

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/20/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3020200089
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 07. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3020200089.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedníčky senátu (spravodajca) JUDr. Petry Príbelskej PhD. a členov senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. a Mgr. Petra Macha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): JUDr. Peter Kubík, správca konkurznej podstaty úpadcu ESIN construction, a.s. v konkurze, sídlo správcu konkurznej podstaty Hlavná 48, 929 01 Dunajská Streda, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100182347/2020 zo dňa 16. januára 2020 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 101805781/2019 zo dňa 24. júla 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/42/2020-108 zo dňa 2. júna 2021, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/42/2020 zo dňa 2. júna 2021 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100182347/2020 zo dňa 16. januára 2020 z r u š u j e a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

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

o d ô v o d n e n i e :

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“ a „správny súd“) rozsudkom č. k. 11S/42/2020-108 zo dňa 2. júna 2021 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) zamietol žalobu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (SSP) ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“), ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) tak, že podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 23 000,- € na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2016. Rozdiel dane spočíval v neuznaní odpočtu DPH z dodávateľskej faktúry od spoločnosti K & L s.r.o. za poskytnutie reklamných služieb pre porušenie ustanovení § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH a z dôvodu posúdenia plnenia ako sponzoring.

2. Krajský súd odôvodnil svoje rozhodnutie, že v prejednávanej veci bolo zistené, že správca dane neuznal žalobcovi odpočet DPH vo výške 23 000,- € z dodávateľských faktúr č. 2016020810 až 2016020812 od spoločnosti K & L s.r.o. za prenájom reklamných plôch na pretekoch Dobšinská zima 2016 v dňoch 06.02.2016 na produkčných vozidlách Subaru imprezia GT a MITSHUBISHI LANCER ECO IX na základe zmluvy o reklame z 15.01.2016.

3. Dňa 14.03.2017 boli vypočutí svedkovia Z. J. X. G. Z. J. S., bývalí konatelia spoločnosti K & L s.r.o.. Svedkovia potvrdili dodanie fakturovaných služieb, ktoré poskytli v súčinnosti s ich dodávateľom, spoločnosťou RALLY Kraft s.r.o., resp. FZM, s.r.o.. Služby spočívali v uvedení loga žalobcu na závodných vozidlách, presnejšie v prenájme reklamných plôch na závodných vozidlách a službách s nimi súvisiacimi za účelom propagácie platiteľa a na rôznych ďalších reklamných predmetoch s logom žalobcu, ktoré zabezpečili iné spoločnosti ako napr. IGLI, s.r.o. alebo DUFÁKI, s.r.o.. Vlastníka závodných vozidiel nevedeli uviesť, pričom piloti vozidiel boli zamestnancami spoločnosti. Účtovné a daňové doklady odovzdali novému konateľovi spoločnosti R. Y..

4. Splnomocnená zástupkyňa spoločnosti FZM, s.r.o. Z. E. Š. oznámila správcovi dane, že spoločnosť v období január až máj 2016 už nevykonávala žiadnu činnosť. Uvedenú skutočnosť potvrdil aj svedok A. M., bývalý spoločník FZM s.r.o.. Z výpovede svedka Z. U., bývalého konateľa spoločnosti RALLY Kraft, s.r.o. a spoločnosti FZM, s.r.o., správca dane zistil, že spoločnosti nemali žiadnych zamestnancov. Svedok potvrdil prenájom závodných produkčných vozidiel spoločnosti K & L s.r.o., ktoré boli prenajaté od p. R., ako svojho dodávateľa všetkých reklamných služieb v prejednávanej veci. Nevedel uviesť aké konkrétne logá mali byť na vozidlách propagované.

5. Cestou medzinárodnej výmeny informácií správca dane u maďarského správcu dane zistil, že E.U. Y., označený bývalým konateľom Z. U. za nového konateľa spoločnosti RALLY Kraft s.r.o., o uvedenej spoločnosti nikdy nepočul. V preverovanom období nebol na území Slovenska. V roku 2015 mu boli odcudzené osobné doklady a mobilný telefón.

6. Z iných daňových kontrol správca dane zistil, že cestou MVI správca dane požiadal o výsluch konateľa spoločnosti K & L s.r.o., R. Y.. V odpovedi český správca dane uviedol, že spoločnosť a jej konateľ sú nesúčinní. Konateľ nespolupracoval ani so správcom dane.

