

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/52/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200340
Dátum vydania rozhodnutia: 14. 12. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3021200340.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa), sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a sudcu Mgr. Petra Macha, PhD., v právnej veci žalobcu: EUROPUR s.r.o., so sídlom Novonosická 503/5, 020 01 Púchov, IČO: 36 305 383, právne zastúpený advokátom: Mgr. Andrej Gunár, so sídlom Panenská 13, 811 03 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101428181/2021 zo 6. augusta 2021, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13 S 113/2021-102 z 23. februára 2022, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky návrh žalobcu na prerušenie konania **z a m i e t a**.
- II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky **m e n í** rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13 S 113/2021-102 z 23. februára 2022 tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101428181/2021 zo 6. augusta 2021 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 100200412/2021 zo 4. februára 2021 **z r u š u j e** a vec v r a c i a Daňovému úradu Trenčín na ďalšie konanie.
- III. Žalobcovi **p r i z n á v a** právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej len „správca dane“ alebo „prvostupňový orgán“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo aj „daň“) za zdaňovacie obdobia január až december 2015. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobia správca dane vyhotovil protokol č. 102395812/2018 z 28. novembra 2018 (ďalej len „protokol“).
2. Správca dane na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 393067/2019 zo 4. júla 2019, ktoré bolo na základe rozhodnutia žalovaného č. 102570017/2019 z 11. novembra 2019 zrušené a vec vrátená na ďalšie konanie a rozhodnutie.
3. Prvostupňový orgán rozhodnutím č. 100200412/2021 zo dňa 4. februára 2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 4.000,- € za zdaňovacie obdobie január 2015. Neuznal pritom žalobcovi uplatnené právo na odpočítanie dane v súvislosti s faktúrou od spoločnosti MAYNET, s.r.o. za dodanie reklamného plnenia na základe zmluvy o reklamnej spolupráci.
4. Žalovaný rozhodnutím č. 101428181/2021 zo dňa 6. augusta 2021 (ďalej len „žalované rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Žalovaný zastával názor, že správca dane preukázal, že nedošlo k dodaniu, uskutočneniu zdaniteľných obchodov deklarovaným dodávateľom tak, ako je uvedené na spornej faktúre. Žalovaný dal do pozornosti rozdiely medzi reklamnými službami a sponzoringom a poukázal na čl. 2 Zmluvy o reklamnej spolupráci zo dňa 15. októbra 2014, ktorou sa dodávateľ zaviazal plnením reklamy šíriť dobré meno a značku žalobcu, podporiť a prezentovať žalobcu. Podľa názoru žalovaného nešlo preto o dodanie reklamných služieb, ale o sponzoring - poskytnutie sponzorského

príspevku na podporu hádzanárov HC SPORTA Hlohovec. Tento záver oprel aj o výpovede bývalého konateľa dodávateľa pána Mariána Bobáka (uviedol, že bolo propagované logo a značka žalobcu, nie však jej produkty, prostredníctvom sponzorského uhrádza náklady na činnosť klubu) či konateľa žalobcu Ing. Štefana Reháka (je bývalý hádzanár, chodieval na zápasy, má k športu vzťah, logo žalobcu bolo umiestnené na webovej stránke www.sporta.sk <<http://www.sporta.sk>> od 2014 do 2019). Žalovaný dodal, že cena nebola stanovená na základe nákladov, ale podľa finančných možností obchodných partnerov, ako vyplýva z jednotlivých výpovedí. Suma bola paušálna bez ohľadu na počet zápasov v mesiaci. Rovnako žalovaný zdôraznil, že logo žalobcu malo byť podľa vyjadrení na webovej stránke do minulej sezóny (2019/2020) a za uvedenie loga po skončení sezóny už žalobca neuhrádzal úhrady. Napriek tomu však logo žalobcu, aj po skončení dohodnutej doby, bolo bezodplatne ponechané na nosičoch športovej haly.

