

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: BA-6S/121/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 1020200718
Dátum vydania rozhodnutia: 13. 11. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Michal Davala, Ph.D., LL.M.
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2024:1020200718.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Michala Davalu, Ph.D., LL.M. a členov senátu JUDr. Mgr. Juraja Štorcela, PhD. (sudca spravodajca) a JUDr. Kataríny Kučerárovej, PhD., v právnej veci žalobcu: AXON PRO, s.r.o., so sídlom Černyševského 26, 851 01 Bratislava, IČO: 31 387 811, zastúpený: Mgr. Marcel Drgon, advokát s.r.o., so sídlom Jesenského 2, 811 02 Bratislava – mestská časť Staré Mesto, IČO: 51 173 565, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100655027/2020 zo dňa 10.03.2020, takto

rozhodol:

- I. Súd z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100655027/2020 zo dňa 10.03.2020 a rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 102627224/2019 zo dňa 15.11.2019 a vec vracia orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.
- II. Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému právo na náhradu trov konania v celom rozsahu.

odôvodnenie:

I.
Priebeh administratívneho konania

1. Oznámením o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo časti zo dňa 10.03.2017 oznámil Daňový úrad Bratislava, so sídlom Ševčenkova 32, 850 00 Bratislava (ďalej len „správca dane“) žalobcovi začatie daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2016. Na základe zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 10.04.2017 možno konštatovať, že poverený zástupca žalobcu uviedol, že v kontrolovanom období vzniklo odpočítanie dane (i) z prijatých dodávateľských faktúr od spoločnosti UNSECO s.r.o., so sídlom Kostolná-Záriečie 535, 913 04 Kostolná-Záriečie, IČO: 36 518 956 (ďalej len „spoločnosť UNSECO“) za marketingové a reklamné služby súvisiace s podujatím športovec roka, (ii) z faktúry od spoločnosti I. E. systems spol. s r.o., so sídlom Galvaniho 6, 821 04 Bratislava, IČO: 35 705 337 (ďalej len „spoločnosť I. E. systems“) za analytické, programátorské a testovacie práce, ako (iii) aj z faktúry od spoločnosti MARVEL media s.r.o., naposledy so sídlom Karpatské námestie 10/A, 831 06 Bratislava – mestská časť Rača, IČO: 47 569 654 (ďalej len „spoločnosť MARVEL“) za propagáciu a reklamu.

2. Dňa 12.06.2017 sa vykonal výsluch A. B. C., konateľa spoločnosti UNSECO, ktorý potvrdil, že faktúru č. 20161280 v sume na základ dane XXX.XXX,XX eur a daň z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) XX.XXX,XX eur pre žalobcu vyhotovil, predložil ju k nahliadnutiu, ako aj zmluvu o poskytovaní reklamných služieb zo dňa 23.11.2016 uzatvorenú so žalobcom. Svedok potvrdil zahrnutie uvedenej faktúry do účtovníctva, k čomu predložil príslušné daňové a účtovné evidencie za 12/2016.

K úhrade faktúry uviedol, že dňa 30.12.2016 bola prijatá čiastková úhrada vo výške XX.XXX,XX eur a v nasledujúcich mesiacoch boli realizované ďalšie úhrady, pričom ku dňu výsluchu nebola celá suma ešte uhradená. Svedok uviedol, že predmetom fakturácie bola prezentácia názvu a loga žalobcu na podujatí Športovec roka 2016 a na súvisiacom reklamnom plnení, pričom podkladový materiál k reklamnému plneniu bol odovzdaný dňa 12.06.2017 správcovi dane v súvislosti s iným preverovaním. Výška odmeny bola určená pozíciou na reklamnom plnení – generálny reklamný partner a pridanou hodnotou.

3. Dňa 12.07.2017 sa vykonal výsluch A. D. B., konateľa spoločnosti I. E. systems, ktorý potvrdil vyhotovenie faktúr pre žalobcu (faktúra č. 16FV-237 a faktúra č. 16FV-238). Dňa 04.10.2017 sa vykonal výsluch A. B. E., zamestnanca spoločnosti I. E. systems, ktorý uviedol, že v prípade zákazky pre žalobcu sa jednalo o práce súvisiace s projektom ITMS2014+, pričom tento systém je v správe Úradu podpredsedu vlády Slovenskej republiky.

4. Správca dane vydal protokol z daňovej kontroly č. 100452844/2018 zo dňa 27.02.2018, v ktorom zhrnul svoje zistenia a konštatoval, že na základe vykonanej daňovej kontroly bol u žalobcu za zdaňovacie obdobie december 2016 zistený rozdiel dane v sume XXX.XXX,XX eur. Žalobca sa k protokolu z daňovej kontroly vyjadril podaním zo dňa 28.03.2018.

5. Dňa 11.06.2018 sa vykonal výsluch D. F., bývalého konateľa spoločnosti MARVEL, ktorý uviedol, že nakupoval reklamný priestor - napr. v Západoslovenskej televízii, na LED obrazovkách, v časopisoch, billboardoch, posterscreenoch, letákov a na city lightoch. Tak ako tento reklamný priestor kupoval, tak ho aj následne prezentoval / ponúkal svojim odberateľom a po vzájomnej dohode aj predával. Potvrdil vyhotovenie faktúry č. 160279 pre žalobcu, pričom potvrdil aj jej zahrnutie do účtovníctva. Predmetom fakturácie bola kampaň k turné D. roku, kde bol žalobca propagovaný, kampaň bola propagovaná aj pred samotným podujatím. Billboardy boli umiestnené najmä v Bratislave, aj na východnom Slovensku a výška odmeny bola stanovená za celý reklamný balík a bola odsúhlasená po vzájomnej dohode.

