

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: 2Sf/66/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5020200118
Dátum vydania rozhodnutia: 15. 01. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Drahomíra Mikulajová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2025:5020200118.4

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Drahomíry Mikulajovej (sudkyňa spravodajkyňa) a členov senátu JUDr. Petra Piroša a JUDr. Mgr. Kataríny Haviarovej, v právnej veci žalobcu: TATRY – BETÓN, s.r.o., so sídlom Za mostom 1011/43, 031 04 Liptovský Mikuláš, IČO: 46 688 005, právne zast.: ŠTELLMACHOVÁ & PARTNERS, s. r. o., so sídlom Hurbanova 1243/18, 031 01 Liptovský Mikuláš, IČO: 36 861 251, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100389345/2020 zo dňa 7. februára 2020, takto

rozhodol:

- I. Súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100389345/2020 zo dňa 07. februára 2020, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 102305012/2019 zo dňa 07. októbra 2019 z r u š u j e a vec vracia orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.
- II. Žalovaný je p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania v rozsahu 100 %, v lehote 15 dní od právoplatnosti rozhodnutia o výške trov konania, ktoré bude vydané po právoplatnosti tohto rozsudku.

odôvodnenie:

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Liptovský Mikuláš (ďalej aj len „správca dane“) vykonal u žalobcu TATRY - BETÓN, s.r.o., so sídlom Za mostom 1011/43, 031 04 Liptovský Mikuláš, IČO: 46 688 005 daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2016, júl 2017 a november 2017. Daňová kontrola sa začala dňa 09.11.2018 na základe Oznámenia o začatí daňovej kontroly č. 102080728/2018 zo dňa 19.10.2018. Správca dane postupom podľa zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vykonal potrebné úkony z dôvodu preverenia reálnosti uskutočnenia zdaniteľných plnení a splnenia podmienok ustanovených v § 49 až v § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) pre odpočítanie DPH. Oznámením č. 101236211/2019 zo dňa 23.05.2019 správca dane oboznámil žalobcu so skutočnosťami zistenými pri výkone daňovej kontroly pre DPH za zdaňovacie obdobia október 2016, júl 2017 a november 2017, a to podľa § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku a s pochybnosťami správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ku ktorým sa žalobca vyjadril podaním zo dňa 10.06.2019. Správca dane vyhotovil o výsledku daňovej kontroly protokol č. 101839324/2019 zo dňa 31.07.2019 (ďalej len „Protokol“), ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole doručený žalobcovi dňa 02.08.2019. Žalobca sa k zisteným skutočnostiam uvedeným v Protokole vyjadril podaním zo dňa 14.08.2019. Termín ústneho pojednávania ohľadom prerokovania

pripomienok a dôkazov na základe vyjadrenia žalobcu k Protokolu z daňovej kontroly bol dohodnutý na deň 24.09.2019, o čom následne bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102224634/2019.

Prvostupňové rozhodnutie

2. Následne správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania rozhodnutím č. 102305012/2019 zo dňa 07.10.2019 (ďalej aj len „rozhodnutie správcu dane“) vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie júl 2017 rozdiel dane v sume vo výške 12 000,00 Eur na DPH.

3. Správca dane nepriznal žalobcovi za zdaňovacie obdobie júl 2017 právo na odpočítanie DPH z faktúry č. 102017047 (interné číslo 30170331) zo dňa 31.07.2017, dátum dodania 31.07.2017, základ dane 60 000,00 Eur, DPH vo výške 12 000,00 Eur, celková suma faktúry 72 000,00 Eur vystavenej dodávateľom VH - AUTORACING s.r.o., so sídlom 023 03 Zborov nad Bystricou č. 70, IČO: 46 087 800 (t. č. od 09.07.2019 VH - AUTORACING s.r.o. v likvidácii, so sídlom Peterská 15199/20, 821 03 Bratislava - mestská časť Ružinov) (ďalej aj len „dodávateľ“ alebo „VH - AUTORACING s.r.o.“) za propagáciu firmy na reklamnej ploche firmy VH - AUTORACING s.r.o.

4. Podľa správcu dane daňový subjekt nepreukázal žiadnymi relevantnými dokladmi a dôkazmi, že na prezentovaných podujatiach – automobilové rally, preteky automobilov do vrchu zaradených do seriálu Majstrovstiev Slovenskej republiky a strednej Európy pre rok 2016 a 2017 bola reálne prezentovaná podnikateľská činnosť daňového subjektu, jednotlivé produkty a služby, keďže na pretekárskych automobiloch bolo umiestnené logo žalobcu, ktoré predstavuje len grafické znázornenie, resp. označenie žalobcu bez uvedenia akejkoľvek informácie o ňom. Správca dane dospel k záveru, že nešlo o poskytnutie reálnych služieb kontrolovanému daňovému subjektu, ale o sponzorstvo kontrolovaného daňového subjektu, ktoré plnilo určité marketingové ciele, avšak nešlo o reklamu, ktorá by kontrolovanému daňovému subjektu zakladala nárok na odpočítanie DPH. Daňový subjekt v rámci výkonu daňovej kontroly a ani v priebehu vyrubovacieho konania nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy, ktoré by preukazovali, že predmetom poskytnutých reklamných služieb bol naplnený účel reklamy. V nadväznosti na záver správcu dane, podľa ktorého zákon o DPH definíciu reklamných služieb neobsahuje a ani sa v prípade reklamných služieb neodvoláva na žiaden právny predpis, vychádzal správca dane z ich definície uvedenej v rozsudku SD EÚ C-68/92, ktorá vymedzuje reklamu ako aktivitu smerujúcu k rozšíreniu odkazu a informovanosti spotrebiteľa o existencii a vlastnostiach výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich dopyt. Z tohto dôvodu sa preto nejednalo o reklamné služby, a tiež nebolo preukázané že žalobca predmetné plnenie použil na dodávky vlastných tovarov a služieb.

Druhostupňové rozhodnutie

5. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100389345/2020 zo dňa 07.02.2020 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že bez ohľadu na to, ako správca dane pomenoval predmetné plnenie medzi spoločnosťou VH – AUTORACING s.r.o. a daňovým subjektom, je zrejmé, že sa nejednalo o reklamné služby, a zároveň sa nepreukázalo, že predmetné plnenie použil daňový subjekt na dodávky vlastných tovarov a služieb. Správca dane postupoval správne, keď aplikoval definovanie reklamných služieb vymedzených rozsudkom Súdneho dvora EÚ. Z definície reklamy podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame je zrejmé, že cieľom reklamy je uplatnenie produktov na trhu t. j. nabádanie ku kúpe konkrétneho tovaru alebo služby. Zobrazenie loga žalobcu tento cieľ nenaplnilo. Podľa žalovaného žalobca nenaplnil zákonnú požiadavku ustanovenú v § 49 ods. 2 zákona o DPH, a preto podľa neho správca dane postupoval v súlade so zákonom, keď daňovému subjektu – spoločnosti TATRY – BETÓN, s.r.o. nepriznal právo na odpočítanie DPH z predmetnej faktúry č. 102017047 zo dňa 31.07.2017 v sume 12 000,00 Eur.

Žaloba, žalobné body a argumentácia žalobcu

6. Žalobca v zákonom stanovenej lehote napadol rozhodnutie žalovaného správnou žalobou, v ktorej navrhol zrušiť rozhodnutie žalovaného a tiež rozhodnutie správcu dane a vrátiť vec orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie. Zároveň žiadal priznať správnej žalobe odkladný účinok.

