

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: 5Sf/2/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200017
Dátum vydania rozhodnutia: 16. 05. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Denisa Slivová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:3021200017.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Denisy Slivovej (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Petra Molčana a JUDr. Kataríny Petrání Vinczeovej, v právnej veci žalobcu: PROPLUSCO Services spol. s.r.o., so sídlom Staré Grunty 36, 841 04 Bratislava, IČO: 47 908 611, právne zastúpený: MENKE LEGAL s.r.o., advokátska kancelária, so sídlom Gorkého 3, 811 01 Bratislava, IČO: 47 258 799, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101773488/2020 zo dňa 23.11.2020, takto

rozhodol:

Súd rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 101773488/2020 zo dňa 23.11.2020 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. 100865923/2020 zo dňa 07.05.2020 zrušuje a vec vracia orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

Žalobca má voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

odôvodnenie:

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane č. 100865923/2020 zo 07.05.2020 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým vyrubil podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. daňový poriadok v účinnom znení (ďalej len „Daňový poriadok“) žalobcovi rozdiel dane v sume 6.000 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2018. Z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že oznámením o daňovej kontrole zo dňa 10.07.2018 správca dane podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku oznámil žalobcovi výkon daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2018 a začiatok daňovej kontroly určil na deň 14.08.2018. Daňová kontrola bola podľa § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku ukončená dňa 30.09.2019 doručením protokolu z daňovej kontroly zo dňa 25.09.2019 žalobcovi spolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole v lehote 30 pracovných dní. K protokolu zaslal žalobca správcovi dane vyjadrenie s pripomienkami zo dňa 03.05.2019 a tieto pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole dňa 16.04.2020 správca dane podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku prerokoval so žalobcom. Správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH v sume 6 000 Eur z faktúry č. 201804020 zo dňa 17.04.2018, základ dane 30 000 Eur, 20 % DPH 6 000 Eur, predmet „fakturujeme Vám podľa Rámcovej zmluvy zo dňa 28.12.2017“ od dodávateľa Wecreate mediateam SK s.r.o. Podľa jeho názoru žalobca nepreukázal, že došlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia. Správca dane mal za to, že v skutočnosti sa jednalo o finančnú podporu pre závodný tím Slovak National Hill Climb Team. Správca dane odôvodnil svoje rozhodnutie tým, že keďže nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o

dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), teda dodanie predmetu dane dodávateľom uvedeným na faktúrach, z ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane, neboli žalobcom splnené podmienky podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH na uplatnenie práva na odpočet dane, ktorej rozdiel správca dane žalobcovi v nadväznosti na tieto skutočnosti vyrubil.

2. Žalovaný rozhodnutím č. 101773488/2020 z 23.11.2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil s odôvodnením, že z vykonaného dokazovania bolo preukázané, že žalobca podporoval sponzorskými príspevkami automobilové preteky a podujatia, pričom sponzorský príspevok v čase realizácie dodaných služieb nebol daňovo uznateľný náklad a taktiež nebol predmetom DPH. Preto žalobca so svojim deklarovateľom predstierali poskytnutie služieb, pričom v skutočnosti sa jednalo o sponzoring na spropagovanie mena žalobcu. Účelom konania žalobcu tak bolo získať neoprávnenú daňovú výhodu vo forme neoprávneného uplatnenia odpočítania DPH z prenájmu plochy na pretekárskych automobiloch za účelom umiestnenia a šírenia reklamy, pri ktorej by mal nárok na odpočítanie DPH. Žalobca prijal faktúru, hoci vedel, že mu bude dodaná služba propagácie jeho loga, spočívajúca len v umiestnení loga na závodnom automobile, ktoré samo o sebe nespĺňalo podstatu reklamy, pretože nemalo žiadnu vypovedaciu schopnosť o zameraní činnosti, poskytovaných službách a produktoch žalobcu tak, aby sa mohlo jednať o skutočnú reklamu zameranú na podporu predaja ponúkaných produktov. Ohľadom odvolacej námietky, že správca dane postupoval v skutkovo zhodnom prípade daňovej kontroly za mesiac apríl 2018 rozdielne ako postupoval Daňový úrad Bratislava vo veci daňovej kontroly za mesiac január a február 2018, keď za obdobie január 2018 vydal rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane vo výške 0,00 Eur a za obdobie február 2018 nebol zistený rozdiel dane a kontrola bola ukončená vydaním protokolu, žalovaný uviedol, že z protokolov a rozhodnutia za zdaňovacie obdobie za január 2018 a február 2018 vyplýva, že Daňový úrad Bratislava sa uspokojil s tvrdením konateľa spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. A. B., že reklamné služby na pretekárskych automobiloch pre platiteľa zabezpečili vo vlastnej réžii. V zdaňovacom období január 2018 uznal platiteľovi odpočítanie dane na základe výpovede svedka A. C., ktorý vedel, že platiteľ a spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. spolupracovali, partneri tímu boli pozývaní do V.I.P. na každé preteky. Daňový úrad Bratislava nevypočul konateľa spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. A. B., nemal k dispozícii doklady od tejto spoločnosti. V zdaňovacom období február 2018 D. E. F., konateľ platiteľa potvrdil zdaniteľné obchody e-mailom. Z priloženého protokolu je zrejmé, že Daňový úrad Bratislava nepreveril dostatočne skutkový stav v iných zdaňovacích obdobiach, uspokojil sa s tvrdeniami platiteľa a dodávateľa, resp. svedka A. C.. Táto skutočnosť nemajú za následok nezákonnosť rozhodnutia za zdaňovacie obdobie apríl 2018, kedy správca dane zdaniteľné obchody podrobne preveril, skutkový stav dostatočne zistil a zákonným spôsobom vyhodnotil.

