

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/46/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200348
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 06. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:3021200348.1

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 (sťažovateľ): EVITA INTERNATIONAL, s.r.o. so sídlom Odbojárův 456, Tovarníky, IČO: 31 343 066, právne zastúpeného: Advokátska kancelária Highgate Law & Tax, s.r.o., so sídlom Nivy Tower, Mlynské Nivy 5, 821 09 Bratislava, IČO: 51 477 262, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101444921/2021 z 9. augusta 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 11S/92/2021-68 z 22. februára 2022, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/92/2021-68 z 22. februára 2022 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101444921/2021 z 9. augusta 2021 z r u š u j e a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

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

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej aj „správca dane“) na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania rozhodnutím č. 100615536/2021 zo dňa 15.04.2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 7 600,- eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2015. Rozdiel dane spočíval v neuznaní odpočtu DPH z dodávateľských faktúr od spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. za poskytnutie reklamného priestoru v súvislosti s podujatím „DRACULA MUZIKÁL“ a od spoločnosti K - production, s.r.o. za zabezpečenie reklamných služieb v súvislosti s podujatím „9. Reprezentačný Topoľčiansky ples“, pre porušenie ustanovení § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), a to z dôvodu posúdenia deklarovaného plnenia ako sponzoringu (simulovaného ako reklamné služby) a nevyužitia takto prijatej služby kontrolovaným daňovým subjektom na výstupe pre potreby svojich ďalších zdaniteľných plnení.

2. Na odvolanie sťažovateľa žalovaný rozhodnutím č. 101444921/2021 zo dňa 09.08.2021 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ či „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil, pričom sa stotožnil so všetkými skutkovými aj právnymi závermi prvostupňového správneho orgánu.

3. Prvostupňové rozhodnutie, ako aj napadnuté rozhodnutie 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.

II. Konanie pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

4. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca správnu žalobu, v ktorej požadujúc jeho zrušenie namietal nesprávne vyhodnotenie zisteného skutkového stavu, nepreskúmateľnosť a nezrozumiteľnosť rozhodnutia. Uviedol, že efekty zverejňovania loga alebo obchodného mena v súvislosti so spoločenskou udalosťou sú súčasťou jeho obchodnej a reklamnej stratégie ako výrobcu a dodávateľa kozmetiky, prispievajú k etablovanosti spoločnosti a majú jasný potenciál podnecovať potenciálnych alebo existujúcich obchodných partnerov realizovať so žalobcom zdaniteľné plnenia. V nadväznosti na uvedené podotkol, že zákon nevyžaduje, aby na základe určitej reklamy objednávateľ preukázateľne získal nových zákazníkov.

5. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“ alebo „krajský súd“) napadnutým rozsudkom žalobu zamietol. V odôvodnení skonštatoval, že daňové orgány postupovali správne, ak sa zaoberali charakterom plnenia deklarovaného spornými faktúrami, nakoľko pri sponzorskom odkaze (resp. sponzorstve) by žalobca na rozdiel od reklamy nemal právo na odpočítanie DPH.

6. Odkazujúc na relevantnú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SD EÚ“) priblížil rozdiely v obsahu pojmov reklama a sponzoring. Uviedol, že v prejednávanej veci mala deklarovaná reklama poskytnutá žalobcovi predstavovať uvedenie loga žalobcu na kultúrnych podujatiach. Podľa správneho súdu takéto zverejnenie loga na kultúrnom podujatí nespĺňa kritériá reklamy, pretože nemá vypovedaciu hodnotu k nejakému výrobku alebo službe, ktoré žalobca v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytuje, a teda nepodáva informáciu ani o tom, v akej oblasti žalobca podniká. Žiadnym spôsobom nepropaguje vlastnosti produktov, neporovnáva ich s inými produktmi, nevyzdvihuje ich kvality, a teda logicky podľa správneho súdu ani nemôže predstavovať podnet k ich kúpe či zvýšeniu ich odbytu. Vyhodnotiac uvedené uzavrel, že nebolo preukázané, že by sa na kultúrnom podujatí reálne prezentovala podnikateľská činnosť žalobcu, jednotlivé produkty a služby, a teda išlo o formu plnenia spadajúcu svojimi znakmi pod sponzoring.