6. Správca dane vydal rozhodnutie č. 101768003/2018 zo dňa 10.09.2018, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie december 2016 v sume XXX.XXX,XX eur. Spomenuté rozhodnutie bolo na podklade odvolania žalobcu zrušené rozhodnutím žalovaného č. 100475331/2019 zo dňa 19.02.2019, a to z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu veci, kedy mal správca dane došetriť u koncových dodávateľov odvysielanie reklamných spotov, resp. uverejnenie inzercie v súvislosti s prezentáciou obchodného mena, resp. loga žalobcu. Správca dane mal zároveň došetriť, komu fakturovali koncoví dodávatelia predmetné reklamné služby a zdokumentovať fakturačný tok na základe kontrolných výkazov DPH.

7. Správca dane následne vydal rozhodnutie č. 102627224/2019 zo dňa 15.11.2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým určil žalobcovi rozdiel v sume XXX.XXX,XX eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2016. Súčasne správca dane nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie december 2016 v sume XX.XXX,XX eur a vyrubil žalobcovi daň v sume XXX.XXX,XX eur. Rozdiel dane za zdaňovacie obdobie december 2016 bol určený vo výške XXX.XXX,XX eur.

8. Správca dane opísal vykonané úkony a následne vyhodnotil kontrolné zistenia. Správca dane na základe všetkých zistených skutočností nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúry č. 20161280 zo dňa 07.12.2016, ktorou spoločnosť UNSECO fakturovala „Marketingové a reklamné služby v súvislosti s podujatím Športovec roka 2016“. Správca dane mal za to, že na základe dokazovania nebolo preukázané, že služby spojené so zabezpečením marketingových a reklamných služieb v súvislosti s podujatím Športovec roka 2016 boli žalobcovi reálne dodané spoločnosťou UNSECO, pretože (i) na reklamnej kampani sa mali podieľať spoločnosti RUVIXON s.r.o. – E-BEM s.r.o. – D.P.P. Medical s.r.o. – spoločnosť UNSECO – žalobca, pričom (i) spoločnosť RUVIXON s.r.o. je už ex offa vymazaná, (ii) nie je známe, kto reklamnú kampaň vytvoril a navrhol, (iii) spoločnosť UNSECO nepridala žiadnu pridanú hodnotu k predmetnému zdaniteľnému plneniu, tak ako ani spoločnosť D.P.P. Medical s.r.o. a ani spoločnosť E-BEM s.r.o., (iv) podľa vyjadrení konateľov všetky spoločnosti iba sprostredkovali dodanie reklamných služieb, (v) absentujú faktické úkony vykonané spoločnosťou UNSECO pre žalobcu, konateľ spoločnosti UNSECO uviedol, že služby poskytol dodávateľ – spoločnosť D.P.P. Medical s.r.o. a (vi) spoločnosti, ktoré sa mali podieľať na reklamnej kampani postupne zanikli

alebo sa ich konateľmi stali občania iných štátov. Správca dane uviedol, že žalobca v prípade, že si uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúry, na ktorej bol ako dodávateľ uvedená spoločnosť UNSECO, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu práve osobou uvedenou na faktúre. Na preukázanie hodnovernosti dodania služby nie je postačujúce doloženie faktúry, ale najmä preukázanie, že fakturované služby boli skutočne dodané v deklarovanom rozsahu (druhu, množstve a kvalite) práve týmto dodávateľom. Pokiaľ si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúry za dodanie služby, kde nebola preukázaná reálnosť samotného dodania služby osobou uvedenou na faktúre, došlo k porušeniu § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o DPH“).

9. Správca dane následne nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúry č. 160279 zo dňa 30.12.2016, ktorou spoločnosť MARVEL fakturovala „Kampaň AXON PRO na základe zmluvy o propagácii a reklame zo dňa 10.09.2016.“ Na základe dokazovania nebolo preukázané, že služby spojené so zabezpečením kampane AXON PRO boli reálne dodané žalobcovi spoločnosťou MARVEL, vzhľadom k tomu, že deklarováný dodávateľ nepreukázal vznik daňovej povinnosti, nepredložil žiadne doklady, výzvy správcu dane neprevzal, na adrese sídla reálnu podnikateľskú činnosť nevykonával, jedná sa o nedôveryhodný subjekt, nekomunikujúci so správcom dane, došlo k zmene konateľa a majiteľa a k výmazu. Správca dane uviedol, že žalobca v prípade, že si uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúry, na ktorej bol ako dodávateľ uvedená spoločnosť MARVEL, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené v deklarovanom rozsahu práve osobou uvedenou na faktúre. Na preukázanie hodnovernosti dodania služby nie je postačujúce doloženie faktúry, ale najmä preukázanie, že fakturované služby boli skutočne dodané v deklarovanom rozsahu (druhu, množstve a kvalite) práve týmto dodávateľom. Pokiaľ si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúry za dodanie služby, kde nebola preukázaná reálnosť samotného dodania služby osobou uvedenou na faktúre, došlo k porušeniu § 49 ods. 1 Zákona o DPH.

10. Správca dane na strane 19 odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia uviedol, že nespochybňuje uskutočnenie služieb uvedených na faktúrach č. 20161280 zo dňa 07.12.2017 a č. 160279 zo dňa 30.12.2016 ako takých, ale spochybňuje však skutočnosť, že služby boli dodané tak, ako to bolo deklarované – teda subjektmi, ktoré boli uvedené na faktúrach. Správca dane konštatoval, že zdokumentované zistenia o nekontaktnosti subjektov vyvracajú hodnovernosť a preukaznosť faktúr a zakladajú odôvodnenú pochybnosť o ich pravosti a pravdivosti.