Konanie pred správnym súdom

3. Včas podanou správnu žalobou zo dňa 18.01.2021 sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia. Žalobca namietal, že rozhodnutie žalovaného je nezákonné, pretože vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu správcou dane bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred správcou dane, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

Žalobca nesúhlasil s právnym posúdením fakturovaného plnenia, ktoré správca dane a žalovaný posúdili ako sponzoring, pričom žalobca trval na tom, že išlo o reklamné služby. Podľa žalobcu reklama a sponzorstvo sú dva samostatné inštitúty, pričom žalobca poukázal v tejto súvislosti na zákon č. 147/2001 Z.z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o reklame“), ktorý sa mal na posudzovanú vec aplikovať. Poukázal na to, že spoločnosť Wecreate mediateam SK s.r.o. (ďalej len „Dodávateľ“) v zmysle právneho poriadku Slovenskej republiky bola oprávnená poskytovať reklamné služby. Žalobca (podnikateľ) za účelom zvýšenia obratu, resp. za účelom zvýšenia predaja svojich služieb mal záujem prostredníctvom reklamných služieb dodávateľa verejne prezentovať svoju značku/logo, resp. zapamätateľnú časť svojho obchodného mena. Za týmto účelom uzatvoril s Dodávateľom príslušnú zmluvu ako právny titul, na základe ktorého bol Dodávateľ povinný poskytovať Žalobcovi reklamné služby. S poukazom na skutkový stav a predložené dôkazy Dodávateľ Žalobcovi reklamné služby aj poskytoval a riadne vyfaktoval. Napriek uvedeným skutočnostiam správca dane a následne aj žalovaný na základe vlastného, extenzívneho a zjavne účelového výkladu pojmu reklama vyvodili

nesprávny záver, že propagácia obchodného mena/loga žalobcu na pretekárskom aute súťažiacého na motoristických podujatiach nie je reklamou, ale sponzorom. Správca dane a žalovaný namiesto analýzy príslušných právnych predpisov a ich riadnej implementácie opreli svoje závery iba o pár súdnych rozhodnutí, ktoré nie sú založené na rovnakých skutkových a právnych okolnostiach, pričom navyše z takýchto rozhodnutí extrahovali účelové závery. Žalobca postupom a rozhodnutiami daňových orgánov nadobudol podozrenie, že daný výklad pojmu reklama je účelový, pričom jeho cieľom iba odôvodniť neoprávnené vyrubenie dane žalobcovi. V tomto smere žalobca poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. I. ÚS 241/07, v ktorom bolo judikované, že ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a ani nie nadriadený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Reklamou sa v zmysle § 2 odse. 1 písm. a) zákona o reklame rozumie: „predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu“. Ďalej, podľa ustanovenia § 2 ods. 1 písm. b) zákona o reklame sa produktom rozumie: „tovar, služby, nehnuteľnosti, obchodné meno, ochranná známka, označenie pôvodu výrobkov a iné práva a záväzky súvisiace s podnikaním“. V zmysle uvedeného sú pojmovými znakmi reklamy: oznámenie v každej podobe (súvisiace so zárobkovou činnosťou), ktorého účelom je umiestnenie produktu na trh, pričom produktom sa rozumie aj obchodné meno alebo logo. Prihliadnuc na tieto znaky a skutkový stav mal žalobca za to, že na posudzovanú situáciu sa mal aplikovať zákon o reklame, pretože skutkový stav napĺňa všetky uvedené znaky reklamy podľa zákona o reklame. Zákon o reklame zároveň poskytuje tzv. negatívnu definíciu reklamy, a teda upravuje, čo sa za reklamu nepovažuje. V súlade so zákonom o reklame je tak bezpochyby reklamou aj predvedenie obchodného mena spoločnosti, prípadne značky/loga spoločnosti, jeho prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe, iný výklad v tejto súvislosti žalobca považoval za v rozpore so zákonom o reklame.

Žalobca namietal, že správca dane a žalovaný neprihliadli na všetky skutočnosti, ktoré vyšli najavo, najmä na tie, ktoré svedčili v prospech žalobcu. Žalobca dodal, že si svoju povinnosť tvrdenia a dôkaznú povinnosť riadne splnil a taktiež zdôraznil, že bol zo strany správcu dane v rámci daňového konania zaťažovaný neprimeraným dôkazným bremenom

Žalobca ďalej poukázal na svoje právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia, pričom tvrdil, že rozhodnutie žalovaného nie je dostatočne a vyčerpávajúco odôvodnené a je teda arbitrárne, čo je porušením práva žalobcu na spravodlivé súdne konanie. V súvislosti s námietkou o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného z dôvodu nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia žalobca namietal, že žalovaný sa v rozhodnutí vôbec nevenoval otázke dôkazného bremena. Ďalej žalobca namietal, že v odvolaní upozornil žalovaného na to, že správca dane porušil základné zásady správy daní - najmä § 3 ods. 9 Daňového poriadku, podľa žalobcu vyvstala otázka, prečo správca dane vyrubil žalobcovi daň, ak na základe totožného skutkového stavu iný správca dane daň nevyrubil. Žalobca namietal, že žalovaný sa k predmetnej otázke síce vyjadril (na strane 29 rozhodnutia), no iba veľmi stroho a povrchno a bez bližšieho popisu rozdielov medzi vecou posudzovanou v tomto konaní a daňovými konaniami vykonávanými Daňovým úradom Bratislava. Žalovaný v rozhodnutí nepopísal konkrétne skutkové okolnosti porovnávaných daňových kontrol a konkrétne skutočnosti, ktorého ho viedli k prijatiu rozličných záverov ako Daňový úrad Bratislava. Žalobca mal za to, že vysvetlenie rozdielného postupu daňových orgánov je pre posudzovaný prípad veľmi dôležité a nevyhnutné, pričom také vysvetlenie musí byť úplné, presné a dostatočné z vecného i právneho pohľadu.

