

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/44/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3019200372
Dátum vydania rozhodnutia: 29. 11. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:3019200372.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (spravodajca) a sudcov JUDr. Anity Filovej a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): 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. 101528261/2019 zo dňa 21. júna 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/140/2019-146 zo dňa 15. decembra 2020, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/140/2019-146 zo dňa 15. decembra 2020 **m e n í t a k**, že rozhodnutie žalovaného č.101528261/2019 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 krajským súdom, ako aj trov kasačného konania.

o d ô v o d n e n i e :

Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 11S/140/2019-146 zo dňa 15. decembra 2020 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101528261/2019 zo dňa 21. júna 2019. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 168 S.s.p. tak, že žalovanému ich náhradu nepriznal.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 101528261/2019 zo dňa 21. júna 2019 žalovaný podľa § 74 ods. 4 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“) potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Trenčín č. 102385936/2018 zo dňa 28. novembra 2018, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane v sume 4 000.- € na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2014 a to z dôvodu porušenia ust. § 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 ako „zákon o DPH“) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH žalobcom 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, t.j., 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 poskytnutú službu prenájmu reklamnej plochy na závodných vozidlách posúdili ako sponzorstvo a nie ako reklamu.

3. Správny súd v odôvodnení svojho rozsudku 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 deklarovaných subdodávateľov IH TRADING, s.r.o. a SLOVTOWN s.r.o. Na základe nimi vykonaného dokazovania s poukazom na § 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 zdaniiteľné plnenia boli skutočne realizované dodávateľskou a subdodávateľskou 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 materiálo-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.

4. Okrem uvedeného správny súd taktiež poukázal na to, že je na správcovi dane vykonávajúcim 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 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). Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužiteľnosť, 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 zdaniiteľné plnenie bolo reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

5. Krajský súd ďalej uviedol, že 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 DPH zdaniiteľnej 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 zdaniiteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok na odpočítanie dane. Vyššie uvedené závery správny súd vyvodil z početnej judikatúry Najvyššieho súdu SR týkajúcej sa podmienok pre uplatnenie práva na odpočet DPH, rozsahu dokazovania v daňovom konaní, otázok dôkazného bremena a jeho prípadného rozloženia medzi správcom dane a daňový subjekt.

6. Vo vzťahu k spochybneniu identity skutočného dodávateľa správcom dane v daňovom konaní aj so zreteľom na judikatúru Súdneho dvora EÚ považoval správny súd za potrebné poukázať na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžf/94/2014 zo dňa 29. februára 2016. Pokiaľ ide o mieru obozretnosti daňových subjektov pri vstupovaní do obchodných vzťahov s inými podnikateľskými subjektmi, správny súd dal do pozornosti napr. rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sžfk/4/2019 zo dňa 3. decembra 2019. Z ďalších výsledkov rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR k otázke dôkazného bremena a jeho prípadného presúvania medzi daňovým subjektom a správcom dane upriamil správny súd pozornosť na rozsudok sp.zn. 3Sžf/26/2016 zo dňa 18. októbra 2017.

7. Správny súd vyslovil názor, že pochybnosti správcu dane a žalovaného v danej veci o identite skutočného dodávateľa a deklarovanych subdodávateľov na základe sporných faktúr sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z dokazovania vykonaného správcom dane za účelom preverenia tvrdení žalobcu. Správca dane správne zameril 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 správcu 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 správcu 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 správcu dane a žalovaného o tom, že žalobca neunesol v daňovom konaní dôkazné bremeno, je preto potrebné považovať za náležité vyargumentovaný. Ak žalobca dôkazné bremeno neunesol, nemohol úspešne a právne účinne uplatniť svoj nárok na odpočet DPH.