11. Správca dane uviedol, že nebolo jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca služby v skutočnosti prijal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú skutkové tvrdenie žalobcu o tom, že predmetné služby boli dodané spoločnosťou UNSECO, resp. spoločnosťou MARVEL. Žalobca neuskutočnil žiadne ani len minimálne preverenie svojich obchodných partnerov. Žalobca napriek tomu, že každému z dodávateľov za poskytnuté reklamné služby zaplatil XXX.XXX,XX eur, nepredložil žiaden dôkaz, ktorým by preukázal, že spravil opatrenia, aby sa ubezpečil, že odpočítanie dane si uplatnil oprávnené a na preukázanie tejto skutočnosti bude schopný zniesť dôkazné bremeno.

12. Následne správca dane poukázal na komparáciu reklamných kampaní a konštatoval nevyváženosť medzi obsahom a rozsahom poskytnutých reklamných a propagačných služieb na jednej strane a ich cenou na strane druhej, ktorú žalobca akceptovateľne nezdôvodnil. Správca dane poukázal na to, že žalobca za reklamné a propagačné služby zaplatil veľmi vysokú čiastku (XXX.XXX,XX eur), pritom však ekonomickú návratnosť takýchto investícií nevyhodnocoval, resp. neanalyzoval. Právo odpočítať daň má platiteľ v takom rozsahu, v akom súvisí s jeho ekonomickou činnosťou, t. j. prijaté tovary, resp. služby majú mať priamu a bezprostrednú väzbu na uskutočnené zdaniteľné plnenia.

13. Správca dane uzavrel, že sa jednalo o transakcie, ktoré nemali ekonomické opodstatnenie a zotrval na porušení § 49 ods. 1 Zákona o DPH, pretože bolo preukázané, že zdaniteľné plnenia neboli uskutočnené spoločnosťou UNSECO a spoločnosťou MARVEL. Preverovanie u koncového dodávateľa – spoločnosti B & D, s.r.o. nebolo možné z dôvodu zániku spoločnosti a z dôvodu nesúčinnosti bývalého konateľa tejto spoločnosti. Nebolo možné zistiť, kto logo žalobu na jednotlivé zložky reklamnej kampane umiestnil, komu boli následne tieto reklamné výstupy fakturované.

14. Voči prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie zo dňa 16.12.2019, v ktorom uviedol, že (i) osoby uvedené na faktúrach sú osobami, ktoré zmluvné vzťahy medzi žalobcom a dodávateľmi zabezpečili, (ii) daňová povinnosť u dodávateľov vznikla a zaplatením dane bola aj realizovaná, (iii) žalobca poskytol všetky relevantné dôkazy na preukázanie svojich tvrdení a (iv) žalobca vyčerpал všetky svoje dôkazné možnosti a už týmito bola preukázaná reálnosť zabezpečenia reklamných služieb dodávateľmi a s tým súvisiaci zákonný nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

II.

Stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia

15. Na podklade podaného odvolania vydal žalovaný rozhodnutie č. 100655027/2020 zo dňa 10.03.2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), ktorým prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalovaný zosumarioval konanie pred správcom dane, závery prvostupňového rozhodnutia, odvolanie a následne uviedol svoju argumentáciu.

16. Žalovaný uviedol, že ťažiskom odvolacích námietok bolo spochybňovanie zákonnosti vykonaného dokazovania v rámci preverovania uplatnených zdaniteľných plnení, spochybňovanie správnosti vyhodnotenia skutkového stavu na základe jednotlivých zistení, ako aj tvrdenie o neprimeranom prenose dôkazného bremena na žalobcu, ktorý si podľa jeho názoru splnil svoju dôkaznú povinnosť.

17. Žalovaný uviedol, že samotná existencia faktúry, na ktorej je uvedená daň, ak nie je predložená reálnym dodaním tovaru a služieb, nezakladá právo na odpočítanie dane na uvedenej faktúre. Splnenie formálnej podmienky je síce jednou z podmienok na uznanie odpočítania dane, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho obchodu. Správca dane v uvedenom prípade nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane od dodávateľov – spoločnosti UNSECO a spoločnosti MARVEL, pretože žalobca porušil podmienky na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH, pričom dodávateľom nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH.

18. Žalobca nepovažoval za potrebné získať o dodávateľoch referencie, neoveril si ich, nezaujímal sa o to, kto konkrétne dodal reklamné produkty, nemal záujem sa dozvedieť o dodávateľských vzťahoch. Správca dane zistil, že sa jednalo o transakcie, ktoré nemali ekonomické opodstatnenie a porušil § 49 ods. 1 Zákona o DPH, pretože nebolo preukázané, že zdaniteľné plnenia boli uskutočnené dodávateľmi – spoločnosťou UNSECO a spoločnosťou MARVEL – dodávateľom nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania služby, pretože žiadne služby nedodali. Všetky deklarované dodávateľské a subdodávateľské spoločnosti, ktoré správca dane preveroval, prestali so správcom dane komunikovať, boli vymazané, zanikli zlúčením alebo boli prevedené na iných štátnych príslušníkoch. Správca dane nemohol zistiť, kto jednotlivé zložky reklamnej kampane vyrobil, kto logo žalobcu na jednotlivé zložky reklamnej kampane umiestnil a komu boli následne tieto reklamné výstupy fakturované.

