

Súd: Krajský súd Trenčín
Spisová značka: 11S/46/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3022200165
Dátum vydania rozhodnutia: 11. 08. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Rastislav Dluhoš, PhD.
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2022:3022200165.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trenčíne, v senáte zloženom z predsedu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., členov JUDr. Aleny Radičovej a JUDr. Jozefa Šuleka, v právnej veci žalobcu: P. Z. U., bytom Z. č. XX, XXX XX S., IČO: XX XXX XXX, právne zastúpeného Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Hlavná č. 31, 917 01 Trnava, IČO: 36 865 281, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102067552/2018 zo dňa 17.10.2018 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa XX.XX.XXXX, takto

rozhodol:

Správny súd z r u š u j e rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 17.10.2018 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 03.07.2018 a vec v r a c i a 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. Správnu žalobou doručenu Krajskému súdu v Trenčíne (ďalej aj „správny súd“) dňa 27.12.2018 sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 17.10.2018 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“), zmeňujúceho rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej aj „správca dane“) č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 03.07.2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) tak, že podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 600,- Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2017, znížením nadmerného odpočtu zo sumy 3.593,13 Eur na sumu 2.993,13 Eur. Daňové orgány dospeli k záveru, že pri uplatnení práva na odpočítanie DPH z faktúry č. 20170107 zo dňa 31.03.2017, predmetom ktorej bola fakturácia „na základe zmluvy o reklame“, ktorú mala žalobcovi dodať spoločnosť F., neboli splnené podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH z prijatých dodávok spočívajúcich najmä v umiestnení loga žalobcu na závodných automobiloch počas motoristických pretekov, nakoľko v skutočnosti išlo o podporu automobilového športu - sponzoring a nie o dodanie služieb, ktoré by bolo možné identifikovať ako reklamné.

2. Petitom správnej žaloby sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane a priznania nároku na náhradu trov konania voči žalovanému z dôvodu, že napadnuté rozhodnutie vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, že je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, že zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a tiež z dôvodu, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

3. Žalobca v správnej žalobe zdôraznil myšlienku, že účelom daňovej kontroly je správne vyrubenie dane a nie účelové zvyšovanie daňovej povinnosti dotknutého daňového subjektu. Prístup správcu dane v daňovom konaní však podľa neho svedčal o snahe účelovo zvýšiť žalobcovi jeho daňovú povinnosť.

4. Vykonaným preverovaním bolo podľa žalobcu jednoznačne preukázané, že žalobca splnil všetky hmotnoprávne podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie DPH, ktorý mu zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) ukladá. Má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71 zákona o DPH, DPH bola voči nemu uplatnená iným platiteľom dane, a tiež bol preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle zákona o DPH u dodávateľa služby - spoločnosti L Q. s.r.o., ako aj dodanie reklamnej služby touto spoločnosťou a teda, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia došlo. Taktiež bola preverovaním a vykonaným dokazovaním preukázaná a potvrdená výroba polepov s firemným logom žalobcu, ako aj ich umiestnenie na motorových vozidlách, pričom boli správcovi dane predložené technické preukazy vozidiel, na ktorých bolo firemné logo žalobcu umiestnené a správca dane ako aj žalovaný mali presnú identifikáciu týchto vozidiel, keďže im boli oznámené ich evidenčné čísla a VIN čísla.

5. K tvrdeniu žalovaného, že zo spornej faktúry ani zo Zmluvy o vykonaní reklamy nevyplývajú konkrétne motorové vozidlá, ktoré mali byť nositeľmi reklamnej plochy, žalobca uviedol, že v daňovom konaní predložil videodokumentáciu ako aj fotodokumentáciu predmetnej reklamy. Jej obsahom bola žalobcom vytvorená fotodokumentácia webovej stránky dodávateľa žalobcu s uvedením kalendára podujatí v roku 2017 a tiež reklamných partnerov sezóny 2017. Vyjadrenia žalovaného o tom, že žalobca nepredložil dôkazy preukazujúce miesto a dátum uskutočnenia zdaniteľných plnení, vníma žalobca s poukazom na ním predložené dôkazy ako zavádzajúce.

6. K tvrdeniu žalovaného, že firemné logo žalobcu nepredstavuje obchodný názov platiteľa, že je veľmi ťažko čitateľné a že nemá dostatočnú vypovedaciu hodnotu k určitému výrobku alebo službe, ktoré platiteľ v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytuje, a tiež k vyjadreniu, že „Podnikateľská činnosť platiteľa nie je tak všeobecne známa, že by samotné jeho logo v divákoch motorových pretekov evokovalo jeho obchodnú a výrobnú činnosť, a teda by samo o sebe podávalo dostatočnú informáciu o jeho produktoch a službách,“ žalobca uviedol, že zo strany žalovaného, ako aj správcu dane týmto došlo k prekročeniu ich právomocí daných zákonom č. 333/2011 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení neskorších predpisov, zákonom č. 479/2009 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, ako aj daňovým poriadkom a zákonom o DPH, keď žalovaný a správca dane v podstate vyhodnotili, že fakturované reklamné služby nespĺňajú náležitosti a cieľ reklamy, a to tým, že samotné firemné logo žalobcu neevokuje obchodnú a výrobnú činnosť žalobcu a nepodáva dostatočnú informáciu o jeho produktoch a službách. Žalobca poukázal na to, že v daňovom konaní opakovane vysvetlil význam firemného loga „U. M.“, pričom U. je jeho priezvisko a „displays“ sú produkty, ktoré vyrába. Vysvetlil tiež to, prečo použil zámerne inojazyčný výraz „displays“. Tiež vysvetlil význam slova „displays“ a uviedol, že to môže znamenať reklamný panel, zobrazovač, reklamné médium a teda že display je produkt, výrobok, ktorý vyrába a predáva. V spojení s menom žalobcu uvedeným v logu je teda špecifikovaný aj výrobok a jeho výrobca. Firemné logo žalobcu má preto vypovedaciu hodnotu jednak k produktu, ako aj k jeho výrobcovi. Nad rámec argumentácie použitej v daňovom konaní v správnej žalobe doplnil, že v preklade slovo „display“ znamená napríklad aj expozíciu, predvedenie, vyloženie, vystavenie, reklamnú alebo tiež výstavnú skriňu. Display je výrobok, ktorý žalobca vyrába, o čom sa možno presvedčiť na stránke www.cereydisplays.sk <<http://www.cereydisplays.sk>>. Na uvedenej stránke sú okrem iného prezentované aj reklamné predajné stojany, slúžiace na predvádzanie a vystavovanie rôznych predmetov, ako napríklad časopisy, pohľadnice a iné. Žalovaný ani správca dane však podľa žalobcu uvedené vôbec nebrali do úvahy, predmetné tvrdenia žalobcu bližšie neskúmali a zamerali sa len na všeobecne známy pojem display, ktorý si vysvetlili ako obrazovku, alebo zobrazovacie zariadenie. Z vyššie uvedeného bližšieho vysvetlenia je však jasné a zrejmé, čo firemné logo žalobcu predstavuje a čo ním mal žalobca na mysli.

7. V nadväznosti na žalovaný spochybňovaný informačnú, resp. vypovedaciu hodnotu žalobcovho loga poukázal žalobca na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „NS SR“) vo veci sp. zn. 3Sžf/33/2007, ktorý v predmetnom rozsudku konštatoval: „Pokiaľ ide o kvalitatívne náležitosti reklamy, tie posudzujú orgány kompetentné podľa zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame a o zmene a

doplnení niektorých zákonov.“ Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov reklama je predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe, súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu. Z uvedeného ustanovenia zákona o reklame podľa žalobcu vyplýva, že za reklamu sa považuje predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie, a to v každej podobe. Žalovaný ako ani správca dane však vôbec nebral do úvahy túto legálnu definíciu reklamy, a to aj napriek tomu, že bolo nesporne preukázané, že diváci, resp. potenciálni klienti žalobcu boli oboznámení s logom spoločnosti.

