

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 3Sfk/50/2021
Identifikačné číslo spisu: 5020200120
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2024
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:5020200120.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD., v právnej veci žalobcu: TATRY - BETÓN, s. r. o., so sídlom Za mostom 1011/43, Liptovský Mikuláš, IČO: 46 688 005, zast.: ŠTELLMACHOVÁ & PARTNERS s. r. o., so sídlom Hurbanova 1243/18, Liptovský Mikuláš, IČO: 36 861 251, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100389236/2020 zo dňa 07. februára 2020, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/52/2020-122 zo dňa 24. augusta 2021, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky z r u š u j e rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/52/2020-122 zo dňa 24. augusta 2021 a vec v r a c i a Správnemu súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Liptovský Mikuláš (ďalej aj ako „správca dane“) rozhodnutím č. 102304051/2019 zo dňa 07.10.2019 (ďalej aj ako „rozhodnutie správcu dane“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj ako „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 12 000,- eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie október 2016.
2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100389236/2020 zo dňa 07. februára 2020 (ďalej aj ako „preskúmané rozhodnutie“) podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane.
3. Z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia vyplynulo, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobia október 2016, júl 2017 a november 2017. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 101839324/2019 zo dňa 31. júla 2019.
4. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období október 2016 uplatnil právo na odpočítanie dane v sume 12.000,- eur z faktúry č. 102016066 zo dňa 15. októbra 2016 vystavenej spoločnosťou VH -

AUTORACING s. r. o. (ďalej aj ako „dodávateľská spoločnosť“ alebo „dodávateľ žalobcu“), dátum dodania 15. októbra 2016, a to za propagáciu firmy na reklamnej ploche dodávateľa na pretekárskych podujatiach v sezóne 2016, základ dane 60.000 eur, 20 % DPH v sume 12 000 eur, celková fakturovaná suma 72.000 eur.

5. Žalobca správcovi dane okrem faktúry č. 102016066 predložil Zmluvu o vykonaní reklamy zo dňa 02. januára 2016 a Zmluvu o vykonaní reklamy zo dňa 01. júla 2017, obe uzatvorené s dodávateľskou spoločnosťou, e-mailovú komunikáciu s C. C., pozvánky na RALLY PREŠOV (28.-29. apríla 2017), RALLY TATRY (26.-27. mája 2017), AGROTEC RALLY HUSTOPEČE (16.-17. júna 2017), IX. RALLY LUBENÍK (14.-15. júla 2017), BARUM CZECH RALLY ZLÍN (25.-27. augusta 2017), BONVER - PARTR RALLY VSETÍN (13.-14. októbra 2017), Auto Show SLOVAKIA RING Bratislava (10.-11. novembra 2017), dokumenty, doklady, listiny a fotodokumentáciu na CD-nosičoch preukazujúcu propagáciu žalobcu na reklamnej ploche dodávateľa.

6. Správca dane skonštatoval, že ak pojem reklamné služby nie je definovaný v zákone č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“) a ani sa neodkazuje pri posudzovaní reklamných služieb na iný právny predpis, je potrebné vychádzať z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj ako „SD EÚ“), ktorý sa právnou podstatou, ako aj definovaním reklamných služieb už zaoberal. Podľa jeho rozsudku vo veci C-68/92 reklamnými službami je akákoľvek aktivita smerujúca k šíreniu odkazu a informovaniu spotrebiteľa o existencii a vlastnostiach výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich odbyt. Správca dane poukázal aj na obsah rozsudku SD EÚ vo veci C-69/92, pričom vyvodil, že podľa SD EÚ reklamná aktivita informujúca spotrebiteľa má byť natoľko agresívna, aby sa dosiahol jej účel, ktorým je podpora predaja a nákupu. Aplikujúc uvedené princípy na prípad žalobcu správca dane uzavrel, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy o tom, čo bolo účinkom reklamy a propagácie. Nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by preukazovali, že reklamný text umiestnený na reklamných podujatiach automobilové rally spôsobil u žalobcu zvýšený dopyt po jeho produktoch, alebo by získal nových obchodných partnerov.

