ďalej uviedol, že „bolo povinnosťou správneho súdu preveriť splnenie základných podmienok stanovených vnútroštátnym právnym poriadkom na vznik práva na odpočítanie dane a následne, či si aj žalobca podaním daňového priznania toto právo v súlade s uvedeným právnym poriadkom uplatnil. Medzi základné predpoklady vzniku práva na odpočítanie dane patrí vznik daňovej povinnosti u dodávateľa tovaru (v preskúmvanej veci ide o stavbu), s čím sa spája dôkazné bremeno žalobcu preukázať nadobudnutie tovaru od označeného platiteľa, ktorý vystupuje v úlohe jednoznačne identifikovateľného dodávateľa tovaru.“ Správny súd poukazuje na názor NS SR v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/60/2017 zo dňa 27.06.2019: „Daňový subjekt zásadne preukazuje skutočnosť, ktoré sám tvrdí a deklaruje, teda že prijal zdaniteľné plnenia v rozsahu, kvalite a spôsobom vyplývajúcim z predložených dokladov a od dodávateľa uvedeného na faktúre. Ak preukáže uskutočnenie zdaniteľného plnenia tak, ako ho deklaruje, môžu orgány finančnej správy neuznať daňovému subjektu nárok na odpočet dane len z dôvodu zneužitia práva alebo pre účasť na daňovom podvode. Inak platí zásada neutrality dane, v zmysle ktorej má byť podnikateľ (zdaniteľná osoba) plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene tovarov a služieb, ak tieto použil na uskutočnenie ekonomických aktivít podliehajúcich DPH. Zatiaľ čo v prípade preukázania vzniku nároku na odpočet dane zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku zásadne daňový subjekt, ktorý si nárok uplatnil, v prípade preukázania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode je dôkazné bremeno len na správcovi dane.“

31. Aj Ústavný súd Slovenskej republiky, posudzujúc vec, kde sa sťažovateľka dožadovala aplikácie právnych záverov SD EÚ, podľa ktorých v prípade, že bolo zdaniteľné plnenie preukázateľne uskutočnené, no v skutočnosti nebolo vykonané dodávateľom ani subdodávateľom, nárok na odpočet môže byť zamietnutý len za podmienky, že sa preukáže, že išlo o súčasť podvodného jednania, o čom zdaniteľná osoba vedela alebo mala vzhľadom na okolnosti vedieť, považuje pred pristúpením k aplikácii uvedenej judikatúry SD EÚ za nevyhnutné, aby bolo najskôr preukázané uskutočnenie zdaniteľného plnenia, čoho jedným z aspektov je aj preukázanie toho, že tovar alebo službu skutočne dodal deklarovaný dodávateľ (bližšie pozri uznesenie ÚS SR sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15.11.2017). Len na doplnenie predchádzajúcich bodov rozsudku správny súd dodáva, že v citovanom uznesení Ústavný súd Slovenskej republiky zaujal postoj aj k otázke presunu dôkazného bremena, keď dospel k záveru, že „východisko argumentácie súdov, podľa ktorého v prípade správcom dane preukázaných pochybností o uskutočnení zdaniteľných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt, je možné považovať za ústavne konformné. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane.“

32. Z doposiaľ uvedeného vyplýva, že ak nie je preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok na priznanie nároku na odpočet DPH, nie je potrebné skúmať podmienku účasti daňového subjektu na daňovom podvode, resp. otázku vedomosti daňového subjektu na takejto účasti. Podporne k prezentovanému názoru správny súd poukazuje na rozhodovaciu činnosť Nejvyššího správního soudu České republiky (ďalej aj „NSS ČR“), napr. na rozsudok sp. zn. 6 Afs 148/2016 zo dňa 19.01.2017: „Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo (srov. např. již shora odkazovaný rozsudek č. j. 6 Afs 170/2016 - 30). Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátcé neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude - jak správně podotýká stěžovatel - v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem či v důsledku daňových podvodů). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího či podvodného jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl

důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňové relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet DPH, lze sice také považovat v jistém (širším) smyslu za podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude zvýšena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno.“