8. K spochybňovaniu účinnosti reklamy prostredníctvom loga a k absencii preukázania príčinnej súvislosti medzi uskutočnenou reklamou na strane jednej a získaním nových zákazníkov na strane druhej žalobca uviedol, že zákon o DPH ani žiadny iný zákon nevyžaduje, aby daňový subjekt ako príjemca takéhto plnenia na základe reklamných služieb získal nových zákazníkov. Tento názor žalovaného považuje žalobca za nesprávny, nelogický a ničím nepodložený, a to z dôvodov, že reklama môže jednak pôsobiť na už existujúcich zákazníkov a obchodných partnerov, ako aj z dôvodu, že pri službách tohto charakteru nemožno dopredu vedieť, či daná reklama splní svoj účel, pretože nemožno predvídať ľudské správanie sa a ľudské reakcie. Skutočnosť, či určitá reklama splní svoj účel, možno len predpokladať, toto však nemožno dopredu nikdy jednoznačne a s určitosťou povedať, nakoľko účinok reklamy sa odvíja od rôznych faktorov. Preto nemožno podmieňovať právo na odpočítanie DPH z poskytnutých reklamných služieb skutočnosťou, či určitá reklama mala alebo nemala požadovaný účinok na potenciálnych nových alebo už aj existujúcich zákazníkov. Takéto vyhodnotenie dôkazov, ako aj skutkového stavu žalovaným, ako aj správcom dane v uvedenom prípade jednak nemá oporu v zákone a je tiež absolútne nelogické. 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. Preto ani nemožno od daňového subjektu rozumne očakávať, aby preukazoval, či sporné ním prijaté reklamné služby mali pre neho ekonomickú efektívnosť a vecné plnenie.

9. Obdobne žalobca namietol požiadavku daňových orgánov na preukázanie hospodárskeho dôvodu a hospodárskeho prospechu prijatých reklamných služieb s tým, že by mal predložiť správcovi dane dôkazy, ktoré by ozrejmovali a preukazovali účel použitia reklamných služieb. Takýto postup je podľa žalobcu nielen nesprávny, ale dochádza ním aj k narušeniu princípu neutrality DPH a porušeniu zásady proporcionality. Za nesprávnu tiež považuje požiadavku, aby obstarané reklamné služby vo vzťahu k zdaniteľným obchodom preukázateľne priniesli pozitívny efekt, čo však zákon o DPH ako podmienku neukladá. Žalobca poukázal na rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 3Sžf/66/2007, podľa ktorého v prípade reklamy a jej súvislosti s uskutočňovanými zdaniteľnými plneniami sa priame dôkazy uplatňujú v obmedzenej miere. Žalobca citoval z rozsudku NS SR vo veci sp. zn. 1Sžf/64/2016, podľa ktorého „viazanie práva na odpočítanie dane z faktúr za reklamu na vstupe len na preukázanie efektívnosti reklamy a súčasne túto efektívnosť merať výlučne novými kontraktmi uzavretými v príčinnej súvislosti s uskutočnenou reklamou, je neprípustným zjednodušením variabilnosti pôsobenia reklamy na trhu a väzieb jej účinkov na podnikanie žalobcu. Tento spôsob nazerania na otázku použiteľnosti reklamy na zdaniteľné obchody platiteľa by nevyhnutne viedol k tomu, že efektívnosť a úspešnosť reklamy v naznačenom zmysle by sa stala ďalším kritériom odpočítania dane z prijatých zdaniteľných obchodov spojených s obstaraním reklamy, čo by sa priečilo nielen zákonom stanoveným podmienkam odpočítania dane, ale aj zásade neutrality DPH, ktorej má byť zdaniteľná osoba (platiteľ dane) plne zbavená ťarchy DPH zaplatenej v cene tovarov a služieb, ak tieto použila na uskutočnenie ekonomických činností podliehajúcich spoločnému režimu DPH.“ NS SR v citovanom rozsudku ďalej konštatuje, že „daňové orgány nemôžu podmieňovať priznanie práva na odpočítanie dane z takýchto zdaniteľných obchodov na vstupe efektívnosťou reklamy v tom zmysle, že právo na odpočítanie dane by patrilo len z takých prijatých reklamných činností, ktoré priamo a bezprostredne viedli k uzavretiu nových kontraktov, z ktorých dosiahol platiteľ obrat.“

10. V súvislosti s odkazom daňových orgánov na právnu argumentáciu v rozsudkoch Krajského súdu v Trenčíne vo veciach sp. zn. 13S/7/2018 a 13S/8/2018, podľa ktorých rozlišovacím kritériom na posúdenie, či ide o reklamu alebo sponzorský odkaz, je sledovaný účel, žalobca uviedol, že pojem reklama a sponzorstvo nie sú v zákone o DPH žiadnym spôsobom definované. Je však možné si vypomôcť inými zákonmi, ktoré upravujú predmet najbližšie k povahe a forme reklamy a sponzorstva. Žalobca však zákon č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii za takýto predpis nepovažuje.

11. Žalobca s poukazom na citáciu zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame vysvetlil, že sa rozhodol prezentovať svoju firmu, svoje podnikanie takým spôsobom, že svoje firemné logo nechal prezentovať na automobilových pretekoch formou polepov na motorových vozidlách. Podstatnejšou definíciou ako je pojem reklama a sponzorstvo je definovanie materiálnej stránky a účelu zmluvy o reklame v porovnaní so zmluvou o sponzorstve. Rozdiel medzi zmluvou o reklame a zmluvou o sponzorstve je sledovaný hospodársky a ekonomický cieľ. Hospodárskym a ekonomickým cieľom zmluvy o reklame je zaplataenie odplaty dodávateľovi reklamy za to, že tento zabezpečí prezentáciu odberateľa reklamy dohodnutým spôsobom. Cieľom je prezentácia odberateľa reklamných služieb za dohodnutú odmenu a dohodnutým spôsobom. Na uvedenú zmluvu o reklame nadväzuje vždy ekonomická a podnikateľská alebo výrobná činnosť dodávateľa reklamy, či už spojená s obstaraním subdodávok potrebných pre naplnenie hospodárskeho cieľa zmluvy o reklame alebo priamo splnením záväzku zo zmluvy o reklame priamo dodávateľom reklamnej služby. Pritom táto činnosť dostáva do pohybu celý rad ekonomických a hospodárskych činností iných subjektov ako subdodávateľov, ktoré sú odplátne. Dodávateľ reklamy za poskytnutie reklamných služieb dostáva odplatu a tento je povinný odplatu uhradiť svojim subdodávateľom, aby bol uzatvorený kruh poskytnutých služieb a tovarov. Pričom každý subjekt v tomto reťazci má sebe vlastnú povinnosť splniť si povinnosti mu vyplývajúce z daňových predpisov. Hospodárskym a ekonomickým cieľom zmluvy o sponzorstve je finančná alebo materiálna podpora priamo sponzorovanému a výlučne na jeho účely, činnosť resp. podujatie, kedy sponzor prenecháva väčšinou formou daru peňažné alebo iné prostriedky do jeho vlastníctva a na konkrétny účel, pričom umožňuje sponzorovi spájať obchodné meno so sponzorovaným. Toto právo je zanedbateľnej alebo oveľa nižšej hodnoty ako pri reklame. Na uvedené sponzorstvo nenadväzuje ani nepriamo iná ekonomická činnosť sponzora spočívajúca vo forme odplaty pre sponzorovaného. Naplnením hospodárskeho cieľa zmluvy o sponzorstve je samotné poskytnutie sponzorského.

