

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/55/2021
Identifikačné číslo spisu: 3018200350
Dátum vydania rozhodnutia: 22. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Mališová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3018200350.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Mališovej a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): R.U., s.r.o., so sídlom Mierová 4220/22C, 920 01 Hlohovec, IČO: 43 852 998, právne zastúpený: Advokátska kancelária Šuriak s.r.o., so sídlom Miletičova 571/38, 821 08 Bratislava, IČO: 51 019 957, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101802780/2018 zo dňa 13.09.2018 a rozhodnutia Daňového úradu Trenčín č. 100990959/2018 zo dňa 18.05.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/114/2018-141 zo dňa 5. novembra 2019 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/114/2018-199 zo dňa 8. novembra 2021, takto

r o z h o d o l :

I. Návrh žalobcu na prerušenie konania sa z a m i e t a .

II. Rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/114/2018-141 zo dňa 5. novembra 2019 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/114/2018-199 zo dňa 8. novembra 2021 sa m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101802780/2018 zo dňa 13.09.2018 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 100990959/2018 zo dňa 18.05.2018 sa z r u š u j ú a vec sa mu v r a c i a na ďalšie konanie.

III. Žalobcovi sa p r i z n á v a voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov konania na krajskom súde a na kasačnom súde.

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/114/2018- 141 zo dňa 5. novembra 2019 (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. 101802780/2018 zo dňa 13.09.2018 (ďalej ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej ako „správca dane“) č. 100990959/2018 zo dňa 18.05.2018 (ďalej ako „rozhodnutie správcu dane“), a ktorým bol podľa § 68 ods. 6 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 nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 86.000 eur znížením nadmerného odpočtu na DPH za zdaňovacie obdobie november 2016 zo sumy 227.930,31 eura na sumu 141.930,31 eura z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „zákon o DPH“) keď správca dane dospel k záveru, že k dodaniu zdaniteľného plnenia nedošlo fakturovanými dodávateľmi, resp. že v skutočnosti išlo o sponzorstvo a nie reklamné služby, v dôsledku čoho dodávateľským spoločnostiam nevznikla daňová povinnosť. O nároku na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 v spojení s § 175 ods. 1 SSP tak, že žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

2. Správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku najskôr ozrejmil, že dôvodmi neuznania nároku žalobcu na odpočet DPH z faktúr vystavených jeho dodávateľmi podľa správcu dane bolo nepreukázanie dodania fakturovaných služieb spoločnosťou KM Racing, s.r.o., posúdenie dodaných služieb ako sponzoring a nie reklama, a skutočnosť, že faktúra vystavená spoločnosťou CAPTAIN, s.r.o. nezodpovedá skutočnosti.

3. Podľa správneho súdu logo žalobcu, ktoré obsahovalo len označenie R.U. HLOHOVEC a bolo umiestnené na nosičoch reklamy, resp. bolo propagované inou formou mediálnej komunikácie, nie je možné považovať za reklamu, ale ide o sponzorský odkaz. Uvedenie loga nemá vypovedaciu hodnotu k nejakému výrobku alebo službe, ktoré žalobca v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytuje. Nepodáva informáciu ani o tom, v akej oblasti žalobca podniká. Nebolo preukázané, že by sa na športovo-spoločenských podujatiach reálne prezentovala podnikateľská činnosť žalobcu, jednotlivé produkty a služby. Ďalej konštatoval, že činnosť žalobcu nie je medzi verejnosťou na Slovensku tak všeobecne známa, že by zo samotného loga bez ďalšieho diváci mali akúkoľvek aspoň všeobecnú informáciu o produktoch a službách, ktoré žalobca poskytuje. Žalobca nepreukázal, že by vyvíjal podnikateľské aktivity v zahraničí, ktoré by odôvodňovali propagáciu jeho obchodného mena v zahraničí, resp. že by mienil rozšíriť svoje podnikateľské aktivity mimo hraníc Slovenska, na podporu ktorých by slúžili preverované výdavky súvisiace s podujatiami v zahraničí.

4. Správny súd ďalej poukázal na ust. § 2 ods. 1 písm. b) zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o reklame“), ktoré však iba všeobecne vymedzuje formu a podoby produktu ako prostriedku zviditeľnenia podnikateľského subjektu, a to aj formou uvedenia obchodného mena. Je pritom podstatné a treba to mať vždy na zreteli, že akákoľvek prípustná forma reklamy musí súvisieť s obchodnou, podnikateľskou činnosťou alebo inou zárobkovou činnosťou daného subjektu s cieľom propagácie jeho podnikateľskej činnosti za účelom zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia príjmov. V danej právnej veci pritom spochybnil práve schopnosť sporného plnenia uplatniť produkty žalobcu na trhu, resp. spropagovať podnikanie žalobcu. Správny súd zároveň podotkol, že z iných konaní v obdobných právnych veciach mu je 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 uviesť, že uvedené v priemernom divákovi evokuje, že ide o sponzorov podujatia.

5. Na vyššie uvedenom podľa správneho súdu nič nemení skutočnosť, že žalobca sporné plnenie realizoval uzavretím zmlúv o reklamnej činnosti, resp. o poskytnutí reklamných služieb, nakoľko je potrebné posudzovať úkony, konanie žalobcu, ako aj výsledok činnosti so zreteľom na ich skutočnú povahu, úmysel a reálny výsledok. Rovnako nie je pochybením, ak správne orgány pri vysvetľovaní pojmov reklama a sponzorský odkaz poukazovali na znenie zákona o vysielaní a retransmisii a rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktorá z týchto ustanovení vychádza.

