

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 4Sfk/112/2022  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200341  
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 11. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Peter Potásch  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3021200341.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členiek senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): EUROPUR s.r.o., so sídlom Novonosická 503/5, 020 01 Púchov, IČO 36 305 383, zastúpený: Mgr. Andrej Gunár, advokátom so sídlom Panenská 13, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500 - o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 101428468/2021 zo dňa 06. augusta 2021, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/114/2021-94 zo dňa 01. júna 2022 takto

### rozhodol:

I. Rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/114/2021-94 zo dňa 01. júna 2022 sa mení tak, že rozhodnutie žalovaného číslo: 101428468/2021 zo dňa 06. augusta 2021 sa zrušuje a vec sa vracia žalovanému na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi sa priznáva voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov konania na krajskom súde a na kasačnom súde.

### odôvodnenie:

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej len „prvostupňový orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2015.

2. Prvostupňový orgán na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie číslo: 393205/2019 zo dňa 04. júla 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie č. 1“), ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. daňového poriadku v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) vo výške 4000,- EUR za zdaňovacie obdobie máj 2015.

3. Proti prvostupňovému rozhodnutiu č. 1 podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím číslo: 102571195/2019 zo dňa 11. novembra 2019, (ďalej len „rozhodnutie žalovaného č. 1“) tak, že prvostupňové rozhodnutie č. 1 zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu prvostupňovým orgánom. Žalovaný zdôraznil, že ak prvostupňový orgán nie je schopný preukázať, že žalobca aspoň mohol vedieť o podvodnom konaní, bol povinný vykonať ďalšie dokazovanie.

4. Prvostupňový orgán rozhodol opätovne rozhodnutím č. 100202347/2021 zo dňa 04. februára 2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie č. 2“) tak, že zotrval na svojom rozhodnutí a žalobcovi vyrubil rozdiel na DPH vo výške 4000,- EUR za zdaňovacie obdobie máj 2015. Prvostupňové rozhodnutie č. 2 odôvodnil tým, že žalobca porušil ustanovenia § 49 v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej iba „Zákon o DPH“), a preto žalobcovi nepriznal odpočet práva DPH z dodávateľskej faktúry obchodnej spoločnosti MAYNET, s.r.o. (ďalej len „dodávateľ“), č.

201508550 v celkovej hodnote 24 000,- EUR + 20% DPH vo výške 4000,- EUR, predmetom ktorej bolo reklamné plnenie za máj 2015 (ďalej „faktúra“).

5. Prvostupňový orgán mal na základe vykonaného dokazovania za preukázané, že poskytnuté služby neboli reklamnými službami, ale sponzorským príspevkom, ktorý nepredstavuje predmet DPH, a preto nemohlo byť právo na odpočet DPH priznané. Daňové subjekty tak podľa prvostupňového orgánu predstierali poskytnutie služieb, čoho cieľom bolo získanie neoprávnenej daňovej výhody žalobcom, na ktorú by inak nemal nárok.

6. Na str. 13 prvostupňového rozhodnutia č. 2 bolo zdôraznené, že v posudzovanom prípade nebol osvedčený ekonomický cieľ reklamnej činnosti uplatniť produkty na trhu, a teda ide o absenciu pridanej hodnoty takto vyvíjanej činnosti na jeho dodávkach služieb. Reklama musí podľa prvostupňového orgánu 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 je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu a daňový subjekt toto dôkazné bremeno neunesol.

7. Proti prvostupňovému rozhodnutiu č. 2 podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím číslo: 101428468/2021 zo dňa 06. augusta 2021 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného č. 2“) tak, že prvostupňové rozhodnutie č. 2 potvrdil.

