

Súd: Krajský súd Trenčín
Spisová značka: 11S/103/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200378
Dátum vydania rozhodnutia: 18. 10. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Rastislav Dlugoš, PhD.
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2022:3021200378.4

Rozhodnutie

Krajský súd v Trenčíne v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD., členov JUDr. Aleny Radičovej a JUDr. Ing. Miroslava Mandáka, v právnej veci žalobcu: L. s.r.o., so sídlom XXX XX E. XXX, IČO: XX XXX XXX, právne zastúpeného JUDr. Ján Legerský, advokát so sídlom Nám. sv. Anny 25, 911 01 Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101577049/2021 zo dňa 25.08.2021 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 100832697/2021 zo dňa 14.05.2021, takto

rozhodol:

Správny súd zrušuje rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101577049/2021 zo dňa 25.08.2021 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100832697/2021 zo dňa 14.05.2021 a vec vracia správne orgánu prvého stupňa na ďalšie konanie.

Žalovaný je p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov konania.

o d ô v o d n e n i e :

1. Žalobca sa správnou žalobou doručenu Krajskému súdu v Trenčíne (ďalej aj „správny súd“) dňa 28.10.2021 domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101577049/2021 zo dňa 25.08.2021 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“), potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej aj „správca dane“) č. 100832697/2021 zo dňa 14.05.2021 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol 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 (ďalej len „daňový poriadok“) žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 12.000,- Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2015, v podstate z dôvodu porušenia ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“ alebo „zákon č. 222/2004 Z.z.“) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH žalobcom tým, že si uplatnil právo na odpočítanie DPH z faktúr vystavených spoločnosťou L., s.r.o. s predmetom fakturácie zabezpečenie propagácie obchodného mena/loga žalobcu na automobilových pretekoch, pričom podľa daňových orgánov nebolo preukázané, že spoločnosť L., s.r.o. bola skutočne dodávateľom služieb uvedených na sporných dodávateľských faktúrach. Daňové orgány vo svojich rozhodnutiach tiež spochybnili právnu povahu deklarovaného plnenia, keď poskytnuté služby posúdili ako sponzorstvo a nie ako reklamu.

2. Petítom správnej žaloby sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie správci dane z dôvodov uvedených v ustanovení § 191 ods. 1 písm. c) a písm. f) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) a uloženia povinnosti žalovanému zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov konania.

3. Právny záver daňových orgánov o nesplnení zákonných podmienok na odpočítanie DPH u žalobcu, založený na tom, že predmetom zmluvy o propagácii obchodného mena / loga a reklame nebolo v skutočnosti poskytnutie reklamných služieb zo strany dodávateľa L., s.r.o. v prospech žalobcu ako objednávateľa týchto služieb, ale poskytnutie sponzorského príspevku zo strany žalobcu v prospech spoločnosti L., s.r.o. za účelom získania neoprávnenej daňovej výhody vo forme neoprávneného zvýšenia nákladov a zároveň neoprávneného uplatnenia odpočítania DPH na strane žalobcu, keďže sponzorský príspevok nie je predmetom dane podľa § 2 zákona o DPH, označil žalobca za taký, ktorý je založený len na celkom subjektívnej úvahe a subjektívnom hodnotení správcom dane a žalovaného a nemá vôbec žiadne opodstatnenie v skutočnostiach, ktoré vyplynuli z riadne vykonaného dokazovania v daňovom konaní. Žalobca zotrval na názore, že preukázal dôvodnosť uplatneného nároku na odpočítanie DPH predovšetkým riadne uzavretými a platnými obchodnými zmluvami, ktorými žalobca ako objednávateľ u spoločnosti L., s.r.o. ako dodávateľa, objednal reklamné služby, ktorých obsahom bola propagácia obchodného mena a loga žalobcu na príslušných závodných vozidlách zúčastnených na určenom športovom podujatí. Podľa článku I. všetkých troch príslušných zmlúv bolo dohodnuté, že predmetom zmluvy je záväzok dodávateľa vo vlastnom mene zabezpečiť pre odberateľa propagáciu obchodného mena/loga spoločnosti L. s.r.o. na produkčných - závodných automobiloch uvedených v jednotlivých zmluvách a zabezpečiť reklamu a propagáciu obchodného mena/loga tejto spoločnosti (reklamný text, logo firmy) umiestnených na uvedených závodných automobiloch prenajatých firmou L., s.r.o. (na oboch stranách vozidla), a to počas celého trvania automobilových pretekov a tiež zabezpečiť propagáciu obchodného mena na internetovej stránke www.klrcing.eu v období do 31.12.2015. V kontexte takto uzavretých zmlúv vyznieva potom podľa žalobcu celkom nesprávne tvrdenie žalovaného v odôvodnení jeho rozhodnutia o tom, že z obsahu zmluvy o propagácii obchodného mena / loga a reklame zo dňa 28.10.2015 nevyplýva, že sa v danom prípade jednalo o prezentovanie podnikateľskej činnosti platiteľa (žalobcu). Obsah týchto zmlúv je podľa žalobcu v úplnom rozpore s takýmto tvrdením žalovaného a pri hodnotení celého obsahu písomne uzavretých zmlúv je nepochybné, že išlo o typické zmluvy na zabezpečenie reklamy objednávateľa ako podnikateľského subjektu na verejnom podujatí v takej oblasti, s ktorou aj podnikateľská činnosť reklamovaného subjektu mohla súvisieť.

