

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 10Sžfk/21/2020  
Identifikačné číslo spisu: 3018200391  
Dátum vydania rozhodnutia: 26. apríla 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:3018200391.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedníčky senátu (spravodajca) JUDr. Petry Príbelskej PhD. a členov senátu JUDr. Anity Filovej a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Ing. Miroslav Čerey, s miestom podnikania Mariánska cesta č. 28, Prievidza, IČO: 14 197 791, zastúpený Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Hlavná č. 31, Trnava, IČO: 36 865 281, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102067552/2018 zo dňa 17.10.2018 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 101272804/2018 zo dňa 03.07.2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/131/2018-75 zo dňa 10.12.2019, takto

### r o z h o d o l :

Rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/131/2018-75 zo dňa 10. decembra 2019 sa z r u š u j e a vec sa mu v r a c i a na ďalšie konanie.

### O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“) rozsudkom č.k. 11S/131/2018-75 zo dňa 10.12.2019 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) zamietol žalobu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (SSP) ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102067552/2018 zo dňa 17.10.2018 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“), ktorým zmenil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej aj „správca dane“) č. 101272804/2018 zo dňa 03.07.2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) tak, že podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 600,- € na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2017, znížením nadmerného odpočtu zo sumy 3 593,13 € na sumu 2 993,13 €.

2. Daňové orgány na základe vykonaného dokazovania zhodne dospeli k záveru, že pri uplatnení práva na odpočítanie DPH z faktúry č. 20170107 zo dňa 31.03.2017, predmetom ktorej bola fakturácia „na základe zmluvy o reklame“, ktorú mala žalobcovi dodať spoločnosť L Racing s.r.o., neboli splnené podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH.

3. Správca dane v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia uzavrel, že dokazovanie podľa neho nepreukázalo, že by došlo k dodaniu, resp. uskutočneniu zdaniteľných obchodov dodávateľom L Racing s.r.o. tak, ako je to uvedené na zmienenej faktúre. Zo spornej faktúry ani zo Zmluvy o vykonaní reklamy nevyplývajú konkrétne motorové vozidlá, ktoré mali byť nositeľmi reklamnej plochy, na ktorej malo byť v kontrolovanom zdaňovacom období marec 2017 umiestnené logo žalobcu „Čerey Displays“. Nie je možné presne určiť dátum dodania, resp. reálneho uskutočnenia fakturovanej služby ani lokalitu, resp. miesto realizácie, nakoľko Zmluva o vykonaní reklamy v bode III. (Povinnosti zmluvných strán) len odkazuje na povinnosť dodávateľa predložiť spolu s fakturáciou reklamnej služby fotodokumentáciu o realizácii predmetu zmluvy.

4. Dôvodom mala byť aj samotná povaha poskytnutého plnenia. Správca dane mal za to, že neboli splnené podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH z prijatých dodávok spočívajúcich najmä v umiestnení loga žalobcu na závodných automobiloch počas motoristických pretekov, nakoľko v skutočnosti išlo o podporu automobilového športu - sponzoring a nie o dodanie služieb, ktoré by bolo možné identifikovať ako reklamné.

5. Na odvolanie žalobcu zmenil žalovaný vyššie uvedené prvostupňové rozhodnutie tak, že podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 600,- € na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2017, znížením nadmerného odpočtu zo sumy 3 593,13 € na sumu 2 993,13 €, uznajúc tak odvoláciu námietku smerujúcu proti povinnosti žalobcu uhradiť na účet správcu dane rozdiel DPH v sume 600,- €.

6. Žalovaný si osvojil skutkové zistenia správcu dane ako aj na ne nadväzujúce právne posúdenie veci. Žalobca a jeho dodávateľ mali predstierať poskytnutie reklamných služieb, pričom v skutočnosti sa jednalo o sponzorský príspevok, ktorý v čase realizácie reklamných služieb nebol daňovo uznateľný výdavok (náklad) a taktiež nebol predmetom DPH. Účelom konania žalobcu bolo podľa žalovaného získať neoprávnenej daňovej výhody vo forme neoprávneného zvýšenia nákladov a zároveň neoprávneného uplatnenia odpočítania DPH, na čo by v prípade poskytnutia sponzorského príspevku nemal nárok.