7. Žalobca zdôraznil, že daňové orgány nepopreli, že by zo strany dodávateľa neboli dodané služby vyúčtované faktúrou č. 102017047 zo dňa 31.07.2017, avšak neuznali náklady na propagáciu žalobcu na reklamnej ploche označeného dodávateľa. Správca dane a žalovaný uzavreli, že predmetné služby nemali charakter reklamných služieb a že nie je preukázané, že žalobca použil predmetné plnenie na dodávku vlastných tovarov a služieb. Podľa žalobcu správca dane tieto „služby“ nesprávne posúdil a svoj záver oprel o subjektívny záver a domnienku, že išlo o „sponzoring“, a to nemá oporu v zákone a ani v judikatúre SD EÚ.

8. Žalobca uviedol, že pre vznik nároku na odpočet je v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH podstatné, aby prijatý tovar a služby mali priamu a bezprostrednú väzbu na zdaniteľné plnenie s nárokom na odpočítanie dane, teda aby platiteľ dane prijal tovar alebo službu na účely svojho podnikania ako platiteľ dane. To žalobca v administratívnom konaní riadne preukázal a správca dane oproti tomu nepreukázal opak, teda, že platiteľ dane – žalobca prijal reklamné služby na iný účel, než na účel svojho podnikania.

9. Poukázal na skutočnosť, že s predmetným dodávateľom uzatvoril Zmluvu o vykonaní reklamy zo dňa 01.07.2017, predmetom plnenia ktorej bolo vykonanie reklamy – umiestnenie reklamného textu na vozidlách dodávateľa počas automobilových rally, pretekov áut do vrchu a na vozidlách počas celého roka 2017. Realizácia dodávky bola preukázaná, žalobca poukázal na dôkaz – CD nosič a fotodokumentáciu, a zároveň správca dane uvedené ani nepoprel, ale správca dane i žalovaný tieto služby nepovažovali za služby reklamné. Predmet zmluvy je reklamou podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o reklame, v zmysle ktorého je reklama predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe, súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu. V danom prípade mal správca dane riešiť otázku, či služby dodávateľa propagovali žalobcu a jeho podnikateľskú činnosť. Konkrétne išlo o propagáciu loga, obchodného mena a činnosti žalobcu s cieľom uplatniť ním poskytované produkty a s tým spojené služby na trhu. Prezentácia žalobcu a jeho podnikateľských aktivít a tovarov – betónu, je naplnením definičného znaku reklamy podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o reklame. Žalobca prijal služby na účely svojho podnikania v súlade s úpravou § 49 ods. 2 zákona o DPH. Samotné označenie nespochybniteľne vymedzuje oblasť podnikania žalobcu, nosný produkt, logo a obchodné meno označuje jediný a nosný produkt ponúkaný žalobcom na trhu slovom – „betón“, má teda vypovedaciu hodnotu. Logo žalobcu samo o sebe podávalo dostatočnú informáciu o produktoch žalobcu, v súvislosti s čím poukázal žalobca na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 33/2007 zo dňa 14.02.2008, v zmysle záverov ktorého: Pre účely efektu reklamy na podnikanie subjektu je dostatočné preukázanie spôsobilosti reklamy vytvoriť vnem u zákazníkov na trhu. Uviedol, že žalobca spojil svoje obchodné meno a logo so športovými podujatiami s cieľom propagovať svoju podnikateľskú činnosť, reklamné služby mu poskytol dodávateľ, s ktorým nie je personálne a ani majetkovo prepojený. Žalobca tvrdil, že zákazníkov je možné získať na akomkoľvek mieste a v akomkoľvek čase, pričom správanie zákazníka nie je možné odhadnúť ani predvídať. Správca dane nemôže určovať, na ktorých miestach alebo podujatiach môže žalobca uskutočňovať reklamu svojich aktivít, teda kde je to vhodné, nakoľko by to viedlo k narušeniu princípu neutrality DPH. Reklama sa môže, ale aj nemusí prejavíť hospodárskym dopadom, resp. prínosom, pričom túto súvislosť však nie je možné priamo zmerať, pretože reklama sa nemusí prejavíť v podobe nových zákazníkov reklamovaného subjektu a stále pôjde o reklamu. Žalobca po dodaní služieb dosahoval nemalé zisky, ale či táto skutočnosť nastala v dôsledku tržieb od tých zákazníkov, ktorí boli získaní reklamou, nie je možné zistiť. Na podporu svojej argumentácie poukázal žalobca na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf 64/2016 zo dňa 06.03.2018, v zmysle ktorého: Miera ovplyvnenia ľudského správania sa reklamou, nie je exaktne merateľná. Žalovaný sa pritom so závermi vyplývajúcimi z tohto rozhodnutia nesprávne vysporiadal. Tvrdil, že umiestnenie loga žalobcu na motorovom vozidle je činnosťou, ktorá je spôsobilá uplatniť a podporiť predaj produktov žalobcu a poukázal aj na závery rozsudku Súdneho dvora EÚ C-231/94 vo veci Faaborg – Gelting Linien A/S proti Finanzamt Flensburg, v zmysle ktorého je potrebné posúdiť všetky charakteristické vlastnosti plnenia. Uviedol tiež, že predmetné reklamné služby boli protihodnotou finančného plnenia, ktoré žalobca poskytol dodávateľovi. Poukázal tiež na závery rozsudku Súdneho dvora EÚ C-16/93 vo veci Tolsma proti Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarder, v zmysle ktorého: Poskytnutie služby je predmetom dane, ak sa uskutočňuje za protihodnotu a existuje priamy právny vzťah medzi poskytovateľom služby a príjemcom služby, odmena predstavuje skutočnú protihodnotu za služby poskytnuté príjemcovi.

10. Žalobca namietal, že správca dane posudzoval predmetné plnenie ako údajný sponzoring, pričom poukázal na skutočnosť, že neexistuje právna norma, ktorá by definovala kritériá „sponzoringu“. Záver

žalovaného, podľa ktorého bez ohľadu na to, ako správca dane plnenie pomenoval je zrejmé, že sa nejednalo o reklamné služby a zároveň nebolo preukázané, že žalobca použil predmetné plnenie na dodávky vlastných tovarov a služieb, je arbitrárny a v zrejmom rozpore so skutkovým stavom. Správca dane najprv tvrdil, že ide o sponzoring podľa zákona č. 308/2000 Z. z. a neskôr netrval na tom, že je potrebné vec posudzovať podľa tohto zákona, ale naďalej zotrval na svojom závere, že nešlo o reklamu a ani reklamné služby, ale o sponzoring. Žalobca zdôraznil, že nie je subjektom podľa § 1 písm. b) zákona č. 308/2000 Z. z. Vzťah žalobcu a dodávateľa podľa zákona č. 308/2000 Z. z. následne žalovaný pod túto právnu úpravu nepodradil, ale použil ju ako pomôcku na charakteristiku sponzorstva, čo žalobca hodnotil ako nelogický a nedostatočne odôvodnený záver. V tejto časti poukázal na závery rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžo 81/2010 zo dňa 31.01.2011, podľa ktorého nedostatok riadneho odôvodnenia rozhodnutia predstavuje porušenie práva na spravodlivé konanie. Žalobca zdôraznil, že už v odvolaní poukazoval na použitie cudzieho elementu, teda zákona č. 308/2000 Z. z. a definície z neho vyplývajúcej ohľadne pojmu sponzoring a vo vyjadrení ku Protokolu v rámci administratívneho konania poukazoval na neaplikáciu definície pojmu „reklama“. Zo žiadneho dôkazu v rámci administratívneho konania nevyplýva, že sa žalobca prezentoval ako sponzor podujatí alebo nejakého športovca. Žalobca prezentoval výlučne sám seba, cez svoje obchodné meno, logo a názov nosného produktu ním uvádzaného na trh. Podľa žalobcu daňové orgány vychádzali z nesprávnej aplikácie zákona č. 308/2000 Z. z.