33. Podobný názor (ako citovaný v predchádzajúcom bode rozsudku) vyslovil NSS ČR v rozsudku sp. zn. 3 Afs 92/2017 zo dňa 07.11.2018, keď uviedol: „Případná neúčast na daňovém podvodu je až sekundární podmínkou pro přiznání nároku na odpočet daně, kdy platí, že je-li plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu, respektive o tomto podvodu věděla či vědět mohla, nenáleží jí nárok na odpočet daně (viz například rozsudky Soudního dvora ze dne 6.7.2006, ve věci C-439/04 a C-440/04, Axel Kittel, nebo ze dne 12.1.2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd a ostatní). Tomu zcela konvenuje závěr opakovaně vyslovený Nejvyšším správním soudem, že k posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25.9.2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, ze dne 21.5.2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, ze dne 23.11.2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, ze dne 24.5.2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32, nebo ze dne 21.12.2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35). Ve stěžovatelsvě případě však zmíněná sekundární podmínka nebyla vůbec zkoumána, neboť v prvé řadě nebyly naplněny hmotněprávní předpoklady pro přiznání nároku na odpočet daně, což učinilo otázku daňového podvodu irelevantní. Orgány finanční správy proto nebyly povinny prokazovat, jak se stěžovatel nesprávně domnívá, že uplatnil nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem.“

34. Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, možno konštatovať, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení v časti označeného dodávateľa sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu ako nedostatočne unesené. Argumentáciu daňových orgánov nadväzujúcu na skutkové zistenia k otázke splnenia zákonných podmienok na uplatnenie práva na odpočet DPH považuje správny súd za dostatočnú a presvedčivú, nevykazujúcu prvky arbitrárnosti.

35. Po preskúmaní veci súd dospel k záveru, že v procesnom postupe správcu dane a žalovaného neboli zistené žiadne porušenia zásad daňového konania dosahujúce relevanciu odôvodňujúcu konštatáciu dôvodu na zrušenie preskúmaných rozhodnutí v zmysle § 191 ods. 1 písm. g) SSP. Daňové orgány vykonali dostatočné dokazovanie a žalovaný prihliadol na všetky relevantné skutočnosti, ktoré vyšli v daňovom konaní najavo. Z uvedených dôvodov správny súd dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného ani prvostupňového rozhodnutia zo žiadneho zo žalobcom deklarovaných dôvodov a preto žalobu ako nedôvodnú v celom rozsahu zamietol (§ 190 SSP).

36. Podľa § 168 veta prvá SSP žalovanému prizná správny súd podľa pomeru jeho úspechu vo veci voči žalobcovi právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania iba, ak to možno spravodlivo požadovať. Žalobca bol v konaní neúspešný, a preto o trovách konania bolo rozhodnuté podľa § 168 SSP tak, že úspešnému žalovanému súd náhradu trov konania nepriznal, nakoľko žalovanému žiadne dôvodne vynaložené trovy nevznikli.

III.

Konanie na kasačnom súde

37. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) S.s.p., v ktorej navrhol kasačnému súdu, aby postupom podľa § 462 ods. 1 S.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne aby napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 2 S.s.p. zmenil, zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

38. Sťažovateľ poukázal na žalobný dôvod nezákonného procesného postupu správcu dane - podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánmi verejnej správy a to že medzi dôvodmi vyrubenia dane tak, ako ich ustanovili jednotliví správcovia dane, je zjavná nekonzistentnosť a rozporupnosť, ktorá navyše zakladá nepreskúmateľnosť a zmätočnosť posledného rozhodnutia správcu dane.

39. Sťažovateľ uviedol, že je pre neho absolútne zarážajúce odôvodnenie rozsudku správneho súdu, ktorý konštatuje, že hlavným dôvodom nepriznania nároku sťažovateľa na odpočet DPH bola skutočnosť, že nebolo preukázané, že spoločnosť K & L, s.r.o. bola skutočne dodávateľom služieb uvedených na sporných dodávateľských faktúrach prostredníctvom deklarovaných subdodávateľov. Napriek takto skonštatovanému právnomu výsledku (dôvod nepriznania na odpočet DPH z dôvodu nepreukázania skutočného dodania služieb konkrétnym dodávateľom) správny súd veľmi podrobne a vo viacerých bodoch odôvodnenia rozsudku argumentačne odôvodňuje nepriznanie nároku na odpočet DPH práve posúdením služieb ako sponzoringu.

