

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/42/2018
Identifikačné číslo spisu: 1014200523
Dátum vydania rozhodnutia: 24.10.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1014200523.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: S.E.G. s.r.o., so sídlom Sabinovská 8, 821 02 Bratislava, IČO: 35 877 961, právne zastúpeného advokátom JUDr. Jozefom Pojdákom, so sídlom kancelárie Sv. Cyrila a Metoda 12, 900 29 Nová Dedinka, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu SR, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020502/1/1082075/2012/885-r zo 17. júla 2012 a o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/72/2014-90 z 5. septembra 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Účastníkom právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 6S/114/2015-171 z 28. júna 2018 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. v znení neskorších predpisov Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020502/1/1082075/2012/885-r zo 17. júla 2012, ktorým podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava č. 9102405/1/479641/2012/Mic zo 14. marca 2012, ktorým Daňový úrad Bratislava znížil nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2010 zo sumy 41.153,90 eura na sumu 22.153,90 eura. Súčasne vyslovil, že žalobcovi sa voči žalovanému náhrada trov konania nepriznáva.

2. V odôvodnení rozhodnutia správny súd uviedol, že sa nestotožnil s námietkami žalobcu, že rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, a že zistenie skutkového stavu, z ktorého vychádzalo správne rozhodnutie je v rozpore s obsahom spisov. Zistenie skutkového stavu, z ktorého vychádzalo správne rozhodnutie nebolo v rozpore s obsahom administratívneho spisu, listiny, ktoré sú v administratívnom spise korešpondujú so zisteným skutkovým stavom a daňové orgány v rozhodnutiach uviedli, ktoré skutočnosti boli podkladom pre rozhodnutie, aké dôkazy v konaní vykonali a akým spôsobom ich vyhodnotili. Daňové orgány oboch stupňov sa vysporiadali s námietkami žalobcu, ktoré vzniesol v daňovom konaní a žalovaný sa vysporiadal aj s námietkami, ktoré uviedol žalobca vo svojom odvolaní proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy prvého stupňa.

3. Správny súd zhrnul administratívne konanie tak, že žalobca si uplatnil odpočet dane z dodávateľskej faktúry č. 10110025 od spoločnosti PRO PARTNER s.r.o. za poskytnutie reklamných služieb na základe zmluvy č. 2010/03Ú z 18. novembra 2010 na podujatí 28 ročníka vianočného benefičného koncertu „Úsmev ako dar“, ktoré sa konalo v decembri 2010 v sume 119.000,- eur z toho DPH bola 19.000,- eur. Oprávnenie na poskytnutie dohodnutých služieb v súvislosti s uvedeným podujatím deklarovala agentúra PRO PARTNER s.r.o. v rámci ustanovenia čl. 1 bod 2 zmluvy, podľa ktorého reklamná agentúra ako dodávateľ vyhlasuje, že vlastní práva na predaj reklamného priestoru týkajúceho sa uvedeného podujatia. V uvedenej zmluve sa ďalej neuvádza, o aké reklamné služby sa jedná na reklamnú a mediálnu spoluprácu.

