

Súd: Správny súd v Košiciach
Spisová značka: PO-1S/32/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8022200285
Dátum vydania rozhodnutia: 21. 01. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Raganová
ECLI: ECLI:SK:SpSKE:2025:8022200285.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Raganovej a z členov senátu : JUDr. Tomáša Kuruca a JUDr. Pavla Doriča, PhD. v právnej veci žalobcu: AGROKOM-PLUS, spol. s r.o., IČO: 36 450 642, so sídlom Pod Hrádkom 13373/30, Prešov právne zastúpený : JUDr. Miroslavom Katunským, advokátom Advokátskej kancelárie JUDr. Miroslav Katunský, JUDr. Milan Kuzma a spol. so sídlom ul. Floriánska č. 16, Košice proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 100819791/2022 zo dňa 08.04.2022 takto

rozhodol:

- I. Z r u š u j e rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 100819791/2022 zo dňa 08.04.2022 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 101655013/2021 zo dňa 08.09.2021 a vec v r a c i a Daňovému úradu Prešov na ďalšie konanie.
- II. P r i z n á v a žalobcovi právo na plnú náhradu účelne vynaložených trov konania.

odôvodnenie:

I.
Pribeh administratívneho konania

1. Žalobca ako daňový subjekt si uplatnil odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúry číslo 1020012 zo dňa 25.10.2020 od dodávateľa DROTÁR Autošport RS s.r.o., IČO: 52 979 385, so sídlom Levočská 11, Prešov, ktorej prílohou boli: správa (katalóg) o vykonaní reklamy zo dňa 02.11.2020 pre „Agrokom-Plus“ a Zmluva o reklame číslo 12/10/2020 zo dňa 05.10.2020.

2. Predmetom Zmluvy o reklame číslo 12/10/2020 zo dňa 05.10.2020 mala byť reklama realizovaná zverejnením reklamného loga, t.j. obchodného mena daňového subjektu na oboch bokoch súťažného vozidla Škoda Fabia WRC počas automobilových pretekov (reklamných podujatí) uvedených v zmluve. Touto zmluvou o reklame sa dodávateľ DROTÁR Autošport RS s.r.o. zaviazal graficky navrhnuť a otestovať grafickú formu reklamného loga, zabezpečiť jeho výrobu, umiestnenie na dohodnuté miesto a do 20 dní od uverejnenia reklamného nápisu na poslednom z podujatí predložiť objednávateľovi (daňovému subjektu) správu o vykonaní reklamy , ktorá obsahovala aj fotodokumentáciu a informáciu o realizácii reklamy. Daňový subjekt ako objednávateľ sa zaviazal dodať podklady pre vyhotovenie reklamy a podrobiť oponentúre grafické návrhy reklamného loga a jeho umiestnenie.

3. Daňový úrad Prešov následne vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za obdobie október 2020, ktorá daňová kontrola začala dňa 24.02.2021.

4. Z daňovej kontroly bol vyhotovený protokol číslo: 101212377/2021 zo dňa 13.07.2021, ktorý bol žalobcovi doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole dňa 15.07.2021. Žalobca sa k zisteniam nevyjadril.

5. Dňa 08.09.2021 vydal správca dane rozhodnutie číslo 101655013/2021, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 3 000,- EUR za zdaňovacie obdobie október 2020. Žalobcovi neuznal právo na odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúry číslo 1020012 od dodávateľa DROTÁR Autošport RS s.r.o., IČO: 52 979 385, so sídlom Levočská 11, Prešov, pre porušenie § 51 ods.1 ako aj ustanovenie § 49 ods.2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, pretože nepreukázal, že prijaté služby použil v súvislosti so svojou podnikateľskou činnosťou, t.j. predmetné služby neboli zamerané na propagáciu daňového subjektu a jeho činnosti a zároveň nebolo preukázané dodanie služieb zo strany spoločnosti Sting motorsport sk s.r.o. (dodávateľ spoločnosti DROTÁR Autošport RS s. r.o.) pre spoločnosť DROTÁR Autošport RS s.r.o. a ním deklarované služby boli v skutočnosti sponzorom. V odôvodnení rozhodnutia :

- uviedol, že vyzval žalobcu na predloženie dôkazov výzvou číslo 100569216/2021 zo dňa 12.04.2021, žalobca výzvu prevzal, avšak na ňu nereagoval a nepredložil žiadne dôkazy;
- z dôvodu pasivity žalobcu vychádzal správca dane z vlastných zistení pričom jedným z nich boli zistenia z daňovej kontroly vykonávanej u dodávateľa žalobcu DROTÁR Autošport RS s.r.o.;
- uviedol svoju správnu úvahu k sponzoringu a k reklame;
- uviedol svoje zistenia vo vzťahu k splneniu zmluvy o reklame číslo 20/10/2020 s tým, že mal za to, že reklamný nápis obsahoval umiestnenie slov „AGROKOM-PLUS“, t.j. neúplný názov daňového subjektu AGROKOM-PLUS s.r.o. a skonštatoval, že takéto zverejnenie loga na regionálnom športovom podujatí nespĺňa kritérium reklamy ako prijatého plnenia, ktoré má byť použité na dodávky tovarov a služieb platiteľa s možnosťou odpočítania dane, pretože neprinesla informáciu o ekonomickej činnosti daňového subjektu. Prezentácia výrobkov a služieb na podujatí správcom dane nebola zistená a správca dane mal za to, že zverejnenie reklamného nápisu „AGROKOM-PLUS“ bez sprievodnej reklamnej kampane nemalo vypovednú hodnotu k žiadnemu výrobku ani k službe, ktoré poskytuje daňový subjekt v rámci predmetu svojej podnikateľskej činnosti a nepodáva ani žiadnu informáciu o oblasti v ktorej daňový subjekt podniká ;
- uzavrel, že v danej veci nešlo o poskytnutie reklamných služieb daňovému subjektu ale o sponzorstvo športového subjektu A. B. s posádkou, ktoré taktiež plnilo marketingové ciele avšak nešlo o dodanie reklamy podľa § 9 zákona č. 222/2004 Z.z.;
- záverom uviedol, že predmetné zobrazenie loga spĺňalo znaky sponzorstva nakoľko nenabádalo k nákupu výrobkov a služieb žalobcu, povaha oznámenia bola iba informatívnym uvedením názvu spoločnosti resp. obchodného mena AGROKOM-PLUS, neobsahovala žiaden reklamný príbeh, neinformovala verejnosť o existencii alebo kvalitách nejakého výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj.

