

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/27/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3019200373
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 06. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3019200373.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a JUDr. Michala Dzurdzika, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): JUDr. Peter Kubík, správca konkurznej podstaty úpadcu ESIN construction, a. s. v konkurze, sídlo správca konkurznej podstaty Hlavná 48, Dunajská Streda, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101528654/2019 zo dňa 21. júna 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/141/2019-152 zo dňa 24. novembra 2020, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/141/2019-152 zo dňa 24. novembra 2020 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101528654/2019 zo dňa 21. júna 2019 z r u š u j e a v e c v r a c i a 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 :

I.
Pribeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej aj ako „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2014 až december 2014 zameranú na dodržiavanie ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“), o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 101950810/2017 zo dňa 13. septembra 2017.

2. Na základe zistení vyplývajúcich z daňovej kontroly správca dane rozhodnutím č. 102396315/2018 zo dňa 28. novembra 2018 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 30.000 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 z dôvodu porušenia ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, ktorého sa žalobca dopustil tým, že si uplatnil právo na odpočítanie DPH z faktúr vystavených spoločnosťou K&L, s.r.o. s predmetom fakturácie prenájom reklamnej plochy, pričom nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti dňom dodania služieb pre nepreukázanie, že spoločnosť K&L, s.r.o. bola skutočne dodávateľom služieb uvedených na sporných dodávateľských faktúrach. Správca dane tiež spochybnil právnu povahu deklarovaneho plnenia, keď poskytnutú službu prenájmu reklamnej plochy na závodných vozidlách posúdil ako sponzorstvo a nie ako reklamu. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101528654/2019 zo dňa 21. júna 2019 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie správca dane potvrdil.

II.

Konanie pred správnym súdom

3. Proti rozhodnutiam daňových orgánov oboch stupňov žalobca brojil všeobecnou správnou žalobou, o ktorej rozhodol Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj ako „správny súd“) napadnutým rozsudkom tak, že žalobu žalobcu podľa § 190 SSP zamietol.

4. V odôvodnení rozsudku po zhrnutí zistení daňových orgánov uviedol, že v prejednávanej veci je ako sporné body možné 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 sponzoringom 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.

5. Správny súd konštatoval, 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 deklarováných subdodávateľov IH TRADING, s.r.o. a SLOVTOWN s.r.o. Na základe nimi vykonaného dokazovania s poukazom na ustanovenia § 49 ods. 1 a 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 zdaniiteľné plnenia boli skutočne realizované dodávateľskou a subdodávateľskou spoločnosťou tak, ako je deklarované na sporných faktúrach.

6. Správny súd k námietkam týkajúcim sa toho, kto a v akom rozsahu znáša v daňovom konaní dôkazné bremeno, poukázal 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).

7. Správny súd zastával názor, že pochybnosti správcu dane a žalovaného v danej veci o identite skutočného dodávateľa a deklarováných subdodávateľov na základe sporných faktúr sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z dokazovania vykonaného správcom 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.

8. K otázke právnej povahy deklarováných zdaniiteľných plnení v zmysle sporných faktúr správny súd pripomenul, 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. Prejednávaná vec nevykazuje také skutkové špecifiká, aby bolo potrebné odchyliť sa od záverov, k akým dospel v označených rozhodnutiach.

9. 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 prvostupňovom rozhodnutí, správny súd uviedol, že splnomocnený zástupca žalobcu bol s takýmto právnym názorom na povahu (charakter) dodaných služieb oboznámený na ústnom pojednávaní dňa 15. novembra 2018, t. j. pred vydaním prvostupňového rozhodnutia. Jeho vyjadrenie k oboznámeniu s právnym názorom správcu dane je zaznamenané v predmetnej zápisnici. Okrem toho 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 deklarováných subdodávateľov. Preto aj skutočnosti, že žalobca bol správcom dane o jeho právnom názore 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.

10. Ďalej správny súd dôvodil, že v prejednávanej 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.

11. Správny súd v tejto súvislosti poukázal 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 zastával názor, 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.

12. Správny súd poukázal na skutočnosť, že 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 podľa správneho súdu právne korektné.

13. O trovách konania správny súd rozhodol s poukazom na § 168 SSP tak, že úspešnému žalovanému ich náhradu nepriznal, nakoľko mu žiadne trovy nevznikli.

III.

Priebeh kasačného konania

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

15. Podľa názoru žalobcu správny súd vec nesprávne právne posúdil, keď konštatoval právny záver, že v danej veci nešlo o poskytnutie reklamných služieb žalobcovi, ale len o sponzorský odkaz, ktorý nezakladá právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, nakoľko nie je predmetom DPH. Zo žiadneho dôkazu nevyplýva, že by žalobca 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 žalobca s cieľom získania neoprávnenej daňovej výhody vo forme neoprávneného zvýšenia nákladov a neoprávneného uplatnenia odpočítania DPH z predstieranej služby.

16. Uviedol, že podmienky na uplatnenie odpočtu DPH v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 zákona o DPH boli splnené už samotným uskutočnením zdaniteľného plnenia. Sťažovateľ prijal služby na uskutočnenie svojich dodávok tovarov a služieb, ktoré podliehajú dani na výstupe, keď cenu reklamy zahrnul do uskutočnených zdaniteľných obchodov na výstupe.