Za podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy označil žalobca skutočnosť, že sa dňa 16.04.2020 zúčastnil ústneho pojednávania vo veci prerokovania pripomienok a dôkazov podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku k protokolu z daňovej kontroly číslo: 102241758/2019 zo dňa 25.09.2019. Po skončení ústneho pojednávania bola o priebehu ústneho pojednávania spísaná dňa 16.04.2020 zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100773190/2020. Nakoľko zápisnica o ústnom pojednávaní bola vydaná v rozpore s Daňovým poriadkom a ďalšími všeobecne záväznými právnymi predpismi Slovenskej republiky, zaslal žalobca správcovi dane Vyjadrenie sa k zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100773190/2020 zo dňa 24.04.2020, v ktorom poukázal na nezákonnosť postupu správcu dane. Správca dane predmetnú skutočnosť nezohľadnil v prvostupňovom rozhodnutí. Rovnako postupoval aj žalovaný, ktorý na zjavné porušenie procesných práv žalobcu v napádanom rozhodnutí žalovaného nereagoval. Uvedený fakt celkom očividne nasvedčuje účelovosti konania oboch daňových orgánov. Správca dane ešte pred vyjadrením žalobcu sa k protokolu k daňovej kontrole na ústnom pojednávaní konanom dňa 16.04.2020 pripravil, resp. vopred predpripravil a následne predložil žalobcovi na podpis zápisnicu o predmetnom ústnom pojednávaní, ktorá neobsahovala skutočnosti, ktoré boli predmetom vyjadrenia žalobcu. Obsahom zápisnice boli predpripravené vyjadrenia žalobcu a správneho orgánu. Takýto postup správcu dane možno jednoznačne považovať, za v rozpore s Daňovým poriadkom

a súvisiacimi právnymi predpismi Slovenskej republiky, pretože obsahom zápisnice správneho orgánu má byť skutočný a pravdivý popis vyjadrenia správneho orgánu a vyjadrujúceho sa subjektu.

4. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe zo dňa 15.03.2021 uviedol, že naďalej v plnom rozsahu trvá na skutočnostiach a záveroch uvedených v žalobou napadnutom rozhodnutí. Zo zistení správca dane je zrejmé, že dôkazy predložené žalobcom nepreukazovali dodanie deklarovaného obchodu v zmysle faktúry a rámcovej zmluvy zo strany dodávateľa Wecreate mediateam SK s.r.o., Bratislava. Dôkazy predkladané žalobcom preukazovali len uskutočnenie pretekov a úspechy závodného tímu Slovak National Hill Climb Team. Žalobca nepreukázal, že mu bolo zo strany spoločnosti Wecreate mediateam SK s.r.o. poskytnuté „reklamné plnenie“ ako to označil vo svojich vyjadreniach žalobca. Dodávateľ Wecreate mediateam SK s.r.o. nevykonával činnosti, ktorými by informoval verejnosť o existencii alebo kvalitách výrobkov alebo služieb žalobcu. Predložené dokumenty žalobcom nie sú dôkazom o dodaní reklamných služieb pre žalobcu, práve naopak, nasvedčujú tomu, že zámerom žalobcu bolo finančne podporiť tím Slovak National Hill Climb Team. Predložené fotodokumentácie, tlačové správy, DVD, vysielačie plány ako aj objednávka sú len dôkazom o existencii tímu Slovak National Hill Climb Team, jeho úspechoch (športových výsledkoch) a dôkazom o konaní pretekov 24. Rally Prešov, Rechberg (Rakúsko) a St. Jean du Gard (Francúzsko), čo správca dane nespochybňoval. Predložené DVD obsahujú zostrihy záberov z pretekov z Prešova a Rechbergu a rozhovory s pilotmi (aj za iné tímy). Na DVD nie je spomínaný žalobca a ani ním poskytované služby. Taktiež predložená fotodokumentácia nevytvára o dodaní reklamných služieb žalobcovi. Žalobca predložil ako dôkaz aj fotodokumentáciu iných vozidiel, pričom nie je možné určiť, či sa vzťahuje na preteky v Prešove, Rechbergu a St. Jean du Gard, konané v apríli 2018. Predložené tlačové správy a e-mailové pozvánky na preteky nepropagujú žalobcu, ani jeho podnikateľskú činnosť, nakoľko sú len dôkazom o úspechoch tímu Slovak National Hill Climb Team a jeho jednotlivých pilotov.

Žalovaný konštatoval, že zo spisového materiálu, ako aj z napadnutého rozhodnutia vyplýva, že žalobca v zdaňovacom období apríl 2018 porušil ustanovenie § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH tým, že si neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 6 000,00 Eur za služby v súlade s Rámcovou zmluvou zo dňa 28.12.2017 - prenájom plochy na pretekárskych automobiloch za účelom umiestnenia a šírenia reklamy), pri ktorej nepreukázal vznik daňovej povinnosti dňom dodania služieb a ich prijatie na dodanie tovarov a služieb ako platiteľ. Žalobca finančne podporil automobilový šport sponzorským príspevkom, ktorý v čase realizácie fakturovaných plnení nebol predmetom dane. Z dokladov a dôkazov predložených platiteľom bolo zistené, že na závodných automobiloch bolo umiestnené len logo „PROPLUSCO SERVICES“ a nebol uvedený žiadny odkaz na službu, výrobok a iný výkon vyrábaný, priamo alebo nepriamo distribuovaný žalobcom. Z výpovedí svedkov vyplynulo, že predmetom fakturácie bola propagácia obchodného mena žalobcu formou umiestnenia jeho loga na závodnom automobile počas pretekov. Žalobca nepreukázal, že by sa spolu s umiestnením samotného loga „PROPLUSCO SERVICES“ na závodnom vozidle na konkrétnom podujatí dostávala do povedomia akákoľvek informácia o jeho produktoch, o jeho činnosti a pod. Taktiež z obsahu Rámcovej zmluvy o prenájme plôch na reklamné účely a ich zabezpečovaní nevyplýva, že sa v danom prípade jednalo o prezentovanie podnikateľskej činnosti žalobcu. Logo žalobcu samo o sebe nemôže napĺňať podstatu reklamy. Z videozáznamov a fotografií na webových stránkach, týkajúcich sa predmetných pretekov je zrejmé, že na závodných vozidlách bolo umiestnené len logo „PROPLUSCO SERVICES“, teda tam nebol umiestnený žiadny odkaz na službu, výrobok a 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 nedozvedel ani len základnú informáciu, čím sa žalobca zaoberá, čo vyrába, aké služby ponúka.

