

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/27/2021  
Identifikačné číslo spisu: 3019200375  
Dátum vydania rozhodnutia: 17. februára 2023  
Meno a priezvisko: JUDr.,PhD.,LL.M Jana Hatalová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3019200375.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobcu (sťažovateľa) JUDr. Peter Kubík, správca konkurznej podstaty úpadcu ESIN construction, a.s. v konkurze, so sídlom Robotnícka 2779, 017 01 Považská Bystrica, IČO: 44 318 596, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101528420/2019 zo dňa 21. júna 2019 a rozhodnutia Daňového úradu Trenčín č. 102390070/2018 zo dňa 28. novembra 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/143/2019-148 zo dňa 24. novembra 2020, takto

### r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/143/2019-148 zo dňa 24. novembra 2020 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101528420/2019 zo dňa 21. júna 2019 z r u š u j e a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.

Žalobcovi p r i z n á v a voči žalovanému právo na plnú náhradu trov konania pred krajským súdom, ako aj trov kasačného konania.

### O d ô v o d n e n i e

#### I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica, ako prvoinštančný správny orgán, rozhodnutím č. 102390070/2018 zo dňa 28.11.2018 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“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6 000,00 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014 z dôvodu porušenia ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH žalobcom tým, že si uplatnil právo a odpočítanie DPH z faktúr vystavených spoločnosťou K&L, s.r.o. s predmetom fakturácie prenájom reklamnej plochy, pričom nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti dňom dodania služieb uvedených na sporných dodávateľských faktúrach. Daňové orgány tiež spochybnili právnu povahu deklarovaného plnenia, keď poskytnutú službu prenájmu reklamnej plochy na závodných vozidlách posúdili ako sponzorstvo a nie ako reklamu.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101528420/2019 zo dňa 21.06.2019 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu.

## II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len S.s.p.) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného ako i rozhodnutia prvoinštančného správneho orgánu.

4. Ako uviedol krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku, v prejednávanej veci možné ako sporné body vnímať otázku korektnosti správcom dane vykonaného dokazovania, či žalobca na základe vykonaného dokazovania uniesol alebo neuniesol dôkazné bremeno za účelom preukázania oprávnenosti nároku na odpočet DPH zo sporných faktúr, aká je miera zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom v daňovom konaní, či dodané plnenia sú reklamou alebo sponzoringom a tiež to, či v danom prípade je alebo nie je dôvodné aplikovať judikatúru SD EÚ týkajúcu sa právnych následkov vedomosti daňového subjektu o jeho účasti na podvodnom konaní v rámci obchodného reťazca.

5. Správny súd konštatoval, že daňové orgány vychádzali pri svojom rozhodovaní z dokazovania orientovaného na predmet daňového konania, a to v rozsahu postačujúcom na učinenie záveru o nepreukázaní dodania služieb dodávateľom prostredníctvom deklarovaných subdodávateľov IH TRADING, s.r.o. a SLOVTOWN s.r.o. Na základe nimi vykonaného dokazovania s poukazom na ustanovenia § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH potom vec posúdili tak, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane v kontrolovanom zdaňovacom období v rozpore so zákonom, keď nepreukázal, že zdaniteľné plnenia boli skutočne realizované dodávateľskou a subdodávateľskou spoločnosťou tak, ako je deklarované na spornej faktúre č. 201409025.

6. Správny súd k námietkam týkajúcim sa toho, kto a v akom rozsahu znáša v daňovom konaní dôkazné bremeno, poukázal na skutočnosť, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH sú stanovené kumulatívne a objektívne, t.j. nárok na odpočet DPH sa viaže na ich bezpodmienečné splnenie. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a za dobromyseľnosti daňového subjektu (žalobcu).

7. Správny súd je toho názoru, že pochybnosti správcu dane a žalovaného v danej veci o identite skutočného dodávateľa a deklarovaných subdodávateľov na základe sporných faktúr sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z dokazovania vykonaného správcom dane za účelom preverenia tvrdení žalobcu. Správca dane správne zamerlal a rozšíril dokazovanie aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t.j. aj na právne vzťahy týkajúce sa dodávateľa deklarovaného na spornej faktúre č. 201409025 a jeho subdodávateľov.

