

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 3Sfk/103/2022
Identifikačné číslo spisu: 3021200299
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2024
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:3021200299.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a JUDr. Michala Dzurdzika, PhD., v právnej veci žalobcu: EUROPUR s.r.o., so sídlom Novonosická 503/5, Púchov, IČO: 36 305 383, zastúpeného Mgr. Andrejom Gunárom, advokátom, so sídlom Panenská 13, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101049675/2021 zo dňa 16. júna 2021, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/101/2021 - 103 zo dňa 20. apríla 2022, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/101/2021 - 103 zo dňa 20. apríla 2022 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101049675/2021 zo dňa 16. júna 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 plnú náhradu trov konania pred správnym súdom, ako aj trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I. Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom č. k. 13S/101/2021 - 103 zo dňa 20. apríla 2022 Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj ako „správny súd“) postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101049675/2021 zo dňa 16. júna 2021, ktorým bolo podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej aj ako „správca dane“) č. 100244464/2021 zo dňa 11. februára 2021. Prvostupňovým rozhodnutím bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj ako Daňový poriadok“) určený rozdiel dane v sume 4.000,- Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2014, keď správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH v uvedenej sume z faktúry č. 201411793 zo dňa 01. decembra 2014 od dodávateľa MAYNET s.r.o., za dodanie reklamného plnenia na základe zmluvy o reklamnej spolupráci.

2. Správny súd svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že aj v zmysle rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie (napr. C-530/09 zo dňa 27. októbra 2011) boli reklamné služby opakovane definované

ako činnosť na podporu predaja, ak zahŕňa rozširovanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj. Sponzoring taktiež predstavuje marketingový nástroj podnikateľa, ktorý však obsahuje reklamnú informáciu v širšom slova zmysle. Základným účelom sponzorovania je najmä vytvorenie dobrého mena, povesti právnickej či fyzickej osoby (tzv. goodwill). Sponzorstvo slúži skôr k propagácii firmy, jeho primárnym cieľom nie je nabádať ku kúpe konkrétneho výrobku, tovaru alebo služby. Sponzorský odkaz, resp. sponzoring predstavuje zvyčajne prezentáciu loga, alebo prezentáciu výrobku skôr statického charakteru, často s uvedením, že sa jedná o sponzora. Jeho ústredným motívom nie je presvedčiť adresáta informácie ku kúpe určitého alebo využitiu určitej služby výrobku zdôrazňovaním kvalít produktu, porovnávaním s podobnými výrobkami alebo službami, neobsahuje ani žiadny reklamný príbeh (nemá dynamický charakter).

3. Najvyšší súd Slovenskej republiky definoval reklamu vo svojom rozsudku sp. zn. 6Sžo/8/2013, v ktorom bol prezentovaný záver, že „z hľadiska rozlíšenia medzi reklamou a sponzorským odkazom je dôležité posúdiť obsah komunikátu. Posúdiť, či obsah konkrétneho komunikátu obsahuje oznam informatívneho charakteru alebo, či už ide o údaje určené k podpore predaja, nákupu alebo prenájmu výrobku alebo služieb, je úlohou žalovaného. Dôležité sú prostriedky, ktoré v ňom boli použité a rovnako aj určité kvalitatívne hodnotenie konkrétneho produktu. V reklame je možné použiť subjektívne hodnotiace komentáre, vyzdvihovanie vlastností produktu, alebo rôznymi inými formami pozitívne reklamovaný produkt propagovať. V sponzorskom odkaze takéto výrazové prostriedky nie je možné použiť, nemôže obsahovať typické reklamné prvky. V prípade, ak by sponzorský odkaz takéto prvky obsahoval, bolo by tak možné obchádzať prísnejšie pravidlá, ktoré platia pre vysielanie reklamy.“ Rozdiel medzi reklamou a sponzoringom je teda aj v tom, že pri reklame sa používajú typické prostriedky na podporu predaja, nákupu alebo prenájmu výrobku a služieb, ktoré potom naopak absentujú v sponzorskom odkaze. Dôležité sú teda prostriedky, ktoré v ňom boli použité.

