

Súd: Krajský súd Trenčín  
Spisová značka: 11S/91/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200346  
Dátum vydania rozhodnutia: 21. 07. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Rastislav Dluhoš, PhD.  
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2022:3021200346.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trenčíne v senáte zloženom z predsedu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., členov senátu JUDr. Aleny Radičovej a JUDr. Jozefa Šuleka, v právnej veci žalobcu: G. s.r.o., so sídlom H. XXX/X, XXX XX S., IČO: XX XXX XXX, právne zastúpeného: Mgr. Andrej Gunár, advokát so sídlom Panenská 13, 811 03 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 06.08.2021 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 04.02.2021, takto

### rozhodol:

Správny súd zrušuje rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 06.08.2021 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 04.02.2021 a vec vracia správne orgánu prvého stupňa na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov konania.

### odôvodnenie:

1. Žalobca sa správnou žalobou doručenu Krajskému súdu v Trenčíne (ďalej aj „správny súd“) domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 06.08.2021 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“), potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej aj „správca dane“) č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 04.02.2021 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 4.000,- Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2015. Žalobca uplatnil právo na odpočítanie DPH z faktúry vystavenej spoločnosťou Z., s.r.o., pri ktorej daňové orgány spochybnili právnu povahu deklarovaneho plnenia, keď poskytnutú službu posúdili ako sponzorstvo a nie ako reklamu.

2. Petítom správnej žaloby požadoval žalobca zrušenie napadnutého rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia správca dane z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), písm. d), písm. e), písm. f) a písm. g) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) a priznania náhrady trov konania.

3. Postupu daňových orgánov žalobca vytkol, že sa nezamerali na primárny cieľ, ktorým bolo posúdenie, či predmetný daňový výdavok žalobcu v podobe reklamných služieb je oprávneným daňovým výdavkom v súvislosti s výkonom podnikateľskej činnosti žalobcu. Správca dane sa podľa žalobcu dezorientovane zaoberá sekundárnou skutočnosťou, či sa pri fakturovanom zdaniteľnom plnení jedná o sponzorský príspevok alebo o reklamu, ako keby toto kritérium samo osebe diskvalifikovalo žalobcu v možnosti uplatniť si nárok na odpočet DPH. Platné právo podľa žalobcu neobsahuje žiadne obmedzenia, ktoré

by striktno určovali, aký typ reklamy si môže daňový subjekt objednať, a to platí aj na reklamné služby v tomto prípade. Jedinou zásadnou skutočnosťou, ktorú bolo potrebné zo strany daňových orgánov preveriť, je to, či žalobca prijal adekvátne plnenie podľa predložených účtovných dokladov a či zaň riadne zaplatil. Skutočnosti podľa predchádzajúcej vety boli riadne žalobcom preukázané a žiadna pochybnosť nevznikla. Nie je v právomoci správcu dane, aby určoval daňovému subjektu, či si má reklamu zvoliť v oblasti športu, kultúry alebo kdekoľvek inde. Žalobca využil na reklamné služby obchodnú spoločnosť Z., s.r.o. a za zaplatenú odplatu získal preukázateľne viacero foriem reklamy podľa dohody, okrem iného aj umiestnenie loga v športovej hale, reklamu na plagátoch, umiestnenie loga v časopise a na banneri na internete a iné.

4. Žalobca pripomenul, že v roku 2014 mal tržby celkom 1.836.729,- Eur, následne v roku 2015 vo výške 2.207.764,- Eur a v roku 2020 už boli v rozsahu 4.304.495,- Eur. Jedná sa teda o prosperujúcu a neustále rastúcu spoločnosť. Jedným z dôvodov je podľa žalobcu aj skutočnosť, že vždy zvolil správnu a adekvátnu formu reklamy. Ak by sa údaj za tržby v roku 2015 rozdelil pomerne za jeden mesiac, potom na posudzované obdobie apríl 2015 pripadnú tržby vo výške 183.980,33 Eur. Reklamné služby a ich primeranosť je potrebné posudzovať aj z tohto hľadiska. Žalobcom vynaložená suma na reklamné služby je úplne adekvátna v pomere k rozsahu jeho činnosti. Žalobca považuje za nedostatok postupu daňových orgánov, že sa vôbec nezaoberali primeranosťou reklamy z pohľadu hospodárskych výsledkov žalobcu. Ak sa totiž uvedené zohľadní, je potom nesporné, že reklamné služby sú úplne adekvátne k podnikateľskej činnosti žalobcu, nepredstavujú žiaden neobvyklý výdavok, ktorý by nekorešpondoval s výškou ním dosahovaných tržieb.