19. Žalovaný poukázal na to, že zmluva uzatvorená so spoločnosťou UNSECO je klamlivá, pretože táto spoločnosť sa nezaoberala v rámci svojej podnikateľskej činnosti marketingom a reklamnou činnosťou, nemala oprávnenie spolupodieľať sa na organizácii podujatia Športovec roka. Všetky spoločnosti v reťazci, s výnimkou žalobcu, nezamestnávali zamestnancov, nevlastnili majetok, mechanizmy, technológiu, dopravné prostriedky, skladové priestory. Do obchodného reťazca boli umelo vložené subjekty nedisponujúce personálnym ani materiálnym vybavením, čím nepreukázali, že mali vytvorené reálne predpoklady na vykonávanie ekonomickej činnosti. Vo vytvorenom reťazci sa nachádzali rizikové subjekty, ktoré boli nekontaktné, so správcom dane nekomunikovali, nepreberali poštu a nepodávali daňové priznania.

20. Žalobca reálne nadobudnutie služby od spomenutých dodávateľov nepreukázal. Správca dane preukázateľne spochybnil vzťah na kontrolovanom stupni obchodu, pričom dôvodom pre obmedzenie práva žalobcu na odpočítanie dane bolo porušenie § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 2 Zákona o DPH. Žalovaný ako odvolací orgán sa zaoberal mierou zavinenia na strane žalobcu, pričom dospel k záveru, že v prípade, ak bolo preukázateľne zistené, že plnenie na kontrolovanom stupni obchodu nemá reálny základ a ekonomické opodstatnenie, pričom nebolo dodané tak ako bolo deklarované, tak bolo logické, že žalobca o tejto skutočnosti musel vedieť a svojím konaním v obchodnom styku narušil riadne fungovanie spoločného systému DPH.

21. Žalovaný uviedol, že fakturované služby mali byť na niektorom stupni obchodného reťazca dodávateľom alebo subdodávateľmi reálne uskutočnené. Do obchodného reťazca boli umelo vložené ďalšie subjekty nedisponujúce personálnym ani materiálnym vybavením. Zo strany dodávateľov neboli preukázané a predložené vecné dôkazy, ktoré by preukazovali alebo potvrdzovali skutočné obstaranie služby.

22. Žalovaný poukázal na to, že správca dane nespochybnil, že akcie Športovec roka 2016 a Mejdán roku reálne prebehli. Správca dane však identifikoval, že sa nejednalo o reklamu, ale o sponzorstvo, pri ktorom by platiteľ nemal právo na odpočítanie DPH. Žalovaný uviedol, že uvedenie loga žalobcu nespĺňa kritériá reklamy, nemá vypovedaciu hodnotu k nejakému výrobku alebo službe, ktoré žalobca v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytuje. Podujatia uvedeného druhu neboli typickou platformou pre obchodné stretnutia na reklamné účely a nebolo preukázané, že by sa na týchto akciách prezentovala podnikateľská činnosť žalobcu.

23. Žalobca prostredníctvom dodávateľov účelovo predstieral dodanie preverovaných služieb, avšak bez riadneho ekonomického opodstatnenia a s cieľom optimalizácie daňových povinností. Vykonaným dokazovaním boli preukázateľne spochybnené doklady a dôkazy žalobcu na kontrolovanom stupni obchodu, ktorými žalobca predstieral splnenie zákonných predpokladov v zmysle § 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH, avšak bez ekonomického opodstatnenia, pričom vykonávané obchodné transakcie boli účelovo predstierané s cieľom získať neoprávnený daňový prospech v podobe optimalizácie daňových povinností DPH.

III.

Podstatné zhrnutie argumentov žalobcu

24. Žalobca podal správnu žalobu zo dňa 13.05.2020 (ďalej len „žaloba“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia, prvostupňového rozhodnutia, ich zrušenia a vrátenia veci na ďalšie konanie.

25. Žalobca uzavrel, že v oboch prípadoch zabezpečenia služieb došlo v súlade s ustanoveniami zmlúv k vystaveniu faktúr až po uskutočnení podujatí a k úhrade predmetných faktúr až po preukázaní uskutočnenia plnení zo strany spoločnosti UNSECO a spoločnosti MARVEL, pričom táto skutočnosť nebola zo strany daňových orgánov nikdy spochybnená, ale ani riadne zohľadnená.

26. Žalobca poukázal na to, že poskytnutie žiadneho z konkrétnych plnení nebolo zo strany správcu dane a ani žalovaného spochybnené. Žalobca uviedol, že orgány finančnej správy nevenovali dokumentom – hodnotiacej správe, resp. monitoringu reklamy, žiadnu pozornosť, a to aj napriek tomu, že sa jednalo o zásadné dôkazy. Poukázal na to, že podľa zmlúv uzavretých s dodávateľmi žalobcu sa títo zaviazali, že pre žalobcu zabezpečia reklamné služby a propagáciu a nie že ich priamo sami, svojou činnosťou vykonajú. Žalobca podotkol, že faktúry vystavené dodávateľmi žalobcu obsahovali výslovný odkaz na uzavreté zmluvy, a teda prirodzene boli vystavené za plnenia zodpovedajúce obsahu tej-ktorej zmluvy. Žalobca tak mal za to, že je nutné dospieť k záveru, že (i) ak bolo zabezpečenie reklamných služieb zmluvne dojednané s dodávateľmi žalobcu a zároveň, (ii) nebolo toto plnenie žalobcom dohodnuté s inou osobou, a zároveň (iii) bola reklama a propagácia obchodného mena žalobcu v značnom rozsahu na území Slovenskej republiky a s mediálnym dosahom na prakticky celú populáciu Slovenskej republiky preukázane realizovaná, mohlo sa tak jedine stať pričinením a na základe činnosti dodávateľov žalobcu. Zo žiadneho dôkazu v daňovom konaní nevyplývalo, že by si dodávatelia svoje zmluvné povinnosti neplnili a z vyjadrení osôb konajúcich za dodávateľov a tretích osôb vyplývalo, že túto činnosť vykonali.