7. V preskúvanom rozhodnutí k odvolacím námietkam žalobcu, že správca dane ohľadom definovania reklamy neaplikoval § 2 ods. 1 písm. a/ zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame (ďalej aj ako „zákon č. 147/2001 Z. z.“), žalovaný uviedol, že zákon o DPH v prípade reklamných služieb tieto služby nedefinuje a ani sa neodvoláva na žiadnu právnu normu, teda sa jedná o pojem Európskeho spoločenstva, ktorý musí byť vykladaný jednotne. Preto správca dane postupoval podľa žalovaného správne, keď definoval reklamné služby v intenciách rozsudkov SD EÚ.

II. Konanie pred správnym súdom

8. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca všeobecnú správnu žalobu, o ktorej rozhodol Krajský súd v Žiline (ďalej aj ako „správny súd“) kasačnou sťažnosťou napadnutých rozsudkom, ktorým preskúvané rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

9. Správny súd identifikoval v preskúvanom rozhodnutí a jemu predchádzajúcom konaní vadu spočívajúcu v absencii opory skutkového stavu vzatého za základ rozhodnutia v obsahu administratívnych spisov, pričom táto vada podľa správneho súdu úzko súvisí s nedostatočne zisteným skutkovým stavom veci. Správny súd ustálil, že správne orgány podstatným spôsobom vychádzali z argumentácie rozsudkov SD EÚ vo veciach C-68/92 a C-69/92, avšak ani jeden z týchto rozsudkov netvorí súčasť administratívneho spisu. Ako vadu to správny súd vnímal preto, že ide o rozsudky vyhlásené pred vstupom Slovenskej republiky do Európskej únie. Ich preklady do slovenského jazyka nie sú súčasťou Zbierky rozhodnutí Súdneho dvora a Všeobecného súdu a nie sú ani inak verejne dostupné. Správny súd uviedol, že hoci tento nedostatok nebol namietaný ani v administratívnom konaní a ani v správnej žalobe, prihliadol naň ex offio, keďže nemožnosťou účastníka oboznámiť sa s podkladmi rozhodnutia, medzi ktoré je potrebné zaradiť aj do slovenského jazyka preložené rozsudky SD EÚ vo veciach C-68/92 a C-69/92, došlo k porušeniu práva žalobcu na spravodlivý proces, čo súvisí s princípmi právneho štátu, na zachovaní ktorých je potrebné trvať. Správny súd podporne poukázal na rozhodnutie SD EÚ vo veci C-161/06, z ktorého vyvodil, že otázka znalosti práva nemôže byť posudzovaná len so zreteľom na uverejnenie v úradnej zbierke, ale aj s ohľadom na publikačný jazyk, ktorému účastník konania rozumie.

10. Ďalší dôvod pre zrušenie preskúvaného rozhodnutia identifikoval správny súd vo vade nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť odôvodnenia, a to v tej časti, v ktorej žalovaný vyhodnocuje odvolaciu námietku žalobcu, v ktorej sa žalobca (okrem iného) domáha aplikácie ustanovenia § 2 ods. 1 písm. a/ zákona č. 147/2001 Z. z., a to legálnej definície reklamy na posudzovaný prípad. Žalovaný

podľa správneho súdu na str. 11 ods. 3 preskúmaného rozhodnutia poukazuje na definíciu reklamy v zmysle uvedeného ustanovenia, pričom uvádza, že ani prípadná aplikácia uvedenej definície reklamy na prípad žalobcu by nezmenila záver správcu dane. Správne mu súdu tak nebolo z úvah žalovaného zrejme, či žalovaný bol toho názoru, že uvedené ustanovenie malo byť v konaní správcom dane aplikované (popri definícii reklamných služieb podľa rozsudkov SD EÚ) alebo nemalo byť aplikované a z akého dôvodu. Správne mu súdu nebolo zrejme, ako žalovaný vyhodnotil vzájomný vzťah medzi definíciou reklamy podľa zákona o reklame a definíciou reklamných služieb podľa označených rozsudkov SD EÚ.