5. K správnej žalobe sa na výzvu správneho súdu písomne vyjadril žalovaný. Správnu žalobu ako nedôvodnú navrhol zamietnuť, nariadenie pojednávania nežiadal. Zotrval na skutočnostiach a záveroch uvedených v odôvodnení napadnutého rozhodnutia (najmä str. 8 druhý a tretí odsek, str. 9). V zdaňovacom období apríl 2015 nebolo žalobcovi priznané právo na odpočítanie dane z faktúry vystavenej spoločnosťou Z., s.r.o. z dôvodu zistenia správcu dane, že v posudzovanom prípade neboli žalobcovi dodané reklamné služby, ale v skutočnosti sa jednalo o sponzorský príspevok na podporu hádzanárov HC K. D..

6. Krajský súd v Trenčíne ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutie a postup žalovaného ako aj správcu dane v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnej žalobe, vychádzajúc zo skutkového stavu v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia a viazaný rozsahom a žalobnými dôvodmi. Po zistení, že žaloba bola podaná riadne zastúpenou oprávnenou osobou, v zákonnej lehote a proti rozhodnutiu, ktoré je spôsobilým predmetom súdneho prieskumu v rámci správneho súdnictva, rozhodol o veci verejne vyhláseným rozsudkom, nakoľko prejednanie veci na pojednávaní nepožadoval výslovne žiadny z účastníkov ani to správny súd nepovažoval za potrebné. Po oboznámení sa so žalobou, následnými vyjadreniami účastníkov a s pripojeným administratívnym spisom žalovaného dospel správny súd k záveru, že správna žaloba je dôvodná.

7. Z administratívneho spisu správny súd pre potreby súdneho prieskumu zistil, že Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia január 2015 až december 2015. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol z daňovej kontroly č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 28.11.2018, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 29.11.2018.

8. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období apríl 2015 uplatnil nárok na odpočítanie DPH vo výške 4.000,- Eur z dodávateľskej faktúry č. XXXXXXXXXX zo dňa 04.05.2015 za dodanie služieb (reklamné plnenie na základe zmluvy o reklamnej spolupráci za mesiac apríl 2015). Službu mala dodať a faktúru vystavila spoločnosť Z., s.r.o., H.. K. 3, R., IČO: XX XXX XXX.

9. Za účelom preverenia prijatého zdaniteľného plnenia vykonal správca dane viaceré úkony. Dňa 17.04.2018 uskutočnil ústne pojednávanie, na ktorom vypočul svedka Z. C. - bývalého konateľa spoločnosti Z., s.r.o. (v období od 09.03.2004 do dňa výmazu z obchodného registra). Svedok uviedol, že už nedisponuje daňovými a účtovnými dokladmi spoločnosti, tieto boli odovzdané pri zlúčení so spoločnosťou Z.-K. s.r.o. Svedok nedisponuje ani dokladmi o odovzdaní dokladov nástupníckej spoločnosti. Svedok potvrdil obchodnú spoluprácu so žalobcom v roku 2014 a 2015, vystavenie

sporných faktúr, ich zaúčtovanie, vysporiadanie DPH z nich v príslušnom zdaňovacom období, ako aj ich úhradu bankovým prevodom. Predmetom spolupráce so žalobcom boli reklamné kampane. Svedok jednal s konateľom žalobcu - Ing. N. Q.. Časť reklamných kampaní realizovala spoločnosť Z., s.r.o. vo vlastnej réžii (cca 30 zamestnancov) a časť subdodávateľsky, pričom svedok nevedel uviesť konkrétnych subdodávateľov.