4. Z predmetu činnosti žalobcu zapísaného v obchodnom registri je nepochybné, že do širokého vymedzenia tohto predmetu spadá aj údržba motorových vozidiel, nákladná cestná doprava, poskytovanie služby vedenia cudzieho motorového vozidla, výkon povolania prevádzkovateľa nákladnej cestnej dopravy, medzinárodná preprava tovaru po ceste v prenájme alebo za úhradu a zasielateľstvo, čo sú nepochybne činnosti súvisiace aj s používaním motorových vozidiel a teda aj samotný spôsob objednanej propagačnej (reklamnej) služby smerujúcej ku zviditeľneniu žalobcu ako podnikateľského subjektu práve na pretekoch motorových vozidiel nepochybne súvisel aj s predmetom činnosti žalobcu, čím sa vôbec daňové orgány nezaoberali. Bez ohľadu na to je však podľa žalobcu podstatnou tá skutočnosť, že všetky tri uzavreté zmluvy o propagácii obchodného mena/loga a reklame boli v celom rozsahu ich predmetu splnené vrátane propagácie obchodného mena/loga žalobcu na internetovej stránke www.klrcing.eu až do 31.12.2015 (ktorou skutočnosťou sa tiež daňové orgány vôbec nezaoberali) a že preto nepochybne dodávateľovi služieb podľa týchto zmlúv vzniklo právo na zaplatenie dohodnutej odplaty za poskytnuté služby a žalobcovi povinnosť takúto odplatu zaplatiť, čo aj žalobca splnil. Spochybňovanie tejto pre vec podstatnej skutočnosti správcom dane ako aj žalovaným, nie je preto podľa žalobcu vôbec opodstatnené a navyše je založené aj na celkom nesprávnych právnych úvahách a záveroch.

5. Žalovaný dôvodil záver o ním ustálenom charaktere plnenia ako sponzorského príspevku zo strany žalobcu v prospech spoločnosti L., s.r.o. poukazom na definíciu reklamy v zákone o reklame a definíciu sponzorovania v zákone o vysielaní a retransmisii. Podľa žalobcu však príslušné ustanovenia týchto právnych predpisov boli žalovaným celkom nesprávne interpretované. Predovšetkým z ustanovení § 2 ods. 1 písm. a) a b) zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o reklame“ alebo „zákon č. 147/2001 Z.z.“) v ich vzájomnej súvislosti a nadväznosti jednoznačne vyplýva, že podľa tohto zákona je reklamou prevedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe, súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu a samostatným takýmto produktom je aj obchodné meno. Vychádzajúc z odkazu 2) k tomuto zákonnému ustanoveniu je potom potrebné za obchodné meno u právnickej osoby v zmysle § 8 a § 9 ods. 2 Obchodného zákonníka považovať názov, pod ktorým právnická osoba ako podnikateľ vykonáva právne úkony pri svojej podnikateľskej činnosti a pod ktorým je zapísaná v obchodnom registri. Zo súhrnu týchto skutočností je potom podľa žalobcu

celkom zrejmé, že samostatným spôsobilým predmetom reklamy je aj obchodné meno právnickej osoby, pod ktorým je táto zapísaná v obchodnom registri. Pri rešpektovaní tejto skutočnosti je potom nepochybné, že už umiestnením samotného obchodného mena a jeho zvýraznením na závodných automobiloch zúčastnených na príslušnom športovom podujatí (čo bolo v konaní celkom jednoznačne preukázané) došlo k poskytnutiu reklamnej služby pre žalobcu zo strany dodávateľa L., s.r.o. a teda nepochybne ku splneniu jednej parciálnej časti predmetu uzavretých zmlúv o propagácii obchodného mena/loga a reklame.