Vyjadrenie žalovaného

11. Žalovaný zopakoval podstatné závery obsiahnuté v odôvodnení jeho rozhodnutia a zdôraznil, že iba samotné uvedenie loga žalobcu, nie je spôsobilé uplatniť a podporiť predaj jeho produktov na trhu. K pojmu reklamné služby uviedol, že sa jedná o pojem Európskeho spoločenstva, ktorý musí byť vykladaný jednotne. Preto správca dane postupoval správne, keď aplikoval definovanie reklamných služieb vymedzené rozsudkom Súdneho dvora EÚ. K námietke žalobcu viažucej sa k rozsudku SD EÚ C-16/93 žalovaný uviedol, že nie je zrejmé, na čo chcel žalobca týmto rozsudkom poukázať. Ak to bola skutočnosť, že sa jedná o poskytnutie služby za odplatu, tak uvedená skutočnosť nebola spochybnená a ak to bola skutočnosť, že poskytnutá služba bola predmetom dane z pridanej hodnoty v zmysle § 2 zákona o DPH, tak ani táto skutočnosť nebola spochybnená.

12. Správca dane v prípade žalobcu pri posudzovaní predmetného fakturovaného plnenia medzi spoločnosťou VH – AUTORACING s.r.o. a žalobcom, vychádzal z konkrétne dohodnutých podmienok a zisteného skutkového stavu. Žalobca o sebe neuvádza, že je v pozícii sponzora (uvedenú skutočnosť dokonca popiera) a tiež žalobcovi neboli poskytnuté služby propagácie obchodného mena a loga, ale propagované bolo iba jeho logo.

13. Pokiaľ žalobca namietal až v rámci súdneho konania, že podľa jeho informácií iní správcovia dane uznali iným obchodným spoločnostiam právo na odpočítanie DPH z faktúr vystavených dodávateľom za poskytované služby, žalovaný zdôraznil, že predmetom odvolacieho konania bolo konkrétne rozhodnutie správcu dane. Žalovanému tiež z jeho rozhodovacej činnosti nie je známy zrovnateľný prípad, o ktorom by rozhodol odlišne.

14. K námietke žalobcu ohľadom vnímania loga žalobcu na motorovom vozidle žalovaný uviedol, že sa stotožňuje s názorom žalobcu, že v prípade motorového vozidla zúčastňujúceho sa rally sa nejedná o statický, ale o dynamický predmet, pri ktorom však jeho dynamika – pohyb, sťažuje vnímanie polepov umiestnených na jeho povrchu. Ako vyplýva z predloženej fotodokumentácie logo žalobcu bolo umiestnené na predných dverách (dvere jazdca a spolujazdca) motorového vozidla. Nebolo jediným polepom a nevynikalo medzi ostatnými polepmi. Možnosť zaregistrovať uvedené logo v prípade pretekárskej jazdy vozidla okom diváka, nebola podľa názoru žalovaného za určitých podmienok vylúčená. Žalovaný však zdôraznil, že skutočnosť vnímania loga žalobcu nebola tou skutočnosťou, pre ktorú sa žalobcovi neuznalo právo na odpočítanie dane. Žalobca nenaplnil zákonnú požiadavku v zmysle ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH, pretože nepreukázal, že predmetné plnenie použil na dodávky vlastných tovarov a služieb.

Replika žalobcu na vyjadrenie žalovaného

15. Väzba medzi faktúrou a zmluvou o vykonaní reklamy je nepochybná a nebolo ani sporné, že fakturované reklamné služby boli dodávateľom v skutočnosti žalobcovi dodané. Z pohľadu žalobcu išlo o prísne formalistický prístup žalovaného, ktorý argumentoval tým, že nebolo zobrazené obchodné meno TATRY – BETÓN, s.r.o., ale len slovný nápis v logu Tatry Betón v spojitosti s obrysom dvoch vrchov bez označenia právnej formy „s.r.o.“. Tak laickej, ako aj odbornej verejnosti je nepochybne už na prvý pohľad zrejmé, že nápis v logu Tatry Betón znamená, že ide o obchodnú spoločnosť, ktorej obchodné meno, resp. jej časť znie Tatry Betón. V nadväznosti na pojem „reklamné služby“ v spojení s rozsudkom SD EÚ C-68/92 žalobca konštatoval, že uvedením obchodného mena a loga na motoristických akciách špecifikovaných v Zmluve o vykonaní reklamy, ako aj na doprovodných motorových vozidlách bola zabezpečená prezentácia žalobcu a jeho podnikateľských aktivít a tovarov v podobe betónu, ako jedného z definičných znakov reklamy v zmysle vyššie citovaného rozsudku SD EÚ, a preto nie je možné prijať závery žalovaného o tom, že v predmetnej veci nejde o reklamné služby. Žalobca splnil všetky zákonné podmienky pre odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH. Preukázal, že reklama bola vynaložená na účel prezentácie podnikateľskej činnosti a výrobkov žalobcu a jeho obchodného mena, súvisela s jeho činnosťou a jej zámerom bolo dosiahnutie, zabezpečenie, udržanie a zvýšenie príjmov, pričom umiestnenie loga žalobcu na motorových vozidlách určite možno považovať za činnosť, ktorá je spôsobilá uplatniť a podporiť predaj produktov žalobcu na trhu. Zároveň navrhol, aby súd z dôvodu hospodárnosti konania aplikujúc ustanovenie § 65 ods. 1 SSP spojil na spoločné konanie vecí, ktoré začali u neho pod sp. zn. 31S/37/2020 (DPH za júl 2017), sp. zn. 30S/51/2020 (DPH za november 2017) a sp. zn. 30S/52/2020 (DPH za október 2016).

Duplika žalovaného

16. Žalovaný k replike žalobcu uviedol, že na automobiloch nebolo zobrazené obchodné meno žalobcu (TATRY – BETÓN, s.r.o.) a ani uvedená jeho činnosť. Z predmetného loga nie je možné zistiť, akej spoločnosti patrí a tiež žiadnym spôsobom nepropaguje žiadne produkty, tovary/služby, neporovnáva ich s inými produktmi, nevyzdvihuje ich kvality. Nemôže teda logicky predstavovať ani podnet k ich kúpe a zvýšeniu predaja.

Predchádzajúce súdne konanie

17. Krajský súd v Žiline uznesením č. k. 31S/37/2020-94 zo dňa 18.08.2020, právoplatným dňa 04.09.2020, návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe aplikujúc ustanovenie § 188 SSP zamietol. Uznesením č. k. 31S/37/2020-137 zo dňa 13.04.2021, právoplatným dňa 06.05.2021, návrh žalobcu na spojenie vecí na spoločné konanie zamietol.

18. Rozsudkom č. k. 31S/37/2020-180 zo dňa 30.03.2022 Krajský súd v Žiline zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie podľa § 191 ods. 1 písm. d) a písm. f) SSP a podľa § 191 ods. 4 SSP, a to primárne z dôvodu nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného pre nedostatok dôvodov a tiež z dôvodu, že základ napadnutého rozhodnutia nemá oporu v administratívnom spise.