40. Ďalej uviedol, že prvostupňový správca dane nedal sťažovateľovi v rámci daňovej kontroly žiadnym spôsobom na vedomie, že spochybňuje právno-daňový charakter dodanej služby ako reklamy, a že posudzované služby právne posúdil ako sponzoring nepodliehajúci DPH a nie ako reklamu. Teda sťažovateľ nemajúc vedomosť o takomto spochybnení ani nemohol v daňovej kontrole predkladať dôkazy preukazujúce posúdenie danej služby ako legitímnej reklamnej služby podliehajúcej DPH. V tejto súvislosti sťažovateľ poukazuje na explicitne ustanovenú povinnosť správcu dane umožniť sa ku všetkým skutočnostiam zisteným počas daňovej kontroly vyjadriť, ktorá povinnosť jednoznačne vyplýva pre správcu dane z ust. § 45 ods.1 písm. f) Daňového poriadku, nie až v rámci vyrubovacieho konania. Podľa názoru sťažovateľa nemožno právne dôvody vyrubenia rozdielu DPH dopĺňať a meniť ani vo vyrubovacom konaní. Účelom vyrubovacieho konania nie je zisťovať nové skutočnosti ohľadom posúdenia právnych dôvodov na verifikovanie splnenia/nesplnenia podmienok konkrétnej sumy rozdielu dane. V rámci vyrubovacieho konania je správca dane povinný vychádzať zo záverov zistených v rámci daňovej kontroly a z právnych dôvodov vyrubenia dane v daňovej kontrole ukončenej protokolom. Správca dane nie je oprávnený v rámci vyrubovacieho konania rozširovať dôvody vyrubenia dane aj o ďalšie skutočnosti a právne determinanty, ku ktorým sa v daňovom konaní nevykonávalo dokazovanie.

41. Sťažovateľ tiež poukázal na to že celé dokazovanie v rámci daňovej kontroly bolo zo strany prvostupňového správcu dane vedené a dôkazy vykonávané iba vo vzťahu k preukazovaniu reálnosti dodania služby zo strany K&L, s.r.o., resp. jej subdodávateľov.

42. Základným dôkazom preukazujúcim reálnosť dodania sporných zdaniteľných plnení zo strany K&L, s.r.o. je ich faktické dodanie v prospech sťažovateľa zmluvne dohodnutým spôsobom - najmä dodanie vizualizácie loga, jeho umiestnenie na vozidlo, existencia reklamy na vozidle počas zazmluvnených závodov, zabezpečenie dohodnutej fotodokumentácie, umiestnenie zabezpečeného produktu reklamy na internetových stránkach a v neposlednom rade odvysielanie a uverejnenie video/fotozáznamov obsahujúcich (okrem iného) aj dodanú službu reklamy na príslušných televíznych kanáloch, printových médiách a internetových portáloch, ktoré všetky skutočnosti kumulatívne, ale aj jednotlivo alternatívne preukazujú riadne splnenie si povinnosti zmluvného partnera daňového subjektu - K&L, s.r.o. vopred dohodnutým spôsobom. Za takto dodané služby vystavila spoločnosť K&L, s.r.o. sťažovateľovi predložené faktúry, čo je ďalším dôkazom o reálnosti dodania služby práve zo strany K&L, s.r.o. Sťažovateľ posudzované faktúry K&L, s.r.o. skutočne zaplatil, a to vedomý si skutočnosti, že K&L, s.r.o. si svoje povinnosti splnila a dohodnuté plnenie sťažovateľovi riadne dodala.