7. S týmto záverom žalobca nesúhlasil, na čo v správnej žalobe brojil predovšetkým voči absencii jednoznačne vysloveného záveru, na základe čoho mu nebolo uznané právo na odpočítanie DPH, ak orgány verejnej správy zmieňovali tak porušenie ustanovení § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty ako aj zneužitie práva a podvodné konanie. Rovnako tak nesúhlasil s posúdením dodaných služieb ako sponzoringu. Vykonaným dokazovaním bolo pritom jednoznačne preukázané, že splnil všetky hmotnoprávne podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane, ktoré mu zákon č. 222/2004 Z.z. ukladá. Mal faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71 zákona č. 222/2004 Z.z., daň bola voči nemu uplatnená iným platiteľom dane a tiež bol preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle vyššie citovaného zákona o dodávateľskej službe, spoločnosti L Racing s.r.o., ako aj dodanie reklamnej služby touto spoločnosťou a teda, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia došlo. Preverovaným a vykonaným dokazovaním mala byť preukázaná aj výroba polepov s firemným logom žalobcu a ich následné umiestnenie na konkrétnych motorových vozidlách, ku ktorým boli predložené technické preukazy, evidenčné čísla a VIN čísla. Žalobca vyjadril názor, že predložil všetky zákonom požadované doklady, vyčerpal svoje dôkazné bremeno a preto dokázanie nedodania služieb deklarovanej dodávateľom prešlo na správcu dane. Argumentácia žalovaného bola navyše nedostatočná na preukázanie protiprávneho či inak zneužívajúceho konania žalobcu no napriek tomu konštatoval, že zistil objektívne skutočnosti, ktoré nasvedčujú zneužitiu práva v oblasti DPH a že žalobca získal daňovú výhodu tým, že si uplatnil odpočítanie dane z deklarovanej zdaniteľných obchodov.

8. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku zameral svoju pozornosť výlučne na posúdenie spornej otázky, či umiestnenie loga žalobcu na závodných automobiloch počas pretekov je reklamou alebo sponzoringom, pričom od zodpovedania ktorej malo podľa jeho názoru závisieť aj preukázanie oprávnenosti nároku žalobcu na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Poukázal na obdobné veci

vedené pod sp.zn. 13S/7/2018, sp.zn. 13S/8/2018, sp.zn. 13S/44/2018, sp.zn. 11S/19/2018 a sp.zn. 11S/20/2018, od ktorých ním prejednávana vec nevykazuje také skutkové okolnosti, aby sa odchyľil od záverov vyslovených v uvedených rozhodnutiach.

9. Dospel k záveru, že správca dane ako aj žalovaný postupovali správne, keď sa primárne zaoberali charakterom plnenia deklarovaného faktúrou č. 20170107 zo dňa 31.03.2017 a to z dôvodu, že v prípade sponzorstva by na rozdiel od reklamy nemal žalobca právo na odpočítanie DPH a za určitých okolností by išlo o daňový výdavok podľa zákona o príjmoch.

10. V odôvodnení poukázal na rozhodovaciu prax Súdneho dvora Európskej únie (napríklad C-530/09 zo dňa 27.10.2011) v rámci ktorej reklamné služby opakovane definuje 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), pričom slúži skôr k propagácii firmy a 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 produktu alebo využitiu určitej služby zdôrazňovaním ich kvalít, porovnávaním s podobnými výrobkami alebo službami a neobsahuje ani žiadny reklamný príbeh (nemá dynamický charakter).

11. S konkretizáciou na prejednanú vec potom konštatoval, že prezentácia žalobcu, ktorá mala spočívať v uvedení jeho loga „Čerey Displays“ na pretekárskych automobiloch na športových podujatiach nespĺňa kritéria takejto reklamy. Bez ďalšieho, uvedenie samotného loga nemá výpovednú hodnotu o výrobkoch alebo službách ktoré poskytuje ani nepodáva informáciu v akej oblasti žalobca podniká.

