

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/20/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3019200374  
Dátum vydania rozhodnutia: 19. 07. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Zuzana Mališová  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:3019200374.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Mališovej a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): ESIN construction, a. s. v reštrukturalizácii, so sídlom: Robotnícka 2779, 017 01 Považská Bystrica, IČO: 44 318 596, právne zastúpený: ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA ŠTRBÁŇ, s. r. o., so sídlom Dvory 1932, 020 01 Púchov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101528616/2019 zo dňa 21. júna 2019 a rozhodnutia Daňového úradu Trenčín č. 102396052/2018 zo dňa 28. novembra 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/142/2019-155 zo dňa 4. novembra 2020, takto

### rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/142/2019-155 zo dňa 4. novembra 2020 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101528616/2019 zo dňa 21. júna 2019 z r u š u j e a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému právo na plnú náhradu trov konania pred krajským súdom, ako aj trov kasačného konania.

### o d ô v o d n e n i e :

I.  
Konanie na krajskom súde

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 11S/142/2019-155 zo dňa 04.11.2020 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101528616/2019 zo dňa 21.06.2019 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) spolu s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 102396052/2018 zo dňa 28.11.2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) a vrátenia veci na ďalšie konanie.

2. Napadnutým rozhodnutím žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správca dane, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 35.000 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014. Rozdiel dane spočíval v neuznaní odpočtu DPH z dodávateľských faktúr od spoločnosti K&L, s.r.o. so sídlom v Žiline za poskytnutie reklamných služieb, pre porušenie ustanovení § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) a z dôvodu posúdenia zdaniteľného plnenia ako sponzoringu.

3. Krajský súd založil svoje rozhodnutie na zisteniach, podľa ktorých nebolo preukázané dodanie fakturovaných služieb spoločnosťou K&L, s.r.o., no predovšetkým na skutočnosti, že deklarované služby nemali charakter reklamy, ale sponzoringu. Práve túto skutočnosť považoval krajský súd za kľúčovú a postačujúcu na prijatie záveru o nedôvodnosti správnej žaloby.

4. Dôvodil, že na základe zmluvy o reklame bolo na viacerých automobilových pretekoch na závodnom vozidle ŠKODA OCTAVIA WRC umiestnené logo žalobcu v znení ESIN construction, a.s., pričom takéto zverejnenie loga nespĺňa kritériá reklamy 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. Uvedenie loga nemá výpovednú hodnotu vo vzťahu k výrobku alebo službe, ktoré žalobca v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytuje. V danej právnej veci bola pritom spochybnená práve schopnosť sporného plnenia uplatniť produkty žalobcu na trhu, resp. spropagovať podnikanie žalobcu. V zmysle § 2 ods. 1 písm. a/ a b/ zákona o reklame, na ktoré sa odvoláva aj sám žalobca, je podmienka splnenia tohto cieľa dominantná. Podľa názoru krajského súdu, takéto zverejnenia loga v priemernom divákovi evokuje, že ide o sponzora podujatia. V dôsledku posúdenia sporných služieb ako sponzoringu preto nevzniklo žalobcovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, nakoľko ten nie je predmetom DPH.

5. Krajský súd sa nestotožnil ani s námietkou, podľa ktorej mal byť žalobca ukrátený na svojich právach tým, že právna kvalifikácia zdaniteľného plnenia ako sponzorským odkazom mu bola oznámená až vo vydanom prvostupňovom konaní, pretože ten sa voči týmto záverom účinne bránil podaným odvolaním, o ktorom rozhodol za súčasného vysporiadania sa s právnym posúdením fakturovaného plnenia žalovaný v napadnutom rozhodnutí.

6. Nedôvodná bola aj námietka týkajúca sa neoboznámenia žalobcu so všetkými článkami zisteného obchodného reťazca, pretože tieto skutočnosti správca dane zistil až v priebehu vyrubovacieho konania, o čom bol žalobca oboznámený počas ústneho pojednávania dňa 15.11.2018.