7. Považoval za akceptovateľné, ak daňové orgány pri vysvetľovaní pojmov reklama a sponzorský odkaz poukazovali na znenie zákona o vysielaní a retransmisii a rozhodovaciu činnosť NS SR, ktorá z týchto ustanovení vychádza. Formuloval záver, že definícia reklamy a v podstate aj sponzorského odkazu uvedená v tomto zákone reálne dopadá aj na prejednanú vec, a to aj s ohľadom na výklad dotknutých pojmov podaný SD EÚ vo svojej konštantnej rozhodovacej činnosti.

8. Záverom konštatoval, že keďže sponzorský odkaz nezakladá vo všeobecnosti právo na odpočítanie DPH, tak na uvedenú vec nie je možné aplikovať závery vyslovené 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 sporných faktúr nejde o reklamu, ale o sponzoring, mal správny súd za to, že ide o právne korektné úvahy.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

9. Proti rozsudku správneho súdu podal sťažovateľ včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g), h) SSP požadujúc zrušenie napadnutého rozsudku a vrátenie veci správneho súdu na ďalšie konanie.

10. Kasačný súd v stručnosti rekapituluje sťažnostné body:

a) Námietky týkajúce sa porušenia práva na spravodlivý proces

- sťažovateľ úvodom kasačnej sťažnosti identifikuje predmet sporu a zdôrazňuje, že z napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd nespochybňuje uskutočnenie zdaniteľných plnení, ale tieto nepovažuje za spôsobilé založiť nárok sťažovateľa na odpočet DPH. Podľa sťažovateľa však v tomto ohľade napadnuté rozhodnutie, ako aj napadnutý rozsudok, vychádzajú zo zmatečnej a nepreskúmateľnej argumentácie, čo zakladá zároveň nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia, a tým aj porušenie práva na spravodlivý súdny proces,

- ak žalovaný v napadnutom rozhodnutí konštatoval, že účelom konania sťažovateľa bolo získanie daňovej výhody vo forme neoprávneného uplatnenia odpočítania dane, sťažovateľ má za to, že v danom prípade objektívne nemohlo dôjsť k žiadnemu takémuto zvýhodneniu, pretože finančné dopady vo vzťahu k sťažovateľovi, ako aj verejnému rozpočtu sú v prípade sponzoringu a reklamy rovnaké,

- poukazuje na nesúrodosť argumentácie žalovaného na str. 17 napadnutého rozhodnutia, keď z tejto nevyplýva, či sa sťažovateľ podieľal na zneužití práva a získaní domnejšej daňovej výhody alebo na nejakom daňovom podvode. Uvedené má negatívny vplyv na realizáciu práva sťažovateľa na obhajobu, ako aj obranu jeho práv,

- v zmysle judikatúry SD EÚ je právo na odpočet DPH neoddeliteľnou súčasťou spoločného systému DPH, pričom toto môže byť odopreté iba na základe zásady zákazu podvodu alebo zneužitia práva. Považuje za nemysliteľné, aby daňové orgány tieto pojmy zamieňali a aplikovali ich bez rozmyslu, akoby mali rovnaký obsah,

- krajský súd na predostreté námietky a zjavnú argumentačnú zmätenosť správcu dane v napadnutom rozhodnutí nijakým spôsobom nereaguje, bez ďalšieho iba preberá a opakuje subjektívny rigidný naratív správcu dane bez toho, aby do argumentácie priniesol nové pohľady. Správny súd podľa sťažovateľa dospel k prijatiu záverov v napadnutom rozsudku na základe nezákonného procesného postupu.