12. K vymedzeniu reklamy podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o reklame“) uviedol, že sa jedná len o všeobecné vymedzenie formy reklamy. Zároveň je totiž podstatné, že akákoľvek prípustná forma reklamy musí súvisieť s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou daného subjektu s cieľom uplatniť jeho produkty na trhu. Spochybnená bola práve schopnosť sporného plnenia dosiahnuť stanovený cieľ. Uverejnenie samotného loga je vágne, neobsahuje ani len všeobecnú informáciu o produktoch alebo službách žalobcu, žiadnym spôsobom nepropaguje ich vlastnosti, kvality alebo komparáciu s inými. Zo znenia § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o reklame je pritom podmienka tohto cieľa dominantná. Nie je potrebné aby daňový subjekt preukázal, že bol cieľ dosiahnutý, no možnosť dosiahnuť takýto cieľ musí vychádzať z objektívne existujúcich skutočností.

13. S odkazom na uvedené krajský súd konštatoval, že umiestnenie loga na pretekárskom vozidle objektívne nenesie žiadne relevantné informácie o jeho podnikateľskej činnosti, produktoch alebo službách, pričom jeho logo sa na automobile nachádzalo s ďalšími logami spoločností s rôznym zameraním, čo značne znižuje šancu podať informácie o žalobcovi či jeho produktoch.

14. Za smerodajné nepovažoval ani skutočnosť, že žalobca zastrelil jeho vzťah s dodávateľskou spoločnosťou zmluvou o reklame, keďže úkony bolo potrebné posudzovať so zreteľom na ich skutočnú povahu, úmysel a reálny výsledok.

15. K otázke vymedzenia hranice medzi reklamou a sponzoringom poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6Sžo/8/2013 s odkazom na ktorý dospel k názoru, že toto rozhodnutie podporuje závery správcu dane ako aj žalovaného, keď rozdiel medzi sponzoringom a reklamou spočíva 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. Prostriedky typické pre reklamu v prípade sporného plnenia absentujú a možno uzavrieť, že sa jedná o typický sponzorský odkaz.

16. Sponzorský odkaz má funkciu informačnú a reklama funkciu propagačnú a presvedčovacia. Krajský súd vyhodnotil, že zo slovného spojenia „Čerey Displays“ sa recipient nemá šancu dozvedieť nič o existencii konkrétneho produktu alebo služby, neprezentuje jeho funkcie, využiteľnosť alebo praktickú opotrebitelnosť. Spôsob grafického prevedenia zhoršuje z dôvodu použitia rukopisu čitateľnosť textu, schopnosť rýchlej percepcie a informačnej hodnoty vyobrazeného loga. Aj pluralita významov slova „displays“ znemožňuje vnímanie loga tým správnym, žalobcom vymedzeným, spôsobom.

17. Podľa názoru krajského súdu majú daňové orgány právo posudzovať spôsobilosť žalobcom zvolených prostriedkov byť účinnou reklamou a to z dôvodu, že z reklamných služieb je možné uplatniť si nárok na odpočet DPH čo má dosah na fiškálne záujmy štátu. V opačnom prípade by mohli daňové subjekty za reklamu vyhlásiť čokoľvek. Aj keď nemožno daňovému subjektu pričítať skutočný efekt danej reklamy do budúca, mal by jej obsah a formu zvoliť tak, aby maximalizoval jej účinok. Týka sa to predovšetkým voľby miesta kde má byť reklama prezentovaná, vhodných nosičov, vizuálneho prevedenia informácie alebo obsahu.

18. Krajský súd ďalej vyslovil úvahy, že samotné logo spoločnosti môže plniť funkciu reklamy iba u veľkých spoločností, ktoré pôsobia na relevantnom trhu dlhodobo alebo ich produkty sú známe (napríklad Electrolux, SATUR, Coca Cola, Apple, IKEA a pod.). Aj u nich však platí, že sa do takejto pozície na trhu museli v ich podnikateľských počiatkoch prepracovať systematickou aplikáciou klasických reklamných taktík, a teda prezentáciou konkrétnych vlastností produktu či služby, alebo vyzdvihovaním ich predností proti konkurencii.