12. K správnej žalobe sa na výzvu správneho súdu písomne vyjadril žalovaný. Zotrval na názore, ku ktorému dospeli daňové orgány v administratívnom konaní, že neboli splnené podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH z prijatých dodávok, keďže v skutočnosti v predmetnej veci ide o podporu automobilového športu - sponzoring (finančná podpora pre spoločnosť F. s.r.o.) a nie o dodanie sporných služieb pre žalobcu, ktoré by bolo možné identifikovať ako reklamné, čo podľa žalovaného dokumentujú aj propagačné materiály predložené žalobcom. Predmetom Zmluvy o vykonaní reklamy zo dňa 11.01.2017 bolo vykonanie „propagácia reklamy“ (umiestnenie reklamného textu, loga, obchodného mena, prípadne predmetu činnosti platiteľa), v danom obchodnom prípade sa jednalo o umiestnenie loga „U. M.“ (podpis resp. rukopis žalobcu) na súťažných vozidlách. Avšak uvedené zverejnenia loga, ktoré je taktiež veľmi ťažko čitateľné, na súťažnom aute na určitom športovom podujatí, ktoré je len všeobecne žalobcom uvedené, nespĺňa kritéria reklamy. Nebolo preukázané, že na pretekoch bola reálne prezentovaná podnikateľská činnosť žalobcu, či jednotlivé ním predávané produkty alebo služby.

13. K žalobnej námietke týkajúcej sa spochybnenia predloženia niektorých dôkazov správcem dane žalovaný uviedol, že tvrdenie správcu dane, že zo spornej faktúry ako ani zo Zmluvy o vykonaní reklamy nie je možné zistiť (určiť) dátum dodania služby a miesto, kde bola reklama v kontrolovanom zdaňovacom období prezentovaná, je pravdivé, keďže fotodokumentácia predložená v daňovom konaní žalobcom neobsahovala úvodnú webovú stránku spoločnosti F. s.r.o., na ktorej mal byť uvedený „kalendár podujatí.“ Správca dane sa s úvodnou webovou stránkou v protokole a ani v prvostupňovom rozhodnutí nevysporiadal, avšak nie zámerne alebo opomenutím, ale z dôvodu, že tento dôkaz správcovi dane predložený nebol. Správca dane nespochybňoval samotné uskutočnenie pretekov. Žalovaný však zdôraznil, že konkrétny dátum a konkrétne miesto dodania má natoľko významný vplyv na správne určenie vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa, že by tieto údaje mali byť zrejmé z faktúry, resp. zmluvy a ich spätné dohľadávanie na webovej stránke iného daňového subjektu nie je postačujúce.

14. Žalovaný za nepravdivé považuje žalobcovu tvrdenie, že správca dane nevedel dokazovanie na zistenie skutočností, či v spornej dodanej službe išlo o sponzoring alebo o reklamu. Skutočnosti súvisiace so sponzorstvom sú uvedené v dokumentoch spísaných počas výkonu samotnej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Správca dane priebežne oboznamoval žalobcu so svojimi pochybnosťami, že predmetom spornej faktúry sú reklamné služby, oznámil mu svoje stanoviská k rozlišovacím kritériám medzi reklamou a sponzoringom, taktiež ho oboznámil so svojím vyhodnotením, ako nahliada na propagáciu žalobcu prostredníctvom ním zvoleného loga, zároveň ho vyzval na vyjadrenia sa a predloženie ďalších dôkazov preukazujúcich splnenie podmienok na odpočítanie DPH zo spornej faktúry.

15. Žalovaný skonštatoval, že žalobca nepreukázal podstatné skutočnosti týkajúce sa sporného deklarovaného zdaniteľného plnenia. Nepreukázal, kde a kedy sa reálne služba (propagácia reklamy) uskutočnila. Taktiež nebola jednoznačne preukázaná výroba polepu „U. M.“ (ťažko rozpoznateľné resp. nečitateľné logo), nakoľko z faktúr ako aj z ich príloh vystavených subdodávateľskou spoločnosťou Q. M. s.r.o. (č. XXXXX, č. XXXXX, č. XXXXX) nevyplýva, že sa jednalo aj o výrobu a dodanie predmetných polepov „U. M.“. Nie je možné konkrétne určiť, na ktoré vozidlá bol polep loga („U. M.“) umiestnený. Vykonaným dokazovaním nebolo preukázané, kým a kde konkrétne boli vyrobené reklamné logá žalobcu a ani nevplynulo jednoznačne, kto ich následne umiestňoval na závodné automobily. Žalovaný zdôraznil, že v tomto prípade je dôležitá dôkazná povinnosť žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu, ktorý je povinný v daňovom konaní preukazovať rozhodujúce skutočnosti. Takouto skutočnosťou je pri uplatnení odpočtu DPH aj fakt, že príslušný zdaniteľný obchod zrealizoval konkrétny platiteľ, t.j. v prejednávanej veci dodávateľ reklamných služieb (L Q. s.r.o.), a to umiestnenie reklamy objednávateľa v zmysle Zmluvy o vykonaní reklamy 11.01.2017, ktorý mal aj vyhotoviť dodávateľskú faktúru. Daňový subjekt si preto musí (viď najmä povinnosť štatutárnych orgánov vykonávať v zmysle dotknutých ustanovení Obchodného zákonníka svoju funkciu s riadnou starostlivosťou) zaobstarať dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného obchodu deklarovaného predloženou faktúrou, ako aj to, že jeho realizáciu zabezpečil dodávateľ uvedený na faktúre (L Q. s.r.o.).

16. Správca dane skúmal, či služby podľa predloženej faktúry dodal deklarovaný dodávateľ a či tento dodávateľ bol schopný predmetné dodávky realizovať. Preukázanie reálneho plnenia k deklarovanému dodaniu služby je možné ak samotný dodávateľ (resp. jeho subdodávateľ) v danom prípade spoločnosť F. s.r.o. formálne a vecne potvrdí a preukáže, že sporné služby skutočne dodal. Počas výkonu daňovej kontroly boli správcovi dane predložené doklady za výrobu a inštaláciu polepu od spoločnosti Q. design s.r.o., avšak z uvedených faktúr ako aj z ich príloh nie je možné identifikovať konkrétne dodanie polepu „U. M.“, ako aj nie je možné konkrétne určiť, na ktoré vozidlá bolo dodanie polepu logo - „U. M.“ - umiestnené.

17. Žalobca podľa žalovaného v daňovej kontrole predložil formálne doklady o zdaniteľnom obchode s dodávateľom F. s.r.o., pričom z výsledkov dokazovania vyplynulo, že tento dodávateľ neuskutočnil fakturované zdaniteľné plnenia tak ako bolo deklarované na dodávateľskej faktúre č. XXXXXXXXX zo dňa 31.03.2017 od dodávateľa F. s.r.o. Za týchto okolností pochybnosti o spornom obchode boli oprávnené. Bolo preto na žalobcovi, aby tieto pochybnosti správcu dane odstránil, pokiaľ chcel byť vo svojich tvrdeniach úspešný. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH (rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 8Sžf/51/2010).

18. Žalobca sa následne vyjadril v replike, na ktorú žalovaný reagoval duplikou. V týchto podaniach zrekapitulovali základné tézy svoje argumentácie, na ktorej zotrvali.