19. Správny súd konštatoval, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Žalovaný okrem prevzatia a stotožnenia sa so závermi správca dane ohľadom absencie právnej úpravy inštitútu reklamy a reklamných služieb, ako aj sponzorstva a sponzorského odkazu v úprave zákona o DPH a založenia svojho rozhodnutia na záveroch judikatúry SD EÚ (C-68/92, C-69/92) vo vzťahu k reklamným službám, pomerne rozsiahlo, avšak bez bližšieho prepojenia s konkrétnymi výsledkami vykonaného dokazovania (predovšetkým s výsledkami vykonaného dôkazu výsluchom konateľa dodávateľa - svedka A. B. a s predloženou Zmluvou o vykonaní reklamy zo dňa 01.07.2017), neuvádza vyhodnotenie vykonaných dôkazov v súlade s dôsledným naplnením zásady voľného hodnotenia dôkazov. Táto zásada, upravená v § 3 ods. 3 daňového poriadku, vyžadovala v pomeroch predmetnej veci vyhodnotenie vykonaných dôkazov tak, aby bolo možné na základe výsledkov vykonaného dokazovania a predovšetkým v odôvodnení rozhodnutia uvedených úvah správneho orgánu pri tomto hodnotení, spoľahlivo dospieť k záveru o správnosti a o presvedčivosti konštatovania žalovaného, podľa ktorého: „Iba samotné uvedenie loga nie je spôsobilé uplatniť a podporiť predaj jeho produktov na trhu. Vzhľadom na uvedené skutočnosti nešlo v danom prípade o poskytnutie reklamných služieb. Správca dane predmetné plnenie označil ako sponzorský odkaz. Bez ohľadu na to ako správca dane pomenoval predmetné plnenie medzi spoločnosťou VH - AUTORACING s.r.o. a odvolávajúcim je zrejmé, že sa nejednalo o reklamné služby a zároveň sa nepreukázalo, že predmetné plnenie

použil odvolávajúci na dodávky vlastných tovarov a služieb.“ Tento záver, na ktorom žalovaný založil svoje rozhodnutie nie je v odôvodnení jeho rozhodnutia dostatočne a tým preskúmateľne odôvodnený. Správne mu nebolo zrejmé, ako žalovaný vyhodnotil vzájomný vzťah medzi definíciou reklamy podľa zákona o reklame a definíciou reklamných služieb podľa označených rozsudkov Súdneho dvora EÚ. Uvedené nedostatky dôvodov napadnutého rozhodnutia neumožňovali potom správne mu súdu vyhodnotiť námietku nesprávneho právneho posúdenia veci, keď uviedol, že k vecnému vyhodnoteniu námietky nesprávneho právneho posúdenia, by mal správny súd priestor pristúpiť len vtedy, pokiaľ by rozhodnutie žalovaného vymedzovalo úvahy, ktoré však v jeho odôvodnení absentujú.

20. Odkázal na závery podľa rozsudku Krajského súdu v Žiline vo veci sp. zn. 30S/51/2020 zo dňa 24.08.2021, ktorá má obdobné skutkové východiská a v ktorej veci správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Dôvod vzhliadol v absencii možnosti účastníka administratívneho konania oboznámiť sa s podkladom rozhodnutia, ktorý tvorili nepreložené rozhodnutia SD EÚ, na ktorých správca dane i žalovaný založili svoje závery (rozsudky Súdneho dvora EÚ C-68/92 a C-69/92), z ktorých ani jeden netvorí súčasť správne mu súdu predloženého administratívneho spisu. V dôsledku toho došlo k porušeniu práva účastníka na spravodlivý proces, konkrétne nebolo žalobcovi umožnené ako účastníkovi administratívneho konania oboznámiť sa s podkladom rozhodnutia tvoreným označenými rozsudkami SD EÚ, vo vzťahu ku ktorým nie je možné z dôvodu absencie ich preloženia do slovenského jazyka bez ďalšieho predpokladať a ani spravodlivo požadovať znalosť ich obsahu, „znalosť práva“ a pokiaľ z nich správny orgán vychádzal v otázke definície reklamných služieb, mali tvoriť súčasť obsahu administratívneho spisu. Táto skutočnosť pritom podľa správne mu súdu zakladá dôvod pre zrušenie rozhodnutia žalovaného a je spôsobilá zohľadnenia i bez jej namietania žalobcom práve preto, že zakladá porušenie práva žalobcu na spravodlivý proces. Správny súd uvedené považoval za naplnené v celom rozsahu i v pomeroch tejto veci, čím odôvodnil zrušenie napadnutého rozhodnutia aj podľa § 191 ods. 1 písm. f) SSP. Uviedol, že na tieto závery ostáva bez vplyvu procesná aktivita žalovaného (označil ju za účelovú), ktorý predložil predmetné rozhodnutia SD EÚ správne mu súdu vrátane ich úradných prekladov, ako prílohy podania žalovaného zo dňa 24.03.2022.

21. Najvyšší správny súd SR rozsudkom sp. zn. 1Sfk/90/2022 zo dňa 30.09.2024 zrušil rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/37/2020-180 zo dňa 30.03.2022 a vec vrátil Správne mu súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie, nakoľko sa nestotožnil s právnym posúdením predmetnej veci správne mu súdom.

22. Kasačný súd konštatoval (bod 41.), že vo svojej rozhodovacej činnosti už niekoľkokrát uviedol, že rozlišovanie medzi pomenovaním plnenia ako sponzoring alebo ako reklamné služby nie je pre odpočet DPH relevantné. Napríklad v rozsudku sp. zn. 8Sžfk/18/2021 z 27. júla 2023 v bode 39. uviedol, 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. Ďalej v rozsudku sp. zn. 5Sfk/20/2021 z 27. júna 2023 v bode 24. konštatoval, že: 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 zo zabezpečením sponzorského odkazu zákonom explicitne vylúčené zo všeobecného režimu DPH. Obdobne v rozsudku sp. zn. 4Sfk/55/2021 z 22. marca 2023 v bode 41.: na účely právneho posúdenia, či si daňový subjekt môže odpočítať DPH z prijatej reklamnej služby nie je rozhodujúce, či túto službu správca dane zafinancuje ako sponzoring alebo reklamu. Na uvedených právnych názoroch zotrval kasačný súd aj v tu prejednávanej veci.

23. Podľa kasačného súdu (bod 46.) z rozhodnutí daňových orgánov je zrejmé, že daňové orgány v žiadnom štádiu konania nespochybnili existenciu materiálneho plnenia zo strany dodávateľa. Naopak, v konaní bolo preukázané, že objednané služby dodané boli. Ako aj sám žalovaný uvádza, že z dôkazov predložených žalobcom správca dane zistil, že plnenie zo strany dodávateľa pozostávalo v umiestnení loga žalobcu na motorových vozidlách dodávateľa. Ako vyplýva z vykonaného dokazovania, išlo o propagáciu žalobcu na reklamnej ploche VH - AUTORACING s.r.o. na motorovom vozidle Mitsubishi Lancer EVO X a Ford Fiesta R 5 plus, resp. dopravných vozidlách dodávateľa. Správca dane svoje rozhodnutie o nepriznaní odpočítania DPH založil na skutočnosti, že fakturované plnenie posúdil ako sponzoring, nie ako dodanie reklamných služieb a žalovaný už odlišne od správca dane dospel k záveru, že v prípade prezentácie loga nejde o reklamné plnenie a posúdil toto plnenie ako „iné ako reklamné plnenie“. Uviedol, že práve na vyriešenie tejto otázky sa upriamil aj krajský súd vo svojom rozsudku. Ako

je však uvedené vyššie, takéto rozlišovanie v súvislosti s odpočítaním DPH nie je významné. Podstatné je, či boli splnené materiálne podmienky odpočtu DPH (bod 47.).