Keďže nie je možné považovať uvedenie samotného loga žalobcu za činnosť, ktorá je spôsobilá uplatniť a podporiť predaj jeho produktov a služieb alebo zviditeľnenie jeho obchodného mena na trhu a tak podporiť jeho podnikateľskú činnosť v očiach verejnosti, v danej veci nešlo o poskytnutie reklamných služieb žalobcovi. Tento záver podporilo aj vyjadrenie svedka Miroslava Detku, z ktorého vyplynulo, že žalobca ako sponzor dal balík peňazí na organizovanie pretekov na Cypre. V skutočnosti sa jednalo o sponzorstvo športu zo strany žalobcu, ktoré taktiež predstavuje formu marketingovej komunikácie a plnilo marketingové ciele, ktoré však žalobcovi nezakladalo nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, z dôvodu absencie dodania služby za protihodnotu, pre ktoré nie je predmetom DPH.

6. Ohľadne fakturácie služieb poskytnutých žalobcovi spoločnosťou CAPTAIN, s.r.o. v súvislosti s podujatím ŠPORTOVEC ROKA 2016 správny súd poukázal na skutočnosť, že podľa spornej faktúry bolo zdaniteľné plnenie dodané 08.11.2016 a žalobca zaň zaplatil už 01.12.2016. Samotné podujatie sa však uskutočnilo až 22.12.2016. S poukazom na § 19 ods. 2 a 4 zákona o DPH tak k vzniku daňovej povinnosti došlo v decembri 2016 a nie ako je deklarované na spornej faktúre dňa 08.11.2016. Z uvedeného vyplynulo, že za november 2016 žalobca nepreukázal dodanie fakturovaných služieb, ktoré podmieňujú uplatnenie nároku na odpočet na DPH za mesiac november 2016. Na iné posúdenie vzniku daňovej povinnosti nemá vplyv ani prípadné čiastkové plnenie, na ktoré odkazuje žalobca v podanej žalobe. S poukazom na ustanovenie § 19 ods. 3 zákona o DPH, ak by aj došlo k postupnému čiastkovému plneniu počas novembra 2016 až decembra 2016, úhrada bola vykonaná jednorazovo za služby, ktorých poskytnutie vyvrcholilo v deň konania samotného podujatia. Jednorazová platba sa tak vzťahovala na služby dodané najneskôr v decembri 2016, za ktorý mesiac podľa zákona o DPH mohla a aj vznikla dodávateľovi žalobcu daňová povinnosť. Za danej situácie si preto žalobca nemohol uplatniť nárok na odpočet DPH v mesiaci november 2016 z fakturovaného plnenia, pri ktorom daňová povinnosť vznikla až v decembri 2016.

7. Správny súd súhlasil so záverom správcu dane a žalovaného, podľa ktorého boli zistené skutočnosti vyvolávajúce objektívne pochybnosti o dodaní fakturovaných služieb spoločnosťou KM Racing, s.r.o. Menovaná spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov a nedisponovala personálnym a technickým vybavením na poskytnutie fakturovaných služieb, pričom v konaní nebol preukázaný pôvod fakturovaného plnenia. Uviedol, že na trhu existuje viacero renovovaných a zabehnutých spoločností, ktoré sa dlhodobo venujú reklamným kampaniam a sú spôsobilé priamo poskytnúť služby slúžiace podpore podnikateľskej činnosti žalobcu. Postup žalobcu z toho dôvodu podľa názoru správneho súdu odporuje požiadavke odbornej starostlivosti a primeranej obozretnosti. Žalobca taktiež neunesol dôkazné bremeno čo do preukázania splnenia súčinnosti podľa zmlúv uzatvorených so svojimi dodávateľmi, ktorou bolo podmienené poskytnutie dojednaných reklamných služieb. Pochybnosti umocnil aj fakt, že dodávateľské spoločnosti v čase preverovania zdaniteľných obchodov boli nekontaktné, nespolupracovali so správcou dane, čo je podľa znalosti správneho súdu jedným zo významných dôkazov o umelom zapojení obchodných spoločností do obchodného reťazca za účelom dosiahnutia neoprávnenej daňovej výhody. V ďalšom konaní žalobca pochybnosti správcu dane nevyvrátil, pričom správca dane na základe vykonaného dokazovania preukázal, že žalobca mohol mať vedomosť o zapojení do zneužívajúceho konania. Neunesením dôkazného bremena zo strany žalobcu sa preto pochybnosti správcu dane o reálnosti dodania zdaniteľného plnenia fakturovaným dodávateľom stali významným dôvodom, aby správca dane neuznal žalobcov nárok na odpočet fakturovanej DPH pre nesplnenie zákonných podmienok podľa § 19 a § 49 zákona o DPH, ktoré viažu priznanie nároku na odpočet DPH na vznik daňovej povinnosti u dodávateľských spoločností z titulu skutočného dodania zdaniteľného plnenia a nie len formálneho uvedenia DPH na spornej faktúre.