10. Za účelom získania účtovných a daňových dokladov dodávateľskej spoločnosti Z., s.r.o. predvolal správca dane S. N., ktorý bol v čase od 07.02.2012 do 08.12.2015 konateľom spoločnosti Z.-K. s.r.o. Predvolanie na výsluch sa správcovi dane vrátilo s poznámkou „adresát neznámy“.

11. Správca dane uskutočnil dňa 24.10.2018 ústne pojednávanie s Ing. N. Q., konateľom žalobcu, ktorý okrem iného uviedol, že k nadviazaniu obchodnej spolupráce so spoločnosťou Z., s.r.o. došlo zrejme na hádzanej, oslovili sa vzájomne. Konateľ žalobcu dohadoval a uzatváral deklarované zdaniteľné obchody s pánom C., potom bola uzatvorená zmluva, objednávka nie. K stanoveniu ceny uviedol, že „povedali, že toto je obvyklá cena“. K prevereniu spoločnosti Z., s.r.o. ako svojho obchodného partnera Ing. Q. uviedol, že „nikoho nelustrovali, keď sa zadáva nový obchodný partner, účtovný program nás upozorní na problematický subjekt“. K výrobe reklamného nosiča sa konateľ žalobcu vyjadriť nevedel, nakoľko všetko zabezpečovala spoločnosť Z., s.r.o., žalobca poskytol podklady. Prezentačný bulletin konateľ žalobcu predložiť nevedel, nakoľko podľa jeho vyjadrenia „po čase sa to skartovalo, ako aj iné veci a dávame to do zberu“.

12. Správca dane dňa 10.03.2020 opätovne vypočul na ústnom pojednávaní ako svedka Z. C., bývalého konateľa spoločnosti Z., s.r.o. Svedok k nadviazaniu obchodnej spolupráce so žalobcom uviedol, že na základe osobných kamarátskych kontaktov bola dohodnutá obchodná spolupráca, s konateľom žalobcu sa pozná od podpísania zmluvy. Nastavenie reklamných kampaní a prípravu zmlúv zabezpečoval marketingový riaditeľ pán X.. Reklamné kampane boli podľa svedka vyšpecifikované v zmluve - jednalo sa o propagáciu a prezentáciu značky a loga žalobcu. Zamestnanci spoločnosti Z., s.r.o. riešili možnosti prezentácie a organizáciu podujatí, všetko ostatné (napr. grafický návrh, výroba bannerov, TV spotov) zabezpečovali externé subdodávateľské spoločnosti, ktoré svedok nekonkretizoval s vysvetlením, že ich je veľa. Nekonkretizoval ani subdodávateľské spoločnosti zabezpečujúce inzerciu vo Fraštických novinách, výrobu bulletinu, či vypracovanie TV spotu. Svedok sa aj v súčasnosti podieľa na fungovaní športového klubu HC K. D., ktorý združuje viacero športov, pričom každý šport má účet, na ktorý je uhrádzané členské alebo „sponzorské“ od obchodných partnerov; z týchto prostriedkov sa financuje chod športového klubu. Financie sú podľa svedka zabezpečované nielen z dotácií, ale aj „napr. zazmluvňovaním prostredníctvom obchodných partnerov a sponzorov, pre ktorých robia reklamné kampane“. K cene za žalobcovi fakturované služby svedok uviedol, že „je to všetko na základe finančných možností obchodného partnera“, vždy bol urobený určitý balík a dohoda s konkrétnym partnerom; cena nebola stanovená na základe nákladov, bolo to individuálne. Podľa svedka boli žalobcovi poskytované „reklamné plnenia“ aj po zániku spoločnosti Z., s.r.o. prostredníctvom inej spoločnosti, ktorej názov svedok uviesť nevedel. Uviedol tiež, že „v hale sa stále (rok 2020) nachádzajú mantinely a bannery aj s názvom platiteľa, aj keď väčšina prezentácií spoločností a reklamných partnerov, uvedených na banneroch, skončila cca v roku 2017, nakoľko spolupráca a kamarátske vzťahy ostali“.

