

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/48/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3020200087
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 06. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Elena Berthotyová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:3020200087.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): ESIN construction, a. s. v reštrukturalizácii, IČO: 44 318 596, so sídlom: Robotnícka 2779, 017 01 Považská Bystrica, 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. 100182704/2020 zo dňa 16. januára 2020, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/41/2020 - 114 zo dňa 23. februára 2021, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/41/2020 - 114 zo dňa 23. februára 2021 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100182704/2020 zo dňa 16. januára 2020 z r u š u j e a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.
II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému plnú náhradu trov konania pred krajským súdom, ako aj trov kasačného konania.

odôvodnenie:

I.
Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Vydaniu preskúmaného rozhodnutia predchádzalo vykonanie daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie február 2016 - máj 2016 u žalobcu Daňovým úradom Trenčín (ďalej aj „správca dane“ alebo „prvostupňový správny orgán“), výsledkom ktorej bolo vyhotovenie protokolu č. 100973628/2018 zo dňa 17.05.2018. V nasledovnom vyrubovacom konaní správca dane vydal rozhodnutie č. 101453860/2018 zo dňa 27.07.2018 o vyrubení rozdielu dane vo výške 24.000 eur za zdaňovacie obdobie máj 2016. Žalovaný toto rozhodnutie na základe odvolania žalobcu zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie rozhodnutím č. 102300849/2018 zo dňa 21.11.2018 z dôvodu, že bolo porušené právo žalobcu podľa § 45 ods. 1 písm. f) zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“).

2. Správca dane následne vydal rozhodnutie č. 101806153/2019 zo dňa 24.07.2019 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku, ktorým vyrubil rozdiel dane v sume 24.000 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2016, 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.

3. Žalobca podal odvolanie proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane. Žalovaný rozhodnutím č. 100182704/2020 zo dňa 16. januára 2020 (ďalej aj len „preskúmané rozhodnutie“) rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný svoje rozhodnutie odôvodnil nasledovne:

- vykonaným dokazovaním nebolo preukázané, že spoločnosť K&L, s.r.o. (ďalej aj len „dodávateľ“) by bola dodávateľom služieb uvedených na sporných faktúrach. Dodávateľ mal predmetné služby dodať prostredníctvom subdodávateľských spoločností RALLY Kraft s.r.o. a FZM s.r.o. (ďalej aj len „subdodávateľa“). Dodanie subdodávateľmi však nebolo dostatočne preukázané a teda nebolo ani preukázané, kto v skutočnosti dodávateľovi prenájom reklamných plôch poskytol a teda komu ako skutočnému dodávateľovi vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH,
- v danej veci z dokazovania správcu dane vyplynulo, že služba dodaná žalobcovi, z ktorej si uplatnil odpočet DPH nebola v skutočnosti reklamou, ale sponzoringom, ktorý nie je predmetom dane v zmysle ustanovení zákona o DPH. Na závodných automobiloch sa nachádzalo len logo žalobcu, ktoré samo o sebe nemôže napĺňať podstatu reklamy. Žalobca teda získal neoprávnenú daňovú výhodu z odpočítania DPH, ktorú si odpočítal zo v skutočnosti sponzorských príspevkov, ktoré boli fakturované dodávateľom ako reklamné služby - prenájom reklamnej plochy,
- žalobcovi nebola odňatá možnosť vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam zisteným správcom dane, keďže bol informovaný o výsledkoch dokazovania v rámci vyrubovacieho konania pri ústnom pojednávaní dňa 04.06.2019 a následne na tento záver správcu dane reagoval vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 19.06.2019. Žalobca bol oboznámený so stanoviskom správcu dane k jeho vyjadreniu na ústnom pojednávaní dňa 11.07.2019. Žalobca sa tiež vyjadril k tomuto stanovisku správcu dane, pričom jeho vyjadrenie je zaznamenané v predmetnej zápisnici z ústneho pojednávania. Žalovaný považoval vysporiadanie sa správcu dane s nevykonanými dôkazmi za dostatočné,
- správca dane preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených žalobcom, z čoho vyplýva, že žalobca neunesol dôkazné bremeno. Skonštatoval, že správca dane dostatočne zistil skutkový stav pre prijatie záverov uvedených v jeho rozhodnutí.

II.

Konanie na krajskom súde

4. Žalobca podal proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorou sa domáhal jeho zrušenia, ako aj zrušenia prvostupňového rozhodnutia správcu dane a vrátenia veci na ďalšie konanie.