6. Proti tomuto podal žalobca odvolanie . V ňom:

- namietal záver správcu dane o tom, že daňový subjekt nepreukázal, že v danej veci išlo o poskytnutie reklamných služieb ale o sponzorstvo;
- uviedol, že má za to, že preukázal opak, teda to, že išlo o poskytnutie reklamných služieb;
- poukázal na Zmluvu o reklame č.20/10/2020, z ktorej vyplýva, že vôľou zmluvných strán bolo uzavrieť zmluvu na základe ktorej dodávateľ dodá daňovému subjektu službu – reklamu, a tento právny vzťah nemá podstatné náležitosti zmluvy o sponzoringu v športe ;
- reklama jemu dodaná bola uskutočnená za účelom priameho propagovania obchodného mena daňového subjektu;
- poukázal na daňovú kontrolu za mesiac august 2019, kde mu správca dane priznal nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, pričom sa jednalo o skutkovo rovnakú vec, rozdiel bol len v rozdielnom zdaňovacom období.

7. O odvolaní rozhodol žalovaný svojím rozhodnutím číslo 100819791/2022 zo dňa 08.04.2022 tak, že odvolanie žalobcu zamietol a potvrdil rozhodnutie správcu dane číslo: 101655013/2021 zo dňa 07.09.2021. V odôvodnení tohto rozhodnutia :

- popísal správcom dane zistený skutkový stav;
- uviedol ustanovenia právnych predpisov podľa ktorých rozhodol ;
- k odvolacej námietke žalobcu ohľadom obchodného vzťahu deklarovaného faktúrou č. 1020012 žalovaný uviedol, že správca dane správne kvalifikoval tento právny vzťah ako sponzoring;

- poukázal na to, že ak má byť priznané právo na odpočet DPH musia byť splnené všetky hmotnoprávne podmienky v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov;
- v danom prípade podľa žalovaného absentuje splnenie podmienky obsiahnutej v § 49 ods.2 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, keďže deklarovaný obchod nemá potenciál byť použitý na dodávky tovarov a služieb ako platiteľom dane AGROKOM-PLUS s.r.o., pričom toto tvrdenie oprel o to, že spôsob a prevedenie informácie uvedenej na pretekárskom vozidle, kde iba uvedenie obchodného mena daňového subjektu nemá logicky ako osloviť budúcich odberateľov alebo informovať o činnosti daného subjektu a jeho činnosti a toto tvrdenie je o to relevantnejšie vzhľadom na predmety činnosti daňového subjektu, ktoré má zapísané v obchodnom registri;
- k námietke toho, že za obdobie august 2019 bol žalobcovi priznaný odpočet DPH žalovaný uviedol, že rozhodnutie Daňového úradu Prešov číslo 101990926/2020 zo dňa 16.12.2020 za zdaňovacie obdobie august 2019 bolo zrušené rozhodnutím žalovaného zo dňa 05.04.2022 mimo odvolacieho konania a vec bola vrátená na ďalšie konanie a rozhodnutie.

II.

Správna žaloba

8. Včas podanou správnu žalobou sa žalobca domáha zrušenia rozhodnutia žalovaného ako aj rozhodnutia správcu dane. V žalobe namieta nesprávne právne posúdenie veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a to, že skutkový základ, ktorý zobral žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia nemá oporu v administratívnom spise.

9. V námietke toho, že skutkový základ, ktorý zobral žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia nemá oporu v administratívnom spise uviedol, že má za to, že z vykonaného dokazovania vyplynulo to, že predmetom obchodu medzi žalobcom a spoločnosťou DROTÁR Autošport RS s.r.o. bolo graficky navrhnuť a otestovať vizuálnu formu reklamného loga, zabezpečiť jeho výrobu, umiestnenie na dohodnuté miesto a do 20 dní od uverejnenia reklamného nápisu na poslednom z podujatí predložiť objednávateľovi správu o vykonaní reklamy. Z predloženej dokumentácie podľa žalobcu vyplýva, že zdaniateľné plnenie sa uskutočnilo, t.j. na športovom motorovom vozidle spoločnosti DROTÁR Autošport RS s.r.o. bolo umiestnené logo žalobcu a toto vozidlo sa zúčastnilo automobilových pretekov v zmysle uzatvorenej zmluvy a teda spoločnosť DROTÁR Autošport RS s.r.o. splnila to, k čomu sa zaviazala v zmluve o reklame.

10. V námietke nesprávneho právneho posúdenia uviedol, že žalovaný veci nesprávne právne posúdil, keď dospel k záveru, že predmetný obchod je po právnej stránke sponzoringom a nie reklamou.

11. Pokiaľ ide o námietku nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov uviedol, že žalovaný sa nezaoberal odvolacími námietkami žalobcu.

III.