8. K otázke právnej povahy deklarovaných zdaniteľných plnení v zmysle sporných faktúr správny súd pripomína, že vo svojej doterajšej rozhodovacej činnosti eviduje riešenie otázky rozlišovacích kritérií medzi reklamou a sponzoringom, ide o veci sp. zn. 13S/7/2018, 13S/8/2018, 13S/44/2018, 11S/19/2018, 11S/20/2018, 11S/129/2018, 11S/131/2018). Prejednávaná vec nevykazuje také

skutkové špecifiká, aby bolo potrebné odchyliť sa od záverov, k akým dospel v označených rozhodnutiach.

9. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku ďalej uviedol, že administratívne orgány podľa jeho názoru postupovali správne, ak sa zaoberali aj charakterom plnenia deklarovanej spornou faktúrou č. 201409025, nakoľko pri sponzorskom odkaze resp. sponzorstve na rozdiel od reklamy by žalobca nemal právo na odpočítanie DPH. V súvislosti s námietkou, že túto dôležitú právnu otázku neuviedol výslovne správca dane v protokole z daňovej kontroly, ale s ňou bol žalobca prekvapivo konfrontovaný až v prvostupňovom rozhodnutí, správny súd uvádza, že splnomocnený zástupca žalobcu bol s takýmto právnym náhľadom na povahu (charakter) dodaných služieb oboznámený na ústnom pojednávaní dňa 15.11.2018, t.j. pred vydaním prvostupňového rozhodnutia. Jeho vyjadrenie k oboznámeniu s právnym názorom správcu dane je zaznamenané v predmetnej zápisnici. Okrem toho správny súd dôvod neuznania práva žalobcovi na odpočet DPH pre iné právne posúdenie povahy (charakteru) dodanej služby považuje až za sekundárny dôvod, vidiac naďalej ako primárny dôvod to, že žalobca nepreukázal, že spoločnosť K&L, s.r.o. bola skutočne dodávateľom služieb uvedených na sporných dodávateľských faktúrach prostredníctvom deklarovovaných subdodávateľov. Preto aj skutočnosti, že žalobca bol správcou dane o jeho právnom náhľade na právnu povahu dodaných služieb oboznámený až po doručení protokolu z daňovej kontroly, je potrebné v kontexte s už uvedeným priznať inú právnu relevanciu, než aká by tejto spornej otázke patrila, ak by posúdenie dodaných služieb ako sponzoring bolo jediným dôvodom pre neuznanie práva žalobcovi na odpočet DPH.

10. Dôvodil ďalej tým, že v prejednávanej veci mala reklama poskytnutá žalobcovi predstavovať uvedenie loga žalobcu „ESIN construction“ na pretekárskych vozidlách. Takéto zverejnenie loga na pretekárskych autách na športovom podujatí však ani podľa názoru správneho súdu nespĺňa kritéria reklamy.

11. Správny súd v tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie NS SR vo veci sp. zn. 6Sžo/8/2013, v ktorom bol prezentovaný záver, že „z hľadiska rozlíšenia medzi reklamou a sponzorským odkazom je dôležité posúdiť obsah komunikátu. Posúdiť, či obsah konkrétneho komunikátu obsahuje oznam informatívneho charakteru alebo, či už ide o údaje určené k podpore predaja, nákupu alebo prenájmu výrobku alebo služieb, je úlohou žalovaného. Dôležité sú prostriedky, ktoré v ňom boli použité a rovnako aj určité kvalitatívne hodnotenie konkrétneho produktu. V reklame je možné použiť subjektívne hodnotiace komentáre, vyzdvihovanie vlastností produktu, alebo rôznymi inými formami pozitívne reklamovaný produkt propagovať. V sponzorskom odkaze takéto výrazové prostriedky nie je možné použiť, nemôže obsahovať typické reklamné prvky. V prípade, ak by sponzorský odkaz takéto prvky obsahoval, bolo by tak možné obchádzať prísnejšie pravidlá, ktoré platia pre vysielanie reklamy.“ Správny súd je toho názoru, že práve uvedené rozhodnutie podporuje závery správcu dane a žalovaného, keď NS SR de facto konštatoval, že rozdiel medzi reklamou a sponzoringom je aj v tom, že pri reklame sa používajú typické prostriedky na podporu predaja, nákupu alebo prenájmu výrobku a služieb, ktoré potom naopak absentujú v sponzorskom odkaze. Dôležité sú teda prostriedky, ktoré v ňom boli použité. V prejednávanej veci neobsahuje sporné plnenie žiadne typické prvky reklamy. Naopak vzhľadom na svoj charakter, ako aj všetky ostatné okolnosti, je možné uzavrieť, že ide o typický sponzorský odkaz.