43. Podľa názoru sťažovateľa správny súd nesprávne vec právne posúdil keď konštatoval (podľa jeho označenia) „sekundárny“ právny záver, že v danej veci nešlo o poskytnutie reklamných služieb sťažovateľovi, ale o sponzorský odkaz, ktorý nezakladá právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, nakoľko nie je predmetom dane z DPH. Zo žiadneho v rámci daňového konania a ani následného konania o preskúmanie rozhodnutí správcov dane vykonaného dôkazu ani len implicitne nevyplýva, že by sťažovateľ mal služby (prenájom reklamnej plochy na pretekárskych vozidlách) obstaráť za účelom sponzoringu, resp. že jeho vôľa smerovala k sponzorovaniu predmetných závodov bez očakávania protiplnenia, už vôbec zo žiadneho vykonaného dôkazu nevyplýva, že by tak mal konať sťažovateľ vedome s cieľom získania neoprávnenej daňovej výhody vo forme neoprávneného zvýšenia nákladov a neoprávneného uplatnenia odpočítania DPH z predstieranej služby. Pre účely posúdenia obstaraných služieb ako zdaniteľného plnenia (DPH) nie je podľa názoru sťažovateľa nevyhnutné, aby bola

preukázaná schopnosť služby náležite propagovať podnikanie sťažovateľa s ohľadom na zvýšenie alebo udržanie príjmov sťažovateľa, pričom takýto správnym súdom konštatovaný záver považuje sťažovateľ za nesprávny.

44. Taktiež podľa názoru sťažovateľa zákon o DPH, ktorý je pre posúdenie danej veci rozhodujúci, nepodmieňuje vznik daňovej povinnosti (DPH) z dotknutej služby tou skutočnosťou, či a do akej miery má obstaraná služba reklamy pre daňový subjekt vypovedaciu hodnotu. Zákon o DPH ustanovuje, že každé plnenie je službou s výnimkou služieb, ktoré sú taxatívne vymedzené v zákone o DPH, čo však daný prípad rozhodne nie je, čo sťažovateľ opätovne akcentuje. Z predložených zmlúv o reklame uzatvorených medzi sťažovateľom a K&L, s.r.o. vyplýva, že prejavenu vôľou zmluvných strán bolo propagovať spoločnosť daňového subjektu formou reklamnej zdaniteľnej služby, čomu zodpovedali všetky zmluvné povinnosti K&L, s.r.o.

45. Správnym súdom konštatovaný záver (predtým aj žalovaného a prvostupňového správcu dane) je v príkrom rozpore s doslovnou dikciou zákona o reklame, v zmysle ktorého je predmetom reklamy aj (hoci len) vyobrazenie obchodného mena, ochrannej známky alebo iného práva súvisiaceho s podnikaním podnikateľského subjektu. O reklamu ide teda aj v prípade, keď šíriteľ reklamy, resp. subjekt poverený zabezpečením reklamy pre svojho odberateľa predvádza, prezentuje alebo inak oznamuje v každej (bez rozdielu) podobe hoci len obchodné meno, logo alebo vyobrazuje odberateľa, čo má explicitnú oporu v označených zákonných ustanoveniach zákona o reklame.

46. Žalovaný svoje úvahy náležite neodôvodnil, čoho právnou konzekvenciou je skutočnosť, že napadnuté rozhodnutie žalovaného nespĺňa ani minimálne kvantitatívne, no najmä kvalitatívne požiadavky na náležité odôvodnenie.

47. Záverom poukázal na odchýlenie sa krajského súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, konkrétne od uznesenia najvyššieho súdu sp. zn. 7Cdo/42/2010 zo dňa 17.10.2021, ktoré pojednáva o princípe predvídateľnosti súdnych rozhodnutí.

48. Na výzvu krajského súdu sa vyjadril žalovaný, ktorý aj naďalej zotrval na svojich záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí a kasačnú sťažnosť navrhol zamietnuť

IV.

Právny názor Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

49. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1. augusta 2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 1Sžfk/73/2021. Od 1. augusta 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

50. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1 S.s.p., § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 28. septembra 2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

51. Podľa 464 ods.1 S.s.p. ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už

len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie. V danom prípade kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v obdobnej veci tých istých účastníkov sp. zn. 5Sžfk/20/2021 zo dňa 19.07.2022, na odôvodnenie ktorého odkazuje.

