

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/90/2020
Identifikačné číslo spisu: 3018200387
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3018200387.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): J. V. H., s miestom podnikania Mariánska cesta č. 28, Prievidza, IČO: 14 197 791, právne 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. 102067189/2018 zo dňa 17. októbra 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/129/2018-93 zo dňa 10. decembra 2019, ECLI:SK:KSTN:2019:3018200387.1, takto

rozhodol:

Rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/129/2018-93 z 10.12.2019, ECLI:SK:KSTN:2019:3018200387.1, sa z r u š u j e a vec sa krajskému súdu v r a c i a na ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č. k. 11S/129/2018-93 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. 102067189/2018 zo dňa 17.10.2018 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“ alebo „preskúmané rozhodnutie“), ktorým zmenil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej aj „správca dane“) č. 101273040/2018 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“) apríl 2017, znížením nadmerného odpočtu zo sumy 1.625,17 € na sumu 1.025,17 €.

2. Daňové orgány na základe vykonaného dokazovania zhodne dospeli k záveru, že pri uplatnení práva na odpočítanie DPH z faktúry č. 20170173 zo dňa 28.04.2017, 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. Podľa správcu dane dokazovanie 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. 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.

3. 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 apríl 2017, znížením nadmerného odpočtu zo sumy 1.625,17 € na sumu 1.025,17 €, uznajúc tak odvoláciu námietku smerujúcu proti povinnosti žalobcu uhradiť na účet správcu dane rozdiel DPH v sume 600,- €. 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 neoprávnenú daňovú výhodu vo forme neoprávneného zvýšenia nákladov a zároveň neoprávneného uplatnenia odpočítania DPH, na čo by v prípade poskytnutia sponzorského príspevku nemal nárok.

II.

Konanie pred správnym súdom

4. Krajský súd v Trnave (ďalej „krajský súd“ či „správny súd“) rozsudkom č. k. 11S/129/2018-93 zo dňa 10.12.2019, ECLI:SK:KSTN:2019:3018200387.1 (ďalej „napadnutý rozsudok“) postupom podľa ustanovenia § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol správnu žalobu sťažovateľa proti preskúmanému rozhodnutiu. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku zameril svoju pozornosť výlučne na posúdenie spornej otázky, či umiestnenie loga žalobcu na závodných automobiloch počas pretekov je reklamou alebo sponzoringom, 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 prejednávaná vec nevykazuje také skutkové okolnosti, aby sa odchýlil od záverov vyslovených v uvedených rozhodnutiach. Dospel k záveru, že žalovaný postupoval správne, keď sa primárne zaoberal charakterom plnenia deklarovaného faktúrou č. 20170173 zo dňa 28.04.2017 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.

5. V odôvodnení poukázal na rozhodovaciu prax Súdneho dvora Európskej únie (napr. 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, pričom sponzorský odkaz, resp. sponzoring predstavuje zvyčajne prezentáciu loga, alebo prezentáciu výrobku skôr statického charakteru, často s uvedením, že sa jedná o sponzora a 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). S konkretizáciou na posudzovanú vec potom skonštatoval, že prezentácia žalobcu, ktorá mala spočívať v uvedení jeho loga „Čerey Displays“ na pretekárskych automobiloch na športových podujatiach, nenapĺňa kritériá takejto reklamy. Bez ďalšieho, uvedenie samotného loga nemá výpovednú hodnotu o

výrobkoch alebo službách ktoré poskytuje ani nepodáva informáciu o tom, v akej oblasti žalobca podniká.

6. Za podstatnú v tejto súvislosti označil krajský súd i skutočnosť, že akákoľvek prípustná forma reklamy musí súvisieť s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou daného subjektu s cieľom uplatniť jeho produkty na trhu, pričom spochybnená bola práve schopnosť sporného plnenia dosiahnuť stanovený cieľ. Uverejnenie samotného loga vyhodnotil ako vágne, neobsahujúce ani len všeobecnú informáciu o produktoch alebo službách žalobcu, nie to ešte propagujúce ich vlastnosti, kvality alebo komparáciu s inými. Uzavrel, že nie je potrebné, aby daňový subjekt preukázal, že bol cieľ dosiahnutý, avšak možnosť dosiahnuť takýto cieľ musí vychádzať z objektívne existujúcich skutočností.

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

8. 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. Krajský súd vyhodnotil, že zo slovného spojenia „Čerey Displays“ priemerný recipient nemá schopnosť vyvodit' existenciu konkrétneho produktu alebo služby, toto 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 a aj samotná pluralita významov slova „displays“ znemožňuje vnímanie loga tým správnym, žalobcom vymedzeným, spôsobom.

9. Podľa názoru krajského súdu majú daňové orgány právo posudzovať spôsobilosť žalobcom zvolených prostriedkov byť účinnou reklamou, a to najmä z dôvodu, že z reklamných služieb je možné uplatniť si nárok na odpočet DPH. Aj keď nemožno daňovému subjektu pričítať skutočný efekt danej reklamy do budúca, mal by podľa názoru krajského súdu jej obsah a formu zvoliť tak, aby maximalizoval jej účinok.