Vyjadrenie žalovaného

12. Žalovaný vo svojom vyjadrení zo dňa 21.10.2022 k správnej žalobe uviedol tú istú argumentáciu akú uviedol v odôvodnení svojho rozhodnutia. Zotrvával na tom, že prezentácia loga daňového subjektu na automobilových pretekoch nie je dodaním služby reklamy a nemá potenciál použitia tejto prezentácie na dodávky tovarov a služieb ako platiteľa tak, aby bolo splnená podmienka odpočítania dane podľa § 49 ods.2. Uvedené možno podľa žalovaného konštatovať s ohľadom na spôsob a prevedenie informácie uvedenej na pretekárskom vozidle, kde iba uvedenie obchodného mena daňového subjektu nemá logicky ako osloviť alebo informovať o činnosti daňového subjektu a jeho činnosti a taktiež aj s poukazom na predmet činnosti daňového subjektu zapísaný v obchodnom registri.

IV.

Replika žalobcu, duplika žalovaného

13. V replike žalobca zotrval na správnej žalobe a jej žalobných námietkach. Taktiež zotrval na tom, že v jeho prípade služby, ktoré mu boli poskytnuté dodávateľom majú atribúty reklamy. Poukázal v tomto na body 31 až 34 aktuálneho rozsudku NS SR sp. zn.: 2Sžfk/3/2019 zo dňa 31.01.2022. Ak by aj naďalej zotrval žalovaný na tom, že v prípade žalobcu nešlo o reklamu ale o sponzoring, v tomto poukázal

na závery rozsudku NS SR sp. zn. 2Sžfk/4/2014 zo dňa 25.06.2015. Vzhľadom na závery v týchto rozsudkoch žalobca uviedol, že bez ohľadu na to, či mu v danom prípade boli poskytnuté reklamné služby alebo sponzoring, žalobcovi vzniklo právo na odpočet DPH, ktorý mu však nezákonne a bezdôvodne správca dane a žalovaný nepriznali.

14. Replika bola zaslaná žalovanému, tento však na ňu už duplikou nereagoval.

V.

Konanie pred správnym súdom.

15. Dňa 01.06.2023 nadobudol účinnosť zákon č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ktorý dňom svojej účinnosti zriadil Správny súd v Košiciach. Účinnosťou zákona výkon súdnictva prešiel od 01.06.2023 z Krajského súdu v Košiciach a Krajského súdu v Prešove na Správny súd v Košiciach vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov.

16. Správny súd vo veci rozsudok podľa § 107 ods.2 SSP verejne vyhlásil a to dňa 21.01.2025 za splnenia podmienok upravených v ustanovení § 137 ods. 4 SSP.

VI.

Relevantná právna úprava

17. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (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.

18. 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 prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

19. 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.

20. 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.

21. 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.

22. Podľa § 24 ods.3 Daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

23. 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, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

24. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

25. Podľa § 45 ods.1 písmeno a) bod 1 Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo na predloženie písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly.

26. Podľa § 45 ods.1 písmeno a) bod 2 Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane služobného preukazu zamestnanca správcu dane, okrem zamestnanca správcu dane, ktorým je obec.

27. Podľa § 45 ods.1 písmeno f) Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

28. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

30. Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,

d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

31. Podľa § 51 ods. 1 písmeno a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty. Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

32. Podľa § 63 ods. 2 Daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

33. 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.

VII.

Právny názor Správneho súdu

34. Predmetom tohto konania bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým tento zamietol odvolanie a potvrdil rozhodnutie správcu dane o nepriznaní odpočtu DPH z faktúry č 1020012 zo dňa 25.10.2020 od dodávateľa DROTÁR Autošport RS s.r.o..

35. Po oboznámení sa s administratívnym spisom správnych orgánov ako aj s rozhodnutiami správnych orgánov má správny súd za to, že námietky žalobcu sú dôvodné a bolo namieste zrušiť rozhodnutie tak rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane a to podľa § 191 ods.1 písmeno c) a f) SSP a vrátiť vec správcovi dane ako prvostupňovému správneému orgánu na nové konanie a rozhodnutie.

36. V prvom rade sa správny súd zaoberal tými žalobnými dôvodmi žalobcu, v prípade ktorých preukázania by bolo žalobou napadnuté rozhodnutie nepreskúmateľné. Pre efektívny súdny prieskum je totiž nutné preverovanie zákonnosti začať od nepreskúmateľnosti (ktorá je zrušujúcim dôvodom napadnutého rozhodnutia podľa § 191 písm. d/ SSP), keďže táto je základnou prekážkou každého súdneho prieskumu (obdobne napr. rozsudok NS SR sp. zn. 1Sžf/68/2016 z 27. júna 2017). Správny súdny poriadok v ustanovení § 191 ods. 1 písm. d) upravuje ako jeden z dôvodov zrušenia v správnom súdnom konaní preskúmaného rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy jeho nepreskúmateľnosť, a tú následne rozlišuje na nepreskúmateľnosť pre nezrozumiteľnosť a nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov. O nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov ide okrem iného aj vtedy, ak sa správny orgán riadne nevysporiada so všetkými námietkami účastníkov konania, prípadne svoje rozhodnutie neodôvodní. Z ustanovenia § 63 ods.2 a § 63 ods.5 Daňového poriadku vyplýva, že z odôvodnenia musí byť zrejmé, že sa správny orgán posudzovanou vecou náležite zaoberal, neopomenul žiadne účastníkovské námietky, na tieto prihliadol a vysporiadal sa s nimi. Argumenty a závery správneho orgánu nesmú vzbudiť pochybnosti o jeho nezávislosti a odbornosti. Z odôvodnenia musí rovnako plynúť vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na jednej strane a právnymi závermi na strane druhej. Rozhodnutie, ktorého odôvodnenie nespĺňa tieto náležitosti je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, pretože nedáva dostatočné záruky, že nebolo vydané v dôsledku svojvôle. O nepreskúmateľnosť pre nezrozumiteľnosť ide vtedy, ak je rozhodnutie nejasné alebo protirečivé.