5. Krajský súd rozsudkom č. k. 11S/41/2020 - 114 zo dňa 23. februára 2021 správnu žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 190 SSP. Krajský súd svoj rozsudok zdôvodnil nasledovne:

- postupy správcu dane a žalovaného, ktorým spochybnili dôkazy predložené žalobcom v daňovom konaní, resp. ich vyhodnotili ako formálne alebo ako nepostačujúce na preukázanie žalobcom uvádzaných tvrdení, vrátane odôvodnenia týchto pochybností, je potrebné považovať za preukázané zisteným skutkovým stavom a za právne korektné. Úvahy správcu dane a žalovaného účinne viedli k opätovnému preneseniu dôkazného bremena na žalobcu, pričom v konečnom dôsledku možno dôkazné bremeno žalobcu považovať za neunesené, keďže žalobca nedokázal vyvrátiť dôvodné pochybnosti o dôveryhodnosti celej deklarovanej transakcie a to nielen na úrovni vzťahu žalobca-dodávateľ, ale aj na úrovni vzťahu dodávateľ-subdodávateľa,
- správca dane sa s dôkaznými návrhmi žalobcu, ktoré neakceptoval vysporiadal aj v prvostupňovom rozhodnutí. Jednalo najmä o dôkazy, ktoré správca dane nespochyboval, keďže správca dane nespochybnil samotné uskutočnenie jednotlivých pretekov závodných vozidiel, ani existenciu týchto vozidiel, ani ich účasť na pretekoch, ani účasť deklarováných jazdcov, ani uvedenie loga žalobcu na závodných automobiloch a ani autentickosť vyhotovených obrazových a zvukovoobrazových záznamov, ale spochybnil konkrétny deklarováný dodávateľsko-odberateľský reťazec, na počiatku ktorého mali byť subdodávateľské spoločnosti a na jeho konci žalobca,
- administratívne orgány postupovali správne, ak sa zaoberali aj charakterom plnenia deklarovanej predmetnými faktúrami, nakoľko pri sponzorskom odkaze, resp. sponzorstve, na rozdiel od reklamy by žalobca nemal právo na odpočítanie DPH. Žalobca bol s takýmto právnym názorom na povahu (charakter) dodaných služieb oboznámený ešte pred vydaním prvostupňového rozhodnutia, k tomuto právnemu názoru žalobca podal svoje vyjadrenie, s ktorým sa správca dane riadne vysporiadal. Keďže prvostupňové konanie pred správcom dane treba spolu s odvolacím konaním vnímať ako jeden celok, mal žalobca podľa názoru správneho súdu dostatok možností zareagovať aj na takúto právnú argumentáciu správcu dane,

- k samotnému posúdeniu charakteru fakturovaného plnenia, z ktorého si žalobca uplatňoval odpočet DPH rozsiahol a detailne popísal rozdiel medzi sponzorským odkazom a reklamou, pričom tieto závery zdôvodnil aj odkazmi na právnu úpravu obsiahnutú v zákone č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o reklame“), zákona č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii a o zmene zákona č. 195/2000 Z. z. o telekomunikáciách (ďalej len „zákon o vysielaní a retransmisii“) a relevantnú judikatúru. Zverejnenie loga „ESIN construction“ na pretekárskych autách na športovom podujatí však ani podľa názoru správneho súdu nespĺňa kritériá reklamy. Keď teda daňové orgány dospeli k záveru, že v prípade plnení z predmetných faktúr vystavených dodávateľom nejde o reklamu, ale ide o sponzoring, ktorý nie je predmetom DPH, sú tieto ich úvahy právne korektné,

- ohľadom relevancie dokazovania vedomosti žalobcu o účasti na podvodnom reťazci odôvodnil, že aby malo vôbec zmysel preukazovať vedomosť o účasti na podvodnom konaní by bolo potrebné, aby boli naplnené hmotnoprávne požiadavky odpočtu DPH, pričom v prejednávanej veci tieto podmienky splnené neboli. Svoje závery odôvodnil odkazom na relevantnú judikatúru.

III.

Konanie na kasačnom súde

6. Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil žalobcovi, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP.

