

Súd: Krajský súd Trenčín
Spisová značka: 11S/141/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3020200325
Dátum vydania rozhodnutia: 21. 07. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Rastislav Dluhoš, PhD.
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2022:3020200325.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trenčíne v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., členov JUDr. Aleny Radičovej a JUDr. Jozefa Šuleka, v právnej veci žalobcu: D. H. P., so sídlom U. XX, XXX XX C. J., správca konkurznej podstaty úpadcu L. B., a.s., v konkurze, so sídlom S. XXXX, XXX XX H. T., IČO: XX XXX XXX, právne zastúpeného ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA ŠTRBÁŇ, s.r.o., so sídlom Dvory 1932, 020 01 Púchov, IČO: 36 867 454, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101316022/2020 zo dňa 14.08.2020 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 100585307/2020 zo dňa 03.03.2020, takto

rozhodol:

Správny súd zrušuje rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101316022/2020 zo dňa 14.08.2020 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100585307/2020 zo dňa 03.03.2020 a vec vracia správneho 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“) domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101316022/2020 zo dňa 14.08.2020 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“), potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej aj „správca dane“) č. 100585307/2020 zo dňa 03.03.2020 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol 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 (ďalej len „daňový poriadok“) žalobcovi určený rozdiel dane v sume nadmerného odpočtu 20.000,- Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie jún 2016, 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“) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH žalobcom tým, že si uplatnil právo na odpočítanie DPH z faktúr vystavených spoločnosťou P., s.r.o. s predmetom fakturácie zabezpečenie propagácie obchodného mena/loga žalobcu na automobilových pretekoch, pričom podľa daňových orgánov nebolo preukázané, že spoločnosť P., 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 správcovi dane z dôvodov uvedených v ustanovení § 191 ods. 1 písm. c), písm. d), písm. e), písm. f) a písm. g) 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. K porušeniu práv žalobcu v daňovom konaní došlo podľa žalobcu nevykonaním ním navrhovaných dôkazov, ktorými sa mala preukázať realnosť dodania reklamných služieb spoločnosťou P., s.r.o. Ak správca dane nevykonával všetky dôkazy potrebné na úplné zistenie skutočného stavu veci, t. j. ak predmetom dokazovania neboli všetky skutočnosti, okolnosti a otázky, z ktorých následne správca dane a po ňom žalovaný vyvodili výrok svojich rozhodnutí, je administratívne konanie zaťažené vadou nedostatočného zistenia skutkového stavu veci. V nadväznosti na už uvedené považuje žalobca napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj jemu predchádzajúce prvostupňové rozhodnutie za zmätočné, nekonzistentné vo vzťahu k pomenovaniu jednoznačného dôvodu vyrubenia rozdielu dane (neosvedčenie realnosti dodania služby deklarovaným dodávateľom alebo posúdenie dodaných služieb ako sponzoringu alebo vedomé zapojenie sa žalobcu do podvodného konania), čoho bezprostredným dôsledkom je vada nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného.

4. Žalobca tiež postupu správcu dane vytkol, že mu v konaní neumožnil vyjadriť sa k právnej kvalifikácii dodanej služby ako sponzoringu, ak takúto právnu kvalifikáciu následne daňové orgány uvádzali ako dôvod vyrubenia rozdielu DPH. Otázky a skutkové okolnosti významu umiestnenia loga na závodné vozidlá pre žalobcu neboli v rámci daňovej kontroly vôbec verifikované. Už vôbec neboli žiadnym (ani len najmenším spôsobom) zisťované a zo strany správcu dane vyhodnocované okolnosti ekonomického, spoločenského a iného business významu takéhoto prenájmu reklamného priestoru pre žalobcu. Až v nadväznosti na (tu absentujúce) dokazovanie by bolo prípadne možné vysloviť správcom dane deklarované právne závery, že dodanie služby nebolo reklamou, nakoľko pre žalobcu poskytnutá služba nemohla mať požadovaný prínos. Celé dokazovanie v rámci daňovej kontroly bolo zo strany správcu dane vedené a dôkazy vykonávané iba vo vzťahu k preukazovaniu realnosti dodania služby zo strany P. s.r.o., resp. jej subdodávateľov. Správca dane nedal žalobcovi v rámci daňovej kontroly žiadnym spôsobom na vedomie, že spochybňuje právno-daňový charakter dodanej služby ako reklamy, a že posudzované služby právne posúdil ako sponzoring nepodliehajúci DPH a nie ako reklamu. Žalobca, nemajúc vedomosť o takomto spochybnení, ani nemohol v daňovej kontrole predkladať dôkazy preukazujúce posúdenie danej služby ako legitímnej reklamnej služby podliehajúcej režimu DPH, čo aj v tomto prípade zakladá arbitrárnosť rozhodnutia žalovaného, a to z dôvodu odňatia možnosti žalobcu konať pred orgánom verejnej moci a uplatňovať jemu prináležiace práva.