5. Z okolností obchodu mal tak žalovaný za preukázané, že cieľom bolo sponzorovať určitý športový klub, v predmetnej veci nešlo o dodanie reklamných služieb.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

6. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) a žiadal, aby správny súd zrušil tak rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vec vrátil na ďalšie konanie. V správnej žalobe žalobca namietal najmä právny záver žalovaného a prvostupňového orgánu, že služby, ktoré mu boli dodané, nemajú povahu reklamných služieb ale sponzoringu, a preto mu nemôže byť uznané právo na odpočítanie dane. Žalobca zastával názor, že aj sponzoring je formou reklamy a služba, ktorá mu bola poskytnutá v predmetnej veci, je nepochybne reklamnou službou.

7. Správny súd rozsudkom č. k. 13 S 113/2021-102 z 23. februára 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) zamietol správnu žalobcu. O trovách konania rozhodol tak, že žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

8. Správny súd v bodoch 25 až 27 odôvodnenia napadnutého rozsudku poukázal na rozdiel medzi reklamou a sponzoringom a uzavrel, že v zmysle § 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“ alebo „zákon č. 222/2004 Z. z.“), keďže sponzorské zo strany sponzora nie je protihodnotou za poskytnutú službu, nie je sponzoring predmetom DPH, a preto si z neho nie je možné uplatňovať nárok na odpočet DPH. Závery prvostupňového orgánu aj žalovaného, v zmysle ktorých bol predmetom plnenia v prejednávacom prípade sponzoring (nie reklama) je opodstatnený, keďže bolo preukázané, že podpora žalobcu sa mala realizovať len formou umiestnenia loga žalobcu a jeho názvu na viacerých miestach, čo nepredstavuje podnet ku kúpe tovarov od žalobcu, propagáciu jeho vlastností či vyzdvihovania jeho kvality. Z právneho hľadiska preto žalobca podľa správneho súdu nespĺnil základnú podmienku uvedenú v § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH pre uplatnenie si nároku na odpočet DPH.

9. Námietku žalobcu, že prvostupňový orgán a žalovaný sa nedostatočne zaoberali otázkou reálneho dodania služieb a posúdením konania žalobcu ako podvodného konania, vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú, nakoľko odpočet bol odmietnutý z dôvodu, že predmetom plnenia bol sponzoring, ktorý podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH nie je predmetom DPH. Podvodným konaním sa prvostupňový orgán ani žalovaný nemuseli podľa správneho súdu zaoberať vzhľadom na zásadu subsidiarity skúmania účasti a vedomosti daňového subjektu na podvodnom konaní vo vzťahu k otázke splnenia hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH, vyplývajúcej z rozsiahlej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

10. Námietku žalobcu, že poskytnuté plnenie nebolo sponzoringom, ale reklamou, vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú, pričom zopakoval rozdiely medzi sponzoringom a reklamou. Správny súd sa nestotožnil ani s tvrdením žalobcu, že žalobca nezískal žiadnu výhodu uplatnením si nároku na odpočet DPH a k námietke odlišnosti rozhodnutí žalovaného za zdaňovacie obdobia november a december 2015 uviedol, že odlišnosť je v poriadku, nakoľko nešlo o skutkovo rovnaké prípady.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

11. Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP), ktoré videl v tom, že správny súd nesprávne právne kvalifikoval dodané služby ako sponzorský príspevok. Svoju argumentáciu následne rozdelil do niekoľkých bodov, ktorých sa z dôvodu prehľadnosti bude držať aj kasačný súd: i) absencia protiplnenia za dodanú službu, ii) podpora športového klubu a nekontaktnosť dodávateľa, iii) dĺžka trvania poskytovaných služieb, iv) zistený skutkový stav a nesprávny právny záver súdu, v) reklamná činnosť a sponzoring - reklamný komunikát, vi) zákon č. 147/2001 Z. z. o reklame a použitá judikatúra.