7. S ostatnými námietkami žalobcu sa krajský súd ďalej nezaoberal a to s ohľadom na právnu kvalifikáciu sporných služieb ako sponzoringu, keďže tie sa následne stali bezpredmetnými a nadbytočnými.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

8. Voči uvedenému rozsudku krajského súdu podal kasačnú sťažnosť žalobca z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g/, f/ a h/ SSP, navrhujúc rozsudok krajského súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, alternatívne napadnutý rozsudok zmeniť tak, že zrušuje rozhodnutie žalovaného č. 101528616/2019 zo dňa 21.06.2019 a vec mu vracia na ďalšie konanie.

9. Nesprávne právne posúdenie veci ako sťažnostný bod vymedzený v § 440 ods. 1 písm. g/ SSP spočívalo podľa názoru sťažovateľa v nesprávnom posúdení dodanej služby ako sponzoringu, v dôsledku čoho krajský súd nesprávne konštatoval, že mu právo na odpočítanie DPH nevzniklo. Zo žiadneho dôkazu pritom nevyplýva, že by žalobca mal služby obstaráť za účelom sponzoringu, resp. že by jeho vôľa smerovala k sponzorovaniu predmetných závodov bez očakávania protiplnenia. Rovnako tak zo žiadneho dôkazu nevyplýva, že by mal sťažovateľ vedome konať s cieľom získania neoprávnenej daňovej výhody.

10. S odkazom na znenie § 9 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. nebolo podľa názoru sťažovateľa potrebné, aby bola preukázaná schopnosť spornej služby náležite propagovať podnikanie žalobcu s ohľadom na zvýšenie alebo udržanie jeho príjmov tak, ako to konštatuje krajský súd. Citovaný zákon nepodmieňuje vznik daňovej povinnosti z dotknutej služby tým, či a do akej miery má služba reklamy pre daňový subjekt vypovedaciu hodnotu.

11. Správca dane navyše nedal sťažovateľovi žiadnym spôsobom v rámci daňovej kontroly na vedomie, že spochybňuje charakter dodanej služby ako reklamy, teda že túto službu posudzoval ako sponzoring. Sťažovateľ tak počas daňovej kontroly nemohol predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia v tomto smere a zameral sa výlučne na preukázanie dodávateľsko-odberateľských vzťahov žalobcu a spoločnosti K&L, s.r.o. a ich reálnosti. V dôsledku uvedeného správca dane nezákonným postupom

znemožnil sťažovateľovi vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam zisteným priamo počas daňovej kontroly. Podľa názoru sťažovateľa nie je možné dopĺňať a meniť dôvody vyrubenia rozdielu DPH vo vyrubovacom konaní. V dôsledku uvedeného nemal žalovaný, ako ani správny súd, prihliadať a právne vyhodnocovať charakter posudzovanej dodanej služby, nakoľko týmto smerom správca dane nevedol dokazovanie počas daňovej kontroly.

12. Sťažovateľ namietal, že žalovaný sa nevysporiadal aj s inými žalobnými dôvodmi, čím došlo k porušeniu práva sťažovateľa na spravodlivý proces v dôsledku nesprávneho procesného postupu. Namietal nedostatočné odôvodnenie správnych úvah žalovaného a rozpor právnych a skutkových dôvodov medzi zisteniami daňovej kontroly (Protokolu) a napadnutým rozhodnutím žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane. Sťažovateľ považuje napadnutý rozsudok za zmätočný a nekonzistentný vo vzťahu k pomenovaniu jednoznačného dôvodu vyrubenia rozdielu dane, teda či bola daň vyrubená pre nemožnosť zistenia, kto skutočne predmetnú službu sťažovateľovi dodal, alebo pretože sa nejedná o reklamu, ale sponzoring. V dôsledku toho je napadnutý rozsudok nepreskúmateľný. Sťažovateľ takto nejednoznačné pomenovanie skutočného dôvodu vyrubenia rozdielu dane namietal už v správnej žalobe, pričom správny súd sa s ňou nijako nevysporiadal.