K námietke žalobcu, že Daňový úrad Bratislava nekonštatoval porušenie zákona pri posudzovaní skutkovo a právne totožného prípadu žalovaný uviedol, že Daňový úrad Bratislava sa vo svojej veci uspokojil s tvrdením konateľa dodávateľa, že reklamné služby na pretekárskych automobiloch pre žalobcu zabezpečili vo vlastnej réžii, teda Daňový úrad Bratislava nepreveril dostatočne skutkový stav, uspokojil sa s tvrdením žalobcu a jeho dodávateľa, pričom táto skutočnosť nemá za následok nezákonnosť napádaného rozhodnutia žalovaného za zdaňovacie obdobie apríl 2018, kedy správca dane zdaniteľné obchody žalobcu podrobne preveril, skutkový stav dostatočne zistil a zákonným spôsobom vyhodnotil.

5. Žalobca v replike a žalovaný v duplike zotrvali na svojich predchádzajúcich vyjadreniach.

6. Dňa 02.06.2021 sa uskutočnilo na Krajskom súde v Trenčíne pojednávanie, na ktoré sa ustanovil žalobca, právny zástupca žalobcu a poverená zamestnankyňa žalovaného.

7. Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 13S/6/2021-106 z 2. júna 2021 (ďalej len „rozsudok krajského súdu“) zrušil rozhodnutie žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov. Poukázal na to, že v zdaňovacích obdobiach január 2018 a február 2018 posudzoval správca dane faktúry vydané na základe tej istej rámcovej zmluvy od toho istého dodávateľa za totožné reklamné služby. Ich opodstatnenosť posúdil odlišne, keď na rozdiel od zdaňovacieho obdobia apríl 2018 v zdaňovacích obdobiach január 2018 i február 2018 faktúry akceptoval. Tým porušil zásadu materiálnej rovnosti uvedenú v § 3 ods. 9 daňového poriadku. S ohľadom na predmetnú vadu sa ďalšími žalobnými bodmi nezaoberal.

Kasačné konanie

8. Proti rozsudku krajského súdu podal kasačnú sťažnosť žalovaný. Žalovaný namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom. V kasačnej sťažnosti žalovaný poukázal najmä na to, že

- v zdaňovacích obdobiach január 2018 a február 2018 správca dane skutkový stav dostatočným spôsobom nepreveril. V rozhodnutí správcu dane a rozhodnutí žalovaného bol však dostatočne zistený skutkový stav, ktorý bol zákonným spôsobom vyhodnotený. Nedostatočné preverenie skutkového stavu v iných zdaňovacích obdobiach preto nemôže viesť k porušeniu zásady materiálnej rovnosti vyjadrenej v § 9 ods. 3 daňového poriadku;
- obdobná vec bola riešená v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/23/2018, z 30. apríla 2019, v prospech názoru žalovaného;
- dôkazy predložené žalobcom nepreukazovali dodanie deklarovaneho obchodu v zmysle faktúry a rámcovej zmluvy. Žalobca nepreukázal, že mu bolo zo strany dodávateľa poskytnuté „reklamné plnenie“, ani „prenájom plochy na pretekárskych automobiloch za účelom umiestnenia a šírenia reklamy“. Predložené dokumenty nasvedčujú tomu, že zámerom žalobcu bolo finančne podporiť tím Slovak National Hill Climb Team;
- správny súd sa nezaoberal meritom veci, neposúdil záver žalovaného, že žalobca porušil § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona DPH tým, že si neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane za služby, pri ktorých nepreukázal vznik daňovej povinnosti dňom dodania služieb a ich prijatie na dodanie tovarov a služieb ako platiteľ. Žalobca finančne podporil automobilový šport sponzorským príspevkom, ktorý v čase realizácie fakturovaných plnení nebol predmetom dane.

9. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej len „NSS“) rozsudkom zo dňa 29.05.2023, sp. zn. 2Sfk/2/2021 zrušil rozsudok krajského súdu a vec vrátil na ďalšie konanie. Kasačný súd posúdil námietku nesprávneho právneho posúdenia veci ako dôvodnú. Krajský súd založil celú svoju argumentáciu na nedodržaní zásady materiálnej rovnosti vyjadrenej v § 3 ods. 9 Daňového poriadku. Neposudzoval však aplikáciu tejto zásady v kontexte celej veci. Zásada materiálnej rovnosti je významnou zásadou daňového konania. Nie je ju však možné aplikovať absolútne bez prihliadnutia na špecifiká konkrétneho prípadu. Zásada materiálnej rovnosti nie je jedinou zásadou daňového konania. Je nutné ju vykladať aj v kontexte iných zásad. Osobitne so zásadou zákonnosti vyjadrenou v § 3 ods. 1 Daňového poriadku, podľa ktorej sa pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov. NSS zdôraznil, že v zmysle § 3 ods. 9 Daňového poriadku je povinnosťou správcu dane brať zreteľ na to, aby nevznikali neodôvodnené rozdiely. Pokiaľ však orgán verejnej správy je toho názoru, že rovnaká otázka bola v inom konaní vo vzťahu k inému zdaňovaciemu obdobiu nesprávne skutkovo alebo právne posúdená, nemôže ju slepo preberať. Mal za to, že takto k veci pristúpil aj žalovaný, ktorý na základe svojho odôvodnenia konštatoval, že vec posúdil inak, nakoľko sa s posúdením správcu dane v predošlých zdaňovacích obdobiach nestotožnil. Podľa NSS takéto zdôvodnenie žalovaného tak nemožno vnímať ako nezrozumiteľné alebo neobsahujúce dostatok dôvodov. Finančná správa je povinná každú jednu vec skutkovo a právne vyhodnotiť. Pokiaľ nesúhlasí s posúdením v inom konaní, kde sa riešila obdobná otázka, nie je povinná tento názor slepo nasledovať, ale posúdiť vec v súlade so zásadou zákonnosti. Opačné posúdenie materiálnej rovnosti by viedlo k absurdným situáciám. NSS vytkol krajskému súdu, že mu nie je zrejmé, prečo krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP. Pokiaľ mal za to, že nebola dodržaná zásada materiálnej rovnosti, táto vada v sebe