19. Záverom krajský súd zhrnul, že na rozdiel od sponzorského odkazu slúži reklama na upútanie pozornosti recipienta, vyzýva k nákupu produktu, podnecuje k využitiu služby alebo požíva k návšteve nejakého predajného miesta informovaním o ich existencii a vyzdvihovaním konkrétnych vlastností, prípadne ich porovnávaním s iným výrobcom alebo poskytovateľom ako konkurencie. Jej účelom je za použitia rôznych superlatívov strhnúť pozornosť potenciálnych alebo už existujúcich zákazníkov na konkrétny produkt alebo službu. Nič z uvedeného nie je možné identifikovať v slovnom spojení „Čerey Displays“.

20. Z uvedeného potom vyvodil, že tým, že sponzorský odkaz nezakladá vo všeobecnosti právo na odpočítanie DPH, na uvedenú vec nemožno aplikovať závery, ktorý vyslovil Súdny dvor Európskej únie vo svojich rozhodnutiach týkajúcich sa DPH, podvodného konania a vedomosti subjektov o takomto podvodnom resp. zneužívajúcom konaní. Zároveň dospel k názoru, že ak správne orgány konštatovali, že v prípade plnenia podľa faktúry č. 20170107 nejde o reklamu, ale ide o sponzoring, sú tieto ich úvahy právne korektné.

21. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ zákona SSP a navrhol v zmysle § 462 ods. 2 SSP napadnutý rozsudok zmeniť tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie, alternatívne navrhol, aby napadnutý rozsudok vrátil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

22. Sťažovateľ zásadne nesúhlasil so záverom krajského súdu na ktorom založil celý svoj zamietavý rozsudok, podľa ktorého nešlo o dodanie reklamných služieb ale o sponzorský odkaz, ktorý vo všeobecnosti nezakladá právo na odpočítanie DPH. Poukázal na ustanovenie § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o reklame vymedzujúce reklamu ako prevedenie, prezentáciu alebo iné oznámenie v každej podobe, súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu. Produktom sa myslí tovar, služby, nehnuteľnosti, obchodné meno, ochranná známka, označenie pôvodu výrobkov a iné práva a záväzky súvisiace s podnikaním. Ani z negatívneho vymedzenia reklamy podľa § 2 ods. 2 zákona o reklame nemožno dospieť k záveru, že by sa v danom prípade nejednalo o reklamné služby.

23. Na základe odplatnej Zmluvy o vykonaní reklamy uzavretej medzi žalobcom ako objednávateľom a spoločnosťou L Racing s.r.o. ako poskytovateľom, bola zabezpečená výroba a umiestnenie polepov na motorových vozidlách, inými slovami bola poskytnutá reklamná činnosť pre sťažovateľa. Z takto vynaložených nákladov mal za to, že bol oprávnený uplatniť si právo na odpočítanie DPH. Dôvodil, že rozdiel medzi zmluvou o reklame a zmluvou o sponzorstve je sledovaný hospodársky a ekonomický cieľ.

24. V prípade zmluvy o reklame je to zaplatenie odplaty dodávateľovi reklamy za to, že tento zabezpečí prezentáciu odoberateľa reklamy dohodnutým spôsobom. Na zmluvu o reklame nadväzuje vždy ekonomická a podnikateľská alebo výrobná činnosť dodávateľa reklamy, či už spojená s obstaraním subdodávok potrebných pre naplnenie hospodárskeho cieľa zmluvy o reklame alebo priamo splnením záväzku dodávateľom reklamnej služby. Do pohybu sa dostáva celý rad ekonomických a hospodárskych činností iných subjektov ako subdodávateľov, ktoré sú odplátne. Za poskytnutie reklamných služieb dostáva dodávateľ odplatu a ten je ďalej povinný uhradiť odplatu subdodávateľom, pričom zároveň každému vzniká vlastná povinnosť splniť si povinnosti vyplývajúce im z daňových predpisov.

