

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sfk/93/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200346
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 11. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Juraj Vačok
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3021200346.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: EUROPUR s.r.o., so sídlom Novonosická 503/5, 00 01 Púchov, IČO: 36 305 383, právne zastúpený Mgr. Andrejom Gunárom, advokátom, so sídlom Panenská 13, 811 03 Bratislava, IČO: 36 069 051, zapísaného v SAK reg. č. 1320, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 11S/91/2021-174 z 21. júla 2022, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky žalobcovi priznáva voči žalovanému právo na náhradu účelne vynaložených trov kasačného konania v plnom rozsahu.

odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej len „prvostupňový orgán“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2015. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobie správca dane vyhotovil protokol č. 102395812/2018 z 28. novembra 2018 (ďalej len „protokol“).

2. Prvostupňový orgán na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 393165/2019 zo 4. júla 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie č. 1“), ktoré bolo zrušené rozhodnutím žalovaného č. 102570898/2019 z 11. novembra 2019 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného č. 1“) a vec bola vrátená na ďalšie konanie.

3. Prvostupňový orgán vydal následne rozhodnutie č. 100201249/2021 zo 4. februára 2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie č. 2“), ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 daňový poriadok v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil rozdiel dane v sume 4.000,- EUR na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2015.

4. Prvostupňový orgán nepriznal žalobcovi nárok na odpočítanie DPH z faktúry od dodávateľa MAYNET s.r.o. (ďalej len „dodávateľ“) z dôvodu porušenia § 49 v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej iba „Zákon o DPH“). Mal za preukázané, že poskytnuté služby od dodávateľa neboli reklamnými službami, ale išlo o sponzorský príspevok zo strany žalobcu, ktorý nepredstavuje predmet DPH, a preto nemohol byť odpočet DPH priznaný. Daňové subjekty tak podľa prvostupňového orgánu len predstierali poskytnutie služieb, čoho cieľom bolo získanie neoprávnenej daňovej výhody žalobcom, na ktorú by inak nemal nárok.

5. Žalovaný rozhodnutím č. 101428387/2021 z 6. augusta 2021 (rozhodnutie žalovaného č. 2) potvrdil prvostupňové rozhodnutie č. 2. Žalovaný sa stotožnil s prvostupňovým orgánom, že z dokazovania vyplynulo, že k dodaniu služieb resp. uskutočneniu zdaniteľných obchodov nedošlo tak, ako je uvedené

na spornej faktúre (str. 7 rozhodnutia žalovaného č. 2), a to preto, že v danej veci išlo o sponzoring a nie dodanie reklamných služieb (str. 8 rozhodnutia žalovaného č. 2).

II. Konanie pred správnym súdom

6. Žalobca podal proti rozhodnutiu žalovaného č. 2 všeobecnú správnu žalobu, ktorú odôvodnil tým, že rozhodnutie žalovaného vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v účinnom znení (ďalej len „SSP“). Ďalej žalobca namietal, že je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov (§ 191 ods. 1 písm. d) SSP), zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci (§ 191 ods. 1 písm. e) SSP), skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu (§ 191 ods. 1 písm. f) SSP) a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej (§ 191 ods. 1 písm. g) SSP). Prvostupňové rozhodnutie č. 2 a rozhodnutie žalovaného č. 2 navrhol zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie.

7. O správnej žalobe rozhodol Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) tak, že rozsudkom č. k. 11S/91/2021-174 z 21. júla 2022 (ďalej len „rozsudok správneho súdu“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 2 ako aj prvostupňové rozhodnutie č. 2 a vec vrátil prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie.

8. Správny súd poukázal na skutočnosť, že dovtedajšia rozhodovacia prax, podľa ktorej sponzorský príspevok nie je predmetom DPH, nakoľko pri ňom nejde o poskytnutie služieb za protihodnotu, sa v dôsledku judikatúry Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „kasačný súd“) zmenila. Správny súd odkázal na niekoľko rozsudkov kasačného súdu (napr. 10Sžfk/57/2019 z 28. februára 2022, 10Sžfk/21/2020 z 26. apríla 2022, 2Sfk/9/2021 z 27. júna 2022 a ďalšie), v zmysle ktorých nie je pre odpočet DPH podstatné, či plnenie nazveme sponzorským príspevkom alebo reklamnou službou. Rozhodujúce je, či bolo preukázané, že deklarovaná reklamná služba (v tomto prípade prezentácia loga) mala priamy a bezprostredný súvis s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami daňového subjektu na výstupe. Vzhľadom na uvedený vývoj judikatúry bolo podľa správneho súdu posúdenie otázky sponzoringu, ako predmetu plnenia, z ktorého nemožno uplatniť odpočet DPH nesprávne, a preto rozhodnutia žalovaného a prvostupňového orgánu zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie.

