

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 4Sfk/23/2022
Identifikačné číslo spisu: 3020200154
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2024
Meno a priezvisko: Prof. JUDr. Peter Potásch
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:3020200154.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): ZTS Elektronika SKS s. r. o., so sídlom Trenčianska 19, 018 51 Nová Dubnica, IČO: 31 598 536, právne zastúpený: Mgr. Petra Hrubová, advokátka, so sídlom Mierové námestie 93, 019 01 Ilava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100754367/2020 zo dňa 6. apríla 2020 a Daňového úradu Trenčín č. 102412100/2019 zo dňa 22. októbra 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/74/2020- 131 zo dňa 29. septembra 2021, takto

r o z h o d o l :

I. Rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/74/2020- 131 zo dňa 29. septembra 2021 sa m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100754367/2020 zo dňa 6. apríla 2020 sa z r u š u j e a vec sa v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi sa p r i z n á v a voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov konania.

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č. k. 11S/74/2020- 131 zo dňa 29. septembra 2021 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100754367/2020 zo dňa 6. apríla 2020 (ďalej ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej ako „správca dane“) č. 102412100/2019 zo dňa 22. októbra 2019 (ďalej ako „rozhodnutie správcu dane“), a ktorým bol podľa § 68 ods. 5 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“) žalobcovi určený

rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 17.194,00 eur za zdaňovacie obdobie november 2015. O nároku na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 SSP tak, že žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

2. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že na základe zmluvy o reklamných službách bolo logo žalobcu pozostávajúce z jeho obchodného mena a adresy sídla umiestnené na mantineli na Zimnom štadióne Pavla Demitru v Trenčíne v sezóne 2015/2016. Podľa správneho súdu takéto zverejnenie loga nespĺňa kritériá reklamy definované ako činnosť na podporu predaja, ak nezahŕňa rozširovanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj. Uvedenie loga nemá vypovedaciu hodnotu k nejakému výrobku alebo službe, ktoré žalobca v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytuje. Nepodáva presnú informáciu ani o tom, v akej oblasti žalobca podniká. Nebolo preukázané, že by sa na športovom podujatí reálne prezentovala podnikateľská činnosť žalobcu, jednotlivé produkty a služby. Nemôže teda logicky predstavovať ani podnet k ich obstaraniu, kúpe, zvýšeniu ich odbytu. V zmysle ustanovenia § 2 ods. 1 písm. a) a b) zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o reklame“), na ktoré sa žalobca odvolával, je pritom podmienka tohto cieľu dominantná.

3. Podotkol, že mu je aj z iných konaní v obdobných právnych veciach známe, že logo žalobcu býva umiestnené na hmotných nosičoch spolu s ďalšími logami spoločností s rôznym obchodným a výrobným zameraním. Toto samo o sebe znižuje šancu podať akúkoľvek konkrétnu informáciu o žalobcovi a jeho produktoch. Dokonca je možné konštatovať, že uvedené v priemernom divákovi evokuje, že ide o sponzorov podujatia. Vzhľadom na uvedené je správny súd toho názoru, že v danej veci nešlo o poskytnutie reklamných služieb žalobcovi, ale len o sponzorský odkaz, ktorý nezakladá právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, nakoľko nie je predmetom dane z DPH.

4. S poukazom na právnu kvalifikáciu plnenia od spoločnosti ILANA s. r. o. správny súd žalobnú námietku týkajúcu sa nevykonania žalobcom navrhnutých dôkazov nepovažoval za dôvodnú. Uvedená skutočnosť nemohla mať žiaden vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí, podľa ktorých pre vyrubenie rozdielu dane bolo rozhodné právne posúdenie dodania ako sponzorstva, a ktoré nemohlo byť ovplyvnené ani prípadným vykonaním novo navrhnutých dôkazov. Ani argument o navýšení tržieb u žalobcu za 4. kvartál 2015 podľa správneho súdu neobstojí. Hlavným účelom reklamy je dosiahnuť maximalizáciu zisku, ktorý však reklama ako prostriedok na jeho dosiahnutie nemôže vždy zaručiť. Z tohto dôvodu pre právne posúdenie plnenia ako reklamy alebo sponzorského odkazu je irelevantné či u žalobcu nastal tento očakávaný efekt.

5. Ďalej správny súd uviedol, že hlavným cieľom reklamy je podpora podnikania aj formou propagácie obchodného mena. Samotné uvedenie loga však nemá vo vzťahu k predmetu podnikania žalobcu, k jeho produktom žiadnu vypovedaciu hodnotu. To platí aj v situácii, ak obchodné meno žalobcu obsahuje slovo elektronika, ktoré len všeobecne a neurčito vyjadruje predmet jeho podnikania a nemá vypovedaciu hodnotu k nejakému výrobku alebo službe, ktoré žalobca v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytuje. V uvedenom smere zhrnul, že propagácia obchodného mena žalobcu neslúžila podnikaniu žalobcu, ktorý fakturované plnenie nepoužil na dodávku jeho tovarov a služieb ako platiteľ DPH v súlade s § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „zákon o DPH“).

6. Záverom uviedol, že správca dane neuznal žalobcovi ani odpočet DPH zo sporných faktúr od spoločností VIA-Trade, spol. s r. o. a LASTAN, s. r. o. Pri uvedených spoločnostiach správny súd v rozsudku sp. zn. 13S/47/2018- 106 zo dňa 13.03.2019 jednoznačne konštatoval náležité zistenie skutkového stavu a správne právne posúdenie veci. Za tohto stavu aj podľa správneho súdu v ďalšom konaní pred správnymi orgánmi nebol žiaden dôvod pokračovať v dokazovaní a odchyliť sa od úvah a právnych záverov, ktoré už raz správny súd prijal vo vzťahu k menovaným dodávateľským spoločnostiam. Preto návrhy žalobcu na vykonanie ďalších dôkazov v daňovom konaní správny súd považoval za nadbytočné a nespôsobilé privodiť iné rozhodnutie v prospech žalobcu.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

7. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť (ďalej ako „sťažovateľ“) z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. e), f), g) a h) SSP a navrhol, aby kasačný súd

v zmysle § 462 ods. 1 SSP napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby kasačný súd priznal sťažovateľovi úplnú náhradu trov konania.

8. Podľa sťažovateľa v zmysle kasačnej námietky podľa § 440 ods. 1 písm. e) mal vo veci rozhodovať senát Krajského súdu Trenčín 11S, ktorý podľa rozvrhu práce rozhoduje v inom zložení ako senát 13S. Z rozhodnutia vo veci samej nie je sťažovateľovi zrejmé, prečo vo veci rozhodoval senát 13S, ak bola vec po podaní žaloby pridelená na rozhodnutie senátu 11S.