17. Žalobca poukázal na skutočnosť, že ku skutočnostiam a skutkovým okolnostiam posúdenia služieb ako sponzoringu sa nemal možnosť vôbec vyjadriť v priebehu daňovej kontroly. V rámci daňovej kontroly bolo dokazovanie prvostupňovým správcom dane koncentrované výlučne na preverenie dodávateľsko-odberateľských vzťahov spoločnosti K&L, s.r.o. a ich reálnosti, pričom až po doručení protokolu z daňovej kontroly žalobcovi správca dane označil ako dôvody vyrubenia DPH úplne iné a nové dôvody. V tejto súvislosti žalobca tiež poukázal na explicitne ustanovenú povinnosť správcu dane umožniť sa ku všetkým skutočnostiam zisteným počas daňovej kontroly vyjadriť priamo počas (v rámci) daňovej kontroly, ktorá povinnosť vyplýva pre správcu dane z Daňového poriadku, nie až v rámci vyrubovacieho konania, či odvolacieho konania zo strany odvolacieho orgánu.

18. Žalobca tiež dôvodil tým, že správca dane mu nedal v rámci daňovej kontroly na vedomie žiadnym spôsobom, že spochybňuje právno-daňový charakter dodanej služby ako reklamy a že posudzované služby právne posúdil ako sponzoring nepodliehajúci DPH a nie ako reklamu, a teda žalobca nemajúc vedomosť o takomto spochybnení ani nemohol v daňovej kontrole predkladať dôkazy preukazujúce posúdenie danej služby ako legitímnej reklamnej služby podliehajúcej režimu DPH.

19. Žalobca taktiež zastával názor, že správny súd sa nevysporiadal so všetkými žalobnými dôvodmi, v rámci ktorých okrem iného poukázal na to, že žalovaný žiadnym spôsobom nereflektoval na žalobcom prezentované odvolacie dôvody ohľadom neoznámenia skutočností posúdenia služieb ako sponzoringu a neumožnenia sa k nim vyjadriť zo strany správcu dane počas daňovej kontroly, už vôbec takýto odvolací dôvod žalobcu žalovaný nevyvrátil a správnosť prvostupňového rozhodnutia neobjektivoval. Táto skutočnosť sama o sebe zakladá podľa názoru žalobcu nezákonnosť rozhodnutia žalovaného z dôvodu nedostatočného odôvodnenia a nepreskúmateľnosti.

20. Podľa názoru žalobcu žalovaný taktiež svoje úvahy náležite neodôvodnil, čoho právnou konzekvenciou je skutočnosť, že napadnuté rozhodnutie žalovaného nespĺňa ani minimálne kvantitatívne, no najmä kvalitatívne požiadavky na náležité odôvodnenie.

21. Samotná skutočnosť, že správny súd sa nevysporiadal so všetkými podstatnými žalobnými bodmi je podľa žalobcu právnym dôvodom na zrušenie rozsudku správneho súdu z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti.

22. Záverom žalobca 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. októbra 2011, ktoré pojednáva o princípe predvídateľnosti súdnych rozhodnutí.

23. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojich záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí a kasačnú sťažnosť navrhol zamietnuť.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

24. S účinnosťou od 01. januára 2021 bola ústavným zákonom č. 422/2020 Z. z. doplnená Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 01. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prejednávaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a v kasačnom konaní je naďalej vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

25. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a) SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom

v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu je dôvodná.

26. Kasačný súd konštatuje, že predmetom kasačného konania je skutkový a právny stav týkajúci sa daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2014 rovnakých účastníkov ESIN construction, a.s. proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, ktorý bol predmetom konania a rozhodovania iných senátov kasačného súdu uvedených pod sp. zn. 4Sžfk/31/2021 z 27. júna 2022 (zdaňovacie obdobie júl 2014), sp. zn. 5Sžfk/20/2021 z 19. júla 2022 (zdaňovacie obdobie november 2014), sp. zn. 10Sžfk/12/2021 z 29. novembra 2022 (zdaňovacie obdobie apríl 2014), sp. zn. 1Sžfk/44/2021 z 29. novembra 2022 (zdaňovacie obdobie marec 2014), sp. zn. 5Sžfk/21/2021 zo 17. februára 2023 (zdaňovacie obdobie september 2014), sp. zn. 6Sžfk/26/2021 zo 17. februára 2023 (zdaňovacie obdobie október 2014) a sp. zn. 8Sžfk/27/2021 zo 17. februára 2023 (zdaňovacie obdobie august 2014).

27. Podľa § 464 ods. 1 SSP 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.

28. Kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP odôvodňuje svoje rozhodnutie v súdnej veci poukazom na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/20/2021 z 19. júla 2022, v ktorom bolo citované ďalšie na prejednávajúcu vec sa vzťahujúce rozhodnutie kasačného súdu sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28. februára 2022, a ktorého prevzatú časť ďalej uvádza:

„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. 2Sžfk/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 so 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. 3Sžf/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 odchýlenie 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 odchýlenie 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.

V. Záver

29. 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 žalobcovi. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného, viazaného právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku, opätovne zvážiť, 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 v prípade, ak by bolo v konaní preukázané, že žalobca sa podieľal na daňovom podvode alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

30. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi voči žalovanému priznal právo na náhradu trov konania pred správnym súdom a kasačného konania, pričom o výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

31. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.