12. K i) absencii protiplnenia za dodanú službu sťažovateľ uviedol, že nesúhlasí so záverom správneho súdu, že za uhradenú cenu nedostal žiadnu protihodnotu. Poukázal na skutočnosť, že dodávateľ okrem umiestnenia loga v športovej hale musel zabezpečiť prijímateľov tejto reklamy konaním podujatí v tomto priestore, umiestňoval plagáty, reklamu v novinách, banery na internete, rozdával letáky na podujatiach, čo sťažovateľ považuje za existenciu protihodnoty a dôkaz o nákladoch dodávateľa na zabezpečenie reklamy. Umiestnenie loga v športovej hale sťažovateľ pripodobnil k reklame prostredníctvom billboardov, kde je taktiež často umiestňované len logo konkrétneho subjektu.

13. Sťažovaná komunikácia s dodávateľom a obmedzená možnosť získať doklady z jeho účtovnej evidencie preukazujúcich náklady na reklamu podľa sťažovateľa nepreukazujú, že dodávateľ nijaké náklady nevynaložil. Rozdiel medzi nákladmi dodávateľa na poskytnutie reklamných služieb (v konaní neskúmané a nepreukázané) a ceny, ktoré za ne zaplatil sťažovateľ nemôže byť dôvodom pre zmenu kvalifikácie reklamy na sponzorský príspevok, je to len známka snahy o maximalizáciu zisku dodávateľa, čo je cieľom podnikania.

14. K ii) podpore športového klubu a nekontaktnosti dodávateľa sťažovateľ uviedol, že motivácia podporovať športový klub nie je dôkazom o zisku finančných prostriedkov bez relevantného protiplnenia a ani o tom, že by bol v prejednávanej veci poskytnutý sponzorský príspevok. Pre odpočet DPH je taktiež irelevantné, či dodávateľ mal aj iných reklamných partnerov a aký cenník mali títo iní reklamní partneri.

15. K iii) dĺžke trvania poskytovaných služieb sťažovateľ uviedol, že správny súd opakovane odkazoval na skutočnosť, že umiestnenie reklamy dodávateľom trvalo dlhšie ako reklamná zmluva a že ani po jej ukončení nebola reklama odstránená. Uvedené podľa sťažovateľa správny súd použil ako podporný argument záveru, že dodávateľ neposkytoval reklamné služby, ale sťažovateľ poskytol sponzorský príspevok. Právny záver správneho súdu je podľa sťažovateľa v príkrom rozpore s platným právom.

16. K iv) zistenému skutkovému stavu a nesprávnej záveru správneho súdu sťažovateľ uviedol, že skutkový stav nebol zistený dostatočne. Sťažovateľ bez dôslednejšieho odôvodnenia či vysvetlenia svojich argumentov ďalej tvrdil, že právne odôvodnenie musí byť postavené na riadne získaných dôkazoch, ale v tejto veci sa tak nestalo, že z predložených dôkazov bolo preukázané, že k dodaniu plnenia došlo, že zistenia prvostupňového orgánu nie sú na vydanie preskúmateľného rozhodnutia dostatočne presvedčivé, že z dokazovania nevyplývalo, že by sťažovateľ za zaplatenú odmenu nedostal protiplnenie, že účasť sťažovateľa na podvodnom konaní z dokazovania nevyplýva a že motivácia podporovať športový klub nie je dôkazom, že plnenie z faktúry bolo sponzorským príspevkom.

17. K v) reklamnej činnosti a sponzoringu - reklamný komunikát sťažovateľ uviedol, že platné právo neobsahuje obmedzenia, ktoré by určovali, aký typ reklamy si môže daňový subjekt objednať. Reklama prostredníctvom loga umiestneného v športovej hale je vhodne cielená a má pre sťažovateľa ekonomický význam, nakoľko sa v týchto priestoroch stretáva so svojimi obchodnými partnermi. Okrem umiestnenia loga získal u dodávateľa tiež reklamu na plagátoch, umiestnenie loga v časopise, na bannery na internete. K právnej záveru, že nejde o reklamu, nakoľko reklama sa zvyčajne spája s konkrétnym výrobkom sťažovateľ uviedol, že v jeho prípade to nie je možné, nakoľko on vyrába z hliníku akýkoľvek produkt, a preto veta v reklame „povrchová úprava hliníka“ je dostatočná. K právnej záveru, že reklama prostredníctvom loga je dostatočná len pre „veľké“ spoločnosti je nesprávny, lebo správny súd neidentifikoval nijaké kritérium rozlišovania „veľkých“ spoločností. Navyše, sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že tiež mal byť zaradený k „veľkým“ spoločnostiam vzhľadom na jeho tržby, počet zamestnancov a dĺžku pôsobenia na trhu.