27. Dodávatelia žalobcu neboli povinní priamo fyzicky vykonať reklamné služby sami, ich záväzok spočíval v zabezpečení takýchto služieb, a preto mohli na ich zabezpečenie využiť subdodávateľsky služby iných spoločností, čo sa aj stalo.

28. Následne sa žalobca vyjadril k charakteru zabezpečených služieb – reklama vs. sponzoring. Poukazuje na to, že žalovaný uvádza argumentáciu, a to, že v danom prípade sa nejedná o reklamu, ale o sponzorstvo, pri ktorom, na rozdiel od reklamy, by ale platiteľ nemal právo na odpočítanie DPH. K danému žalobcu odkázal na ním citovanú judikatúru, z ktorej vyvodil, že aj mediálna prezentácia loga spoločnosti a obchodného mena spoločnosti, a to dokonca na podujatiach prakticky totožného

charakteru, predstavuje reklamné služby a jedná sa o protihodnotu finančného plnenia, ktorú žalobca poskytol dodávateľom na základe vystavených faktúr, z ktorých si uplatnil odpočet DPH.

29. Žalobca namietol diskriminačný postup voči jeho osobe, kedy poukázal na to, že exkluzívnym partnerom podujatia Športovec roka 2016 bola aj spoločnosť TIPOS, národná lotériová spoločnosť, a.s., voči ktorej podľa vedomostí žalobcu žalovaný napriek zjavne skoro rovnakému skutkovému stavu nekonal.

30. Žalobca tak súhrnom uviedol, že napadnuté rozhodnutia (i) vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, (ii) sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, (iii) skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutých rozhodnutí je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu a (iv) došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred žalovaným ako orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonných rozhodnutí vo veci samej.

IV.

Vyjadrenie žalovaného

Ďalšie podania účastníkov konania

31. Žalovaný sa k žalobe vyjadril podaním zo dňa 20.07.2020 (ďalej len „vyjadrenie“) a uviedol, že uskutočnenie zdaniteľného obchodu je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočítania dane a v prípade, ak zdaniteľný obchod podľa faktúry nie je uskutočnený dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle Zákona o DPH. Daňový subjekt musí preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre a správca dane skúmal predovšetkým tú skutočnosť, či služby reálne dodal žalobcovi deklarovaný dodávateľ. Reálne nadobudnutie služieb žalobca od dodávateľov nepreukázal.

32. Žalovaný uviedol, že všetky deklarované dodávateľské a subdodávateľské spoločnosti, ktoré správca dane preveroval, prestali so správcom dane komunikovať, boli vymazané, zanikli zlúčením alebo boli prevedené na iných štátnych príslušníkoch. Správca dane nemohol zistiť, kto jednotlivé zložky reklamnej kampane vyrobil, kto logo žalobcu na jednotlivé zložky reklamnej kampane umiestnil a komu boli následne tieto reklamné výstupy fakturované.

33. Žalovaný poukázal na to, že zmluva uzatvorená so spoločnosťou UNSECO je klamlivá, pretože táto spoločnosť sa nezaoberala v rámci svojej podnikateľskej činnosti marketingom a reklamnou činnosťou, nemala oprávnenie spolupodieľať sa na organizácii podujatia Športovec roka. Všetky spoločnosti v reťazci, s výnimkou žalobcu, nezamestnávali zamestnancov, nevlastnili majetok, mechanizmy, technológiu, dopravné prostriedky, skladové priestory. Do obchodného reťazca boli umelo vložené subjekty nedisponujúce personálnym ani materiálnym vybavením, čím nepreukázali, že mali vytvorené reálne predpoklady na vykonávanie ekonomickej činnosti. Vo vytvorenom reťazci sa nachádzali rizikové subjekty, ktoré boli nekontaktné, so správcom dane nekomunikovali, nepreberali poštu a nepodávali daňové priznania. Žalovaný sa zaoberal mierou zavinenia na strane žalobcu, pričom dospel k záveru, že v prípade, ak bolo preukázateľne zistené, že plnenie na kontrolovanom stupni obchodu nemá reálny základ a ekonomické opodstatnenie, pričom nebolo dodané tak, ako bolo deklarované, tak bolo logické, že žalobca o tejto skutočnosti musel vedieť a svojím konaním v obchodnom styku narušil riadne fungovanie spoločného systému DPH.

34. Žalobca prostredníctvom dodávateľov účelovo predstieral dodanie preverovaných služieb, avšak bez riadneho ekonomického opodstatnenia a s cieľom optimalizácie daňových povinností. Vykonaným dokazovaním boli preukázateľne spochybnené doklady a dôkazy žalobcu na kontrolovanom stupni obchodu, ktorými žalobca predstieral splnenie zákonných predpokladov v zmysle § 49 ods. 1 a 2 Zákona o DPH v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH, avšak bez ekonomického opodstatnenia, pričom vykonávané obchodné transakcie boli účelovo predstierané s cieľom získať neoprávnený daňový prospech v podobe optimalizácie daňových povinností DPH.

35. K vyjadreniu zaslal žalobca repliku zo dňa 04.08.2020, v rámci ktorej zotrval na svojej žalobnej argumentácii a ohradil sa voči tvrdeniu o účelovo dodaných preverovaných službách. Žalobca následne predložil podanie zo dňa 08.11.2022, prílohou ktorých boli rozhodnutia Krajského súdu v Prešove, ktorými podporil svoju argumentáciu.