24. Kasačný súd uviedol, že zo skutkových okolností prejednávaneho prípadu, ako aj administratívneho spisu a jednotlivých rozhodnutí vydaných v konaní vyplýva, že nedošlo k spochybneniu toho, či žalobca je zdaniteľnou osobou, či je daná materiálna existencia plnenia ani, či boli služby dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. Kasačný súd v obdobnom prípade v rozsudku sp. zn. 5Sfk/20/2021 z 27. júna 2023 však zároveň konštatoval, že ani uvedené pre priznanie odpočítania DPH nepostačuje, ale rozhodujúcou je kladné zodpovedanie 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 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 žalobcu (bod 48.).

25. S poukazom na závery rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Amper Metal Kft., C-334/20 z 25. novembra 2021, kasačný súd vyslovil právny názor, že 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. Skutočnosť, že sa nezvýšil obrat zdaniteľnej osoby, nemôže ovplyvniť výkon práva na odpočítanie (bod 50.).

26. Kasačný súd vyslovil (bod 52.), že v prípade, ak sa daňovým orgánom nepodarí dôvodne spochybníť vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, alebo daňový subjekt unesie svoje dôkazné bremeno na preukázanie splnenia materiálnych ako aj formálnych podmienok odpočtu DPH (k prelíňaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom vid. rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo 14. novembra 2018, bod 21, III. ÚS 401/09 zo 16. decembra 2009), je možné odmietnuť odpočet DPH len, ak správca dane preukáže účasť daňového subjektu na daňovom podvode, o ktorej vedel, alebo vedieť mohol a mal. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje takzvaný Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04).

27. Podľa kasačného súdu, ak teda dodávateľ v postavení zdaniteľnej osoby reálne poskytol žalobcovi zdaniteľné plnenie, vznikla jeho poskytnutím daňová povinnosť, ktorú si dodávateľ v súlade s režimom DPH uplatnil u žalobcu. Súčasne so vznikom daňovej povinnosti vzniklo žalobcovi podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo na odpočítanie dane, avšak iba za predpokladu splnenia ďalšej podmienky stanovenej v § 49 ods. 2 zákona o DPH, že službu použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Krajský súd však sťažovateľom namietané nesplnenie tejto ďalšej podmienky podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH v napadnutom rozsudku bližšie neskúmal. Zodpovedanie otázky, či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu je v danej veci zásadné (bod. 56.).

28. Podľa kasačného súdu Krajský súd v Žiline konanie zaťažil vadou nesprávneho právneho posúdenia veci, keď v dôsledku nesprávnej aplikácie ustanovenia § 134 ods. 1 a ods. 2 SSP nepostupoval v súlade so zákonom, keď žalovanému ako kruciálnu vadu jeho procesného postupu s následkom zrušenia preskúmaného rozhodnutia vytkol, že súčasťou administratívneho spisu neboli slovenské preklady rozsudkov Súdneho dvora EÚ vo veciach C-68/92 a C-69/92, čo správny súd vyhodnotil ako vadu spočívajúcu v absencii opory skutkového stavu vzatého za základ rozhodnutia v obsahu administratívnych spisov, rezultujúcej v žalobcom namietanú (ale inak vecne vôbec nezdôvodnenú) vadu nedostatočne zisteného skutkového stavu veci. Poukázal pritom na už skôr vyslovené závery v rozsudkoch sp. zn. 3Sfk/50/2021 zo dňa 31.01.2024 (zdaňovacie obdobie október 2016) a sp. zn. 3Sfk/51/2021 zo dňa 12.07.2023 (zdaňovacie obdobie november 2017). Ďalej kasačný súd uviedol, že žalovaný vysvetlil, že „pojmem reklamné služby“ vníma ako „pojmem Európskeho spoločenstva“ a pri potrebe jeho jednotného výkladu je podľa žalovaného nevyhnutné aplikovať definíciu reklamných služieb vymedzených rozsudkami Súdneho dvora EÚ prednostne pred národnou legislatívou. Daňové orgány teda jasne uviedli, že k aplikácii zákona č. 147/2001 Z. z. nemienia pristúpiť a zrozumiteľne vysvetlili aj dôvody, prečo tak činia (bod 64.). Kasačný súd dospel k záveru, že správny súd svojím rozsudkom zaťažil správne súdne konanie vadou nesprávneho právneho posúdenia veci, a preto napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Pri opätovnom prejednaní veci kasačný súd

uložil správne mu súdu postupovať v intenciách právneho názoru kasačného súdu (i Súdneho dvora) a opätovne vyhodnotiť právny stav veci v súvislosti s interpretáciou a aplikáciou § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 zákona o DPH na prejednávany prípad.

Posúdenie opodstatnenosti žaloby - podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov súdom

29. Zákonom č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov bol zriadený Správny súd v Banskej Bystrici. Podľa § 3 ods. 3 písm. a) uvedeného zákona výkon súdnictva prešiel od 01.06.2023 z krajských súdov na správne sudy vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu v Trenčíne a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici. Vzhľadom na uvedené sa toto konanie, pôvodne vedené na Krajskom súde v Žiline pod sp. zn. 31/37/2020, vedie na Správnom súde v Banskej Bystrici pod novou sp. zn. 2Sf/66/2024, po zrušení predchádzajúceho rozsudku Krajského súdu v Žiline kasačným súdom a vrátením veci správne mu súdu na ďalšie konanie.

30. Správny súd vo veci rozhodol rozsudkom bez nariadenia pojednávania, nakoľko nezistil žiaden z dôvodov uvedených v ustanovení § 107 ods. 1 SSP, pre ktorý by bolo potrebné v predmetnej veci pojednávanie nariadiť. Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku súd zverejnil postupom v zmysle § 137 ods. 4 SSP dňa 13.12.2024. Rozsudok bol vyhlásený vyvesením jeho skráteného písomného vyhotovenia bez odôvodnenia na úradnej tabuli tunajšieho súdu dňa 15.01.2025 podľa § 137 ods. 3 SSP.

31. Správny súd opätovne preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane, vrátane postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, v rozsahu a z dôvodov správnej žaloby (§ 134 ods. 1 a 2 SSP), a zároveň viazaný vysloveným právny m názorom kasačného súdu, pričom dospel k záveru, že správna žaloba žalobcu je dôvodná, preto rozhodnutie žalovaného zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP v dôsledku zisteného nesprávneho právneho posúdenia veci, ako aj rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa podľa § 191 ods. 3 písm. a) SSP a vrátil vec na ďalšie konanie orgánu verejnej správy prvého stupňa podľa § 191 ods. 4 SSP.

32. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP; v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

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

34. Podľa § 134 ods. 1 a 2 SSP; správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak (1). Správny súd nie je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak a) rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu, b) rozhodnutie alebo opatrenie vydal orgán, ktorý na to nebol podľa zákona oprávnený, c) ide o veci podľa § 192, d) ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. c), ak je žalobcom fyzická osoba, e) ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. d), f) vec súvisí s ochranou práv spotrebiteľa (2).

35. Podľa § 469 SSP; ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, správny súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právny m názorom kasačného súdu.

36. Podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP; správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci.

37. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH; daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

38. 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.

39. 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.

40. 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.

41. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku; 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.

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

43. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku; pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

44. 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 pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

45. 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.

46. 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.

47. 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.