19. Po prejednaní veci na pojednávaní správny súd žalobu rozsudkom č.k. 11S/131/2018-75 zo dňa 10.12.2019 zamietol. V odôvodnení odobril správnosť postupu administratívnych orgánov, ktoré sa zaoberali charakterom plnenia deklarovaného faktúrou č. XXXXXXXXX zo dňa 31.03.2017, nakoľko „pri sponzorskom odkaze resp. sponzorstve na rozdiel od reklamy by žalobca nemal právo na odpočítanie DPH a išlo by za určitých okolností o daňový výdavok v zmysle zákona o príjmoch. Správny súd konštatuje, že v zmysle rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie (napr. C-530/09 zo dňa 27.10.2011) boli reklamné služby opakovane definované ako činnosť na podporu predaja, ak zahŕňa rozširovanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj. Sponzoring taktiež predstavuje marketingový nástroj podnikateľa, ktorý však obsahuje reklamnú informáciu v širšom slova zmysle. Základným účelom sponzorovania je najmä vytvorenie dobrého mena, povesti právnickej či fyzickej osoby (tzv. goodwill). Sponzorstvo slúži skôr k propagácii firmy, jeho primárnym cieľom nie je nabádať ku kúpe konkrétneho výrobku, tovaru alebo služby. Sponzorský odkaz, resp. sponzoring predstavuje zvyčajne prezentáciu loga, alebo prezentáciu výrobku skôr statického charakteru, často s uvedením, že sa jedná o sponzora. Jeho ústredným motívom nie je presvedčiť adresáta informácie ku kúpe určitého alebo využitiu určitej služby výrobku zdôrazňovaním kvalít produktu, porovnávaním s podobnými výrobkami alebo službami, neobsahuje ani žiadny reklamný príbeh (nemá dynamický charakter).

V prejednávanej veci mala reklama poskytnutá žalobcovi predstavovať uvedenie loga žalobcu „U. M.“ na pretekárskych vozidlách. Takéto zverejnenie loga na pretekárskych autách na športovom podujatí však podľa názoru správneho súdu nespĺňa kritéria reklamy. Uvedenie loga nemá vypovedaciu hodnotu k nejakému výrobku alebo službe, ktoré žalobca v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytuje. Nepodáva informáciu ani o tom, v akej oblasti žalobca podniká. Nebolo preukázané, že by sa na motoristických pretekoch reálne prezentovala podnikateľská činnosť žalobcu, jednotlivé produkty a služby. Okrem toho správny súd konštatuje, že činnosť žalobcu nie je medzi verejnosťou tak všeobecne známa, že by zo samotného loga bez ďalšieho diváci mali akúkoľvek aspoň všeobecnú informáciu o produktoch a službách, ktoré žalobca poskytuje.

V nadväznosti na ustanovenie § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov je potrebné zdôrazniť, že vymedzuje všeobecne len formu reklamy. Je pritom podstatné, že akákoľvek prípustná forma reklamy musí súvisieť s obchodnou, podnikateľskou činnosťou alebo inou zárobkovou činnosťou daného subjektu s cieľom uplatniť jeho produkty na trhu. V danej právnej veci bola pritom spochybnená práve schopnosť sporného plnenia uplatniť produkty žalobcu na trhu. Samotné uvedenie loga nemá vo vzťahu k predmetu podnikania žalobcu, jeho produktom alebo službám žiadnu vypovedaciu hodnotu. Neobsahuje v tomto ohľade ani len všeobecnú informáciu. Žiadnym spôsobom nepropaguje ich vlastnosti, neporovnáva ich s inými produktmi, nevyzdvihuje ich kvality. Nemôže teda logicky predstavovať ani podnet k ich kúpe, zvýšeniu ich odbytu. V zmysle ustanovenia § 2 ods. 1 písm. a) zákona o reklame je pritom podmienka tohto cieľu dominantná. V zásade môže ísť o akúkoľvek formu realizácie reklamy, podstatná je jej schopnosť dosiahnuť, resp. sledovať cieľ, ktorým je uplatnenie produktov na trhu. Nie je pritom nevyhnutne potrebné, aby daný subjekt preukazoval, že sa tak reálne stalo. Uvedená schopnosť dosiahnuť tento cieľ musí vychádzať z objektívne existujúcich skutočností. V danej veci však žalobca zaplatil za umiestnenie loga na pretekárskom vizidle, 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. Aj z dokumentácie, ktorú žalobca predložil členom senátu správneho súdu na pojednávaní, je zrejmé, že logo žalobcu bolo umiestnené na 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 evokuje, že ide o sponzorov daného jazdca, rally tímu alebo podujatia. Na uvedených záveroch nič nemení skutočnosť, že žalobca a dodávateľská spoločnosť ich obchodný vzťah formálne zastrešili sporné zmluvou o reklame, nakoľko je potrebné posudzovať úkony, konanie žalobcu ako aj výsledok činnosti so zreteľom na ich skutočnú povahu, úmysel a reálny výsledok. Rovnako nie je pochybením, ak správne orgány pri vysvetľovaní pojmov reklama a sponzorský odkaz poukazovali na znenie zákona o vysielaní a retransmisii a rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktorá z týchto ustanovení vychádza. Definícia reklamy a v podstate aj sponzorského odkazu uvedená v tomto zákone reálne dopadá aj na prejednávanú 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 Európskej únie vo svojej konštantnej rozhodovacej činnosti.

Správny súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 6Sžo/8/2013, v ktorom bol prezentovaný záver, že „z hľadiska rozlíšenia medzi reklamou a sponzorským odkazom je dôležité posúdiť obsah komunikátu. Posúdiť, či obsah konkrétneho komunikátu obsahuje oznam informatívneho charakteru alebo, či už ide o údaje určené k podpore predaja, nákupu alebo prenájmu výrobku alebo služieb, je úlohou žalovaného. Dôležité sú prostriedky, ktoré v ňom boli použité a rovnako aj určité kvalitatívne hodnotenie konkrétneho produktu. V reklame je možné použiť subjektívne hodnotiace komentáre, vyzdvihovanie vlastností produktu, alebo rôznymi inými formami pozitívne reklamovaný produkt propagovať. V sponzorskom odkaze takéto výrazové prostriedky nie je možné použiť, nemôže obsahovať typické reklamné prvky. V prípade, ak by sponzorský odkaz takéto prvky obsahoval, bolo by tak možné obchádzať prísnejšie pravidlá, ktoré platia pre vysielanie reklamy.“ Správny súd je toho názoru, že práve uvedené rozhodnutie podporuje závery správcu dane a žalovaného, keď Najvyšší súd Slovenskej republiky 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 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 svojej 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.

Sponzorský odkaz má funkciu informačnú, reklama má funkciu propagačnú a presvedčovaciu. Informuje o existencii určitého konkrétneho produktu alebo služby, vyzdvihuje vlastnosti určitého produktu alebo služby, prezentuje jeho funkcie, využiteľnosť, praktickú upotrebitelnosť. Zo slovnej informácie „U. M.“ sa človek nedozvie prakticky nič. Nestrháva na seba pozornosť návštevníka motoristického podujatia. Tým, že v rámci grafického prevedenia loga žalobca zvolí použitie rukopisu namiesto tlačeneho textu, zhoršuje sa čitateľnosť informácie, schopnosť rýchlej percepcie informačnej hodnoty zobrazeného loga. Práve žalobcom v správnej žalobe prezentovaná pluralita možných významov anglického slova display znemožňuje jednoznačné vnímanie loga ako informačného kanálu nepochybne a nedvojznačne odkazujúceho na tie výrobky žalobcu, ktorých identifikácia bežnému človekovi nenapadne na prvý raz pri pohľade na slová „U. M.“

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

Keďže sponzorský odkaz nezakladá vo všeobecnosti právo na odpočítanie DPH tak, na uvedenú vec nie je možné aplikovať závery, ktoré vyslovil Súdny dvor Európskej únie 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. 20170107 nejde o reklamu, ale ide o sponzoring, sú tieto ich úvahy právne korektné.“