37. Pokiaľ ide o námietku nepreskúmateľnosti rozhodnutia k tejto správny súd uvádza, že žalovaný sa v rozhodnutí o odvolaní vysporiadal s námietkou právneho posúdenia služby ako sponzoringu a nie ako reklama ako aj s tým, že na základe rozhodnutia správcu dane bol žalobcovi priznaný odpočet DPH za mesiac august 2019. Ostatné skutočnosti uvádzané žalobcom v odvolaní boli v rovine jeho nesúhlasu so závermi správcu dane. Správny súd má za to, že tak rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane obsahujú všetky formálne náležitosti tak, ako to vyžaduje citované ustanovenie § 63 ods.5 Daňového poriadku. V odôvodnení svojich rozhodnutí oba správne orgány uviedli, ktoré skutočnosti boli podkladom pre rozhodnutie, akými úvahami sa spravovali pri hodnotení dôkazov a , akú správnu úvahu použili pri aplikácii právnych predpisov, na základe ktorých rozhodovali a ako sa vyrovnali s úvahami a námietkami žalobcu. Rozhodnutia majú určitú štruktúru nevybočujúcu z typického koncipovania rozhodnutí žalovaným a správcom dane.

38. Následne správny súd posudzoval to, či skutkový stav z ktorého vychádzal je v súlade/rozpore s administratívnymi spismi a či žalovaný správne vec posúdil po právnej stránke. Po posúdení veci má správny súd za to, že tak správca dane ako aj žalovaný nesprávne právne posúdili jednak charakter dodanej služby ako aj hmotnoprávne podmienky, ktoré musí splniť daňový subjekt pre priznanie odpočtu DPH .

39. V prvom rade pokiaľ ide o právnu kvalifikáciu dodanej služby správny súd poukazuje na to, že pre právne posúdenie ohľadom charakteru poskytovanej služby existuje už ustálená rozhodovacia prax. Predchádzajúca rozhodovacia prax, v zmysle ktorej nebolo možné priznať právo na odpočet zo sponzoringu sa v dôsledku aktuálnej judikatúry Najvyššieho správneho súdu zmenila. Správny súd pritom poukazuje na závery Najvyššieho správneho súdu vyplývajúce z rozsudku sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31.01.2022, ktorý bol publikovaný v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR č. 2/2022, ročník: I., pod č. 17/2022 ZNSS a na mnohé ďalšie, napríklad sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28.02.2022, sp. zn. 10Sžfk/21/2020 zo dňa 26.04.2022, sp. zn. 2Sžfk/9/2021 zo dňa 27.06.2022, sp. zn. 10Sžfk/27/2021 zo dňa 27.06.2023 a sp. zn. 2Sf/118/2022 zo dňa 26.10.2023, preto možno hovoriť o ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu.

40. V právnej vete vyššie spomínaného rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn.. 2Sžfk/31/2019 z 31.01.2022, ktoré bolo uverejnené v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR pod č. 17/2022 a v ktorom sa premietli závery rozsudku Súdného dvora EÚ zo dňa 25.11.2021 vo veci C-334/20, Amper Metal Kft. proti Nemzeti Adó – és Vámhivatal Fellebbviteli

Igazgatósága Najvyšší správny súd vyslovil právny názor podľa ktorého : „ Odplatné zabezpečenie mediálneho priestoru dodávateľom pre sťažovateľa ako reklamného partnera koncertného podujatia a prezentácia sťažovateľovho loga a predmetu jeho činnosti na propagačných materiáloch a na samotných koncertoch, je na účely zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty ekonomickou činnosťou (podnikaním) dodávateľa, z ktorej bol dosiahnutý príjem. Bez ohľadu na to, či je toto plnenie s ohľadom na svoje špecifická reklamou, sponzoringom, alebo ním zmluvné strany sledovali iný účel, pri uplatnení režimu dane z pridanej hodnoty môže ísť len o dodanie služby, pri ktorej vznikla daňová povinnosť, pretože služba bola poskytnutá sťažovateľovi za protihodnotu v tuzemsku dodávateľom, ktorý konal v postavení zdaniteľnej osoby. „ Správny súd s poukazom na právne závery uvedené v tomto rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR má za to, že záver správcu dane s ktorým sa stotožnil aj žalovaný o tom, že v danom prípade predmetné služby nie sú reklamou ale sponzoringom a že z toho dôvodu nepatrí žalobcovi právo na odpočet dane z pridanej hodnoty je nesprávny.

41. Správny súd poukazuje na to, že zákon o dani z pridanej hodnoty nerobí rozdiel medzi reklamou, sponzoringom či inou mediálnou prezentáciou. V zmysle vyššie citovaného rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR odplatné zabezpečenie mediálneho priestoru platiteľom dane pre daňový subjekt ako reklamného partnera a prezentácia jeho loga a predmetu činnosti na propagačných materiáloch je na účely zákona bezpochyby ekonomickou činnosťou (podnikaním), z ktorej bol dosiahnutý príjem. Pri uplatnení režimu DPH mohlo ísť v prípade služieb žalobcu, z ktorých si uplatňuje odpočet DPH o dodanie služby, pri ktorej vznikla daňová povinnosť, pretože služba bola poskytnutá žalobcovi za protihodnotu v tuzemsku zdaniteľnou osobou, ktorá konala v postavení zdaniteľnej osoby (§ 2 ods.1 písmeno b , § 9 ods. 1, § 19 ods. 1 zákona o DPH).