5. Žalobca ďalej namietol nesprávne právne posúdenie veci, spočívajúce v posúdení služieb dodaných na základe sporných faktúr ako sponzoringu a nie ako reklamy. Právny názor daňových orgánov vychádza podľa žalobcu z nesprávnej interpretácie právnych predpisov, označených správcom dane v jeho rozhodnutí, ktorých aplikácia bola realizovaná na ťarchu žalobcu, a to bez relevantného právneho základu a zdôvodnenia. V tomto kontexte žalobca namietol najmä aplikáciu 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 aj „zákon č. 308/2000 Z.z.“ alebo „zákon o vysielaní a retransmisii“) na daný prípad, nakoľko výkladové pojmy žalovaným použité a celková pôsobnosť použitého zákona sa vzťahuje a upravuje výlučne postavenie a pôsobnosť Rady pre vysielanie a retransmisii, a práva a povinnosti vysielateľa, prevádzkovateľa retransmisie, poskytovateľa audiovizuálnej mediálnej služby. Pokiaľ daňové orgány citujú a aplikujú ustanovenia zákona o vysielaní a retransmisii, robia tak bez racionálneho právneho základu, pričom terminológiu použitú v dotknutom zákone možno interpretovať výlučne v jeho kontexte, rozhodne nejde o všeobecné výkladové pravidlá. Zdôraznenia hodným pri tom zostáva, že sponzorský odkaz tak, ako je zadaný v zákone o vysielaní a retransmisii, považuje žalovaný nesprávne za "zákonnú definíciu". Napokon aj zo samotnej citácie ustanovenia § 38 ods. 1 zákona o vysielaní a retransmisii, použitej správcom dane v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia, vyplýva, že legálna definícia "sponzorovania" sa vzťahuje výlučne na zákon o vysielaní a retransmisii, ktorú podstatnú skutočnosť už však daňové orgány neuvádzajú. Už z týchto dôvodov preto možno považovať rozhodnutia daňových orgánov za vychádzajúce z nesprávneho právneho posúdenia veci, keď aplikujú na prípad žalobcu nesprávne právne normy, resp. normy, ktoré sú pre právne posúdenie irelevantné a výslovné nesprávne.

6. Podľa žalobcu nie je zrejmé, na základe akých kritérií a zákonných podkladov žalovaný určuje definície sponzoringu ako nezdaniteľného plnenia spôsobom, že uvedenie loga nemá vypovedaciu hodnotu k nejakému výrobku alebo službe, ktorú žalobca v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytuje; nepodáva informáciu ani o tom, v akej oblasti žalobca podniká; účelom sponzorského odkazu je vytváranie alebo upevňovanie dobrej povesti alebo mena sponzora, tzn., že sa jedná o propagáciu,

ale len uvedením obchodného mena sponzora, resp. uvedením názvu jeho tovaru, aktivity alebo ochrannej známky, a na základe akých kritérií a zákonných podkladov určuje hranice medzi reklamou a sponzoringom spôsobom, že reklama a sponzorovanie sú dva samostatné inštitúty, ktoré sa môžu vzájomne prelínať, sú z obsahového hľadiska veľmi úzko súvisiace činnosti. Zámerom reklamy je podporiť predaj, nákup alebo nájom tovaru alebo služieb, naproti tomu sponzorstvo je informácia o tom, kto je sponzorom, bez uvedenia akýchkoľvek špecifických propagačných prvkov, ktoré by vyzdvihovali kvalitatívne vlastnosti sponzora alebo jeho produktov. Odhliadnuc od skutočnosti, že takéto svojvoľné hodnotiace úvahy žalovaného bez náležitého uvedenia právnych predpisov, z ktorých žalovaný pri kreovaní svojich výsledkov vychádza, považuje žalobca za nesprávny procesný postup žalovaného, vo vzťahu k samotnému právnemu posúdeniu v daňovej veci posudzovaných služieb ako reklamy žalobca dodal, že reklamu ako žalobcom objednanú službu propagácie svojej spoločnosti je nutné hodnotiť komplexnejšie a extenzívnejšie ako len v rámci ustanovení zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon č. 147/2001 Z.z.“ alebo „zákon o reklame“), a to v súlade so žalobcom sledovanou ekonomicko-spoločenskou kauzou (účelom) objednanej služby v danom individuálnom prípade, čo však žalovaný v rozpore so svojou povinnosťou nevykonal. V zmysle ustanovenia § 9 ods. 1 zákona o DPH dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru, s výnimkou negatívneho vymedzenia služby v intenciách zákona o DPH, ktoré negatívne vymedzenie však na posudzovanú službu v žiadnom prípade nemožno aplikovať, resp. posudzovaná služba také podmienky negatívneho vymedzenia rozhodne nespĺňa.