12. Správny súd poukázal na skutočnosť, že keďže sponzorský odkaz nezakladá vo všeobecnosti právo na odpočítanie DPH tak na uvedenú vec nie je možné aplikovať závery, ktoré vyslovil SD EÚ vo svojich rozhodnutiach týkajúcich sa DPH, podvodného konania a vedomosti subjektov o takomto podvodnom resp. zneužívajúcom konaní. Ak teda daňové orgány dospeli k záveru, že v prípade plnenia podľa faktúry č. 201409025 nejde o reklamu, ale ide o sponzoring, sú tieto ich úvahy právne korektné.

### III.

Konanie na kasačnom súde

13. Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákoně lhote kasačnou stížnost z důvodů uvedených v § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) S.s.p., v které navrhol kasačnému soudu, aby postupom podľa § 462 ods. 1 S.s.p. napadnutý rozsudok krajského soudu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne aby napadnutý rozsudok krajského soudu podľa § 462 ods. 2 S.s.p. zmenil, zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

14. Pokiaľ sa jedná o sťažnostný bod uvedený v ustanovení § 440 ods. 1 písm. g), a teda o nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, podľa názoru sťažovateľa správny súd vec nesprávne posúdil, keď konštatoval právny záver, 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. Zo žiadneho dôkazu nevyplýva, že by žalobca mal služby (prenájom reklamnej plochy na pretekárskych vozidlách) obstarat' za účelom sponzoringu, resp. že jeho vôľa smerovala k sponzorovaniu predmetných závodov bez očakávania protiplnenia, už vôbec zo žiadneho vykonaného dôkazu nevyplýva, že by tak mal konať žalobca s cieľom získania neoprávnenej daňovej výhody vo forme neoprávneného zvýšenia nákladov a neoprávneného uplatnenia odpočítania DPH z predstieranej služby.

15. Taktiež sťažovateľ uviedol, že podmienky na uplatnenie odpočtu DPH v zmysle ustanovenia § 49 ods.1 a 2 a § 51 ods.1 zákona o DPH boli splnené už samotným uskutočnením zdaniteľného plnenia. Sťažovateľ prijal služby na uskutočnenie svojich dodávok tovarov a služieb, ktoré podliehajú dani na výstupe, keď cenu reklamy zahrnul do uskutočnených zdaniteľných obchodov na výstupe.

16. Sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že ku skutočnostiam a skutkovým okolnostiam posúdenia služieb ako sponzoringu sa nemal možnosť vôbec vyjadriť v priebehu daňovej kontroly. V rámci daňovej kontroly ukončenej doručením Protokolu bolo dokazovanie prvostupňovým správcem dane koncentrované výlučne na preverenie dodávateľsko-odberateľských vzťahov spoločnosti K&L, spol. s r.o. a ich reálnosti, pričom až v prvostupňovom rozhodnutí prvostupňový správca dane označil ako dôvody vyrubenia DPH úplne iné a nové dôvody. V tejto súvislosti sťažovateľ tiež poukázal na explicitne ustanovenú povinnosť správcu dane umožniť sa ku všetkým skutočnostiam zisteným počas daňovej kontroly vyjadriť priamo počas (v rámci) daňovej kontroly, ktorá povinnosť vyplýva pre správcu dane z Daňového poriadku, a nie až v rámci odvolacieho konania zo strany odvolacieho orgánu.

17. Sťažovateľ tiež dôvodil tým, že prvostupňový správca dane nedal sťažovateľovi v rámci daňovej kontroly na vedomie žiadnym spôsobom, že spochybňuje právno-daňový charakter dodanej služby ako reklamy, a že posudzované služby právne posúdil ako sponzoring nepodliehajúci DPH a nie ako reklamu, a teda sťažovateľ nemajúc vedomosť o takomto spochybnení ani nemohol v daňovej kontrole predkladať dôkazy preukazujúce posúdenie danej služby ako legitímnej reklamnej služby podliehajúcej režimu DPH.