13. Záverom poukázal na odchýlenie sa krajského súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, konkrétne od uznesenia najvyššieho súdu sp. zn. 7Cdo/42/2010 zo dňa 17.10.2011, ktoré pojednáva o princípe predvídateľnosti súdnych rozhodnutí.

14. Na výzvu krajského súdu sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril žalovaný, ktorý aj naďalej zotrval na skutočnostiach a svojich záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí a kasačnú sťažnosť ako takú navrhol zamietnuť.

III.

Konanie na kasačnom súde

15. Prejednávaná vec bola dňa 04.03.2021 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 5Sžfk pod sp. zn.: 5Sžfk/20/2021. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety - dňa 01.08.2021, náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná.

17. Úlohou kasačného súdu bolo posúdiť správnosť právnych záverov krajského súdu prezentovaných v napadnutom rozsudku, ktorý po preskúmaní rozhodnutia žalovaného a prvostupňového rozhodnutia dospel k záveru o ich zákonnosti a vecnej správnosti, keď žalobu sťažovateľa zamietol a účastníkom konania náhradu trov konania nepriznal.

18. Kasačný súd zistil skutkový stav z predloženého administratívneho, ako aj súdneho spisu, ktorý však pre sťažovateľom naformulované sťažnostné body (spočívajúce predovšetkým v právnom posúdení

sporných služieb) nie je potrebné osobitne rekapitulovať a odkazuje na jeho zhrnutie v bodoch 7 až 20 napadnutého rozsudku.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

19. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. 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, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

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

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

22. Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

23. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

24. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, 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.

25. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, 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.

26. Podľa § 45 ods. 1 písm. f) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj len ako „daňový poriadok“), daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

27. Hneď v úvode má kasačný súd za potrebné zdôrazniť, že ústredným dôvodom, pre ktorý krajský súd žalobu zamietol, bol záver, že sporné služby nemali charakter reklamy, ale v skutočnosti sa jednalo o sponzoring, ktorý vo všeobecnosti nezakladá právo na odpočítanie DPH. V zmysle uvedeného potom aj sťažovateľ učinil predmetom kasačnej sťažnosti predovšetkým otázku posúdenia deklarovaných služieb ako sponzoringu, resp. nemožnosti relevantne sa brániť voči týmto záverom.

28. K sťažnostným bodom týkajúcim sa právneho posúdenia deklarovaných služieb na sporných faktúrach ako sponzoringu kasačný súd odkazuje na právne posúdenie tejto problematiky vo svojom skoršom rozsudku sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28.02.2022 (na ktoré následne nadviazali aj rozsudky sp. zn. 4Sžfk/31/2021, sp. zn. 2Sfk/9/2021 a sp. zn. 6Sžfk/48/2021, vydané v konaniach medzi totožnými účastníkmi konania ako v prejednávanej veci). V danom prípade bola posudzovaná táto právna otázka v skutkovo takmer totožnom kontexte odmietnutia nadmerného odpočtu DPH z deklarovaných reklamných služieb - prezentáciou loga zdaniteľnej osoby na pretekárskych vozidlách, pričom konajúci senát kasačného súdu sa s vyslovenými závermi stotožňuje a preto na jeho relevantnú časť v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje v nižšie uvedenom znení:

„20. K predmetu kasačného konania kasačný súd uvádza, že odplatné zabezpečenie reklamného priestoru platiteľom dane pre sťažovateľa a prezentácia jeho loga na automobilových pretekoch a následne i v médiách je na účely zákona o DPH bezpochyby ekonomickou činnosťou (podnikaním), z ktorej bol dosiahnutý príjem. Bez ohľadu na to, či je toto plnenie s ohľadom na svoje špecifiká reklamou, sponzorom (sponzorským odkazom), alebo ním zmluvné strany sledovali iný účel, pri uplatnení režimu DPH mohlo ísť len o dodanie služby, pri ktorej vznikla daňová povinnosť, pretože služba bola poskytnutá sťažovateľovi za protihodnotu v tuzemsku zdaniteľnou osobou, ktorá konala v postavení zdaniteľnej osoby (§ 2 ods. 1 písm. b/, § 3 ods. 2, § 9 ods. 1, § 19 ods. 1 zákona o DPH).