III. Kasačná sťažnosť žalovaného, stanovisko účastníkov

9. Žalovaný 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 sa nesprávne zaoberal otázkou sponzoringu vs. reklamy, keďže odpočet DPH bol odmietnutý z dôvodu relevantného spochybnenia samotného poskytnutia služby. Žalobca ani dodávateľ nepreukázali, že plnenia boli reálne dodané a že boli dodané tak, ako je deklarované na spornej faktúre, deklarovaným spôsobom a v deklarovanom rozsahu. Rozhodnutia sú založené na skutočnosti, že žalobca nesplnil zákonné podmienky oprávňujúce uplatniť si právo na odpočítanie dane zo spornej faktúry, nakoľko skutočnosti uvedené na faktúre nezodpovedajú reálnemu plneniu vykonanému dodávateľom. Keďže z dokazovania vyplynulo, že deklarované plnenia neboli dodané dodávateľom uvedeným na spornej faktúre, z uvedeného dôvodu im nemohla vzniknúť daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 Zákona o DPH, na základe čoho zároveň nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 Zákona o DPH. Dôvodom odmietnutia odpočtu teda nebolo to, že plnenie bolo vyhodnotené ako sponzoring.

10. Žalovaný tiež poukázal na rozdielnosť rozhodovacej činnosti iných senátov správneho súdu v rovnakých veciach, pričom ostatné senáty správne žaloby žalobcu zamietli. Argumentoval tým, že nevidí dôvod na odchýlenie sa od predošlých rozhodnutí a odcitoval body 36, 44, 46 - 48 odôvodnenia rozsudku správneho súdu sp. zn. 11S/94/2021 z 22. februára 2022, z ktorých vyplýva, že správny súd sa stotožnil s posúdením žalovaného, že predmetom plnenia je sponzoring, ktorý nie je predmetom DPH, a preto nie je žalobcovi možné priznať právo na odpočet DPH. Rozsudok správneho súdu preto navrhol zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie, alternatívne ho zmeniť tak, že kasačný súd všeobecnú správnu žalobu zamietne.

11. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalobca podaním z 29. septembra 2022 tak, že s rozsudkom správneho súdu súhlasí v plnom rozsahu, a to po vecnej ako aj právnej stránke. Najmä trvá na svojom vyjadrení zo správnej žaloby, že je nesprávny taký právny záver, ak propagáciu loga žalobcu automaticky ale zmätočne žalovaný kvalifikuje ako sponzoring, z čoho vyvodzuje nedodanie služieb dodávateľom. Zákon o DPH podľa žalobcu sám o sebe nediskvalifikuje sponzoring ako službu, pri ktorej by nebolo možné odpočítať DPH. Umiestnenie loga za odplatu žalobca považuje za štandardnú službu.

Žalobca namietol záver prezentovaný v kasačnej sťažnosti, že bolo v konaní relevantne spochybnené poskytnutie služieb dodávateľom, keďže uvedené nebolo v konaní nikdy dokazované. Konštrukt, ktorý vytvoril prvostupňový orgán a následne prebral žalovaný, že „plnenie bolo sponzoring, a preto dodávateľ nedodal žalobcovi žiadne plnenie“ považuje za nelogický a rozporuplný. Zmenu v rozhodovacej činnosti správneho súdu pod vplyvom zmeny judikatúry kasačného súdu žalobca posúdil ako správnu, pričom poukázal tiež na rozsudok kasačného súdu 2Sfk/9/2021. Kasačnú sťažnosť navrhol zamietnuť ako nedôvodnú.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

12. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP.

13. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

14. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP účinného do 30. júna 2023 kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou, včas. Súdny poplatok bol uhradený.

15. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

16. 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. V súlade s uvedeným kasačný súd poukazuje na svoj skorší rozsudok, sp. zn. 2Sfk/118/2022, z 26. októbra 2023, ktorým zamietol kasačnú sťažnosť žalovaného v obdobnej veci tých istých účastníkov konania, totožného dodávateľa ako aj dôvodu pre odmietnutie odpočtu DPH. Rozdiel tkvie len v zdaňovacom období a v tom, že v konaní pod sp. zn. 2Sfk/118/2022 žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie až v poradí tretím svojim rozhodnutím.