7. Žalobca nesúhlasí s konštatovaním žalovaného, že ak na pretekárskych vozidlách bolo umiestnené logo žalobcu a súčasne tam nebol umiestnený žiaden odkaz na službu, výrobok a iný výkon vyrábaný, priamo alebo nepriamo distribuovaný žalobcom, nie je potom účelom takejto informácie podpora predaja a nákupu. Takto konštatovaný záver je v príkrom rozpore s doslovnou dikciou zákona o reklame, v zmysle ktorého je predmetom reklamy aj (hoci len) vyobrazenie obchodného mena, ochrannej známky alebo iného práva súvisiaceho s podnikaním podnikateľského subjektu. O reklamu ide teda aj v prípade, keď šíriteľ reklamy, resp. subjekt poverený zabezpečením reklamy pre svojho odberateľa predvádza, prezentuje alebo inak oznamuje v každej (bez rozdielu) podobe hoci len obchodné meno, logo alebo vyobrazenie odberateľa, čo má explicitnú oporu v označených zákonných ustanoveniach zákona o reklame. Žalobca poukázal na skutočnosť, že je oprávneným užívateľom ochrannej známky "L. construction", čo samo o sebe osvedčuje prezentáciu tejto ochrannej známky ako reklamy v intenciách Zákona o reklame, teda vyobrazenie "L. construction" na pretekárskych automobiloch a reklamných predmetoch nie je len obchodným menom a logom, ale aj ochrannou známkou, ku ktorej disponuje daňový subjekt užívateľom.

8. Podľa žalobcu nemôže zostať opomenuté ani to, že umiestnenie reklamy na pretekárske vozidlá bolo len jednou z parciálnych častí poskytnutej služby, kedy v rámci propagácie spoločnosti žalobcu jeho zmluvný partner P., s.r.o. zabezpečil prezentáciu žalobcu aj iným dohodnutým spôsobom v intenciách uzatvorených zmlúv o reklame, čo bolo zistené aj v rámci daňovej kontroly (internetová stránka, reklamné predmety rozdávané na podujatiach, odvysielanie reportáží v TV, reklama na depe (stánku) na každom súťažnom podujatí, prezentácia loga v printových médiách a pod.), ktoré všetky činnosti a parciálne plnenia treba podľa žalobcu kumulatívne (v ich spojení) vyhodnocovať s ohľadom na ich charakter ako reklamy.

9. Záverom správnej žaloby namietol žalobca, že daňové orgány nepreukázali vedomú účasť žalobcu na podvodnom konaní. Ak žalovaný čo i len čiastočne vychádzal pri svojich správnych úvahách odôvodňujúcich vyrubenie rozdielu dane zo skutočnosti, že vzhľadom na okolnosti ležiace na strane tretích subjektov (na strane dodávateľa P., s.r.o. a jeho prípadných subdodávateľov) je namieste pochybovať o reálnosti dodania zdaniteľných plnení, nárok na odpočítanie DPH mohol žalobcovi nepriznať a rozdiel v dani vyrubiť len v prípade, že by v konaní objektívne preukázal, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že dodanie zdaniteľného plnenia je súčasťou daňového podvodu zo strany jeho priameho dodávateľa P., s.r.o., ktoré skutočnosti však rozhodne neboli preukázané, preto nie je založený dôvod na rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane spôsobom vydania napadnutého rozhodnutia žalovaného.

10. K správnej žalobe sa na výzvu správneho súdu písomne vyjadril žalovaný, požadujúc jej zamietnutie. Nariadenie pojednávania nežiadal. Nesúhlasil s tvrdením, že by určenie rozdielu sumy nadmerného odpočtu bolo kumulatívne založené na viacerých dôvodoch. Primárnym dôvodom nepriznania žalobcom uplatneného odpočítania dane zo sporných dodávateľských faktúr je posúdenie zdaniteľného plnenia