8. Správny súd sa taktiež nestotožnil s námietkou žalobcu o nezákonnom procesnom postupe správnych orgánov. Bolo základnou povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok. Následne správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybnil deklarovaný zdaniteľný obchod, bolo na daňovom subjekte, aby túto

pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok na vrátenie dane. Správca dane správne zameral a rozšíril dokazovanie aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t.j. aj na právne vzťahy dodávateľa deklarovaného na sporných faktúrach, vrátane jeho dodávateľov, majúci na vedomí, že žalobcu nemožno v tomto smere zaťažiť dôkazným bremenom, nakoľko dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne.

9. Podľa názoru správneho súdu rozhodnutia správnych orgánov dávajú odpovede na podstatné otázky týkajúce sa daňovej povinnosti žalobcu. Z preskúvaných rozhodnutí vyplývajú relevantné skutočnosti, pre ktoré správca dane žalobcovi určil rozdiel nadmerného odpočtu. Správca dane sa taktiež v potrebnom rozsahu venoval právnym úvahám zdôvodňujúc právne posúdenie náležité zisteného skutkového stavu. Z oboch správnych rozhodnutí sú tak zrejmé skutkové a právne závery, ktoré viedli k prijatiu preskúvaných rozhodnutí. Správnymi orgánmi vykonané právne posúdenie poskytnutého plnenia ako sponzoringu už samo o sebe bolo postačujúce pre nepriznanie nároku na odpočet DPH. Nakoľko žalobcom prijaté plnenia nenapĺňajú znaky reklamy, ale sponzorského daru, ktorý nie je predmetom zákona o DPH, spoločnosti uvedené na sporných faktúrach mali žalobcovi fakturovať poskytnuté služby bez DPH. Dodávateľom žalobcu preto nevznikla daňová povinnosť, ktorá by odôvodňovala u žalobca nárok na odpočet DPH uvedenej na sporných faktúrach. Pri spoločnosti KM Racing, s.r.o. sa ako ďalší dôvod nepriznania odpočtu DPH pridružili aj preukázané pochybnosti o tom, že by bola skutočným dodávateľom fakturovaných služieb. Napriek zisteniu, že spoločnosti CAPTAIN, s.r.o. vznikla daňová povinnosť až v mesiaci december 2016, kedy bolo završené dodanie služieb žalobcovi a realizovaná úhrada za ich dodanie, ten si uplatnil nárok na vrátenie DPH už v mesiaci november 2016. Z týchto dôvodov posúdil námietku žalobcu o nepreskúmateľnosti rozhodnutí správnych orgánov ako nedôvodnú.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

10. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť (ďalej ako „sťažovateľ“) z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP kasačnú sťažnosť a navrhol, aby kasačný súd v zmysle § 462 ods. 2 SSP napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a správcu dane vec im vrátil na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby kasačný súd priznal sťažovateľovi úplnú náhradu trov konania.

11. Sťažovateľ nesprávne právne posúdenie správnym súdom videl v tom, že ním prijaté plnenia zo strany dodávateľov nenapĺňajú znaky reklamy ale sponzorského daru a teda nepredstavujú zdaniteľné plnenia pre účely DPH. Uviedol, že správny súd nesprávne aplikuje úpravu zákona o reklame keď uvádza, že § 2 ods. 1 písm. b) má vymedzovať len všeobecne formu a podoby produktu ako prostriedku zviditeľnenia podnikateľského subjektu, a to aj formou uvedenia obchodného mena, pričom akákoľvek prípustná forma reklamy musí súvisieť s obchodnou, podnikateľskou činnosťou alebo inou zárobkovou činnosťou daňového subjektu s cieľom propagácie jeho podnikateľskej činnosti za účelom zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia príjmov. Podľa sťažovateľa, správny súd nesprávne hovorí to, že „obyčajné“ zobrazenie obchodného mena sťažovateľa nie je pre neho reklamou.

12. Poukazujúc na znenie § 2 ods. 1 písm. a) a b) zákona o reklame uviedol, že reklamné plnenia dodané zo strany CAPTAIN, s.r.o. a KM Racing Slovakia s.r.o. v prospech sťažovateľa napĺňajú znaky reklamy podľa zákona o reklame, pretože súviseli s jeho podnikateľskou činnosťou s cieľom uplatniť produkt/obchodné meno sťažovateľa na trhu. Správny súd nemôže vykladať reklamu v jej zúženom význame, t.j. že nepôjde o reklamu, ak sa táto nevyjadruje k vlastnostiam výrobkov alebo služieb. V takomto úzkom vymedzení reklamy by potom bolo ustanovenie § 2 ods. 1 písm. b) zákona o reklame nepoužiteľné a obsolentné.

13. Uviedol, že podľa § 31a ods. 1 a 2 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“) sú reklama a sponzorský odkaz formami tzv. mediálnej komerčnej komunikácie, ktorou sa chápe zvuková, obrazová alebo zvukovo-obrazová informácia, ktorá priamo

alebo nepriamo propaguje tovar, služby alebo dobrú povesť fyzickej osoby alebo právnickej osoby vykonávajúcej hospodársku činnosť. Dôvodom rozlíšenia týchto dvoch pojmov (reklama a sponzorský odkaz) je to, že sponzorský odkaz sa vysiela mimo reklamného bloku. Preto nemôže obsahovať prezentáciu konkrétneho tovaru alebo služby a slúži len na odprezentovanie obchodného mena. Oba citované zákony vymedzujú pojem reklama inak, čo je však dané účelom, na ktorý boli oba zákony prijaté. Podľa názoru sťažovateľa je tak, ako už deklaroval v správnej žalobe, pre správne posúdenie, či reklamné služby dodávateľov CAPTAIN, s.r.o. a KM Racing Slovakia s.r.o. v prospech sťažovateľa predstavujú zdaniteľné plnenie z pohľadu DPH, nutná aplikácia zákona o reklame.