4. Záver správcu dane a žalovaného o tom, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že v posudzovanom prípade bol predmetom plnenia sponzoring, je podľa správneho súdu opodstatnený a plne súladný s ustálenou rozhodovacou praxou. V prejednáwanej veci neobsahuje sporné plnenie žiadne typické prvky reklamy. Je nesporné, že podpora, prezentácia, šírenie dobrého mena a značky žalobcu sa mala realizovať len umiestnením loga žalobcu a jeho názvu na plagátoch, bulletinoch, vo Fraštických novinách a na portáli www.sporta.sk. Vzhľadom na uvedené je možné bezpochyby uzavrieť, že ide o typický sponzorský odkaz. Takéto zverejnenie loga a názvu žalobcu ani podľa názoru správneho súdu nespĺňa kritéria reklamy. Uvedenie loga nemá vypovedaciu hodnotu k nejakému výrobku alebo službe, ktoré žalobca v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytuje. Nepodáva informáciu ani o tom, v akej oblasti žalobca podniká. Nebolo preukázané, že by sa nejakým spôsobom reálne prezentovala podnikateľská činnosť žalobcu, jednotlivé produkty a služby.

5. Správny súd si kladol otázku, či činnosť žalobcu naozaj je medzi bežnou verejnosťou alebo medzi športovou verejnosťou tak všeobecne známa, že by zo samotného loga bez ďalšieho adresáti mali akúkoľvek aspoň všeobecnú informáciu o produktoch a službách, ktoré žalobca poskytuje. Odpoveď na takto položenú otázku sa javí byť negatívna. V danej právnej veci teda bola spochybnená práve schopnosť sporného plnenia uplatniť produkty žalobcu na trhu. Správny súd konštatoval, že samotné uvedenie loga nemá vo vzťahu k predmetu podnikania žalobcu, jeho produktom alebo službám žiadnu vypovedaciu hodnotu. Neobsahuje v tomto ohľade ani len všeobecnú informáciu. Žiadnym spôsobom nepropaguje ich vlastnosti, neporovnáva ich s inými produktmi, nevzdvihuje ich kvality. Nemôže teda logicky predstavovať ani podnet k ich kúpe, zvýšeniu ich odbytu. V zmysle ustanovenia § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z. z. je pritom podmienka tohto cieľu dominantná. V zásade môže ísť o akúkoľvek formu realizácie reklamy, podstatná je jej schopnosť dosiahnuť, resp. sledovať cieľ, ktorým je uplatnenie produktov na trhu. Nie je pritom nevyhnutne potrebné, aby daný subjekt preukazoval, že sa tak reálne stalo. Uvedená schopnosť dosiahnuť tento cieľ musí vychádzať z objektívne existujúcich skutočností. V danej veci však uvedenie obchodného mena žalobcu objektívne neobsahuje žiadnu informáciu o jeho podnikateľskej činnosti, jeho produktoch a službách a teda objektívne nemôže uplatniť produkty žalobcu na trhu. Nejde teda o reklamu, ale o sponzoring. Na uvedenom závere nič nemení skutočnosť, ak odberateľ a dodávateľská spoločnosť ich obchodný vzťah formálne zastrešia zmluvou o reklame, nakoľko je potrebné posudzovať úkony, konanie účastníkov zmluvného vzťahu ako aj výsledok činnosti so zreteľom na ich skutočnú povahu, úmysel a reálny výsledok.

6. Podľa názoru správneho súdu nebola opodstatnená námietka žalobcu, že žalovaný sa nedostatočne zaoberal otázkou reálneho dodania predmetných služieb deklarovaným dodávateľom a posúdením konania žalobcu a jeho kvalifikácie ako podvodného konania. V prvom rade je potrebné si uvedomiť dôvod, pre ktorý žalobcovi nárok na odpočet DPH nebol priznaný a týmto dôvodom je to, že v posudzovanom prípade bol predmetom plnenia sponzoring, i keď zo strany žalobcu a jeho dodávateľa bol deklarovaný ako reklamná služba. Na rozdiel od reklamnej služby, sponzoring nie je podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“) predmetom DPH, a preto si ani nie je možné uplatňovať nárok na odpočet DPH zo sponzoringu. Pre nepriznanie nároku na odpočet DPH je postačujúcim zistením, že posudzované plnenie nie je reklamnou službou, ale sponzoringom. Keďže v danej veci nejde o reklamnú službu, ale o sponzoring, z ktorého nie je možné si odpočítať DPH, nebolo potom potrebné sa bližšie zaoberať otázkou reálneho dodania predmetných služieb deklarovaným dodávateľom. Preverenie tejto skutočnosti by sa nič nezmenilo na závere, že žalobca nemá nárok na odpočet DPH zo spornej faktúry.