b) Námietky týkajúce sa nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu

- konštatácia správneho súdu, že logo môže plniť funkciu reklamy v podstate iba u veľkých spoločností vyznačujúcich sa dlhodobým pôsobením na relevantnom trhu, nemá oporu v zákone, rozhodovacej činnosti kasačného súdu ani SD EÚ. Takýto názor ad absurdum znamená, že podpora loga a identity podnikateľa vlastne nie je reklama, ale sponzoring podnikateľa, ktorý úhradou faktúry za reklamu z daňového hľadiska obdarúva reklamné a marketingové agentúry,

- krajský súd nemá kompetenciu určovať obsah pojmu reklama, a nemôže si preto v kľúčovej otázke prejednávanej veci vytvárať vlastný názor, pre podporu ktorého neponúka náležité zdôvodnenie,

- úlohou správcu dane nie je formalisticky začleňovať formy prezentácie firmy do kategórie sponzoring (bez nároku na odpočet DPH) a reklama (s nárokom na odpočet DPH), ale posúdiť, či je takáto forma prezentácie objektívne spôsobilá mať pozitívny vplyv na predaj tovarov a služieb podnikateľa. Správca dane podľa sťažovateľa nesmie odoprieť právo na odpočet DPH, ak tento potenciál je pri racionálnom nazeraní objektívne prítomný, ale len v prípade, ak konanie podnikateľského subjektu pri propagácii zjavne iracionálne slúži iným ako komerčným dôvodom (ako príklad uvádza reklamu loga kaderníctva z Bratislavy na billboarde v zoologickej záhrade v Snine). Závery krajského súdu v tomto ohľade neodrážajú ekonomickú a trhovú realitu,

- z argumentácie krajského súdu vyplýva, že kategorizovanie typu služby do určitého slovného označenia je kľúčové pre posúdenie práva na odpočet DPH. Takýto prístup je však nesprávny, keďže nerešpektuje zásadu neutrality a proporcionality a zároveň je v rozpore so základnou zásadou podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku (obsah prevažuje nad formou),

- skutočnosť, že všeobecná verejnosť alebo konkrétny jednotlivec nemá vedomosť o existencii obchodnej značky sťažovateľa, neznamená, že za konkrétnych podmienok a pred konkrétnym publikom nemôže zobrazenie loga sťažovateľa plniť účel reklamy, ako tomu bolo v posudzovanej veci. Logo bolo odprezentované takým adresátom, ktorí si toto vedeli spojiť s tovarmi a službami sťažovateľa, a navyše obchodná značka EVITA je na slovenskom trhu vďaka predaju kozmetiky rozpoznateľná,

- efekty zverejnenia loga alebo obchodného mena sú súčasťou obchodnej a reklamnej stratégie sťažovateľa a majú jasný potenciál podnecovať nových alebo existujúcich obchodných partnerov sťažovateľa k uskutočneniu obchodov (zdaniteľných plnení). Bezpochyby sú spôsobilé podporovať pozitívny vnem o značke, a tým aj zvyšovať predaj produktov,

- pokiaľ cieľom posudzovaných dodaní bolo preukázateľne ovplyvniť správanie skutočných alebo potenciálnych obchodných partnerov, v synergickom pôsobení s prezentáciou sťažovateľa ako partnera podporujúceho kultúrne podujatia, neobstojí účelový a ničím nepodložený záver správneho súdu a žalovaného, že efekt reklamy sa v posudzovanom prípade nenachádza,

- k nepreukázanému efektu reklamy dodáva, že z judikatúry kasačného súdu vyplýva, že sa nevyžaduje, aby na základe určitej reklamy reálne jej objednávateľ aj získal nových zákazníkov, keďže rovnako efektívne môže reklama pôsobiť aj voči existujúcim odberateľom,