25. Na druhej strane, hospodárskym a ekonomickým cieľom zmluvy o sponzorstve je finančná alebo materiálna podpora sponzorovanému subjektu, na jeho účely, činnosť alebo podujatie, kedy sponzor prenecháva darované peňažné alebo iné prostriedky do jeho vlastníctva na konkrétny účel a umožňuje sponzorovi zároveň spájať obchodné meno so sponzorovaným.

26. Sťažovateľ namietal, že niekoľkokrát vysvetlil význam svojho loga, ktoré má odzrkadľovať jeho meno a produkty ktoré vyrába, pričom zároveň vysvetlil prečo použil inojazyčný výraz „Displays“. Vysvetlil aj význam svoja „Displays“ ktoré môže znamenať reklamný panel, zobrazovač, reklamné médium a teda že sa jedná o produkt, ktorý sám vyrába. Jeho logo teda vyobrazuje tak výrobcu ako aj produkty ktoré vyrába. Tieto svoje tvrdenia preukázal v priebehu konania pred súdom listinnými dôkazmi. Zdôraznil, že logo je grafická značka alebo emblém používaný komerčnými spoločnosťami, inými organizáciami alebo jednotlivcami s cieľom odlíšiť sa od konkurencie. Môže obsahovať názov spoločnosti alebo mať čisto grafickú podobu bez písmen. Nemožno teda súhlasiť so závermi krajského súdu, že by samotné uvedenie loga nemalo vo vzťahu k predmetu jeho podnikania resp. k ním ponúkaným produktom.

27. K úvahám ohľadom reklamných funkcií ktoré môžu plniť iba logá veľkých spoločností, uviedol sťažovateľ príkladom logo spoločnosti Coca-cola a jeho vývoj v priebehu rokov 1886 - 2003, ako aj vývoj loga spoločnosti Pepsi v rokoch 1898 - po súčasnosť. Z vyobrazení ich loga nemožno vyvodíť, že by v počiatkoch ich logo znázorňovalo konkrétny produkt alebo službu a tiež nevzdvihujú ich prednosti pred konkurenciou.

28. Za dôležitý považoval fakt, že správca dane nevedol dokazovanie tým smerom, že ak sa malo jednať o sponzoring, nebolo preukázané komu mal byť sponzorský príspevok poskytnutý a za akým účelom. S touto námietkou sťažovateľa sa krajský súd nevysporiadal. Ak svoje rozhodnutie nepriznať sťažovateľovi právo na odpočet DPH založili na zisteniach, že sa jednalo o bezodplatné poskytnutie sponzorského daru resp. finančného príspevku, ich úlohou bolo zodpovedať práve tieto otázky.

29. Sťažovateľ pritom svoje tvrdenia preukázal predložením dokladov (faktúr, 6ks CD s fotodokumentáciou motorových vozidiel s umiestnením firemného loga žalobcu s viditeľnými evidenčnými číslami vozidiel, 6 DVD nosičov s nahrávkami z pretekov z prvého polroka 2017) a taktiež vyjadrením k zdaniteľnému obchodu. Ak mal správca dane pochybnosti o povahe poskytnutého plnenia, dôkazné bremeno sa presunulo naňho a svoje tvrdenia mal preukázať. Rovnako sa s touto otázkou adekvátne nevysporiadal ani krajský súd, keď neodôvodnil na základe akých skutočností vyhodnotil, že sa jedná o sponzoring a prečo sponzorský odkaz nezakladá právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Krajský súd túto skutočnosť len skonštatoval, bez uvedenia právneho ustanovenia alebo hmotnoprávnej podmienky uvedenej v zákone č. 222/2004 Z.z., ktorú mal sťažovateľ porušiť, resp. ktorú pre uplatnenie práva na odpočet DPH nesplnil.