13. Správca dane dňa 26.11.2020 uskutočnil ústne pojednávanie s Ing. N. Q., konateľom žalobcu. Vyjadril sa, že všetky „veci“ uvedené v zmluve boli aj zabezpečené. Spolupráca so spoločnosťou Z., s.r.o. fungovala od roku 2014 do konca roka 2015. Potvrdil, že žalobcovi bolo dodané plnenie v zmysle zmluvy, bola vyhotovená fotodokumentácia a monitoring. Logo žalobcu bolo uvedené v športovej hale a na webovej stránke. Za účelom reklamy neoslovil žiadne iné spoločnosti, nakoľko „mali dobrý vzťah so spoločnosťou Z., s.r.o.“. Chcel reklamu „v tejto hale“ - chodieval tam na zápasy, hrával hádzanú, mal k tomuto športu vzťah. K iným reklamným nástrojom uviedol, že využívali aj iné formy reklamy, ale v rádiu a v TV nie; pri otvorení linky mali billboardovú kampaň; prezentovali sa aj na rôznych konferenciách, odborných stretnutiach, výstavách, v odborných časopisoch, na internete a stále sa takto prezentujú. Mantinely a panel partnerov, na ktorých bolo prezentované logo žalobcu, boli stále rovnaké, neobmieňali sa. Logo žalobcu bolo na webovej stránke [www.sporta.sk](http://www.sporta.sk) <<http://www.sporta.sk>> umiestnené od roku 2014 do roku 2019, keď „našli sponzora a aktualizovali to“. Ak by „nedošlo k týmto zmenám, pravdepodobne by logo spoločnosti G. s.r.o. bolo na paneloch a portáli [www.sporta.sk](http://www.sporta.sk) <<http://www.sporta.sk>> umiestnené dodnes“. Ing. Q. ďalej uviedol, že spoločnosti Z., s.r.o. bol jednorazovo

poskytnutý grafický návrh loga žalobcu, konkrétne pánovi C., a to na začiatku obchodnej spolupráce. Logo bolo stále rovnaké.

14. Správca dane vydal rozhodnutie č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 04.02.2021, ktorým podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 4.000,- Eur na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2015. Správca dane uviedol, že mal za preukázané, že v posudzovanom prípade neboli žalobcovi dodané reklamné služby, ale sa v skutočnosti jednalo o sponzorský príspevok na podporu hádzanárov HC K.. Sponzorský príspevok nie je predmetom DPH, nakoľko pri sponzorskom príspevku nejde o dodanie tovaru alebo služby za protihodnotu. Zúčastnené subjekty predstierali poskytnutie reklamných služieb, pričom v skutočnosti išlo o sponzorské príspevky na spropagovanie loga žalobcu. Správca dane poukázal aj na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie zo dňa 27.10.2011 vo veci C-530/09, kde reklamné služby boli opakovane definované ako činnosť na podporu predaja, ak zahŕňajú rozširovanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť jej predaj. Sponzorovanie v zmysle § 38 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii a o zmene zákona č. 195/2000 Z.z. o telekomunikáciách v znení neskorších predpisov je 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, tovar alebo aktivity právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá také plnenie poskytla. Základným účelom sponzorovania je teda vytvoriť, resp. udržať dobré meno sponzora a jeho produktov. A práve tento účel slúži podľa správcu dane ako základné odlišujúce kritérium medzi reklamou a sponzorovaním. V prípade, ak by sponzorský odkaz podporoval predaj, nákup, či nájom tovaru, išlo by už o reklamu a nie o sponzorský odkaz. Sponzorovanie má teda za cieľ propagovať názov alebo obchodné meno, ochrannú známku, dobrú povesť, tovary alebo aktivity právnickej osoby alebo fyzickej osoby, pričom reklama propaguje predaj, nákup alebo nájom tovaru alebo služieb. V posudzovanom prípade bolo na nosičoch v športovej hale, vo Fraštických novinách a v TV umiestnené len logo žalobcu G. s.r.o. s dodatkom „povrchová úprava hliníka“. Umiestnením loga žalobcu medzi množstvom obchodných názvov iných podnikateľských subjektov bolo propagované len jeho logo s odkazom na podnikateľskú aktivitu, avšak neboli vyzdvihované vlastnosti ponúkaných výrobkov alebo služieb, hodnotiace komentáre, odlišenie od konkurencie, čo by podporovalo predaj výrobkov alebo služieb. O reklamu ide vtedy, ak je informácia natoľko agresívna, že jej účelom je podpora predaja a nákupu a naopak o reklamu nejde vtedy, ak informácia bude mať prevažne informatívny charakter a sleduje účel, ktorým je snaha sponzora o vytvorenie alebo udržanie dobrého mena.

