

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 2Sfk/41/2022  
Identifikačné číslo spisu: 3021200352  
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2024  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:3021200352.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. (sudca spravodajca) a JUDr. Zuzany Šabovej, 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 1, IČO 36 069 051 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, IČO 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101428817/2021 zo dňa 06.08.2021, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/120/2021 - 113 zo dňa 26.01.2022, takto

### rozhodol:

- I. Rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/120/2021 - 113 zo dňa 26.01.2022 s a m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101428817/2021 zo dňa 06.08.2021 s a z r u š u j e a vec sa mu v r a c i a na ďalšie konanie.
- II. Žalobcovi sa voči žalovanému p r i z n á v a nárok na úplnú náhradu trov konania na správnom súde a kasačnom súde.

### Odôvodnenie

#### I. Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom č. k. 13S/120/2021 - 113 zo dňa 26.01.2022, Krajský súd v Trenčíne postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101428817/2021 zo dňa 06.08.2021, ktorým bolo podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdené prvostupňové rozhodnutie správca dane Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. 393327/2019 zo dňa 04.07.2019. Prvostupňovým rozhodnutím bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane v sume 4.000,- € na DPH za zdaňovacie obdobie september 2015, keď správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH v sume 4.000,- € z faktúry č. 201509649 zo dňa 30.09.2015 od dodávateľa MAYNET s.r.o., predmet fakturácie „na základe zmluvy o reklamnej spolupráci“, základ dane 20.000,- €, DPH 4.000,- €, celkom 24.000,- €.

2. Krajský súd svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že aj v zmysle rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ (napr. C-530/09 zo dňa 27.10.2011) 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, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že v posudzovanom prípade bol predmetom plnenia sponzoring je opodstatnený, plne súladný s ustálenou rozhodovacou praxou nielen tunajšieho, ale i kasačného súdu, ako i Súdneho dvora EÚ. V prejednávanej 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 Fraštáckych novinách a na portáli [www.sporta.sk](http://www.sporta.sk) <<http://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 kládol 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 javila súdu byť negatívna. V danej právnej veci teda bola spochybnená práve schopnosť sporného plnenia uplatniť produkty žalobcu na trhu. 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, nevyzdvihuje 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. 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 EÚ 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 EÚ 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 EÚ vo veci „C-277/14 (PPUH Stehcemp) ( 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. Záver správca dane a žalovaného, že sporné plnenie vykazuje znaky sponzoringu je opodstatnený. Aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako i rozhodnutí Súdneho dvora EÚ 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 správca dane a žalovaného, že v posudzovanom prípade nešlo o reklamu, ale o sponzoring je správny. Zároveň krajský súd poukázal na svoju dovtedajšiu rozhodovaciu prax.

II. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanovisko žalovaného

a) kasačná sťažnosť

9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, kde namietal, že :

- záver krajského súdu o absencii protiplnenia za dodanú službu,
- argumenty krajského súdu o podpore športového klubu a nekontaktnosti dodávateľa,
- dĺžku trvania poskytovaných služieb,
- nedostatočne zistený skutkový stav a z toho vyplývajúci nesprávny právny záver súdu,
- argumenty krajského súdu o reklamnej činnosti a sponzoringu - reklamný komunikát,
- argumenty krajského súdu k zákonu č. 147/2001 Z. z. o reklame a použitej judikatúre.

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. Sťažovaná 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 známkou 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 prejednávanej príhode poskytnutý sponzorský príspevok. Pre odpočet DPH je taktiež irelevantné, či dodávateľ mal aj iných reklamných partnerov a aký cenník mali títo iní reklamní partneri. V ďalšom texte kasačnej sťažnosti žalobca citoval 3 odseky rozhodnutia žalovaného č. 1, ku ktorým uviedol len toľko, že predstavujú základ nezákonnosti prvostupňového rozhodnutia č. 2, rozhodnutia žalovaného č. 2 a rozsudku správneho súdu. K dĺžke trvania poskytovaných služieb sťažovateľa 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. 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 o 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 retransmisiu (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.

b) stanovisko žalovaného

13. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný tak, že v plnom rozsahu zotráva na skutočnostiach a názoroch prezentovaných v rozhodnutiach napadnutých správnu žalobou a k postupu správneho súdu sa nie je oprávnený vyjadrovať. Kasačnú sťažnosť navrhol zamietnuť ako nedôvodnú.