20. Proti rozsudku správneho súdu č.k. 11S/131/2018-75 zo dňa 10.12.2019 podal žalobca kasačnú sťažnosť, na podklade ktorej Najvyšší správny súd Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/21/2020 zo dňa 26.04.2022 zrušil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/131/2018-75 zo dňa 10.12.2019 a vec mu vrátil na ďalšie konanie, keď v odôvodnení svojho rozsudku kasačný súd poukázal okrem

iného na to, že (bod 37. rozsudku kasačného súdu) „zákon č. 222/2004 Z.z. na účely odpočítania dane z prijatých služieb nerobí rozdiel medzi reklamou a sponzoringom v tom zmysle, že by boli služby spojené zo zabezpečením sponzorského odkazu zákonom explicitne vylúčené zo všeobecného režimu DPH. Legálne definície týchto pojmov v daňových predpisoch ani nemožno nájsť, no možno si pomôcť zákonom o reklame, resp. zákonom č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o vysielaní a retransmisii“). Podľa zákona o reklame sa reklamou rozumie predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu. pričom za produkt sa považuje aj obchodné meno podnikateľa (§ 2 ods. 1 písm. a), b) zákona o reklame). Pojem sponzoring definuje zákon o vysielaní a retransmisii ako plnenie určené na priame alebo nepriame financovanie programu, programovej služby alebo audiovizuálnej mediálnej služby na požiadanie s cieľom propagovať názov alebo obchodné meno, ochrannú známku, dobrú povesť, tovary alebo aktivity právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá také plnenie poskytla (§ 38 ods. 1 zákona o vysielaní a retransmisii). Do úvahy prichádza aj zákon č. 440/2015 Z.z. o športe, ktorý v § 50 upravuje zmluvu o sponzorstve, z ktorej možno nepriamo extrahovať niektoré pojmové znaky špecifické pre sponzoring. Aj keď tieto definície nie sú celkom príznačné v súvislosti s prejednávanou vecou, majú pre daňové účely aspoň orientačnú funkciu, keď je z nich zrejmé, že sponzoring je rovnako ako reklama z pohľadu daňového subjektu investíciou, ktorej protihodnotou je aj poskytnutie služby vo forme verejnej prezentácie daňového subjektu alebo jeho produktu. Táto služba teda naplňuje aj znaky reklamy a do určitej miery sa s ňou prelína, hoci možno konštatovať, že popri reklamnej zložke je primárnym cieľom sponzorovania podpora sponzorovanej aktivity. Naproti tomu jasným ekonomickým cieľom reklamy je umiestňovanie produktov na trhu.

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

39. So zreteľom na okolnosti prejednávanej veci možno dať sťažovateľovi za pravdu, že prezentáciou jeho loga (ktoré tvorí jeho obchodné meno) na automobilových pretekoch bezpochyby mohol byť vo verejnosti vytvorený určitý (zrejme pozitívny) vnem o existencii sťažovateľa. čo mohol byť jeden z dôvodov stojacich za vznikom transakcie. To však pre priznanie práva na odpočítanie dane z prijatej služby samo osebe nestačí. Rozhodujúcou je kladné zodpovedanie otázky, či ide o službu, ktorú sťažovateľovi poskytol platiteľ dane a či ju sťažovateľ použil alebo použije na svoje zdaniteľné plnenia, na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ tak, ako to predpokladá ustanovenie § 49 zákona č. 222/2004 Z.z. Inými slovami je potrebné objektívne zhodnotiť, či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov sťažovateľa. Kasačný súd teda zdôrazňuje, že pre záver o zákonnosti odpočítania dane z prijatej služby dodávateľa nie je rozhodujúce, či išlo o reklamu alebo sponzoring, pretože aj sponzorský odkaz je formou reklamy, hoci protihodnota zaň plní aj iné funkcie.

40. Snaha zadaná hranicu medzi sponzoringom a reklamou bola predmetom už niekoľkých konaní správnych súdov, pričom niektoré z nich prejednávali práve povahu plnení poskytnutých dodávateľmi spočívajúce v prezentácii loga daňového subjektu v rámci série automobilových pretekov na pretekárskych vozidlách. Ku kľúčovej otázke ekonomickej využiteľnosti prezentácie sťažovateľovho obchodného mena resp. loga na reklamných polepoch umiestnených na závodných automobiloch sa už vyjadrili senáty kasačného súdu napríklad v rozhodnutiach sp. zn. 3Sžfk/18/2018 zo dňa 12.06.2019, sp. zn. 3Sžfk/30/2019 zo dňa 22.07.2019, sp. zn. 6Sžfk/42/2018 zo dňa 11.09.2019 a naposledy sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28.02.2022, pričom od vyslovených záverov sa nemá dôvod kasačný súd odchyliť ani v prejednávanej veci. V prvom z označených rozsudkov kasačný súd konštatoval, že „vo veci nebol osvedčený ekonomický cieľ reklamnej činnosti uplatniť produkty na trhu a ide teda o absenciu pridanej hodnoty z takto vyvíjanej činnosti na jeho dodávkach tovarov a služieb. Reklama musí vo svojej forme a obsahu predstavovať ekonomickú protihodnotu, ktorú daňový subjekt využije na svoje dodávky tovarov či služieb. Jej existencia sa preto musí prejavovať ako ekonomický prínos, na preukázanie čoho má dôkazné bremeno žalobca (sťažovateľ). Na rozdiel od toho sa u sponzoringu neprejavuje ekonomický prínos na strane poskytovateľa sponzorského príspevku, pretože cieľ je odlišný,

a to podpora sponzorovanej aktivity. Sponzoring spojený s prezentáciou obchodného mena podnikateľa možno uskutočňovať iba za splnenia podmienok podľa § 50 ods. 2 zákona č. 440/2015 Z.z. o športe. Reklama je činnosť orientovaná v zásade na spotrebiteľa, prípadne odberateľa daného produktu. Účinok reklamy je v zásade prezumovaný, ak v prostredí, v ktorom sa reklama uskutočňuje, je spôsobilá vyvolať asociáciu s určitými službami alebo tovarom. Sťažovateľ si z množstva reklamných nástrojov vybral taký, u ktorého nebol osvedčený cieľ uplatniť produkty na trhu. V priebehu daňového konania ani tento hospodársky cieľ neobjasnil a teda ekonomickú súvislosť medzi týmto typom reklamy a jej prínosom pre podnikateľa zostala neobjasnená. Súčasne je potrebné poukázať na to, že náklady na vynaloženú reklamu by sa mali vracaať v podobe primeraného zisku. Pokiaľ takúto súvislosť absentuje, naznačuje to skôr existenciu sponzoringu, u ktorého prevláda hospodársky cieľ podpory sponzorovanej aktivity.

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

42. Kasačný súd zároveň upozorňuje, že by veľmi opatrne pristupoval k úvahám o tom, logá ktorej spoločnosti alebo podnikateľa majú dostatočnú výpovednú hodnotu na to, aby mohli byť uverejnené bez ďalšieho a naplniť tým kritéria reklamy (takéto posúdenie je navyše do určitej miery neudržateľné, keďže by išlo o voľnú úvahu správcu dane viažucu sa na jeho subjektívne vnímanie a vyhodnotenie vizuálu loga). S ohľadom na vyššie prezentované závery však posudzovanie tohto aspektu nie je nutné a teda argumenty sťažovateľa (ako aj krajského súdu) týkajúce sa významu jeho loga sa v tomto svetle stávajú bezpredmetnými.