v zmysle sporných faktúr ako sponzoringu (propagácia obchodného mena spoločnosti/poskytnutie sponzorského príspevku); ostatné závery prijaté v súvislosti s nepriznaním žalobcom uplatneného odpočítania dane zo sporných faktúr vyplývajú zo správcom dane vykonaného dokazovania a zisteného skutkového stavu a dokresľujú celkový obraz posudzovaných transakcií. Žalobca bol v priebehu daňovej kontroly, ako následných vyrubovacích konaní zo strany správcu dane oboznamovaný so zistenými skutočnosťami, ako aj so závermi správcu dane a bolo mu umožnené vyjadrovať sa k nim, ako aj predkladať relevantné dôkazy, preukazujúce tvrdenia žalobcu. Žalobcovi tak nebola odňatá možnosť vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam zisteným správcom dane. Správca dane konštatoval nepreukázanie dodania služieb v zmysle sporných faktúr deklarovaným dodávateľom P., s.r.o., ako aj vedomosť žalobcu o prijatí faktúr s takým predmetom fakturácie, ktorý nie je v súlade so skutočnosťou, a to za účelom uplatnenia odpočítania dane a taktiež posúdenie zdaniteľného plnenia v zmysle sporných faktúr ako sponzoringu (propagácia obchodného mena spoločnosti/poskytnutie sponzorského príspevku žalobcom). Žalovaný zdôraznil, že nie je pochybením, ak správca dane, ako aj žalovaný, 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 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 EÚ vo svojej konštantnej rozhodovacej činnosti. Keďže sponzorský odkaz nezakladá vo všeobecnosti právo na odpočítanie DPH, tak na uvedenú vec nie je možné aplikovať závery, ktoré vyslovil Súdny dvor EÚ vo svojich rozhodnutiach týkajúcich sa DPH, podvodného konania a vedomosti subjektov o takomto podvodnom, resp. zneužívajúcom konaní.

11. Na vyjadrenie žalovaného k správnej žalobe reagoval žalobca replikou, v ktorej zdôraznil základné tézy svojej argumentácie.

12. Správny súd nahliadnutím do obchodného registra zistil, že v štádiu konania pred súdom Krajský súd v Bratislave uznesením č. k. 3CoKR/50/2020 - 348 zo dňa 20.11.2020 povolil reštrukturalizáciu dlžníka L. construction, a.s., so sídlom S. XXXX, XXX XX H. T., IČO XX XXX XXX a ustanovil správcu. Právne účinky povolenia reštrukturalizácie nastali dňom 05.02.2021. Uznesením č.k. 38R/6/2020-589 zo dňa 20.8.2021, právoplatné dňa 27.8.2021, bolo zastavené reštrukturalizačné konanie, začaté konkurzné konanie, vyhlásený konkurz na majetok dlžníka L. construction, a.s. a do funkcie správcu bol ustanovený správca T. A., k.s., značka správcu S1514. Uznesením č.k. 38R/6/2020-737 zo dňa 30.11.2021, právoplatným dňa 7.12.2021, bol uvedený správca odvolaný z funkcie a do funkcie správcu bol ustanovený D.. H. P., U. XX, C. J., značka správcu S1223.

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 súde v správnom súdnictve preskúmajú 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, ktoré v neprítomnosti žalobcu vykonal za účasti zástupcu žalovaného, zotrvávajúceho na obsahu písomného vyjadrenia k správnej žalobe.

16. Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného č. 101316022/2020 zo dňa 14.08.2020, potvrdzujúce rozhodnutie správcu dane č. 100585307/2020 zo dňa 03.03.2020, ktorým bol podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku žalobcovi určený rozdiel dane v sume nadmerného odpočtu 20.000,- Eur na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2016, znížením nadmerného odpočtu zo sumy 176.776,14 Eur na sumu 156.776,14 Eur.

17. Z administratívneho spisu správny súd pre potreby súdneho prieskumu zistil, že Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica, vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie jún 2016. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol zo dňa 16.04.2018.

18. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období okrem iného uplatnil nárok na odpočítanie DPH v celkovej výške 20.000,- Eur z dodávateľských faktúr č. XXXXXXXXXXXX až č. XXXXXXXXXXXX za dodanie služieb v súlade so zmluvou zo dňa 02.06.2016 zabezpečenie propagácie obchodného mena/loga spoločnosti L. construction, a.s. na pretekoch 16.-17.06.2016 a na pretekoch 18.06.2016 XI. I. H. J. S. U. na produkčnom vozidle ŠKODA FABIA R5 pilotovanom Q. P. a HONDA CIVIC TYPE R pilotovanom H. B.. Faktúry vystavila a služby mala žalobcovi dodať spoločnosť P., s.r.o., IČO: XX XXX XXX, u ktorej bolo zistené, že dňom 20.12.2016 zanikla z dôvodu zlúčenia.

19. Za účelom preverenia nároku žalobcu z vyššie uvedených faktúr správca dane vyzval žalobcovho dodávateľa - spoločnosť P.L, s.r.o. - na zapožičanie účtovných a daňových dokladov. Výzva bola doručovaná na adresu spoločnosti, ako aj na adresu v tom čase aktuálneho konateľa H. J., avšak požadované doklady správcovi dane predložené neboli.