11. O náhrade trov konania súd rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP a v konaní úspešnému žalobcovi právo na náhradu trov konania priznal v celom rozsahu.

III. Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

12. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

13. Poukázal na ustanovenie § 134 ods. 1 SSP, podľa ktorého je správny súd viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak. Skutočnosť, že žalobca nemal možnosť v administratívnom konaní oboznámiť sa s obsahom rozsudkov SD EÚ vo veciach C-68/92 a C-69/92 v slovenskom jazyku, nebola žalobcom v správnej žalobe vôbec namietaná, čo napokon skonštatoval v odôvodnení preskúmaného rozsudku aj správny súd. Sťažovateľ doplnil, že niet dôkazu o tom, že by sa žalobca počas administratívneho konania domáhal predloženia prekladov predmetných rozsudkov, pričom ich absenciu nenamietal. Žalovaný pripomenul, že ohľadne rozsudkov SD EÚ vo veciach C-68/92 a C-69/92 sa nejednalo o dôkazy, ktoré (by) boli získané v rámci daňovej kontroly alebo vyrubovacieho konania, keďže k ich vyhláseniu a následnej publikácii došlo už pred samotným daňovým konaním. Správca dane a sťažovateľ boli ich obsahom viazaní.

14. K namietanej nepreskúmateľnosti argumentácie na str. 11 ods. 3 preskúmaného rozhodnutia žalovaný zopakoval správnym súdom vytýkanú časť odôvodnenia, a to, že zákon o DPH v prípade reklamných služieb tieto služby nedefinuje a ani sa neodvoláva na žiadnu právnu normu. V prípade pojmu reklamné služby sa jedná o pojem Európskeho spoločenstva, ktorý musí byť vykladaný jednotne. Preto správca dane postupoval správne, keď aplikoval definovanie reklamných služieb vymedzených rozsudkom SD EÚ. Z uvedeného tvrdenia je podľa žalovaného zrejme, čo bolo pre neho zdrojom v prípade vymedzenia (definovania) reklamných služieb. Pri konštatácii, že ani prípadná aplikácia definície reklamy vymedzenej v zákone č. 147/2001 Z. z. na prípad žalobcu by nezmenila záver správcu dane, sa jednalo o odpoveď na hypotetickú otázku, aký by bol záver správcu dane a žalovaného v prípade, že by subjekt oprávnený zaoberať sa preskúmaním rozhodnutia správcu dane a preskúmaného rozhodnutia pripustil možnosť definície reklamy podľa zákona č. 147/2001 Z. z. na prípad žalobcu.

15. Ku kasačnej sťažnosti sa písomne vyjadril žalobca. Napadnutý rozsudok správneho súdu považoval vo všetkých výrokoch za vecne správny, vychádzajúci z náležite zisteného skutkového stavu veci, ktorý správny súd správne právne posúdil. Žalobca sa v plnom rozsahu stotožnil s argumentáciou správneho súdu.

IV. Posúdenie kasačného súdu

16. 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 žalovaného je dôvodná.

17. 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.

18. Kasačný súd zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom už bola skutkovo aj právne obdobná vec identických účastníkov konania. V tomto smere kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sfk/51/2021 zo dňa 12. júla 2023 (zdaňovacie obdobie november 2017). Zohľadniac uvedené skutočnosti kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenie uvedeného rozhodnutia najvyššieho správneho súdu, s ktorým

sa konajúci kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje, a to predovšetkým v jeho právnych záveroch o kľúčových otázkach, ktoré v príslušnom rozsahu uvádza:

„15. Kľúčovou právnou otázkou v kasačnom konaní je, či správny súd náležite právne posúdil a odôvodnil svoje oprávnenie v tomto konkrétnom prípade realizovať súdny prieskum preskúmaného rozhodnutia nad rámec žalobných bodov, čo aj sám priznal (dokonca pri absencii obsahovo totožnej námietky zo strany žalobcu v administratívnom konaní), so záverom, že pre správnym súdom identifikovanú vadu je potrebné preskúmané rozhodnutie zrušiť. Ďalšou otázkou, ktorú je v kasačnom konaní potrebné zodpovedať, je, či je záver správneho súdu v otázke existencie vady nepreskúmateľnosti korektný, t. j. či je táto vada odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia skutočne daná a ak áno, či miera nepreskúmateľnosti je natoľko závažná, že je dôvodné a potrebné ju sankcionovať zrušením preskúmaného rozhodnutia.

16. Viazanosť správneho súdu rozsahom a dôvodmi žaloby ako jednu zo základných procesných zásad správneho súdneho konania vyjadril zákonodarca v ustanovení § 134 ods. 1 SSP. Súčasne v odseku 2 stanovil výnimky z tejto zásady, čím v podstate deklaroval, že vopred počítal so situáciami, kedy správny súd aj bez toho, aby to požadoval alebo namietol žalobca, musí v prípade potreby aj mimo rámca žalobných dôvodov testovať existenciu určitých väd a pri ich identifikácii vyvodiť z týchto zistení zákonom predvídaný výsledok (§ 191 ods. 1 SSP). Ide o prípady, kedy rozhodnutie alebo opatrenie orgánu verejnej správy bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu [písm. a)], pri absencii právomoci orgánu verejnej správy na vydanie preskúmaného rozhodnutia alebo opatrenia [písm. b)], prípady rozhodnutí a opatrení, pri ktorých preskúmaní správny súd disponuje tzv. plnou jurisdikciou [písm. c) a e)], prípady, v ktorých je potrebné vyvažovať spoločenskou skúsenosťou preukázané slabšie postavenie účastníka administratívneho konania [písm. d)] a napokon o veci súvisiace s ochranou práv spotrebiteľa [písm. f)]. Z jazykového vyjadrenia ustanovenia § 134 ods. 2 SSP vyplýva, že ide o numerus clausus konkrétne pomenovaných situácií, pri ktorých správny súd nie je viazaný rozsahom žaloby a žalobnými bodmi.

17. Rozsah žaloby tvorí identifikácia administratívnych rozhodnutí alebo opatrení, ktoré žalobca napadol a označil v petite žaloby. V žalobných bodoch žalobca vymedzuje konkrétnymi skutkovými tvrdeniami a na ne nadväzujúcou právnou argumentáciou dôvody, pre ktoré žiada zrušiť napadnuté rozhodnutie alebo opatrenie. Realizuje tým svoju povinnosť tvrdenia. Správny súd následne vykoná svoje prieskumné oprávnenie iba v argumentačných mantineloch vymedzených žalobcom, pričom nemá vyhľadávať ani sa zaoberať inými dôvodmi, ktoré by eventuálne mohli byť relevantné pre vyhoviecie nároku žalobcu (§ 134 ods. 1 SSP). Tým sa prejavuje princíp subsidiarity správneho súdnictva a v dôsledku toho relatívny charakter väd, pre ktoré sa napadnuté rozhodnutie zrušuje.