30. Krajský súd sa úplne opomenul vysporiadať s námietkou, že nebolo preukázané, že by bolo plneniami získané daňové zvýhodnenie ktoré by bolo v rozpore s účelom právnej úpravy DPH, ani že by bola s vedomím a za účasti žalobcu vytvorená právo zneužívajúca situácia zacielená na získanie daňového zvýhodnenia. Dôkazné bremeno síce primárne ťaží sťažovateľa, no v prípade ak správca dane stavia svoju argumentáciu na zneužití práva, dôkazné bremeno prechádza v tomto rozsahu naňho a právo zneužívajúce prvky musia byť uvedené a pomenované už v protokole z daňovej kontroly (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžf/52/2016 zo dňa 28.11.2017). Zároveň poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/52/2016 podľa ktorého nemôže správca dane súčasne s argumentáciou o zneužití práva tvrdiť, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno a nevyvrátil pochybnosti správcu dane o uskutočnení zdaniteľných obchodov tak, ako bolo deklarované. Sťažovateľ bol toho názoru, že správca dane v tejto otázke neunesol svoje dôkazné bremeno v dôsledku čoho trpí celé konanie vadou.

31. Záverom namietal, že krajský súd sa nevysporiadal ani s námietkou ktorou brojil voči nedostatočnému vymedzeniu dôvodu pre ktorý mu nebolo priznané právo na odpočet DPH v dôsledku čoho sú rozhodnutia správnych orgánov zmätočné, nezrozumiteľné a sťažovateľ preto nemohol vedieť akým smerom sa má uberať jeho argumentácia. Ako dôvody spomína porušenie ustanovení § 49 a 51 zákona č. 222/2004 Z.z., pričom zároveň konštatuje, že boj proti daňovým podvodom je uznaným cieľom smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a zároveň hovorí o zneužití práva. Namietal, že ak bolo správcom dane konštatované porušenie ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. nemožno hovoriť o zneužití práva. V súvislosti so zneužitím práva alebo podvodným konaním mal za to, že nebolo objektívne preukázané, že by sa stal súčasťou reťazca vzťahov so zameraním sa na takéto činnosti.

32. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný, ktorý zotrval na skutočnostiach a záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí ako aj v nadväzujúcich vyjadreniach v konaní pred súdom a navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

33. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1.8.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1.8.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp.zn. 10Sžfk/21/2020. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 5S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

34. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP) kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky [www.nssud.sk](http://www.nssud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

35. V prvom rade považuje kasačný súd za dôležité upozorniť, že krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku sústredil výlučne na posúdenie správnosti vyriešenia otázky, či bolo deklarované plnenie dodávateľa poskytnuté sťažovateľovi reklamou alebo sponzoringom, pričom ostatné námietky sťažovateľa uplatnené v žalobe týkajúce sa reálneho dodania deklarovanej služby v

napadnutom rozsudku neposudzoval. Sťažovateľ preto (okrem iného) namietal nedostatky rozsudku, týkajúce sa absencie jednoznačného vymedzenia dôvodu nepriznania práva na odpočet DPH, keď mal za to, že orgány verejnej správy zmätočne v odôvodnení kumulovali ako dôvody porušenie ustanovení § 49 a 51 zákona č. 222/2004 Z.z., zneužitie práva ako aj podvodné konanie.

36. V prvom rade kasačný súd pristúpil k posúdeniu otázky, či sa orgány verejnej správy ako aj krajský súd správne vysporiadali s povahou poskytnutého plnenia ktoré označili za sponzoring, alebo mali naopak toto plnenie posúdiť ako reklamu tak, ako to deklaroval sťažovateľ.