21. Ďalej je treba upozorniť na to, že zákon o DPH na účely odpočítania dane z prijatých služieb nerobí rozdiel medzi reklamou a sponzorom 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 sponzor 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 sponzor je rovnako ako reklama z pohľadu daňového subjektu investíciou, ktorej protihodnotou je aj poskytnutie služby vo forme verejnej prezentácie daňového subjektu alebo jeho produktu. Táto služba teda napĺňa aj znaky reklamy, hoci možno konštatovať, že popri reklamnej zložke je primárnym cieľom sponzorovania podpora sponzorovanej aktivity. Naproti tomu jasným ekonomickým cieľom reklamy je umiestňovanie produktov na trhu.

22. So zreteľom na okolnosti súdeného prípadu možno dať sťažovateľovi za pravdu, že prezentáciou jeho loga (obchodného mena) na automobilových pretekoch bezpochyby mohol byť vo verejnosti vytvorený určitý (zrejme pozitívny) vnem o existencii sťažovateľa, čo mohol byť jeden z dôvodov stojacich za vznikom transakcie. To však pre priznanie práva na odpočítanie dane z prijatej služby samo osebe nestačí. Rozhodujúcou je kladné zodpovedanie otázky, či ide o službu, ktorú sťažovateľovi poskytol platiteľ dane a či ju sťažovateľ použil alebo použije na svoje zdaniteľné plnenia, na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Teda či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov sťažovateľa. Kasačný súd teda zdôrazňuje, že pre záver o zákonnosti odpočítania dane z prijatej služby dodávateľa nie je rozhodujúce, či išlo o reklamu alebo sponzor, pretože aj sponzorský odkaz je formou reklamy, hoci protihodnota zaň plní aj iné funkcie.

23. Otázkami odpočítania dane z reklamných služieb podobného druhu sa v minulosti zaoberal aj Súdny dvor EÚ, ktorý v jednom z ostatných rozhodnutí na danú tému (C-334/20 zo dňa 25.11.2021 Amper Metal Kft.) vyslovil záver, že „zdaniteľná osoba si môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe za reklamné služby, ak je takéto poskytnutie služieb transakciou, ktorá podlieha DPH v zmysle článku 2 smernice o DPH, a priamo a bezprostredne súvisí s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na vstupe alebo s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby ako súčasť jej všeobecných nákladov, pričom nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že fakturovaná cena za tieto služby je neprimeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby“ (bod 40). Konštatoval tiež, že „skutočnosť, že sa nezvýšil obrat zdaniteľnej osoby, nemôže ovplyvniť výkon práva na odpočítanie. Spoločný systém DPH, ako bolo pripomenuté v bode 23 tohto rozsudku, totiž zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účely a výsledky, pod podmienkou, že uvedené činnosti v zásade podliehajú DPH. Okrem toho, ak raz vznikne právo na odpočítanie dane, zostáva zachované aj vtedy, ak sa zamýšľaná hospodárska činnosť napokon neuskutočnila a v dôsledku toho nevedla k zdaniteľným plneniam, alebo ak zdaniteľná osoba nemohla používať tovary alebo služby, ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných plnení, z dôvodu okolností nezávislých od jej vôle (rozsudok z 12.

novembra 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, body 38 a 40, ako aj citovaná judikatúra)“ (bod 35).“

29. Z vyššie citovaného právneho posúdenia kasačného súdu v obdobnej veci vyplýva, že na účely právneho posúdenia, či si daňový subjekt môže odpočítať DPH z prijatej reklamnej služby nie je rozhodujúce, či túto službu správca dane zadefinuje ako sponzoring alebo reklamu. Zákon č. 222/2004 Z.z. totiž explicitne zo svojho režimu služby spojené so sponzorským odkazom nevyníma. V zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. je teda jednoznačne možné považovať za dodanie služby aj umiestnenie loga (obchodného mena) sťažovateľa na pretekárskych vozidlách, pretože služba bola poskytnutá sťažovateľovi za protihodnotu v tuzemsku zdaniteľnou osobou, ktorá konala v postavení zdaniteľnej osoby (§ 2 ods. 1 písm. b/, § 3 ods. 2, § 9 ods. 1, § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z.).