18. K vi) zákonu č. 147/2001 Z. z. o reklame a použitej judikatúre sťažovateľ uviedol, že tieto sa týkajú činnosti Rady pre vysielanie a retransmisiu (dnes Rada pre mediálne služby), ktorá sa snažila vysielateľom preukazovať, že sponzorské odkazy vysielané v programovej službe, pokiaľ obsahovali akúkoľvek propagačnú činnosť nad rámec statického označenia loga a obsahujúce akékoľvek iné propagačné prvky sú v skutočnosti reklamou. Takéto pravidlo mal uplatniť aj správny súd, pokiaľ na predmetný zákon a judikatúru poukazoval.

19. Sťažovateľ navrhol zrušiť rozsudok správneho súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, alternatívne ho zmeniť tak, že kasačný súd zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného vrátane prvostupňového rozhodnutia správcu dane a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie.

20. Ku kasačnej sťažnosti sa podaním z 12. mája 2022 vyjadril žalovaný tak, že v plnom rozsahu zotráva na skutočnostiach a názoroch prezentovaných v rozhodnutiach napadnutých správnu žalobou a k postupu správneho súdu sa nie je oprávnený vyjadrovať. Kasačnú sťažnosť navrhol zamietnuť ako nedôvodnú.

21. Podaním z 8. júna 2022 podal sťažovateľ návrh na začatie konania o predbežnej otázke (prejudiciálne konanie) a návrh na prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP, pričom

vyšpecifikoval otázku, ktorá má byť SD EÚ predložená. Konkrétne sťažovateľ navrhol, aby otázka predložená SD EÚ znela nasledovne: Či dodanie služby, ktorou je zverejnenie loga a krátkeho reklamného textu na mediálnych nosičoch (ako aj mantineloch v športovej hale) je poskytovanie služby obsahujúcej protihodnotu za zaplatenú cenu služby, pričom táto cena služby :

a) tvorí základ dane pre zdaniteľné plnenie pri DPH u dodávateľa služby, ak táto DPH bola dodávateľom riadne odvedená a cena služby v plnom rozsahu uhradená a

b) rovnako si túto cenu služby môže prijímateľ tejto služby (žalobca) odpočítať od DPH, ktorá má zaplatiť za zdaniteľné transakcie, napr. dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb na vnútroštátnej úrovni?

22. Sťažovateľ sa následne vyjadril ďalším podaním zo 16. júla 2022, v ktorom poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 6Sžfk/42/2020 z 24. novembra 2021 a apelujúc na princíp právnej istoty zdôraznil, že v predmetnom rozsudku súd konštatoval, že odpočet dane z pridanej hodnoty možno odmietnuť, len ak sa objektívne preukáže vedomosť odberateľa, že predmetným nákupom sa zúčastňuje transakcie poznačenej daňovým podvodom. K svojmu vyjadreniu pripojil aj rozsudky Súdneho dvora Európskej únie vo veci Stehcamp C-277/14 z 22. októbra 2015, v spojených veciach Optigen C-354/03, C-355/03, C-484/03 z 12. januára 2006, v spojených veciach Mahagében Kft a Dávid C-80/11 a C-142/11 z 21. júna 2012, vo veci Commissioners of Customs & Excise C-384/04 z 11. mája 2006 a vo veci Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG C-271/06 z 21. februára 2008, avšak bez bližšieho ozrejmnia ich významu pre prejednávajúcu vec.