48. 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.

49. Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku; odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací

orgán výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

50. Žalobca namietal, že z hľadiska sledovaného účelu uzavretej Zmluvy o vykonaní reklamy medzi ním a dodávateľom služby – spoločnosťou VH – AUTORACING, s.r.o. bolo z pohľadu žalobcu nepochybné, že jej predmetom bola reklama žalobcu tak, ako ju definuje § 2 ods. 1 písm. a) Zákona o reklame, v zmysle ktorého „reklama je predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu.“ K skutkovým okolnostiam správny súd uvádza, že pokiaľ ide o predmet uzatvorenej Zmluvy o vykonaní medzi objednávateľom TATRY – BETÓN, s.r.o. a zhotoviteľom VH – AUTORACING s.r.o., je ním záväzok zhotoviteľa vymedzený ako vykonanie reklamy podľa požiadaviek objednávateľa pre objednávateľa – umiestnenie reklamného textu s tým, že reklamný text bude umiestnený na reklamných podujatiach – automobilové rally, preteky automobilov do vrchu zaradených do seriálu Majstrovstiev Slovenskej republiky a strednej Európy pre rok 2016 a 2017 a na doprovodných motorových vozidlách počas celého roka. Zároveň bolo zmluvne dohodnuté, že reklamný text bude umiestnený na motorových vozidlách Mitsubishi Lancer EVO X, Ford Fiesta R 5 a na doprovodných motorových vozidlách. Predmetom fakturácie uvedenej na faktúre č. 102017047 zo dňa 31.07.2017 je propagácia žalobcu na reklamnej ploche firmy VH – AUTORACING s.r.o. za júl 2017. Poskytnutie plnenia v zmysle zmluvy o reklame spočívalo v umiestnení loga žalobcu formou polepu na motorové vozidlo Ford Fiesta R 5, ktoré bolo v roku 2017 vo vlastníctve spoločnosti VH – AUTORACING s.r.o. a slúžilo výhradne na pretekárske účely a na sprievodných vozidlách. Logo žalobcu pozostáva z obrysu dvoch vrchov a slovného nápisu Tatry Betón. Spoločnosť VH – AUTORACING s.r.o. sa zúčastnila športového podujatia – automobilových rally, pretekov automobilov do vrchu zaradených do seriálu Majstrovstiev SR a strednej Európy aj v období júl 2017, podľa predložených pozvánok sa malo jednať o IX. RALLY LUBENÍK v dňoch 14. až 15. júla 2017. Správny súd má za to, že možno prisvedčiť žalobcovi, že zverejnenie loga žalobcu, ktorého obsahom je názov: Tatry Betón, obsahuje pre verejnosť správu o existencii žalobcu a predmete jeho hospodárskej/podnikateľskej činnosti (výroba betónu), teda je jeho reklamou a je v tomto smere dostatočne konkrétne. Záver žalovaného, resp. orgánu verejnej správy prvého stupňa, že žalobcovi neboli poskytnuté predmetnou faktúrou deklarované reklamné služby, ale len sponzorsky podporil podujatie, nie je súladný so skutkovými zisteniami v danej veci a citovanou právnou úpravou.

51. Pri opätovnom súdnom prieskume napadnutého rozhodnutia žalovaného (aj rozhodnutia správcu dane) mal správny súd za preukázané, že v danom prípade žalovaný v napadnutom rozhodnutí dôvodil, že neuznal žalobcovi právo na odpočet DPH z faktúry č. 102017047 (interné číslo 30170331) zo dňa 31.07.2017, dátum dodania 31.07.2017, základ dane 60 000,00 Eur, DPH vo výške 12 000,00 Eur, celková suma faktúry 72 000,00 Eur, vystavenej dodávateľom VH - AUTORACING s.r.o., pretože poskytnutie plnenia medzi žalobcom ako objednávateľom v zmysle Zmluvy o vykonaní reklamy a deklarovaným dodávateľom spoločnosťou VH – AUTORACING s.r.o. ako zhotoviteľom, majúce spočívať v prezentácii loga, resp. obchodného mena a činnosti žalobcu formou polepu na motorovom vozidle, nemalo povahu reklamnej služby (správca dane pritom predmetné plnenie označil ako sponzorský odkaz). Žalovaný však dospel k záveru, že bez ohľadu na to, ako správca dane pomenoval predmetné plnenie je zrejmé, že nešlo o reklamné služby a zároveň sa nepreukázalo, že predmetné plnenie použil žalobca na dodávky vlastných tovarov a služieb, čím nespĺnil podmienku v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH. Žalovaný uviedol, že samotné logo žalobcu pozostáva z obrysu dvoch vrchov a slovného nápisu Tatry Betón, keď celkové logo neevokuje, že sa jedná o logo spoločnosti, ktorej hlavnou činnosťou je výroba betónu, resp. že v logu sú uvedené slová „Tatry“ a „Betón“, ktoré sú síce súčasťou obchodného mena žalobcu, avšak tým, že v logu nie je uvedená aj obchodná forma spoločnosti, nie je zrejmé, že sa jedná o obchodné meno spoločnosti, resp. časť obchodného mena spoločnosti. Z predmetného loga taktiež podľa žalovaného nebolo možné zistiť, akej spoločnosti patrí, a tiež žiadnym spôsobom nepropaguje žiadne produkty, neporovnáva ich s inými produktmi, nevyzdvihuje ich kvality. Nemôže teda logicky predstavovať ani podnet k ich kúpe a zvýšeniu ich predaja. Navyše sa nejedná o logo všeobecne známej spoločnosti, ktoré by automaticky evokovalo spoločnosť, ktorej patrí.

52. Vo vzťahu k záverom daňových orgánov, že žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane s poukazom na to, že vyhodnotením charakteru plnenia poskytnutého od dodávateľa VH - AUTORACING s.r.o. nešlo o dodávku reklamy pre žalobcu, správny súd uvádza, že takýto záver nevychádza zo správneho právneho posúdenia veci. Odkazuje pritom na záväzný právny názor kasačného súdu, podľa ktorého nie je relevantným to, či posudzované plnenie s ohľadom na svoje osobitosti je sponzoringom,

reklamou, prípadne ním účastníci zmluvného vzťahu sledovali iný účel, nakoľko v súvislosti s uplatnením režimu DPH išlo len o poskytnutie plnenia - dodanie služby, spojeného so vznikom daňovej povinnosti, keďže došlo k tuzemskému odplatnému poskytnutiu služby žalobcovi, a to zdaniteľnou osobou, ktorá v súvislosti s jej dodávkou konala ako zdaniteľná osoba (§ 2 ods. 1 písm. b), § 3 ods. 2, § 9 ods. 1, § 19 ods. 2 zákona o DPH). Správny súd konštatuje, že aj v prípade, ak by došlo k spochybneniu toho, či zo strany dodávateľa došlo k riadnemu/úplnému splneniu predmetu zmluvy (napr. aj vzhľadom na argumenty daňových orgánov ohľadom absencie úplného označenia obchodného mena žalobcu, či chýbajúceho popisu jeho obchodnej činnosti), rozhodnutia daňových orgánov, neboli založené na nesplnení hmotnoprávnej podmienky týkajúcej sa spochybnenia existencie plnenia. Ich argumentácia ohľadom právnych záverov z nich vyplývajúcich tak nespočívala v tom, že by k plneniu poskytnutého žalobcovi dodávateľom reálne nedošlo, a teda nešlo o plnenie fiktívne, resp. predmetné plnenie malo byť žalobcovi poskytnuté iným subjektom ako dodávateľom, deklarovaným žalobcom. Daňové orgány tak nespochybnili, že by k určitej prezentácii žalobcu zo strany tohto dodávateľa došlo. Ak teda dodávateľ, ktorý bol v postavení platiteľa dane, žalobcovi zdaniteľnú službu reálne poskytol, došlo aj k vzniku daňovej povinnosti, pričom s jej vznikom je spojený vznik práva žalobcu na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH, ale iba v prípadoch splnenia aj ďalšej zákonom stanovenej podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, že službu použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Vzhľadom na uvedené dospel správny súd k inému záveru než žalovaný, resp. správca dane, ktorí tvrdili, že žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane s poukazom na to, že vyhodnotením charakteru poskytnutého od dodávateľa VH – AUTORACING, s.r.o. nešlo o dodávku reklamy pre žalobcu.