- cituje odôvodnenie rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/64/2016, z ktorého vyplýva, že viazať právo na odpočítanie dane z faktúr za reklamu na vstupe len na preukázanie efektívnosti reklamy a súčasne túto efektívnosť merať výlučne novými kontraktami uzavretými v príčinnej súvislosti s uskutočnenou reklamou, je neprípustným zjednodušením variabilnosti pôsobenia reklamy na trhu a väzieb jej účinkov na podnikanie žalobcu. Podľa onoho odôvodnenia Najvyššieho súdu SR by tento spôsob nazerania na otázku použiteľnosti reklamy na zdaniteľné obchody platiteľa nevyhnutne viedol k tomu, že efektívnosť a úspešnosť reklamy

v naznačenom zmysle by sa stala ďalším kritériom odpočítania dane z prijatých zdaniteľných obchodov spojených s obstaraním reklamy, čo by sa priečilo nielen zákonom stanoveným podmienkam odpočítania dane, ale aj zásade neutrality DPH. Správca dane sa od názoru kasačného súdu odchyľil, a to i napriek totožným skutkovým okolnostiam v tam prejednávanej veci,

- sťažovateľ zdôrazňuje skutočnosť, že i z ustálenej judikatúry SD EÚ (označujúc relevantné rozhodnutia) je zrejmé, že na vznik nároku na odpočet nie je potrebná absolútna bezprostrednosť medzi prijatými dodaniami a dodaniami na výstupe (ako to tvrdí žalovaný, keď dal sťažovateľovi za vinu, že nepreukázal, akých klientov predmetnými dodaniami získal). V prípade poskytnutých služieb je nesporné, že úmyslom sťažovateľa bolo využiť ich na zdaniteľné plnenia, hoci tieto nutne nemuseli bezprostredne nasledovať po dodaní predmetných služieb,

- žalovaný konal v priamom rozpore so závermi vyplývajúcimi z existujúcej judikatúry, keď sa pri rozhodovaní orientoval na preverenie skutočnosti, či došlo alebo nedošlo v dôsledku predmetných dodaní k následným zdaniteľným obchodom,

- ak propagácia spoločnosti je v zmysle názoru Najvyššieho súdu SR prijatého vyššie označeným rozsudkom reklamnou činnosťou a podľa názoru krajského súdu ide o akési sponzorstvo, tak z toho jednoznačne vyplýva, že sponzoring môže za určitých okolností naplňať znaky reklamnej činnosti. Nejde teda o dve izolované množiny, ale o dva obsahovo navzájom prelínajúce sa pojmy,

- krajský súd ako podklad pre odôvodnenie napadnutého rozsudku aplikuje závery z rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžo/8/2013, v podľa sťažovateľa nesúvisiacej veci, kedy odvolací súd analyzoval a poukazoval na rozdiely medzi sponzorským odkazom a reklamou na účely zákona o vysielaní a retransmisii. Uvedené závery však podľa sťažovateľa nie sú použiteľné na účely daňového konania, nakoľko toto sleduje odlišný zámer a upravuje odlišný druh spoločenských vzťahov.

11. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrváva na svojich záveroch prijatých v napadnutom rozhodnutí a dodáva, že k sťažnostným bodom namietajúcim postup správneho súdu sa vyjadrovať nebude. Kasačnú sťažnosť navrhuje zamietnuť ako nedôvodnú.

12. Vec bola predložená Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) 26. mája 2022. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu a v tomto senáte bola pridelená ako sudkyňa spravodajkyňa sudkyňa JUDr. Anite Filovej. Na základe § 27a ods. A rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu na rok 2023 v znení jeho opatrenia č. 5 bola vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu v zložení JUDr. Anita Filová, Mgr. Kristína Babiaková a JUDr. Rastislav Dluhoš, PhD.

13. Podpredseda Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky uznesením sp. zn. KPp 32/23 zo dňa 24.07. 2023, na základe oznámenia sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., tohto podľa § 87 ods. 1 a 2 SSP vylúčil z prejednávania a rozhodovania veci. Ďalším (zastupujúcim) členom senátu sa tak v súlade s rozvrhom práce v znení účinnom od 1. januára 2024 stal sudca Mgr. Peter Mach, PhD.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

14. Najvyšší správny súd ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť 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 v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

15. Ako kľúčovú v prejednávanej veci kasačný súd identifikoval otázku, či kategorizovanie typu deklarovanej služby do určitého slovného pomenovania je smerodajné pre posúdenie práva daňového subjektu na odpočet DPH.