23. Kasačný súd mal preukázané a to obsahom rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk 48/2022 z 26. októbra 2023, že predmetné písomné podanie (obsahovo totožné s podaním v danej veci) doručil žalovanému, ktorý sa následne k uvedenému podaniu sťažovateľa písomne vyjadril a to podaním z 30. septembra 2022.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

24. Vec bola predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“) dňa 10. júna 2022.

25. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu a v tomto senáte bola pridelená ako sudkyňi spravodajkyňi sudkyňi JUDr. Anite Filovej. Na základe § 27a ods. A rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu v znení jeho opatrenia č. 5 bola vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

26. Uznesením podpredsedu Najvyššieho správneho súdu z 24. júla 2023 (č. KPp 34/2023) bol sudca JUDr. Rastislav Dluhoš, PhD., vylúčený z prejednávania a rozhodovania tejto veci, pretože bol členom senátu, ktorý vydal napadnutý rozsudok. Podľa § 18 ods. B rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu v spojení s jeho prílohou č. 1 a pravidlami uvedenými pre senát č. 8 v tejto prílohe vylúčeného sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., zastúpil v senáte sudca Mgr. Peter Mach, PhD.

27. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť žalovaného - sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP v znení účinnom do 30. júna 2023), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

28. Podľa § 464 ods. 1 SSP 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.

29. Kasačný súd pri preskúmaní kasačnej sťažnosti zistil, že sa už v obdobnej veci identických účastníkov konania, vo vzťahu k obdobným rozhodnutiam, k rovnakej kontrole, obdobným obchodom s rovnakým dodávateľom i keď vo vzťahu k odlišnému zdaňovaciemu obdobiu, zaoberal rovnakou právnou otázkou v rozhodnutí sp. zn. 2 Sfk 48/2022 zo dňa 26. októbra 2023.

30. K sťažnostným námietkam sťažovateľa kasačný súd v relevantnej časti rozhodnutia sp. zn. 2 Sfk 48/2022 zo dňa 26. októbra 2023 v bodoch 32 až 46 uviedol:

„32. Kasačný súd na úvod poukazuje na skutočnosť, že vo svojej rozhodovacej činnosti už niekoľkokrát uviedol, že rozlišovanie medzi pomenovaním plnenia ako sponzoring alebo ako reklamné služby nie je pre odpočet DPH relevantné. Napríklad v rozsudku sp. zn. 8Sžfk/18/2021 z 27. júla 2023 v bode 39. uviedol, že: pre záver o zákonnosti odpočítania dane z prijatej služby dodávateľa nie je rozhodujúce, či išlo o reklamu alebo sponzoring, pretože aj sponzorský odkaz je formou reklamy, hoci protihodnota zaň plní aj iné funkcie. Ďalej v rozsudku sp. zn. 5Sfk/20/2021 z 27. júna 2023 v bode 24. konštatoval, že: zákon č. 222/2004 Z. z. na účely odpočítania dane z prijatých služieb nerobí rozdiel medzi reklamou a

sponzoringom v tom zmysle, že by boli služby spojené zo zabezpečením sponzorského odkazu zákonom explicitne vylúčené zo všeobecného režimu DPH. Obdobne v rozsudku sp. zn. 4Sfk/55/2021 z 22. marca 2023 v bode 41.: na účely právneho posúdenia, či si daňový subjekt môže odpočítať DPH z prijatej reklamnej služby nie je rozhodujúce, či túto službu správca dane zadefinuje ako sponzoring alebo reklamu. Na uvedených právnych názoroch zotrváva kasačný súd aj v tu prejednávanvej veci.

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

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

35. V prípade preukázaného splnenia materiálnych ako aj formálnych podmienok odpočtu DPH v konaní pred správcom dane, je odpočet DPH možné odmietnuť len v prípade preukázanej účasti na podvodnom konaní. Rovnako sa vyjadril aj kasačný súd v bode 15. rozsudku 2Sfk/5/2022, z 29. mája 2023: V prípade kedy zdaniteľná osoba splnila podmienky odpočtu DPH je v zmysle ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ (napríklad rozsudok v prípade Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03) možné odmietnuť odpočet DPH z dôvodu, že zdaniteľná osoba vedela alebo vedieť mala o jej účasti na daňovom podvode.