37. 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. Legálne definície týchto pojmov v daňových predpisoch ani nemožno nájsť, no možno si pomôcť zákonom o reklame, resp. zákonom č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o vysielaní a retransmisii“). Podľa zákona o reklame sa reklamou rozumie predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu, pričom za produkt sa považuje aj obchodné meno podnikateľa (§ 2 ods. 1 písm. a/, b/ zákona o reklame). Pojem sponzoring definuje zákon o vysielaní a retransmisii ako plnenie určené na priame alebo nepriame financovanie programu, programovej služby alebo audiovizuálnej mediálnej služby na požiadanie s cieľom propagovať názov alebo obchodné meno, ochrannú známku, dobrú povest', tovary alebo aktivity právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá také plnenie poskytla (§ 38 ods. 1 zákona o vysielaní a retransmisii). Do úvahy prichádza aj zákon č. 440/2015 Z.z. o športe, ktorý v § 50 upravuje zmluvu o sponzorstve, z ktorej možno nepriamo extrahovať niektoré pojmové znaky špecifické pre sponzoring. Aj keď tieto definície nie sú celkom príznačné v súvislosti s prejednávanou vecou, majú pre daňové účely aspoň orientačnú funkciu, keď je z nich zrejmé, že sponzoring je rovnako ako reklama z pohľadu daňového subjektu investíciou, ktorej protihodnotou je aj poskytnutie služby vo forme verejnej prezentácie daňového subjektu alebo jeho produktu. Táto služba teda napĺňa aj znaky reklamy a do určitej miery sa s ňou prelína, hoci možno konštatovať, že popri reklamnej zložke je primárnym cieľom sponzorovania podpora sponzorovanej aktivity. Naproti tomu jasným ekonomickým cieľom reklamy je umiestňovanie produktov na trhu.

38. Tým, že sú definičné znaky reklamy v § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o reklame zadefinované veľmi benevolentne a extenzívne, čo poskytuje takmer neobmedzené kreatívne možnosti pre jej tvorcov, je to práve táto benevolentnosť, ktorá spôsobuje, že vymedzené definičné znaky reklamy môžu naplniť aj iné služby, napríklad sponzoring, reprezentácia alebo iné druhy vizuálnej komunikácie. Reklama a sponzorstvo sú z obsahového hľadiska veľmi úzko súvisiace činnosti. Hranica medzi reklamou a sponzoringom môže byť takmer nepatrná a ich obsah môže byť v podstate podobný, no daňový dopad môže byť naopak veľmi rozdielny.

39. So zreteľom na okolnosti prejednávanej veci možno dať sťažovateľovi za pravdu, že prezentáciou jeho loga (ktoré tvorí jeho obchodné meno) na automobilových pretekoch bezpochyby mohol byť vo verejnosti vytvorený určitý (zrejme pozitívny) vnem o existencii sťažovateľa, čo mohol byť jeden z dôvodov stojacich za vznikom transakcie. To však 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.

40. Snaha zadefinovať hranicu medzi sponzoringom a reklamou bola predmetom už niekoľkých konaní správnych súdov, pričom niektoré z nich prejednávali práve povahu plnení poskytnutých