8. Žalovaný sa stotožnil s prvostupňovým orgánom. Poukázal na to, že jednou z hmotnoprávných podmienok je preukázanie, že nakúpené tovary a služby, z ktorých bolo uplatnené právo na odpočítanie DPH, boli použité na účely ďalšieho podnikania žalobcu. Dôkazné bremeno pritom zaťažuje žalobcu. Žalovaný ďalej konštatoval, že vykonané dokazovanie preukázalo, že k reálnemu dodaniu služieb nedošlo a žalobca tak získal neoprávnenú daňovú výhodu. Na stranách 8 až 11 rozhodnutia žalovaného č. 2 žalovaný podrobne vysvetľuje rozdiel medzi reklamou a sponzoringom, ktoré uzatvára konštatovaním, že v prejednávannej veci sa jednalo o poskytnutie sponzorských príspevkov, a nie reklamy. Vzhľadom na uvedené podľa žalovaného nebolo preukázané reálne dodanie služieb, a preto nemohlo byť ani priznané právo na odpočet DPH.

## II. Konanie pred správny súdom

9. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č.k. 13S/114/2021-94 zo dňa 01. júna 2022 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) rozhodol tak, že podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania napadnutého rozhodnutia.

10. Správny súd v bodoch 34-38 napadnutého rozsudku poukázal na rozdiel medzi reklamou a sponzoringom a uzavrel, že v zmysle § 2 ods. 1 písm. b) Zákona o DPH, keďže sponzorské zo strany sponzora nie je protihodnotou za poskytnutú službu, nie je sponzoring predmetom DPH. Poukázal na zistenia v administratívnom konaní, v zmysle ktorých podpora žalobcu sa mala realizovať len formou umiestnenia loga žalobcu a jeho názvu na viacerých miestach, čo nepredstavuje podnet ku kúpe tovarov od žalobcu, propagáciu jeho vlastností či vyzdvihovania jeho kvality. Správny súd skonštatoval, že samotné uvedenie loga nemá vo vzťahu k predmetu podnikania žalobcu, jeho produktom alebo službám žiadnu vypovedaciu hodnotu. Z právneho hľadiska preto žalobca podľa správneho súdu nesplnil základnú podmienku uvedenú v § 2 ods. 1 písm. b) Zákona o DPH pre uplatnenie si nároku na odpočet DPH.

11. Námietku žalobcu, že prvostupňový orgán a žalovaný sa nedostatočne zaoberali otázkou reálneho dodania služieb a posúdením konania žalobcu ako podvodného konania, vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú, nakoľko odpočet bol odmietnutý z dôvodu, že predmetom plnenia bol sponzoring, ktorý podľa § 2 ods. 1 písm. b) Zákona o DPH nie je predmetom DPH. Keďže v danej veci nejde o reklamnú službu, ale o sponzoring, nebolo potom podľa správneho súdu potrebné sa bližšie zaoberať otázkou reálneho dodania predmetných služieb deklarovaným dodávateľom. Prevereními tejto skutočnosti by sa nič nezmenilo na závere, že žalobca nemá nárok na odpočet DPH zo spornej faktúry. Podvodným konaním sa prvostupňový orgán ani žalovaný nemuseli podľa správneho súdu zaoberať vzhľadom na zásadu subsidiarity skúmania účasti a vedomosti daňového subjektu na podvodnom konaní vo vzťahu k otázke splnenia hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH.

12. Námietku žalobcu, že poskytnuté plnenie nebolo sponzoringom, ale reklamou, vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú, pričom zopakoval rozdiely medzi sponzoringom a reklamou. Uviedol, 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 poskytlá.

13. Správny súd sa nestotožnil ani s tvrdením žalobcu, že žalobca nezískal žiadnu výhodu uplatnením si nároku na odpočet DPH, touto výhodou je práve uplatnenie si DPH na vstupe.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanovisko žalovaného

14. Proti napadnutému rozsudku podal kasačnú sťažnosť žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP), ktoré videl v tom, že správny súd kvalifikoval dodané služby ako sponzorský príspevok. Svoju argumentáciu následne rozdelil do niekoľkých bodov, ktorých sa z dôvodu prehľadnosti bude držať aj kasačný súd: i) absencia materiálneho základu zdaniteľného plnenia, ii) zistený skutkový stav a nesprávny právny záver súdu, iii) absencia skutočného, resp. akéhokoľvek protiplnenia za cenu za dodanej služby pri reklamných službách, iv) podpora športového klubu a nekontaktnosť dodávateľa, v) reklamná činnosť a sponzoring - reklamný komunikát, vi) zákon č. 147/2001 Z. z. o reklame a použitá judikatúra, vii) aktuálna judikatúra kasačného súdu.