14. Pri skúmaní skutočnej podstaty, o poskytnutie akej služby ide, je potrebné skúmať aj úmysel sťažovateľa, kde je evidentné zo zmlúv priložených k správnej žalobe, že nebolo jeho úmyslom podporovať konkrétny šport alebo spoločensko-športovú udalosť, ale jeho úmyslom bola propagácia svojho obchodného mena prostredníctvom umiestnenia loga na reklamnom nosiči a tým aj zvýšenia povedomia potenciálnych zákazníkov o sťažovateľovi a jeho službách. Nakoniec poukázal aj na nesprávnosť právneho posúdenia správneho súdu, ktorý nesprávne uvádza, že ak reklama má zníženú šancu podať akúkoľvek konkrétnu informáciu o sťažovateľovi a jeho produktoch a teda v priemernom divákovi evokuje, že ide o sponzora podujatia, tak nepôjde o reklamné služby. Avšak akonáhle divák identifikuje logo sťažovateľa a uvedomí si, že môže ísť o sponzora podujatia, účel reklamy je naplnený, t.j. divák rozoznal logo sťažovateľa a spojil si ho prípadne so známym športovcom, a teda si vytvoril vnem. Práve aj za takýto vnem zadávateľa reklamy platia, pričom im nejde o financovať športovú činnosť.

15. Ďalej sťažovateľ namietal, že ak by aj správny súd ustálil, že v prípade služieb mu poskytnutých zo strany dodávateľov CAPTAIN, s.r.o. a KM Racing Slovakia s.r.o. nejde o dodanie reklamných služieb napríklad podľa Zákona o vysielaní a retransmisii, ale o sponzorský odkaz ako forma mediálnej komerčnej komunikácie, ešte stále takýto záver neimplikuje, že sa nejedná o dodanie služieb podľa § 2 ods. 1 písm. b) v spojení s § 9 ods. 1 Zákona o DPH. V zmysle tejto definície dodania služby podľa § 2 ods. 1 písm. b) v spojení s § 9 ods. 1 Zákona o DPH je bezpochyby možné za poskytnutie služby považovať aj také dodanie služby, ktoré spočíva „iba“ v prezentácii loga sťažovateľa, nakoľko takáto prezentácia loga je samotnou podstatou plnenia zo strany dodávateľov CAPTAIN, s.r.o. a KM Racing Slovakia s.r.o., za čo sťažovateľ poskytol protihodnotu.

16. Sťažovateľ tiež poukázal na nesprávnu aplikáciu judikátu Súdneho dvora EÚ C-530/09 Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa proti Minister Finansów zo dňa 27.10.2011. Súdny dvor EÚ v bode 18 judikátu C-530/09 uvádza, že na to, aby činnosť na podporu predaja bolo možné kvalifikovať ako reklamné služby v zmysle článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice, ktorého znenie je zhodné so znením článku 56 ods. 1 písm. b) smernice 2006/112/ES, postačuje, aby obsahovala odovzdanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo o kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšenia ich predaja. Súdny dvor EÚ touto právnou vetou neurčuje, že služby, ktoré nenapĺňajú znaky takto definovaných reklamných služieb, musia spadať automaticky mimo predmet dane z pridanej hodnoty podľa čl. 2 ods. 1 písm. c) smernice 2006/112/ES ako „služby iné ako reklamné služby“.

17. Sťažovateľ preto z vyššie uvedených dôvodov navrhol, aby kasačný súd v tejto veci podľa čl. 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie položil prejudiciálnu otázku Súdnemu dvoru EÚ v nasledovnom znení: „Má sa čl. 2 ods. 1 písm. c) a čl. 24 ods. 1 smernice 2006/11/ES vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby sa plnenia vo veci samej, ktoré nepredstavujú reklamné služby podľa čl. 59 písm. b) smernice 2006/11/ES, považovali za poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká?“

18. Sťažovateľ taktiež namietal odklon od ustálenej rozhodovacej praxe, keď právne závery správneho súdu sú v rozpore s judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/64/2016 zo dňa 06.03.2018, podľa ktorého je irelevantné preukazovať, či v prípade umiestnenia služby reklamy v zahraničí sťažovateľ v zahraničí podniká alebo má len úmysel v zahraničí vykonávať podnikateľskú činnosť. Podľa judikatury aj reklama, ktorá priamo nevedla k uzavretiu nových zmlúv s novými

klientami môže byť považovaná za zdaniteľný obchod použitý na dodávky tovarov a služieb platiteľa, pokiaľ prijaté reklamné služby na vstupe spĺňajú definíciu reklamy a sú čo do rozsahu, vynaložených nákladov, miesta a spôsobu prezentácie, prípadne ďalších relevantných okolností, primerané podnikateľskej činnosti platiteľa.