4. Správny súd zdôraznil, že žalobca počas kontroly ani v odvolaní ani raz nešpecifikoval aké konkrétne reklamné služby mu boli poskytnuté spoločnosťou PRO PARTNER s.r.o. a nepredložil ani žiadne dôkazné prostriedky. V uvedení obchodného mena žalobcu na monitore kampane je prezentácia subjektu za poskytnutie daru a nie je to poskytnutie reklamnej služby. Správny súd mal zato, že žalobcovi neboli poskytnuté reklamné služby v zmysle zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame v znení platnom v danom čase spoločnosťou PRO PARTNER s.r.o. súvisiace s benefičným koncertom Úsmev ako dar, keď uvedená spoločnosť nevlastnila predaj reklamného priestoru na uvedenom podujatí, preto tento priestor nemohla ďalej predávať. Správny súd sa nestotožnil s názorom žalobcu, že tento splnil všetky podmienky uvedené v zákone o DPH potrebné na uplatnenie dane, keď nebol preukázaný predmet dane - poskytnutie reklamných služieb. K dôkaznému bremenu daňového subjektu a správcu dane správny súd uviedol, že daňové orgány dostatočne preukázali všetky tvrdené skutočnosti, keď zabezpečili podklady pre rozhodnutie, niekoľkokrát bol predvolaný V. V., v tom čase konateľ spoločnosti PRO PARTNER s.r.o., na ústne pojednávanie sa ani on, ani jeho zástupca, sa nedostavili v určenom termíne na pojednávania a ani sa neospravedlnili. Žalobca nepreukázal za aké reklamné služby zaplatil dodávateľovi sumu 100.000,- eur, navyše, podľa darovacej zmluvy z 29. októbra 2010, ktorá bola uzavretá medzi Občianskym združením a spoločnosťou PRO PARTNER s.r.o., spoločnosť PRO PARTNER s.r.o. poskytla Občianskemu združeniu dar v sume 23.000,- eur a na základe tejto zmluvy a poskytnutia uvedeného daru Občianske združenie zabezpečilo prezentáciu jedného generálneho partnera a 4 partnerov koncertu podľa prílohy č. 1 vyššie uvedenej zmluvy a jeden z partnerov bol uvedený aj žalobca S.E.G. s.r.o.. Podľa prílohy č. 1 vyššie uvedenej zmluvy občianske združenie prezentuje logá reklamných partnerov a podporovateľov združenia. Správny súd ďalej uviedol, že pojem reklama je definovaný ako prezentácia produktov v každej podobe s cieľom uplatniť ich na trhu, pričom vychádzajúc z uvedenej definície, nestačí ak sa objavilo logo firmy (S.E.G s.r.o.) pri prezentácii nejakej akcie (v danom prípade pri prezentácii 28 ročníka Vianočného benefičného koncertu „Úsmev ako dar“), reklama by bola, keby sa propagovala resp. prezentovala firma S.E.G s.r.o. a jej činnosť (čo je to za firmu, čo predáva, čo produkuje, čím sa zaoberá atď.). Z darovacej zmluvy uzatvorenej medzi Občianskym združením a firmou PRO PARTNER s.r.o. vyplývala prezentácia partnerov PRO PARTNER s.r.o., medzi ktorými bol aj žalobca, ale nešlo o jeho reklamu podľa § 2 ods. 1 písm. a), písm. b) zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame.

5. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že žalobcovi voči žalovanému nárok na náhradu trov konania nepriznal, keď tento nebol v konaní úspešný.

6. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f), písm. g) a písm. i) S.s.p., v ktorej namietal, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces; rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci; a nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti (rozhodnutí o odvolaní č. k. 8SŽf/71/2015-81 z 25. mája 2017) a navrhoval, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

7. V odôvodnení kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že správny súd nedostatočne zväzil všetky okolnosti prípadu a tvrdenia žalobcu, nerešpektoval právny názor odvolacieho súdu uvedený v uznesení z 25. mája 2017 a nedostatočne posúdil a prejednal vec a nevysporiadal sa so všetkými tvrdeniami/námietkami. Mal za to, že zistenia súdu, na základe ktorých dospel k napadnutému rozhodnutiu vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, keď sťažovateľ, ako daňový subjekt, splnil všetky zákonné podmienky na uplatnenie si časti odpočtu v súvislosti s platbami DPH vo výške 19.000,- eur za zdaňovacie obdobie december 2010, súvisiacej s obchodnou aktivitou, ktorú realizoval. Medzi sťažovateľom ako objednávateľom reklamy a reklamnou agentúrou PRO PARTNER s.r.o. bola riadne uzavretá zmluva o poskytovaní reklamných služieb, na základe ktorej holi jednoznačne a preukázateľne poskytnuté objednané služby - vykonanie plnenia bolo zdokladované (najmä obrazovým materiálom), pričom na základe tejto skutočnosti vystavila reklamná agentúra na meno žalobcu faktúru č. 010/2010, v rámci ktorej vyfakturovala dohodnutú cenu za poskytnutie reklamných služieb vo výške 100.000,- eur. Faktúra spĺňala všetky náležitosti daňového dokladu, šlo o faktúru vystavenú za vykonané dojednané plnenie - boli splnené základné podmienky zmluvného vzťahu, teda dojednané plnenie a následné protiplnenie, ktoré si zmluvné strany potvrdili v uzavretej zmluve o poskytovaní reklamných služieb, a preto bola následne uhradená.

8. Sťažovateľ mal za to, že boli splnené podmienky za ktorých si môže uplatniť nadmerný odpočet, keď dodávateľ (ktorý je platiteľ DPH) si voči odberateľovi (ktorý je platiteľ DPH) uplatnil DPH za dodávku príslušných tovarov alebo služieb; dodávateľ vystavil za dodaný tovar alebo poskytnuté služby faktúru, ktorá spĺňa požiadavky podľa § 71 zákona o DPH; a odberateľ si uplatnil právo na odpočet v súvislosti s platbami DPH.