15. Na odvolanie žalobcu rozhodovalo vo veci Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, ktoré rozhodnutím č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 06.08.2021 potvrdilo prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Žalovaný sa stotožnil so skutkovými zisteniami správcu dane a naň nadväzujúcim právnym posúdením.

16. Podľa § 19 ods. 2 veta prvá zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

17. 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.

18. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

19. 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.

20. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

21. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo

vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

22. 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.

23. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku, 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.

24. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

25. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je 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.

26. Preskúmaním veci dospel správny súd k záveru, že správna žaloba je dôvodná. Nielen z preskúmaných rozhodnutí, ale aj z vyjadrenia žalovaného k správnej žalobe vyplýva, že v kontrolovanom zdaňovacom období nebolo žalobcovi priznané právo na odpočítanie DPH z faktúry vystavenej spoločnosťou Z. s.r.o. z dôvodu zistenia správcu dane, že žalobcovi neboli dodané reklamné služby, ale v skutočnosti sa jednalo o sponzorský príspevok na podporu hádzanárov HC K.. Daňové orgány dôvodili, že sponzorský príspevok nie je predmetom DPH, nakoľko pri sponzorskom príspevku nejde o dodanie tovaru alebo služby za protihodnotu. S uvedeným právnym názorom sa donedávna stotožňoval aj správny súd, ako príklad je možné uviesť jeho skoršie rozhodnutia vydané v iných veciach týkajúcich sa spoločnosti G. s.r.o. ako žalobcu (11S/81/2021, 11S/83/2021). Správny súd však konštatuje, že v dôsledku vývoja judikatúry Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (napr. rozsudky sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28.02.2022, sp. zn. 10Sžfk/21/2020 zo dňa 26.04.2022, sp. zn. 2Sžfk/9/2021 zo dňa 27.06.2022) bolo nevyhnutnosťou prehodnotiť právny názor na fenomén sponzoringu ako plnenia (služby), ktoré nepodlieha DPH.

27. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „NSS SR“) v rozsudku sp. zn. 10Sžfk/21/2020 zo dňa 26.04.2022 dospel k záveru, že „na účely právneho posúdenia, či si daňový subjekt môže odpočítať DPH z prijatej reklamnej služby, nie je rozhodujúce, či túto službu nazveme sponzoringom alebo reklamou. Zákon o DPH totiž explicitne zo svojho režimu služby spojené so sponzorským odkazom nevyníma. V zmysle zákona o DPH je teda jednoznačne možné považovať za dodanie služby aj umiestnenie loga (obchodného mena) sťažovateľa na pretekárskych vozidlách, pretože služba bola poskytnutá sťažovateľovi za protihodnotu v tuzemsku zdaniteľnou osobou, ktorá konala v postavení zdaniteľnej osoby (§ 2 ods. 1 písm. b/, § 3 ods. 2, § 9 ods. 1, § 19 ods. 1 zákona o DPH).“ NSS SR tiež vyjadril, že „pre posúdenie oprávnenosti odpočtu DPH daňovým subjektom nie je v samotnej podstate veci rozhodujúci charakter sťažovateľom zvolenej prezentácie loga, ale jej súvis s ďalšími dodávkami tovarov a služieb sťažovateľa alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Aby si sťažovateľ mohol oprávnenne odpočítať DPH z takto deklarovanej reklamnej služby, musí byť preukázané, že mala priamy a bezprostredný súvis s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami sťažovateľa na výstupe.“