10. Krajský súd formuloval záver, 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.

11. 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 pozýva 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, pričom nič z uvedeného nie je podľa názoru krajského súdu možné identifikovať v slovnom spojení „Čerey Displays“.

12. Z uvedeného potom vyvodil, že tým, že sponzorský odkaz nezakladá vo všeobecnosti právo na odpočítanie DPH, na uvedenú vec nemožno aplikovať závery, ktoré 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. 20170173 nejde o reklamu, ale ide o sponzoring, sú tieto ich úvahy právne korektné.

III.

Kasačná sťažnosť, stanoviská

13. 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 aby napadnutý rozsudok vrátil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

14. Kasačný súd v stručnosti rekapituluje sťažnostné body:

- sťažovateľ zásadne nesúhlasí so záverom krajského súdu, že v danom prípade nešlo o dodanie reklamných služieb, ale o sponzorský odkaz, ktorý vo všeobecnosti nezakladá právo na odpočítanie DPH. Ani z negatívneho vymedzenia reklamy podľa § 2 ods. 2 zákona o reklame nemožno podľa sťažovateľa dospieť k záveru, že by sa v danom prípade nejednalo o reklamné služby,

- na základe odplatnej zmluvy o vykonaní reklamy uzavretej medzi sťažovateľom ako objednávateľom a spoločnosťou L Racing s. r. o. ako dodávateľom bola zabezpečená výroba a umiestnenie polepov na motorových vozidlách, a teda bola poskytnutá reklamná činnosť pre sťažovateľa. Z takto vynaložených nákladov mal za to, že bol oprávnený uplatniť si právo na odpočítanie DPH, pričom dôvodil, že rozdiel medzi zmluvou o reklame a zmluvou o sponzorstve, je sledovaný hospodársky a ekonomický cieľ,

- sťažovateľ namieta, že opakovane vysvetlil význam svojho loga, ktoré má odzrkadľovať jeho meno a vyrábané produkty, pričom zároveň objasnil použitie inojazyčného výrazu „Displays“ a rovnako ozrejmil aj význam slova „Displays“, ktoré môže podľa neho znamenať reklamný panel, zobrazovač, reklamné médium, a teda ide o produkt, ktorý on sám vyrába. Nemožno teda súhlasiť so závermi krajského súdu, že by samotné uvedenie loga nemalo vo vzťahu k predmetu jeho podnikania resp. k ním ponúkaným produktom vypovedať hodnotu,

- k úvahám ohľadom reklamných funkcií, ktoré môžu plniť iba logá veľkých spoločností, uvádza, že z vyobrazení ich loga nemožno vyvodiť, že by toto v počiatkoch znázorňovalo konkrétny produkt alebo službu, a tiež nevyzdvihujú ich prednosti pred konkurenciou,

- správca dane nevedel dokazovanie tým smerom, že ak sa malo jednáť o sponzoring, nebolo preukázané, komu mal byť sponzorský príspevok poskytnutý a za akým účelom, pričom s touto námietkou sťažovateľa sa krajský súd nevysporiadal. Ak svoje závery o nepriznaní práva na odpočet DPH zo sporných faktúr založili na zisteniach, že išlo o bezodplatné poskytnutie sponzorského daru, resp. finančného príspevku, ich úlohou bolo zodpovedať práve tieto otázky,

- ak mal správca dane pochybnosti o povahe poskytnutého plnenia, dôkazné bremeno sa presunulo naňho a svoje tvrdenia mal preukázať, pričom s touto námietkou sa 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, ale túto skutočnosť len skonštatoval, bez uvedenia právneho ustanovenia alebo hmotnoprávnej podmienky obsiahnutej v zákone č. 222/2004 Z. z., ktorú mal sťažovateľ porušiť, resp. ktorú pre uplatnenie práva na odpočet DPH nesplnil,

- krajský súd sa úplne opomenul vysporiadať s námietkou, že nebolo preukázané, že by sťažovateľ plneniami získal 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. Zároveň poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/52/2016, v zmysle ktorého nemôže správca dane súčasne s argumentáciou o zneužití práva tvrdiť, že daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno a nevyvrátil pochybnosti správcu dane o uskutočnení zdanieľných obchodov tak, ako bolo deklarované,

- krajský súd sa nevysporiadal ani s námietkou voči nedostatočnému vymedzeniu dôvodu, pre ktorý mu nebolo priznané právo na odpočet DPH, v dôsledku čoho považuje rozhodnutia správnych orgánov za zmätočné, nezrozumiteľné, a nemohol preto vydedukovať, akým smerom sa má uberať jeho argumentácia. Ak bolo správcom dane konštatované porušenie ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z., nemožno hovoriť o zneužití práva.

15. 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.

IV.