42. Pokiaľ ide o rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-334/20 zo dňa 25.11.2021 Ampér Metal Kft. , ktorého závery boli premietnuté do vyššie uvedeného rozsudku NSS SR sp. zn.. 2Sžfk/31/2019 v ňom vyslovil Súdny dvor záver, že : „39. Vnútroštátnemu súdu predovšetkým prináleží posúdiť, či cieľom umiestnenia nálepiek na automobily pri príležitosti majstrovstiev automobilových pretekov, o ktoré ide vo veci samej, bola propagácia tovarov a služieb uvádzaných na trh spoločnosťou Amper Metal a z tohto dôvodu by ho bolo možné zaradiť medzi všeobecné náklady podniku, alebo či výdavky vynaložené v tomto smere jednoznačne nepatrili medzi podnikateľské výdavky, resp. neboli nijako spojené s hospodárskou činnosťou uvedeného podniku. V súlade so záverom uvedeným v bode 35 tohto rozsudku, okolnosť, že služby nadobudnuté spoločnosťou. C. D. nezvýšili jej obrát, nie je na účely uvedeného posúdenia relevantná. 40. Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba dospieť k záveru, že článok 168 písm. a) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, 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 neprimeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obrátu tejto zdaniteľnej osoby.“ (pozn. súdu: v slovenskom preklade citovaného rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-334/20 Ampér Metal Kft. zo dňa 25.11.2021 nastala chyba pri preklade namiesto transakciami na výstupe je uvedené transakciami na vstupe, správny súd už uviedol významovo správne znenie)

43. Pokiaľ ide vznik a rozsah práva na odpočítanie dane, SD EÚ konštantne odkazuje na svoju ustálenú judikatúru, podľa ktorej existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie dane je v zásade potrebná na to, aby sa priznalo zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a tiež na určenie rozsahu takéhoto práva. Súdny dvor však spresňuje, že právo na odpočítanie dane sa rovnako priznáva zdaniteľnej osobe dokonca aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie dane, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov vynaložených zdaniteľnou osobou a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré táto osoba poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby.

44. Najnovšie tak SD EÚ učinil v rozsudku C-696/22 zo dňa 13.06.2024 (C SPRL), v ktorom uviedol: „86. V tejto súvislosti Súdny dvor spresnil, že na to, aby sa zdaniteľnej osobe priznalo právo na odpočítanie

DPH zaplatenej na vstupe, je v zásade nevyhnutné, aby existovala priama a bezprostredná súvislosť medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou transakciou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie. Právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných transakcií na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie [rozsudok z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 45 a citovaná judikatúra]. 87. Právo na odpočítanie v prospech zdaniteľnej osoby je však prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby [rozsudok z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 46 a citovaná judikatúra]. 88. V jednom alebo druhom prípade je nevyhnutné, aby náklady na tovar alebo služby na vstupe boli zahrnuté do ceny konkrétnych transakcií na výstupe alebo do ceny tovarov alebo služieb poskytovaných zdaniteľnou osobou v rámci jej hospodárskej činnosti [rozsudok z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 47 a citovaná judikatúra]. 89. Okrem toho Súdny dvor spresnil, že existenciu súvislosti medzi transakciami treba posúdiť vzhľadom na jej objektívny obsah. Daňovým orgánom a vnútroštátnym súdom prináleží prihliadať na všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným transakciám, a zohľadniť iba tie transakcie, ktoré objektívne súvisia so zdaniteľnou činnosťou zdaniteľnej osoby. V tomto zmysle bolo rozhodnuté, že treba zohľadniť skutočné používanie tovarov a služieb nadobudnutých na vstupe zdaniteľnou osobou a výlučný dôvod tohto nadobudnutia, pričom toto nadobudnutie treba považovať za kritérium na určenie objektívneho obsahu (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. októbra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 28, a z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 49 a citovanú judikatúru]. 90. Preto ak je preukázané, že transakcia nebola uskutočnená na účely zdaniteľných činností zdaniteľnej osoby, túto transakciu nemožno považovať za bezprostredne a priamo súvisiacu s týmito činnosťami v zmysle judikatúry Súdneho dvora, aj keby táto transakcia vzhľadom na svoj objektívny obsah podliehala zdaneniu DPH (rozsudok z 8. novembra 2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, bod 37 a citovaná judikatúra) 99. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na tretiu otázku odpovedať tak, že článok 168 písm. a) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že na preukázanie existencie priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe na jednej strane a transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie dane na druhej strane treba určiť objektívny obsah týchto transakcií, čo predpokladá zohľadnenie všetkých okolností, za ktorých došlo k uvedeným transakciám, a to najmä skutočného používania tovarov a služieb nadobudnutých zdaniteľnou osobou na vstupe, ako aj výlučného dôvodu tohto nadobudnutia, pričom zvýšenie obratu alebo zvýšenie objemu zdaniteľných transakcií nie sú v tejto súvislosti relevantnými skutočnosťami.“

45. Správny súd ešte poukazuje na to, že v zmysle rozsudku SD EÚ C-334/20 zo dňa 25.11.2021 a C-696/22 zo dňa 13.06.2024 Súdny dvor EÚ k odpočítaniu DPH na vstupe ukladá vykonať:

1. Test uplatnenia nakúpených plnení do nákladov (C-334/20 Amper Metal Kft. z 25.11.2021, body 31 až 33);

2. Test súvisu s ekonomickou činnosťou (C-334/20 Amper Metal Kft. z 25.11.2021, bod 34; C-696/22 zo dňa 13.06.2024, body 89 a 99).

Zároveň sa Súdny dvor EÚ vyjadruje k dvom vybraným okolnostiam, ktoré nemajú ovplyvňovať úvahy správcu dane: a) Cena reklamných služieb; b) Preukázanie dosiahnutia obratu.

46. Pre vznik práva na odpočítanie dane je rozhodujúce, či táto služba priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou ako súčasť všeobecných ekonomických nákladov podniku.