36. V prejednávanom prípade síce prvostupňový orgán na str. 14. prvostupňového rozhodnutia č. 2 (na str. 11 prvostupňového rozhodnutia v predmetnej veci, pozn.) uviedol, že nebola splnená jedna z hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane uvedená v § 49 ods. 2 a § 49 ods. 1 Zákona o DPH, ale nešpecifikoval ktorá a gro prvostupňového rozhodnutia č. 2 ako aj rozhodnutia žalovaného č. 2 sa zaoberá vyriešením otázky, či v prejednávanom prípade išlo o sponzorský príspevok alebo dodanie reklamných služieb. Obe rozhodnutia sú nakoniec založené na posúdení plnenia žalobcu ako sponzorského príspevku a z toho dôvodu došlo k odmietnutiu odpočtu DPH. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti síce snaží argumentovať, že odpočet bol odmietnutý z dôvodu neexistencie materiálneho plnenia, avšak takéto tvrdenie nemá oporu v administratívnom spise ani v rozhodnutiach prvostupňového orgánu či žalovaného, čo výstižne namietal aj žalobca vo vyjadrení z 11. októbra 2022 k vyjadreniu žalovaného.

37. Prvostupňové rozhodnutie č. 2 ako aj rozhodnutie žalovaného č. 2 sa zameriavajú v prevažujúcom rozsahu na stanovenie rozdielov medzi sponzoringom a reklamou, ktoré postupne konfrontujú s jednotlivými vykonanými dôkazmi a opakovane vyjadrujú presvedčenie, že z vykonaného dokazovania vyplýva, že plnenie žalobcu predstavovalo sponzorský príspevok, čo je dôvodom na odmietnutie odpočtu DPH.

38. Žalobca vhodne namietal aj žalovaným prezentovaný konštrukt, že keďže žalobcovu plnenie je sponzorským príspevkom, v prejednávanom prípade došlo len k predstieraniu dodania služieb, v čoho dôsledku plnenie nebolo dodané. Z administratívneho spisu ako aj rozhodnutí prvostupňového orgánu a žalovaného je zrejme, daňové orgány v žiadnom štádiu konania nespochybnili existenciu materiálneho plnenia zo strany dodávateľa. Naopak, v konaní bolo preukázané, že objednané služby dodané boli. Sám prvostupňový orgán na str. 6 prvostupňového rozhodnutia č. 2 (na str. 11 prvostupňového rozhodnutia v predmetnej veci, pozn.) uvádza že z dôkazov predložených žalobcom zistil, že na mantineloch, banneroch, paneloch, bulletinoch a webstránke bolo uverejnené logo daňového subjektu spolu s obchodnými názvami ďalších daňových subjektov s dodatkom, že sa jedná o partnerov HC SPORTA Hlohovec. Existenciu materiálneho plnenia nespochybňoval ani žalovaný v rozhodnutí č. 2, kde na str. 9 (na str. 10 a 11 rozhodnutia žalovaného v predmetnej veci, pozn.) dokonca vyčíta daňovému subjektu, že jeho logo bolo na mantineloch, plagátoch, webovej stránke a letákoch umiestňované dlhšie, ako v zmysle zmluvy byť malo.

39. Daňové orgány svoje rozhodnutia o nepriznaní odpočtu DPH založili primárne na skutočnosti, že obchod žalobcu a dodávateľa posúdili ako sponzoring, nie ako dodanie reklamných služieb. Na vyriešenie práve tejto otázky sa upriamil aj správny súd vo svojom rozsudku. Ako je však uvedené vyššie, takéto rozlišovanie v súvislosti s odpočtom DPH nie je významné. Podstatné je, či boli splnené materiálne podmienky odpočtu DPH.