6. Žalobca ďalej zdôraznil, že posúdenie riadneho dodania služby v zmysle zmlúv uzatvorených medzi žalobcom a spoločnosťou L., s.r.o. nemožno zúžiť len na umiestnenie obchodného mena/loga žalobcu ako predmetu reklamy na závodných automobiloch, ale toto treba posudzovať v celkovom kontexte ďalších skutočností, ktorými bola nadväzujúca prezentácia žalobcu a jeho podnikateľskej činnosti, vyplývajúca zo sprievodných informácií a materiálov o obchodnej spoločnosti žalobcu poskytovaných v priebehu celého športového podujatia jeho účastníkom a divákom, ktorí tak mali možnosť nielen vidieť na závodných automobiloch obchodné meno/logo žalobcu, ale z týchto sprievodných informácií a materiálov mali možnosť vidieť a zistiť aj predmet a rozsah podnikania žalobcu a mnoho ďalších údajov o žalobcovi ako podnikateľovi. Preto pri takomto komplexnom vyhodnotení veci nie je možné podľa žalobcu vôbec dospieť k záveru o tom, že predmet zmlúv o propagácii obchodného mena/loga a reklame spočíval len v umiestnení označenia žalobcu na závodných automobiloch, ktoré boli účastné na príslušnom športovom podujatí tak, ako k tomu nesprávne a v rozpore jednak so samotným obsahom zmlúv a jednak so skutočným predmetom plnenia poskytnutým na základe týchto zmlúv, dospeli správca dane a žalovaný. Navyše úvahu správcu dane a žalovaného, že na závodných vozidlách bolo umiestnené len logo „L. s.r.o.“ a nebol tam umiestnený žiadny odkaz na službu, výrobok a iný výkon vyrábaný a priamo alebo nepriamo distribuovaný žalobcom, je potrebné hodnotiť aj z hľadiska obvyklostí a zároveň technických možností umiestnenia takýchto ďalších údajov na samotnej ploche závodných vozidiel, ktorá to zjavne ani objektívne neumožňuje. Je celkom obvyklé, že na takýchto nosičoch reklamy je umiestňované logo (obchodné meno) podnikateľa a to zvýraznenou (reklamnou) formou za účelom upútania pozornosti verejnosti na samotného podnikateľa a že ďalšie uvedené informácie o podnikateľovi sa zúčastnená verejnosť dozvedá z propagačných materiálov poskytovaných na takomto podujatí počas jeho trvania, ako aj v pozvánkach na podujatie, doručovaných buď konkrétnym osobám, alebo zverejňovaných všeobecne dostupným spôsobom (predovšetkým v tlači, či na internete). Žalobca pripomenul, že predložil správcovi dane množstvo dokladov, ktoré boli v rámci poskytnutej reklamnej služby počas celého športového podujatia k dispozícii vo všetkých priestoroch, v ktorých sa účastníci a diváci pohybovali a mohli pohybovať a z ktorých bolo celkom zrejmé, že obsahovali mnohé údaje o podnikateľskej činnosti žalobcu, ktoré tak v nadväznosti na umiestnenie obchodného mena / loga žalobcu na závodných automobiloch informovali o podnikateľskej činnosti žalobcu, pričom správca dane ani žalovaný na tieto dôkazy vôbec neprihliadli a vec celkom izolovane a nesprávne hodnotili tak, ako by celá reklamná činnosť mala spočívať len v samotnom umiestnení obchodného mena / loga žalobcu na závodných automobiloch, čo vôbec nezodpovedá skutočnostiam, ktoré vyplynuli z vykonaného dokazovania.

7. Za rovnako nesprávne a založené na nesprávnej interpretácii právneho predpisu, považuje žalobca aj závery správcu dane a žalovaného o posúdení skutočného vzťahu medzi spoločnosťou L., s.r.o. a žalobcom ako sponzorstva v zmysle zákona o vysielaní a retransmisii. V prvom rade podľa žalobcu z tohto zákona celkom jednoznačne vyplýva, že tento nemožno na posudzovanú vec vôbec aplikovať vzhľadom na charakter subjektov právneho vzťahu, od ktorého žalobca odvodzuje uplatnený nárok na odpočítanie dane. Z ustanovení § 1 a § 2 zákona č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii a o zmene zákona č. 195/2000 Z.z. o telekomunikáciách v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o vysielaní a retransmisii“ alebo „zákon č. 308/2000 Z.z.“) podľa žalobcu jednoznačne vyplýva, že tento zákon sa vzťahuje na subjekty v celkom inom postavení, než v akom boli účastníci zmluvy o propagácii obchodného mena/loga a reklame (dodávateľ reklamy nebol vysielateľom ani poskytovateľom audiovizuálnej mediálnej služby na požiadanie a neposkytoval program, programovú službu ani audiovizuálnu službu na požiadanie) a že predmetom tohto zákona je celkom iná činnosť, než ako bola predmetom zmluvy o propagácii obchodného mena/loga a reklame (predmetom tejto zmluvy nebola propagácia názvu alebo obchodného mena žalobcu v programe, programovej službe alebo audiovizuálnej mediálnej službe na požiadanie vysielanej ich vysielateľmi). Už z týchto skutočností je potom podľa žalobcu celkom zrejmé, že nielen skutková ale ani právna argumentácia daňových orgánov, na ktorej je založený ich záver o charaktere záväzkového vzťahu medzi spoločnosťou L., s.r.o.

a žalobcom ako sponzorstve, v rámci ktorého mal žalobca poskytnúť spoločnosti L., s.r.o. sponzorský príspevok, je celkom nesprávna a zároveň právne neprípustná.

8. Žalobca považuje za podstatnú skutočnosť pre posúdenie celej veci to, že na základe riadne uzavretých a platných zmlúv si objednal u spoločnosti L., s.r.o. službu spočívajúcu v reklame a propagácii svojho obchodného mena, ktoré je samo o sebe spôsobilým predmetom reklamy, pričom súčasťou tejto služby bolo nielen umiestnenie tohto obchodného mena na závodných automobiloch, ale aj zabezpečenie ďalších informácií a propagačných materiálov o žalobcovi ako podnikateľovi počas celého športového podujatia obsahujúcich mnohé ďalšie informácie a údaje o podnikateľskej činnosti žalobcu a tiež propagácia obchodného mena žalobcu na internetovej stránke až do konca roku 2015, že poskytnutie takejto služby bolo v konaní preukázané jej dodávateľom L., s.r.o., že žalobca za poskytnutú a teda riadne dodanú službu preukázateľne zaplatil jej dodávateľovi dohodnutú cenu podľa zmluvy na základe faktúr vystavených dodávateľom služby v súlade so zmluvou a že dôvodne si tak žalobca uplatnil nárok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH a že ak správca dane ako aj žalovaný odopreli žalobcovi právo na odpočítanie dane len na základe celkom subjektívnych a ničím nepodložených úvah, založených navyše na nesprávnej aplikácii a interpretácii právnych predpisov o tom, že v skutočnosti nemalo ísť o dodanie služby zo strany spoločnosti L., s.r.o. v prospech žalobcu, ale naopak o poskytnutie sponzorského príspevku zo strany žalobcu v prospech spoločnosti L., s.r.o., tak takýto záver daňových orgánov oboch stupňov je celkom nesprávny a založený na celkom nesprávnom postupe pri zisťovaní skutočností dôležitých pre rozhodnutie a pri hodnotení dôkazov a právnom posúdení veci.