Právne závery kasačného súdu

16. Dňa 1. augusta 2021 začal činnosť Najvyšší správny súd Slovenskej republiky a prešiel na výkon súdnictva aj vo veciach kasačných sťažností, v ktorých bol dovtedy príslušný Najvyšší súd Slovenskej republiky (§ 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov v spojení s § 11 písm. h/ S. s. p.). Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S. s. p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ S. s. p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S. s. p.), zohľadniac § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto po predchádzajúcom zverejnení termínu verejne vyhlásil dňa 30. marca 2023 tento rozsudok, ktorým podľa § 461 S. s. p. kasačnú sťažnosť zamietol.

17. Predmetom kasačného konania v prejednávanej veci je rozsudok krajského súdu o zamietnutí žaloby, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného vo veci určenia rozdielu v sume nadmerného odpočtu 600,- € na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2017, znížením nadmerného odpočtu zo sumy 1.625,17 € na sumu 1.025,17 €. Kasačný súd poukazuje na skutkové závery krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich tento osvojil zo zistení uvedených správnymi orgánmi ako aj sťažovateľom, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

18. Konajúci senát kasačného súdu v zmysle § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozsudok senátu 5S kasačného súdu vo veci tých istých účastníkov sp. zn. 10Sžfk/21/2020 z 26. apríla 2022, ktorý sa týkal tej istej daňovej kontroly u sťažovateľa, avšak zdaňovacieho obdobia marec 2017, pričom je založený na skutkovo totožných okolnostiach posudzovaného obchodného prípadu (identický dodávateľ, identická dodaná služba). Kasačný súd označeným rozsudkom zrušil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/131/2018-75 zo dňa 10. decembra 2019 a vec mu vrátil na ďalšie konanie, pričom sťažnostné body tejto kasačnej sťažnosti sú rovnaké ako v prejednanom prípade, ktorý sa týkal určenia rozdielu v sume nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie marec 2017. Senát 2S kasačného súdu ďalej cituje z menovaného rozsudku, sp. zn. 10Sžfk/21/2020 z 26. apríla 2022, s ktorým sa v celom rozsahu stotožňuje:

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 so zabezpečením sponzorského odkazu zákonom explicitne vylúčené z 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 povesť, 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 naplňa 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 prejednáwanej 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. júna 2019, sp. zn. 3Sžfk/30/2019 zo dňa 22. júla 2019, sp. zn. 6Sžfk/42/2018 zo dňa 11. septembra 2019 a naposledy sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28. februára 2022, pričom od vyslovených záverov sa nemá dôvod kasačný súd odchyliť ani v prejednáwanej 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 vynaloženie reklamy by sa mali vracat' 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. novembra 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 správnej 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.“

19. Nad rámec záverov uvedených v citovanom rozsudku kasačný súd zdôrazňuje, že z hľadiska práva na odpočítanie DPH nie je rozhodujúcou skutočnosť, či dodané plnenie predstavovalo reklamu alebo sponzoring, ale práve odpoveď na otázku, či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisela s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov výrobcu produktov z dreva a kovov (porovnaj rozsudok kasačného súdu vo veci sp. zn. 2 Sžfk 31/2019 z 31. januára 2022, publikované v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu 2/2022 pod č. 17/2022).

20. Kasačný súd ďalej podotýka, že rovnako nie je z hľadiska vplyvu na výkon práva na odpočítanie DPH relevantným ani analyzovanie nárastu obratu daňového subjektu v časovom období po dodaní reklamnej služby. Poukazuje na judikatúru Súdneho dvora EÚ, ktorý v jednom z ostatných rozhodnutí na tému odpočítania dane z reklamných služieb podobného druhu (C-334/20 zo dňa 25.11.2021 Amper Metal Kft.) vyslovil záver, že „zdaniteľná osoba si môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe za reklamné služby, ak je takéto poskytnutie služieb transakciou, ktorá podlieha DPH v zmysle článku 2 smernice o DPH, a priamo a bezprostredne súvisí s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na vstupe alebo s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby ako súčasť jej všeobecných nákladov, pričom 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“ (bod 40), a ďalej konštatoval, že „skutočnosť, že sa nezvýšil obrat zdaniteľnej osoby, nemôže ovplyvniť výkon práva na odpočítanie. Spoločný systém DPH, ako bolo pripomenuté v bode 23 tohto rozsudku, totiž zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účely a výsledky, pod podmienkou, že uvedené činnosti v zásade podliehajú DPH. Okrem toho, ak raz vznikne právo na odpočítanie dane, zostáva zachované aj vtedy, ak sa zamýšľaná hospodárska činnosť napokon neuskutočnila a v dôsledku toho nevedla k zdaniteľným plneniam, alebo ak zdaniteľná osoba nemohla používať tovary alebo služby, ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných plnení, z dôvodu okolností nezávislých od jej vôle (rozsudok z 12. novembra 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, body 38 a 40, ako aj citovaná judikatúra)“ (bod 35).

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

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

23. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie :

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