40. Zo skutkových okolností prejednávaného prípadu ako aj administratívneho spisu a jednotlivých rozhodnutí vydaných v konaní vyplýva, že nedošlo k spochybneniu toho, či žalobca je zdaniteľnou osobou, či je daná materiálna existencia plnenia ani či boli služby dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. Kasačný súd v obdobnom prípade v rozsudku sp. zn. 5Sfk/20/2021 z 27. júna 2023 však zároveň konštatoval, že ani uvedené pre priznanie odpočtu DPH nepostačuje, ale rozhodujúcou je kladné zodpovedanie otázky, či ide o službu, ktorú sťažovateľ použil alebo použije na svoje zdaniteľné plnenia, na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ tak, ako to predpokladá ustanovenie § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. Inými slovami je potrebné objektívne zhodnotiť, 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.

41. Nadväzujúc na vyššie uvedené rozhodnutia kasačný súd uvádza, že predmetnú podmienku je možné zo strany správcu overiť napríklad prostredníctvom zodpovedania otázok, a) či služby poskytnuté dodávateľom objektívne mali súvis s podnikateľskou činnosťou alebo šírením dobrej povesti daňového subjektu, b) či daňový subjekt dokáže vierohodne vysvetliť prečo na propagáciu svojich tovarov, služieb či obchodného mena zvolil práve také služby od dodávateľa, aké zvolil, c) či služby poskytnuté dodávateľom mohli potenciálne zvýšiť dopyt po produktoch / službách daňového subjektu, alternatívne zvýšiť povedomie a šíriť dobrú povesť daňového subjektu vo verejnosti.

42. Naopak, v zmysle rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Amper Metal Kft., C-334/20 z 25. novembra 2021 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. Skutočnosť, že sa nezvýšil obrat zdaniteľnej osoby, nemôže ovplyvniť výkon práva na odpočítanie. Závery daňových orgánov, ktorými vyčítali žalobcovi výšku plnenia, ktorú zaplatil za poskytnuté služby, teda nie sú spôsobilé spochybniť splnenie materiálnych podmienok odpočtu DPH, rovnako ako ich nie je spôsobilá spochybniť situácia, pokiaľ sa výsledky reklamy nepremietnu do zvýšenia obrátov či ziskov spoločnosti. Nevhodné zvolenie služieb, ktorých účelom má byť propagácia daňového subjektu a jeho tovarov / služieb nemôže byť sankcionované odmietnutím odpočtu DPH.

43. Kasačný súd opakuje, že v prípade, ak sa daňovým orgánom nepodarí dôvodne spochybniť vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, alebo daňový subjekt unesie svoje dôkazné bremeno na preukázanie splnenia materiálnych ako aj formálnych podmienok odpočtu DPH (k prelínaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom vid. rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo 14. novembra 2018, bod 21, III. ÚS 401/09 zo 16. decembra 2009), je možné odmietnuť odpočet DPH len, ak správca dane preukáže účasť daňového subjektu na daňovom podvode, o ktorej vedel, alebo vedieť mohol a mal. Pre posúdenie skutočnosti, či daňový subjekt bol účastný na podvode na DPH na účely odmietnutia práva na odpočítanie dane sa aplikuje takzvaný Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04).

44. Na záver kasačný súd uvádza, že žalobca celým rozsahom svojej kasačnej sťažnosti namieta právne posúdenie správneho súdu a predtým žalovaného a prvostupňového orgánu, že plnenie poskytnuté dodávateľom bolo sponzoringom. S uvedenou kvalifikáciou poskytnutého plnenia sa žalobca nestotožňuje a má za to, že predmetom plnenia boli reklamné služby. Pomenovanie poskytnutej služby ako sponzoring resp. reklama je pre posúdenie práva na odpočet DPH nepodstatné (najmä rozhodnutia kasačného súdu sp. zn. 8Sžfk/18/2021 z 27. júla 2023, sp. zn. 5Sfk/20/2021 z 27. júna 2023, 4Sfk/55/2021 z 22. marca 2023).