19. Sťažovateľ ďalej uviedol, že správca dane nepreukázal, že by bol sťažovateľ vedome zapojený do podvodného prípadne zneužívajúceho konania, ani to, že sťažovateľ vedel alebo mohol vedieť, že dochádza k podvodnému alebo zneužívajúcemu konaniu u jeho dodávateľov alebo ich subdodávateľov. Poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ (C-80/11, Mahagében Kft ako aj C-18/13 Marks Pen; C-273/18, SIA „Kuršu zeme“), podľa ktorej právo zamietnuť nárok na odpočet dane je viazaný na preukázanie podvodného alebo zneužívajúceho konania zo strany osoby uplatňujúcej si právo na vrátenie dane. Zároveň na konštatovanie takéhoto konania nestačí skutočnosť, že zdaniteľná osoba nadobudla tovar od osoby, ktorá sa nezhoduje s osobou uvedenou na faktúre ako dodávateľ. Dodal tiež, že závery správneho súdu o tom, že sťažovateľ neodstránil pochybnosti správcu dane o zapojení sťažovateľa do obchodného reťazca za účelom dosiahnutia neoprávnenej daňovej výhody správny súd nijako neodôvodňuje ani nevysvetľuje. Rovnako nevysvetlil a neodôvodnil tvrdenie, že správca dane na základe vykonaného dokazovania preukázal, že sťažovateľ mohol mať vedomosť o zapojení do zneužívajúceho konania a zároveň, že umiestnenie loga sťažovateľa evokuje u priemerného diváka sponzoring. Z uvedeného dôvodu sú tieto tvrdenia v napadnutom rozsudku správneho súdu nepreskúmateľné a sťažovateľ sa k nim nemal ako vyjadriť, čím mu nesprávnym procesným postupom bolo znemožnené, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva.

20. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril podaním zo dňa 27.02.2020, v ktorom uviedol, že v plnom rozsahu trvá na skutočnostiach a záveroch uvedených v žalobou napadnutom rozhodnutí a navrhuje aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú. Uviedol, že sťažovateľ uvádza námietky totožné ako námietky pred správnym súdom. Žalovaný vo svojich rozhodnutiach poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ a nie je podľa neho potrebné predkladať Súdnemu dvoru EÚ prejudiciálnu otázku. Ohľadne vedomosti sťažovateľa o zapojení sa do daňového úniku uviedol, že sa danou skutočnosťou zaoberal vo svojom rozhodnutí a dodal, že výber obchodných partnerov s cieľom účelovo znížiť daňové povinnosti nemôže ísť na ťarchu štátu.

21. Sťažovateľ v replike zo dňa 16.04.2020 uviedol, že trvá na všetkých skutočnostiach uvedených v kasačnej sťažnosti ako aj na žiadosti o polozenie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru EÚ.

III.

Konanie na kasačnom súde

22. Prejednávaná vec bola dňa 18.03.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 10S pod sp. zn. 10Sžfk/19/2020. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety - dňa 01.08.2021, náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S. Dňa 20.09.2021 bola vec vrátená bez rozhodnutia na odstránenie nedostatkov krajskému súdu. Predmetná vec bola - po vydaní opravného uznesenia krajského súdu č.k. 11S/114/2018-199 zo dňa 8. novembra 2021 - opätovne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky na rozhodnutie, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod novou spisovou značkou 4Sfk/55/2021.

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

24. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/114/2018-141 zo dňa 5. novembra 2019, ktorým podľa ust. § 190 SSP zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného č. 101802780/2018 zo dňa 13.09.2018, ktorým ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 100990959/2018 zo dňa 18.05.2018, a ktorým bol podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku sťažovateľovi určený rozdiel nadmerného odpočtu DPH v sume 86.000 eur znížením nadmerného odpočtu na DPH za zdaňovacie obdobie november 2016 zo sumy 227.930,31 eura na sumu 141.930,31 eura z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH, keď správca dane dospel k záveru, že k dodaniu zdaniteľného plnenia nedošlo fakturovanými dodávateľmi, resp. že v skutočnosti išlo o sponzorstvo a nie reklamné služby, v dôsledku čoho dodávateľským spoločnostiam nevznikla daňová povinnosť.

25. Správca dane neuznal sťažovateľovi odpočet DPH z faktúry č. 201611001 zo dňa 08.11.2016 znejúcej na sumu 240.000 eur vrátane DPH 40.000 eur od dodávateľa CAPTAIN, s.r.o. na základe zmluvy o poskytovaní reklamných služieb zo dňa 27.10.2016 ku podujatiu ŠPORTOVEC ROKA 2016 s dátumom zdaniteľného plnenia 08.11.2016, ktorá bola uhradená dňa 01.12.2016. Za sporný správca dane označil aj odpočet DPH z faktúr č. 20161005 zo dňa 14.10.2016 v sume 240.000 eur vrátane 40.000 eur o dodaní PR reklamno-propagačných služieb na automobilových pretekoch CNP ASFLISTIKI Cyprus Rally konaných 07. až 09.10.2016 na základe zmluvy zo dňa 01.11.2016 a č. 20161101 zo dňa 21.11.2016 v sume 36.000 eur vrátane DPH v sume 6.000 eur o dodaní PR reklamno-propagačných služieb na automobilových pretekoch Sosnová u České Lípy Setkání mistrů konaných 19. až 20.11.2016 na základe zmluvy zo dňa 01.11.2016 od dodávateľa KM Racing, s.r.o.