16. Kasačný súd vo vzťahu k vyhodnoteniu dôvodnosti sťažnostných bodov postupujúc v súlade s ustanovením § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozsudok senátu 2S kasačného súdu vo veci tých istých účastníkov sp. zn. 2Sfk/57/2022 zo dňa 31.05.2024, týkajúcej sa tej istej daňovej kontroly u sťažovateľa, avšak iného zdaňovacieho obdobia (v citovanom rozsudku sa jedná o zdaňovacie obdobie október 2015), s ktorým rozhodnutím sa v plnom rozsahu stotožňuje. Obe prejednávané veci sú pritom založené na skutkovo totožných okolnostiach posudzovaných obchodných prípadov. Kasačný súd v odôvodnení rozsudku sp. zn. 2Sfk/57/2022 zo dňa 31.05.2024 v bodoch 14 až 25 skonštatoval nasledovné :

„14.Kasačný súd považuje za dôvodné námietky sťažovateľa týkajúce sa rozporupnosti odôvodnenia rozhodnutia žalovaného pri opakovaných konštatáciách o zneužití práva, získaní daňovej výhody alebo podieľaní sa na daňovom podvode zo strany sťažovateľa v súvislosti s deklarovaným zdaniteľným plnením, a možností ich aplikácie na skutkový stav, bez zohľadnenia rozdielneho obsahu týchto pojmov. Zároveň však uvádza, že hoci viaceré tieto časti odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyznievajú mátuco a nejednoznačne pokiaľ ide o právnu kvalifikáciu konania sťažovateľa, z obsahu napadnutého rozhodnutia ako celku možno bezpečne vyvodiť, že dôvodom nepriznania odpočtu DPH nebolo podvodné či zneužívajúce počínanie sťažovateľa, ale absencia vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa služieb pre klasifikáciu poskytnutej služby ako sponzoringu, a zároveň nepreukázanie využitia deklarovanej služby pre potreby ďalších zdaniteľných plnení sťažovateľa. Nie je preto namieste konštatovať nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia výlučne na tomto základe.

15. K argumentácii krajského súdu, že logo môže plniť funkciu reklamy v podstate iba u veľkých spoločností vyznačujúcich sa dlhodobým pôsobením na relevantnom trhu, kasačný súd zaujal stanovisko už v rozhodnutí sp. zn. 10Sžfk/21/2022 z 26.04.2022, keď v bode 42 konštatoval, cit. „Kasačný súd zároveň upozorňuje, že by veľmi opatrne pristupoval k úvahám o tom, logá ktorej spoločnosti alebo podnikateľa majú dostatočnú výpovednú hodnotu na to, aby mohli byť uverejnené

bez ďalšieho a naplniť tým kritéria reklamy (takéto posúdenie je navyše do určitej miery neudržateľné, keďže by išlo o voľnú úvahu správcu dane viažucu sa na jeho subjektívne vnímanie a vyhodnotenie vizuálu loga). S ohľadom na vyššie prezentované závery však posudzovanie tohto aspektu nie je nutné a teda argumenty sťažovateľa (ako aj krajského súdu) týkajúce sa významu jeho loga sa v tomto svetle stávajú bezpredmetnými.“ S uvedenou konštatáciou senátu 5S sa konajúci senát kasačného súdu plne stotožňuje.

16. Pokiaľ ide o námietky týkajúce sa nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, kasačný súd dáva za pravdu sťažovateľovi v tom, že úlohou správcu dane nie je formalisticky začleňovať formy prezentácie firmy do kategórie sponzoring (bez nároku na odpočet DPH) a reklama (s nárokom na odpočet DPH), ale posúdiť, či je takáto forma prezentácie objektívne spôsobilá mať pozitívny vplyv na predaj tovarov a služieb podnikateľa.