45. Takúto námietku vzniesol žalobca v správnej žalobe na str. 5 (na strane 5 správnej žaloby v predmetnej veci, pozn.) kde vhodne poukázal: Ani opakované správne konanie po zrušení starého prvostupňového rozhodnutia starým druhostupňovým rozhodnutím sa nezameralo na primárny cieľ, a to posúdiť, či predmetný daňový výdavok v podobe reklamných služieb je oprávneným daňovým výdavkom v súvislosti s výkonom podnikateľskej činnosti žalobcu. Správca dane sa sám dezorientovane zaoberá sekundárnou skutočnosťou či sa jedná o sponzorský príspevok alebo o reklamu, ako keby toto kritérium samo o sebe okamžite kvalifikovalo respektíve diskvalifikovalo žalobcu v použití tohto daňového výdavku v rámci dane na vstupe pri dani z pridanej hodnoty. V kasačnej sťažnosti sa síce obdobná námietka explicitne vyjadrená nenachádza, napriek tomu, vzhľadom na špecifickosť prípadu,

kde prvostupňové rozhodnutie č. 2, rozhodnutie žalovaného č. 2, ale najmä rozsudok správneho súdu sú skutočne založené primárne na posúdení otázky sponzoring vs. reklama, kasačný súd vyhodnotil kasačnú sťažnosť ako dôvodnú a rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

46. Na podania žalobcu, ktorými žalobca rozširoval svoju kasačnú sťažnosť, doručené kasačnému súdu po lehote v zmysle § 445 ods. 2 SSP kasačný súd neprihliadol. Kasačný súd je viazaný koncentračnou zásadou. Okrem toho, žalobca argumentoval okolnosťami týkajúcimi sa podvodného konania, ktoré však žalobcovi nebolo v konaní vyčítané a k svojmu podaniu pripojil niekoľko rozsudkov Súdneho dvora bez akéhokoľvek vysvetlenia, aké majú predmetné rozhodnutia súvis s prejednávanou vecou. V tejto súvislosti kasačný súd odkazuje aj na rozsudok sp. zn. 1Sžfk/8/2019 z 25. augusta 2020, podľa ktorého v súvislosti s často sa opakujúcou argumentáciou účastníkov, ktorá sa opiera o citáciu rozhodovacej činnosti (judikatúru) SD EÚ, kasačný súd zotrváva na záveroch už vyslovených NS SR, že povinnosťou sťažovateľa, pokiaľ sa v predchádzajúcom daňovom konaní alebo v súdnom prieskumnom konaní odvolával na niektoré rozsudky SD EÚ, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov SD EÚ a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Pokiaľ sú jeho tvrdenia len všeobecné, nemôže na ne súd v správnom súdnictve prihliadať (napr. rozsudky sp. zn. 2Sžf/19/2011, 3Sžf/24/2012).“

31. Kasačný súd sa v tejto veci s vyššie uvedenými právnymi závermi stotožňuje, považuje ich za správne a nezistil dôvody, pre ktoré by sa od nich bolo potrebné odchýliť. Preto na vyššie uvedené závery v súlade s § 464 ods. 1 SSP odkazuje.

V. Záver

32. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie (§ 191 ods. 1 písm. c/ SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) a ods. 3 písm. a) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

33. V ďalšom konaní budú konajúce orgány verejnej správy viazané právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku a s poukazom na jeho odôvodnenie bude ich úlohou opätovne zvážiť, či je na základe zisteného skutkového stavu možné prijať záver o nesplnení hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane zo strany žalobcu. Žalovaný zoberie do úvahy skutočnosť, že pre posúdenie ich splnenia nie je relevantné výlučne to, či sa poskytnuté plnenie nazýva sponzoring alebo reklamné služby, ako aj to, že za naplnenia hmotnoprávných i formálnych podmienok možno odpočet dane z pridanej hodnoty nepriznať len, ak by bolo v konaní preukázané, že žalobca sa podieľal na daňovom podvode alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. S ohľadom na uvedené je potrebné vyhodnotiť aj unesenie dôkazného bremena, ktoré v prípade preukazovania splnenia hmotnoprávných podmienok zaťažuje žalobcu a naopak, pri daňovom podvode správcu dane.

34. Kasačný súd z dôvodu samotného výsledku kasačného konania vrátane zastávaného právneho názoru v danej veci zamietol ako nedôvodný návrh sťažovateľa na prerušenie konania za účelom podania návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

35. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi/sťažovateľovi priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

36. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.