8. V zhode s daňovými orgánmi krajský súd poukázal 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, u ktorých však pre nekonkrétnosť ich odpovedí a tiež vzhľadom na identifikované rozpory 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 konateľa právneho nástupcu uvedenej spoločnosti. Tento síce neskôr reagoval na operatívny kontakt zamestnanca správcu 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 P. P., bol správny postup správcu dane, ktorým sa rozhodol preveriť tieto informácie vypočutím označenej osoby a preverením účtovníctva spoločností IH TRADING, s.r.o. a SLOVTOWN s.r.o. Z dôvodov, ktoré sú bližšie opísané v prvostupňovom rozhodnutí, sa nepodarilo ani vypočuť P. P. ani získať účtovníctvo subdodávateľov. Ak za takejto dôkaznej situácie, ktorá podľa názoru správneho súdu relevantne spochybnila dôveryhodnosť celého deklarovaného dodávateľsko-odberateľského vzťahu, správca dane konštatoval neunesenie dôkazného bremena žalobcom, nastúpila procesná povinnosť žalobcu obnoviť dôveryhodnosť celej deklarovanej transakcie, a to nielen na úrovni vzťahu žalobca-dodávateľ, ale aj na úrovni vzťahu dodávateľ-subdodávateľa. Zistená nemožnosť dôsledného preverenia deklarovanych zdaniteľných plnení u dodávateľa a akéhokoľvek preverenia u deklarovanych subdodávateľov nesťažila dôkaznú situáciu správcovi dane, ale ju sťažila žalobcovi.

9. K námietke, že správca dane neakceptoval dôkazné návrhy žalobcu a dokazovanie orientoval len na preukázanie skutočností, ktoré sú v neprospech žalobcu, správny súd uviedol, že s dôkaznými návrhmi žalobcu, ktoré neakceptoval, sa správca dane vysporiadal aj v prvostupňovom rozhodnutí. Možno sa stotožniť s jeho názorom, že ide o dôkazy preukazujúce najmä skutočnosti, ktoré správca dane nespochyboval, keďže správca dane nespochybnil samotné uskutočnenie jednotlivých pretekov závodných vozidiel, ani existenciu týchto vozidiel, ani ich účasť na pretekoch, ani účasť deklarovanych jazdcov, ani uvedenie loga žalobcu na závodných automobiloch a ani autentickosť vyhotovených obrazových a zvukovoobrazových záznamov, ale spochybnil konkrétny deklarovaný dodávateľsko-odberateľský reťazec, na počiatku ktorého mali byť subdodávateľské spoločnosti IH TRADING, s.r.o. a SLOVTOWN s.r.o. a na jeho konci žalobca. O tom, že správca dane akceptoval niektoré z dôkazných návrhov žalobcu, predložených v rámci jeho vyjadrenia sa k protokolu z daňovej kontroly, svedčia aj zápisnice o ústnom pojednávaní, ktoré boli spísané s niektorými jazdcami závodných automobilov.

10. K otázke právnej povahy deklarovanych zdaniteľných 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.

11. Daňové orgány podľa názoru správneho súdu postupovali správne, ak sa zaoberali aj charakterom plnenia deklarovaného faktúrami č. 2014045 a č. 2014046, 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 považoval 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 deklarovaných 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.

12. Správny súd konštatoval, že v zmysle rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ (napr. C-530/09 zo dňa 27. októbra 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 alebo využitiu určitej služby výrobku zdôrazňovaním kvalít produktu, porovnávaním s podobnými výrobkami alebo službami, neobsahuje ani žiadny reklamný príbeh (nemá dynamický charakter).

13. 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. 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 si správny súd kládol 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.

14. V nadväznosti na ust. § 2 ods. 1 písm. a) zákona o reklame krajský súd uviedol, 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, nevyzdvihuje ich kvality. Nemôže teda logicky predstavovať ani podnet k ich kúpe, zvýšeniu ich odbytu. V zmysle § 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 uviesť, 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 Najvyššieho súdu SR, ktorá z týchto ustanovení vychádza. Definícia 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 Súdny dvor EÚ vo svojej konštantnej rozhodovacej činnosti. Správny súd poukázal aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR vo veci sp.zn. 6Sžo/8/2013. Práve uvedené rozhodnutie podporuje závery správcu dane a žalovaného, keď Najvyšší súd 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. 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.

15. Keďže sponzorský odkaz nezakladá vo všeobecnosti právo na odpočítanie DPH tak, na uvedenú vec nie je možné aplikovať závery, ktoré vyslovil Súdny dvor 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 faktúry č. 2014045 a faktúry č. 2014046 nejde o reklamu, ale ide o sponzoring, sú tieto ich úvahy právne korektné.

16. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ z dôvodov uvedených v ust. § 440 ods. 1 písm. f/, g/, h/ S.s.p. kasačnú sťažnosť. Podľa sťažovateľa správny súd vec nesprávne právne posúdil keď konštatoval právny záver, že v danej veci nešlo o poskytnutie reklamných služieb sťažovateľovi, ale len o sponzorský odkaz, ktorý nezakladá právo na odpočítanie DPH, nakoľko nie je predmetom dane. Zo žiadneho v rámci daňového konania a ani následného konania o preskúmanie rozhodnutí správcom dane vykonaného dôkazu ani len implicitne nevyplýva, že by sťažovateľ mal služby obstaráť za účelom sponzoringu. Uviedol, že v zmysle § 9 ods. 1 zákona o DPH dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru, s výnimkou negatívneho vymedzenia služby v intenciách zákona o DPH, ktoré negatívne vymedzenie však na posudzovanú službu v žiadnom prípade nemožno aplikovať, resp. posudzovaná služba také podmienky negatívneho vymedzenia rozhodne nespĺňa. Zákon o DPH nepodmieňuje vznik daňovej povinnosti - DPH z dotknutej služby tou skutočnosťou, či a do akej miery má obstaraná služba reklamy pre daňový subjekt vypovedaciu hodnotu. Prípadná neuznatelnosť sťažovateľom vynaložených výdavkov v zmysle ustanovení zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov nemôže byť sama o sebe dôvodom na nepriznanie nároku na odpočet DPH. Inými slovami dodávateľ K&L, s.r.o. dodal sťažovateľovi posudzované obchody ako objednanú službu a to

za relatívne protiplnenie, pričom obe zmluvné strany posudzované obchody ako službu poskytnutú v rámci podnikania kontrahovali, teda rozhodne ide o zdaniteľnú službu podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH. Prípadné spochybňovanie ekonomicko - daňového významu obstaranej služby spôsobom vyhodnocovania dôvodnosti jej vynaloženia, napr. s ohľadom na dosah reklamy a jej význam pre sťažovateľa môže byť relevantné a skúmané výlučne pre účely otázok naplnenia podmienok pre uznanie takejto služby ako daňovo uznateľného nákladu, nie pre účely nepriznania nároku na odpočet DPH. V posudzovanej veci prejavenu vôľou zmluvných strán bolo propagovať spoločnosť daňového subjektu formou reklamnej zdaniteľnej služby. S poukazom na § 266 ods. 1, 2, 3 Obchodného zákonníka mal za to, že pokiaľ z povahy, formy a obsahu zmluvného vzťahu vyplýva zjavná vôľa zmluvných strán založiť záväzok zabezpečiť reklamu, čomu zodpovedá aj skutkový stav, nie je najmenší zákonný dôvod vykladať zmluvný vzťah iným spôsobom - napríklad formou nezdaniteľného „sponzoringu“, tak ako to vykonali daňové orgány. Sťažovateľ zdôraznil ekonomickú kauzu a význam zabezpečenia dotknutých služieb pre spoločnosť sťažovateľa, kedy právny úkon - zmluvu o reklame s dodávateľom uzatvoril z jasného, zrozumiteľného a ekonomického dôvodu propagovania svojej spoločnosti formou riadnej reklamy, k čomu smerovala skutočná vôľa oboch zmluvných strán, a to navyše za adekvátne protiplnenie. Opomenutým nemôže ostať ani správnym súdom nezohľadnená skutočnosť, že umiestnenie reklamy na pretekárske vozidlá bola len jedna z parciálnych častí poskytnutej služby, keď jeho dodávateľ zabezpečil prezentáciu sťažovateľa aj iným spôsobom. Ďalej zdôraznil, že dokazovanie bolo správcom dane koncentrované výlučne na preverenie dodávateľsko - odberateľských vzťahov sťažovateľa a spoločnosti K&L, s.r.o. a ich reálnosti. Správca dane pritom až po doručení protokolu označil ako dôvody vyrubenia dane úplne iné a nové dôvody. Sťažovateľ taktiež poukázal na explicitne ustanovenú povinnosť správcu dane umožniť sa ku všetkým skutočnostiam zisteným počas daňovej kontroly vyjadriť priamo počas daňovej kontroly, ktorá povinnosť vyplýva pre správcu dane z ust. § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku, nie až v rámci odvolacieho konania. Ďalej namietal, že 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. Sťažovateľ tak nemal možnosť v daňovej kontrole prekladať dôkazy preukazujúce posúdenie danej služby ako legítimnej reklamnej služby podliehajúcej režimu DPH. S poukazom na uvedené zdôraznil, že správca dane nemôže vo vyrubovacom konaní vyrubiť rozdiel DPH na iných/nových právnych dôvodoch, pokiaľ tieto dôvody neboli zistené v rámci daňovej kontroly. Vyrubovacie konanie neslúži na vykonanie nového plnohodnotného dokazovania vo vzťahu k skúmaniu nových právnych dôvodov vyrubenia rozdielu DPH, čo vyplýva aj zo skutočnosti, že vyrubovacie konanie nemôže byť nástrojom na predlžovanie daňovej kontroly. Napokon rozsah dokazovania vykonaného počas vyrubovacieho konania je determinovaný a obmedzený výlučne návrhmi daňového subjektu, nie novými dôkazmi vykonávanými správcom dane ex offi, čo vyplýva z § 68 ods. 3 Daňového poriadku. V nadväznosti na to vytýkal daňovým orgánom, resp. žalovanému, že uvedenými skutočnosťami sa napriek námietkam sťažovateľa vo svojom rozhodnutí nezaoberal. Tieto nedostatky pritom uviedol aj vo svojej žalobe, no krajský súd im v odôvodnení rozsudku nevenoval pozornosť. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, alternatívne, aby ho zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

17. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na skutočnostiach a záveroch uvedených v preskúmanom rozhodnutí, ako aj v jeho stanovisku k správnej žalobe. Navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok, ako vecne správny potvrdil.

18. Dňom 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky svoju činnosť, t.j. začal konať a rozhodovať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal a rozhodoval Najvyšší súd Slovenskej republiky v Správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Od 1. augusta 2021 teda koná a rozhoduje o kasačných sťažnostiach Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Predmetná vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

19. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným

subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), 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 S.s.p.).

20. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

21. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

22. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

23. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

24. Podľa § 45 ods. 1 písm. f) Daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

25. Kasačný súd považoval za potrebné predovšetkým zhrnúť, z akých dôvodov správny súd správnu žalobu zamietol. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že sa stotožnil s dôvodom vyrubenia rozdielu DPH sťažovateľovi, ktorým bolo nenaplnenie hmotnoprávných podmienok uplatnenia odpočtu DPH. Spočíval najmä v nemožnosti jednoznačného identifikovania subdodávateľov, prostredníctvom ktorých mal deklarovaný dodávateľ sťažovateľovi zabezpečiť dodanie reklamných služieb. Sťažovateľ teda neunesol dôkazné bremeno, že skutočný dodávateľ služieb má postavenie zdaniteľnej osoby. Súčasne dôvodom pre odmietnutie nadmerného odpočtu DPH bolo, že služby dodané sťažovateľovi nemali charakter reklamy, ale v skutočnosti sa jednalo o sponzoring, ktorý vo všeobecnosti nezakladá právo na odpočítanie DPH.

26. Pokiaľ sa týka samotného sťažnostného bodu, že správny súd, ako ani žalovaný a správca dane neuviedli jednoznačný dôvod, pre ktorý bola sťažovateľovi dodatočne vyrubená DPH, kasačný súd zastáva názor, že je nedôvodný. Je tomu tak pretože správca dane vo svojom rozhodnutí jednoznačne identifikoval, že dôvodom jeho rozhodnutia je nesplnenie podmienok pre odpočítanie DPH a to tak z dôvodu nejednoznačnej identifikácie zdaniteľnej osoby, ktorá mala deklarované služby skutočne dodať a zároveň z dôvodu, že v danom prípade sa nejednalo o dodanie služby, ktorá je predmetom DPH, keďže sa jednalo o sponzoring, čo je tiež podmienkou odpočtu DPH. S týmito závermi sa stotožnil aj žalovaný, ktorý ich len v mierne zrozumiteľnejšej forme zhutnil v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia. Správny súd tiež celkom jasne a zrozumiteľne identifikoval oba vyššie uvedené dôvody, pre ktoré neboli splnené podmienky odpočtu DPH v dôsledku čoho bol sťažovateľovi vyrubенý rozdiel dane. Pre uvedené nie je dôvodná ani argumentácia sťažovateľa, že správny súd sa nevysporiadal s týmto žalobným dôvodom, keď sám jasne identifikoval čo bolo dôvodom vyrubenia rozdielu DPH, ktorý vyplýva z preskúmaného rozhodnutia a prvostupňového rozhodnutia správcu dane.