20. Správca dane vypočul bývalého konateľa spoločnosti P., s.r.o. O. E. P., ktorý okrem iného uviedol, že spoločnosť P., s.r.o. sa zaoberala maloobchodom a reklamnými službami. Za spoločnosť konal svedok osobne a tiež Ing. E. A. ako druhý konateľ spoločnosti. Splnomocneného zástupcu spoločnosť nemala. K účtovným a daňovým dokladom spoločnosti P., s.r.o. svedok uviedol, že tieto boli odovzdané H. J. ako novému konateľovi spoločnosti; svedok predložil Protokol o odovzdaní a prevzatí účtovných dokladov, zmlúv, listín a ostatných dokumentov zo dňa 30.08.2016, ako aj Zmluvu o prevode obchodného podielu zo dňa 30.08.2016. Svedok O. E. P. ďalej potvrdil vystavenie sporných faktúr pre žalobcu, ich zaúčtovanie, odvedenie DPH z nich, ako aj skutočné dodanie služieb v zmysle predmetu fakturácie, uvedeného na sporných faktúrach. K predmetu fakturácie svedok uviedol, že je tam mylne uvedený 11. ročník, išlo v skutočnosti o 12. ročník predmetných pretekov. Jednalo sa o propagáciu obchodného mena a loga žalobcu na produkčných závodných vozidlách na podujatiach Majstrovstiev Slovenska a Českej republiky v rally a iných vybraných pretekoch. K začiatkom obchodnej spolupráce so žalobcom sa svedok vyjadriť nevedel. Uviedol ďalej, že spoločnosť P., s.r.o. si objednávala auto ako celok spolu s benzínom, servisnými technikmi, pneumatikami a zázemím, pričom všetko bolo vykonávané subdodávateľsky, a to spoločnosťou S. P. s.r.o. alebo M. s.r.o., na ktoré sa spoločnosť P., s.r.o. nakontaktovala na pretekoch, pričom konkrétne preteky, na ktorých sa tak stalo, svedok uviesť nevedel. Svedok O. E. P. potvrdil uzatvorenie Zmluvy o propagácii mena/loga a reklame zo dňa 02.06.2016 so žalobcom a k realizácii fakturovaných služieb v zmysle sporných faktúr uviedol, že žalobca mal odovzdať svoje logo na USB alebo CD nosiči (svedok si nespomenul konkrétne), ktoré následne spoločnosť P. s.r.o. poskytla svojmu subdodávateľovi - spoločnosti S. P. s.r.o., ktorá mala podľa svedka zabezpečovať celý polep automobilu ako balík. Spoločnosti P., s.r.o. boli vozidlá spoločnosťou S. P. s.r.o. alebo M., s.r.o. dodávané pred jednotlivými pretekmi aj s polepmi ako celok. Drobné reklamné predmety mali zabezpečovať rôzne reklamné spoločnosti, ktorých názvy svedok uviesť nevedel („každý predmet vyrobil niekto iný“). Svedok nevedel uviesť vlastníka závodných vozidiel, na ktorých bolo umiestnené logo platiteľa. Podľa vyjadrenia svedka boli piloti jednotlivých závodných vozidiel zamestnaní v spoločnosti P., s.r.o. na základe dohody o vykonaní práce; servisnú kontrolu a údržbu závodných vozidiel zabezpečovala spoločnosť S. P. s.r.o. alebo M., s.r.o. Fotky z pretekov mal pre spoločnosť P., s.r.o. vyhotoviť pán Q. J., DVD nosiče s videami mala zabezpečovať spoločnosť, ktorej názov svedok uviesť nevedel.

21. Správca dane vypočul ako svedka aj druhého bývalého konateľa spoločnosti P., s.r.o. Ing. E. A., ktorý vypovedal v podstate obdobne ako svedok Ing. E. P. Uviedol, že sporné faktúry aj zmluvy vyhotovoval on osobne. K obchodnej spolupráci so žalobcom uviedol, že s pánom Píalom (členom predstavenstva žalobcu) sa pozná „už veľmi dlho“. K predmetu fakturácie v zmysle sporných faktúr uviedol, že sa jednalo o propagáciu loga spoločnosti L. construction, a.s., ktoré bolo umiestnené na závodných automobiloch, na web stránke klracing.eu, na darčkových predmetoch rozdávaných počas automobilových pretekov. E. byť vyhotovený leták formátu A4 s presným popisom činnosti žalobcu, ktorý bol rozdávaný počas pretekov. Podľa vyjadrenia svedka boli všetky služby dodávané subdodávateľsky pánom O. T., s ktorým sa skontaktovali na pretekoch. K realizácii služieb fakturovaných spornými faktúrami svedok uviedol, že všetko zabezpečovala spoločnosť S. P. s.r.o. alebo M., s.r.o., drobné reklamné/propagačné predmety mala zabezpečovať spoločnosť O. s.r.o., S. a C. s.r.o., H. T. Žalobca mal poskytnúť svedkovi svoje