28. K sťažnostným bodom týkajúcim sa právneho posúdenia deklarovaných služieb na sporných faktúrach ako sponzoringu kasačný súd odkazuje na právne posúdenie tejto problematiky vo svojom skoršom rozsudku sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28.02.2022 (na ktoré následne nadviazali aj rozsudky sp. zn. 4Sžfk/31/2021, sp. zn. 2Sfk/9/2021 a sp. zn. 6Sžfk/48/2021, vydané v konaniach medzi totožnými účastníkmi konania ako v prejednávanej veci). V danom prípade bola posudzovaná táto právna otázka v skutkovo takmer totožnom kontexte odmietnutia nadmerného odpočtu DPH z deklarovaných reklamných služieb - prezentáciou loga zdaniteľnej osoby na pretekárskych vozidlách, pričom konajúci senát kasačného súdu sa s vyslovenými závermi stotožňuje a preto na jeho relevantnú časť v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje v nižšie uvedenom znení:

„20. K predmetu kasačného konania kasačný súd uvádza, že odplatné zabezpečenie reklamného priestoru platiteľom dane pre sťažovateľa a prezentácia jeho loga na automobilových pretekoch a následne i v médiách 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, sponzoringom (sponzorským odkazom), alebo ním zmluvné strany sledovali iný účel, pri uplatnení režimu DPH mohlo ísť len o dodanie služby, pri ktorej vznikla daňová povinnosť, pretože služba bola poskytnutá sťažovateľovi za protihodnotu v tuzemsku zdaniteľnou osobou, ktorá konala v postavení zdaniteľnej osoby (§ 2 ods. 1 písm. b/, § 3 ods. 2, § 9 ods. 1, § 19 ods. 1 zákona o DPH).

21. Ďalej je treba upozorniť na to, že zákon o DPH na účely odpočítania dane z prijatých služieb nerobí rozdiel medzi reklamou a sponzoringom v tom zmysle, že by povedzme 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 len „zákon o reklame“), resp. zákon č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii v znení neskorších predpisov (ďalej len „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.

22. So zreteľom na okolnosti súdeného prípadu možno dať sťažovateľovi za pravdu, že prezentáciou jeho loga (obchodného mena) na automobilových pretekoch bezpochyby mohol byť vo verejnosti vytvorený určitý (zrejme pozitívny) vnem o existencii sťažovateľa, čo mohol byť jeden z dôvodov stojacich za vznikom transakcie. To však pre priznanie práva na odpočítanie dane z prijatej služby samo osebe nestačí. Rozhodujúcou je kladné zodpovedanie otázky, či ide o službu, ktorú sťažovateľovi poskytol platiteľ dane a či ju sťažovateľ použil alebo použije na svoje zdaniteľné plnenia, na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Teda či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov sťažovateľa. Kasačný súd teda zdôrazňuje, že pre záver o zákonnosti odpočítania dane z prijatej služby dodávateľa nie je rozhodujúce, či išlo o reklamu alebo sponzoring, pretože aj sponzorský odkaz je formou reklamy, hoci protihodnota zaň plní aj iné funkcie.

23. Otázkami odpočítania dane z reklamných služieb podobného druhu sa v minulosti zaoberal aj Súdny dvor EÚ, ktorý v jednom z ostatných rozhodnutí na danú tému (C-334/20 zo dňa 25.11.2021 Amper Metal Kft.) vyslovil záver, 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 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“ (bod 40). Konštatoval tiež, že „skutočnosť, že sa nezvýšil obrat zdaniteľnej osoby, nemôže ovplyvniť výkon práva na odpočítanie. Spoločný systém DPH, ako bolo pripomenuté v bode 23 tohto rozsudku, totiž zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účely a výsledky, pod podmienkou, že uvedené činnosti v zásade podliehajú DPH. Okrem toho, ak raz vznikne právo na odpočítanie dane, zostáva zachované aj vtedy, ak sa zamýšľaná hospodárska činnosť napokon neuskutočnila a v dôsledku toho nevedla k zdaniteľným plneniam, alebo ak zdaniteľná osoba nemohla používať tovary alebo služby, ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných plnení, z dôvodu okolností nezávislých od jej vôle (rozsudok z 12. novembra 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, body 38 a 40, ako aj citovaná judikatúra)“ (bod 35).“

