

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/111/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200343
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 03. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:3021200343.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobcu: EUROPUR s.r.o., so sídlom Novonosická 503/5, 020 01 Púchov, IČO: 36 305 383, právne zastúpený advokátom Mgr. Andrejom Gunárom, Panenská 13, 811 03 Bratislava, IČO: 36 069 051, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101428293/2021 zo dňa 06. augusta 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/89/2021-173 zo dňa 21. júla 2022, ECLI:SK:KSTN:2022:3021200343.2, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .
- II. Žalobcovi priznáva nárok na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

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 správca dane vyhotovil protokol č. 102395812/2018 z 28.11.2018 (ďalej len „protokol“).

2. Prvostupňový orgán na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 100201035/2021 zo 04.02.2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil rozdiel dane v sume 4.000,- EUR na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 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 (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 nemohlo byť odpočítanie DPH priznané. 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. 101428293/2021 z 06.08.2021 (ďalej ako „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Žalovaný sa stotožnil s prvostupňovým orgánom, že z dokazovania

vyplývalo, že k dodaniu služieb resp. uskutočneniu zdaniteľných obchodov nedošlo tak, ako je uvedené na spornej faktúre, a to preto, že v danej veci išlo o sponzoring a nie dodanie reklamných služieb.

II. Konanie pred správnym súdom

6. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote na Krajský súd v Trenčíne (ďalej ako „krajský súd“ alebo aj ako „správny súd“) správnu žalobu, ktorou sa domáhal priznania odkladného účinku správnej žalobe. Rozhodnutie žalovaného a prvostupňového rozhodnutie navrhol zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie.

7. O správnej žalobe rozhodol správny súd tak, že rozsudkom č. k. 11S/89/2021-173 z 21. júla 2022 (ďalej len „rozsudok správneho súdu“) zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie 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 aj ako „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 vyplývalo, 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 (ďalej ako „Najvyšší správny súd SR“) konajúci ako kasačný súd (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná, vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

13. 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.“

14. Kasačný súd zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom už v minulosti boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. Obdobnými kasačnými sťažnosťami sťažovateľa s obdobnými námietkami sa kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už stretol opakovane. V tomto smere kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 SSP odkazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sfk/118/2022 zo dňa 26. októbra 2023. Zohľadniac uvedené skutočnosti kasačný súd poukazuje na odôvodnenie tohto rozsudku, s ktorým sa konajúci kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie odkazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza s prípadnými úpravami textu v hranatých zátvorkách. Odseky odôvodnenia citovaného rozsudku sú v záujme prehľadnosti číslované v kontinuite s predchádzajúcimi odsekmi odôvodnenia tohto rozsudku.

15. „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 odlišenie sponzorského príspevku od poskytnutia reklamných služieb, čo správny súd v súvislosti s odpočtom DPH vyhodnotil ako irelevantné.“

16. 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 so 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.

17. 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).

18. 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).

19. 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.

20. 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.

21. 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).

22. 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 sponzorom 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.

23. 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.

24. 31. Existenciu materiálneho plnenia nespochybňoval ani žalovaný ktorý 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.

25. 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.

26. 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

27. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že sa s opakovanými právnymi námietkami sťažovateľa v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší správny súd ako nedôvodné, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

28. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

29. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyseľne.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.