7. Kasačnú sťažnosť odôvodnil nasledovne:

- nesprávne právne posúdenie dodanej služby ako sponzoringu správneho súdu videl najmä v tom, že v zmysle § 9 ods. 1 zákona o DPH sa za dodanie služby považuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru a zároveň dodaná služba nespĺňa kritériá negatívneho vymedzenia služby v intenciách zákona o DPH. Zákon o DPH nepodmieňuje vznik daňovej povinnosti z dotknutej služby, či má obstaraná služba pre daňový subjekt výpovednú hodnotu. Dodávateľ dodal sťažovateľovi posudzované obchody ako objednanú službu za dohodnuté protiplnenie, pričom obe zmluvné strany tento zdaniteľný obchod ako službu poskytnutú v rámci podnikania kontrahovali, v dôsledku čoho ide o zdaniteľnú službu v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH. Zmluva o reklame, ktorá bola základom dodania predmetnej služby uzatvoril sťažovateľ s dodávateľom z jasného zrozumiteľného a ekonomického dôvodu propagovania sťažovateľa formou riadnej reklamy. Právny záver správneho súdu je v rozpore s dikciou zákona o reklame, ktorý považuje za predmet reklamy aj vyobrazenie obchodného mena alebo ochrannej známky. Vyobrazenie obchodného mena sťažovateľa nie je len obchodným menom a logom, ale aj ochrannou známkou, s ktorou disponuje sťažovateľ. Navyše správny súd opomenul zohľadniť, že dodaná služba nespočívala len v umiestnení loga sťažovateľa na pretekárskych vozidlách, ale aj v iných parciálnych plnení (internetová stránka, reklamné predmety rozdávané na podujatiach, odvysielanie reportáží v TV a pod.),

- správny súd nesprávne právne posúdil nepreukázanie dodania služieb deklarovaných na predložených faktúrach, respektíve nepreukázanie, že predmetné služby deklarovaný dodávateľ dodal prostredníctvom ním označených subdodávateľov. Výpovede bývalých konateľov dodávateľa výslovne potvrdili, že deklarované služby boli dodané prostredníctvom označených subdodávateľov a tieto služby boli sťažovateľovi riadne fakturované. Od sťažovateľa nie je možné dôvodne požadovať, aby správcovi dane požadovaným spôsobom preukázal uskutočnenie plnení v rámci subdodávateľského reťazca, prostredníctvom ktorého boli deklarované služby skutočne dodané. Pre sťažovateľa bolo podstatné dodanie služby zo strany dodávateľa bez ohľadu na to, akým spôsobom tieto služby zabezpečí. Pokiaľ bol teda sťažovateľovi vyrubený rozdiel dane pretože boli pochybnosti o subdodávateľskom reťazci, tak by musela byť v danom prípade objektívne preukázaná sťažovateľova vedomosť o tom, že sťažovateľovi dodané zdaniteľné plnenie je poznačené,

- správca dane 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. V dôsledku uvedeného správca dane nezákonným postupom znemožnil sťažovateľovi vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam zisteným počas daňovej kontroly 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,

- 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,

- správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. V tomto bode sťažovateľ len odkázal na predošlú argumentáciu uvedenú v jeho kasačnej sťažnosti.

8. Pre vyššie uvedené dôvody sťažovateľ navrhol zrušiť napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne a vec mu vrátiť na ďalšie konanie a rozhodnutie alebo zmeniť napadnutý rozsudok tak, že preskúmané rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie v zmysle § 462 ods. 2 SSP.

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

IV.

Konanie pred kasačným súdom

10. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal vyššie uvedený rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP a § 101e ods. 2 zákona číslo 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej len „zákon o súdoch“).

11. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 27. júna 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

12. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná včas a oprávnenou osobou.

13. Kasačný súd následne preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu a v medziach kasačnej sťažnosti aj rozhodnutia správnych orgánov a vyhodnotil kasačnú sťažnosť ako dôvodnú. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

V.

Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

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

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.

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.

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.

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 správca 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.

VI.

Právne posúdenie veci kasačným súdom

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

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

16. Ohľadom namietaného nesprávneho právneho posúdenia otázky nepreukázania dodania služieb deklarovaných na predložených faktúrach, respektíve nepreukázania, že predmetné služby deklarovaný dodávateľ obstaral prostredníctvom ním označených subdodávateľov, je potrebné dať za pravdu argumentácii sťažovateľa, že žalovaný ako aj správny súd vec nesprávne právne posúdili. V zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je možné odmietnuť daňovému subjektu odpočet DPH len z dôvodu, že nevie preukázať, že ním deklarovaný dodávateľ zabezpečil dodanie prostredníctvom subdodávateľských subjektov, respektíve tieto subjekty stotožniť. K uvedenému je možné odkázať napríklad na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 3. septembra 2020: „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v to zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“

17. 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.