30. Kasačný súd zároveň upozorňuje, že je potrebné opatrne pristupovať k úvahám o tom, či logo ktorého podnikateľa alebo obchodnej spoločnosti môže mať dostatočnú výpovednú hodnotu na to, aby mohli byť uverejnené bez ďalšieho a naplniť tým kritéria reklamy (takéto posúdenie je navyše do určitej miery neudržateľné, keďže by išlo o voľnú úvahu správcu dane viažucu sa na jeho subjektívne vnímanie a vyhodnotenie vizuálu loga).

31. Ako už vyplýva z vyššie citovaného rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR, pre posúdenie oprávnenosti odpočtu DPH daňovým subjektom nie je v samotnej podstate veci rozhodujúci charakter sťažovateľom zvolenej prezentácie loga, ale jej súvis s ďalšími dodávkami tovarov a služieb sťažovateľa alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Aby si sťažovateľ mohol oprávnene odpočítať DPH z takto deklarovanej reklamnej služby, musí byť preukázané, že mala priamy a bezprostredný súvis s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami sťažovateľa na výstupe (v slovenskom preklade citovaného rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-334/20 Amper Metal Kft. zo dňa 25.11.2021 nastala chyba pri preklade a správne má citácia bodu 40 znieť: „zdaniteľná osoba si môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe za reklamné služby, ak je takéto poskytnutie služieb transakciou, ktorá podlieha DPH v zmysle článku 2 smernice o DPH, a priamo a bezprostredne súvisí s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na výstupe alebo s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby ako súčasť jej všeobecných nákladov, pričom nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že fakturovaná cena za tieto služby je neprimeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby“ - poznámka kasačného súdu) alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou.

32. Sťažovateľ však v danom prípade s takýmto smerovaním právneho posúdenia nebol konfrontovaný. Daňové orgány totiž vyrubenie rozdielu dane odôvodňovali posúdením charakteru deklarovanej služby ako sponzoringu, z čoho vyvodili, že sponzoring nie je zdaniteľnou službou v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. a to je hlavným dôvodom prečo nie je možné uplatniť odpočet dane. Sťažovateľ preto ani legitímne nemohol vedieť, že má správcovi dane a žalovanému preukazovať priamy a bezprostredný súvis prijatej služby - reklamy s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami sťažovateľa na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Pre uvedené ani nie je možné na základe zisteného skutkového stavu urobiť jednoznačný záver o tom, že neboli naplnené hmotno-právne podmienky odpočtu DPH. V každom prípade je však nutné konštatovať, že vyrubenie rozdielu dane žalovaný, ako aj správca dane, vec nesprávne právne posúdili, čoho následkom je nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia.

33. Kasačný súd naopak považuje za nedôvodný sťažnostný bod, ktorý sa týkal porušenia procesných práv sťažovateľa v dôsledku neumožnenia sa vyjadriť k právnomu posúdeniu povahy prijatej služby - reklamy na účely možnosti odpočítania DPH, z ktorej si uplatňoval právo na odpočet dane, v priebehu daňovej kontroly. Faktom však zostáva, že sťažovateľ bol s právnym náhľadom správcu dane na povahu (charakter) dodaných služieb oboznámený ešte pred vydaním prvostupňového rozhodnutia a preto mu nič nebránilo sa k týmto predbežným náhľadom správcu dane na posudzované služby vyjadriť, prípadne navrhnúť doplnenie dokazovania. Sťažovateľ sa k uvedenému aj vyjadril (na ústnom pojednávaní uskutočnenom dňa 15.11.2018) a správca dane sa s jeho vyjadrením napokon vysporiadal aj v prvostupňovom rozhodnutí. V § 68 ods. 3 tretia veta Daňového poriadku je výslovne upravené, že správca dane doplní dokazovanie na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu. Námiety sťažovateľa v tomto smere správca dane v konečnom dôsledku aj vyhodnotil v prvostupňovom rozhodnutí, ktoré predstavuje konečný a záväzný právny názor založený na zistenom skutkovom stave počas daňovej kontroly. Až toto rozhodnutie môže zakladať povinnosti (v danom prípade zaplatiť