9 Sťažovateľ ďalej poukázal na to, že na vyjadrenia tretích subjektov, ktoré neboli zmluvnými stranami predmetného zmluvného vzťahu, sa nemá prihliadať, nakoľko tretia strana nemôže posúdiť plnenie alebo neplnenie v zmysle zmluvy, ktorej nie je zmluvnou stranou, v súvislosti s čím považuje vyjadrenia zástupcu občianskeho združenia Spoločnosť priateľov detí z detských domovov za irelevantné. Rovnako nerožne byť rozhodujúcim dôkazom ani vyjadrenie p. Petráša v rámci iného konania. Sťažovateľ mal za to, že bolo chybou správcu dane, že nezabezpečil účasť navrhovaného svedka resp. jeho stanovisko v rámci konania a súčasne sťažovateľovi nemožno vyčítať, že navrhovaný dôkaz nezabezpečil sám, nakoľko nemá na zabezpečenie dôkazov k dispozícii také prostriedky, ako správca dane.

10. Záverom kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že sa nestotožňuje ani so záverom správneho súdu, že nešpecifikoval reklamné služby, ktoré mu mali byť poskytnuté, ako ani nepredložil žiadne dôkazy, keď už v žalobe jednoznačne špecifikoval reklamné služby ako svoju propagáciu v rámci podujatia „28.ročník Vianočného benefičného koncertu Úsmev ako dar“, pričom vykonanie reklamných služieb je

zrejme z obrazového záznamu, resp. televízneho prenosu (galavečer 26. decembra 2010).

14. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že považuje rozsudok správneho súdu za vecne správny, v plnej miere sa stotožnil s jeho odôvodnením a mal za to, že tento je riadne odôvodnený, pričom správny súd sa vysporiadal so všetkými námietkami sťažovateľa a konal v intenciách uznesenia Najvyššieho súdu č. k. 8Sžf/71/2015 z 26. mája 2015. Žalovaný zopakoval svoju argumentáciu obsiahnutú vo vyjadrení k žalobe, pričom zdôraznil, že reklamná agentúra PRO PARTNER s.r.o. nevykonala pre sťažovateľa reklamné služby, jeho obchodné meno bolo uvedené v monitore z dôvodu, že bol jedným z partnerov podujatia, čo sám potvrdil aj v žalobe, a že ako jeden z partnerov poskytol dar prostredníctvom spoločnosti PRO PARTNER s.r.o. občianskemu združeniu Spoločnosť priateľov detí z detských domovov a ako poďakovanie za poskytnutie daru bolo logo sťažovateľa uvedené na podujatí 28. ročníka Vianočného benefičného koncertu Úsmev ako dar. Ako vyplynulo zo všetkých zistení a vyjadrení, na benefičnom koncerte Úsmev ako dar sa žiadne reklamné služby neposkytujú, nepredáva sa žiadny reklamný priestor, koncert si organizuje samotné občianske združenie, preto spoločnosť PRO PARTNER s.r.o. nemohla žalobcovi dodať reklamné služby súvisiace s uvedeným koncertom deklarované na dokladoch, z ktorých žiada sťažovateľ právo na odpočítanie dane. Dôkazom o účelovo vystavených dokladoch medzi spoločnosťou PRO PARTNER s.r.o. a žalobcom, s cieľom neoprávnené si uplatniť odpočítanie dane je aj skutočnosť, že PRO PARTNER s.r.o. a aj žalobca ani raz nešpecifikovali a nepreukázali, aké konkrétne reklamné služby mali byť realizované. Podľa predloženého monitoringu, žalobcove logo bolo uvedené na benefičnom koncerte nie ako poskytnutie reklamnej služby, ale ako poďakovanie za sponzorský dar. Spoločnosť PRO PARTNER s.r.o. nemohla žalobcovi dodať reklamné služby, pretože nevlastnila právo na predaj reklamného priestoru na benefičnom podujatí, pričom táto preukázaná skutočnosť je v rozpore s čl. I bod 2 zmluvy, ktorá pojednáva o predaji reklamného priestoru na benefičnom koncerte, čo je dôkazným bremenom žalobcu.