15. K absencii materiálneho základu zdaniteľného plnenia sťažovateľ uviedol, že primárnou tézou, o ktorú oprel správny súd svoj záver, bolo tvrdenie, že k deklarovanej zdaniteľnému plneniu ani podľa predmetnej faktúry nedošlo. S týmito závermi sťažovateľ nesúhlasil. Uviedol, že celá argumentácia žalovaného a správca dane sa venovala v minulosti v rámci konaní pred nimi prioritne skutočnosti, či bol alebo nebol sťažovateľ súčasťou údajného podvodného reťazca. Je toho názoru, že žalovaný a správca dane neskúmali vedomosť, či sťažovateľ vedel, že sa do takéhoto reťazca mohol dostať, resp. prípadne úmyselne dostal, rovnako sa vôbec nevenovali tomu, či existoval materiálny základ týchto plnení. Takéto dokazovanie vykonané nebolo, resp. len vo veľmi obmedzenej miere. Uviedol, že správca dane vychádza z názoru, že je povinnosťou každého daňového subjektu, aby si k účtovným dokladom zároveň viedol evidenciu a dôkazy preukazujúce oprávnenosť použitia týchto nákladov, s čím sťažovateľ nesúhlasil.

16. K zistenému skutkovému stavu a nesprávnej závere správneho súdu sťažovateľ namietal, že skutkový stav nebol zistený dostatočne. Ďalej tvrdil, že právne odôvodnenie musí byť postavené na riadne získaných dôkazoch, ale v tejto veci sa tak nestalo. Uviedol, že z predložených dôkazov bolo preukázané, že k dodaniu plnenia došlo a že účasť sťažovateľa na podvodnom konaní z dokazovania nevyplýva.

17. 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, banerry na internete, rozdával letáky na podujatiach, čo sťažovateľ považuje za existenciu protihodnoty a dôkaz o nákladoch dodávateľa na zabezpečenie reklamy. Umiestnenie loga v športovej hale sťažovateľ pripodobnil k reklame prostredníctvom billboardov, kde je taktiež často umiestňované len logo konkrétneho subjektu.

18. Sťažovaná komunikácia s dodávateľom a obmedzená možnosť získať doklady z jeho účtovnej evidencie preukazujúcich náklady na reklamu podľa sťažovateľa 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 sťažovateľ, nemôže byť dôvodom pre zmenu kvalifikácie reklamy na sponzorský príspevok, je to len známka snahy o maximalizáciu zisku dodávateľa, čo je cieľom podnikania.

19. K podpore športového klubu a nekontaktnosti dodávateľa sťažovateľ uviedol, že motivácia dodávateľa podporovať športový klub nie je dôkazom o zisku finančných prostriedkov bez relevantného protiplnenia a ani toho, že by bol v prejednávanej veci poskytnutý sponzorský príspevok. Pre odpočet DPH je taktiež irelevantné, či dodávateľ mal aj iných reklamných partnerov a aký cenník mali títo iní reklamní partneri.

20. V bode v) kasačnej sťažnosti, označenej ako reklamná činnosť a sponzoring - reklamný komunikát, sťažovateľ uviedol, že platné právo neobsahuje obmedzenia, ktoré by určovali, aký typ reklamy si môže daňový subjekt objednať. Namietal, že reklama prostredníctvom loga umiestneného v športovej hale je vhodne cieleňá a má pre neho ekonomický význam, nakoľko sa v týchto priestoroch stretáva so svojimi obchodnými partnermi. Okrem umiestnenia loga získal od dodávateľa tiež reklamu na plagátoch, umiestnenie loga v časopise, na banneri na internete. K právnej závere, že sa reklama zvyčajne spája s konkrétnym výrobkom, sťažovateľ 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. Názor správneho súdu, že reklama prostredníctvom loga je dostatočná len pre „veľké“ spoločnosti, označil za nesprávny. Sťažovateľ bol toho názoru, že tiež mal byť zaradený k „veľkým“ spoločnostiam vzhľadom na jeho tržby, počet zamestnancov a dĺžku pôsobenia na trhu.