9. Podľa názoru žalobcu zo všetkých vyššie uvedených dôvodov sú napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj jemu predchádzajúce prvostupňové rozhodnutie správcu dane nesprávne a nezákonné z dôvodu, že tieto vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci a že skutkový stav, ktorý vzali za základ svojich rozhodnutí správca dane aj žalovaný, je v rozpore s administratívnymi spismi a v týchto nemá oporu.

10. K správnej žalobe sa na výzvu správneho súdu písomne vyjadril žalovaný, požadujúc jej zamietnutie. Nariadenie pojednávania nežiadal. Uviedol, že dôvodom nepriznania žalobcom uplatneného práva na odpočítanie DPH zo sporných dodávateľských faktúr od spoločnosti L., s.r.o. je zistenie správcu dane, že v posudzovanom prípade neboli žalobcovi dodané reklamné služby, ale v skutočnosti sa jednalo o podporu automobilového podujatia, uvedeného na sporných dodávateľských faktúrach, sponzorským príspevkom zo strany žalobcu. Správca dane uvedený záver prijal aj v kontexte ostatných zistených skutočností, týkajúcich sa reálneho dodania predmetu fakturácie v zmysle sporných faktúr žalobcovým dodávateľom a zistenými subdodávateľskými spoločnosťami. V tejto súvislosti žalovaný poukázal aj na svedecké výpovede bývalých konateľov dodávateľskej spoločnosti Ing. G. M. a Ing. G. L., ako aj na obsah zmluvy o propagácii obchodného mena/loga a reklame zo dňa 28.10.2015 a zotrval na svojich záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí. Žalovaný ďalej dal do pozornosti, že bývalí konatelia žalobcovho dodávateľa síce formálne potvrdili dodanie fakturovaných služieb, avšak správcovi dane nepredložili žiadne doklady a dôkazy preukazujúce ich tvrdenia; služby fakturované žalobcovi v zmysle sporných faktúr mali byť zabezpečené prostredníctvom subdodávateľskej spoločnosti A. L. s.r.o. z dôvodu, že žalobcov dodávateľ nemal potrebné personálne ani materiálno-technické vybavenie; nebolo preukázané, kto v skutočnosti fakturované služby a činnosti s nimi spojené realizoval. Žalovaný tiež poukázal na skutočnosť, že dokazovaním správcu dane nebolo preukázané, že spoločnosť L., s.r.o. bola reálnym dodávateľom drobných propagačných, resp. reklamných predmetov - nebolo preukázané, či nejaké drobné propagačné predmety vôbec existovali. Obaja bývalí konatelia spoločnosti L., s.r.o. Ing. G. M. a Ing. G. L. vo svedeckých výpovediach vo veci drobných reklamných predmetov síce zhodne uviedli, že logo žalobcu bolo umiestnené na tričkách a rôznych reklamných predmetoch, Ing. G. M. tiež uviedol, že žalobcovi bol vyhotovený „leták o rozmere A4 s popisom jeho činnosti, kontaktmi a uvedením, že žalobca je partner ich teamu“. Uvedené skutočnosti však podľa žalovaného neboli žiadnym dôkazom preukázané ani zo strany žalobcu, ani bývalými konateľmi spoločnosti L., s.r.o.

11. Žalovaný vyslovil názor, že nie je pochybením, ak daňové orgány pri vysvetľovaní pojmov reklama a sponzorský odkaz poukazovali na znenie zákona o vysielaní a retransmisii. 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. V tejto súvislosti

žalovaný opätovne poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho súdu SR, uvedenú v napadnutom rozhodnutí, ako aj na povinnosť správnych orgánov pri svojej činnosti prihliadať aj na právny názor vyslovený tak v rozsudkoch vnútroštátnych súdov, ako aj v rozsudkoch Súdneho dvora EÚ.

12. Žalovaný sumarizoval, že v zhode so správcom dane považuje fakturované služby v zmysle sporných faktúr za sponzorstvo. Žalobca vedel, že mu bude dodaná služba propagácie jeho loga, spočívajúca len v umiestnení loga na závodných automobiloch, ktoré samo osebe nespĺňalo podstatu reklamy, pretože nemalo žiadnu vypovedaciu schopnosť o zameraní, činnosti, poskytovaných službách a produktoch žalobcu tak, aby sa mohlo jednať o skutočnú reklamu zameranú na podporu predaja ponúkaných produktov. Okrem toho daňové orgány spochybnili vznik daňovej povinnosti o žalobcovho dodávateľa.

13. Podľa § 2 ods. 2 SSP každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, môže sa za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

14. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne sudy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

15. Krajský súd v Trenčíne ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutia a postup žalovaného v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnej žalobe, vychádzajúc zo skutkového stavu v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia, viazaný rozsahom a žalobnými dôvodmi. Po zistení, že žaloba bola podaná riadne zastúpenou oprávnenou osobou, v zákonnej lehote a proti rozhodnutiu, ktoré je spôsobilým predmetom súdneho prieskumu, nariadil na žiadosť žalobcu na prejednanie veci pojednávanie, na ktorom prítomný žalobca zotrval na obsahu svojej písomne podanej argumentácie. Žalovaný svoje neprítomnosť na pojednávaní ospravedlnil.

16. Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného č. 101577049/2021 zo dňa 25.08.2021, potvrdzujúce rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100832697/2021 zo dňa 14.05.2021, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 12.000,- Eur na DPH za zdaňovacie obdobie november 2015.

17. Daňový úrad Trenčín ako správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie november 2015, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol z daňovej kontroly zo dňa 25.09.2017.

18. V kontrolovanom zdaňovacom období si žalobca uplatnil okrem iného právo na odpočítanie DPH z 3 faktúr č. XXXXXXXXXXXX až č. XXXXXXXXXXXX vystavených spoločnosťou L., s.r.o., IČO: XX XXX XXX, každá z faktúr na celkovú sumu 24.000,- Eur, z toho DPH 4.000,- Eur. Predmetom fakturácie bolo zabezpečenie propagácie obchodného mena/loga a obchodnej činnosti žalobcu na pretekoch VI. K. E. 2015 v dňoch 13.11.2015 až 14.11.2015, na 3 produkčných závodných vozidlách pilotovaných F. L., D. V. a H. A. a na internetovej stránke www.klracing.eu <<http://www.klracing.eu>>.

19. Správca dane za účelom preverenia reálnosti zdaniteľných plnení predvolal a vypočul ako svedkov bývalých konateľov spoločnosti L., s.r.o. - Ing. G. M. a Ing. G. L.. Svedkovia potvrdili spoluprácu so žalobcom. Jej náplňou bola propagácia žalobcu formou reklamy na závodných automobiloch, na rôznych drobných reklamných predmetoch a v médiách. Logo žalobcu bolo propagované aj na stránke www.klracing.eu <<http://www.klracing.eu>>. Svedkovia bližšie popísali konkrétne formy a miesta propagácie. Zhodne uviedli, že propagáciu žalobcu na závodných automobiloch zabezpečili subdodávateľsky prostredníctvom B. R. a jeho firmy A. L. s.r.o., u ktorej si objednali produkčné vozidlá aj s celým servisom a polepmi. Kto bol majiteľom závodných vozidiel, sa svedkovia vyjadriť nevedeli.

20. Správca dane vypočul ako svedka B. R., bývalého konateľa spoločnosti A. L. s.r.o. Svedok potvrdil spoluprácu so spoločnosťou L.L. s.r.o., jej bývalých konateľov pozná. Jeho spoločnosť nebola vlastníkom závodných vozidiel, ale si ich prenajímala od D. D. a jeho spoločností. D. D. tiež zabezpečoval reklamné

činnosti. Svedok na preukázanie svojich tvrdení nedisponuje žiadnymi účtovnými dokladmi, odovzdal ich novému konateľovi I. E..

21. Svedok D. D. potvrdil spoluprácu so spoločnosťou A. L. s.r.o. a B. R. prostredníctvom svojich spoločností G. s.r.o. a G. G. D. s.r.o. Podrobnosti uviesť nevedel, nakoľko nedisponuje účtovníctvom spoločností, ktoré odovzdal novému konateľovi z G.. Produkčné vozidlá zabezpečoval najmä prostredníctvom Jana E. z Českej republiky.

22. Správca dane rozhodnutím č. 100832697/2021 zo dňa 14.05.2021 podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 12.000,- Eur na DPH za zdaňovacie obdobie november 2015. V odôvodnení uviedol, že nespochybňuje reálnosť uskutočnenia športových podujatí, ani propagáciu obchodného mena, resp. loga žalobcu na produkčných vozidlách, avšak spochybnil dodanie deklarovaných služieb spoločnosťou L. s.r.o. Nebola preukázaná existencia obojstranného účtovného, daňového právneho vzťahu vo vykonštruovanom obchodnom reťazci subsubdodávateľov G. s.r.o., G. G. D. s.r.o., subdodávateľ A. L., s.r.o., pričom priamy dodávateľ žalobcu L., s.r.o. bol odpredaný, jeho právny nástupca zrušený v dôsledku zlúčenia a následne vstúpený do likvidácie. Správca dane spochybnil akúkoľvek ekonomickú činnosť dodávateľa a ďalších subdodávateľov v reťazci obchodných spoločností, u ktorých došlo k zmene štatutárnych zástupcov (prevody obchodných podielov na nekontaktných občanov z iných štátov), virtuálne sídla, nepredloženie účtovníctiev, neplnenie zákonných povinností voči správcovi dane nevykonávanie reálnej ekonomickej činnosti, podávanie daňových priznaní neoprávnenými osobami (bývalými konateľmi), zrušenie registrácie DPH z úradnej moci. uvedené skutočnosti sú znaky spoločností, ktorých cieľom je naplňať cieľ - dosahovať zisk z finančných prostriedkov neoprávneného uplatnenia nadmerných odpočtov, pretože u takýchto spoločností sa uskutočnenie zdanieľného plnenia nedá preveriť z dôvodu nepredloženia účtovných a daňových dokladov.