29. Z vyššie citovaného právneho posúdenia kasačného súdu v obdobnej veci vyplýva, že na účely právneho posúdenia, či si daňový subjekt môže odpočítať DPH z prijatej reklamnej služby nie je rozhodujúce, či túto službu správca dane zadefinuje ako sponzoring alebo reklamu. Zákon č. 222/2004 Z.z. totiž explicitne zo svojho režimu služby spojené so sponzorským odkazom nevyníma. V zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. je teda jednoznačne možné považovať za dodanie služby aj umiestnenie loga (obchodného mena) sťažovateľa na pretekárskych vozidlách, pretože služba bola poskytnutá sťažovateľovi za protihodnotu v tuzemsku zdaniteľnou osobou, ktorá konala v postavení zdaniteľnej osoby (§ 2 ods. 1 písm. b/, § 3 ods. 2, § 9 ods. 1, § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z.).

30. Kasačný súd zároveň upozorňuje, že je potrebné opatrne pristupovať k úvahám o tom, či logo ktorého podnikateľa alebo obchodnej spoločnosti môže mať dostatočnú výpovednú hodnotu na to, aby mohli byť uverejnené bez ďalšieho a naplniť tým kritéria reklamy (takéto posúdenie je navyše do určitej miery neudržateľné, keďže by išlo o voľnú úvahu správcu dane viažucu sa na jeho subjektívne vnímanie a vyhodnotenie vizuálu loga).

31. Ako už vyplýva z vyššie citovaného rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR, pre posúdenie oprávnenosti odpočtu DPH daňovým subjektom nie je v samotnej podstate veci rozhodujúci charakter sťažovateľom zvolenej prezentácie loga, ale jej súvis s ďalšími dodávkami tovarov a služieb sťažovateľa alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Aby si sťažovateľ mohol oprávnené odpočítať DPH z takto deklarovanej reklamnej služby, musí byť preukázané, že mala priamy a bezprostredný súvis s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami sťažovateľa na výstupe (v slovenskom preklade citovaného rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-334/20 Amper Metal Kft. zo dňa 25.11.2021 nastala chyba pri preklade a správne má citácia bodu 40 znieť: „zdaniteľná osoba si môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe za reklamné služby, ak je takéto poskytnutie služieb transakciou, ktorá podlieha DPH v zmysle článku 2 smernice o DPH, a priamo a bezprostredne súvisí s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na výstupe alebo s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby ako súčasť jej všeobecných nákladov, pričom nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že fakturovaná cena za tieto služby je neprimeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby“ - poznámka kasačného súdu) alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou.

32. Sťažovateľ však v danom prípade s takýmto smerovaním právneho posúdenia nebol konfrontovaný. Daňové orgány totiž vyrubenie rozdielu dane odôvodňovali posúdením charakteru deklarovanej služby ako sponzoringu, z čoho vyvodili, že sponzoring nie je zdaniteľnou službou v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. a to je hlavným dôvodom prečo nie je možné uplatniť odpočet dane. Sťažovateľ preto ani legitímne nemohol vedieť, že má správcovi dane a žalovanému preukazovať priamy a bezprostredný súvis prijatej služby - reklamy s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami sťažovateľa na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Pre uvedené ani nie je možné na základe zisteného skutkového stavu urobiť jednoznačný záver o tom, že neboli naplnené hmotno-právne podmienky odpočtu DPH. V každom prípade je však nutné konštatovať, že vyrubenie rozdielu dane žalovaný, ako aj správca dane, vec nesprávne právne posúdili, čoho následkom je nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia.