logo, ktoré následne spoločnosť P. s.r.o. posunula ďalej pánovi T.. Spoločnosť S. P. s.r.o. mala pred pretekmi pre spoločnosť P., s.r.o. zabezpečiť závodné vozidlá a všetky služby s nimi spojené; pred pretekom bol podpísaný preberací protokol. Svedok jednal s pánom T. ako konateľom spoločností S. P. s.r.o. aj M., s.r.o., pričom nevedel uviesť, ktorá konkrétna jeho spoločnosť bola dodávateľom služieb pre spoločnosť P. s.r.o. Svedok taktiež nevedel identifikovať majiteľa závodných vozidiel, na ktorých bolo umiestnené logo žalobcu. K pilotom jednotlivých závodných vozidiel svedok uviedol, že pán P. a pán B. boli zamestnancami spoločnosti P., s.r.o. „na dohodu“; všetko okolo závodných vozidiel však mal na starosti pán O. T..

22. Správca dane vyzval spoločnosti S. P. s.r.o. a M. s.r.o. na zapožičanie účtovných a daňových dokladov. Požadované doklady správcovi dane preložené neboli.

23. Správca dane vypočul O. T. ako bývalého konateľa spoločnosti S. P. s.r.o. Svedok uviedol, že doklady od spoločnosti odovzdal novému konateľovi G. J.. Všetky činnosti vykonával osobne, spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov, účtovníctvo si viedol sám. Potvrdil obchodnú spoluprácu so spoločnosťou P., s.r.o. Produkčné závodné vozidlá, prenajímané spoločnosti P., s.r.o. neboli vo vlastníctve jeho spoločnosti, ale boli prenajaté od spoločností H. H.. Aj reklamné služby boli zabezpečované subdodávateľsky prostredníctvom H. H.. Svedok nemal vedomosť, aké konkrétne logá mali byť na vozidlách určených pre spoločnosť P., s.r.o. propagované.

24. Ivan T. bol správcom dane vypočutý aj ako bývalý konateľ spoločnosti M., s.r.o. Uviedol rovnaké skutočnosti. Doklady od spoločnosti odovzdal novému konateľovi - pani O. F..

25. Prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií bolo získané vyjadrenie G. J., ktorý uviedol, že nie je konateľom spoločnosti S. P. s.r.o., nikdy o takejto spoločnosti nepočul, nedisponuje jej účtovníctvom. Pani O. F. sa opakovane nedostavila maďarskému správcovi dane, jej vyjadrenie sa získať nepodarilo.

26. Správca dane zistil nasledujúci reťazec spoločností: L. B., a.s. - P., s.r.o. - M., s.r.o. - E. E. H. s.r.o. - J.-E. spol. s r.o. - I. s.r.o.

27. Z výpovedí H. H. - vlastníka vozidla HONDA CIVIC TYPE R - a D. J. - vlastníka vozidla ŠKODA FABIA R5 - vyplynulo, že obaja potvrdili prenájom svojich závodných vozidiel spoločnosti E. s.r.o. na preteky uvedené na sporných faktúrach. Vozidlá boli prenajímané ako komplexná služba spolu so servisom. Svedkovia popreli, že by poznali H. H.. H. H. všetky veci týkajúce sa prenájmu vozidla riešil osobne s pilotom vozidla H. B. a E. A. ako manažérom P.g tímu. Jeden z nich mal dať svedkovi adresu spoločnosti, na ktorú sa vystavila faktúra za prenájom. D. J. uviedol, že ohľadom prenájmu vozidla ho kontaktoval pán P. so žiadosťou o prenájom vozidla.

28. Správca dane vypočul ako svedka aj Ing. Q. P. - pilota vozidla ŠKODA FABIA R5, ktorý okrem iného uviedol, že závodné vozidlo zabezpečoval P. S. Q.. Spoločnosť M., s.r.o. ani jej bývalého konateľa nepozná. Na základe fotografií v mobile vedel svedok potvrdiť umiestnenie loga žalobcu na závodnom vozidle. Uviedol, že nemá vedomosť o obchodnom vzťahu žalobcu a spoločnosti P., s.r.o. Predpokladá, že táto spoločnosť zabezpečovala pre žalobcu na predmetnom preteku reklamné služby. Svedok potvrdil, že reklamné logo žalobcu bývalo umiestnené aj v priestoroch depa. Uviedol, že takáto forma reklamy na obdobných závodoch môže prispieť k pozitívnej prezentácii a propagácii dobrého mena spoločnosti.