dodávateľmi spočívajúce v prezentácii loga daňového subjektu v rámci série automobilových pretekov na pretekárskych vozidlách. Ku kľúčovej otázke ekonomickej využiteľnosti prezentácie sťažovateľovho obchodného mena resp. loga na reklamných polepoch umiestnených na závodných automobiloch, sa už vyjadrili senáty kasačného súdu napríklad v rozhodnutiach sp.zn. 3Sžfk/18/2018 zo dňa 12.06.2019, sp.zn. 3Sžfk/30/2019 zo dňa 22.7.2019, sp.zn. 6Sžfk/42/2018 zo dňa 11.09.2019 a naposledy sp.zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28.02.2022, pričom od vyslovených záverov sa nemá dôvod kasačný súd odchyliť ani v prejednávanej veci. V prvom z označených rozsudkov kasačný súd konštatoval, že „vo veci nebol osvedčený ekonomický cieľ reklamnej činnosti uplatniť produkty na trhu a ide teda o absenciu pridanej hodnoty z takto vyvíjanej činnosti na jeho dodávkach tovarov a služieb. Reklama musí vo svojej forme a obsahu predstavovať ekonomickú protihodnotu, ktorú daňový subjekt využije na svoje dodávky tovarov a služieb. Jej existencia sa preto musí prejavovať ako ekonomický prínos, na preukázanie čoho má dôkazné bremeno žalobca (sťažovateľ). Na rozdiel od toho sa u sponzoringu neprejavuje ekonomický prínos na strane poskytovateľa sponzorského príspevku, pretože cieľ je odlišný, a to podpora sponzorovanej aktivity. Sponzoring spojený s prezentáciou obchodného mena podnikateľa možno uskutočňovať iba za splnenia podmienok podľa § 50 ods. 2 zákona č. 440/2015 Z.z. o športe. Reklama je činnosť orientovaná v zásade na spotrebiteľa, prípadne odberateľa daného produktu. Účinok reklamy je v zásade prezumovaný, ak v prostredí, v ktorom sa reklama uskutočňuje, je spôsobilá vyvolať asociáciu s určitými službami alebo tovarom. Sťažovateľ si z množstva reklamných nástrojov vybral taký, u ktorého nebol osvedčený cieľ uplatniť produkty na trhu. V priebehu daňového konania ani tento hospodársky cieľ neobjasnil a teda ekonomická súvislosť medzi týmto typom reklamy a jej prínosom pre podnikateľa zostala neobjasnená. Súčasne je potrebné poukázať na to, že náklady na vynaloženú reklamu by sa mali vracaať v podobe primeraného zisku. Pokiaľ takáto súvislosť absentuje, naznačuje to skôr existenciu sponzoringu, u ktorého prevláda hospodársky cieľ podpory sponzorovanej aktivity.“

41. Prvé tri označené veci boli navyše na základe ústavných sťažností sťažovateľa podrobené i testu ústavnosti (rozhodnutia sp.zn. II. ÚS 365/2019 zo dňa 28.11.2019, sp.zn. II. ÚS 14/2020 zo dňa 16.01.2020), pričom Ústavný súd Slovenskej republiky v prvom z rozhodnutí označil za „ústavne udržateľný právny záver, že v skutočnosti išlo o sponzorské príspevky, ktorým bol sledovaný iný účel (informovanie, pozn.), ako by to bolo v prípade reklamy (podpora predaja tovaru, služieb).“

42. 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.

43. Kasačný súd konštatuje, že pozornosť mala byť sústredená na vyriešenie otázky, či ekonomická súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie loga spoločnosti a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb sťažovateľa bola dostatočne objasnená a či bol preukázaný priamy a bezprostredný súvis prijatej služby s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami sťažovateľa na vstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Vo svetle prezentovaných záverov, kedy pre posúdenie správnosti a zákonnosti rozhodnutia žalovaného nebolo zjavné zadefinovanie poskytnutého plnenia ako reklamy alebo sponzoringu rozhodujúce (pričom krajský súd sa sústredil výlučne na zodpovedanie tejto otázky) pre priznanie alebo nepriznanie práva na odpočet DPH má kasačný súd za to, že krajský súd mal pristúpiť aj k posúdeniu ostatných námietok uplatnených sťažovateľom v správne žalobe a to, čo bolo dôvodom konštatovania orgánov verejnej správy o nemožnosti priznania práva na odpočítanie DPH a teda či neboli splnené podmienky podľa § 49 a 51 zákona č. 222/2004 Z.z. alebo došlo k zneužitiu práva, prípadne či deklarované konanie naplnilo znaky podvodného konania.

44. Vychádzajúc z vyššie uvedeného kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu je dôvodná, v čoho dôsledku podľa § 462 ods. 1 SSP napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V ďalšom konaní bude úlohou krajského súdu vec meritórne prejsť a



rozhodnúť v súlade s vyššie prezentovaným právnym úsudkom a vysporiada sa aj s ďalšími námietkami žalobcu uplatnenými v správnej žalobe ktoré opomenul zohľadniť v napadnutom rozsudku (§ 469 SSP).

45. Právo na náhradu trov kasačného konania bude predmetom rozhodovania krajského súdu v zmysle § 467 ods. 3 SSP.

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

**Poučenie :**

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