36. Ďalšie písomné podania zo strany účastníkov konania neboli podané.

V.

Posúdenie podstatných skutkových a právnych argumentov

37. Na základe § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov začal od 01.06.2023 činnosť Správny súd v Bratislave a súčasne výkon správneho súdnictva prešiel z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Nitre a Krajského súdu v Trnave na Správny súd v Bratislave vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov. Predmetná vec preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety prešla v júni 2023 na Správny súd v Bratislave. V súlade s Rozvrhom práce Správneho súdu v Bratislave na rok 2024 v znení Dodatku č. 4, účinného od 21.05.2024, bola vec náhodným výberom prerozdelená a pridelená senátu 7S a je vedená pod sp. zn. BA-6S/121/2020.

38. Správny súd v Bratislave ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal žalobu, žalobou napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie, vrátane postupu v administratívnom konaní v rozsahu žalobných bodov tak ako vyplývali z obsahu žaloby a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná a s odkazom na § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zrušil napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

39. Správny súd v Bratislave rozhodol na pojednávaní, ktoré bolo nariadené v súlade s § 107 a nasl. SSP na deň 13.11.2024, pretože bola splnená podmienka uvedená v § 107 ods. 1 písm. a) SSP a za splnenia podmienok uvedených v § 108 ods. 1 a 2 SSP.

40. Na pojednávaní predstúpil právny zástupca žalobcu a žalobca, ktorí zotrvali na svojej žalobnej argumentácii.

41. Podľa § 493e SSP, v znení účinnom od 01.07.2023, konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

42. Podľa § 177 ods. 1 SSP, správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

43. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“), pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

44. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

45. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

46. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje a) skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosť, 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.

47. Podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

48. Podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

49. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov alebo 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.

50. 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.

51. Predmetom správneho súdneho prieskumu bol súdny prieskum zákonnosti napadnutého rozhodnutia a prvostupňového rozhodnutia, na podklade ktorých orgány finančnej správy nepriznali žalobcovi právo na odpočet DPH v kontrolovanom zdaňovacom období – december 2016. Žalobca mal za to, že žalovaný a správca dane na podklade zisteného skutkového stavu vyvodil nesprávne právne závery. Úlohou správneho súdu tak bolo posúdiť, či správca dane a následne žalovaný postupovali pri vyrubení rozdielu DPH v súlade s príslušnými právnymi predpismi a ustálenou súdnou praxou. Na podklade podanej žaloby správny súd vyvodil, že podstatnými žalobnými námietkami žalobcu bolo, že orgány finančnej správy (i) na jednej strane nespochybnili existenciu služieb, (ii) ale na druhej strane nepriznali žalobcovi právo na odpočet DPH z dôvodu nemožnosti preverenia pôvodu týchto služieb u dodávateľov a subdodávateľov, pričom poukázali na účelovo predstierané dodanie predmetných služieb. Správny súd tak zameral súdny prieskum v prizme uvedených žalobných námietok.

52. Správny súd dáva primárne do pozornosti, že odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora Európskej únie, ako aj Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba (i) nepreukáže splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane, (ii) došlo k daňovému podvodu alebo (iii) došlo k zneužitiu práva (pozri napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022 alebo sp. zn. 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26.10.2022). Následne aj pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami, a to (i) preukazovaním splnenia materiálnych podmienok odpočtu DPH a (ii) preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Pri preukazovaní splnenia materiálnych podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte a pri preukazovaní daňového podvodu na správcovi dane. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa v zásade vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené.

53. Na podklade vyššie uvedeného správny súd v stručnosti poukazuje na základné teoretické východiská vo vzťahu k splneniu hmotnoprávnych podmienok pre odpočet dane.

54. Nárok na odpočítanie dane vzniká za predpokladu splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane upravených v čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v platnom znení. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú: (i) poskytovateľom plnenia je iná zdaniteľná osoba (t.j. status osoby dodávateľa), (ii) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (iii) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pri materiálnej existencii plnenia ide o najpodstatnejšiu hmotnoprávnu podmienku – preukázanie reálneho dodania tovaru alebo služby, pričom vo vzťahu k jej preukázaniu dôkazné bremeno zaťažuje osobu, ktorá si odpočítanie dane uplatňuje. Splnenie dôkazného bremena nespočíva iba v jeho formálnej deklarácii predložením dokladov s predpísaným obsahom, ale doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a musia byť ako právna skutočnosť aj preukázané. K dôkaznému bremenu správny súd v podrobnostiach ďalej poukazuje na ustálenú judikatúru kasačného ako aj Ústavného súdu Slovenskej republiky (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 03.02.2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27.09.2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30.04.2019, sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21.04.2020, sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11.06.2019, sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019; rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018, sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12.2009 a sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15.11.2017).

55. Správny súd súčasne uvádza, že závery daňových orgánov o tom, že v prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm nie sú bez ďalšieho predpokladom na odpočítanie dane v zmysle Zákona o DPH, t. j. osoba uskutočňujúca zdaniteľné plnenie musí byť zhodná s osobou uvedenou na faktúre, boli prekonané judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie. Na podklade uvedeného rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie hmotnoprávnou podmienkou odpočtu totiž nie je stotožnenie skutočného dodávateľa so subjektom uvedeným na faktúre, ale status dodávateľa, ktorý musí byť zdaniteľnou osobou. Nedodržanie formálnych podmienok môže mať za následok nepriznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty, ak porušenie takýchto formálnych požiadaviek znemožňuje predloženie jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne požiadavky boli splnené. Dôkazná situácia tak ako vyplýva z administratívneho spisu, kedy bola preukázaná materiálna existencia plnenia, v podobe dodaných služieb – ktoré potvrdil ako žalovaný, tak aj správca dane, spolu so žalobcom, ako aj so zástupcami spoločnosti UNSECO a spoločnosti MARVEL, nenaznačuje nesplnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Súčasne je zrejmé, že akcie Športovec roka 2016 a Mejdan roka sa uskutočnili a súčasne z administratívneho spisu vyplýva, že tento obsahuje dokumentáciu (fotodokumentáciu), z ktorej je zrejmé, že žalobca, resp. logo žalobcu bolo na týchto akciách prezentované.

