

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 3Sfk/111/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200350  
Dátum vydania rozhodnutia: 14. 12. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Kristína Babiaková  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3021200350.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu Mgr. Petra Macha, PhD. v právnej veci žalobkyne: EUROPUR s.r.o., so sídlom Novonosická 503/5, 020 01 Púchov, IČO: 36 305 383, právne zastúpená advokátom: Mgr. Andrej Gunár, so sídlom Panenská 13, 811 03 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101428623/2021 zo dňa 6. augusta 2021, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11 S 93/2021-174 zo dňa 21. júla 2022, takto

### rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Žalobkyni p r i z n á v a proti žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

### odôvodnenie:

#### I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej len „prvostupňový orgán“) vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo aj „daň“) za zdaňovacie obdobie január až december 2015. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobie správca dane vyhotovil protokol č. 102395812/2018 z 28. novembra 2018 (ďalej len „protokol“).
2. Prvostupňový orgán na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 393276/2019 zo 4. júla 2019, ktoré bolo na základe rozhodnutia žalovaného č. 102571846/2019 z 11. novembra 2019 zrušené a vec vrátená na ďalšie konanie.
3. Prvostupňový orgán rozhodnutím č. 100202744/2021 zo dňa 4. februára 2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 4.000,- € za zdaňovacie obdobie júl 2015. Neuznal pritom žalobkyni uplatnené právo na odpočítanie dane v súvislosti s faktúrou od spoločnosti MAYNET, s.r.o. za dodanie reklamného plnenia na základe zmluvy o reklamnej spolupráci.
4. Žalovaný rozhodnutím č. 101428623/2021 zo dňa 6. augusta 2021 (ďalej len „žalované rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Žalovaný zastával názor, že správca dane preukázal, že nedošlo k dodaniu, uskutočneniu zdaniteľných obchodov deklarovaným dodávateľom tak, ako je uvedené na spornej faktúre. Žalovaný dal do pozornosti rozdiely medzi reklamnými službami a sponzoringom a poukázal na čl. 2 Zmluvy o reklamnej spolupráci zo dňa 15. októbra 2014, ktorou sa dodávateľ zaviazal plnením reklamy šíriť dobré meno a značku žalobkyne, podporiť a prezentovať žalobkyňu. Podľa názoru žalovaného nešlo preto o dodanie reklamných služieb, ale o sponzoring - poskytnutie sponzorského príspevku na podporu hádzanárov HC SPORTA Hlohovec. Tento záver oprel aj o výpovede bývalého konateľa dodávateľa pána Mariána Bobáka (uviedol, že bolo propagované logo a značka žalobkyne, nie však jej produkty, prostredníctvom sponzorského uhrádza náklady na činnosť klubu) či konateľa žalobkyne Ing. Štefana Reháka (je bývalý hádzanár, chodieval na zápasy, má k športu vzťah, logo

žalobkyne bolo umiestnené na webovej stránke [www.sporta.sk](http://www.sporta.sk) <<http://www.sporta.sk>> od 2014 do 2019). Žalovaný dodal, že cena nebola stanovená na základe nákladov, ale podľa finančných možností obchodných partnerov, ako vyplýva z jednotlivých výpovedí. Suma bola paušálna bez ohľadu na počet zápasov v mesiaci. Rovnako žalovaný zdôraznil, že logo žalobkyne malo byť podľa vyjadrení na webovej stránke do minulej sezóny (2019/2020) a za uvedenie loga po skončení sezóny už žalobkyňa neuhrádzala úhrady. Napriek tomu však logo žalobkyne, aj po skončení dohodnutej doby, bolo bezodplatne ponechané na nosičoch športovej haly.

5. Z okolností obchodu mal tak žalovaný za preukázané, že cieľom bolo sponzorovať určitý športový klub, v predmetnej veci nešlo o dodanie reklamných služieb.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

6. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) a žiadala, aby správny súd zrušil tak rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vec vrátil na ďalšie konanie. V správnej žalobe žalobkyňa namietala najmä právny záver žalovaného a prvostupňového orgánu, že služby, ktoré jej boli dodané, nemajú povahu reklamných služieb ale sponzoringu, a preto jej nemôže byť uznané právo na odpočítanie dane. Žalobkyňa zastávala názor, že aj sponzoring je formou reklamy a služba, ktorá jej bola poskytnutá v predmetnej veci, je nepochybne reklamnou službou.

7. Správny súd rozsudkom č. k.: 11 S 93/2021-174 zo dňa 21. júla 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) zrušil rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie.