III. Konanie pred kasačným súdom

14. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 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) podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

IV. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

15. 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.

16. Podľa § 24 ods. 2 zák. č. 563/2009 Z. z., 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.

17. Podľa § 24 ods. 4 zák. č. 563/2009 Z. z., 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.

18. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

19. 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.

20. 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.

V. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

21. 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 zotrúva kasačný súd aj v tu prejednávanvej veci.

22. Zároveň kasačný súd poukazuje na odôvodnenie rozsudku spis. zn. 2Sfk/48/2022 zo dňa 26.10.2023 v obdobnej veci, kde bolo konštatované, že: „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). 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“.

23. „V prejednávanom prípade síce prvostupňový orgán na str. 14. prvostupňového rozhodnutia č. 2 uviedol, že nebola splnená jedna z hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane uvedená v § 49 ods. 2 a § 49 ods. 1 Zákona o DPH, ale nešpecifikoval ktorá a gro prvostupňového rozhodnutia č. 2 ako aj rozhodnutia žalovaného č. 2 sa zaoberá vyriešením otázky, či v prejednávanom prípade 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. Žalovaný sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti síce snaží argumentovať, že odpočet bol odmietnutý z dôvodu neexistencie materiálneho plnenia, avšak takéto tvrdenie nemá oporu v administratívnom spise ani v rozhodnutiach prvostupňového orgánu či žalovaného, čo výstižne namietal aj žalobca vo vyjadrení z 11. októbra 2022 k vyjadreniu žalovaného. Prvostupňové rozhodnutie č. 2 ako aj rozhodnutie žalovaného č. 2 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“.

24. „Sťažovateľ vhodne namietal 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 prvostupňového orgánu a žalovaného je zrejmé, daňové orgány v žiadnom štádiu konania nespochybnili existenciu materiálneho plnenia zo strany dodávateľa. Naopak, v konaní bolo preukázané, že objednané služby dodané boli. Sám prvostupňový orgán na str. 6 prvostupňového rozhodnutia č. 2 uvádza 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 nespochybnoval ani žalovaný v rozhodnutí č. 2, kde na str. 9 dokonca vyčíta daňovému subjektu, že jeho logo bolo na mantineloch, plagátoch, webovej stránke a letákoch umiestňované dlhšie, ako v zmysle zmluvy byť malo“.

25. „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 práve 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 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. Nadväzujúc na vyššie uvedené rozhodnutia kasačný súd uvádza, že predmetnú podmienku je možné zo strany správcu 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 povest daňového subjektu vo verejnosti“.

26. „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 obratov 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 prelínaniu 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)“.

27. Na podania sťažovateľa, ktorými rozširoval svoju kasačnú sťažnosť, doručené kasačnému súdu po lehote v zmysle § 445 ods. 2 SSP kasačný súd neprihliadol. Kasačný súd je viazaný koncentračnou zásadou. Okrem toho sťažovateľ argumentoval okolnosťami týkajúcimi sa podvodného konania, ktoré mu však nebolo v konaní vyčítané a k svojmu podaniu pripojil niekoľko rozsudkov Súdneho dvora bez akéhokoľvek vysvetlenia, aké majú predmetné rozhodnutia súvis s prejednávanou vecou.

VI. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

28. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť je s ohľadom na § 440 ods. 1 písm. g) SSP 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. V ďalšom konaní bude žalovaný viazaný právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku a s poukazom na jeho odôvodnenie bude úlohou žalovaného opätovne zvážiť, či je na základe zisteného skutkového stavu možné prijať záver o nesplnení hmotnoprávnych 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 sponzorovanie alebo reklamné služby, ako aj to, že za naplnenia hmotnoprávnych 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 preukázovania splnenia hmotnoprávnych podmienok zaťažuje žalobcu a naopak, pri daňovom podvode správcu dane.

29. 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 správnym súdom. V zmysle § 175 ods. 2 SSP o výške náhrady trov konania bude rozhodnuté samostatným uznesením krajského súdu.

30. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR 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.