9. Nesprávne právne posúdenie v zmysle § § 440 ods. 1 písm. g) SSP videl sťažovateľ v tom, že pri obchodnej spoločnosti ILANA s. r. o. sa nejednalo o sponzoring, ale o reklamu, čo bolo podľa neho v konaní pred správnym súdom preukázané. Pri obchodných spoločnostiach VIA-Trade, spol. s r. o. a LASTAN s. r. o. podľa sťažovateľa nebolo dostatočne vykonané dokazovanie a správny súd sa len stotožnil s rozsudkom Krajského súdu Trenčín sp. zn. 13S/47/2018 zo dňa 13.3.2019 napriek tomu, že po vydaní predmetného rozsudku sťažovateľ predložil ďalšie dôkazy, ktoré žalovaný a ani správny súd nezohľadnil. Uvedeným konaním zároveň malo dôjsť k porušeniu procesných práv sťažovateľa do takej miery, že bolo porušené jeho právo na spravodlivý proces, čím bol naplnený kasačný dôvod v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP.

10. Sťažovateľ k jednotlivým zdaniteľným plneniam uviedol, že faktúry boli riadne bankovým prevodom dodávateľom uhradené za dodané služby, ktoré boli v rozhodnom období reálne poskytnuté. Faktúry boli riadne zaúčtované a vedené v účtovníctve. K zdaniteľnému plneniu od spoločnosti ILANA s. r. o. sťažovateľ uviedol, že reklamné služby boli reálne poskytnuté. Za rozhodné dôkazy považoval zmluvu so spoločnosťou ILANA s. r. o., fotodokumentáciu, výsluch svedkov a preverenie účtovných dokladov spoločnosti ILANA s. r. o. Sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že žiadal predvolanie viacerých svedkov, ktorí mohli vierohodne preukázať ním tvrdené skutočnosti, avšak správca dane vypočul len svedka R. S., ktorý potvrdil, že reklama sťažovateľa bola umiestnená na štadióne HK Dukla v rozhodnom období. Správca dane a následne ani žalovaný nedoplnili dokazovanie výsluchom ďalších navrhovaných svedkov, pričom podľa názoru sťažovateľa, bolo potrebné ním navrhnuté dôkazy vykonať obzvlášť - ak došlo zo strany správcu dane k zmene právnej kvalifikácie zdaniteľného plnenia z reklamy na sponzoring.

11. Sťažovateľ zároveň poukázal na zmluvu uzavretú so spoločnosťou ILANA s. r. o., v ktorej boli jednoznačne stanovené požiadavky sťažovateľa, ktoré boli realizované bez problémov, pričom konateľ sťažovateľa sa o tom bol osobne presvedčiť na štadióne. Uviedol, že správca dane rozporuje pojem „inline hokej“, pričom mu už počas výkonu daňovej kontroly vysvetlil, že pomenovanie sezóny je v kompetencii dodávateľa a nemá vplyv na dodanú službu. Rovnako nie je sťažovateľovi známa skutočnosť, že by predmetný štadión mal oficiálne pomenovanie sezón (ako vychádza aj zo zmluvy uzavretej s dodávateľom).

12. Sťažovateľ ďalej uviedol, že na uskutočnenie podnikateľského zámeru (oslovenie širšieho okruhu potencionalných zákazníkov a následne zvýšenie tržieb) vypracoval marketingovú analýzu s cieľom identifikovať geograficky najvhodnejšie miesto pre reklamu a najvhodnejší termín jej umiestnenia. Vďaka uvedenej reklame sa podarilo dosiahnuť účel- nárast tržieb, ako aj nárast počtu zamestnancov, čo bolo vidieť aj v daňovom priznaní a kontrolných výkazoch za rok 2015. Uvedené dôkazy sťažovateľ neprekladal, nakoľko ich správca dane mal k dispozícii z úradnej moci, teda tvrdenie správcu dane, že „daňový subjekt nepredložil správcovi dane dôkazy, iba slovné vyjadrenie...“ považuje za nepravdivé. Zároveň podotkol, že až v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 102320634/2019 sa dozvedel, že správca dane prvýkrát uvádza pochybnosť, že pri zdaniteľnom plnení sa nejednalo o reklamu, ale o sponzoring, čomu však odporujú skutočnosti a dôkazy predložené sťažovateľom, a to aj s odkazom na rozsudok Súdneho dvora Európskej Únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“) vo veci C-530/09 zo dňa 27.10.2011- Inter-Mark Group, bod. 18; ktorý správca dane nesprávne interpretoval.

13. Sťažovateľ zotrval na tvrdení, že v rámci marketingových stratégií využívajú na zistenie relevantných informácií množstvo metód, ako aj rôzne nosiče reklamy, pričom poukázal aj na zámer reklamy umiestnenej na štadióne v roku 2015. Podotkol, že reklama nie je merateľná v parametroch ako to požaduje správca dane. Interným obrazom toho, že reklamné aktivity realizujú správne je práve nárast tržieb. K uvedenému poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) sp. zn. 1 Sžf/64/2016 zo dňa 06.03.2018, ako aj sp. zn. 3Sžf/66/2017 zo dňa 06.03.2018, v zmysle ktorého 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.

14. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí dospel podľa sťažovateľa k nesprávnemu záveru, že umiestnené logo sťažovateľa nemá vypovedaciu hodnotu k nejakému výrobku alebo službe, ktoré daňový subjekt v rámci podnikateľskej činnosti poskytuje. Pritom však vôbec nereaguje na to, že fotografie umiestneného „loga“ mu boli predložené ešte v r. 2016 a súčasťou loga je aj názov spoločnosti, ktorý obsahuje predmet ponuky (elektronika) a aj presnú adresu spoločnosti. Sťažovateľ zastáva názor, že výpočet predmetov podnikania by bol zmätočný, kontraproduktívny a zneprehľadňoval by samotnú reklamnú informáciu. Rovnako sťažovateľ vyvracia a považuje za nesprávne aj tvrdenie správcu dane, že nie je typické vzhľadom k charakteru činnosti sťažovateľa, spájať ich reklamu so športom.

15. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí nevzal do úvahy novo predložené dôkazy - Správu z dozorného auditu od certifikovanej nezávislej audítorskej spoločnosti POM s. r. o., ktorá potvrdzovala správnosť postupov a procesov sťažovateľa v uvedených oblastiach za dané obdobie (predmetom auditu bola aj predložená Správa systému manažérstva kvality obsahujúca dôležité skutočnosti), a ktorej obsah sa nedá spätne pozmeniť. Správca dane ju však odignoroval, a to i napriek tomu že obsahuje podstatné dôkazy v prospech sťažovateľa.