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

19. 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. V danom prípade bola posudzovaná táto právna otázka v skutkovo takmer totožnom kontexte odmietnutia nadmerného odpočtu DPH z deklarovaných reklamných služieb - prezentáciou loga zdaniteľnej osoby na pretekárskych vozidlách. Relevantná časť odôvodnenia predmetného rozsudku znie nasledovne:

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

21. Ďalej je treba upozorniť na to, že zákon o DPH na účely odpočítania dane z prijatých služieb nerobí rozdiel medzi reklamou a sponzoringom v tom zmysle, že by povedzme služby spojené so zabezpečením sponzorského odkazu boli zákonom explicitne vylúčené zo všeobecného režimu DPH. Legálne definície týchto pojmov neupravujú daňové predpisy, ale zákon č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o reklame“), resp. zákon č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o vysielaní a retransmisii“). Podľa zákona o reklame sa reklamou rozumie predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu, pričom za produkt sa považuje aj obchodné meno podnikateľa (§ 2 ods. 1 písm. a/, b/ zákona o reklame). Pojem sponzoring definuje zákon o vysielaní a retransmisii ako plnenie určené na priame alebo nepriame financovanie programu, programovej služby alebo audiovizuálnej mediálnej služby na požiadanie s cieľom propagovať názov alebo obchodné meno, ochrannú známku, dobrú povesť, tovary alebo aktivity právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá také plnenie poskytla (§ 38 ods. 1 zákona o vysielaní a retransmisii). Napriek tomu, že uvedené definície majú pre daňové účely len orientačnú funkciu, je z nich zrejme, že sponzoring je rovnako ako reklama z pohľadu daňového subjektu investíciou, ktorej protihodnotou je aj poskytnutie služby vo forme verejnej prezentácie daňového subjektu alebo jeho produktu. Táto služba teda napĺňa aj znaky reklamy, hoci možno konštatovať, že popri reklamnej zložke je primárnym cieľom sponzorovania podpora sponzorovanej aktivity. Naproti tomu jasným ekonomickým cieľom reklamy je umiestňovanie produktov na trhu.

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

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

zdaniteľným plneniam, alebo ak zdaniteľná osoba nemohla používať tovary alebo služby, ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných plnení, z dôvodu okolností nezávislých od jej vôle (rozsudok z 12. novembra 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, body 38 a 40, ako aj citovaná judikatúra)“ (bod 35).“

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

21. 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.

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

23. Kasačný súd považuje za nedôvodný sťažnostný bod, ktorý sa týkal porušenia procesných práv sťažovateľa správcom dane tým, že nemal možnosť vyjadriť sa k právnemu posúdeniu povahy prijatej služby - reklamy na účely možnosti odpočítania DPH, z ktorej si uplatňoval právo na odpočet dane, v priebehu daňovej kontroly. Ako už skonštatoval v preskúmanom rozhodnutí žalovaný, tak aj krajský súd v napadnutom rozsudku, sťažovateľ bol oboznámený s právnym náhľadom správcu dane na povahu (charakter) dodaných služieb ešte pred vydaním prvostupňového rozhodnutia. Nič nebránilo sťažovateľovi sa k týmto predbežným náhľadom správcu dane na posudzované služby vyjadriť, prípadne navrhnúť doplnenie dokazovania. Sťažovateľ sa k uvedenému aj vyjadril 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. Námietky 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.

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

„K výsledkom vyrubovacieho konania 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 správcou dane. Až hodnotenie dôkazov, ich konfrontácia s vyjadreniami a dôkazmi daňového subjektu proti protokolu umožňuje správcovi dane v štádiu vyrubovacieho konania vysloviť záver o vyrubenej dani. Námietskami a vyjadreniami účastníka konania sa musí zaoberať už správca dane, a to najneskôr v odôvodnení dodatočného platobného výmeru. Pokiaľ tak neurobil, jeho rozhodnutie je arbitrárne, vydané jednostranne na základe zistení správcu dane. Z hľadiska právnej praxe nie je možné tieto nedostatky ponechať na odstraňovanie až v štádiu odvolacieho konania vlastnou činnosťou žalovaného.“

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

VII.

Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

26. Kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zrušuje preskúmané rozhodnutie žalovaného podľa § 462 ods. 2 SSP, z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia nenaplnenia hmotnoprávnych podmienok odpočítania DPH z reklamných služieb dodaných sťažovateľovi. Žalovaný bude pri svojom ďalšom konaní a rozhodovaní vo veci viazaný právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku. Najmä zväží, či je na základe zisteného skutkového stavu možné prijať záver o nesplnení podmienok odpočtu dane. Kasačný súd upozorňuje, že v prípade konštatovania naplnenia hmotnoprávnych podmienok je možné odpočet DPH nepriznať jedine ak by bolo v konaní preukázané, že sťažovateľ sa podieľal na daňovom podvode alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

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

27. 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.

28. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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