53. Správny súd uvádza, že už kasačný súd vyslovil záver, že zo skutkových okolností prejednávaneho prípadu ako aj administratívneho spisu a jednotlivých rozhodnutí vydaných v konaní vyplýva, že nedošlo k spochybneniu toho, či žalobca je zdaniteľnou osobou, či je daná materiálna existencia plnenia ani, či boli služby dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. Zároveň však konštatoval, že ani uvedené pre priznanie odpočítania DPH nepostačuje, ale rozhodujúcou je kladné zodpovedanie otázky, či ide o službu, ktorú žalobca použil alebo použije na svoje zdaniteľné plnenia, na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ tak, ako to predpokladá ustanovenie § 49 zákona o DPH.

54. Vzhľadom na vyššie uvedené, na účely právneho posúdenia možnosti odpočítania DPH z prijatej reklamnej služby tak nie je rozhodujúce, či je služba označená ako sponzoring alebo reklama. V zmysle zákona o DPH bolo teda možné považovať za dodanie služby pre žalobcu aj umiestnenie loga, resp. nápisu Tatry Betón na motorovom vozidle v rámci automobilových pretekov. Podstatným bolo to, či išlo o poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku zdaniteľnou osobou, konajúcou v postavení zdaniteľnej osoby. Zároveň sa žiada dodať aj to, že k možným úvahám o tom, či to-ktoré logo spoločnosti, resp. podnikateľa má dostatočnú výpovednú hodnotu k tomu, aby naplnilo kritériá reklamy je potrebné pristupovať zdržanlivo, keďže takéto posudzovanie by mohlo predstavovať voľnú úvahu daňových orgánov založenú iba na ich subjektívnom vnímaní, čo by nepochybne nebolo žiaduce ani udržateľné. Rovnako ani nevhodné zvolenie služieb, ktorých účelom má byť propagácia daňového subjektu a jeho tovarov/služieb nemôže byť sankcionované odmietnutím odpočtu DPH.

55. V intenciách záveru kasačného súdu, správny súd zameral súdny prieskum na posúdenie, či sa daňové orgány náležite vysporiadali s otázkou, 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 žalobcu.

56. Podľa názoru správneho súdu v posudzovanej veci tým, že zo strany dodávateľa VH – AUTORACING s.r.o. reálne došlo k prezentácii loga, resp. označenia Tatry Betón na motorovom vozidle v súvislosti s automobilovými pretekmi, mohol byť vo verejnosti vyvolaný určitý pozitívny vnem o existencii žalobcu. Nemožno pritom vylúčiť, že práve táto skutočnosť bola jedným z dôvodov, pre ktoré sa žalobca rozhodol pristúpiť k uzatvoreniu Zmluvy o vykonaní reklamy, a teda stála za vznikom transakcie ako takej.

57. Otázkou oprávnenosti odpočítania dane z reklamných služieb sa už zaoberal aj Súdny dvor EÚ, ktorý vo svojom rozhodnutí C-334/20, zo dňa 25.11.2021 Amper Metal Kft. okrem iného konštatoval, že „zdaniteľná osoba si môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe za reklamné služby, ak je takéto poskytnutie služieb transakciou, ktorá podlieha DPH v zmysle článku 2 smernice o DPH, a priamo a bezprostredne súvisí s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na 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 primeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby“ (bod 40). Taktiež vyslovil názor, že „skutočnosť, že sa nezvýšil obrat zdaniteľnej osoby, nemôže ovplyvniť výkon práva na odpočítanie. Spoločný systém DPH, ako bolo pripomenuté v bode 23 tohto rozsudku, totiž zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účely a výsledky, pod podmienkou, že uvedené činnosti v zásade podliehajú DPH. Okrem toho, ak raz vznikne právo na odpočítanie dane, zostáva zachované aj vtedy, ak sa zamýšľaná hospodárska činnosť napokon neuskutočnila a v dôsledku toho nevedla k zdaniteľným plneniam, alebo ak zdaniteľná osoba nemohla používať tovary alebo služby, ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných plnení, z dôvodu okolností nezávislých od jej vôle (rozsudok z 12. novembra 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, body 38 a 40).“

58. Správny súd s poukazom na vyššie uvedené zastáva názor, že úlohou daňových orgánov nebolo v odôvodnení rozhodnutí podrobne analyzovať charakter dodaného plnenia, ale venovať osobitnú pozornosť posúdeniu ekonomickej súvislosti medzi posudzovaným typom prezentácie žalobcu a jej prínosu pre dodávky tovarov a služieb žalobcu, resp. 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 žalobcu.

59. K otázke možného posudzovania účinnosti reklamy sa už vyjadril aj Najvyšší súd Slovenskej republiky, napr. v rozsudku, sp.zn. 1Sžf/64/2016 zo dňa 06.03.2018, na ktorý poukazoval aj samotný žalobca a to tak, že „viazanie práva na odpočítanie dane z faktúr za reklamu na vstupe len na preukázanie efektívnosti reklamy a súčasne túto efektívnosť merať výlučne novými kontraktmi uzavretými v príčinnej súvislosti s uskutočnenou reklamou, je neprípustným zjednodušením variabilnosti pôsobenia reklamy na trhu a väzieb jej účinkov na podnikanie žalobcu. Tento spôsob nazerania na otázku použiteľnosti reklamy na zdaniteľné obchody platiteľa by nevyhnutne viedol k tomu, že efektívnosť a úspešnosť reklamy v naznačenom zmysle by sa stala ďalším kritériom odpočítania dane z prijatých zdaniteľných obchodov spojených s obstaraním reklamy, čo by sa priečilo nielen zákonom stanoveným podmienkam odpočítania dane, ale aj zásade neutrality DPH, podľa ktorej má byť zdaniteľná osoba (platiteľ dane) plne zbavená ťarchy DPH zaplatenej v cene tovarov a služieb, ak tieto použila na uskutočnenie ekonomických činností podliehajúcich spoločnému režimu DPH. Podľa názoru Najvyššieho súdu i reklama, ktorá priamo nevedla k uzavretiu nových zmlúv (s novými klientami), môže byť považovaná za zdaniteľný obchod použitý na dodávky tovarov a služieb platiteľa, pokiaľ prijaté reklamné služby na vstupe spĺňajú definíciu reklamy a sú čo do rozsahu, vynaložených nákladov, miesta a spôsobu prezentácie, prípadne ďalších relevantných okolností, primerané podnikateľskej činnosti platiteľa. V prejednávanej veci primeranosť reklamy k podnikaniu žalobcu nebola predmetom hodnotenia zo strany daňových orgánov a preto nepatrí ani súdu sa touto otázkou zaoberať. Odvolací súd teda za daných skutkových okolností môže len konštatovať, že daňové orgány nemôžu podmieňovať priznanie práva na odpočítanie dane z takýchto zdaniteľných obchodov na vstupe efektívnosťou reklamy v tom zmysle, že právo na odpočítanie dane by patrilo len z takých prijatých reklamných činností, ktoré priamo a bezprostredne viedli k uzavretiu nových kontraktov, z ktorých dosiahol platiteľ obrat. V tomto zmysle vychádza napadnuté rozhodnutie žalovaného i rozsudok krajského súdu z nesprávneho právneho posúdenia veci.“