56. Podstatnou žalobnou argumentáciou žalobcu sú tie žalobné body, v ktorých namieta, že preukázal reálnu existenciu materiálneho plnenia v tom zmysle, že deklarované plnenie bolo skutočne dodané a, že správca dane spochybňuje dodanie služieb iba na tom základe, že dodanie služieb sa malo realizovať subdodávateľsky, nie priamo jednotlivými dodávateľmi a že nebolo zrejmé, kto tieto služby skutočne vykonal – teda kto jednotlivé zložky reklamnej kampane vytvoril, kto logo žalobcu na jednotlivé zložky reklamnej kampane umiestniť a komu boli následne tieto reklamné výstupy fakturované.

57. V zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie nie je možné odmietnuť odpočítanie dane len z dôvodu, že daňový subjekt nevie preukázať, že služby dodal ním deklarovaný dodávateľ, prípadne ho zabezpečil prostredníctvom subdodávateľských subjektov, k čomu však vedú závery správcu dane a žalovaného, ktorí spochybnili to, že spoločnosť UNSECO a spoločnosť MARVEL žalobcovi deklarované služby dodali. Správny súd týmto dáva do pozornosti, že Súdny dvor Európskej únie v rozhodnutí vo veci C-610/19 Vikingo uvádza, že hmotno-právne podmienky, ktorým podlieha právo na odpočítanie sú splnené len vtedy, ak sa reálne uskutočnilo dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje faktúra. Z uvedeného rovnako vyplýva, že vznik daňovej povinnosti sa viaže k dodaniu tovaru alebo služby, ale bez toho, aby dodávateľ bol bližšie konkretizovaný. Podľa Súdneho dvora Európskej únie skutočnosť, že dotknutý tovar vo veci samej nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, ani jej subdodávateľ nepostačuje na vyvodenie záveru, že k predmetnému dodaniu tovaru nedošlo, ani na to, aby mohlo byť odopreté právo na odpočítanie. Z rozhodnutia teda nevyplýva, že hmotno-právnou podmienkou na uplatnenie práva na odpočet dane je to, že tovar alebo služby musia byť dodané dodávateľom uvedeným na faktúrach a uvedenému dodávateľovi vznikla aj daňová povinnosť. Z rozhodnutia vyplýva, že hmotno-právnou podmienkou pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane je to, že daňový subjekt disponuje materiálnou existenciou plnenia, na ktoré sa vzťahuje faktúra a predloží doklady a dôkazy, že v danom prípade službu, na základe ktorej vzniklo právo na odpočítanie dane, použil pre potreby svojich vlastných zdaniteľných transakcií. Právo na odpočítanie dane možno zamietnuť len vtedy, ak by porušenie formálnych požiadaviek viedlo k nemožnosti predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotno-právne podmienky boli splnené alebo sa preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (obdobne aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/52/2021 zo dňa 15.11.2022).

58. Správny súd v nadväznosti na námietku žalobcu, že správca dane spochybnil dodanie služieb poukazom na nezrovnalosti ohľadom dodania služieb subdodávateľsky, uvádza, že len na podklade spochybnenia okolností týkajúcich sa dodávateľských alebo subdodávateľských článkov reťazca nemožno automaticky bez ďalšieho zamietnuť nárok na odpočet DPH, a preto aj túto žalobnú námietku vyhodnotil ako dôvodnú. Takéto zamietnutie by prichádzalo do úvahy za predpokladu, že 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. V prejednávanej veci však z administratívneho konania vrátane priebehu dokazovania zavŕšeného rozhodnutiami daňových orgánov nevyplývalo, že by sa

v tomto konaní vôbec vyskytla otázka daňového podvodu. Správny súd súčasne uvádza, že obchodné vzťahy medzi žalobcom a jeho dodávateľmi – spoločnosťou UNSECO a spoločnosťou MARVEL neboli postavené na tom, že títo dodávatelia mali povinnosť jednotlivé zložky reklamnej kampane vytvoriť alebo logo žalobcu na jednotlivé zložky reklamnej kampane umiestniť.

59. Ako vyplýva zo zmluvy medzi žalobcom a spoločnosťou UNSECO (ktorá sa nachádza v administratívnom spise), spoločnosť UNSECO sa zaviazala komplexne poskytnúť reklamné služby pre žalobcu a za týmto účelom uviesť logo, obchodné meno, respektíve iné označenie žalobcu na reklamných a propagačných kampaniach a pod. Súčasne z tejto zmluvy (čl. II, bod 2.7) vyplýva, že spoločnosť UNSECO mohla tieto služby vykonávať aj subdodávateľsky. Úlohou spoločnosti UNSECO tak nebolo vytvoriť jednotlivé zložky, ale zabezpečiť uvedenie týchto jednotlivých zložiek, čo ako vyplýva z administratívneho spisu, nebolo spochybnené.