vyrubený rozdiel dane) daňovému subjektu. Preto nie je možné prisvedčiť argumentácii, že boli porušené sťažovateľove procesné práva daňovými orgánmi.

34. Vyššie konštatované závery vyplývajú aj z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/47/2007 zo dňa 21. novembra 2007, ktorý dôvodil, že: „K výsledkom vyrubovacieho konania správca dane dôjde správnou úvahou, v rámci ktorej sa musí vysporiadať i s tvrdeniami a dôkaznými návrhmi vznesenými daňovým subjektom v priebehu daňovej kontroly i vo vyjadrení k protokolu. V prípade, že ide o vydanie dodatočného platobného výmeru [§ 44 ods. 6 písm. b) zákona o správe daní a poplatkov], je zrejmé, že daň zistená po daňovej kontrole sa odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní, a preto ide už o vyslovenie právneho názoru správcu dane na sporné skutočnosti medzi daňovým subjektom a správcom dane. Až hodnotenie dôkazov, ich konfrontácia s vyjadreniami a dôkazmi daňového subjektu proti protokolu umožňuje správcovi dane v štádiu vyrubovacieho konania vysloviť záver o vyrubenej dani. Námietkami a vyjadreniami účastníka konania sa musí zaoberať už správca dane, a to najneskôr v odôvodnení dodatočného platobného výmeru. Pokiaľ tak neurobil, jeho rozhodnutie je arbitrárne, vydané jednostranne na základe zistení správcu dane. Z hľadiska právnej praxe nie je možné tieto nedostatky ponechať na odstraňovanie až v štádiu odvolacieho konania vlastnou činnosťou žalovaného.“

35. Záverom sťažovateľ namietal aj odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, no tento sťažnostný bod však ďalej nerozvinul. Podstatou kasačného dôvodu má byť odchylenie sa krajského súdu od skôr vysloveného právneho posúdenia konkrétnej otázky tvoriacej podstatu veci ktorá má byť v prejednávanej veci sporná. Ustálenou rozhodovacou praxou sa má zároveň rozumieť rozhodnutie vydané v skutkovo a právne obdobnej veci. V prejednávanej veci by to znamenalo odchylenie sa od skôr vydaného rozhodnutia kasačného súdu, ktoré by sa zaoberalo otázkami odlišenia služieb reklamy a sponzoringu na účely priznania práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Sťažovateľ však poukazuje na rozhodnutia, ktoré uvedené otázky vôbec nerozoberajú. Vzhľadom na to kasačný súd túto námietku proti napadnutému rozhodnutiu ani samostatne neposudzoval a odkazuje na svoje právne posúdenie ostatných bodov kasačnej sťažnosti.

36. S odkazom na vyššie konštatované závery kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného podľa § 462 ods. 2 SSP, z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia nenaplnenia podmienok odpočítania DPH z reklamných služieb dodaných sťažovateľovi. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného, viazaného právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku, opätovne zvážiť, či je na základe zisteného skutkového stavu možné prijať záver o nesplnení podmienok odpočtu dane. Kasačný súd upozorňuje, že v prípade konštatovania naplnenia hmotnoprávných podmienok je možné odpočet DPH nepriznať jedine ak by bolo v konaní preukázané, že sťažovateľ sa podieľal na daňovom podvode alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

37. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

38. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP v spojení s ustanovením § 463 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.