17. Z hľadiska práva na odpočítanie DPH je rozhodujúcou práve odpoveď na otázku, či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisela s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov sťažovateľa ako výrobcu a dodávateľa kozmetiky. Kasačný súd ďalej podotýka, že rovnako nie je z hľadiska vplyvu na výkon práva na odpočítanie DPH relevantným ani analyzovanie nárastu obratu daňového subjektu v časovom období po dodaní reklamnej služby. Uvedené právne závery vychádzajú z niekoľkých rozsudkov kasačného súdu (napr. 10Sžfk/57/2019 z 28. februára 2022, 10Sžfk/21/2020 z 26. apríla 2022, 2Sžfk/9/2021 z 27. júna 2022, 2Sfk/118/2022 z 26. októbra 2023, 2Sfk/93/2022 z 30. novembra 2023 a ďalšie), v zmysle ktorých nie je pre odpočet DPH podstatné, či plnenie nazveme sponzorským odkazom alebo reklamnou službou. Rozhodujúce je, či bolo preukázané, že deklarovaná reklamná služba (prezentácia loga) mala priamy a bezprostredný súvis s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami daňového subjektu na výstupe.

18. Kasačný súd tak medzičasom vo svojej rozhodovacej činnosti už niekoľkokrát uviedol, že rozlišovanie v kvalifikácii plnenia ako sponzoringu (sponzorského odkazu) alebo ako reklamnej služby nie je pre odpočet DPH významné. Napríklad v rozsudku sp. zn. 8Sžfk/18/2021 z 27. júla 2023 v bode 39. uviedol, cit.: „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, cit.: „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., cit.: „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.“

19. 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).

20. 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, cit.: „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).“

21. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje tiež na skorší rozsudok v obdobnej veci sp. zn. 5Sfk/20/2021 z 27. júna 2023, ktorý v prípade reklamných služieb zdôraznil najmä dôležitosť kladného zodpovedania 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.

22. 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 kasačný súd napr. v bode 15. rozsudku 2Sfk/5/2022, z 29. mája 2023,

cit. „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.“

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., bod 35) 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)“.

24. So zreteľom na okolnosti prejednávanej veci možno dať sťažovateľovi za pravdu, že prezentáciou jeho loga (ktoré tvorí jeho obchodné meno) počas reklamnej kampane na kultúrne podujatia bezpochyby mohol byť vo verejnosti vytvorený určitý (zrejme pozitívny) vnem o existencii sťažovateľa, čo mohol byť jeden z dôvodov stojacich za vznikom transakcie. Je však potrebné uvedomiť si, že to samo osebe 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 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. 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.

25. Vo svetle prezentovaných záverov, podľa ktorých pre posúdenie zákonnosti rozhodnutia žalovaného nebola rozhodujúca kvalifikácia poskytnutého plnenia ako reklamy alebo sponzoringu (pričom žalovaný sa sústredil výlučne na zodpovedanie tejto otázky) pre priznanie alebo nepriznanie práva na odpočet DPH, má kasačný súd za to, že žalovaný mal pristúpiť aj k posúdeniu ostatných námietok uplatnených sťažovateľom v správnej žalobe, teda či obstoja závery žalovaného o nemožnosti priznania práva na odpočítanie DPH pre nespĺnenie hmotnoprávných podmienok podľa § 49 a § 51 zákona o DPH, alebo došlo v prejednávanom prípade k zneužitiu práva, prípadne deklarované konanie naplnilo znaky podvodného konania.“

V. Záver

17. Odkazujúc na vyššie citovaný rozsudok dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu je dôvodná. Keďže správny súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP v spojení s § 191 ods. 1 písm. c) SSP napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný bude vo svojom ďalšom konaní a rozhodovaní viazaný právnym názorom kasačného súdu v zmysle § 469 SSP.

18. 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 nárok na náhradu trov kasačného konania, ako aj náhradu trov konania pred správnym súdom. 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).

19. 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.