7. Rovnako podľa názoru správneho súdu nebolo potrebné, aby sa správca dane a žalovaný zaoberali otázkou podvodného konania a vedomosti žalobcu o podvodnom konaní. K prípadnej potrebe aplikácie judikatúry Súdneho dvora Európskej únie v otázke preukazovania existencie podvodného konania v dodávateľsko-odberateľskom reťazci, ktorého súčasťou je posudzovaná zdaniteľná osoba (platiteľ DPH) v spojení s otázkou vedomosti zdaniteľnej osoby o jej účasti na podvodnom konaní, resp. vedomosti o tom, že zdaniteľné plnenie bolo súčasťou podvodu, správny súd uvádza, že z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie vyplýva zásada subsidiarity skúmania podmienky účasti (vedomosti) daňového subjektu na daňovom podvode vo vzťahu k nevyhnutnosti splnenia hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH. Uvedenú zásadu je možné vyabstrahovať napr. z bodu 49 rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-277/14 (PPUH Stehcemp): „Naopak, pokiaľ sú splnené vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet upravené šiestou smernicou, nie je v súlade s režimom práva na odpočet upraveným touto smernicou, aby sa zamietnutím tohto práva postihla zdaniteľná osoba, ktorá nevedela a nemohla vedieť, že dotknuté plnenie je zapojené do podvodu spáchaného dodávateľom alebo že podvodom na DPH bolo poznačené iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádzalo plneniu uskutočnenému uvedenou zdaniteľnou osobou alebo po ňom nasledovalo (pozri v tomto zmysle rozsudky Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16; body 51, 52 a 55; Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, body 44 až 46 a 60, ako aj Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 44, 45 a 47).“

8. Za dôvodnú nepovažoval správny súd ani námietku žalobcu, že v posudzovanom prípade ide jednoznačne o poskytnutie reklamných služieb a nie o sponzoring. Záver správcu dane a žalovaného, že sporné plnenie vykazuje znaky sponzoringu je opodstatnený. Aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ako i rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie, jednoznačne vyplýva, že pokiaľ prezentácia subjektu sa obmedzí len na statické umiestnenie loga a nemá za cieľ dynamickým spôsobom informovať adresátov o vlastnostiach výrobkov, o ich cenách a kvalitách v porovnaní s konkurenčnými výrobkami, ide o sponzoring (so všetkými dôsledkami, najmä nemožnosti uplatniť si DPH na vstupe), ktorý je na rozdiel od reklamy definovaný ako činnosť zameraná najmä na propagáciu názvu, obchodného mena, ochrannej známky, dobrej povesti, tovarov a aktivít osoby, ktorá sponzoring poskytla. Záver správcu dane a žalovaného, že v posudzovanom prípade nešlo o reklamu, ale o sponzoring, je podľa názoru správneho súdu správny. Zároveň správny súd poukázal na svoju dovtedajšiu rozhodovaciu prax.

II. Priebeh kasačného konania

9. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej aj ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť a navrhoval napadnutý rozsudok správneho súdu zrušiť, eventuálne zmeniť a zrušiť rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov spolu s vrátením veci správcovi dane na ďalšie konanie.

10. K 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 žalobca považuje za existenciu protihodnoty a dôkaz o nákladoch dodávateľa na zabezpečenie reklamy. Umiestnenie loga v športovej hale žalobca pripodobnil k reklame

prostredníctvom billboardov, kde je taktiež často umiestňované len logo konkrétneho subjektu. Sťažaná komunikácia s dodávateľom a obmedzená možnosť získať doklady z jeho účtovnej evidencie preukazujúcich náklady na reklamu podľa žalobcu nepreukazujú, že dodávateľ nijaké náklady nevynaložil. Rozdiel medzi nákladmi dodávateľa na poskytnutie reklamných služieb (v konaní neskúmané a nepreukázané) a ceny, ktorú za ne zaplatil nemôže byť dôvodom pre zmenu kvalifikácie reklamy na sponzorský príspevok, je to len známka snahy o maximalizáciu zisku dodávateľa, čo je cieľom podnikania.

11. K podpore športového klubu a nekontaktnosti dodávateľa uviedol, že motivácia dodávateľa podporovať športový klub nie je dôkazom o zisku finančných prostriedkov bez relevantného protiplnenia a ani o tom, že by bol v prejednávacom prípade poskytnutý sponzorský príspevok. Pre odpočet DPH je taktiež irelevantné, či dodávateľ mal aj iných reklamných partnerov a aký cenník mali títo iní reklamní partneri. K 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 žalobcu správny súd použil ako podporný argument záveru, že dodávateľ neposkytoval reklamné služby, ale žalobca poskytol sponzorský príspevok. Právny záver správneho súdu je podľa žalobcu v príkrom rozpore s platným právom.