18. Sťažovateľ taktiež zastáva názor, že správny súd sa nevysporiadal so všetkými žalobnými dôvodmi deklarovanými sťažovateľom v podanej žalobe. Žalovaný ako orgán verejnej správy žiadnym spôsobom nereflektoval na sťažovateľom prezentované odvolacie dôvody ohľadom neoznámenej skutočnosti posúdenia služieb ako sponzoringu a neumožnenia sa k nim vyjadriť zo strany prvostupňového správcu dane počas daňovej kontroly, už vôbec takýto odvolací dôvod sťažovateľa žalovaný nevyvrátil a správnosť prvostupňového rozhodnutia neobjektívizoval. Táto skutočnosť sama o sebe zakladá podľa názoru sťažovateľa nezákonnosť rozhodnutia žalovaného z dôvodu nedostatočného odôvodnenia a nepreskúmateľnosti.

19. Podľa názoru sťažovateľa taktiež žalovaný svoje úvahy náležite neodôvodnil, čoho právnou konzekvenciou je skutočnosť, že napadnuté rozhodnutie žalovaného nespĺňa ani minimálne kvantitatívne, no najmä kvalitatívne požiadavky na náležité odôvodnenie.

20. Záverom poukázal na odchýlenie sa krajského súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, konkrétne od uznesenia najvyššieho súdu sp. zn. 7Cdo/42/2010 zo dňa 17.10.2021, ktoré pojednáva o princípe predvídateľnosti súdnych rozhodnutí.

21. Na výzvu krajského súdu sa vyjadril žalovaný, ktorý aj naďalej zotrval na svojich záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí a kasačnú sťažnosť navrhol zamietnuť

IV.

Právny názor Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1. augusta 2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 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 pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 8Sžfk/27/2021. Od 1. augusta 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

23. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1 S.s.p., § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 17. februára 2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

24. Podľa 464 ods.1 S.s.p. ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie. V danom prípade kasačný súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v obdobnej veci tých istých účastníkov sp. zn. 5Sžfk/20/2021 zo dňa 19.07.2022, na odôvodnenie ktorého odkazuje.

28. K sťažnostným bodom týkajúcim sa právneho posúdenia deklarovaných služieb na sporných faktúrach ako sponzoringu kasačný súd odkazuje na právne posúdenie tejto problematiky vo svojom skoršom rozsudku sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28.02.2022 (na ktoré následne nadviazali aj rozsudky sp. zn. 4Sžfk/31/2021, sp. zn. 2Sfk/9/2021 a sp. zn. 6Sžfk/48/2021, vydané v konaniach medzi totožnými účastníkmi konania ako v prejednávanej 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 stotožňuje a preto na jeho relevantnú časť v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje v nižšie uvedenom znení:

„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 zo 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 napĺňa 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, EU:C:2020:913, body 38 a 40, ako aj citovaná judikatúra)“ (bod 35).“

29. 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 č. 222/2004 Z.z. totiž explicitne zo svojho režimu služby spojené so sponzorským odkazom nevyníma. V zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. 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 č. 222/2004 Z.z.).

30. Kasačný súd zároveň upozorňuje, že je potrebné opatrne pristupovať k úvahám o tom, či logo 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 správca dane viažucu sa na jeho subjektívne vnímanie a vyhodnotenie vizuálu loga).

31. Ako už vyplýva z vyššie citovaného rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR, 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 oprávnenie 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.

32. Sťažovateľ však v danom prípade s takýmto smerovaním právneho posúdenia nebol konfrontovaný. Daňové orgány totiž vyrubenie rozdielu dane odôvodňovali posúdením charakteru deklarovanej služby ako sponzoringu, z čoho vyvodili, že sponzoring nie je zdaniteľnou službou v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. a to je hlavným dôvodom prečo nie je možné uplatniť odpočet dane. Sťažovateľ preto ani legitímne nemohol vedieť, že má správcovi dane a žalovanému preukazovať priamy a bezprostredný súvis prijatej služby - reklamy s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami sťažovateľa na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Pre uvedené ani nie je možné na základe zisteného skutkového stavu urobiť jednoznačný záver o tom, že neboli naplnené hmotno-právne podmienky odpočtu DPH. V každom prípade je však nutné konštatovať, že vyrubenie rozdielu dane žalovaný, ako aj správca dane, vec nesprávne právne posúdili, čo následkom je nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia.