16. Ďalej sťažovateľ tvrdil, že si vždy preveruje svojich obchodných partnerov, najmä z výpisu z Obchodného registra, Registra účtovných závierok na internete aj v centrálnom registri zmlúv. V roku 2015 využívali platenú službu na overovanie obchodných partnerov od súkromnej spoločnosti. Hodnotenie dodávateľov je súčasťou aj riadeného systému manažérstva kvality ISO 9001, zavedeného u sťažovateľa. Pravidelnými každoročnými auditmi, funkčnosť systému preveruje nezávislá audítorská spoločnosť. Správcovi dane tiež predložil Správu z dozorného auditu a Správu o preskúmaní systému manažérstva kvality.

17. Uviedol, že správca dane a aj žalovaný nesprávne aplikuje ustanovenia zákona č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii a o zmene zákona č. 195/2000 Z. z. o telekomunikáciách v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o vysielaní a retransmisii“). Rovnako správca dane nesprávne vytrhol z kontextu, že na činnosť sťažovateľa bolo nevyhnutné získať certifikát NBÚ. Sťažovateľ má však v ponuke množstvo produktov, pre ktoré predloženie uvedeného certifikátu nie je potrebné.

18. Tvrdenia, že osoba dodávateľa je nekontaktná, nevedie účtovníctvo, nepodáva daňové priznanie a neplatí daň, nemôže byť na t'archu daňového subjektu, lebo konanie inej osoby nemôže ovplyvniť, a zaňho nezodpovedá, ak o prípadnom podvode nevedel alebo nemohol vedieť (rozsudky SD EÚ: C-80/11, C-354/03, C-273-11). V zásade tiež nie je možné spravodlivo požadovať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné a obstarávacie procesy u iných subjektov (rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 4Sžf/16/2010).

19. Tým, že žalovaný, resp. správca dane nevykonali všetky potrebné dôkazy, nezistil tak riadne a presne skutkový stav vecí, vôbec sa v kontexte judikatúry Súdneho dvora EÚ nezaoberal, či a ako sa sťažovateľ zúčastnil na zneužívajúcom konaní daňových subjektov, v súvislosti s odpočtom DPH sa napadnuté rozhodnutia žalovaného, ale aj rozhodnutie vydané v prvom stupni stalo podľa názoru sťažovateľa nepreskúmateľné a zmätočné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov.

20. Ohľadne dodávateľa VIA Trade, spol. s r. o. sťažovateľ zopakoval sťažnostné námietky a doplnil, že prijatie plnení okrem iného deklaroval správcovi dane príjmami, ktoré sú preberacím dokladom o tom, že bol vykonaný príjem služby od dodávateľa, a ktoré boli podkladom k riadne zaúčtovaným faktúram. Rovnako navrhol správcovi dane vypočítanie svedkov, ktorí potvrdia tvrdenia sťažovateľa. Poukázal aj na výpoveď svedka p. J., ktorá je v rozpore s tvrdením svedka O. E. T. a skutočnosťou, že p. J. odovzdal plnenie v priestoroch sťažovateľa. Podľa sťažovateľa je možné, že p. J. zabudol, prípadne si neuvedomil, že sa nachádza v priestoroch sťažovateľa, nakoľko sťažovateľ sídli v areáli, kde sa nachádza sídlo množstva iných spoločností. Navyše, p. J. nepoprel, že by s pánom T. nerokoval a zdaniťelné plnenie nezrealizoval, ale v Zápisnici z ústneho pojednávania potvrdil, že jeho spoločnosť v novembri 2015 obchodovala so sťažovateľom. Taktiež sťažovateľ poukázal na to, že plnenia od dodávateľa použili pri ďalšej výrobe, kde výrobky boli predané ďalším spoločnostiam, čo aj deklaroval správcovi dane.

21. Sťažovateľ písomne žiadal správcu dane, aby zaslal príslušným orgánom Finančnej správy žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (podobne ako v prípade dodávateľa LASTAN, s. r. o.) a žiadal o zabezpečenie vypočítania p. Q. S. z Českej republiky, ktorému p. J. odovzdal účtovné doklady na základe Protokolu o odovzdaní a prevzatí účtovných dokladov zo dňa 26.05.2016. Zdôraznil tiež, že pri preverovaní obchodných partnerov a zabezpečovaní dôkazov vyčerpal všetky zákonné možnosti na deklarovanie plnenia tak, ako je uvedené na faktúrach. Preverovanie priestorového a technického zázemia nepovažoval za potrebné, keďže bolo dojednané, že dodanie služby bude realizované v priestoroch sťažovateľa. O existencii týchto priestorov sa osobne presvedčil aj správca dane.

22. Sťažovateľ tiež poukázal na skutočnosť, že správca dane napriek žiadosti sťažovateľa, nepreveril účtovné doklady dodávateľa u jeho právneho nástupcu a nevykonal ani preverenie zaúčtovania faktúr v účtovníctve odberateľa sťažovateľa. Uviedol, že správca dane nesprávne posudzoval aj monitorovania vstupu do priestorov sťažovateľa, a to napriek tomu, že zamestnanci správcu dane počas daňovej kontroly osobne tieto priestory navštívili a do žiadnej evidencie sa nezapisovali.

23. Poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2011, podľa ktorého nie je možné od platiteľa žiadať preukázanie skutočností týkajúcich sa vzťahu dodávateľa a jeho subdodávateľov a ak platiteľ, preukáže dodanie faktúrami, znáša dôkazné bremeno správcu dane, ak chce preukázať opak. Podľa neho sa však žalovaný ani len nevysporiadal s novými dôkazmi navrhnutými sťažovateľom. Správny orgán nie je povinný vykonať všetky navrhované dôkazy, avšak mal by sa s tým vecne vysporiadať v odôvodnení meritórneho rozhodnutia. S uvedeným sa nevvysporiadal ani súd v napadnutom rozsudku, keď len konštatuje, že sa stotožnil s rozsudkom Krajského súdu Trenčín č. k. 13S/47/2018 bez toho, aby sa s týmito relevantnými dôkazmi zaoberal a tieto vyhodnotil.

24. K zdaniteľnému plneniu od spoločnosti LASTAN s. r. o. okrem už vyššie uvedeného sťažovateľ doplnil, že dňa 18.10.2016 odovzdal na Daňovom úrade Trenčín potvrdenie o odovzdaní dokladov na Národnom bezpečnostnom úrade zo dňa 16.12.2015, ktoré podporuje - vo vzájomných súvislostiach - ostatné dôkazy predložené sťažovateľom. Poukázal na výpoveď svedka D. E., ktorý potvrdil, že pozná sťažovateľa, vykonával tam bezpečnostný audit a potvrdil, že bol subdodávateľom spoločnosti LASTAN, s. r. o. v predmetnom plnení. Zároveň však (napriek tomu, že sťažovateľ poskytol všetky potrebné informácie) správca dane nevypočul svedka R. M., ktorý rovnako vykonával bezpečnostný audit u sťažovateľa. Pritom bezpečnostný audit môžu vykonávať len osoby na to oprávnené a na Slovensku nie je veľa spoločností, ktoré by dokázali dodať predmetnú službu. Sťažovateľ uviedol, že si dodávateľa preveril v Obchodnom registri a registri platiteľov DPH. Spoločnosť LASTAN s. r. o. mala zabezpečiť vykonanie bezpečnostného auditu a vypracovanie všetkých podkladov potrebných pre vydanie Potvrdenia o priemyselnej bezpečnosti, stupeň utajenia „Dôverná“ podľa požiadaviek a štandardov Národného bezpečnostného úradu.