7. Správca dane vydal prvostupňové rozhodnutie, ktoré bolo na odvolanie žalobcu zrušené a bolo nariadené správcovi dane oboznámiť žalobcu so všetkými skutočnosťami, ktoré budú podkladom nového rozhodnutia. Následne vydal správca dane nové rozhodnutie, ktorým nepriznal žalobcovi odpočet DPH v sume 23 000,- €. Žalovaný rozhodol napadnutým rozhodnutím, že služby poskytnuté žalobcovi formou loga obchodného mena žalobcu nepredstavuje reklamu, ale sponzoring, ktorý nie je predmetom zákona o DPH. Hlavným dôvodom nepriznania odpočtu DPH bolo podľa žalovaného posúdenie dodanej služby žalobcovi ako sponzoringu a nie reklamy. Taktiež žalovaný konštatoval, že nebolo preukázané dodanie služby deklarovaným dodávateľom na faktúrach - spoločnosťou K & L s.r.o..

8. Správny súd sa plne stotožnil s argumentáciou žalovaného ohľadom skutočnosti, že zverejnenie loga nespĺňa kritériá reklamy.

9. K vymedzeniu reklamy podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o reklame“) uviedol, že sa jedná len o všeobecné vymedzenie formy reklamy. Zároveň je totiž podstatné, že akákoľvek prípustná forma reklamy musí súvisieť s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou daného subjektu s cieľom uplatniť jeho produkty na trhu. Spochybnená bola práve schopnosť sporného plnenia dosiahnuť stanovený cieľ. Uverejnenie samotného loga je vágne, neobsahuje ani len všeobecnú informáciu o produktoch alebo službách žalobcu, žiadnym spôsobom nepropaguje ich vlastnosti, kvality alebo komparáciu s inými. Zo znenia § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o reklame je pritom podmienka tohto cieľa dominantná. Nie je potrebné aby daňový subjekt preukázal, že bol cieľ dosiahnutý, no možnosť dosiahnuť takýto cieľ musí vychádzať z objektívne existujúcich skutočností.

10. S odkazom na uvedené krajský súd konštatoval, že umiestnenie loga na pretekárskom vozidle objektívne nenesie žiadne relevantné informácie o jeho podnikateľskej činnosti, produktoch alebo službách.

11. Za nedôvodnú považoval krajský súd námietku o vyhodnotení výpovedí bývalých konateľov dodávateľskej spoločnosti K & L s.r.o., pretože za podstatné považuje právne posúdenie fakturovaného obchodu ako sponzoringu, ktorý nezakladá právo na odpočet DPH.

11. Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále aj „sřařovatel“) vřas kasařnř sřařnostř z dřvodov podřřa ř 440 ods. 1 přsm. f/, g/ a h/ zřkona SSP a navrhol v zmysle ř 462 ods. 2 SSP napadnutř rozsudok zmenitř tak, ře zruřř napadnutř rozhodnutie řalovanřho ako aj prvostupřřovř rozhodnutie a vec vrřtř sprřvcovi dane na dřřřie konanie, alternativne navrhol, aby napadnutř rozsudok vrřtil a vec vrřtil krajskřmu sřdu na dřřřie konanie.

12. Sřařovatelř zřsadne nesřhlasil so zřverom krajskřho sřdu na ktorom zalořil celř svoj zamietavř rozsudok, podřřa ktorřho neřlo o dodanie reklamnřch sluřieb ale o sponzorskř odkaz, ktorř vo vřeobecnosti nezakladř prřvo na odpořřitanie DPH. Poukřzal na ustanovenie ř 2 ods. 1 přsm. a/ zřkona o reklame vymedzujřce reklamu ako prevedenie, prezentřciu alebo inř oznřmenie v kařdej podobe, sřvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zřrobokovou řinnosřou s cieľom uplatnitř produkty na trhu. Produktom sa myslř tvar, sluřby, nehnuteľnosti, obchodnř meno, ochrannř znřmka, oznařenie přvodu vřrobov a inř prřva a zřvřzky sřvisiace s podnikanim. Ani z negatřvneho vymedzenia reklamy podřřa ř 2 ods. 2 zřkona o reklame nemořno dospřetř k zřveru, ře by sa v danom prřpade nejednalo o reklamnř sluřby.

13. Na zřklade Zmlřv o reklame uzavretej medzi řalobcom ako objednavateľom a spolořnosřou K & L s.r.o., ako poskytovateľom, bola zabezpeãenř propagřcia formou reklamnej zdaniteľnej sluřby.