zahŕňa nesprávne právne posúdenie veci. Kasačný súd tu nevzhliadol vadu nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. NSS zaviazal správny súd posúdiť predmetnú vec v rozsahu všetkých žalobných bodov a následne rozhodnúť.

Opätovné konanie pred správnym súdom

10. Po vrátení veci kasačným súdom Správny súd v Banskej Bystrici ako vecne a miestne príslušný správny súd danú vec opätovne prejednal bez nariadenia pojednávania podľa § 107 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení účinnom do 30.06.2023 (ďalej len „SSP“). Správny súd mal za to, že po vrátení veci kasačným súdom nebolo opätovné prejednanie veci na pojednávaní nevyhnutné, keďže v ďalšom konaní správny súd riešil už iba otázku právneho posúdenia veci. Správny súd preskúmal opätovne správnu žalobou napadnuté rozhodnutie, prvostupňové rozhodnutie a postup žalovaného v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnej žalobe, vychádzajúc zo stavu v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia, viazaný rozsahom a žalobnými dôvodmi, a to všetko so zreteľom na záväzný právny názor kasačného súdu vyjadrený v rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/2/2021 zo dňa 29.05.2023 a dospel k záveru o dôvodnosti žaloby.

Právny rámec

11. Podľa § 19 ods. 2 veta prvá zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

12. 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.

13. 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.

14. 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.

15. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov – (ďalej len „Daňový poriadok“) 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.

16. 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.

17. 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.

18. 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.

19. 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.

20. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

21. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

22. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení platnom a účinnom k momentu právoplatnosti rozhodnutia žalovaného – (ďalej len „zákon o reklame“) reklama je predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu, ak osobitný predpis neustanovuje inak.

23. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o reklame produktom je tovar, služby, nehnuteľnosti, obchodné meno, ochranná známka, označenie pôvodu výrobkov a iné práva a záväzky súvisiace s podnikaním.

Posúdenie vecí správnym súdom

24. Predmetom prieskumu v predmetnej veci boli rozhodnutia, v ktorých správca dane ako aj žalovaný uvádzajú, že u žalobcu neboli splnené podmienky na uplatnenie odpočítania dane v zmysle ustanovení § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Nepriznanie práva žalobcovi na odpočítanie DPH v zdaňovacom období apríl 2018 z faktúry vystavenej spoločnosťou Webcreate mediateam SK, s.r.o. odôvodnili daňové orgány jednak tým, že fakturované plnenie posúdili ako sponzoring a nie ako dodanie reklamných služieb a tiež preto, že nebol osvedčený ekonomický cieľ reklamnej činnosti uplatniť produkty na trhu, a teda šlo o absenciu pridanej hodnoty z takto vyvíjanej činnosti na žalobcových dodávkach služieb, vrátane argumentačného náznaku o existencii zneužívajúceho, resp. podvodného konania. Daňové orgány najmä dôvodili, že sponzorský príspevok nie je predmetom DPH, keďže pri sponzorskom príspevku nejde o dodanie tovaru alebo služby za protihodnotu. Podľa daňových orgánov poskytované služby neboli reklamou, keďže nebol preukázaný ekonomický cieľ reklamy, podľa daňových orgánov uvedenie loga/obchodného mena žalobcu na pretekárskych automobiloch nespĺňa kritériá reklamy, pretože nemá vypovedaciu hodnotu k nejakému výrobku alebo službe. S predmetným tvrdením žalobca počas celého priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nesúhlasil. Žalobca mal za to, že správca dane a žalovaný nesprávne právne vyhodnotili a posúdili podstatu fakturovaného plnenia, čo malo za následok nesprávne rozhodnutie o vyrubení dane/potvrdenia vyrubenia dane.

25. Námietku žalobcu o nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia z dvoch dôvodov:

1. že žalovaný nevenoval dostatočnú pozornosť otázke dôkazného bremena,
2. žalovaný v čase vydania svojho rozhodnutia mal vedomosť o tom, že Daňový úrad Bratislava vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie január 2018 a február 2018, pričom na základe totožného skutkového a právneho stavu (kontrola oprávnenosti odpočtu DPH ohľadom rovnakých plnení poskytovaných tým istým dodávateľom na základe tej istej rámcovej zmluvy, faktúry vystavené na rovnaké sumy ako v posudzovanom prípade atď.) nekonštatoval porušenie zákona, keď správca dane vydal absolútne protichodné rozhodnutie odporujúce všetkým zisteniam a právnym záverom Daňového úradu Bratislava, k tejto otázke sa vyjadril iba veľmi stroho a povrchno bez bližšieho popisu rozdielov medzi vecou posudzovanou v tomto konaní a daňovými konaniami vykonávanými Daňovým úradom Bratislava; vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú.