21. K zákonu č. 147/2001 Z. z. o reklame a použitej judikatúre sťažovateľ uviedol, 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.

22. Na záver sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“ alebo „najvyšší správny súd“) sp. zn. 6Sžfk/42/2020, v zmysle ktorého odpočet dane z pridanej hodnoty možno odmietnuť, len ak sa objektívne preukáže vedomosť odberateľa, že predmetným nákupom sa zúčastňuje transakcie poznačenej daňovým podvodom.

23. Sťažovateľ navrhol zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť správneému súdu na ďalšie konanie, alternatívne napadnutý rozsudok zmeniť tak, že kasačný súd zruší aj prvostupňové rozhodnutie č. 2 a druhostupňové rozhodnutie č. 2 a vec vráti prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie.

24. Ku kasačnej sťažnosti sa žalovaný vyjadril tak, že v plnom rozsahu zotrváva 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.

25. Sťažovateľ sa k veci opakovane vyjadril podaním zo dňa 29.09.2022 tak, že žalovaný neuviedol nijaké nové skutočnosti, a preto zotrváva na svojej kasačnej sťažnosti. Opakovane poukázal na rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 6Sžfk/42/2020 a tiež na rozsudok najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sfk/9/2021.

26. Podaním zo dňa 19.06.2023 sťažovateľ žiadal o prístup do elektronického súdneho spisu a o pokračovanie konaní.

#### IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

27. Najvyšší správny súd preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho právomoc a príslušnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení a § 11 písm. h/ SSP.

28. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

29. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas. Súdny poplatok za podanú kasačnú sťažnosť bol uhradený.

30. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

#### V. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

31. Predmetom právneho posúdenia kasačného súdu už bola skutkovo obdobná vec sťažovateľa (určenie rozdielu dane z pridanej hodnoty), o ktorej rozhodol najvyšší správny súd rozsudkom sp. zn. 2Sfk/48/2022 zo dňa 26. októbra 2023 (zdaňovacie obdobie august 2015), pričom rozdielnosť spočíva len v tom, že sa jednalo o iné zdaňovacie obdobie v rámci tej istej daňovej kontroly. Okrem uvedeného sa však prakticky jedná o totožný skutkový stav veci, a to najmä s ohľadom na argumentáciu sťažovateľa. Z tohto dôvodu kasačný súd odkazuje na svoje skoršie právne posúdenie sťažnostných námietok v zmysle § 464 ods. 1 SSP uvedené v odôvodnení rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sfk/48/2022 zo dňa 26. októbra 2023 (body 32 až 46 citovaného rozsudku), ktorým kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/119/2021-120 zo dňa 23. februára 2022 zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102572091/2019 zo dňa 11. novembra 2019 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie:

„32. 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 zotrváva kasačný súd aj v tu prejednávanej veci.

33. 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.

34. 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).

35. 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.

36. V prejednávanej prípadе 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 prejednávanej prípadе 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.

37. 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.

38. Žalobca vhodne namietal aj žalovaným prezentovaný konštrukt, že keďže žalobcovo plnenie je sponzorským príspevkom, v prejednávanej prípadе došlo len k predstieraniu dodania služieb, v čoho dôsledku plnenie nebolo dodané. Z administratívneho spisu ako aj rozhodnutí prvostupňového orgánu a žalovaného je zrejme, 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 nespochybňoval 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.

39. 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 upriamil 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.

40. Zo skutkových okolností prejednávanej prípadе 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 prípadе 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.

41. 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 povesť daňového subjektu vo verejnosti.

42. 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 spochybníť splnenie materiálnych podmienok odpočtu DPH, rovnako ako ich nie je spôsobilá spochybníť situácia, pokiaľ sa výsledky reklamy nepremietnu do zvýšenia obrátov či ziskov spoločnosti. Nevhodné zvolenie služieb, ktorých účelom má byť propagácia daňového subjektu a jeho tovarov / služieb nemôže byť sankcionované odmietnutím odpočtu DPH.