60. Súčasne, ako vyplýva zo zmluvy medzi žalobcom a spoločnosťou MARVEL (ktorá sa taktiež nachádza v administratívnom spise), spoločnosť MARVEL sa zaviazala zabezpečiť propagáciu a reklamu žalobcu, najmä formou uverejnenia loga alebo názvu žalobcu, čo ako vyplýva z administratívneho spisu, nebolo spochybnené. Správny súd tak námietku týkajúcu sa uskutočnenia zdanieľných plnení dodávateľmi žalobcu vyhodnotil ako dôvodnú.

61. Správny súd ďalej vyhodnotil ako dôvodnú aj námietku, týkajúcu sa charakteru zabezpečených služieb. Tu správny súd poukazuje na už ustálenú súdnu prax kasačného súdu, ktorý vo svojej rozhodovacej činnosti už niekoľkokrát uviedol, že rozlišovanie v kvalifikácii plnenia ako sponzoringu (sponzorského odkazu) alebo ako reklamnej služby nie je pre odpočet DPH významné. Napríklad v rozsudku sp. zn. 8Sžfk/18/2021 zo dňa 27.07.2023 v bode 39 uviedol, : „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.“ Ďalej v rozsudku sp. zn. 5Sfk/20/2021 zo dňa 27.06.2023 v bode 24 konštatoval, : „zákon č. 222/2004 Z. z. na účely odpočítania dane z prijatých služieb nerobí rozdiel medzi reklamou a sponzoringom v tom zmysle, že by boli služby spojené so zabezpečením sponzorského odkazu zákonom explicitne vylúčené zo všeobecného režimu DPH.“ Obdobne je v rozsudku sp. zn. 4Sfk/55/2021 zo dňa 22.03.2023 v bode 41 kasačný súd toho názoru, 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“ (ďalej pozri napríklad aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/58/2022 zo dňa 27.06.2024).

62. Z hľadiska práva na odpočítanie DPH je rozhodujúcou práve odpoveď na otázku, či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisela s ďalšími zdanieľnými obchodmi žalobcu a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov žalobcu. Správny súd ďalej podotýka, že rovnako nie je z hľadiska vplyvu na výkon práva na odpočítanie DPH relevantným ani analyzovanie nárastu obratu daňového subjektu v časovom období po dodaní reklamnej služby. Uvedené právne závery vychádzajú z niekoľkých rozsudkov kasačného súdu (napr. 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. 2Sfk/118/2022 zo dňa 26.10.2023 alebo sp. zn. 2Sfk/93/2022 zo dňa 30.11.2023), v zmysle ktorých nie je pre odpočet DPH podstatné, či plnenie nazveme sponzorským odkazom alebo reklamnou službou. Rozhodujúce je, či bolo preukázané, že deklarovaná reklamná služba mala priamy a bezprostredný súvis s jednou alebo viacerými zdanieľnými transakciami daňového subjektu na výstupe. Žalobná námietka tak bola vyhodnotená ako dôvodná.

63. S odkazom na uvedené tak správny súd vyhodnotil podanú žalobu ako dôvodnú, a preto s odkazom na § 191 ods. 1 písm. c) SSP napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie zrušil a vec vrátil orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie. V ďalšom konaní bude úlohou finančných orgánov znova prejednať vec žalobcu, viazaní názorom správneho súdu a poskytnúť mu relevantné a preskúmateľné odpovede na všetky jeho podstatné námietky. Orgány finančnej správy budú v ďalšom konaní povinné rozlišovať medzi (i) nepreukázaním hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH, (ii) spáchaním daňového podvodu, (iii) účasťou na daňovom podvode alebo (iv) zneužitím práva. Úlohou finančných orgánov však bude buď relevantne spochybníť splnenie materiálnych podmienok a zreteľne oznámiť žalobcovi, ktorú podmienku považujú za spochybnenú s následným umožnením žalobcovi preukázať jej splnenie alebo preukázať, že žalobca buď priamo participoval na daňovom podvode alebo

mal a mohol vedieť, že k daňovému podvodu dochádza v rámci obchodného reťazca (na jeho iných stupňoch), ktorého bol súčasťou alebo či došlo k zneužitiu práva.

64. Nad rámec vyššie uvedeného a na okraj správny súd poukazuje aj na to, že je súčasne nevyhnutné odlišovať umelé navyšovanie zdaniteľného plnenia od neexistencie zdaniteľného plnenia. Zdaniteľné plnenie a cena zdaniteľného plnenia sú dve odlišné právne kategórie, z ktorých existencia zdaniteľného plnenia má objektívny charakter, jeho cena sa však spravidla určuje dohodou strán o cene plnenia. Zmluvné strany ako účastníci daňovej transakcie môžu slobodne určovať výšku ceny zdaniteľného plnenia na základe konsenzu zmluvných strán (k tomu pozri aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sfk/25/2022 zo dňa 30.11.2023).

65. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP, podľa ktorého úspešnému žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, o ktorej výške rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník podľa § 175 ods. 2 SSP.

66. Toto rozhodnutie senát Správneho súdu v Bratislave prijal pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je možné podať prostredníctvom Správneho súdu v Bratislave na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v lehote 30 dní od jeho doručenia (§ 443 ods. 2 písm. a) v spojení s § 493e SSP a v spojení s § 145 ods. 2 písm. a) SSP). Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 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 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“), d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh) (§ 445 ods. 1 SSP).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve, b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu, c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník, d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie, e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený správny súd, f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo j) podanie bolo nezákonne odmietnuté (§ 440 ods. 1 SSP).

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom (§ 440 ods. 2 SSP).

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa; ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d); je žalovaným Centrum právnej pomoci (§ 449 ods. 1 a 2 SSP).