29. Svedok H. H. prostredníctvom dožiadaného Daňového úradu Bratislava uviedol, že s odstupom času nevie uviesť žiadne nové skutočnosti.

30. Správca dane vydal rozhodnutie č. 100585307/2020 zo dňa 03.03.2020, ktorým určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 20.000,- Eur na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2016, znížením nadmerného odpočtu zo sumy 176.776,14 Eur na 156.776,14 Eur. Správca dane uzavrel, že v posudzovanom prípade sa v skutočnosti jednalo o poskytnutie sponzorského príspevku, ktorým žalobca finančne podporil spoločnosť P., s.r.o., ktorá je držiteľkou licencie SAMŠ a vlastníkom športového tímu KL S. na preteku deklarovanom na sporných faktúrach. Dodávateľovi žalobcu nevznikla z ním vystavených faktúr daňová povinnosť dodaním služby žalobcovi podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, ale výlučne len z

dôvodu uvedenia dane na faktúrach. Subjekty zúčastnené v reťazci predstierali poskytnutie reklamných služieb, avšak v skutočnosti sa jednalo o sponzorovanie, ktoré nie je predmetom DPH v zmysle zákona o DPH, nakoľko nedošlo k poskytnutiu služby podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH. Účelom konania žalobcu bolo získať neoprávnenú daňovú výhodu vo forme neoprávnene uplatneného nároku na odpočet DPH, na čo by v prípade poskytnutia sponzorského príspevku nemal nárok.

31. Správca dane tiež zistil, že nedošlo k dodaniu, resp. uskutočneniu zdaniteľných obchodov dodávateľom uvedeným na faktúre. Nebolo preukázané, že spoločnosť P., s.r.o. bola reálne dodávateľom reklamných služieb. Hoci dodanie bolo potvrdené výpoveďami bývalých konateľov dodávateľa, správcovi dane neboli predložené žiadne doklady preukazujúce tvrdenia bývalých konateľov. Spoločnosť P., s.r.o. reálne DPH neodvádzala, nakoľko si ju ponižovala vstupom od vykonávaného reťazca subdodávateľov, ktorých úlohou bolo transakcie len formálne vykazať. Správca dane poukázal na svedecké výpovede majiteľov závodných vozidiel, z ktorých vyplýva, že prenájom vozidiel fakturovali spoločnosti E. s.r.o. a nie spoločnosti E. E. H. s.r.o., ako bolo zistené z kontrolných výkazov. Ani jeden z nich pritom nepoznal H. H..

32. Na odvolanie žalobcu Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím č. 101316022/2020 zo dňa 14.08.2020 potvrdilo prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Stotožnilo sa s rozsahom ním vykonaného dokazovania ako aj naň nadväzujúcim právnym posúdením veci, keď žalovaný skonštatoval, že na základe vykonaného dokazovania sa v danej veci jednalo o sponzoring, ktorý nie je predmetom DPH v zmysle ustanovení zákona o DPH. Z dokladov a dôkazov predložených žalobcom bolo zistené, že na závodných automobiloch sa nachádzalo len logo platiteľa, ktoré samo o sebe nemôže napĺňať podstatu reklamy. Žalovaný vysvetlil, že pri samotnom definovaní pojmu reklama je možné vychádzať zo zákona o reklame, ktorý reklamu vymedzuje ako predvedenie, prezentáciu alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu, pričom za produkt treba považovať tovar, služby, nehnuteľnosti, obchodné meno, ochranné známky, označenie pôvodu výrobkov a iné práva a záväzky súvisiace s podnikaním. Šíriteľom reklamy je fyzická osoba alebo právnická osoba, ktorá reklamu šíri. 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 nehnuteľností, práv a záväzkov alebo dosiahnuť iný účinok sledovaný objednávateľom reklamy. Sponzorovanie v zmysle § 38 ods. 1 zákona o vysielaní a retransmisii je 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. Základným účelom sponzorovania je podľa žalovaného v zmysle § 38 ods. 1 zákona o vysielaní a retransmisii 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, išlo by už o reklamu a nie o sponzorský odkaz. Sponzorovanie má teda za cieľ propagovať názov alebo obchodné meno, ochrannú známku, dobrú povesť, tovary alebo aktivity právnickej alebo fyzickej osoby, pričom reklama propaguje a podporuje samotný predaj, nákup alebo nájom tovaru alebo služieb.