V prvom bode považoval správny súd uvedenú námietku ako všeobecnú. V druhom bode správny súd vychádzajúc z právneho názoru kasačného súdu mal za to, že žalovaný uviedol, prečo postupoval v zdaňovacom období apríl 2018 rozdielne ako postupoval iný správca dane- Daňový úrad Bratislava v zdaňovacom období január 2018 a február 2018, nemožno teda priznať úspech námietke, že by v tomto smere šlo o nedostatočné odôvodnenie majúce za následok nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia. Žalobca namietal povrchnosť, strohosť a absenciu bližšieho popisu rozdielov medzi vecou posudzovanou v tomto konaní a daňovými konaniami vykonávanými Daňovým úradom Bratislava, avšak

žalovaný jednoznačne uviedol, že pri zdaňovacích obdobiach januára 2018 a február 2028 správca dane nepreveril dostatočne skutkový stav (str. 29 napadnutého rozhodnutia) a aj konkrétne uviedol, v čom spočíva tento nedostatočne zistený skutkový stav. Pokiaľ teda kasačný súd nevyhodnotil takéto zdôvodnenie ako nepreskúmateľné, je týmto názorom správny súd viazaný. Žalobca, aby správny súd mohol priznať úspech námietke porušenia tzv. precedenčnej zásady, resp. zásady materiálnej rovnosti, by musel sponchybníť zistené skutkové okolnosti a právne vyhodnotenie, pre ktoré žalovaný sa odklonil od záverov iného správcu dane. Treba vytknúť žalobcovi, že neuviedol, ako žalovaný pochybil pri vyhodnocovaní určitých skutočností a v čom jednotlivé dôvody pre neuplatnenie zásady materiálnej rovnosti boli vyhodnotené nesprávne.

26. Námietku žalobcu, že správca dane vopred pripravil, resp. vopred predpripravil a následne predložil zápisnicu o predmetnom ústnom pojednávaní na podpis, ktorá neobsahovala skutočnosti, ktoré boli predmetom vyjadrenia žalobcu, ktorá podľa žalobcu mala predstavovať podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy skutočnosť, vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú. Jedná sa o všeobecnú námietku bez preukázaného tvrdenia, ktoré skutočnosti správcu dane vynechal a ktoré naopak nezodpovedajú vyjadreniu daňového subjektu predneseným na ústnom pojednávaní. Žalobca poukázal na vyjadreniam k zápisnici zo dňa 24.04.2020, v ktorom poukázal na nezákonnosť postupu správcu dane, ale v správnej žalobe nemôže žalobné body nahrádzať odkazom na dôvody podaní v administratívnom konaní.

27. Z administratívneho spisu mal správny súd preukázané, že žalobca uzatvoril s dodávateľom Webcreate mediateam SK, s.r.o. rámcovú zmluvu o prenájme plôch na reklamné účely a ich zabezpečovaní uzatvorenú podľa § 663 a nasl. Občianskeho zákonníka a zákona č. 147/2001 o reklame. Podľa čl. II.1. je deklarované, že prenajímateľ (Webcreate mediateam SK s.r.o.) prenecháva nájomcovi (PROPLUSCO Services spol. s r.o.) do prenájmu plochy na pretekárskych automobiloch Tatuus PYO 12, Tatu FR2000, Metalex MTX 106, Ford Escort Cosworth WRC, Mitsubishi Lancer EVO IX, SUBARU Impreza STI N14, Seat Leon Supercopa, Vauxhall Vectra ST, Škoda Octavia kit Car, Honda Civic TypeR, V AZ20 17 (jednotlivo alebo na viacerých vozidlách súčasne v závislosti od objednávky a podujatia) za účelom umiestnenia a šírenia reklamy nájomcu na pretekoch a podujatiach tak, ako je stanovené v jednotlivých objednávkach nájomcu potvrdenej prenajímateľom. Podľa čl. II.2: Nájomca (PROPLUSCO Services spol. s r.o.) zaplatí prenajímateľovi za prenajímané plochy nájomné vo výške a za podmienok stanovených v zmluve. V zmysle čl. III sa prenajímateľ zaväzuje:

a) Umiesť a udržiavať počas trvania nájomného vzťahu reklamu nájomcu PROPLUSCO Services spol. s r.o. na pretekárskych automobiloch Tatuus PYO12, Tatu FR2000, Metalex MTX 106, Ford Escort Cosworth WRC, Mitsubishi Lancer EVO IX, SUBARU Impreza sn N14, Seat Leon Supercopa, Vauxhall Vectra ST, Škoda Octavia kit Car, Honda Civic TypeR, V AZ2017 v stave zodpovedajúcom účelu zmluvy, tzn. reklamný nápis musí umožňovať jednoznačnú identifikáciu propagovaného subjektu, musí byť dobre viditeľný a čitateľný.

b) V prípade vyhotovenia reklamných a propagačných materiálov prenajímateľa o pretekárskej stajni alebo absolvovaných pretekoch, resp. o pretekárskej sezóne, umiesť na týchto materiáloch aj reklamu nájomcu.

c) Po skončení nájomného vzťahu odstrániť reklamy nájomcu z prenajímaných plôch, pokiaľ sa zmluvné strany nedohodnú inak.

d) Dôstojne profesionálne reprezentovať vlastnú závodnícku stajňu a tím aj udržiavať dobré meno nájomcu, ktoré je týmto prenájmom reklamnej plochy so závodníckou stajňou spojené a poskytovať nájomcovi úplne a presné informácie o pretekoch, ich návštevnosti, umiestnení a prezentácii stajne, príp. aj nájomcu a ďalších sponzorov.

Podľa článku IV. Nájomné, sa zmluvné strany dohodli na výške mesačného nájomného 30.000,00 EUR. V dohodnutom nájomnom sú zahrnuté náklady na udržiavanie reklamy v stave zodpovedajúcom účelu zmluvy.