12. K zistenému skutkovému stavu a nesprávnemu záveru správneho súdu sťažovateľ dodal, že skutkový stav nebol zistený dostatočne. Žalobca ďalej tvrdil, že právne odôvodnenie musí byť postavené na riadne získaných dôkazoch, ale v tejto veci sa tak nestalo. Z predložených dôkazov bolo podľa žalobcu preukázané, že k dodaniu plnenia došlo. Zistenia správcu dane nie sú na vydanie preskúmateľného rozhodnutia dostatočne presvedčivé a z dokazovania nevyplývalo, že by žalobca za zaplatenú odmenu nedostal protiplnenie. Rovnako účasť žalobcu na podvodnom konaní z dokazovania nevyplýva a motivácia dodávateľa podporovať športový klub nie je dôkazom, že plnenie z faktúry bolo sponzorským príspevkom.

13. Podľa sťažovateľa platné právo neobsahuje obmedzenia, ktoré by určovali, aký typ reklamy si môže daňový subjekt objednať. Reklama prostredníctvom loga umiestneného v športovej hale je vhodne cieleňá a má pre žalobcu ekonomický význam, nakoľko sa v týchto priestoroch stretáva so svojimi obchodnými partnermi. Okrem umiestnenia loga získal od dodávateľa tiež reklamu na plagátoch, umiestnenie loga v časopise, na bannery, na internete. K právnemu záveru, že nejde o reklamu, nakoľko reklama sa zvyčajne spája s konkrétnym výrobkom, žalobca 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 právnemu záveru, že reklama prostredníctvom loga je dostatočná len pre „veľké“ spoločnosti je nesprávny, lebo správny súd neidentifikoval nijaké kritérium rozlišovania „veľkých“ spoločností. Navyše, žalobca poukázal na skutočnosť, že tiež mal byť zaradený k „veľkým“ spoločnostiam vzhľadom na jeho tržby, počet zamestnancov a dĺžku pôsobenia na trhu. K zákonu č. 147/2001 Z. z. o reklame a použitej judikatúre dodal, že tieto sa týkajú činnosti Rady pre vysielanie a retransmisii (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.

14. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu nevyjadril.

III. Posúdenie kasačného súdu

15. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a) SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu je dôvodná.

16. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

17. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

18. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

19. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

20. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

21. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

22. 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. 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 zotráva kasačný súd aj v tu prejednávanej veci.

23. Zároveň kasačný súd poukazuje na odôvodnenie rozsudku sp. zn. 2Sfk/48/2022 zo dňa 26. októbra 2023 v období veci totožných účastníkov, kde bolo konštatované:

„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 hmotnoprávnymi, ako aj formálnymi požiadavkami. 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“.

24. V prejednávanej príhode síce správca dane uviedol, že nebola splnená jedna z hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane uvedené v § 49 ods. 2 a § 49 ods. 1 zákona o DPH, ale nešpecifikoval ktorá. Podstatná časť prvostupňového rozhodnutia, ako aj rozhodnutia žalovaného, sa zaoberá vyriešením otázky, či v prejednávanej príhode 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. Obe rozhodnutia daňových orgánov 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.

25. Sťažovateľ dôvodne namieta aj žalovaným prezentovaný konštrukt, že keďže žalobcovo plnenie je sponzorským príspevkom, v prejednávanej príhode došlo len k predstieraniu dodania služieb, v čoho dôsledku plnenie nebolo dodané. Z administratívneho spisu ako aj rozhodnutí správca dane a žalovaného je zrejmé, že daňové orgány v žiadnom štádiu konania nespochybnili existenciu materiálneho plnenia zo strany dodávateľa. Naopak, v konaní bolo preukázané, že objednané služby dodané boli. Sám správca dane vo svojom rozhodnutí uviedol, 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.

26. 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 tejto otázky sa upriamili 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. Zo skutkových okolností prejednávanej príhody, 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 o DPH. 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. Nadväzujúc na vyššie uvedené rozhodnutia kasačný súd uvádza, že predmetnú podmienku je možné zo strany správca dane 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.

27. 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. 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 prelinaniu dôkazného bremena medzi správcou 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).

IV. Záver

28. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná a rozsudok správneho súdu je potrebné zmeniť tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného bude podľa § 462 ods. 2 SSP zrušené a vec mu vrátená na ďalšie konanie.

29. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného, viazaného právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku a s poukazom na jeho odôvodnenie, 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 poskytnuté plnenie sa nazýva sponzorng alebo reklamné služby, ako aj to, že za naplnenia hmotnoprávných 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.

30. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správny súdom. V zmysle § 175 ods. 2 SSP o výške náhrady trov konania bude rozhodnuté samostatným uznesením správneho súdu.

31. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.