43. Kasačný súd konštatuje, že pozornosť mala byť sústredená na vyriešenie otázky, či ekonomická súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie loga spoločnosti a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb sťažovateľa bola dostatočne objasnená a či bol preukázaný priamy a bezprostredný súvis prijatej služby s jednou alebo viacerými zdaniateľnými transakciami sťažovateľa na vstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Vo svetle prezentovaných záverov, kedy pre posúdenie správnosti a zákonnosti rozhodnutia žalovaného nebolo zjavné zadefinovanie poskytnutého plnenia ako reklamy alebo sponzoringu rozhodujúce (pričom krajský súd sa sústredil výlučne na zodpovedanie tejto otázky) pre priznanie alebo nepriznanie práva na odpočet DPH má kasačný súd za to, že krajský súd mal pristúpiť aj k posúdeniu ostatných námietok uplatnených sťažovateľom v správnej žalobe a to, čo bolo dôvodom konštatovania orgánov verejnej správy o nemožnosti priznania práva na odpočítanie DPH a teda či neboli splnené podmienky podľa § 49 a 51 zákona č. 222/2004 Z.z. alebo došlo k zneužitiu práva, prípadne či deklarované konanie naplnilo znaky podvodného konania.“

21. Krajský súd v Trenčíne ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal opätovne 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, a to všetko so zreteľom na záväzný právny názor kasačného súdu vyjadrený v rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/21/2020 zo dňa 26.04.2022. Po zistení, že žaloba bola podaná riadne zastúpenou oprávnenou osobou, v zákonnej lehote a proti rozhodnutiu, ktoré je spôsobilým predmetom súdneho prieskumu v rámci správneho súdnictva, nariadil na prejednanie veci pojednávanie. Na pojednávaní účastníci zotrvali na obsahu svojich písomných podaní.

22. Z administratívneho spisu správny súd zistil, že Daňový úrad Trenčín vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2017. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 20.03.2018.

23. Rozhodnutím č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 03.07.2018 správca dane podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume 600,- Eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2017. Skonštatoval nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní v sume 3.593,13 Eur a DPH zistenú správcom dane vo vyrubovacích konaniach v sume 2.993,13 Eur. Pre rozdiel DPH v sume 600,- Eur určil splatnosť do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia na účet správcu dane. V

odôvodnení prvostupňového rozhodnutia správca dane poukázal na nasledovné dôkazy a skutkové zistenia:

24. Žalobca - P. Z. U. Výrobky z dreva a kovov, Z. XX, XXX XX S., IČO: XX XXX XXX - si v zdaňovacom období marec 2017 okrem iného uplatnil právo na odpočítanie DPH v zmysle faktúry č. XXXXXXXXX zo dňa 31.03.2017, vystavenej spoločnosťou L Q. s.r.o., C. H. 8, XXX XX C., IČO: XX XXX XXX (ďalej len „L Q. s.r.o.“), ktorej predmetom je fakturácia „na základe zmluvy o reklame 1 ks v sume 3.600 Eur“, z toho DPH vo výške 600,- Eur.

25. Správca dane skonštatoval, že z faktúry č. XXXXXXXXX nie je zrejmý rozsah a druh dodanej služby. Faktúra neobsahuje náležitosti v zmysle § 74 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Nie je zrejmé, aký druh reklamy bol poskytnutý, ani jej rozsah a akým spôsobom bola vyčíslená fakturovaná suma, nakoľko k faktúre neboli predložené žiadne dodacie listy ani iné prílohy.

26. Žalobca predložil správcovi dane právny dôvod vystavenia faktúry č. XXXXXXXXX, a to Zmluvu o vykonaní reklamy zo dňa 11.01.2017, uzatvorenú medzi žalobcom ako objednávateľom a spoločnosťou L Q. s.r.o. ako dodávateľom. Predmetom zmluvy je vykonanie propagácie reklamy podľa požiadaviek objednávateľa - umiestnenie reklamného textu / loga / obchodného mena, s umiestnením loga na nosiči reklamy, ktorým sa rozumie súťažné vozidlá tímu L Q., ktoré sú v užívaní dodávateľa. Logo malo byť zároveň umiestnené na webovej stránke tímu L Q.. Dodávateľ sa zaviazal zabezpečiť výrobu objednávateľom schváleného loga aj jeho technické umiestnenie na objednávateľom schválenej reklamnej ploche. Celková odplata za vykonanie reklamy bola dohodnutá vo výške 36.000,- Eur bez DPH za celý rok 2017, mesačne 3.600,- Eur s DPH. Podľa dohody zmluvných strán bola odplata splatná na základe doručenej faktúry a dodávateľ mal po skončení kalendárneho mesiaca vystaviť a doručiť objednávateľovi faktúru spolu s fotodokumentáciou realizácie predmetu zmluvy.

27. K Zmluve o vykonaní reklamy zo dňa 11.01.2017 správca dane skonštatoval, že má iba informatívny charakter a nie je v nej špecifikovaný rozsah služby. Nie je možné identifikovať nosiče reklamy - motorové vozidlá, na ktorých mala byť umiestnená reklama, resp. logá žalobcu. Taktiež nebolo z predmetnej zmluvy možné presne určiť ani dátum dodania služby - reklamy, nakoľko zmluva neobsahovala identifikáciu pretekov. Bola síce uzatvorená na obdobie od 11.01.2017 do 31.12.2017, avšak z uvedeného údaju nie je možné určiť presné dátumy poskytovania fakturovanej služby. Hoci zmluva odkazovala na podujatia v kalendári SAMŠ pre rok 2017, o ktoré podujatia z tých, ktoré boli uvedené v príslušnom kalendári, išlo a na ktorých sa zúčastnili vozidlá s logom „U. M.“. Zo Zmluvy zo dňa 11.01.2017 napokon podľa správca dane nebolo možné určiť ani lokalitu či miesto, kde mala byť reklama v danom mesiaci uskutočnená.

28. V konaní žalobca predložil správcovi dane 6 ks DVD nosičov s videodokumentáciou a 6 ks CD nosičov s fotodokumentáciou s uvedením, že ide o reklamu, ktorá sa nachádza na motorových vozidlách, na klipoch na predložených DVD prehrávačoch, na videách, ktoré sú vysielané v televíznych motoristických reláciách. Na motorových vozidlách sa nachádza logo „U. M.“, ktoré je firemným logom. Preteky sa mali konať v Rožňave, Prešove, v Humpolci v Českej republike, v rakúskom Rebenlande a na Rechberg Rennen.

29. Pri ústnom pojednávaní žalobca uviedol, že s dodávateľom - spoločnosťou L Q. s.r.o. - sa skontaktoval na pretekoch, pričom za túto spoločnosť komunikoval s pánom F.. Cena reklamného polepu vozidiel bola stanovená dohodou. Nakoľko išlo o medzinárodné preteky, cena bola vyššia. Pred dojednaním dodávky reklamných služieb sa porovnávaním cien za služby poskytované inými spoločnosťami nezaoberal. Žalobca nevedel uviesť, kto umiestnil logá na jednotlivé motorové vozidlá, ktoré boli nositeľom reklamnej plochy, nakoľko to bola záležitosť dodávateľa služby. Umiestnenie polepu nebolo v zmluve dohodnuté ani mu nepredchádzalo schváleniu. Návrh loga vytvorila spoločnosť B. z S. v roku 2014. Logo sa skladá z jeho priezviska a slova M., pod ktorým je treba rozumieť predajné stojany, reklamné médiá a zobrazovače. Názov bol zámerne zvolený v cudzom jazyku, a to z dôvodu, že sa zameriava najmä na zahraničných odberateľov. Správcovi dane potvrdil, že na základe umiestnenia reklamného loga „U. M.“ na motorových vozidlách počas pretekov zaznamenal viac práce, zvýšil sa medziročne jeho obrat, avšak nezisťoval, ktorý zákazník sa k nemu ako dostal. Preverovanie rozsahu dodanej služby overuje na základe zmluvy. Dodávateľ mu zasiela nosiče, z ktorých vyplýva miesto

prezentácie loga, firemný časopis, kalendáre. Občas sa žalobca zúčastní aj pretekov. Reklamné logo „U. M.“ nie je umiestnené na iných reklamných pútačoch, nakoľko podľa žalobcu bežní ľudia nie sú jeho cieľovou skupinou, takže by to bolo zbytočné.