28. Správca dane dokazovanie uzavrel tým, že dôkazy predložené daňovým subjektom nepreukazovali, že mu boli zo strany dodávateľa Webcreate mediateam SK s.r.o. dodané plnenia v zmysle faktúry a rámcovej zmluvy. Dôkazy predkladané daňovým subjektom preukazovali len uskutočnenie pretekov a úspechy závodného tímu National Hill Climb Team. Tvrdenie daňového subjektu, že nemal akýkoľvek záujem o sponzoring pretekárskeho tímu, je v rozpore s vyjadrením D. G., konateľa žalobcu zo dňa 16.09.2019, ktorý tvrdil, že sa rozhodli pre spoluprácu s konkrétnym tímom, pretože bol európsky známy a mal výsledky. Sám daňový subjekt tím potvrdil, že si vybrali závodný tím a nie spoločnosť Webcreate

mediateam SK s.r.o., ktorá by bola známa poskytovaním reklamných služieb. Zistenia správu dane boli podporené konkrétnymi dôkazmi (svedecké výpovede jazdcov A. C. a F. A. v kontexte dôkazov predložených daňovým subjektom- tlačové správy, DVD nosiče, fotodokumentácia).

29. Úlohou správneho súdu bolo teda posúdiť ťažiskovú žalobnú námietku, či žalovaný a správca dane vychádzali zo správneho právneho posúdenia veci, ak dospeli k záveru, že žalobca nemá nárok na odpočítanie dane z transakcií poskytnutých na základe Rámcovej zmluvy o prenájme plôch na reklamné účely a ich zabezpečovaní pre nesplnenie hmotnoprávných podmienok v zmysle § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH a od dodávateľa Wecreate mediateam SK s.r.o.

30. V rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi (i) požiadavkou na preukázanie hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (alternatívne oslobodenia od dane), (ii) požiadavkou na preukázanie formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (alternatívne oslobodenia od dane) a (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu daňového podvodu, (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

31. Predchádzajúca rozhodovacia prax, v zmysle ktorej nebolo možné priznať právo na odpočet DPH zo sponzorských darov/príspevkov, sa v dôsledku aktuálnej judikatúry Najvyššieho správneho súdu SR zmenila. Správny súd pritom poukazuje na závery Najvyššieho správneho súdu vyplývajúce z rozsudku sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31.01.2022, ktorý bol publikovaný v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR č. 2/2022, ročník: I., pod č. 17/2022 ZNSS a na mnohé ďalšie napríklad 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, sp. zn. 10Sžfk/27/2021 zo dňa 27.06.2023 a sp. zn. 2SfK/118/2022 zo dňa 26.10.2023, preto možno hovoriť o ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu.

32. Z rozsudku NSS sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31.01.2022, do ktorého sa premietli závery rozsudku Súdneho dvora EÚ zo dňa 25.11.2021 vo veci C-334/20, Amper Metal Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága vyplýva, že NSS pre účely dane z pridanej hodnoty vyhodnotil, že odplatné zabezpečenie mediálneho priestoru platiteľom dane pre daňový subjekt ako reklamného partnera podujatia a prezentácie jeho loga a predmetu jeho činnosti na propagačných materiáloch 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 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 za protihodnotu v tuzemsku zdaniteľnou osobou, ktorá konala v postavení zdaniteľnej osoby. Najvyšší správny súd SR ďalej poukázal na to, že Zákon o DPH na účely odpočítania dane z prijatých služieb posudzovaného druhu nerobí rozdiel medzi reklamou, sponzoringom, či inou mediálnou prezentáciou a že 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 považuje aj obchodné meno podnikateľa (§ 2 ods. 1 písm. a) a písm. b) zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame). Poukázal aj na to, že pojem sponzoring definuje zákon č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii v znení neskorších predpisov 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. Najvyšší správny súd SR uviedol, že je zrejmé, že sponzoring je taktiež spojený s mediálnou prezentáciou sponzora naplňujúcou znaky reklamy, hoci primárnym cieľom sponzorovania je podpora sponzorovanej aktivity, zatiaľ čo ekonomickým cieľom reklamy je umiestňovanie produktov na trhu (§ 38 ods. 1 zákona o vysielaní a retransmisii).

33. Aj v rozsudku sp. zn. 2SfK/9/2021 zo dňa 27.06.2022 potvrdil NSS SR právny názor, že pre posúdenie oprávnenosti odpočtu DPH daňovým subjektom nie je v samotnej podstate veci rozhodujúci charakter sťažovateľom zvolenej prezentácie loga, ale jej súvis s ďalšími dodávkami tovarov a služieb sťažovateľa alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Aby si sťažovateľ mohol oprávnenne odpočítať DPH z takto deklarovanej reklamnej služby, musí byť preukázané, že mala priamy a bezprostredný súvis s jednou alebo viacerými 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.“

34. Z odôvodnenia rozhodnutí správcu dane aj žalovaného je zrejmé, že daňové orgány zdôrazňujú význam odlišenia sponzorského príspevku od poskytnutia reklamných služieb, čo ale vo svetle judikovaného rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR (sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31.01.2022) už neobstojí. Najvyšší správny súd SR po prijatí tohto rozhodnutia už niekoľkokrát uviedol, že rozlišovanie medzi pomenovaním plnenia ako sponzoring alebo reklamné služby nie je pre odpočet DPH významné (pozri rozsudok NSS SR sp. zn. 2Sfk/118/2022 zo dňa 26.10.2023, bod 23).

35. Správny súd vedený závermi recentnej judikatúry NSS SR s ohľadom na prejednanú vec konštatuje, že záver žalovaného a správcu dane, že dodávateľ Wecreate mediateam SK s.r.o. v súvislosti s reklamnými službami v spojení s propagáciou loga žalobcu na pretekárskych vozidlách nezabezpečoval reklamu žalobcu, ale sponzoroval závodnícky team National Hill Climb, pričom použitie loga žalobcu nespĺňa podľa správcu dane kritéria reklamy z dôvodu, že verejnosti nebola poskytnutá žiadna relevantná informácia o existencii alebo kvalitách ním dodávaných tovarov, resp. služieb, a preto žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, je predčasný a založený na nesprávnom právnom posúdení veci a správny súd uznáva dôvodnosť žalobných bodov, v ktorých žalobca namietal takéto posúdenie veci.