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

48. V zmysle Smernice Rady 2006/112/ ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty - § 168 písmeno a) Smernice Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú : (i) poskytovateľom plnenia (deklarovanej dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň – status deklarovanej dodávateľa (ii) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie – t.j. materiálna existencia plnenia , (iii) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Tieto podmienky musia byť splnené kumulatívne a dôkazné bremeno je na osobe, ktorá uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ uvedené hmotnoprávne podmienky nie sú splnené, právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

49. Formálne podmienky priznania práva na odpočet zodpovedajú najmä náležitostiam faktúry.

50. Zatiaľ čo medzi materiálne (hmotnoprávne) podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru/ služby ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre, patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9.decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).

51. Platí pritom, že zatiaľ čo nepreukázanie hmotnoprávnej (materiálnej) podmienky pre priznanie práva na odpočet dane (oslobodenie od dane) je dôvodom pre odopretie tohto práva, v prípade formálnych podmienok tomu tak bez ďalšieho nie je. Nedostatky v naplnení formálnych podmienok nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 41; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod33; vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 29).

52. Právo na odpočet DPH však možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 38). Ak je v daňovom konaní riadne zistené splnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane v intenciách Smernice, nemôže vnútroštátna právna úprava daňovníkovi ukladať dodatočné podmienky, ktoré by mohli mať taký účinok, že predmetné právo nie je možné uplatniť (rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 30).

53. Súdny dvor Európskej únie v rozhodnutí vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9.decembra 2021, bod 35) uviedol, že v prípade preukázaného splnenia materiálnych ako aj formálnych podmienok odpočtu DPH v konaní pred správcom dane, je odpočet DPH možné odmietnuť len v prípade preukázanej účasti na podvodnom konaní. Rovnako sa vyjadril aj Najvyšší správny súd v bode 15.rozsudku sp. zn. 2Sfk/5/2022 z 29.05.2023. V prípade, keď zdaniteľná osoba splnila podmienky odpočtu DPH je v zmysle ustálenej judikatúry SD EÚ (napríklad rozsudok v prípade Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03) možné odmietnuť odpočet DPH z dôvodu, že zdaniteľná osoba vedela alebo vedieť mala o jej účasti na daňovom podvode.“

54. Podľa citovanej najnovšej judikatúry platí, že pokiaľ by správca dane zistil, že skutočný dodávateľ za zmluvnených služieb, ktorého identita sa nezhoduje s dodávateľom deklarovanej na predložených faktúrach, mal alebo nevyhnutne s ohľadom na zistené skutočnosti musel mať postavenie zdaniteľnej osoby, nemôže žalobcovi odoprieť právo na odpočet dane len z dôvodu nedostatkov v naplnení formálnych podmienok práva na odpočet (nesprávne uvedenie identity dodávateľa na faktúre).

55. Lhká zneužitelnosť práva na odpočet DPH viedla aj vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn.

6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020). Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, bod 54). K otázke dôkazného bremena existuje početná a v zásade stabilná rozhodovacia prax kasačného súdu, vyjadrená napríklad v rozsudkoch sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019.

56. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt nie je preto akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcom dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis - rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019, obdobne tiež rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 259/2022 zo dňa 12. októbra 2022, bod 19, 24). Hoci je to práve správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, pričom hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný prihliadať aj na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

57. Ustálená rozhodovacia činnosť národných súdov ako aj Súdneho dvora Európskej únie identifikovala rad okolností, ktoré samy o sebe (bez ďalších okolností) nie sú spôsobilé vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne, ak nie je sporná existencia dodaného tovaru). Ide napríklad o (i) nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľov ako výlučnú okolnosť (napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25. mája 2021), (ii) nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fövállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 47, vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13. februára 2014, body 31, 32; vo veci B. H., C-324/11 zo dňa 6. septembra 2012, bod 49), (iii) pochybnosti na subdodávateľských stupňoch obchodného reťazca (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo Fövállalkozó Kft., C-610/19 zo dňa 3. septembra 2020, bod 64).

58. Aplikujúc uvedené východiska na prejednávánú vec správny sud konštatuje, že z prílohy faktúry číslo 1020012 - zo správy ako aj z fotodokumentácie je zrejmé, že k dodaniu služby v zmysle predmetu zmluvy o reklame došlo. Táto skutočnosť nebola správcom dane spochybnená – nevyplýva to z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane a nebola spochybnená ani žalovaným. Spochybnený bol správcom dane a aj žalovaným deklarovaný dodávateľ a pochybnosť správcu dane a žalovaného bola založená na neunesení dôkazného bremena žalobcom, čo do deklarovaného dodávateľa v kontexte zistení správcu dane z daňovej kontroly dodávateľa – spoločnosti DROTÁR Autošport RS s.r.o.. Správca dane ako aj žalovaný týmto postupom spochybnili deklarovaného dodávateľa služby, pričom identitu skutočného dodávateľa ďalej nezisťovali. Ako už správny súd uviedol vyššie, správca dane vlastným zisťovaním z daňovej kontroly u spoločnosti DROTÁR Autošport RS s.r.o. zistil, že dodávateľom tejto spoločnosti mala byť spoločnosť Sting motorsport sk s.r.o., ul. Žilinská 1, Bratislava, IČO : 52465446. Ďalej zistil, že v došlých faktúrach u spoločnosti DROTÁR Autošport RS s.r.o. sa nenachádza žiadna faktúra za zhotovenie a nalepenie reklamného loga spoločnosti AGROKOM-PLUS s.r.o.. Na základe týchto pochybností správcu dane o správnosti a pravdivosti údajov dodávateľa žalobcu – spoločnosti DROTÁR Autošport SR s.r.o. správca dane vyzval dodávateľa tejto spoločnosti – spoločnosť Sting motorsport sk s.r.o. na predloženie dôkazov, avšak táto spoločnosť nereagovala na výzvu. Konateľ žalobcu A. E. F. pri ústnom pojednávaní - zápisnica o pojednávaní číslo 100556781/2021 zo dňa 09.04.2021 uviedol, že