23. Dôkazy zabezpečené v daňovom konaní preukazovali podľa správcu dane len skutočnosť, že obchodné meno/logo „L. s.r.o.“ bolo umiestnené na závodných vozidlách, že pretek sa uskutočnil a tiež účasť jednotlivých jazdcov a závodných vozidiel na preteku. Tieto skutočnosti pritom správca dane nespochybnil ani v daňovej kontrole ani vo vyrubovacom konaní. Predložené dôkazy však nepotvrdili, že zabezpečenie propagácie obchodného mena/loga spoločnosti L. s.r.o. bolo dodané spoločnosťou L., s.r.o. prostredníctvom nekontaktných subdodávateľov, čím neboli odstránené pochybnosti správcu dane o reálnom uskutočnení zdanieľných obchodov priamym dodávateľom L., s.r.o. Existenciu športového podujatia či umiestnenie obchodného mena/loga spoločnosti L. s.r.o. na závodných vozidlách nepovažoval správca dane za rozhodujúce skutočnosti, svoje zisťovanie zameril na preukázanie dodávateľsko-odberateľského vzťahu, teda skutočnosť, či priamy dodávateľ, resp. subdodávateľia v reťazci fakturovanú službu reálne dodal.

24. Okrem toho ďalším dôležitým aspektom pre posúdenie dodania služby v zmysle sporných faktúr je podľa správcu dane skutočnosť, či sa jednalo o reklamné činnosti alebo sponzorstvo. Reklama a sponzorovanie v zmysle § 31 ods. 2 zákona č. 308/2000 Z.z. sú dve samostatné formy mediálnej komerčnej komunikácie. Oba inštitúty majú samostatné zákonné definície a viažu sa na ne rôzne práva a povinnosti. Reklama je v zákone definovaná ako akékoľvek verejné oznámenie vysielané za odplatu alebo inú podobnú protihodnotu vrátane vlastnej propagácie, ktorého zámerom je podporiť predaj, nákup alebo nájom tovaru alebo služieb vrátane nehnuteľnosti, práv a záväzkov alebo dosiahnuť iný účinok sledovaný objednávateľom reklamy alebo vysielateľom. Sponzorovanie nie je na rozdiel od reklamy definované prostredníctvom odvysielaného obsahu, ale ako činnosť s konkrétnym účelom. Sponzorovanie má za cieľ propagovať názov alebo obchodné meno, ochrannú známku, dobrú povesť, tovary alebo aktivity právnickej alebo fyzickej osoby, ktorá plnenie poskytuje. Propagovanie sponzora sa prejavuje napríklad prostredníctvom označenia sponzora. Takéto označenie sa v praxi vyvinulo na samostatný sponzorský odkaz, ktorý má vizuálne blízko k reklame. Sponzorský odkaz má obsahovať informácie o skutočnosti, že dané podujatie je sponzorované a tiež kto je jeho sponzorom, avšak bez uvedenia akýchkoľvek špecifických propagačných prvkov, ktoré by vyzdvihovali kvalitatívne vlastnosti sponzora alebo jeho produktov.

25. Určiť hranicu medzi reklamou a sponzorským odkazom je veľmi náročné. Základným účelom sponzorovania je v zmysle § 38 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z.z. vytvoriť, resp. udržať dobré meno sponzora a jeho produktov. A práve tento účel slúži ako základné odlišujúce kritérium medzi reklamou a

sponzorovaním. V prípade, ak by sponzorský odkaz podporoval predaj, nákup či nájom tovaru, tak ako je to uvedené v § 32 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z.z., jednalo by sa už o reklamu a nie o sponzorský odkaz. V posudzovanom prípade správca dospel k jednoznačnému záveru, že v prípade fakturovaných služieb v zmysle sporných faktúr sa jedná o sponzorský odkaz a nie reklamu, pretože neobsahuje typické reklamné prvky ako napr. hodnotiace komentáre, vyzdvihovanie vlastností produktu alebo rôznymi inými formami uskutočnenú pozitívnu propagáciu produktov platiteľa. Tento názor správcu dane odporuje aj to, že v priebehu výkonu daňovej kontroly ako aj v priebehu vyrubovacích konaní žalobca žiadnym spôsobom nepreukázal, že by sa spolu s umiestnením samotného loga „L. s.r.o.“ na závodných vozidlách na konkrétnom podujatí dostávala do povedomia akákoľvek informácia o produktoch tejto spoločnosti, o jej činnosti a pod.

26. Sponzorský odkaz podľa správcu dane na rozdiel od reklamy nie je službou v zmysle zákona o DPH. Z pohľadu zákona o DPH je predmetom dane dodanie tovaru alebo služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, nakoľko pri poskytnutí sponzorstva nejde o dodanie tovaru alebo služby za protihodnotu, toto dodanie nie je predmetom dane (§ 2 zákona o DPH). Jednou z podmienok uplatnenia odpočítania dane podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH je, že platiteľ môže odpočítať daň z prijatých plnení, len za podmienky, ak toto plnenie použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Platiteľ je povinný túto zákonnú podmienku splniť, inak odpočítanie dane nemá právo realizovať. Žalobca predloženými dodávateľskými faktúrami od spoločnosti L., s.r.o. deklaroval prijatie reklamných služieb, pričom sa v skutočnosti jednalo o sponzorský príspevok. Rozlišovacím kritériom, či sa jednalo o reklamu alebo sponzorský dokaz, je sledovaný účel. Sponzorský odkaz v zmysle zákona č. 308/2000 Z.z. môže obsahovať reklamné oznámenie o širšom slova zmysle, tzn. že sa jedná o propagáciu, ale len uvedením obchodného mena sponzora, resp. uvedením názvu jeho tovaru, aktivity a ochrannej známky. Z uvedeného vyplýva, že sponzorský odkaz má obsahovať informácie o skutočnosti, že dané športové podujatie je sponzorované a tiež, kto je jeho sponzorom, avšak bez uvedenia akýchkoľvek špecifických propagačných prvkov, ktoré by vyzdvihovali kvalitatívne vlastnosti sponzora alebo jeho produktov, nakoľko ich uvedením sa sponzorský odkaz stáva zároveň reklamou. Keďže na závodných automobiloch bolo umiestnené len logo „L. s.r.o.“ a nebol uvedený žiadny odkaz na službu, výrobok a iný výkon vyrábaný priamo alebo nepriamo distribuovaný žalobcom a aj svedkovia uviedli, že predmetom fakturácie bola propagácia obchodného mena spoločnosti L. s.r.o. s tým, že logo spoločnosti bolo umiestnené na závodných automobiloch počas pretekov uvedených na faktúrach a na web stránke www.klracing.eu <<http://www.klracing.eu>>, sa v preverovanom prípade jedná o sponzoring a nie o reklamu. Zverejnenie loga, v tomto prípade je logom názov žalobcu, nemôže v žiadnom prípade podporiť predaj jeho tovar a služieb.