8. Správny súd poukázal na to, že dovtedajšia rozhodovacia prax, podľa ktorej nie je možné priznať odpočet DPH zo sponzorských príspevkov, sa v dôsledku judikatúry Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „kasačný súd“) zmenila. Správny súd odkázal na niekoľko rozsudkov kasačného súdu (napr. 10 Sžfk 57/2019 z 28. februára 2022, 10 Sžfk 21/2020 z 26. apríla 2022, 2 Sžfk 9/2021 z 27. júna 2022 a ďalšie), v zmysle ktorých nie je pre odpočet DPH podstatné, či plnenie nazveme sponzorským príspevkom alebo reklamnou službou. Rozhodujúce je, či bolo preukázané, že deklarovaná reklamná služba (prezentácia loga) mala priamy a bezprostredný súvis s jednou alebo viacerými zdaniateľnými transakciami daňového subjektu na výstupe. Vzhľadom na uvedený vývoj judikatúry bolo podľa správneho súdu posúdenie otázky sponzoringu, ako predmetu plnenia, z ktorého nemožno uplatniť odpočet DPH, nesprávne.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

9. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalovaný - sťažovateľ kasačnú sťažnosť z dôvodov nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Žiadal zrušiť napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, alternatívne tento rozsudok zmeniť a žalobu zamietnuť.

10. Podľa názoru žalovaného sa správny súd nesprávne zaoberal otázkou sponzoringu vs. reklamy, keďže odpočet DPH bol odmietnutý z dôvodu relevantného spochybnenia samotného poskytnutia služby. Žalobkyňa ani deklarovaný dodávateľ nepreukázali, že plnenia boli reálne dodané a že boli dodané tak, ako je deklarované na faktúre, deklarovaným spôsobom a v deklarovanom rozsahu. Rozhodnutia sú založené na skutočnosti, že žalobkyňa nespĺnila zákonné podmienky oprávňujúce uplatniť si právo na odpočítanie dane zo spornej faktúry, keďže skutočnosti uvedené na faktúre nezodpovedajú reálnemu plneniu vykonanému dodávateľom. Keďže z dokazovania vyplynulo, že deklarované plnenia neboli dodané dodávateľom uvedeným na spornej faktúre, z uvedeného dôvodu im nemohla vzniknúť daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), na základe čoho zároveň nevzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Dôvodom odmietnutia odpočtu teda nebolo to, že plnenie bolo vyhodnotené ako sponzoring.

11. Žalovaný tiež poukázal na rozdielnosť rozhodovacej činnosti iných senátov správneho súdu v rovnakých veciach, pričom ostatné senáty správne žaloby žalobcu zamietli. Argumentoval tým, že nevidí dôvod na odchýlenie sa od predošlých rozhodnutí, v ktorých sa správny súd stotožnil s posúdením žalovaného, že predmetom plnenia je sponzoring, ktorý nie je predmetom DPH, a preto nie je žalobkyňi možné priznať právo na odpočet DPH.

12. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadřila aj žalobkyňa podaním zo dňa 28. septembra 2022 tak, že s rozsudkom správneho súdu súhlasí. Aj podľa žalobkyne je nesprávny taký právny záver, ak propagácia loga sa automaticky kvalifikuje ako sponzoring a následne bez logickej súvislosti sa uzavrie, že v takom prípade ide len o predstieranie služby bez jej materiálnej existencie. Žalobkyňa namietala vyjadrenie

žalovaného v kasačnej sťažnosti, že „v konaní bolo relevantne spochybnené samotné poskytnutie služby žalobcovi“. Konštrukt, ktorý vytvoril prvostupňový orgán a následne prebral žalovaný, že „plnenie bolo sponzoring, a preto dodávateľ nedodal žalobcovi žiadne plnenie“ považuje za nelogický a rozporuplný. Zmenu v rozhodovacej činnosti správneho súdu pod vplyvom zmeny judikatúry kasačného súdu žalobkyňa považuje za správnu.

13. Po predložení veci kasačnému súdu bola vec sp. zn. 3 Sfk 111/2022 pridelená do senátu 3 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení JUDr. Katarína Benczová, Mgr. Kristína Babiaková a JUDr. Zuzana Šabová, PhD. Mgr. Kristína Babiaková bola určená ako sudkyňa spravodajkyňa. Počas kasačného konania nadobudol účinnosť rozvrh práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení opatrenia č. 5 (ďalej len „rozvrh práce“). Podľa § 27a písm. A štvrtej časti rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júna 2023 bola predmetná vec prerozdelená do senátu 8 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení JUDr. Anita Filová, Mgr. Kristína Babiaková a JUDr. Rastislav Dluhoš, PhD.

14. Podpredseda Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky uznesením sp. zn. KPp 25/23 zo dňa 24. júla 2023, na základe oznámenia sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., tohto podľa § 87 ods. 1 a 2 SSP vylúčil z prejednávania a rozhodovania veci. Ďalším (zastupujúcim) členom senátu sa tak v súlade s prílohou č. 1 rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júla 2023 stal sudca Mgr. Peter Mach, PhD.