43. Kasačný súd opakuje, že v prípade, ak sa daňovým orgánom nepodarí dôvodne spochybníť 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 prelíňaniu 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).

44. Na záver kasačný súd uvádza, že žalobca celým rozsahom svojej kasačnej sťažnosti namieta právne posúdenie správneho súdu a predtým žalovaného a prvostupňového orgánu, že plnenie poskytnuté dodávateľom bolo sponzorom. S uvedenou kvalifikáciou poskytnutého plnenia sa žalobca nestotožňuje a má za to, že predmetom plnenia boli reklamné služby. Pomenovanie poskytnutej služby ako sponzoring resp. reklama je pre posúdenie práva na odpočet DPH nepodstatné (najmä rozhodnutia kasačného súdu sp. zn. 8Sžfk/18/2021 z 27. júla 2023, sp. zn. 5Sfk/20/2021 z 27. júna 2023, 4Sfk/55/2021 z 22. marca 2023).

45. Takúto námietku vzniesol žalobca v správnej žalobe na str. 5, kde vhodne poukázal: Ani opakované správne konanie po zrušení starého prvostupňového rozhodnutia starým druhostupňovým rozhodnutím sa nezameralo na primárny cieľ, a to posúdiť, či predmetný daňový výdavok v podobe reklamných služieb je oprávneným daňovým výdavkom v súvislosti s výkonom podnikateľskej činnosti žalobcu. Správca dane sa sám dezorientovane zaoberá sekundárnou skutočnosťou či sa jedná o sponzorský príspevok alebo o reklamu, ako keby toto kritérium samo o sebe okamžite kvalifikovalo respektíve diskvalifikovalo žalobcu v použití tohto daňového výdavku v rámci dane na vstupe pri dani z pridanej hodnoty. V kasačnej sťažnosti sa síce obdobná námietka explicitne vyjadrená nenachádza, napriek tomu, vzhľadom na špecifickosť prípadu, kde prvostupňové rozhodnutie č. 2, rozhodnutie žalovaného č. 2, ale najmä rozsudok správneho súdu sú skutočne založené primárne na posúdení otázky sponzoring vs. reklama, kasačný súd vyhodnotil kasačnú sťažnosť ako dôvodnú a rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

46. Na podania žalobcu, ktorými žalobca 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, žalobca argumentoval okolnosťami týkajúcimi sa podvodného konania, ktoré však žalobcovi nebolo v konaní vyčítané a k svojmu podaniu pripojil niekoľko rozsudkov Súdneho dvora bez akéhokoľvek vysvetlenia, aké majú predmetné rozhodnutia súvis s prejednávanou vecou. V tejto súvislosti kasačný súd odkazuje aj na rozsudok sp. zn. 1Sžfk/8/2019 z 25. augusta 2020, podľa ktorého

v súvislosti s často sa opakujúcou argumentáciou účastníkov, ktorá sa opiera o citáciu rozhodovacej činnosti (judikatúru) SD EÚ, kasačný súd zotrváva na záveroch už vyslovených NS SR, že povinnosťou sťažovateľa, pokiaľ sa v predchádzajúcom daňovom konaní alebo v súdnom prieskumnom konaní odvolával na niektoré rozsudky SD EÚ, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov SD EÚ a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Pokiaľ sú jeho tvrdenia len všeobecné, nemôže na ne súd v správnom súdnictve prihliadať (napr. rozsudky sp. zn. 2Sžf/19/2011, 3Sžf/24/2012).“.

VI. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

32. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu 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.

33. 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 sťažovateľa. 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 sťažovateľ 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 preukazovania splnenia hmotnoprávnych podmienok zaťažuje sťažovateľa a naopak, pri daňovom podvode správcu dane.

34. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 a ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní (a to tak trov konania pred krajským súdom, ako aj pred kasačným súdom). O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

35. 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 opravný prostriedok nie je prípustný.