25. Podotkol, že tržby sťažovateľa z podstatnej časti súvisia s obchodnou činnosťou s orgánmi štátnej správy (najmä Ministerstvo vnútra SR a Ministerstvo obrany SR). Štátna správa pri zákazkách, ktoré súvisia s utajovanými skutočnosťami, vyžaduje od dodávateľov platné Potvrdenie o priemyselnej bezpečnosti. Jeho získanie bolo pre sťažovateľa nevyhnutnou podmienkou, aby sa mohol do budúcnosti uchádzať o štátne zákazky.

26. V priebehu daňovej kontroly si konateľ sťažovateľa nespomenul na mená osôb, ktoré vykonali bezpečnostný audit (čo mu bolo vytknuté správcou dane) nakoľko od vtedy už uplynulo dlhé obdobie a bola to jednorazová služba. Neskôr sa mu však podarilo zistiť mená osôb, ktoré za spoločnosť LASTAN s. r. o. vykonali u sťažovateľa bezpečnostný audit a jeho sídlo aj niekoľkokrát osobne navštívili. Okrem už uvedených spôsobov preverovania obchodných partnerov sťažovateľ uviedol, že spoločnosť LASTAN s. r. o. mala uzatvorenú aj zmluvu so Slovenskou poštou, a. s., čo bolo pre sťažovateľa znakom dôveryhodnosti.

27. Správca dane podľa sťažovateľa ani na písomnú žiadosť sťažovateľa nezabezpečil listinné dôkazy v priestoroch sídla dodávateľa LASTAN s. r. o. (zmluvy, faktúry), pričom správca dane v Protokole č. 100302189/2018, uvádza skutočnosť, z ktorých je možné odvodiť, že spoločnosť LASTAN s. r. o. mala predmetnú faktúru od sťažovateľa vo svojom účtovníctve a uviedla túto faktúru aj v priznaní k dani z pridanej hodnoty. Správca dane dokonca v Rozhodnutí o vyrubení dane uvádza, že Účtovné závierky účtovnej jednotky LASTAN, s.r.o. za rok 2015 a za rok 2016 boli podané pod identifikačným číslom Pétera Krajcsirika, bývalého konateľa spoločnosti LASTAN, s. r. o., čo je tiež dôkazom o existencii jeho osoby a o konaní v mene spoločnosti LASTAN, s. r. o. V uvedenom rozhodnutí správca dane uviedol, že Daňový úrad Trenčín spravil chybu v písaní a nesprávne uviedol názov inej

spoločnosti, čo podľa sťažovateľa je ďalším dôkazom nepozorného a nesprávneho postupu správcu dane.

28. Správca dane v Rozhodnutí o vyrubení dane bez uvedenia dôkazov konštatuje, že sťažovateľovi muselo byť zrejmé, že reálny dôvod na vystavenie faktúry č. 41015215 (int. č. 15111312) dodávateľom LASTAN, s. r. o. nie je, nakoľko fakturované plnenie mu v zmysle tejto faktúry nebolo dodané, a že transakcia medzi sťažovateľom a spoločnosťou LASTAN, s. r. o. môže byť poznačená podvodom. Sťažovateľ sa však dištancuje od účasti na podvodnom konaní. To, že dodávateľ si na realizáciu plnenia zabezpečil subdodávateľa je štandardný obchodný postup a nie je v rozpore so zákonom. Priamo v Zmluve o dielo s dodávateľom v bode 6.4 bol dohodnutý vstup pracovníkov subdodávateľa.

29. Správca dane vytkol sťažovateľovi správanie v obchodnom vzťahu (kontrola faktúry dvoch iných subjektov) na základe e-mailu, ktorý poslal p. E. p. T.. O.. E. T. však nikdy od p. E. zaslanie tejto faktúry nepožadoval, čo bolo zrejmé z kontextu e-mailu. Dovtedy O.. E. T. nebola známa výška fakturácie medzi spoločnosťou LASTAN s. r. o. a jeho subdodávateľom. O.. E. T. túto informáciu nikdy nepožadoval, nakoľko sťažovateľ mal uzatvorenú zmluvu so spoločnosťou LASTAN s. r. o. a takéto informácie by boli pre sťažovateľa bezpredmetné. Sám svedok p. E. vo výpovedi uviedol, že ako subdodávateľa si ho objednala firma LASTAN s. r. o. a teda sťažovateľ na uvedené nemal vplyv.

30. Z ústneho pojednávania počas daňovej kontroly, kde sa osobne zúčastnil p. E., je v zápisnici uvedené, že p. E. hovoril s p. M. o dodaní služby už niekedy v polovici októbra 2015 - t. j. aj časová následnosť prípadu je súhlasná s dátumom dodania a dátumom dodania vo faktúre. Ak sú pochybenia v dátumoch zmluvy a faktúrach medzi firmou LASTAN s. r. o. a Screening Solution - za to nemôže niesť zodpovednosť sťažovateľ, keďže na uvedené nemal žiadny vplyv.

31. Záverom dodal, že Daňový úrad Trenčín dňa 14.08.2017 na základe Žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií č. 128619/2016 zistil, že p. Ferenc Balogh, ktorý má byť podľa Výpisu z Obchodného registra od 31.08.2016 konateľom spoločnosti LASTAN, s. r. o. - spoločnosť LASTAN, s. r. o. nepozná a na jej sídle nikdy nebol a že došlo k zneužitiu jeho údajov. Napriek tomu, že správca dane ešte 14.08.2017 zistil podvod, ku dňu 15.11.2019 nepodnikol žiadne kroky, aby zabránil protizákonnému stavu. Zároveň poukázal na to, že k zneužitiu údajov konateľa spoločnosti došlo až dlhé obdobie po realizácii obchodu firmy LASTAN s. r. o. so sťažovateľom (a počas trvania obchodných vzťahov p. Balogh nebol spájaný s firmou LASTAN s. r. o.). Žalovaný sa v konečnom dôsledku v napadnutom rozhodnutí dôsledne nevysporiadal s odvolacími námietkami sťažovateľa. Uvedený názor podporuje aj rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžf/8/2016 zo dňa 24.05.2017. Následne sa s vyššie uvedeným nevysporiadal ani správny súd v rámci napadnutého rozsudku i napriek tomu, že to bolo obsahom žaloby.

32. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 16.02.2022 zotrval na svojich tvrdeniach a záveroch. Uviedol, že rozhodnutia správcu dane aj žalovaného vychádzajú zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a v odôvodnení svojich rozhodnutí sa vysporiadali so všetkými námietkami sťažovateľa. Navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu ako vecne správny, potvrdil.

III. Konanie na kasačnom súde

33. Prejednávaná vec bola dňa 17.03.2022 predložená Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na kasačnom súde bola vec náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie senátu 4S sp. zn.: 4Sfk/23/2022.

34. Kasačný súd zistil skutkový stav z predloženého administratívneho, ako aj súdneho spisu, z ktorého za potrebné považuje uviesť nasledovné skutočnosti.

35. Správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2015. Výsledky daňovej kontroly boli zhrnuté v protokole č. 100302189/2018 zo dňa 06.02.2018, v ktorom správca dane neuznal odpočítania dane z pridanej hodnoty z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 2 zákona o DPH. Následne vydal správca dane

rozhodnutie č. 101075115/2018 zo dňa 31.05.2018, ktorým vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 17.194,00 eur za zdaňovacie obdobie november 2015.

36. Rozdiel dane spočíval v neuznaní uplatneného nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty:

- z faktúry č. 20150810 vystavenej dodávateľom ILANA s.r.o., Dubnica nad Váhom, za prenájom reklamnej plochy za obdobie od 01.10.2015 do 31.12.2015;

- z faktúry č. 1500228 vystavenej spoločnosťou Via-Trade, spol. s r.o., Bratislava, za preverenie prenosu dát zo zariadenia a z faktúry č. 1500229 za kompletizáciu prenosovej sústavy analyzátora;

- z faktúry č. 41015215 vystavenej dodávateľskou spoločnosťou LASTAN s. r. o. za bezpečnostný audit, projekt pre spoluprácu so štátnymi a správnymi orgánmi.

37. Voči uvedenému rozhodnutiu podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101814260/2018 zo dňa 14.09.2018 tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Na základe podanej žaloby Krajský súd v Trenčíne rozsudkom sp. zn. 13S/47/2018-106 zo dňa 13.03.2018 zrušil rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Krajský súd v Trenčíne v predmetnom rozsudku k zdaniteľným plneniam od dodávateľov Via-Trade, spol. s r. o. a LASTAN s. r. o. uviedol, že správne orgány dostatočne zistili skutkový stav a vyvodili z neho správne skutkové závery a vec správne právne posúdili. Avšak v prípade zdaniteľných plnení od dodávateľa ILANA s. r. o. správny súd uviedol, že správne orgány vyvodili z predloženej dôkazovej fotodokumentácie a zmluvy nesprávny skutkový záver, že počas celej doby zdaniteľného plnenia nemohla byť na zimnom štadióne ľadová plocha. Ak sťažovateľ navrhol vykonanie ďalších dôkazov na preukázanie reálnosti zdaniteľného plnenia, bolo povinnosťou správnych orgánov umožniť mu jeho právo realizovať.

38. Správca dane viazaný právnym názorom vysloveným v uvedenom rozsudku správneho súdu preveril zdaniteľné plnenie s dodávateľom ILANA s. r. o. a následne vydal rozhodnutie č. 102412100/2019 zo dňa 22.10.2019. Voči uvedenému rozhodnutiu správcu dane podal sťažovateľ odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím.

39. Dôvodom neuznania odpočtu bolo podľa správcu dane a žalovaného nepreukázanie uskutočnenia poskytnutých služieb dodávateľmi uvedenými na sporných faktúrach. V prípade spoločnosti ILANA s. r. o. podľa správcu dane navyše nebolo preukázané využitie deklarovanych reklamných služieb v prospech podnikateľskej činnosti žalobcu, nakoľko zdaniteľné plnenie bolo vyhodnotené ako nezdaniteľný sponzor, ktorý nie je predmetom DPH a neslúži na podporu predaja jeho výrobkov.

IV. Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

40. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a) SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná.

41. 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.

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

43. Podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby.

44. 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.

45. 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.

46. 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.

47. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku k 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 § 2 ods. 1 písm. a) a b) zákona o reklame podľa tohto zákona reklama je predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou 1b) s cieľom uplatniť produkty na trhu a produkt je tovar, služby, nehnuteľnosti, obchodné meno, 2) ochranná známka, 3) označenie pôvodu výrobkov 4) a iné práva a záväzky súvisiace s podnikaním.

49. Kasačný súd k námietke sťažovateľa ohľadne nesprávne obsadeného súdu uvádza, že zo súdneho spisu má za preukázané, že na základe záznamu zo dňa 03.09.2020 (č. l. 122), bola prejednávaná vec sťažovateľa zo senátu 11S pridelená na prejednanie a rozhodnutie do senátu 13S Krajského súdu v Trenčíne - spolu s odkazom na dodatok Rozvrhu práce 14/20 - 11S účinný od 02.09.2020, v ktorom sa uvádza: „veci, ktoré boli pridelené JUDr. Milanovi Strakovi ako spravodajcovi a sú nerozhodnuté a nevybavené ku dňu 1.9.2020, sa prerozdeľujú do súdneho oddelenia 13 (§ 3 ods. 4 a § 51 ods. 4 písm. b/ zákona č. 757/2004 Z. z.) okrem vecí, v ktorých je už vytýčený termín pojednávania alebo verejného vyhlásenia rozsudku“. Z uvedených dôvodov kasačný súd k predmetnej námietke uvádza, že vo veci rozhodoval zákonne obsadený súd a sťažovateľova námietka je tak nedôvodná.

50. K zvyšným námietkam sťažovateľa kasačný súd na úvod poukazuje na skutočnosť, že vo svojej aktuálnej 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 so 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 zadefinuje ako sponzoring alebo reklamu. Na uvedených právnych názoroch zotráva kasačný súd aj v tu prejednávanej veci.