36. Správny súd poukazuje na to, že z uvedenej judikatúry Súdneho dvora ako aj Najvyššieho správneho súdu SR vyplýva, že poskytnutie služby za protihodnotu (pri splnení ďalších podmienok) zakladá právo na odpočítanie DPH, ale Súdny dvor EÚ v rozsudku vo veci Amper Metal upriamil pozornosť na to, že je potrebné posúdiť cieľ umiestnenia nálepiek s obchodným menom spoločnosti Amper Metal na automobiloch pri podujatí - automobilových pretekoch v Maďarsku, či sa jednalo o propagáciu tovarov alebo služieb uvádzaných na trh subjektom uplatňujúcim si právo na odpočítanie DPH a z tohto dôvodu by ich bolo možné zaradiť medzi všeobecné náklady podniku alebo či sú predmetné služby výdavkami na reprezentáciu, ktoré nemajú výlučne podnikateľskú povahu v zmysle článku 176 prvého odseku smernice o DPH.

37. Snaha zadefinovať hranicu medzi sponzoringom a reklamou bola predmetom už niekoľkých konaní správnych súdov, pričom niektoré z nich prejednávali práve povahu plnení poskytnutých dodávateľmi spočívajúce v prezentácii loga daňového subjektu v rámci série automobilových pretekov na pretekárskych vozidlách. Ku kľúčovej otázke ekonomickej využiteľnosti prezentácie sťažovateľovho obchodného mena resp. loga na reklamných polepoch umiestnených na závodných automobiloch sa už vyjadrili senáty kasačného súdu napríklad v rozhodnutiach sp. zn. 3Sžfk/18/2018 zo dňa 12.06.2019, sp. zn. 3Sžfk/30/2019 zo dňa 22.07.2019, sp. zn. 6Sžfk/42/2018 zo dňa 11.09.2019, sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28.02.2022. Tento záver sa odrazil aj v rozhodovacej praxi Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý napr. v rozsudku sp. zn. 5Sfk/20/2021 zo dňa 27.06.2023 v obdobnej veci ohľadom reklamných služieb zdôraznil najmä dôležitosť kladného zodpovedania otázky, či ide o službu, ktorú sťažovateľ použil alebo použije na svoje zdaniteľné plnenia, na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ tak, ako to predpokladá ustanovenie § 49 ods. 2 zákona o DPH.

38. So zreteľom na okolnosti prejednávanej veci možno podľa správneho súdu konštatovať, že prezentáciou loga žalobcu (ktoré tvorí jeho obchodné meno) na automobilových pretekoch bezpochyby mohol byť vo verejnosti vytvorený určitý (zrejme pozitívny) vnem o existencii žalobcu, 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 žalobcovi poskytol platiteľ dane a či ju sťažovateľ použil alebo použije na svoje zdaniteľné plnenia, na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ tak, ako to predpokladá ustanovenie § 49 zákona o DPH. Inými slovami je potrebné objektívne zhodnotiť, či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov sťažovateľa. NSS 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.

39. Správny súd je názoru, že dokazovanie priameho a bezprostredného súvisu prijatej reklamnej služby s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami žalobcu na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou nebolo vedené cielene, keď sa pozornosť správcu dane sústreďovala primárne na právnu polemiku ohľadne rozdielu medzi reklamou a sponzoringom a s tým súvisiacou ne/možnosťou odpočtu DPH. Žalobca nebol v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania daňovými orgánmi dôsledne inštruovaný, resp. vedený k tomu, aby tejto otázke venoval náležitú pozornosť, pokiaľ ide o splnenie si jeho dôkaznej povinnosti a aby v tomto smere predkladal dôkazy. O uvedenom svedčí aj stručná konštatácia správcu dane v prvostupňovom rozhodnutí, že dôvodom na neuznanie nároku žalobcu na odpočet DPH bolo aj nesplnenie jednej z hmotnoprávných podmienok na odpočítanie danej uvedenej v § 49 ods. 2 zákona o DPH. Záver o absencii pridanej hodnoty z vyvíjanej činnosti na žalobcových dodávkach služieb bol účinný v príčinnej súvislosti so záverom o posúdení predmetných poskytnutých služieb ako poskytnutie sponzorského príspevku na podporu automobilového športu bez protihodnoty. Rovnako tak argumentačne vystaval napadnuté rozhodnutie žalovaný.

40. Správny súd z vyššie uvedených dôvodov zrušil rozhodnutie žalovaného a jemu predchádzajúce rozhodnutie správcu dane podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP v spojení § 191 ods. 3 písm. a) SSP a pri aplikácii § 191 ods. 4 SSP vec vrátil orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

41. V ďalšom konaní pozornosť správcu dane má byť sústredená na vyriešenie otázky, či ekonomická súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie loga spoločnosti a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb sťažovateľa bola dostatočne objasnená a či bol preukázaný priamy a bezprostredný súvis prijatej služby s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami žalobcu na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou.

42. Žalobcovi, ktorý bol v konaní úspešný, správny súd priznal voči žalovanému náhradu dôvodne vynaložených trov konania v úplnom rozsahu, aplikujúc ustanovenie § 167 ods. 1 SSP. O výške trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

43. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0.
Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ak to zákon pripúšťa (§ 439, § 440 SSP) v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia správneho súdu, prostredníctvom správneho súdu, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal. O kasačnej sťažnosti rozhoduje Najvyšší správny súd Slovenskej republiky.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,

- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, 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. 2 písm. c) a d),
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.

Kasačnú sťažnosť 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 správnomu 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.