33. Kasačný súd naopak považuje za nedôvodný sťažnostný bod, ktorý sa týkal porušenia procesných práv sťažovateľa v dôsledku neumožnenia sa vyjadriť k právnomu posúdeniu povahy prijatej služby - reklamy na účely možnosti odpočítania DPH, z ktorej si uplatňoval právo na odpočet dane, v priebehu daňovej kontroly. Faktom však zostáva, že sťažovateľ bol s právnym náhľadom správca dane na povahu (charakter) dodaných služieb oboznámený ešte pred vydaním prvostupňového rozhodnutia a preto mu nič nebránilo sa k týmto predbežným náhľadom správca dane na posudzované služby vyjadriť, prípadne navrhnúť doplnenie dokazovania. Sťažovateľ sa k uvedenému aj vyjadril (na ústnom pojednávaní uskutočnenom dňa 15.11.2018) a správca dane sa s jeho vyjadrením napokon vysporiadal aj v prvostupňovom rozhodnutí. V § 68 ods. 3 tretia veta Daňového poriadku je výslovne upravené, že správca dane doplní dokazovanie na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu. Námietky sťažovateľa v tomto smere správca dane v konečnom dôsledku aj vyhodnotil v prvostupňovom rozhodnutí, ktoré predstavuje konečný a záväzný právny názor založený na zistenom skutkovom stave počas daňovej kontroly. Až toto rozhodnutie môže zakladať povinnosti (v danom

prípade zaplatiť vyrubený rozdiel dane) daňovému subjektu. Preto nie je možné prisvedčiť argumentácii, že boli porušené sťažovateľove procesné práva daňovými orgánmi.

34. Vyššie konštatované závery vyplývajú aj z rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3 Sžf/47/2007 zo dňa 21. novembra 2007, ktorý dôvodil, že: „K výsledkom vyrubovacieho konania správca dane dôjde správnou úvahou, v rámci ktorej sa musí vysporiadať i s tvrdeniami a dôkaznými návrhmi vznesenými daňovým subjektom v priebehu daňovej kontroly i vo vyjadrení k protokolu. V prípade, že ide o vydanie dodatočného platobného výmeru [§ 44 ods. 6 písm. b) zákona o správe daní a poplatkov], je zrejmé, že daň zistená po daňovej kontrole sa odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní, a preto ide už o vyslovenie právneho názoru správcu dane na sporné skutočnosti medzi daňovým subjektom a správcom dane. Až hodnotenie dôkazov, ich konfrontácia s vyjadreniami a dôkazmi daňového subjektu proti protokolu umožňuje správcovi dane v štádiu vyrubovacieho konania vysloviť záver o vyrubenej dani. Námietskami a vyjadreniami účastníka konania sa musí zaoberať už správca dane, a to najneskôr v odôvodnení dodatočného platobného výmeru. Pokiaľ tak neurobil, jeho rozhodnutie je arbitrálne, vydané jednostranne na základe zistení správcu dane. Z hľadiska právnej praxe nie je možné tieto nedostatky ponechať na odstraňovanie až v štádiu odvolacieho konania vlastnou činnosťou žalovaného.“

35. Záverom sťažovateľ namietal aj odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, no tento sťažnostný bod však ďalej nerozvinul. Podstatou kasačného dôvodu má byť odchýlenie sa krajského súdu od skôr vysloveného právneho posúdenia konkrétnej otázky tvoriacej podstatu veci ktorá má byť v prejednávanej veci sporná. Ustálenou rozhodovacou praxou sa má zároveň rozumieť rozhodnutie vydané v skutkovo a právne obdobnej veci. V prejednávanej veci by to znamenalo odchýlenie sa od skôr vydaného rozhodnutia kasačného súdu, ktoré by sa zaoberalo otázkami odlišenia služieb reklamy a sponzoringu na účely priznania práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Sťažovateľ však poukazuje na rozhodnutia, ktoré uvedené otázky vôbec nerozoberajú. Vzhľadom na to kasačný súd túto námietku proti napadnutému rozhodnutiu ani samostatne neposudzoval a odkazuje na svoje právne posúdenie ostatných bodov kasačnej sťažnosti.

25. S odkazom na vyššie konštatované závery kasačný súd napadnutý rozsudok krajského 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. 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.

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

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

## **P o u č e n i e :**

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