33. Kasačný súd naopak považuje za nedôvodný sťažnostný bod, ktorý sa týkal porušenia procesných práv sťažovateľa v dôsledku neumožnenia sa vyjadriť k právnomu posúdeniu povahy prijatej služby - reklamy na účely možnosti odpočítania DPH, z ktorej si uplatňoval právo na odpočet dane, v priebehu daňovej kontroly. Faktom však zostáva, že sťažovateľ bol s právnym náhľadom správcu dane na povahu (charakter) dodaných služieb oboznámený ešte pred vydaním prvostupňového rozhodnutia a preto mu nič nebránilo sa k týmto predbežným náhľadom správcu dane na posudzované služby vyjadriť, prípadne navrhnúť doplnenie dokazovania. Sťažovateľ sa k uvedenému aj vyjadril (na ústnom pojednávaní uskutočnenom dňa 15.11.2018) a správca dane sa s jeho vyjadrením napokon vysporiadal aj v prvostupňovom rozhodnutí. V § 68 ods. 3 tretia veta Daňového poriadku je výslovne upravené, že správca dane doplní dokazovanie na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu. Námietky sťažovateľa v tomto smere správcu dane v konečnom dôsledku aj vyhodnotil v prvostupňovom rozhodnutí, ktoré predstavuje konečný a záväzný právny názor založený na zistenom skutkovom stave počas daňovej kontroly. Až toto rozhodnutie môže zakladať povinnosti (v danom prípade zaplatiť vyrubený rozdiel dane) daňovému subjektu. Preto nie je možné prisvedčiť argumentácii, že boli porušené sťažovateľove procesné práva daňovými orgánmi.

34. Vyššie konštatované závery vyplývajú aj z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/47/2007 zo dňa 21. novembra 2007, ktorý dôvodil, že: „K výsledkom vyrubovacieho konania správca dane dôjde správnou úvahou, v rámci ktorej sa musí vysporiadať i s tvrdeniami a dôkaznými návrhmi vznesenými daňovým subjektom v priebehu daňovej kontroly i vo vyjadrení k protokolu. V prípade, že ide o vydanie dodatočného platobného výmeru [§ 44 ods. 6 písm. b) zákona o správe daní a poplatkov], je zrejmé, že daň zistená po daňovej kontrole sa odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní, a preto ide už o vyslovenie právneho názoru správcu dane na sporné skutočnosti medzi daňovým subjektom a správcom dane. Až hodnotenie dôkazov, ich konfrontácia s vyjadreniami a dôkazmi daňového subjektu proti protokolu umožňuje správcovi dane v štádiu vyrubovacieho konania vysloviť záver o vyrubenej dani. Námietskami a vyjadreniami účastníka konania sa musí zaoberať už správca dane, a to najneskôr v odôvodnení dodatočného platobného výmeru. Pokiaľ tak neurobil, jeho rozhodnutie je arbitrárne, vydané jednostranne na základe zistení správcu dane. Z hľadiska právnej praxe nie je možné tieto nedostatky ponechať na odstraňovanie až v štádiu odvolacieho konania vlastnou činnosťou žalovaného.“

35. Záverom sťažovateľ namietal aj odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, no tento sťažnostný bod však ďalej nerozvinul. Podstatou kasačného dôvodu má byť odchylenie sa krajského súdu od skôr vysloveného právneho posúdenia konkrétnej otázky tvoriacej podstatu veci ktorá má byť v prejednávanej veci sporná. Ustálenou rozhodovacou praxou sa má zároveň rozumieť rozhodnutie vydané v skutkovo a právne obdobnej veci. V prejednávanej veci by to znamenalo odchylenie sa od skôr vydaného rozhodnutia kasačného súdu, ktoré by sa zaoberalo otázkami odlišenia služieb reklamy a sponzoringu na účely priznania práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Sťažovateľ však poukazuje na rozhodnutia, ktoré uvedené otázky vôbec nerozoberajú. Vzhľadom na to kasačný súd túto námietku proti napadnutému rozhodnutiu ani samostatne neposudzoval a odkazuje na svoje právne posúdenie ostatných bodov kasačnej sťažnosti.

52. S odkazom na vyššie konštatované závery kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného podľa § 462 ods. 2 SSP, z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia nenaplnenia podmienok odpočítania DPH z reklamných služieb dodaných sťažovateľovi. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného, viazaného právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku, opätovne zväziť, či je na základe zisteného skutkového stavu možné prijať záver o nesplnení podmienok odpočtu dane. Kasačný súd upozorňuje, že v prípade konštatovania naplnenia hmotnoprávných podmienok je možné odpočet DPH nepriznať jedine ak by bolo v konaní preukázané, že sťažovateľ sa podieľal na daňovom podvode alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

53. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 a 2 S.s.p. v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. a § 175 ods. 1 S.s.p. 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 krajský súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 S.s.p.).

54. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.