#### IV. Posúdenie kasačného súdu

15. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť žalovaného - sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP účinného do 30. júna 2023), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

16. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

17. Kasačný súd pri preskúmaní kasačnej sťažnosti zistil, že sa už v obdobnej veci identických účastníkov konania, vo vzťahu k obdobným rozhodnutiam, k rovnakej kontrole, obdobným obchodom s rovnakým dodávateľom i keď vo vzťahu k odlišnému zdaňovaciemu obdobiu, zaoberal rovnakou právnou otázkou v rozhodnutí sp. zn. 2 Sfk 118/2022 zo dňa 26. októbra 2023.

18. K sťažnostným námietkam sťažovateľa kasačný súd v relevantnej časti rozhodnutia sp. zn. sp. zn. 2 Sfk 118/2022 zo dňa 26. októbra 2023 uviedol:

„22. Kasačný súd sa nestotožňuje so žalovaným, ktorý namietal nesprávne právne posúdenie správneho súdu. Správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. 3 s odôvodnením, že prvostupňový orgán ako aj žalovaný sa primárne sústredili na odlíšenie sponzorského príspevku od poskytnutia reklamných služieb, čo správny súd v súvislosti s odpočtom DPH vyhodnotil ako irelevantné.

23. S uvedeným právnym posúdením správneho súdu sa kasačný súd stotožňuje a 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 významné. 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. 24. 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).

25. 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).

26. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje tiež na skorší rozsudok v obdobnej veci sp. zn. 5Sfk/20/2021 z 27. júna 2023, ktorý v prípade reklamných služieb zdôraznil najmä dôležitosť kladného zodpovedania 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.

27. 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.

28. 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).

29. Žalovaný v kasačnej sťažnosti síce namieta, že rozhodnutia o nepriznaní odpočtu DPH sú založené na nepreukázaní splnenia hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH, keďže nebola preukázaná materiálna existencia plnenia, avšak takéto tvrdenie nemá oporu v administratívnom spise ani v rozhodnutiach prvostupňového orgánu či žalovaného. Prvostupňové rozhodnutie č. 3 ako aj rozhodnutie žalovaného č. 3 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.

30. Naopak, v konaní bolo preukázané, že objednané služby dodané boli. Sám prvostupňový orgán na str. 9 prvostupňového rozhodnutia č. 3 (na str. 10 a 11 prvostupňového rozhodnutia v predmetnej veci, pozn.) uvádza, že v posudzovanom prípade bolo na nosičoch v športovej hale, vo Fraštických novinách a v TV umiestnené logo žalobcu s dodatkom „povrchová úprava hliníka“. Na str. 11 prvostupňového rozhodnutia č. 3 prvostupňový orgán zas uvádza prítomnosť loga aj na mantineloch, plagátoch, letákoch, VIP vstupenkách, avšak v oboch uvedených prípadoch dospel k záveru, že takéto uverejnenie loga nie je poskytnutím reklamných služieb.

31. Existenciu materiálneho plnenia nespochybňoval ani žalovaný v rozhodnutí č. 3, kde na str. 12 (na str. 9 rozhodnutia žalovaného v tejto veci, pozn.) dokonca vyčíta daňovému subjektu, že jeho logo bolo na mantineloch, plagátoch, webovej stránke a letákoch umiestňované dlhšie, ako v zmysle zmluvy byť malo. Vzhľadom na uvedené nemožno dať za pravdu vyjadreniu žalovaného v kasačnej sťažnosti, že odpočet bol odmietnutý z dôvodu nepreukázania hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH a nie z dôvodu posúdenia predmetného obchodu ako sponzoring. Kasačná námietka nesprávneho právneho posúdenia bola preto vyhodnotená ako nedôvodná.

32. Kasačný súd nevyhovel ani námietke žalovaného týkajúcej sa rozdielnosti rozhodovacej činnosti iných senátov správneho súdu v rovnakých veciach. Správny súd sa riadne vysporiadal s dôvodom odlišného rozhodnutia, ktoré vysvetlil vývojom judikatúry Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, pričom konkrétne poukázal na niekoľko rozsudkov kasačného súdu (napr. 10Sžfk/57/2019 z 28. februára 2022, 10Sžfk/21/2020 z 26. apríla 2022, 2Sžfk/9/2021 z 27. júna 2022 a ďalšie). Správny súd svoje odlišné stanovisko v rozsudku riadne odôvodnil a poukázal v ňom na právne názory vyjadrené v rozsudkoch Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Takéto odôvodnenie zmeny v rozhodovacej činnosti správneho súdu je dostatočné a preskúmateľné. Kasačný súd preto nevyhovel ani druhej nosnej námietke žalovaného v kasačnej sťažnosti a rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.“

19. Kasačný súd sa v tejto veci s vyššie uvedenými právnymi závermi stotožňuje, považuje ich za správne a nezistil dôvody, pre ktoré by sa od nich bolo potrebné odchýliť. Preto na vyššie uvedené závery v súlade s § 464 ods. 1 SSP odkazuje.

#### V. Záver

20. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje za vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

21. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 2 SSP tak, že plne úspešnej žalobkyni priznal nárok na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania voči procesne neúspešnému sťažovateľovi/žalovanému. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

22. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.