14. V prřpade zmluvy o reklame je to zaplatenie odplaty dodřvateľovi reklamy za to, ře tento zabezpeãř prezentřciu odoberateľa reklamy dohodnutřm spřsobom. Na zmluvu o reklame nadvřzuje vřdy ekonomickř a podnikateľskř alebo vřrobnř řinnosř dodřvateľa reklamy, ři uř spojenř s obstaranim subdodřvok potrebnřch pre naplnenie hospodřrskeho cieľa zmluvy o reklame alebo priamo splnenim zřvřzku dodřvateľom reklamnej sluřby. Do pohybu sa dostřva celř rad ekonomickřch a hospodřrskřch řinnosřř inřch subjektov ako subdodřvateľov, ktorř sř odplatnř. Za poskytnutie reklamnřch sluřieb dostřva dodřvateľ odplatu a ten je dřalej povinnř uhraditř odplatu subdodřvateľom, prřãom zřroveň kařdřmu vznikř vlastnř povinnosř splnitř si povinnosti vyplřvajřce im z dařovřch predpisov.

15. Na druhej strane, hospodřrskřm a ekonomickřm cieľom zmluvy o sponzorstve je finanãnř alebo materiřlnř podpora sponzorovanřmu subjektu, na jeho řãely, řinnosř alebo podujatie, kedy sponzor preneãřva darovanř peňãennř alebo inř prostriedky do jeho vlastnřctva na konkrřtnř řãel a umořňuje sponzorovi zřroveň spřjať obchodnř meno so sponzorovanřm.

16. Sřařovatelř poukřzal aj na nřm predlořenř dřkaz - Licenãnř zmluvy a dohoda o pouřivanř ochrannej znřmky „ESIN construction“, řo samo o sebe osvedãuje prezentřciu tejto ochrannej znřmky ako reklamy.

17. Sřařovatelř pritom svoje tvrdenia preukřzal aj - internetovou schrřnkou, reklamnřmi predmetni rozdřvanřmi na podujatiach, odvysielanim reportřřř v TV, reklamou na depe (střnku) na kařdom sřřařnom podujatř, prezentřciou loga v printovřch mediřch.

18. Namietal, ře krajskř sřd sa nevysporiadal ani s nřmietkou ktorou brojil voãř nedostatoãnřmu vymedzeniu dřvodu pre ktorř mu nebolo priznanř prřvo na odpoãet DPH v dřsledku řoho sř rozhodnutia sprřvnřch orgřnov zmřtoãnř, nezrozumiteľnř a sřařovatelř preto nemohol vedietř akřm smerom sa mř uberať jeho argumentřcia.

19. Ku kasařnej sřařnosti sa vyjadril řalovanř, ktorř zotrval na skutoãnostiach a zřveroch uvedenřch v napadnutom rozhodnutř ako aj v nadvřzujřcich vyjadrzeniach v konani pred sřdom a navrhol kasaãnř sřařnostř ako nedřvodnř zamietnuť.

20. Najvřřř sřprřvnř sřd Slovenskej republiky zaãal vykonřvatř svoju řinnosř odo dřřa 01.08.2021 (ř 101e ods. 1 zřkona ř. 757/2004 Z.z. o sřdoch a o zmene a doplneni niektorřch zřkonov). Vřkon sřdnictva preřiel z Najvřřřřho sřdu Slovenskej republiky na Najvřřřř sřprřvnř sřd Slovenskej republiky odo dřřa 01.08.2021 vo vřetkřch veciach, v ktorřch je od 01.08.2021 danř prřvomoc Najvřřřřho sřprřvneho sřdu Slovenskej republiky (ãl. 154g ods. 4 a 6 Ŭstavu Slovenskej republiky v spojeni s ř 101e ods. 2 zřkona ř. 757/2004 Z. z. o sřdoch a o zmene a doplneni niektorřch zřkonov). Prejednavanř vec bola přvodne predlořenř Najvřřřřiemu sřdu Slovenskej republiky a bola jej pridelenř sp.zn. 5Sfř/20/2021. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci prřsľuřnř Najvřřřř sřprřvnř sřd Slovenskej

republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 5S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

21. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP) kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

22. V prvom rade považuje kasačný súd za dôležité upozorniť, že krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku sústredil výlučne na posúdenie správnosti vyriešenia otázky, či bolo deklarované plnenie dodávateľa poskytnuté sťažovateľovi reklamou alebo sponzoringom, pričom ostatné námietky sťažovateľa uplatnené v žalobe týkajúce sa reálneho dodania deklarovanej služby v napadnutom rozsudku posudzoval okrajovo. Sťažovateľ preto (okrem iného) namietal nedostatky rozsudku, týkajúce sa absencie jednoznačného vymedzenia dôvodu nepriznania práva na odpočet DPH, keď mal za to, že orgány verejnej správy zmätočne v odôvodnení kumulovali ako dôvody porušenie ustanovení § 49 a 51 zákona č. 222/2004 Z. z., kládli dôraz na otázku, či bolo plnenie reklamou alebo sponzoringom a popritom uviedli aj argument, že služba nebola dodaná deklarovaným dodávateľom na faktúre, spoločnosťou - K & L s.r.o..