15. Žalovaný ďalej poukázal na rozsudok Európskeho Súdneho dvora č. C-419/02, ktorý síce pojednáva o zálohových platbách, ale je možné ho uplatniť aj na prejednávany prípad, kde sa v bode 48 uvádza, že na to, aby sa daň stala splatnou, je potrebné, aby všetky príslušné prvky udalosti, ktorou vzniká daňová povinnosť, teda budúce dodanie tovaru alebo budúce poskytnutie služby, boli známe a už v momente zaplatenia preddavku musia byť tovary a služby presne určené. Z uvedeného vyplýva, že každá úhrada sa musí vzťahovať na konkrétny predmet dane s ktorým sa viaže. V danom prípade žalobca nepreukázal prijatie reklamných služieb, čiže predmet dane uvedený na faktúre podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), úhrada sa neviaže ku konkrétnemu plneniu. Žalobca predložením dokladov formálne deklaroval splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane, ale vecne obsah dokladov nepreukázal. Žalovaný ďalej poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžo/54/2011 kde sa uvádza, že „zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom konaní uvádzaných a správcovi dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávaním dokazovanie a jeho úvaha, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.“ Sťažovateľ nepreukázal dôkaznými prostriedkami predmet dane uvedený na faktúre, preto mu nebolo priznané právo na odpočítanie dane, a nie preto, že zástupca dodávateľa PRO PARTNER s.r.o. sa nedostavil na pojednávanie k správcovi dane. Samotný sťažovateľ nemal záujem na preukázaní deklarovaného plnenia, čomu nasvedčuje aj to, že nereagoval na výzvu správcu dane a zástupca žalobcu sa ani raz nedostavil na Daňový úrad Banská Bystrica II, aj keď upovedomenia o vypočutí svedka X. V. prevzal 14. júna 2011, 14. júla 2011 a 3. augusta 2011. Správca dane vykonával šetrenia z vlastnej iniciatívy, žalobca nevyvíjal žiadnu aktivitu za účelom, aby obsahovo preukázal údaje uvedené na dokladoch, z ktorých si uplatnil právo na odpočítanie dane. Žalovaný ďalej poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2014, v ktorom je uvedené, že „dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom správca dane dbá, aby

skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane) a ktorý si tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“ Obdobne Najvyšší súd SR aj v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/5/2017 týkajúci sa reklamných služieb uviedol, že „pri práve na odpočítaní dane nepostačuje iba predloženie faktúr a preukázanie úhrad, ale zákonodarca požaduje, aby platiteľ, ktorý si nárok uplatňuje, preukázal reálnu existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočítanie dane stanovil a predovšetkým tento musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené.“ Sťažovateľ zdôraznil, že v danom prípade k takémuto preukázaniu bez akýchkoľvek pochybností neprišlo, nebolo preukázané, že dodávateľ uvedený na faktúre dodal sťažovateľovi predmet dane, čím by mu vznikla dodaním predmetu dane - reklamných služieb, daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH. Žalovaný v uvedenom kontexte podporne zopakoval vyjadrenie zástupcu občianskeho združenia Spoločnosť priateľov detí z detských domovov Q.. X. Q. z 25. júla 2011.

16. Žalovaný uzavrel, že má z obsahu predloženého administratívneho spisu za jednoznačne preukázané, že sťažovateľovi neboli poskytnuté spoločnosťou PRO PARTNER s.r.o. reklamné služby súvisiace s benefičným koncertom Úsmev ako dar, keď uvedená spoločnosť nevlastnila predaj reklamného priestoru na uvedenom podujatí, preto tento priestor nemohla ďalej predávať. Žalovaný poukázal na skutočnosti, ktoré svedčia o tom, že sťažovateľ požadoval právo na odpočítanie dane, bez preukázania dôkazných prostriedkov o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného obchodu, keď faktúra nebola vystavená po zabezpečení propagácie sťažovateľa, ako tvrdí v žalobe, ale už 1. decembra 2010, jej úhrada bola 3. decembra 2010 (vo vyjadrení zjavne nesprávne uvedený rok 2012). Deklarovaná služba pre žalobcu je fakturovaná v celkovej Výške 119.000,- eur a podľa darovacej zmluvy č. 07/2010/F/Košice bol poskytnutý občianskemu združeniu finančný dar vo výške 23.000,- eur, a súčasne boli prezentované logá šiestich spoločností; jednou z nich bol aj sťažovateľ. Z uvedeného je vidieť evidentný nepomer darovanej sumy za šesť spoločností v porovnaní, k fakturovanej sume za propagovanie loga sťažovateľa z vďaky za finančný dar. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie v súlade so zásadou spravodlivého procesu, zaoberal sa dostatočne vecou, sťažovateľovi nebola odňatá možnosť konať ako účastník daňového konania a mal možnosť preukázať svoje tvrdenia, bol oboznámený so všetkými skutočnosťami a zisteniami. Správca dane vyhodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti, pritom prihliadol na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S.s.p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie 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 súdu www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 24. októbra 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

18. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu

predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

19. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

20. Primárnou skutočnosťou, ktorá bola predmetom administratívneho daňového konania, boli kontrolné zistenia správcu dane, v ktorých označil prijaté zdaniteľné plnenia - reklamné služby na základe Zmluvy o poskytovaní reklamných služieb č. 2010/03U z 18. novembra 2010 uzatvorenou so spoločnosťou PRO PARTNER s.r.o., ktoré boli fakturované faktúrou č. 010/2010 z 1. decembra 2010, bezhotovostne uhradenou 3. decembra 2010, od dodávateľa PRO PARTNER s.r.o., za nepreukázané

21. Kasačný súd úvodom konštatuje, že uznesením č. k. 8Sžf/71/2015-81 z 25. mája 2017 podľa § 221 ods. 1 písm. f) v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok, zrušil skorší rozsudok správneho súdu č. k. 5S/72/2014-58 z 26. mája 2015, ako nepreskúmateľný, bez toho, aby vyslovil pre správny súd záväzný právny názor, preto sťažnostná námietka, že správny súd nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti (odvolaní), nemôže byť už z povahy veci dôvodná.

22. Sťažovateľ na preukázanie oprávnenosti uplatneného nároku na odpočet DPH zo sporného zdaniteľného plnenia (dôkazné bremeno) predložil Zmluvu o poskytovaní reklamných služieb č. 2010/03U z 18. novembra 2011, monitor kampane, faktúru č. 010/2010 z 1. decembra 2010 a výpis z účtu, ktorý osvedčuje bezhotovostnú úhradu faktúry.

23. Z takto predložených dôkazov možno ustáliť sťažovateľom prezentovanú verziu o priebehu zdaniteľného plnenia, že sťažovateľ uzatvoril s dodávateľom PRO PARTNER s.r.o. zmluvu o poskytovaní reklamných služieb, predmetom ktorej bolo poskytovanie reklamných služieb, konkrétne „...poskytnúť objednávateľovi reklamné služby na reklamnú a mediálnu spoluprácu na podujatí „28. Ročník vianočného benefičného koncertu Úsmev ako dar“, ktoré sa bude konať v decembri 2010, v rozsahu prináležiacom propagácii objednávateľa, ako Hlavného reklamného partnera podujatia.“. Súčasťou zmluvy je aj vyhlásenie dodávateľa, že „...vlastní práva na predaj reklamného priestoru týkajúce sa uvedeného podujatia „28. Ročník vianočného benefičného koncertu Úsmev ako dar“...“. Dodávateľ sťažovateľa sťažovateľovi vystavil faktúru č. 010/2010 z 1. decembra 2010 predmetom ktorej je „...poskytovanie reklamných služieb na podujatí „28. Ročník vianočného benefičného koncertu Úsmev ako dar“...“ vo výške 100.000,- eur, DPH vo výške 19.000,- eur, ktorý túto faktúru uhradil bezhotovostne 3. decembra 2010. Materiálne plnenie sťažovateľ preukazoval monitorom kampane - zobrazením loga sťažovateľa na plagátoch v MHD Žilina, Košice, Bratislava; v týždenníkoch TREND, Slovenka, Eurotelevízia; v mesačníku Mama a ja, na paneloch v priestoroch koncertu; TV spotom na Jednotke (RTVS); a záznamom z galavečera/koncertu. Sťažovateľ považoval vzťah dodávateľa PRO PARTNER s.r.o. zo zmluvy o poskytovaní reklamných služieb za splnený.

24. Šetrením správcu dane bolo ďalej zistené, že dodávateľ sťažovateľa PRO PARTNER s.r.o. uzatvoril s občianskym združením Spoločnosť priateľov detí z detských domovov, Úsmev ako dar, regionálna pobočka, Darovaciu zmluvu č. 07/2010/F/Košice z 29. októbra 2010, predmetom ktorej bol dar darcu -

PRO PARTNER s.r.o. v sume 23.000,- eur, ktorý bol určený na podporu a zabezpečenie činností pre deti z detských domov, reedukačných detských domovov pre deti a mládež, diagnostických centier pre deti a mládež, krízových stredísk pre detí, rodín v krízových situáciách, náhradných a profesionálnych rodín s tým, že obdarovaný sa zaviazal zabezpečiť prezentáciu pre štyroch partnerov koncertu - podporovateľov, v rozsahu prezentácie formou uverejňovania obchodného názvu a loga spoločností, s tým, že títo budú darcom - PRO PARTNER s.r.o., vymenovaní do 5. novembra 2010 (Edimax Holding - generálny partner; Eurobuilding a.s.; sťažovateľ; Nitropet Slovakia s.r.o.; VK Bardejov s.r.o.). Svedok Q. X. Q. (štatutárny zástupca obdarovaného občianskeho združenia) na pojednávaní 25. júla 2011 vypovedal, že svojimi partnermi neumožňujú ďalej predávať priestor propagácie alebo s ním obchodovať. Výslovene uviedol, že dodávateľovi sťažovateľa PRO PARTNER s.r.o. neposkytol práva na predaj reklamného priestoru na podujatí „28. Ročník vianočného benefičného koncertu Úsmev ako dar“.