33. Z videozáznamov a fotografií na webových stránkach, týkajúcich sa jednotlivých pretekov, je podľa žalovaného zrejme, že na závodných vozidlách bolo umiestnené len logo „L.“, teda tam nebol umiestnený žiadny odkaz na službu, výrobok ani iný výkon vyrábaný, priamo alebo nepriamo distribuovaný žalobcom. Z uvedeného vyplýva, že divák, účastník športových podujatí dostal len informáciu o existencii podnikateľského subjektu a o skutočnosti, že tento podporil športové podujatie. Nedostal informáciu o výrobkoch, činnosti, cenách atď. Informácia v podobe loga má len informatívny charakter. Účelom informácie v podobe loga nie je podpora predaja a nákupu. Adresát informácie, ktorá spočíva v uvedení loga, prípadne obchodného názvu uvedeného na závodnom vozidle, sa nedozvie ani len základnú informáciu, čím sa platiteľ zaoberá, čo vyrába, aké služby ponúka. Z vykonaného dokazovania podľa žalovaného vyplýva, že žalobca podporoval sponzorskými príspevkami automobilové preteky a podujatia. Sponzorský príspevok v čase realizácie dodaných služieb nebol daňovo uznateľný výdavok (náklad) a taktiež nebol predmetom DPH. Z uvedeného dôvodu zúčastnené daňové subjekty predstierali poskytnutie služieb, pričom v skutočnosti sa jednalo o sponzorské príspevky na spropagovanie mena „L. B.“. Účelom konania žalobcu bolo získať neoprávnenú daňovú výhodu vo forme neoprávneného zvýšenia nákladov a zároveň neoprávneného uplatnenia odpočítania DPH z predstieranej dodanej služby - zabezpečenie propagácie obchodného mena/loga, na ktorú by mal

nárok pri dodržaní podmienok stanovených v zmysle zákona o DPH. Keďže sponzoring ako taký nie je podľa žalovaného predmetom DPH, nevzniká pri jeho poskytnutí daňová povinnosť v zmysle ustanovení zákona o DPH, a preto nemôže vzniknúť ani právo na odpočítanie dane. O neoprávnenej daňovej výhode sa dá hovoriť vtedy, ak podnikateľ alebo reťazec podnikateľov navodia stav, aby zo štátneho rozpočtu neoprávnene získali peňažné prostriedky. Dôkazy získané dokazovaním podľa žalovaného preukázali, že platitelia v reťazci takýto stav navodili. Žalobca dobrovoľne a vedome prijal faktúru, pričom 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 mohlo ísť o skutočnú reklamu zameranú na podporu predaja ponúkaných produktov.

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

35. 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.

36. 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.

37. 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.

38. 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.

39. 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.

40. 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.

41. 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.

42. 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.

43. 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.

44. Preskúmaním veci dospel správny súd k záveru, že správna žaloba je dôvodná. Nepriznanie práva žalobcovi na odpočítanie DPH v zdaniteľnom období jún 2016 z faktúr vystavených spoločnosťou P.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 deklarovaným dodávateľom - spoločnosťou P., 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, ako príklad je možné uviesť jeho skoršie rozhodnutia vydané v iných veciach týkajúcich sa spoločnosti L. construction, a.s. ako žalobcu (sp. zn. 11S/41/2020, sp. zn. 11S/43/2020). Správny súd však konštatuje, 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.

45. 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 zdaniteľnými transakciami sťažovateľa na výstupe.“

46. 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 povest', 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.“

47. Aj v rozsudku sp. zn. 2Sžfk/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 zdaniteľnými 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 zdaniteľnými transakciami sťažovateľa na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Pre uvedené ani nie je možné na základe zisteného skutkového stavu urobiť jednoznačný záver o tom, že neboli naplnené hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH. V každom prípade je však potrebné konštatovať, že vyrubenie rozdielu dane žalovaný, ako aj správca dane, vec nesprávne právne posúdili, čoho následkom je nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia.“

48. 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 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 z predmetnej faktúry) 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.

49. Pretože správny súd v prejednávannej 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 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 (viď body 43. až 46. tohto rozsudku) vo veci opätovne rozhodne a svoje rozhodnutie náležitým spôsobom odôvodní, pričom zohľadní aj právny názor správneho súdu prezentovaný k ďalšej žalobnej námietke v bodoch 48. a 49. 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.

50. 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).“

51. V rozsudku sp. zn. 6Sžfk/48/2021 zo dňa 27.06.2022 týkajúcom sa inej veci žalobcu L. B., a.s. s podobným predmetom konania (zdaňovacie obdobie máj 2016) 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 tom 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 majúcich svoj základ v nepreukázaní dodania fakturovaných služieb deklarovaným žalobcom považovať za predčasné, čo taktiež v konečnom dôsledku vyústilo do vady nesprávneho právneho posúdenia veci.

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

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

54. 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 mu 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 mu 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.