27. Správca dane skonštatoval, že sporné faktúry boli spoločnosťou L., s.r.o. vystavené za účelom získania daňovej výhody vo forme neoprávneného zvýšenia nákladov a zároveň neoprávneného uplatnenia DPH spoločnosťou L. s.r.o., na ktoré by v prípade sponzorského príspevku nemala nárok. Daňové subjekty nachádzajúce sa v zistenom obchodnom reťazci prezentovali poskytnutie reklamných služieb, pričom v skutočnosti sa jednalo o sponzorovanie, ktoré nie je v zmysle § 2 zákona o DPH predmetom dane. Podľa zistení správcu dane je zrejmé, že nekontaktné daňové subjekty nachádzajúce sa v predmetnom obchodnom reťazci nemohli fakturované služby reálne uskutočniť a následne dodať.

28. Na odvolanie žalobcu rozhodovalo vo veci Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, ktoré rozhodnutím č. 10157049/2021 zo dňa 25.08.2021 potvrdilo prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Žalovaný sa stotožnil s rozsahom dokazovania vykonaného správcom dane, z neho ustáleným skutkovým stavom ako aj naň nadväzujúcim právnym posúdením veci.

29. Podľa § 19 ods. 2 veta prvá zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

30. 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.

31. 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.

32. 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.

33. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

34. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

35. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

36. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

37. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

38. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

39. Preskúmaním veci dospel správny súd k záveru, že správna žaloba je dôvodná. Nepriznanie práva žalobcovi na odpočítanie DPH v zdaniteľnom období november 2015 z faktúry vystavenej spoločnosťou L., s.r.o. odôvodnili daňové orgány jednak tým, že fakturované plnenie posúdili ako sponzoring a nie ako dodanie reklamných služieb a tiež preto, že nebolo preukázané reálne dodanie fakturovaných služieb deklarovanej dodávateľom - spoločnosťou L. s.r.o. Daňové orgány najmä dôvodili, že sponzorský príspevok nie je predmetom DPH, nakoľko pri sponzorskom príspevku nejde o dodanie tovaru alebo služby za protihodnotu. S uvedeným právnym názorom sa donedávna stotožňoval aj správny súd. Je však potrebné skonštatovať, že v dôsledku vývoja judikatúry Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (napr. rozsudky sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28.02.2022, sp. zn. 10Sžfk/21/2020 zo dňa 26.04.2022, sp. zn. 2Sžfk/9/2021 zo dňa 27.06.2022) bolo nevyhnutnosťou prehodnotiť právny názor na fenomén sponzoringu ako plnenia (služby), ktoré nepodlieha DPH.

40. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „NSS SR“) v rozsudku sp. zn. 10Sžfk/21/2020 zo dňa 26.04.2022 dospel k záveru, 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).“ NSS SR tiež vyjadril, že „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 zdaniateľnými transakciami sťažovateľa na výstupe.“

41. NSS SR v rozsudku sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28.02.2022 vyslovil, 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.“

42. Aj v rozsudku sp. zn. 2Sfk/9/2021 zo dňa 27.06.2022 potvrdil NSS SR právny názor, že 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 zdaniateľnými transakciami sťažovateľa na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. V tomto kontexte poukázal NSS SR aj na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie zo dňa 25.11.2021 vo veci C-334/20 Amper Metal Kft., konkrétne bod 40, podľa ktorého „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 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.“ NSS SR ďalej v rozsudku sp. zn. 2Sfk/9/2021 zo dňa 27.06.2022 pokračuje, že „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 zdaniateľnou 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 zdaniateľnými 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 potrebné konštatovať, že vyrubenie rozdielu dane žalovaný, ako aj správca dane, vec nesprávne právne posúdili, čoho následkom je nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia.“