23. V prvom rade kasačný súd pristúpil k posúdeniu otázky, či sa orgány verejnej správy ako aj krajský súd správne vysporiadali s povahou poskytnutého plnenia ktoré označili za sponzoring, alebo mali naopak toto plnenie posúdiť ako reklamu tak, ako to deklaroval sťažovateľ.

24. Zákon č. 222/2004 Z. z. na účely odpočítania dane z prijatých služieb nerobí rozdiel medzi reklamou a sponzoringom v tom zmysle, že by boli služby spojené zo zabezpečením sponzorského odkazu zákonom explicitne vylúčené zo všeobecného režimu DPH. Legálne definície týchto pojmov v daňových predpisoch ani nemožno nájsť, no možno si pomôcť zákonom o reklame, resp. zákonom 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). Do úvahy prichádza aj zákon č. 440/2015 Z. z. o športe, ktorý v § 50 upravuje zmluvu o sponzorstve, z ktorej možno nepriamo extrahovať niektoré pojmové znaky špecifické pre sponzoring. Aj keď tieto definície nie sú celkom príznačné v súvislosti s prejednávanou vecou, majú pre daňové účely aspoň orientačnú funkciu, keď 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 a do určitej miery sa s ňou prelína, 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.

25. Tým, že sú definičné znaky reklamy v § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o reklame zdefinované veľmi benevolentne a extenzívne, čo poskytuje takmer neobmedzené kreatívne možnosti pre jej tvorcov, je to práve táto benevolentnosť, ktorá spôsobuje, že vymedzené definičné znaky reklamy môžu naplniť aj iné služby, napríklad sponzoring, reprezentácia alebo iné druhy vizuálnej komunikácie. Reklama a sponzorstvo sú z obsahového hľadiska veľmi úzko súvisiace činnosti. Hranica medzi reklamou a sponzoringom môže byť takmer nepatrná a ich obsah môže byť v podstate podobný, no daňový dopad môže byť naopak veľmi rozdielny.

26. So zreteľom na okolnosti prejednávanej veci možno dať sťažovateľovi za pravdu, že prezentáciou jeho loga (ktoré tvorí jeho obchodné meno) 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 tak, ako to predpokladá ustanovenie § 49 zákona č. 222/2004 Z. z.. Inými slovami je potrebné objektívne zhodnotiť, či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov sťažovateľa. 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.