27. Ohľadom namietaného nesprávneho právneho posúdenia otázky nepreukázania dodania služieb deklarovaných na predložených faktúrach, respektíve nepreukázania, že predmetné služby deklarovaný dodávateľ obstaral prostredníctvom ním označených subdodávateľov, je potrebné dať za pravdu argumentácii sťažovateľa, že žalovaný ako aj správny súd vec nesprávne právne posúdili. V zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je možné odmietnuť daňovému subjektu odpočet DPH len z dôvodu, že nevie preukázať, že ním deklarovaný dodávateľ zabezpečil dodanie prostredníctvom subdodávateľských subjektov, respektíve tieto subjekty stotožniť. K uvedenému je možné odkázať napríklad na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 3. septembra 2020: „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v to zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na

odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“

28. Z vyššie citovaného rozhodnutia Súdneho dvora EÚ teda vyplýva, že v prípade spochybnených subdodávateľov v kontexte prejednávanej veci je možné nepriznať odpočet DPH len v prípade, kedy by bola preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca. Keďže správca dane a ani žalovaný týmto smerom nevedli svoje úvahy pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane sťažovateľovi, tak kasačný súd považuje ich rozhodnutie za nezákonné.

29. Spochybnenie subdodávateľov nie je jediný dôvod, pre ktorý daňové orgány, ako aj správny súd v napadnutom rozsudku konštatovali nenaplnenie hmotnoprávných podmienok uplatnenia odpočtu DPH. Správca dane totiž svoje rozhodnutie odôvodnil aj tým, že zo sťažovateľom prijatej služby nie je možné odpočítať DPH. Nebola teda naplnená podmienka v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH.

30. 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. februára 2022. 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. Relevantná časť odôvodnenia predmetného rozsudku znie nasledovne:

„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).“

31. 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 nazveme sponzoringom alebo reklamou. Zákon o DPH totiž explicitne zo svojho režimu služby spojené so sponzorským odkazom nevyníma. V zmysle zákona o DPH 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 o DPH).

32. 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 oprávnenne 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.

33. 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 o DPH a to je 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 hmotnoprávne 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.

34. 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. novembra 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. Námiety sťažovateľa v tomto smere správca 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 vyrubovaný rozdiel dane) daňovému subjektu. Preto nie je možné prisvedčiť argumentácii, že boli porušené sťažovateľove procesné práva daňovými orgánmi.

35. Závery uvedené v predošlom odseku je možné podložiť aj judikatúrou, napríklad rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/47/2007 zo dňa 21. novembra 2007, ktorého relevantná časť odôvodnenia znie nasledovne:

„K výsledkom vyrubovacieho konania správcu dane dôjde správnu 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 správcou 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.“

36. Záverom sťažovateľ namietal aj odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Tento sťažnostný bod však ďalej nerozvinul na konkrétny rozpor, ktorý vidí s rozhodovacou praxou a poukázal len na zvyšný obsah svojej kasačnej sťažnosti. Vzhľadom na to kasačný súd túto námietku proti napadnutému rozhodnutiu ani samostatne neposudzoval a odkazuje na svoje právne posúdenie ostatných bodov kasačnej sťažnosti.

37. Kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zrušuje preskúmané rozhodnutie žalovaného podľa § 462 ods. 2 S.s.p., z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia nenaplnenia hmotnoprávnych podmienok odpočítania DPH z reklamných služieb dodaných sťažovateľovi. Žalovaný bude pri svojom ďalšom konaní a rozhodovaní vo veci viazaný právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku. Najmä zväži, či je na základe zisteného skutkového stavu možné prijať záver o nesplnení podmienok odpočtu dane. Kasačný súd upozorňuje, že v prípade konštatovania naplnenia hmotnoprávnych 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.

38. Podľa § 462 ods. 2 S.s.p. ak kasačný súd dospeje k záveru, že napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy nie je v súlade so zákonom, a krajský súd žalobu zamietol, môže rozhodnutie krajského súdu zmeniť tak, že zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vec mu vráti na ďalšie konanie.

39. O trovách konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. a vzhľadom na úspech sťažovateľa - žalobcu v konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania pred krajským súdom, ako aj trov kasačného konania. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 S.s.p.

40. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

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