43. Správny súd vedený závermi recentnej judikatúry NSS SR s ohľadom na prejednávanú vec konštatuje, že záver žalovaného o nespĺnení podmienok žalobcu na odpočítanie DPH zo sporných faktúr je predčasný a založený na nesprávnom právnom posúdení veci. Správca dane i žalovaný vychádzali zo zistenia, že žalobca bol prezentovaný na podujatiach ako reklamný partner formou loga, pričom uzavreli, že išlo o sponzoring, ktorý nie je v zmysle § 2 zákona č. 222/2004 Z.z. predmetom dane. Takýto záver podľa správneho súdu, s poukazom na najnovšiu rozhodovaciu činnosť Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, nemá oporu v zákone č. 222/2004 Z.z. Naopak, z ustanovenia § 2 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z.z. vyplýva, že predmetom DPH je poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku

uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, pričom v posudzovanom prípade sa javí, že medzi účastníkmi nie je sporné, že atribúty služby naplnené boli (propagácia loga je službou), rovnako ako atribút protihodnoty (finančné vyjadrenie protihodnoty vyplýva zo sporných faktúr) a dodanie služby bolo uskutočnené v tuzemsku zdaniteľnou osobou. Vychádzajúc z uvedeného je potom jednoznačné, že záver žalovaného a správcu dane o nesplnení podmienok zo strany žalobcu pre odpočet DPH zo sporných faktúr je predčasný a založený na nesprávnej interpretácii príslušných ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z.

44. Pretože správny súd v prejednávanej veci ustálil, že preskúmané rozhodnutia sú nezákonné pre nesprávne právne posúdenie veci, a teda, že správna žaloba je v tomto smere dôvodná, rozhodol podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP o zrušení napadnutého rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia a vec vrátil správnu orgánu prvého stupňa na ďalšie konanie, v ktorom bude povinnosťou správcu dane opätovne vec posúdiť, pričom právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v tomto zrušujúcom rozsudku, sú daňové orgány viazané. Po doplnení dokazovania, umožňujúceho žalobcovi preukázať priamy a bezprostredný súvis fakturovanej služby s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami žalobcu na výstupe alebo súvis s jeho celkovou hospodárskou činnosťou správca dane, vo veci opätovne rozhodne a svoje rozhodnutie náležitým spôsobom odôvodní, pričom zohľadní aj právny názor správneho súdu prezentovaný k ďalšej žalobnej námietke v bodoch 45. a 46. tohto rozsudku. Uvedené metodologické východiská platia (mutatis mutandis) aj pre žalovaného v prípade, že žalobca využitím opravného prostriedku proti rozhodnutiu správcu dane iniciuje odvolacie konanie.

45. Pokiaľ ide o nepriznanie nároku na odpočet DPH pre nesplnenie hmotnoprávných podmienok zákona o DPH majúciach svoj základ v nejednoznačnej (alebo nepreukázanej) identifikácii zdaniteľnej osoby, ktorá mala deklarované služby (alebo tovar) dodať, správny súd poukazuje na rozsudok NSS SR sp. zn. 6Sžfk/42/2020 zo dňa 24.11.2021, ktorý pripomína stále platnú judikatúru Súdneho dvora EÚ, ktorá „pripúšťa vznik nároku na odpočet u dobromyseľného daňového subjektu aj v prípade, ak existujú pochybnosti na strane dodávateľa, resp. aj v prípade, ak dodávateľ nie je stotožnený. Tu je na mieste poukázať na rozhodnutia Súdneho dvora EU v spojených veciach C80/11 a C-142/11, resp. v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03. Judikatúra Súdneho dvora EU tiež ustálila, že založením systému zodpovednosti bez zavinenia sa prekračuje rozsah nevyhnutný na ochranu práv verejných financií (C-384/04, C-271/06). Možno zhrnúť, že Súdny dvor EU dlhodobo judikuje, že samotná skutočnosť, že plnenie nebolo skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľom, nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet; pričom právo na odpočet DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom v prípade, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom, možno zamietnuť jedine pod dvojitou podmienkou, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a ak sa preukáže, že vzhľadom na objektívne skutočnosti predložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť (C-18/13).“

46. V rozsudku sp. zn. 6Sžfk/48/2021 zo dňa 27.06.2022 uviedol NSS SR, že „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.“ 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.“ Nakoľko z obsahu preskúmaných rozhodnutí nevyplýva, že by daňové orgány preukázali (resp. preukazovali) účasť žalobcu na prípadnom podvodnom konaní jeho dodávateľa, resp. subdodávateľov alebo aspoň vedomosť žalobcu o takomto podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca, pričom takýmto spôsobom žalovaný a správca dane ani nekoncepovali svoju argumentáciu, možno ich závery učinené v preskúmaných rozhodnutiach o nepriznaní nároku žalobcovi na odpočet DPH pre nesplnenie hmotnoprávných podmienok zákona o DPH majúciich svoj základ v nepreukázaní dodania fakturovaných služieb deklarovaným dodávateľom považovať za predčasné, čo taktiež v konečnom dôsledku vyústilo do vady nesprávneho právneho posúdenia veci.

47. Ostatnými žalobnými námietkami sa správny súd nezaoberal, nakoľko nemali potenciál privodiť iné rozhodnutie o správnej žalobe.

48. Žalobca bol v konaní úspešný, preto mu súd priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania (§ 167 ods. 1 SSP).

49. Tento rozsudok prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní odo dňa doručenia tohto rozsudku na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky prostredníctvom Krajského súdu v Trenčíne.

V kasačnej sťažnosti je potrebné uviesť všeobecné náležitosti podania podľa § 57 SSP, t.j. ktorému správne súdu je podanie určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania. Ďalej sa v kasačnej sťažnosti musí uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g) až i) SSP sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Uvedená povinnosť neplatí, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c) a d) SSP,
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.