51. Rovnako kasačný súd odkazuje aj na právne posúdenie tejto problematiky v rozsudku sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28.02.2022. V danom prípade bola posudzovaná táto právna otázka v skutkovo takmer totožnom kontexte odmietnutia nadmerného odpočtu DPH z deklarovaných reklamných služieb - prezentáciou loga zdaniteľnej osoby na pretekárskych vozidlách, pričom konajúci senát kasačného súdu uviedol:

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

21. Ďalej je treba upozorniť na to, že zákon o DPH na účely odpočítania dane z prijatých služieb nerobí rozdiel medzi reklamou a sponzoringom v tom zmysle, že by povedzme služby spojené so zabezpečením sponzorského odkazu boli zákonom explicitne vylúčené zo všeobecného režimu DPH. Legálne definície týchto pojmov neupravujú daňové predpisy, ale zákon č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o reklame“), resp. zákon č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o vysielaní a retransmisii“). Podľa zákona o reklame sa reklamou rozumie predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej

podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu, pričom za produkt sa považuje aj obchodné meno podnikateľa (§ 2 ods. 1 písm. a/, b/ zákona o reklame). Pojem sponzoring definuje zákon o vysielaní a retransmisii ako plnenie určené na priame alebo nepriame financovanie programu, programovej služby alebo audiovizuálnej mediálnej služby na požiadanie s cieľom propagovať názov alebo obchodné meno, ochrannú známku, dobrú povesť, tovary alebo aktivity právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá také plnenie poskytla (§ 38 ods. 1 zákona o vysielaní a retransmisii). Napriek tomu, že uvedené definície majú pre daňové účely len orientačnú funkciu, je z nich zrejmé, že sponzoring je rovnako ako reklama z pohľadu daňového subjektu investíciou, ktorej protihodnotou je aj poskytnutie služby vo forme verejnej prezentácie daňového subjektu alebo jeho produktu. Táto služba teda naplnia aj znaky reklamy, hoci možno konštatovať, že popri reklamnej zložke je primárnym cieľom sponzorovania podpora sponzorovanej aktivity. Naproti tomu jasným ekonomickým cieľom reklamy je umiestňovanie produktov na trhu.

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

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

53. Kasačný súd zároveň upozorňuje, že je potrebné opatrne pristupovať k úvahám o tom, logo ktorého podnikateľa alebo obchodnej spoločnosti môže mať dostatočnú výpovednú hodnotu na to, aby mohlo byť uverejnené bez ďalšieho a naplniť tým kritéria reklamy.

54. Ako už vyplýva aj z vyššie citovaného rozsudku Najvyššieho správneho súdu, pre posúdenie oprávnenosti odpočtu DPH daňovým subjektom nie je v samotnej podstate veci rozhodujúci charakter sťažovateľom zvolenej prezentácie loga, ale jej súvis s ďalšími dodávkami tovarov a služieb sťažovateľa alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Aby si sťažovateľ mohol oprávnené odpočítať DPH z takto deklarovanej reklamnej služby, musí byť preukázané, že mala priamy a bezprostredný súvis s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami sťažovateľa na výstupe (v slovenskom preklade citovaného rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-334/20 Amper Metal Kft. zo dňa 25.11.2021 nastala chyba pri preklade a správne má citácia bodu 40 znieť: „zdaniteľná osoba si môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe za reklamné služby, ak je takéto poskytnutie služieb transakciou, ktorá podlieha DPH v zmysle článku 2 smernice o DPH, a priamo a bezprostredne súvisí s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na výstupe alebo s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby ako súčasť jej všeobecných nákladov, pričom nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že fakturovaná cena za tieto služby je neprimeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby“ - poznámka kasačného súdu) alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Okrem toho, ak raz vznikne právo na odpočítanie dane, zostáva zachované aj vtedy, ak sa zamýšľaná hospodárska činnosť napokon neuskutočnila a v dôsledku toho nevedla k zdaniteľným plneniam, alebo ak zdaniteľná osoba nemohla používať tovary alebo služby, ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných plnení, z dôvodu okolností nezávislých od jej vôle (rozsudok z 12. novembra 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, body 38 a 40, ako aj citovaná judikatúra)“ (bod 35).

55. Z uvedeného dôvodu bolo potrebné, aby bol sťažovateľ s takýmto smerovaním právneho posúdenia konfrontovaný. Daňové orgány vyrubenie rozdielu dane odôvodňovali posúdením charakteru deklarovanej služby ako sponzoringu a vyvodili, že sponzoring nie je zdaniteľnou službou v zmysle zákona o DPH, a to bol jedným z hlavných dôvodov prečo nie je možné uplatniť odpočet dane. Pre uvedené ani nie je možné na základe zisteného skutkového stavu urobiť jednoznačný záver o tom, že neboli naplnené hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH. V každom prípade je však nutné konštatovať, že vyrubenie rozdielu dane žalovaný, ako aj správca dane, vec nesprávne právne posúdili, čoho následkom je nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia.

56. Na základe vyššie uvedeného je tak nutné dať za pravdu sťažovateľovi, že za situácie, keď sťažovateľ umiestnil logo, ktorého súčasťou bol názov spoločnosti, ako aj predmet ponuky (elektronika) a aj presnú adresu spoločnosti je tvrdenie správneho súdu že: „Uvedenie loga nemá vypovedaciu hodnotu k nejakému výrobku alebo službe, ktoré žalobca v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytuje. Nepodáva presnú informáciu ani o tom, v akej oblasti žalobca podniká.“ neudržateľné.

57. Vo svetle prezentovaných záverov, kedy pre posúdenie správnosti a zákonnosti rozhodnutia žalovaného nebolo rozhodujúce zadefinovanie poskytnutého plnenia ako reklamy alebo sponzoringu, argumenty správcu dane, žalovaného a aj správneho súdu, týkajúce sa významu loga sťažovateľa sa stávajú bezpredmetnými. Kasačný súd totiž opätovne zdôrazňuje, že z hľadiska práva na odpočítanie DPH nie je rozhodujúcou skutočnosť, či dodané plnenie predstavovalo reklamu alebo sponzoring, ale práve odpoveď na otázku, či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisela s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa. Tvrdenie, že sťažovateľ nepreukázal aký bol prínos zdaniteľného plnenia v kontexte uvedených skutočností neobstojí. Kasačný súd má za to, že žalovaný, ako aj správny súd mali pristúpiť k posúdeniu skutočnosti, čo bolo dôvodom konštatovania orgánov verejnej správy o nemožnosti priznania práva na odpočítanie DPH a teda či boli splnené podmienky podľa §49 a § 51 zákona o DPH, prípadne či došlo k zneužitiu práva alebo deklarované konanie naplnilo znaky podvodného konania.

58. Pre odpočet DPH je totiž podstatné splnenie a preukázanie materiálnych (§ 49 ods. 1, § 19 ods. 1 a ods. 2, § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH) a formálnych podmienok (§ 51 ods. 1 písm. a) v spojení s § 71 ods. 1 písm. c) Zákona o DPH) pre odpočet DPH.

59. Súdny dvor EÚ v 24. bode rozsudku vo veci Kemwater ProChemie s.r.o., C-154/20 z 9. decembra 2021 sa k materiálnym a formálnym podmienkam odpočtu DPH vyjadril nasledovne: Treba pripomenúť, že právo na odpočítanie DPH je podmienené splnením tak hmotnoprávných, ako aj formálnych požiadaviek. Pokiaľ ide o hmotnoprávne požiadavky, z článku 168 písm. a) smernice 2006/112 vyplýva, že na to, aby sa mohlo priznať uvedené právo, je na jednej strane potrebné, aby dotknutá osoba bola „zdaniteľnou osobou“ v zmysle tejto smernice. Na druhej strane je potrebné, aby tovary alebo služby, na ktorých sa zakladá právo na odpočítanie dane, boli dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a aby zdaniteľná osoba tieto tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Pokiaľ ide o spôsoby uplatnenia práva na odpočítanie DPH, ktoré zodpovedajú požiadavkám formálnej povahy, článok 178 písm. a) smernice o DPH stanovuje, že zdaniteľná osoba musí mať faktúru vystavenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238 až 240 tejto smernice (rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, bod 26 a citovaná judikatúra).