26. Podľa Zmlúv o zabezpečení reklamnej a propagačnej činnosti uzatvorených sťažovateľom so spoločnosťou KM Racing, s.r.o. zo dňa 01.10.2016 a 01.11.2016 bolo predmetom dodania poskytnutie reklamných a propagačných služieb na vyššie uvedených automobilových pretekoch v Českej republike a na Cypre za účelom šírenia loga a obchodného mena sťažovateľa smerujúceho k zvýšeniu jeho postavenia na trhu a zabezpečenia zvýšenia jeho príjmov. Sťažovateľ ako objednávateľ vystupoval v postavení hlavného reklamného partnera. Nosičmi reklamy boli motorové vozidlá N. N. D. a U. XXX D., na ktorých bol umiestnený nápis R.U. Hlohovec. Sťažovateľ sa v zmluvách zaviazal poskytnúť súčinnosť v podobe poskytnutia informácií o náplni svojej obchodnej činnosti a poskytnutia grafickej podoby loga a obchodného mena, resp. návrhu na jeho vytvorenie.

27. Správca dane vydal prvostupňové rozhodnutie zo dňa 18.05.2018, ktorým bol sťažovateľovi určený rozdiel nadmerného odpočtu DPH v sume 86.000 eur znížením nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie november 2016. Správca dane neuznal odpočty DPH zo sporných faktúr, lebo nebolo známe kto reklamu vyrobil a ďalej fakturoval v preukázanom obchodnom reťazci, čo u neho vyvolalo pochybnosti o reálnom dodaní plnenia fakturovanou spoločnosťou KM Racing, s.r.o. Umiestnenie loga R.U. Hlohovec na autách bez ďalšieho popisu činnosti alebo výrobkov sťažovateľa nepredstavuje podľa správcu dane prezentáciu jeho podnikania, z ktorého dôvodu vyhodnotil financovanie pretekov ako sponzorstvo, ktorého hlavným účelom je podporovanie dobrého mena sponzora a jeho produktov. Sponzorstvo sa nepovažuje za službu podľa zákona o DPH, nakoľko sa neposkytuje za protihodnotu. Z finančných prostriedkov sťažovateľa ako bolo preukázané sa hradili aj náklady iných bližšie neurčených osôb, čo je v rozpore s § 49 ods. 7 zákona o DPH, podľa ktorého nie je možný odpočet DPH z pohostenia a zábavy. Sťažovateľ tiež nepreukázal použitie prijatých zdaniteľných plnení pre svoje zdaniteľné obchody. V tejto súvislosti správca dane vyzdvihol, že predmetom podnikania žalobcu je stavebná činnosť, pričom gro jeho činnosti predstavujú stavebné diela, pri ktorých sa dodávateľ obstaráva cez výberové konania.

28. Rozhodnutie prvého stupňa napadol sťažovateľ odvolaním, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím zo dňa 13.09.2018, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane stotožniac sa so skutkovými a právnymi závermi správcu dane.

29. Dňa 29.12.2022 bolo kasačnému súdu doručené vyjadrenie sťažovateľa, v ktorom uviedol, že trvá na všetkých doteraz uvedených skutočnostiach a zároveň chce zdôrazniť, že na kasačnom súde sú predmetom kasačného konania aj ďalšie dve rozhodnutia žalovaného v ktorých sa jedná o právne a skutkovo obdobnú vec, v ktorých však krajský súd rozhodnutia žalovaného zrušil a vrátil mu veci na ďalšie konanie. Poukázal tiež na skutočnosť, že správca dane svoje pochybnosti prvýkrát uviedol až v Protokole z daňovej kontroly. Sťažovateľ pri výkone daňovej kontroly všetky daňové a účtovné doklady predložil, čím svoje prvotné dôkazné bremeno splnil. Správca dane napriek ďalšiemu vykonanému dokazovaniu neformuloval ani na ústnom pojednávaní žiadne pochybnosti v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Uviedol, že bolo na správcovi dane aby preukázal, v čom spochybňuje dôkazy predložené sťažovateľom počas výkonu daňovej kontroly. Postupom správcu dane, ktorý realizoval počas výkonu daňovej kontroly však nedošlo k ďalšiemu prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa. Záverom dodal, že uvedené vyjadrenie považuje za podstatné, obzvlášť po vydaní rozsudku kasačného súdu vo veci sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

30. 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.

31. 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.

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

33. Podľa § 19 ods. 3 veta prvá a druhá zákona o DPH ak sa dodanie tovaru alebo služby uskutočňuje čiastkovo alebo opakovane, považuje sa tovar alebo služba za dodanú najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za opakovane alebo čiastkovo dodávaný tovar alebo službu vzťahuje s výnimkou podľa písmen a) až e). Za čiastkové dodanie tovaru alebo služby sa považuje také dodanie tovaru alebo služby, ktoré predstavuje časť celkového plnenia, na ktoré je uzavretá zmluva. Za opakované dodanie tovaru alebo služby sa považuje dodanie rovnakého druhu tovaru alebo služby v opakovaných dohodnutých lehotách.