25. Na základe takto zisteného skutkového stavu mal správca dane za preukázané, že sťažovateľovi neboli dodávateľom PRO PARTNER s.r.o. poskytnuté reklamné služby súvisiace s podujatím „28. Ročník vianočného benefičného koncertu Úsmev ako dar“, nakoľko dodávateľ sťažovateľa nevlastnil predaj reklamného priestoru na tomto podujatí, preto tento priestor nemohol ďalej predávať. Správca dane mal tiež za to, že uvedenie obchodného mena sťažovateľa na monitore kampane je „prezentácia subjektu za poskytnutie daru, nie je to poskytnutie reklamnej služby“.

26. Z uvedených záverov správcu dane a najmä z vyjadrení správcu dane v rámci správneho súdneho konania, kde poukazuje na časové nezrovnalosti v obchodných transakciách (peňažné plnenie predchádza poskytnutiu služieb, mimoriadne krátka splatnosť faktúry, nepomer medzi plnením dodávateľovi a darom občianskemu združeniu, a pod.) možno dedukovať podozrenie z podvodného konania sťažovateľa, resp. jeho dodávateľa, v snahe získať pre seba daňovú výhodu vo forme nadmerného odpočtu DPH.

27. V prvom rade je nutné konštatovať, že z vykonaného dokazovania nebolo preukázané, že by sťažovateľ disponoval vedomosťou o tom, že dodávateľ PRO PARTNER s.r.o. reálne právom obchodovať s reklamným priestorom na podujatí „28. Ročník vianočného benefičného koncertu Úsmev ako dar“ nedisponuje, a to najmä s ohľadom na tú skutočnosť, že dodávateľ sťažovateľa PRO PARTNER s.r.o. v zmluve o poskytovaní reklamných služieb výslovene vyhlásil, že „...vlastní práva na predaj reklamného priestoru týkajúce sa uvedeného podujatia „28. Ročník vianočného benefičného koncertu Úsmev ako dar“...“. Európsky súdny dvor vo svojich rozhodnutiach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03) konštatoval, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý. V rozhodnutí vo veci Kittel (C-439/04) bola táto zásada následne spresnená tak, že vo vzťahu k nedbanlivosti a úmyslu je Európsky súdny dvor tohto názoru, že osobe povinnej k dani, ktorá vedela alebo musela vedieť, že prijatím určitého plnenia sa bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom v oblasti dane z pridanej hodnoty, môže byť uplatnenie nároku na odpočet dane odopreté.

28. Dôkazné bremeno, že u iného daňového subjektu, v danom prípade u PRO PARTNER s.r.o., došlo k podvodnému konaniu, je na správcovi dane, resp. orgánoch činných v trestnom konaní, keď sťažovateľovi, ako daňovému subjektu, zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Skutočnosť, či sťažovateľ ako daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom je dôkazným bremenom správcu dane. Okruh kritérií z ktorých sa zisťuje úmysel a vedomosť daňového

subjektu stanovuje a dokazuje správca dane, pričom musia byť v rozumnej miere, ktorú možno predpokladať v obvyklom obchodnom styku daňových subjektov. (primerane 3SŽ/1/2010).

29. Uvedené je zvýraznené tým, že k plneniu v zmysle Zmluvy o poskytovaní reklamných služieb č. 2010/03U z 18. novembra 2011 došlo v rozsahu a spôsobom, aký bol dojednaný v zmluve a sťažovateľ považoval záväzok svojho dodávateľa za splnený.

30. Kasačnému súdu neunikli podozrivé skutočnosti, ktoré z obsahu administratívneho spisu žalovaného vyplývajú, najmä skutočnosť, že darovacia zmluva (viď. bod 23.) predchádza zmluve o poskytovaní reklamných služieb, čím je spochybnená kauzalita medzi záväzkom občianskeho združenia a záväzkom dodávateľa PRO PARTNER s.r.o. zo zmluvy o poskytovaní reklamných služieb, že peňažné plnenie predchádza poskytnutiu služieb, mimoriadne krátka splatnosť faktúry, nepomer medzi plnením dodávateľovi a darom občianskemu združeniu, skutočnosť, že v rozhodnom období boli z účtu dodávateľa PRO PARTNER s.r.o. vyberané značné sumy finančných prostriedkov v hotovosti, ktorých ďalšie použitie nie je možné nepochybne preukázať a podobne; takmer všetko sú to však okolnosti, ktoré sú na strane dodávateľa PRO PARTNER s.r.o., pričom kumulovaná vedomosť sťažovateľa o týchto podozrivých skutočnostiach nie je preukázaná.