27. Snaha zdefinovať hranicu medzi sponzoringom a reklamou bola predmetom už niekoľkých konaní správnych súdov, pričom niektoré z nich prejednávali práve povahu plnení poskytnutých dodávateľmi spočívajúce v prezentácii loga daňového subjektu v rámci série automobilových pretekov na pretekárskych vozidlách. Ku kľúčovej otázke ekonomickej využiteľnosti prezentácie sťažovateľovho obchodného mena resp. loga na reklamných polepoch umiestnených na závodných automobiloch, sa už vyjadrili senáty kasačného súdu napríklad v rozhodnutiach sp. zn. 3Sžfk/18/2018 zo dňa 12.06.2019, sp. zn. 3Sžfk/30/2019 zo dňa 22.07.2019, sp.zn. 6Sžfk/42/2018 zo dňa 11.09.2019, sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28.02.2022, sp. zn. 1Sžfk/44/2021 zo dňa 29.11.2022 a 10Sžfk/12/2021 zo dňa 29.11.2022, pričom od vyslovených záverov sa nemá dôvod kasačný súd odchyliť ani v prejednávanej veci. V prvom z označených rozsudkov kasačný súd konštatoval, že „vo veci nebol osvedčený ekonomický cieľ reklamnej činnosti uplatniť produkty na trhu a ide teda o absenciu pridanej hodnoty z takto vyvíjanej činnosti na jeho dodávkach tovarov a služieb. Reklama musí vo svojej forme a obsahu predstavovať ekonomickú protihodnotu, ktorú daňový subjekt využije na svoje dodávky tovarov a služieb. Jej existencia sa preto musí prejavovať ako ekonomický prínos, na preukázanie čoho má dôkazné bremeno žalobca (sťažovateľ). Na rozdiel od toho sa u sponzoringu neprejavuje ekonomický prínos na strane poskytovateľa sponzorského príspevku, pretože cieľ je odlišný, a to podpora sponzorovanej aktivity. Sponzoring spojený s prezentáciou obchodného mena podnikateľa možno uskutočňovať iba za splnenia podmienok podľa § 50 ods. 2 zákona č. 440/2015 Z. z. o športe. Reklama je činnosť orientovaná v zásade na spotrebiteľa, prípadne odberateľa daného produktu. Účinok reklamy je v zásade prezumovaný, ak v prostredí, v ktorom sa reklama uskutočňuje, je spôsobilá vyvolať asociáciu s určitými službami alebo tovarom. Sťažovateľ si z množstva reklamných nástrojov vybral taký, u ktorého nebol osvedčený cieľ uplatniť produkty na trhu. V priebehu daňového konania ani tento hospodársky cieľ neobjasnil a teda ekonomická súvislosť medzi týmto typom reklamy a jej prínosom pre podnikateľa zostala neobjasnená. Súčasne je potrebné poukázať na to, že náklady na vynaloženú reklamu by sa mali vracaať v podobe primeraného zisku. Pokiaľ takáto súvislosť absentuje, naznačuje to skôr existenciu sponzoringu, u ktorého prevláda hospodársky cieľ podpory sponzorovanej aktivity.“

28. Prvé tri označené veci boli navyše na základe ústavných sťažností sťažovateľa podrobené i testu ústavnosti (rozhodnutia sp. zn. II. ÚS 365/2019 zo dňa 28.11.2019, sp. zn. II. ÚS 14/2020 zo dňa 16.01.2020), pričom Ústavný súd Slovenskej republiky v prvom z rozhodnutí označil za „ústavne udržateľný právny záver, že v skutočnosti išlo o sponzorské príspevky, ktorým bol sledovaný iný účel (informovanie, pozn.), ako by to bolo v prípade reklamy (podpora predaja tovaru, služieb).“

29. Kasačný súd zároveň upozorňuje, že by veľmi opatrne pristupoval k úvahám o tom, logá ktorej spoločnosti alebo podnikateľa majú 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). S ohľadom na vyššie prezentované závery však posudzovanie tohto aspektu nie je nutné a teda argumenty sťažovateľa (ako aj krajského súdu) týkajúce sa významu jeho loga sa v tomto svetle stávajú bezpredmetnými.

30. Kasačný súd konštatuje, že pozornosť mala byť sústredená na vyriešenie otázky, či ekonomická súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie loga spoločnosti a jej prínosom pre dodávky tovarov

a služieb sťažovateľa bola dostatočne objasnená a či bol preukázaný priamy a bezprostredný súvis prijatej služby s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami sťažovateľa na vstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Vo svetle prezentovaných záverov, kedy pre posúdenie správnosti a zákonnosti rozhodnutia žalovaného nebolo zjavné zafinovanie poskytnutého plnenia ako reklamy alebo sponzoringu rozhodujúce (pričom žalovaný) sa sústredil predovšetkým na zodpovedanie tejto otázky) pre priznanie alebo nepriznanie práva na odpočet DPH má kasačný súd za to, že žalovaný mal pristúpiť aj k posúdeniu ostatných námietok uplatnených sťažovateľom a to, čo bolo dôvodom konštatovania orgánov verejnej správy o nemožnosti priznania práva na odpočítanie DPH a teda či neboli splnené podmienky podľa § 49 a 51 zákona č. 222/2004 Z. z. alebo došlo k zneužitiu práva, prípadne či deklarované konanie naplnilo znaky podvodného konania. Tieto skutočnosti bude musieť žalovaný posúdiť aj vo svetle novej judikatúry Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie.

31. Vychádzajúc z vyššie uvedeného kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu je dôvodná. Keďže správny súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP v spojení s § 191 ods. 1 písm. c/ SSP napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný bude vo svojom ďalšom konaní a rozhodovaní viazaný právnym názorom kasačného súdu v zmysle § 469 SSP.

32. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1, 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred krajským súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá vyšší súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

33. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 veta prvá SSP v spojení s § 147 ods. 2 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok **n i e j e** prípustný.