34. 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.

35. 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.

36. 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.

37. 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.

38. 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.

39. 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.

40. K sťažnostným bodom týkajúcim sa právneho posúdenia deklarovaných služieb na sporných faktúrach ako sponzoringu kasačný súd odkazuje na právne posúdenie tejto problematiky v rozsudku sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28.02.2022 (vydané v konaniach medzi odlišnými účastníkmi konania ako v prejednávanej veci, no v skutkovo aj právne obdobnej veci). 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 sa s vyslovenými závermi rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky stotožnil. V uvedenom rozsudku najvyšší súd konštatoval:

„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 naplní 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.

23. Otázkami odpočítania dane z reklamných služieb podobného druhu sa v minulosti zaoberal aj Súdny dvor EÚ, ktorý v jednom z ostatných rozhodnutí na danú tému (C-334/20 zo dňa 25.11.2021 Amper Metal Kft.) vyslovil záver, 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 vstupe 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“ (bod 40). Konštatoval tiež, že „skutočnosť, že sa nezvýšil obrat zdaniteľnej osoby, nemôže ovplyvniť výkon práva na odpočítanie. Spoločný systém DPH, ako bolo pripomenuté v bode 23 tohto rozsudku, totiž zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účely a výsledky, pod podmienkou, že uvedené činnosti v zásade podliehajú DPH. Okrem toho, ak raz vznikne právo na odpočítanie dane, zostáva zachované aj vtedy, ak sa zamýšľaná hospodárska činnosť napokon neuskutočnila a v dôsledku toho nevedla k zdaniteľným plneniam, alebo ak zdaniteľná osoba nemohla používať tovary alebo služby, ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných plnení, z dôvodu okolností nezávislých od jej vôle (rozsudok z 12. novembra 2020, Sonaecom, C-42/19, EÚ:C:2020:913, body 38 a 40, ako aj citovaná judikatúra)“ (bod 35).“

Z vyššie citovaného právneho posúdenia kasačného súdu v obdobnej veci 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 pretekárskych vozidlách, 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).

1. Kasačný súd zároveň upozorňuje, že je potrebné opatrne pristupovať k úvahám o tom, či logo toho-ktorého podnikateľa alebo obchodnej spoločnosti môže mať dostatočnú výpovednú hodnotu na to, aby mohli byť uverejnené bez ďalšieho a naplniť tým kritéria reklamy (takéto posúdenie je navyše do určitej miery neudržateľné, keďže by išlo o voľnú úvahu správcu dane viažucu sa na jeho subjektívne vnímanie a vyhodnotenie vizuálu loga).

2. Ako už vyplýva z vyššie citovaného rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, 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 (rozsudok Súdného dvora EÚ vo veci C-334/20 Amper Metal Kft. zo dňa 25.11.2021: „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“) alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. 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 hmotno-právne podmienky odpočtu DPH. Je však nutné konštatovať, že vyrubenie rozdielu dane žalovaný, ako aj správca dane, nesprávne právne posúdili, čoho následkom je nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia.

3. Kasačný súd dospel k záveru, že požiadavka sťažovateľa, aby kasačný súd prerušil konanie v súvislosti s podaním prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru Európskej Únie je na základe vyššie uvedeného právneho posúdenia veci bezpredmetná. V uvedenom sťažnostnom bode sa totiž kasačný súd stotožnil s námietkami sťažovateľa, ktoré primárne odôvodňovali jeho požiadavku na podanie prejudiciálnej otázky.

4. Kasačný súd naopak považuje za nedôvodný sťažnostný bod, ktorý sa týkal porušenia procesných práv sťažovateľa v dôsledku porušenia povinnosti ustanovenej v § 46 ods. 5 Daňového poriadku. Kasačný súd k tejto námietke sťažovateľa konštatuje, že sťažovateľ bol so zisteniami správcu dane, ako aj s jeho právnym náhľadom na prejednávajúcu vec oboznámený ešte pred vydaním prvostupňového rozhodnutia a preto mu nič nebránilo sa k týmto predbežným náhľadom správcu dane na posudzované služby vyjadriť, prípadne navrhnúť doplnenie dokazovania. Sťažovateľ prostredníctvom svojho právneho zástupcu bol oboznámený s priebehom a výsledkami daňovej kontroly (na ústnom pojednávaní uskutočnenom dňa 22.08.2017). Z obsahu administratívneho spisu má kasačný súd za preukázané, že dňa 31.01.2018 bol sťažovateľ oboznámený s výsledkami zistení správcu dane, s úkonmi, ktoré správca dane vykonal, ako aj s dôvodmi neuznania odpočítania dane z faktúr. Uvedenú skutočnosť sťažovateľ ani nespochybňuje. Splnomocnený zástupca sťažovateľa sa vyjadril, že počkajú na vydanie protokolu a až následne využijú svoje právo vyjadriť sa. Preto nie je možné prisvedčiť argumentácii, že boli porušené sťažovateľove práva daňovými orgánmi. Sťažovateľovi v priebehu daňovej kontroly nebola odňatá možnosť aktívne konať pred daňovými orgánmi, mal možnosť riadne využiť svoje práva.