60. Osvojac si závery Najvyššieho súdu SR vyššie uvedené, správny súd zastáva názor, že daňové orgány sa v súvislosti s hodnotením použiteľnosti prijatých reklamných služieb od dodávateľa VH – AUTORACING s.r.o. na vstupe na podnikanie žalobcu, a teda bezprostrednej súvislosti s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu, nesprávne zamerali/obmedzili len na otázku preukázovania reálneho zvýšeného dopytu po jeho produktoch, resp. získania nových obchodných partnerov ako bezprostredného účinku spojeného s poskytnutím plnenia od dodávateľa VH – AUTORACING s.r.o., z čoho následne vyvodili záver o nepreukázaní pozitívneho vplyvu poskytnutého plnenia na podnikanie žalobcu. Správny súd nepopiera, že správca dane vykonával dokazovanie i v súvislosti s preukázaním ekonomického prínosu prijatého zdaniteľného plnenia pre žalobcu, keď skonštatoval, že žalobca nepredložil dôkazy, ktoré by preukazovali, že reklamný text umiestnený na reklamných podujatiach automobilové rally spôsobil u žalobcu zvýšený dopyt po jeho produktoch, alebo by získal nových obchodných partnerov. V tomto kontexte však správny súd poznamenáva, že reklama nemá/nemusi pôsobiť len na nových zákazníkov, ktorí doposiaľ služby propagovaného subjektu nevyužívali, resp.

doposiaľ nekupovali jeho výrobky. Reklama môže pôsobiť aj na doterajších obchodných partnerov žalobcu, napr. za tým účelom, aby si u podnikateľského subjektu opätovne zakúpili jeho produkt alebo využili ním poskytovanú službu. V nadväznosti na to merať efekt reklamy, resp. jej prínos pre podnikateľskú činnosť žalobcu na účely posúdenia splnenia podmienky v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH nemožno len s ohľadom na reálne (dokladmi preukázané) zvýšenie dopytu po produktoch/službách žalobcu, keďže jej účinky sa môžu, a to aj s odstupom času, prejavíť v rôznych (a teda aj iných) aspektoch podnikateľskej činnosti žalobcu. V tejto súvislosti už kasačný súd napr. v rozsudku sp. zn. 2Sfk/48/2022 zo dňa 26.10.2023 predostrel okruh do úvahy prichádzajúcich skutočností, ktoré by mohli relevantným spôsobom prispieť k overeniu splnenia predmetnej podmienky na odpočítanie dane, keď konštatoval, že „predmetnú podmienku je možné zo strany správcu overiť napríklad prostredníctvom zodpovedania otázok, a) či služby poskytnuté dodávateľom objektívne mali súvis s podnikateľskou činnosťou alebo šírením dobrej povesti daňového subjektu, b) či daňový subjekt dokáže vierohodne vysvetliť, prečo na propagáciu svojich tovarov, služieb či obchodného mena zvolil práve také služby od dodávateľa, aké zvolil, c) či služby poskytnuté dodávateľom mohli potenciálne zvýšiť dopyt po produktoch/službách daňového subjektu, alternatívne zvýšiť povedomie a šíriť dobrú povesť daňového subjektu vo verejnosti.“

61. Správny súd zastáva názor, že závery daňových orgánov, ktorými vyčítali žalobcovi nepreukázanie zvýšeného dopytu po jeho produktoch/službách, resp. s tým spojené získanie nových obchodných partnerov, neboli spôsobilé spochybniť splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie DPH. Ako už bolo vyššie uvedené, pre záver o zákonnosti odpočítania dane z prijatej služby dodávateľa nebolo v danej veci rozhodujúcim to, či išlo o reklamu alebo sponzoring. Zo strany daňových orgánov bude potrebné sa zamerať na objektívne a dôsledné posúdenie ekonomickej súvislosti medzi posudzovaným typom prezentácie žalobcu a jej prínosu pre dodávky tovarov a služieb žalobcu, a teda či bol preukázaný priamy a bezprostredný súvis prijatej služby s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami žalobcu na vstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou, čo považoval za relevantné pri posudzovaní nároku žalobcu na odpočítanie dane aj kasačný súd v zrušujúcom rozsudku (bod 48.). Správny súd nebol oprávnený pri posudzovaní tejto otázky nahradiť rozhodovaciu činnosť daňových orgánov. Správne súdy totiž pri tomto type súdneho prieskumu nenahrádzajú činnosť orgánov verejnej správy pri zisťovaní skutkového stavu, pri jeho vyhodnocovaní a pri samotnom rozhodovaní, ale len preskúmavajú zákonnosť ich rozhodnutí/opatrení, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok, vymedzených výlučne žalobnými bodmi, rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

62. Správny súd rozhodnutie žalovaného a správcu dane ako orgánu verejnej správy prvého stupňa zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c/ SSP z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia nenaplnenia hmotnoprávných podmienok odpočítania dane. Daňové orgány sú v ďalšom konaní a pri rozhodovaní vo veci viazané právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku. Ich úlohou bude zvážiť a vyhodnotiť, či na základe zisteného skutkového stavu je možné udržať záver o nesplnení zákonom o DPH stanovených podmienok na odpočítanie dane zo strany žalobcu. Záverom je potrebné poznamenať, že v prípade konštatovania naplnenia hmotnoprávných podmienok je možné odpočet DPH nepriznať iba vtedy, ak správca dane preukáže účasť žalobcu na daňovom podvode, o ktorej vedel, alebo vedieť mohol a mal, a to po vykonaní takzvaného Axel Kittel testu, k čomu prijal záver už aj kasačný súd v zrušujúcom rozsudku (bod 52.).

63. Žalobca bol v konaní pred správnym súdom úspešný, preto mu správny súd priznal voči žalovanému náhradu dôvodne vynaložených trov konania v úplnom rozsahu podľa § 167 ods. 1 SSP, keď zaviazal žalovaného na ich zaplatenie žalobcovi v súdom určenej lehote, s výnimkou špecifikácie výšky trov konania, o ktorej prináleží rozhodnúť vyššiemu súdnemu úradníkovi samostatným uznesením po právoplatnosti tohto rozsudku podľa § 175 ods. 2 SSP.

64. Rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

64. Rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Tento rozsudok nadobúda právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti proti tomuto rozsudku (§ 145 ods. 2 písm. a) SSP).

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 ods. 1 SSP, § 439 ods. 1 SSP a § 439 ods. 3 SSP a contr.), ktorá má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a) SSP).

O kasačnej sťažnosti rozhoduje kasačný súd – Najvyšší správny súd SR (§ 438 ods. 2 SSP). Kasačnú sťažnosť je potrebné podať na Správnom súde v Banskej Bystrici (§ 444 ods. 1 SSP) v lehote do 30 dní od doručenia rozhodnutia oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 1 SSP).

Podľa § 445 ods. 1, 2 SSP, (1) 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).

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

Podľa § 449 ods. 1, 2 SSP, (1) sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

(2) Povinnosti podľa odseku 1 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.