18. Vzťah doposiaľ uvedené na preskúmané rozhodnutie kasačný súd konštatuje, že správny súd v dôsledku nesprávnej aplikácie ustanovenia § 134 ods. 1 a ods. 2 SSP nepostupoval v súlade so zákonom, keď žalovanému ako kruciálnu vadu jeho procesného postupu s následkom zrušenia preskúmaného rozhodnutia vytkol, že súčasťou administratívneho spisu neboli slovenské preklady rozsudkov SD EÚ vo veciach C-68/92 a C-69/92, čo správny súd vyhodnotil ako vadu spočívajúcu v absencii opory skutkového stavu vzatého za základ rozhodnutia v obsahu administratívnych spisov, rezultujúcej v žalobcom namietanú (ale inak vecne vôbec nezdôvodnenú) vadu nedostatočne zisteného skutkového stavu veci. Pre uvedený postup správneho súdu, zjavne vybočujúci z rámca žalobných bodov, nie je možné nájsť oporu v žiadnom z ustanovení § 134 ods. 2 písm. a) až písm. f) SSP. Ako už uviedol kasačný súd vyššie, dôvody umožňujúce správnomu súdu nerešpektovať vôľu žalobcu vymedzujúcu rozsah súdneho prieskumu sú striktné dané a nie je možné ich výkladom, hoci na strane správneho súdu motivovaným ochranou práv účastníka konania, rozširovať.

19. Naplnenie vady nepreskúmateľnosti preskúmaného rozhodnutia odôvodnil správny súd tým, že mu z úvah žalovaného nebolo zrejmé, „či žalovaný bol toho názoru, že uvedené ustanovenie malo byť v konaní správcom dane aplikované (popri definícii reklamných služieb podľa rozsudkov ESD) alebo nemalo byť aplikované a z akého dôvodu. Nie je správnomu súdu zrejmé ako žalovaný vyhodnotil vzájomný vzťah medzi definíciou reklamy podľa zákona o reklame a definíciou reklamných služieb podľa označených rozsudkov ESD.“ Kasačný súd sa nestotožňuje s existenciou správnom súdom vytýkanej vady v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia. Sťažovateľ vysvetlil, že „pojmem reklamné služby“ vníma ako „pojmem Európskeho spoločenstva“ a pri potrebe jeho jednotného výkladu je podľa sťažovateľa nevyhnutné aplikovať definíciu reklamných služieb vymedzených rozsudkami SD EÚ

prednostne pred národnou legislatívou. Daňové orgány teda jasne uviedli, že k aplikácii zákona č. 147/2001 Z. z. nemienia pristúpiť a zrozumiteľne vysvetlili aj dôvody, prečo tak činia. V nadväznosti na to je už potom možné za nadbytočnú považovať požiadavku správneho súdu, aby sťažovateľ vyhodnotil vzájomný vzťah medzi definíciou reklamy podľa zákona o reklame a definíciou reklamných služieb podľa označených rozsudkov SD EÚ. Kasačný súd zdôrazňuje, že tu, vychádzajúc z kasačných námietok, neposudzuje, či argumentácia zvolená sťažovateľom v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia bola alebo nebola správna z pohľadu aplikácie korektného právneho predpisu, t. j. či žalovaný vec správne právne posúdil, ale hodnotí len to, či možno jeho argumentáciu posúdiť ako takú, ktorá je postihnutá vadou nepreskúmateľnosti práve v takom rozsahu a na takom mieste (str. 11 ods. 3 preskúmaného rozhodnutia), ako ju identifikoval správny súd.“

V. Záver

19. Na základe uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že správny súd svojím rozsudkom zaťažil správne súdne konanie vadou nesprávneho právneho posúdenia veci, a preto napadnutý rozsudok správneho súdu podľa § 462 ods. 1 zrušil a vec s poukazom na § 3 ods. 3 písm. a/ zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov vrátil na ďalšie konanie Správnemu súdu v Banskej Bystrici. Pri opätovnom prejednaní veci dáva kasačný súd správemu súdu do pozornosti, že k argumentačne ťažiskovému žalobnému bodu, ktorý úplne unikol pozornosti správneho súdu, je k dispozícii nielen judikatúra SD EÚ (C-334/20 zo dňa 25. novembra 2021 Amper Metal Kft.), ale už aj ustálená judikatúra kasačného súdu (napr. rozsudky sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31. januára 2022, sp. zn. 5Sžfk/20/2021 zo dňa 19. júla 2022), na ktorú je potrebné vziať zreteľ. Správny súd v novom rozhodnutí rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania podľa § 467 ods. 3 SSP.

20. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

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