30. Správca dane vykonal ústne pojednávanie s A. F. - konateľom spoločnosti L. Q. s.r.o. Potvrdil vystavenie faktúry č. XXXXXXXXX, jej schválenie a podpísanie, ako aj úhradu fakturovanej sumy bankovým prevodom. Pri ústnom pojednávaní predložil Zmluvu o vykonaní reklamy zo dňa 11.01.2017, z ktorej podľa neho vyplýva prezentácia firmy žalobcu, resp. jeho obchodného mena, ako aj to, kde, ako a na ktorých podujatiach automobilových súťaží bude umiestnené logo žalobcu. Návrh designu, grafický návrh súťažných vozidiel, ktoré sú nosičmi reklamy, spracováva spoločnosť Q. M. s.r.o. zo Zlína.

31. Na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií bolo zistené, že spoločnosť Q. M. s.r.o. spolupracuje so spoločnosťou L. Q. s.r.o. pravidelne už dva roky; navrhuje, vyrába a realizuje reklamné polepy na vozidlá, čo bolo poskytnuté aj spoločnosti L. Q. s.r.o. a predmetné logo bolo fakturované a dodané na základe objednávky spoločnosti L. Q. s.r.o.

32. Na preverenie tvrdenia žalobcu o prínose reklamy realizovanej na automobilových pretekoch preskúmal správca dane zoznam vydaných faktúr za rok 2016 a 2017, pričom zistil, že zvýšenie obratu v roku 2017 zabezpečili žalobcovi odberatelia, s ktorými pracoval už v roku 2016. V porovnaní s rokom 2016 mal žalobca v roku 2017 iba 9 nových odberateľov, pre ktorých prevažne vystavil počas roka 2017 len po jednej faktúre. Podľa správca dane zvýšenie príjmov z podnikateľskej činnosti nesúviselo s reklamou uskutočnenou v období marec až apríl 2017. Nebolo preukázané, že náklady vynaložené na deklarované reklamné služby v kontrolovanom zdaňovacom období mimo miesta pôsobiska žalobcu mohli sledovať účel reklamy a prezentácie výrobkov žalobcu a mali pre žalobcu úžitkovú hodnotu.

33. Správca dane v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia uzavrel, že dokazovanie podľa neho nepreukázalo, že došlo k dodaniu, resp. uskutočneniu zdaniteľných obchodov dodávateľom F. s.r.o. tak, ako je to uvedené na faktúre č. XXXXXXXXX zo dňa 31.03.2017. Zo spornej faktúry ani zo Zmluvy o vykonaní reklamy nevyplývajú konkrétne motorové vozidlá, ktoré mali byť nositeľom reklamnej plochy, na ktorej malo byť v kontrolovanom zdaňovacom období marec 2017 umiestnené logo žalobcu „U. M.“. Nie je možné presne určiť dátum dodania, resp. reálneho uskutočnenia fakturovanej služby ani lokalitu, resp. miesto realizácie, nakoľko Zmluva o vykonaní reklamy v bode III. (Povinnosti zmluvných strán) len odkazuje na povinnosť dodávateľa predložiť spolu s fakturáciou reklamnej služby fotodokumentáciu o realizácii predmetu zmluvy.

34. Podľa správca dane logo žalobcu nepredstavuje jeho obchodný názov, je veľmi ťažko čitateľné, nemá dostatočnú vypovedaciu hodnotu k určitému výrobku alebo službe, ktoré žalobca v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytuje. Podnikateľská činnosť žalobcu nie je tak všeobecne známa, že by samotné jeho logo v divákoch motorových pretekov evokovalo jeho obchodnú a výrobnú činnosť a teda by samo osebe podávalo dostatočnú informáciu o jeho produktoch a službách. Nebolo preukázané, že by sa na jednotlivých pretekoch reálne prezentovala podnikateľská činnosť žalobcu, jeho jednotlivé produkty alebo služby. Podpis, resp. rukopis žalobcu „U.“, ktorý predstavuje časť loga, alebo názov ponúkaného tovaru „M.“ bez akéhokoľvek ďalšieho spresnenia, či indicie, nemôže poskytnúť osobám, ktoré sledujú podujatia automobilových pretekov, informáciu o tom, či sa jedná o názov podnikateľského subjektu alebo iný typ organizácie, alebo či sa jedná o názov určitého produktu, výrobku, tovaru, či služby. Žalobcom zvolená forma loga neodkazuje na žiadny tovar alebo službu ponúkanú žalobcom ani neodkazuje na možnosť či spôsob, akými by potenciálny zákazník mohol získať informácie o daňovom subjekte a preto nemôže nijakým spôsobom ovplyvniť správanie nových potenciálnych zákazníkov alebo obchodných partnerov, nakoľko logo im neposkytuje ani základnú informáciu, či sa jedná o názov podnikateľského subjektu alebo názov konkrétneho výrobku. Podľa správca dane je okrem iného podpis žalobcu ako súčasť loga ťažko čitateľný.

35. Správca dane poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-435/05 Investrand BV, podľa ktorého aj pri absencii priamej súvislosti medzi osobitným plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet je v prospech zdaniteľnej osoby dostupné právo na odpočet, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby. Uvedené podľa správca dane nebolo v prípade žalobcu preukázané, náklady na

spornú službu netvorí podstatný prvok ceny tovarov a služieb, ktoré žalobca poskytuje. Hoci miera ľudského správania sa nie je exaktne merateľná (3Sžf/66/2007), správca dane poukázal na potrebu splnenia vecnej podmienky definovanej v rozsudku NS SR vo veci 1Sžfk/16/2017, ktorou je, že tovary a služby zakladajúce právo na odpočítanie DPH musia vykazovať úžitkovú majetkovú hodnotu pre zdaniteľnú osobu. Žalobca vynaložil každý mesiac sumu 3.600,- Eur na službu, ním deklarovanú ako reklamu, pričom podľa správcu dane v daňovom konaní nepreukázal, akú úžitkovú majetkovú hodnotu pre neho táto služba mala. Len konštatuje, že ju použil v rámci jeho ekonomickej činnosti a že miera ľudského správania nie je exaktne merateľná.

36. Správca dane poukázal na rozsudky Krajského súdu v Trenčíne vo veciach sp. zn. 13S/7/2018 a sp. zn. 13S/8/2018, z ktorých vyplýva, že o reklamu ide vtedy, ak informácia je natoľko agresívna, že jej účelom je podpora predaja a nákupu a naopak, o reklamu nejde vtedy, ak informácia bude mať prevažne informatívny charakter a sleduje účel, ktorým je snaha sponzora o vytvorenie alebo udržanie dobrého mena sponzora. 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, nemožno hovoriť o reklame, nakoľko až ich uvedením sa sponzorský odkaz stáva zároveň reklamou. Správca dane uzavrel, že hoci žalobca a jeho priamy dodávateľ F. s.r.o. deklarovali vzájomné uskutočnenie reklamných služieb, v skutočnosti sa jednalo o finančnú podporu automobilového športu formou sponzorského príspevku.

37. Na odvolanie žalobcu žalovaný zmenil prvostupňové rozhodnutie tak, že podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku žalobcovi určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 600,- Eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2017, znížením nadmerného odpočtu zo sumy 3.593,13 Eur na sumu 2.993,13 Eur, uznajúc tak odvolaciu námietku smerujúcu proti povinnosti žalobcu uhradiť na účet správcu dane rozdiel DPH v sume 600,- Eur za situácie, keď došlo k zníženiu nevyplateného nadmerného odpočtu o zistený rozdiel DPH. Inak si však žalovaný osvojil skutkové zistenia správcu dane ako aj na ne nadväzujúce právne posúdenie veci. Žalobca a jeho dodávateľ predstierali poskytnutie reklamných služieb, pričom v skutočnosti sa jednalo o sponzorský príspevok. Sponzorský príspevok v čase realizácie reklamných služieb nebol daňovo uznateľný výdavok (náklad) a taktiež nebol predmetom DPH. Účelom konania žalobcu bolo podľa žalovaného získať neoprávnenú daňovú výhodu vo forme neoprávneného zvýšenia nákladov a zároveň neoprávneného uplatnenia odpočítania DPH, na čo by v prípade poskytnutia sponzorského príspevku nemal nárok.