41. K ostatným námietkam sťažovateľa vo všeobecnosti kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotno-právnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjemcom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

42. Odpočítanie dane môže byť tak v zmysle judikatórnych záverov Súdného dvora EÚ obmedzené iba v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nespĺní uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, prípadne ak došlo k daňovému podvodu alebo k prípadu zneužitia práva.

43. Pri preukazovaní nesplnenia hmotnoprávných podmienok správny súd konštatoval, že v predmetnej veci nespochybnil existenciu tovaru, t.j. že predmetné plnenia fakticky existujú a ani tretiu

podmienku na odpočítanie dane. Správcom dane však bolo spochybnené, že zdaniteľný obchod bol uskutočnený dodávateľmi uvedenými na faktúrach, nakoľko dodávateľské spoločnosti v čase preverovania zdaniteľných obchodov boli nekontaktné, nespolupracovali so správcom dane nedisponovali personálnym a technickým vybavením. Zároveň z rozhodnutia žalovaného vyplýva tvrdenie, že osoba, ktorá je uvedená ako dodávateľ vo faktúre, musí byť identická s osobou, ktorá reálne dodala tovar odberateľovi (strana 17 napadnutého rozhodnutia žalovaného). Uvedený právny názor sa premietol aj v napadnutom rozsudku (body 35 a nasledujúce).

44. 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 hmotno-právne podmienky, ktorým podlieha právo na odpočítanie, sú splnené len vtedy, ak sa reálne uskutočnilo dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje faktúra. Z uvedeného rovnako vyplýva, že vznik daňovej povinnosti sa viaže k dodaniu tovaru alebo služby, ale bez toho, aby dodávateľ bol bližšie konkretizovaný. Podľa Súdneho dvora EÚ skutočnosť, že dotknutý tovar vo veci samej nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, ani jej subdodávateľ nepostačuje na vyvodenie záveru, že k predmetnému dodaniu tovaru nedošlo, ani na to, aby mohlo byť odopreté právo na odpočítanie. Z rozhodnutia teda nevyplýva, že hmotno-právnu podmienkou na uplatnenie práva na odpočet dane je to, že tovar alebo služby musia byť dodané dodávateľom uvedeným na faktúrach. Z rozhodnutia vyplýva, že hmotno-právnu podmienkou pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane je to, že daňový subjekt disponuje materiálnou existenciou plnenia, na ktoré sa vzťahuje faktúra a predloží doklady a dôkazy, že v danom prípade službu na základe ktorej vzniklo právo na odpočítanie dane použil pre potreby svojich vlastných zdaniteľných transakcií. Právo na odpočítanie dane možno zamietnuť len vtedy, ak by porušenie formálnych požiadaviek viedlo k nemožnosti predložiť jasný dôkaz o tom, že hmotno-právne podmienky boli splnené alebo sa preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom.

45. Kasačný súd v tejto veci tiež uvádza, že podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ sa Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe sa nemá nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, pokiaľ vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie (Rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie).

46. V zmysle uvedenej judikatúry Súdneho dvora je potrebné konštatovať, že tvrdenie žalovaného, že predmetný tovar nebol dodaný dodávateľom KM Racing, s.r.o. uvedeným na faktúrach, nakoľko nedisponoval personálnym a materiálo-technickým vybavením, nezakladá bez ďalšieho dôvod na nepriznanie práva na odpočítanie dane. Z tohto dôvodu je potrebné dať za pravdu argumentácii sťažovateľa, že žalovaný, ako aj správny súd vec nesprávne posúdili.

47. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ jednoznačne vyplýva, že každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na dani splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (napr. C-267/15 Gemeente Woerden) a zároveň, že právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia, spočívajúce v odpočítaní dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v reťazi dodávok, ktorej sú tieto plnenia súčasťou, je iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty (V spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03).

48. Je neprijateľná vnútroštátna 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).

49. Preto ak správca dane alebo žalovaný mienili preukazovať vedomosť alebo účasť daňového subjektu na daňovom podvode, bolo potrebné 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 bolo založené na nesprávnom právnom posúdení, ktoré bolo už uvedené vyššie.

50. Kasačný súd poznamenáva, že si je vedomý, že v tejto súvislosti dochádza v tejto časti k judikatórному posunu vo vzťahu k posudzovaniu okolností nepreukázania dodania služieb deklarovaným dodávateľom. Avšak kasačný súd podotýka, že zodpovednou inštanciou, ktorá je oprávnená podávať záväzný výklad práva Európskej únie, je Súdny dvor EÚ a ten svoj výklad uviedol v citovanom rozhodnutí vo veci C-610/19 Vikingo.

51. Z vyššie uvedených dôvodov kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane podľa § 462 ods. 2 SSP, z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia nenačnenia podmienok odpočítania DPH z reklamných služieb dodaných sťažovateľovi. 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. Kasačný súd upozorňuje, že v prípade konštatovania naplnenia hmotnoprávných podmienok je možné odpočet DPH nepriznať jedine ak by bolo v konaní preukázané, že sťažovateľ sa podieľal na daňovom podvode alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. Zároveň zohľadní skutočnosť, že prípadná nezákonnosť konania daňového subjektu v obchodnom reťazci dodávateľov pred ním nemusí byť bez ďalšieho dôkazom o nezákonnosti konania sťažovateľa.

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

53. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP v spojení s § 463 SSP).

Poučenie :

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