31. Nemožno sa preto v kontexte vykonaného dokazovania stotožniť so záverom správcu dane, ktorý odmietol akceptovať zdaniteľné plnenie z faktúry č. 010/2010 z 1. decembra 2010 z dôvodu, že ustálil, že dodávateľ sťažovateľa nevlastnil predaj reklamného priestoru, a preto tento priestor nemohol ani ďalej predávať, keď k plneniu v intenciách a za podmienok dojednaných v Zmluve o poskytovaní reklamných služieb č. 2010/03U z 18. novembra 2011, došlo, bez toho, aby bolo správcom dane nepochybne preukázané, že daňový subjekt (sťažovateľ) disponoval vedomosťou o tom, že dodávateľ právom nakladať s týmto reklamným priestorom aj skutočne disponuje.

32. Ďalším dôvodom, prečo správca dane odmietol akceptovať zdaniteľné plnenie z faktúry č. 010/2010 z 1. decembra 2010 bolo, že mal za to, že uvedenie loga a obchodného mena sťažovateľa na monitore kampane je „prezentácia subjektu za poskytnutie daru, nie je to poskytnutie reklamnej služby“.

33. Súdny dvor Európskej únie vo svojej judikatúre (napr. rozsudok vo veci Inter-Mark Group (C-530/09)) opakovane definoval reklamné služby, za ktoré je pre účely DPH možné považovať „činnosť na podporu predaja, ak zahŕňa rozširovanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo o kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj“. Obdobne definoval reklamu v rozhodnutiach C-68/92 a C-73/92, podľa ktorých „konceptia reklamy nevyhnutne zahŕňa šírenie správy, ktorej cieľom je informovať spotrebiteľov o existencii a kvalite výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj.“

34. Na predloženej monitore kampane je sťažovateľ prezentovaný zobrazením loga na plagátoch (v MHD Žilina, Košice, Bratislava), v tlači (TREND, Slovenka, Eurotelevízia, Mama a ja), na paneloch/baneroch v priestoroch koncertu, v TV spote na Jednotke (RTVS) a v rámci záznamu z galavečera/koncertu, pričom je konzistentne uvedený ako reklamný partner na podujatí „28. Ročník vianočného benefičného koncertu Úsmev ako dar“. Táto informácia v ponímaní bežného účastníka, resp. diváka uvedeného koncertu je obvykle chápaná tak, že uvedený generálny reklamný partner finančne prispel organizátorovi uvedeného kultúrneho podujatia na výdavky a náklady spojené s organizáciou predmetného koncertu. Zároveň je potrebné brať do úvahy, že iná správa, resp. informácia napríklad o predmete činnosti sťažovateľa, o ním poskytovaných produktoch a službách, adresovaná širokej verejnosti, nebola na propagačných nosičoch obsiahnutá. Prihliadnuc na charakter a na účel

charitatívneho podujatia „28. Ročník vianočného benefičného koncertu Úsmev ako dar“, a teda i na cieľ jeho návštevy širokou verejnosťou, nemožno uvedené podujatie charakterizovať ako platformu typickú pre obchodné stretnutia na reklamné účely, slúžiace na prezentáciu výrobných produktov a podnikateľských služieb, s cieľom ich uplatnenia na trhu, s následnou možnosťou nadväzovania a uzatvárania obchodných vzťahov medzi zúčastnenými podnikateľskými subjektmi, resp. spotrebiteľskou verejnosťou. (primerane 6Sžf/36/2015).

35. Pri posudzovaní oprávnenosti daňových výdavkov na reklamu je nutné posúdiť vecnú súvislosť vynaložených nákladov na reklamu s možným zabezpečením, udrжанím, či zvýšením príjmov daňovníka, prípadne môže byť motivovaná snahou o minimalizáciu strát. Miera ovplyvnenia ľudského správania sa reklamou nie je exaktne merateľná, preto ako pomocné kritérium treba vždy preskúmať kauzu, t. j. bezprostredný hospodársky dôvod vynaloženia nákladov na reklamu (primerane 3Sžf/66/2007). Na základe uvedených kritérií nemožno vylúčiť ani neúspešnú reklamnú kampaň, resp. reklamnú kampaň, v súvislosti s ktorou sa dostavil iný, ako očakávaný, výsledok. Reklamná kampaň, resp. reklama ako taká, však musí byť minimálne spôsobilá privodiť žiadaný výsledok.