60. Uvedené právne posúdenie je možné uplatniť aj vo vzťahu k ďalším námietkam sťažovateľa (posúdenie zdaniteľného plnenia od dodávateľov VIA-Trade, spol. s r. o. a LASTAN, s. r. o.).

61. 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 alebo ak došlo k preukázaniu zneužitia práva. Rovnako sa vyjadril aj kasačný súd v bode 15. rozsudku 2Sfk/5/2022, z 29. mája 2023: V prípade kedy zdaniteľná osoba splnila podmienky odpočtu DPH je v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora 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.

62. Pri posudzovaní nesplnenia hmotnoprávných podmienok v súvislosti s odpočítaním dane od dodávateľa VIA-Trade, spol. s r. o. správny súd a aj žalovaný nespochybnili existenciu tovaru, t. j. že predmetné plnenia fakticky existujú a ani tretiu podmienku na odpočítanie dane, teda že plnenie bolo ďalej použité na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Správcom dane však bolo spochybnené,

že zdaniteľný obchod bol uskutočnený dodávateľom uvedeným na faktúre, nakoľko si dodávateľ nepamätal podrobnosti uskutočneného obchodu a zároveň nedisponoval potrebnými dokumentami, keďže odovzdal účtovné doklady na základe Protokolu o odovzdaní a prevzatí účtovných dokladov zo dňa 26.05.2016 novému nástupcovi spoločnosti. Zároveň z rozhodnutí správcu dane aj žalovaného vyplýva tvrdenie, že osoba, ktorá je uvedená ako dodávateľ vo faktúre, musí byť identická s osobou, ktorá reálne dodala tovar odberateľovi- sťažovateľovi (strana 6, 7, 12 a 13 prvostupňového rozhodnutia správcu dane).

63. Kasačný súd k uvedenému konštatuje, že v zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je možné odmietnuť odpočítanie dane len z dôvodu, že sťažovateľ nevie preukázať, že tovar dodal ním deklarovanej dodávateľ, prípadne ho zabezpečil prostredníctvom subdodávateľských subjektov, k čomu však vedú závery správcu dane. Kasačný súd týmto dáva do pozornosti, že Súdny dvor EÚ v rozhodnutí vo veci C-610/19 Vikingo uvádza, že hmotnoprávne podmienky, ktorým podlieha právo na odpočítanie, sú splnené len vtedy, ak sa reálne uskutočnilo dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje faktúra. Podľa Súdneho dvora EÚ skutočnosť, že dotknutý tovar vo veci samej nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru nepostačuje na vyvodenie záveru, že k predmetnému dodaniu tovaru nedošlo, ani na to, aby mohlo byť odopreté právo na odpočítanie. Hmotnoprávnou podmienkou pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane je to, že daňový subjekt disponuje materiálnou existenciou plnenia, na ktoré sa vzťahuje faktúra a predloží doklady a dôkazy, že v danom prípade službu, na základe ktorej vzniklo právo na odpočítanie dane použil pre potreby svojich vlastných zdaniteľných transakcií.

64. Kasačný súd preto uvádza, že pokiaľ mienil správca dane neuznať sťažovateľovi odpočítanie dane z predmetnej faktúry, mal jednoznačne preukázať, ktorá z hmotnoprávnych podmienok k odpočtu DPH nebola splnená a svoje rozhodnutie riadne odôvodniť. Inak povedané, ak mal správca dane a žalovaný za to, že dôvodom nepriznania práva na odpočet DPH bolo nesplnenie hmotnoprávnych podmienok, mal konkretizovať, či spochybňuje, že dané plnenie bolo ďalej použité na účely vlastných zdaniteľných plnení, alebo spochybňuje podmienku materiálnej existencie tovaru/plnenia, eventuálne, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nemal postavenie zdaniteľnej osoby (Rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie). V prípade, ak boli hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnené, mal správca dane preukázať, že sťažovateľ ako zdaniteľná osoba vedela alebo vedieť mala o jej účasti na daňovom podvode, príp. že sa jedná o zneužitie práva (k tomu pozri aj bod 67. tohto rozsudku).

65. K zdaniteľnému plneniu od dodávateľa LASTAN, s. r. o. kasačný súd uvádza, že je neprijateľná prax, v zmysle ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté, z hodnoty dane z pridanej hodnoty z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tieto služby alebo jeden z jej poskytovateľov, sa dopustila nezákonnosti a bez toho, aby tento orgán objektívne preukázal, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. (Rozsudok Súdneho dvora EÚ spojených veciach C - 80/11 a C - 142/11 Mahagében a Dávid).

66. Daňový podvod odborná literatúra definuje ako „Úmyselné protiprávne konanie subjektu, ktorým príde k uvedeniu iného v omyl, využitím omylu iného alebo zamlčaním podstatných skutočností relevantných pre správu daní, čím nepríde k správnomu zisteniu a splneniu daňovej povinnosti daňového subjektu a zároveň príde ku škode na majetku štátu a obohateniu osoby páchajúcej daňový podvod.“ (Rakovský, P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, s. 95).

67. Súdny dvor EÚ v rámci ustálenej judikatúry týkajúcej sa práva na odpočet DPH upraveného smernicou o DPH vyvodil, že prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom odmietnuť právo na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že dovolávanie sa tohto práva je podvodné alebo zneužívajúce. Ďalej rozhodol, že dôsledok zneužitia alebo podvodu sa v zásade týka aj uplatnenia práva na oslobodenie od dane na základe dodania v rámci Spoločenstva (rozsudok SD EÚ vo veci C-273/11 Mecsek-Gabona, bod 54). Súdny dvor napokon potvrdil, že v rozsahu, v akom prípadné

odmietnutie priznania práva vychádzajúceho zo smernice o DPH odráža všeobecnú zásadu, podľa ktorej nikto nemôže podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom požívať práva upravené právnym systémom Únie, takéto odmietnutie vo všeobecnosti prináleží vykonať vnútroštátnym orgánom a súdom, a to bez ohľadu na právo v oblasti DPH, ktoré ovplyvnil podvod, teda vrátane práva na vrátenie DPH (rozsudok SD EÚ vo veci C-131/13, C-163/13 a C-164/13 Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i, bod 46).

68. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt - sťažovateľ 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). Odborná literatúra (napr. Rakovský, P. Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, s. 102) tieto kritériá konštruuje do štyroch otázok, ktoré musia byť kumulatívne zodpovedané kladne:

- Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
- Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
- Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
- Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

69. Tu je zásadné vyzdvihnúť, že dôkazné bremeno pri preukazovaní účasti na daňovom podvode (vykonanie vyššie opísaného Axel Kittel testu) zaťažuje správcu dane. Zároveň je v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ od daňového subjektu možné očakávať, aby prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napríklad rozsudok SD EÚ vo veci C-409/04 Teleos). Preto ak správca dane alebo žalovaný mienili preukazovať vedomosť alebo účasť daňového subjektu na daňovom podvode, bolo potrebné zohľadniť uvedené kritériá, preukázať a dostatočne odôvodniť postavenie sťažovateľa v tomto podvodnom reťazci. Správca dane a žalovaný síce načrtli pochybnosti o vedomej účasti sťažovateľa na podvodnom konaní, no ich odôvodnenie nebolo dostatočné, pokiaľ sa jednalo o postavenie sťažovateľa v tomto podvodnom reťazci. Rovnako nemôžu závery správcu dane ani žalovaného obstať bez jasného označenia, kde v reťazci ušla daň a či /v čom boli transakcie umelé (bez ekonomického dôvodu).

70. Z logiky konštrukcie jednotlivých kritérií na posúdenie účasti na podvodnom reťazci v zmysle Axel Kittel testu tiež vyplýva, že dobrú vieru (respektíve obozretnosť) daňového subjektu uplatňujúceho právo na odpočet DPH ani nie je potrebné posudzovať v prípade, že by sa podvodného konania dopustil sám daňový subjekt v rámci posudzovaného zdaniteľného obchodu. Z preskúmaného rozhodnutia však nevyplýva, že by správca dane alebo žalovaný vyvodil konkrétne závery z vykonaného dokazovania, ktorými by preukázal samotné spáchanie daňového podvodu a identifikoval či sa ho dopustil samotný sťažovateľ alebo iný daňový subjekt a kde v reťazci pritom ušla daň.

71. Kasačný súd však považuje za potrebné dodať, že žalovaný, ako aj správca dane sa evidentne vo svojich rozhodnutiach dobrou vierou (respektíve obozretnosťou) sťažovateľa pri uskutočňovaní zdaniteľných obchodov zaoberali a dokonca uzavreli, že sťažovateľ nevykonal všetky opatrenia, aby predišiel účasti na daňovom podvode, ktoré je od neho možné dôvodne očakávať. Uvedené však samé o sebe na preukázanie účasti sťažovateľa na daňovom podvode a následné určenie rozdielu dane taktiež nestačí, obzvlášť pokiaľ sa sťažovateľ dôrazne bránil tvrdeniami o svojej obozretnosti. Správca dane, žalovaný a ani správny súd sa však ani nezaoberali obranou sťažovateľa v tomto smere, keď ten tvrdil, že bol dostatočne obozretný, že si vždy preveruje svojich obchodných partnerov z verejne dostupných zdrojov a zároveň, že využíval platenú službu na overovanie obchodných partnerov od súkromnej spoločnosti. Pokiaľ by uvedené tvrdenia a dôkazy predložené sťažovateľom neboli relevantné pre posúdenie danej veci (uvedené platí aj vo vzťahu k zvyšným dodávateľom sťažovateľa), bolo potrebné aby sa správca dane vysporiadal s argumentáciou sťažovateľa.

72. Pre vyššie uvedené právne závery by sa daňové orgány v prejednávanej veci nemali v ďalšom konaní obmedziť len na skúmanie dobrej viery sťažovateľa pri uskutočňovaní posudzovaných zdaniteľných obchodov, ale mali by predovšetkým riadne posúdiť, či bol sťažovateľ účastný na daňovom podvode, a to vykonaním testu v zmysle bodu 68. tohto rozsudku a až následne sa zaoberať tým, či vykonal všetky potrebné opatrenia, ktoré je od neho možné rozumne požadovať, aby sa vyhol

účasti na takomto daňovom podvode. Uvedené, samozrejme, platí v prípade, že dôvodom pre nepriznanie práva na odpočet DPH má byť účasť sťažovateľa na daňovom podvode a nie iný právny základ.

73. Kasačný súd navyše dodáva, že v prípade, ak správca dane mienil preukazovať účasť sťažovateľa alebo jeho vedomosť na daňovom podvode, nebolo potrebné skúmať splnenie hmotnoprávných podmienok. Správca dane však vo svojom rozhodnutí (strana 30-31 a 33) aj v tomto prípade poukazoval na nesplnenie hmotnoprávných podmienok odpočítania dane, keď nebolo preukázané, že zdaniteľný obchod bol uskutočnený dodávateľom uvedeným na faktúre. Vo svetle už uvedeného právneho posúdenia, podľa ktorého skutočnosť, že dotknutý tovar vo veci samej nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, nepostačuje na vyvodenie záveru, že k predmetnému dodaniu tovaru nedošlo (čo správca dane nespochybňoval), ani na to, aby mohlo byť odopreté právo na odpočítanie, je potrebné uviesť, že odmietnutie odpočtu dane z pridanej hodnoty z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok (na strane jednej), príp. z dôvodu účasti daňového subjektu na podvodnom reťazci (na strane druhej) sú dva zásadne odlišné dôvody, ktoré nie je možné kumulovať, pretože sa vzájomne vylučujú (k tomu pozri napr. aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 2Sfk/27/2022 zo dňa 28. apríla 2023, bod. 17.).

74. Kasačný súd z vyššie uvedených dôvodov napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného podľa § 462 ods. 2 SSP, z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia nenaplnenia podmienok odpočítania DPH z reklamných služieb dodaných sťažovateľovi, ako aj nesprávneho posúdenia splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočet DPH, resp. nedostatočného posúdenia a odôvodnenia podvodného konania sťažovateľa. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného, viazaného právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku, opätovne zvážiť, či je na základe zisteného skutkového stavu možné prijať záver o nesplnení podmienok odpočtu dane. Pre úplnosť v súvislosti s ďalším postupom správnych orgánov v predmetnej veci kasačný súd zdôrazňuje, že jeho závery bez ďalšieho neznamenujú, že sťažovateľovi musí byť priznané právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov. Je však úlohou správcu dane, aby buď relevantne spochybnil splnenie hmotnoprávných/materiálnych podmienok predmetného práva (napr. spochybnením reálneho poskytnutia tovaru či postavenia platiteľa dane skutočného dodávateľa tovaru) alebo aby preukázal sťažovateľovi spáchanie daňového podvodu či jeho vedomú účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

75. O trovách konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech sťažovateľa v konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania pred správnym súdom, ako aj trov kasačného konania. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

76. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3:0.

Poučenie :

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