predmetom zmluvy o reklame bolo vykonanie reklamy prostredníctvom automobilového športu a to tak, že logo spoločnosti bolo umiestnené na vozidle, ktoré sa zúčastňovalo pretekov. Keďže žalobca nedoložil okrem faktúry, zmluvy o reklame a správy a fotodokumentácie nič iné a dodávateľ v druhom rade Sting motorsport sk s.r.o. nepredložil žiadne dôkazy ohľadom deklarovaných služieb pre odberateľa DROTÁR Autošport RS s.r.o. správca dane vychádzajúc z vlastných zistení tak ako to súd popísal vyššie uzavrel, že nebolo preukázané, kto logo AGORKOM-PLUS nalepil na pretekárske auto spoločnosti DROTÁR Autošport RS s.r.o. továrenskej značky Škoda Fabia WRC Žalovaný sa s týmto záverom správcu dane vo svojom rozhodnutí stotožnil.

59. Správny súd má však za to, že tak správca dane ako aj žalovaný pochybili pri vyhodnocovaní hmotnoprávných zákonom stanovených podmienok pre priznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty. Oba správne orgány síce uvádzajú vo svojich rozhodnutiach že pre odpočet DPH musia byť splnené hmotnoprávne podmienky – žalovaný na strane 6 odôvodnenia svojho rozhodnutia (štvrtý odsek zhora : „ Podľa názoru odvolacieho orgánu, ak má byť uplatnené právo na odpočítanie dane úspešné, musia byť splnené všetky hmotnoprávne podmienky, v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších právnych predpisov) a správca dane napríklad na strane 9 odôvodnenia svojho rozhodnutia (3 a 4 odsek, kde popisuje aké podmienky musia byť splnené podľa § 49 ods.1 a § 49 ods.2 zákona č. 222/2004 Z.z.), avšak oba správne orgány nesprávne právne posúdili splnenie týchto podmienok – žalovaný tvrdí, že v danom prípade absentuje splnenie podmienky obsiahnutej v ustanovení § 49 ods.2 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších právnych predpisov keďže deklarovaný obchod nemá podľa názoru odvolacieho orgánu potenciál byť použitý na dodávky tovarov a služieb ako platiteľom dane AGORKOM-PLUS, spol. s r.o. (strana 6 odôvodnenia rozhodnutia žalovaného – 4 odsek) a správny orgán prvého stupňa mal za to, že neboli splnené podmienky týkajúce sa deklarovaného dodávateľa nakoľko podľa správcu dane nebolo preukázané dodanie služieb zo strany spoločnosti Sting motorsport sk s.r.o. pre DROTÁR Autošport RS s.r.o., zároveň žalobca ako daňový subjekt nepreukázal, že prijaté služby použil v súvislosti so svojou podnikateľskou činnosťou, t.j. predmetné služby neboli zamerané na propagáciu daňového subjektu a jeho činnosti a zároveň podľa správcu dane žalobcom deklarované služby boli v skutočnosti sponzorom.

60. Správny súd má za to, že závery rozhodnutia ani žalovaného ani správcu dane nestoja na tom, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky tak ako ich súd uviedol vyššie v bode 48 odôvodnenia tohto rozsudku ani na tom, že by boli hmotnoprávne podmienky splnené a žalobca bol účastný podvodu alebo došlo na strane žalobcu k zneužitiu práva. Závery tak žalovaného ako aj správcu dane stoja na nesprávnom právnom posúdení hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty a sú aj v rozpore s administratívnym spisom.

61. Pokiaľ ide o prvú hmotnoprávnu podmienku – deklarovaným dodávateľom je iná osoba registrovaná pre daň z pridanej hodnoty – táto hmotnoprávna podmienka nebola správne posúdená správnymi orgánmi a jej posúdenie je aj v rozpore s administratívnym spisom. V tomto smere správny súd poukazuje na najnovšiu judikatúru Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s.r.o. C – 154/20 zo dňa 09.12.2021 ako aj Najvyššieho správneho súdu SR, v zmysle ktorej pokiaľ by správca dane zistil, že skutočný dodávateľ zazmluvnených služieb, ktorého identita sa nezhoduje s dodávateľom deklarovaným na predložených faktúrach, mal alebo nevyhnutne s ohľadom na zistené skutočnosti musel mať postavenie zdaniteľnej osoby, nemôže žalobcovi odoprieť právo na odpočet (nesprávne uvedenie identity dodávateľa na faktúre). Ako je zrejmé z administratívneho spisu, deklarovaný dodávateľ mal postavenie platiteľa dane z pridanej hodnoty, v tomto smere nemohli mať správne orgány žiadne pochybnosti. A zároveň za situácie keď bolo zrejmé, že k dohodnutému poskytnutiu služieb došlo a nešlo o fiktívne plnenie a správca dane nezistil u dodávateľa deklarovaného dodávateľa žiadnu faktúru za realizáciu predmetu zmluvy o reklame č. 12/10/2020, vôbec sa správca dane ani žalovaný nezaoberali tým, že predmetné logo mohol vyrobiť samotný deklarovaný dodávateľ a ani sa v konečnom dôsledku nezaoberali statusom deklarovaného dodávateľa tak, ako to požaduje prvá hmotnoprávna podmienka v zmysle Smernice Rady 2006/112ES z 28.11.2006.

62. Pokiaľ ide o druhú hmotnoprávnu podmienku súd poukazuje na to, že z predložených dôkazov je zrejmé, že k predmetu plnenia došlo a teda služby boli poskytnuté, čo ani správca dane ani žalovaný nespochybnili, čím má súd za to, že bola splnená druhá hmotnoprávna podmienka pre priznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty.