36. V nadväznosti na vyššie uvedené súvislosti, kasačný súd považuje záver správcu dane o nespôsobilom predmete reklamy, za vecne správny, keď tento za zohľadnenia podnikateľského, resp. ekonomického účelu reklamy, nepovažoval prezentáciu loga sťažovateľa, ako reklamného partnera podujatia „28. Ročník vianočného benefičného koncertu Úsmev ako dar“, za šírenie správy, ktorej cieľom je informovať spotrebiteľov o existencii a kvalite výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj, ale za formu poďakovania za poskytnutie daru.

37. Kasačný súd súčasne uvádza, že prezentáciu loga obchodnej spoločnosti ako formu reklamy nemožno úplne vylúčiť, keď v praxi existujú prípady, kedy účel reklamy tak, ako bol definovaný v bode 32. rozsudku, naplní už samotné zobrazenie loga, resp. obchodného názvu spoločnosti. Ide predovšetkým o všeobecne známe (spravidla nadnárodné) obchodné spoločnosti, s ktorými je spájaná dlhodobá tradícia a garancia minimálnej kvality, kedy adresovaný subjekt (či už spotrebiteľ alebo podnikateľský subjekt) si automaticky vytvára asociáciu názvu, resp. loga obchodnej spoločnosti, s kvalitou výrobku alebo služby, ktorá asociácia je spôsobilá ovplyvniť ich finančné správanie. Ďalším prípadom je forma účelovej prezentácie výrobkov a služieb cieľovým, úzko selektovaným skupinám, ktoré si vzhľadom na koncentráciu zamerania, zobrazenie loga, resp. obchodného názvu spoločnosti, logicky spájajú s tematickým zameraním (napr. tematický zameraná výstava, športové podujatie, veľtrh a podobne), s čím úzko súvisí aj prezentácia výrobku alebo služby v rámci aktívneho používania (napr. motoristický šport). V uvedenom kontexte vid'. napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/4,5,6,7/2014; resp. sp. zn. 3Sžf/7/2012.

38. Sťažovateľ žiadnu z vyššie uvedených podmienok nespĺňa a zároveň nebolo preukázané, že by sa verejne prezentoval ako mimoriadne sociálne citiaca obchodná spoločnosť, kedy by podpora benefičného koncertu korešpondovala s verejne známou komunikačnou politikou sťažovateľa (PR).

39. Zároveň z obsahu administratívneho spisu žalovaného ani nevyplýva, že by sťažovateľ bol na základe prejaveneho záujmu zo strany poslucháčov podujatia „28. Ročník vianočného benefičného koncertu Úsmev ako dar“ ľahko dohľadateľný, keď nie je preukázaná iná verejná prezentácia sťažovateľa, ktorá by s jeho podporou podujatia „28. Ročník vianočného benefičného koncertu Úsmev ako dar“ korešpondovala, resp. na ňu nadväzovala (napr. ľahko dostupný web).

40. Kasačný súd teda posúdil v rozsahu kasačných dôvodov, ktoré korešpondovali so žalobnými

dôvodmi, správnosť a zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného, pričom dospel k záveru, že rozhodnutie správcu dane rešpektuje kritéria naplnenia účelu reklamy tak, ako boli definované v bode 32. rozsudku, vo výroku je vecne správne a preto s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu, alebo zrušenie napadnutého rozsudku, kasačný súd kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 S.s.p..

41. Záverom kasačný súd uvádza, že napriek tomu, že tak v napadnutom rozsudku správneho súdu, ako aj v napadnutom rozhodnutí žalovaného, identifikoval nedostatky spočívajúce v čiastkovom nesprávnom právnom posúdení (viď bod 30. rozsudku), čo by bolo dôvodom na zrušenie preskúmaných rozhodnutí, v kontexte záverov obsiahnutých v bode 35. rozsudku, súčasne poukazuje na svoju ustálenú rozhodovaciu prax, podľa ktorej formálne zopakovanie administratívneho konania nepredstavuje pre účastníka, vo vzťahu k skutkovej stránke veci, reálnu možnosť dosiahnuť rozhodnutie v jeho prospech (R 103/2011), preto k zrušeniu, resp. zmene napadnutého rozhodnutia správneho súdu nepristúpil.

42. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 S.s.p. a contrario k §§ 167 ods. 1 a 168 S.s.p., tak, že žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania, pretože žalobca nebol v kasačnom konaní úspešný a v prípade žalovaného nedošlo k naplneniu predpokladu obsiahnutého v ust. § 168 S.s.p..

43. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok *n i e j e* prípustný.