17. Kasačný súd sa s rozsudkom sp. zn. 2Sfk/118/2022 z 26. októbra 2023 v celom rozsahu stotožňuje, a preto v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na jeho vybrané časti:

22. Kasačný súd sa nestotožňuje so žalovaným, ktorý namietal nesprávne právne posúdenie správneho súdu. Správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. 3 s odôvodnením, že prvostupňový orgán ako aj žalovaný sa primárne sústredili na odlíšenie sponzorského príspevku od poskytnutia reklamných služieb, čo správny súd v súvislosti s odpočtom DPH vyhodnotil ako irelevantné.

23. S uvedeným právnym posúdením správneho súdu sa kasačný súd stotožňuje a 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 významné. 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 zafinancuje ako sponzoring alebo reklamu.

24. 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).

25. 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).

26. 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. 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.

27. 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.

28. 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).

29. Žalovaný v kasačnej sťažnosti síce namieta, že rozhodnutia o nepriznaní odpočtu DPH sú založené na nepreukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH, keďže nebola preukázaná materiálna existencia plnenia, avšak takéto tvrdenie nemá oporu v administratívnom spise ani v rozhodnutiach prvostupňového orgánu či žalovaného. Prvostupňové rozhodnutie č. 3 ako aj rozhodnutie žalovaného č. 3 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.

30. Naopak, v konaní bolo preukázané, že objednané služby dodané boli. Sám prvostupňový orgán na str. 9 prvostupňového rozhodnutia č. 3 uvádza, že v posudzovanom prípade bolo na nosičoch v športovej hale, vo Fraštických novinách a v TV umiestnené logo žalobcu s dodatkom „povrchová úprava hliníka“. Na str. 11 prvostupňového rozhodnutia č. 3 prvostupňový orgán zas uvádza prítomnosť loga aj na mantineloch, plagátoch, letákoch, VIP vstupenkách, avšak v oboch uvedených prípadoch dospel k záveru, že takéto uverejnenie loga nie je poskytnutím reklamných služieb.

31. Existenciu materiálneho plnenia nespochybňoval ani žalovaný v rozhodnutí č. 3, kde na str. 12 dokonca vyčíta daňovému subjektu, že jeho logo bolo na mantineloch, plagátoch, webovej stránke a letákoch umiestňované dlhšie, ako v zmysle zmluvy byť malo. Vzhľadom na uvedené nemožno dať za pravdu vyjadreniu žalovaného v kasačnej sťažnosti, že odpočet bol odmietnutý z dôvodu nepreukázania hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH a nie z dôvodu posúdenia predmetného obchodu ako sponzoring. Kasačná námietka nesprávneho právneho posúdenia bola preto vyhodnotená ako nedôvodná.

32. Kasačný súd nevyhovel ani námietke žalovaného týkajúcej sa rozdielnosti rozhodovacej činnosti iných senátov správneho súdu v rovnakých veciach. Správny súd sa riadne vysporiadal s dôvodom odlišného rozhodnutia, ktoré vysvetlil vývojom judikatúry Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, pričom konkrétne poukázal na niekoľko 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 a ďalšie). Správny súd svoje odlišné stanovisko v rozsudku riadne odôvodnil a poukázal v ňom na právne názory vyjadrené v rozsudkoch Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Takéto odôvodnenie zmeny v rozhodovacej činnosti správneho súdu je dostatočné a preskúmateľné. Kasačný súd preto nevyhovel ani druhej nosnej námietke žalovaného v kasačnej sťažnosti a rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

18. Na záver kasačný súd poukazuje tiež na rozsudok sp. zn. 2Sfk/48/2022 z 26. októbra 2023, ktorým kasačný súd rozhodoval obdobnú vec s tým rozdielom, že správny súd všeobecnú správnu žalobu žalobcu zamietol a ochrany sa pred kasačným súdom domáhal žalobca. V uvedenej veci dal kasačný súd taktiež za pravdu žalobcovi.

V. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

19. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti nezistil dôvodnosť kasačnej sťažnosti, a preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výrokovej časti tohto rozsudku. Podľa § 3 ods. 3 písm. c) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení výkon súdnictva v predmetnej veci prešiel od 1. júna 2023 zo správneho súdu na Správny súd v Banskej Bystrici. Z tohto dôvodu bude aj tento rozsudok doručovaný cestou Správneho súdu v Banskej Bystrici.

20. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP a úspešnému žalobcovi priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

21. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyseľne.

Odôvodnenie rozsudku senátu správneho súdu, ktorý sa odchyli od právneho názoru iného senátu, ale svoje odlišné stanovisko a zmenu v rozhodovacej činnosti v rozsudku riadne odôvodní a poukáže v ňom na právne názory vyjadrené v rozsudkoch Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky je dostatočné a preskúmateľné.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.