38. Žalovaný doplnil, že žalobca ani jedným z predložených dôkazov nepreukázal, že na športových motoristických podujatiach prostredníctvom vykonanej propagácie umiestnením reklamného loga „U.“ bol ovplyvňovaný trh, dopyt po určitom produkte, alebo boli prezentované výkony žalobcu. Žalobca nepomenoval ani jeden konkrétny produkt spoločnosti, ktorý bol na predmetných pretekoch na závodných vozidlách prezentovaný. Z pohľadu nároku na odpočítanie DPH sa využitie žalobcom deklarovaných reklamných služieb vo vzťahu k jeho ekonomickej činnosti nepreukázalo. Nemožno sa stotožniť ani s tvrdením žalobcu, že displej je výrobok, ktorý žalobca vyrába, o čom je možné sa presvedčiť na jeho stránke cereydisplays. Na tejto stránke sa podľa žalovaného možno dozvedieť, že Ing. Z. U. Výrobky z dreva a kovov sa zameriava na zámočnicke výrobky, okrem iného aj na reklamné a predajné stojany, výrobky z drôtu, ich poplastovanie. Uvedené je v súlade s predmetom podnikania zapísaným v živnostenskom registri. Dôležitou je tu skutočnosť, že displej ako zobrazovacia jednotka sa nevyrába z kovu, dreva ani poplastovaného drôtu, či železnej konštrukcie, čo je predmetom podnikania žalobcu. Z toho vyplýva, že žalobca, ktorý vyrába reklamné a predajné stojany, nepreukázal, že jeho produktom je taktiež displej.

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

40. 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.

41. 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.

42. 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.

43. 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.

44. 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.

45. 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.

46. 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.

47. 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.

48. 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.

49. Preskúmaním veci dospel správny súd k záveru, že správna žaloba je dôvodná. Nepriznanie práva žalobcovi na odpočítanie DPH v zdaniteľnom období marec 2017 z faktúry vystavenej spoločnosťou L Q. s.r.o. odôvodnili daňové orgány jednak tým, že fakturované plnenie posúdili ako sponzoring a nie ako dodanie reklamných služieb a tiež preto, že nemalo byť preukázané reálne dodanie fakturovaných služieb deklarovanej dodávateľom, vrátane argumentačného náznaku o existencii zneužívajúceho, resp. podvodného konania. 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 v rámci svojej rozhodovacej činnosti v rokoch 2018 až 2021 stotožňoval aj správny súd. Je však namieste konštatovať, 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.

50. Nadväzujúc na právne závery kasačného súdu citované v bode 20. tohto rozsudku možno poukázať na ďalší rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „NSS SR“), a to sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28.02.2022, v ktorom kasačný súd 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 napíňa 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.“

51. 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 oprávnene odpočítať DPH z takto deklarovanej reklamnej služby, musí byť preukázané, že mala priamy a bezprostredný súvis s jednou alebo viacerými zdanieľnými 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 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 zdanieľnými 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.“

52. Správny súd vedený závermi recentnej judikatúry NSS SR s ohľadom na prejednávanú vec konštatuje, že záver žalovaného o nesplnení 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 rozhodovacia 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 z predmetnej faktúry) a dodanie služby bolo uskutočnené v tuzemsku zdaniteľnou osobou. Vychádzajúc z uvedeného je potom jednoznačné, že záver žalovaného a správca 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.

53. Správny súd si všimol, že správca dane síce vykonával dokazovanie aj v smere majúcom preukázať ekonomický prínos prijateého zdaniteľného plnenia pre žalobcu, pričom skonštatoval, že zvýšenie obratu v roku 2017 zabezpečili žalobcovi odberatelia, s ktorými pracoval už v roku 2016 a že v porovnaní s rokom 2016 mal žalobca v roku 2017 iba 9 nových odberateľov, pre ktorých prevažne vystavil počas roka 2017 len po jednej faktúre. Podľa správcu dane zvýšenie príjmov z podnikateľskej činnosti nesúviselo s reklamou uskutočnenou v období marec až apríl 2017. Správny súd je názoru, že dokazovanie priameho a bezprostredného súvisu prijatej reklamnej služby s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami žalobcu na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou nebolo vedené cielene, keď sa pozornosť správcu dane sústreďovala primárne na právnu polemiku ohľadne rozdielu medzi reklamou a sponzoringom a s tým súvisiacou ne/možnosťou odpočtu DPH. Žalobca nebol v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania daňovými orgánmi dôsledne inštruovaný, resp. vedený k tomu, aby tejto otázke venoval náležitú pozornosť, pokiaľ ide o splnenie si jeho dôkaznej povinnosti a aby v tomto smere predkladal dôkazy. O uvedenom svedčí aj záverečná konštatácia správcu dane v prvostupňovom rozhodnutí, že dôvodom na neuznanie nároku žalobcu na odpočet DPH nebolo nepreukázanie priameho a bezprostredného súvisu prijatej reklamnej služby s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami žalobcu na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou, ale skutočnosť, že žalobca a jeho priamy dodávateľ formálne deklarovali dodanie reklamných služieb hoci v skutočnosti sa jednalo o sponzorský príspevok. Rovnako tak argumentačne vystavil napadnuté rozhodnutie žalovaný, ktorý tento ústredný dôvod neuznania práva na odpočet DPH žalobcovi prezentoval aj vo vyjadrení k správnej žalobe. V tomto kontexte správny súd pripomína, že reklama nemá pôsobiť len na nových zákazníkov, ktorí doposiaľ služby propagovaného subjektu nevyužívali, resp. doposiaľ nekupovali jeho výrobky. Reklama môže legitímne pôsobiť aj na „starých“ zákazníkov, napr. za tým účelom, aby si u podnikateľského subjektu opätovne zakúpili jeho produkt alebo využili ním poskytovanú službu. Preto argumentáciu správcu dane, že obrat žalobcovi v roku 2017 zabezpečili osoby, ktoré boli jeho zákazníkmi už v roku 2016, nie je možné považovať za postačujúcu, pričom bolo potrebné vykonať ďalšie dokazovanie na preukázanie odrazu reklamy formou umiestnenia loga žalobcu na pretekárskych vozidlách v jeho celkovej hospodárskej činnosti, resp. súvis s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami žalobcu na výstupe. S poukazom na uvedené je potrebné závery žalovaného považovať za predčasné, a to najmä pre nedostatočne zistený skutkový stav v rozsahu potrebnom na náležité rozhodnutie.

54. Pretože správny súd v prejednávanej veci ustálil, že preskúmané rozhodnutia sú nezákonné pre nesprávne právne posúdenie veci a pre nedostatočne zistený skutkový stav veci, a teda, že správna žaloba je v tomto smere dôvodná, rozhodol podľa § 191 ods. 1 písm. c) a písm. e) SSP o zrušení napadnutého rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia a vec vrátil správne 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 správcu dane, riadiac sa právnym názorom správneho súdu a judikatúrou kasačného súdu vo veci opätovne rozhodne a svoje rozhodnutie náležitým spôsobom odôvodní, pričom zohľadní aj právny názor správneho súdu prezentovaný k ďalšej žalobnej námietke vo zvyšných bodoch 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.

55. Pokiaľ ide o nepriznanie nároku na odpočet DPH pre nesplnenie hmotnoprávnych podmienok zákona o DPH majúcich 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).“

56. 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 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 učené 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 žalobcom považovať za predčasné, čo taktiež v konečnom dôsledku vyústilo do vady nesprávneho právneho posúdenia veci.

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

58. 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

zrejme, 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.