63. Avšak pokiaľ ide o tretiu hmotnoprávnú podmienku – vo vzťahu k tejto hmotnoprávnej podmienke správca dane vykonal len jeden jediný dôkaz a to v rámci ústneho pojednávania s konateľom žalobcu mu predložil otázku : „ viete uviesť aké nové obchodné kontakty boli získané na základe uvedenej reklamy prostredníctvom loga „Agrokom-plus“ v spoločnosti AGROKOM-PLUS, spol. s.r.o., na ktorú konateľ žalobcu odpovedal : Nie, neviem uviesť žiadne nové kontakty, ale ročne nám pribúdajú noví zákazníci, ktorých sa nepýtame odkiaľ sa o nás dozvedeli. „ a taktiež otázku : Viete preukázať použitie predmetných služieb na účely podnikania ako platiteľ v zmysle § 49 ods.2 písmeno a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov , na čo konateľ žalobcu poukázal na svoju predchádzajúcu odpoveď, ktorú správny súd uviedol vyššie. Správny orgán prvého stupňa – správca dane uzavrel, že žalobca nepreukázal, že prijaté služby použil v súvislosti so svojou podnikateľskou činnosťou, nakoľko predmetné služby, ktoré po právnej stránke vyhodnotil ako sponzoring neboli zamerané na propagáciu daňového subjektu a jeho činnosti, s čím sa stotožnil aj žalovaný .

64. K tejto tretej hmotnoprávnej podmienke správny súd poukazuje na to, že k otázke dôkaznej úrovne v súvislosti s dokumentmi vyžadovanými na preukázanie splnenia hmotnoprávnej podmienky priamej a bezprostrednej súvislosti na výstupe sa vyjadril v jednom z ostatných rozhodnutí aj Najvyšší správny súd . V rozsudku sp. zn. 3Sfk/103/2022 zo dňa 31.01.2024 v bode 26 uviedol, že objektívne zhodnotenie, či služby dodávateľa priamo a bezprostredne súvisia s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov žalobcu, je možné overiť zo strany správcu dane 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.

65. Správny súd poukazuje na to, že preukázať, že výdavky na reklamu, ako je umiestnenie loga, sú súčasťou ceny produktov alebo služieb je možné aj napr. prostredníctvom zdokumentovanej marketingovej alebo investičnej stratégie, analýzy cenotvorby, ktorá zahŕňa výdavky na reklamu ako súčasť nákladov na produkty alebo služby, vykonaním prieskumov medzi zákazníkmi alebo analyzovaním zákazníckych dát, atď.

66. Vychádzajúc z vyššie uvedeného mal súd za to, že je namieste podľa § 191 ods.1 písmeno d) SSP (nesprávne právne posúdenie veci) a podľa § 191 ods.1 písmeno f) SSP (skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia nemá oporu v administratívnom spise) a zrušiť tak rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane a vrátiť vec správcovi dane na ďalšie konanie.

67. Povinnosťou správcu dane – Daňového úradu Prešov bude v ďalšom konaní pri viazanosti právnym názorom správneho súdu zväziť, či je na základe zisteného skutkového stavu možné udržať záver o nesplnení hmotnoprávných podmienok pre odpočítanie dane zo strany žalobcu, prípadne tento skutkový stav ešte doplniť o ďalšie zisťovania tak, aby bolo možné právne a správne posúdiť hmotnoprávne podmienky pre odpočet dane z pridanej hodnoty. Ak žalovaný dospeje k záveru, že nie sú splnené hmotnoprávne podmienky na priznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty tak musí jasne a zrozumiteľne uviesť, ktorá resp. ktoré z hmotnoprávných podmienok neboli splnené a akým spôsobom spochybnil žalobcom predložené dôkazy a ak dospeje k záveru, že hmotnoprávne podmienky boli splnené a aj napriek tomu odmietne žalobcovi priznať právo na odpočet dane z pridanej hodnoty bude jeho povinnosťou zdôvodniť, či žalobca participoval na daňovom podvode alebo mal a mohol vedieť, že k daňovému podvodu dochádza v rámci obchodného reťazca (na jeho iných stupňoch), ktorého je súčasťou. V ďalšom konaní žalovaný upriami pozornosť v zmysle vyriešenia toho, či bola splnená tretia hmotnoprávna podmienka na odpočet dane z pridanej hodnoty aj na vyriešenie otázky, či ekonomická súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie loga spoločnosti a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb žalobcu bola dostatočne objasnená aj z hľadiska, či pri jeho prezentácii na športovom podujatí bola spôsobilá vyvolať vo verejnosti určitý pozitívny vnem o existencii žalobcu, čo mohol byť jeden z dôvodov stojacich za vznikom transakcie a či bol preukázaný priamy a bezprostredný súvis prijatej služby s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou alebo či sú predmetné služby výdavkami na reprezentáciu.

68. Podľa § 167 SSP, Správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech.

69. Nakoľko bol žalobca v konaní úspešný, súd mu priznal plnú náhradu účelne vynaložených trov konania podľa § 167 SSP .

70. Podľa § 175 SSP, o nároku na náhradu trov konania rozhodne aj bez návrhu správny úd v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu možno podať kasačnú sťažnosť do 30 dní odo dňa jeho doručenia na Správny súd v Košiciach.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správne súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania) 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).

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP 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 krajským 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 krajský 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.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g/ až i/ Správneho súdneho poriadku 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 správne súdom.

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

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

Uvedená povinnosť neplatí, 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. 1 písm. c/ a d/ (v sociálnych veciach, vo veciach azylu, zaistenia a administratívneho vyhostenia,
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci. (§ 449 ods. 1, 2 SSP).