28. NSS SR v rozsudku sp. zn. 10Sžfk/57/2019 zo dňa 28.02.2022 vyslovil, že „zákon o DPH na účely odpočítania dane z prijatých služieb nerobí rozdiel medzi reklamou a sponzoringom v tom zmysle, že by povedzme služby spojené so zabezpečením sponzorského odkazu boli zákonom explicitne vylúčené zo všeobecného režimu DPH. Legálne definície týchto pojmov neupravujú daňové predpisy, ale zákon

č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o reklame“), resp. zákon 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). Napriek tomu, že uvedené definície majú pre daňové účely len orientačnú funkciu, je z nich zrejmé, že sponzoring je rovnako ako reklama z pohľadu daňového subjektu investíciou, ktorej protihodnotou je aj poskytnutie služby vo forme verejnej prezentácie daňového subjektu alebo jeho produktu. Táto služba teda napĺňa aj znaky reklamy, 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.“

29. Aj v rozsudku sp. zn. 2Sfk/9/2021 zo dňa 27.06.2022 potvrdil NSS SR právny názor, že pre posúdenie oprávnenosti odpočtu DPH daňovým subjektom nie je v samotnej podstate veci rozhodujúci charakter sťažovateľom zvolenej prezentácie loga, ale jej súvis s ďalšími dodávkami tovarov a služieb sťažovateľa alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Aby si sťažovateľ mohol oprávnené odpočítať DPH z takto deklarovanej reklamnej služby, musí byť preukázané, že mala priamy a bezprostredný súvis s jednou alebo viacerými zdaniateľnými transakciami sťažovateľa na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. V tomto kontexte poukázal NSS SR aj na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie zo dňa 25.11.2021 vo veci C-334/20 Amper Metal Kft., konkrétne bod 40, podľa ktorého „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 transakciami na výstupe 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.“ NSS SR ďalej v rozsudku sp. zn. 2Sfk/9/2021 zo dňa 27.06.2022 pokračuje, že „sťažovateľ však v danom prípade s takýmto smerovaním právneho posúdenia nebol konfrontovaný. Daňové orgány totiž vyrubenie rozdielu dane odôvodňovali posúdením charakteru deklarovanej služby ako sponzoringu, z čoho vyvodili, že sponzoring nie je zdaniateľnou službou v zmysle zákona o DPH a to je dôvodom, prečo nie je možné uplatniť odpočet dane. Sťažovateľ preto ani legitímne nemohol vedieť, že má správcovi dane a žalovanému preukazovať priamy a bezprostredný súvis prijatej služby - reklamy s jednou alebo viacerými zdaniateľnými transakciami sťažovateľa na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Pre uvedené ani nie je možné na základe zisteného skutkového stavu urobiť jednoznačný záver o tom, že neboli naplnené hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH. V každom prípade je však potrebné konštatovať, že vyrubenie rozdielu dane žalovaný, ako aj správca dane, vec nesprávne právne posúdili, čoho následkom je nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia.“

30. Správny súd vedený závermi recentnej judikatúry NSS SR s ohľadom na prejednávanú vec konštatuje, že záver žalovaného o nesplnení podmienok žalobcu na odpočítanie DPH zo sporných faktúr je predčasný a založený na nesprávnom právnom posúdení veci. Správca dane i žalovaný vychádzali zo zistenia, že žalobca bol prezentovaný na podujatiach ako reklamný partner formou loga, pričom uzavreli, že išlo o sponzoring, ktorý nie je v zmysle § 2 zákona č. 222/2004 Z. z. predmetom dane. Takýto záver podľa správneho súdu, s poukazom na najnovšiu rozhodovaciu činnosť Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, nemá oporu v zákone č. 222/2004 Z. z. Naopak, z ustanovenia § 2 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z. z. vyplýva, že predmetom DPH je poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniateľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, pričom v posudzovanom prípade sa javí, že medzi účastníkmi nie je sporné, že atribúty služby naplnené boli (propagácia loga je službou), rovnako ako atribút protihodnoty (finančné vyjadrenie protihodnoty vyplýva z predmetnej faktúry) a dodanie služby bolo uskutočnené v tuzemsku zdaniateľnou osobou. Vychádzajúc z uvedeného je potom jednoznačné, že záver žalovaného a správca dane o nesplnení podmienok zo strany žalobca pre odpočet DPH zo sporných faktúr je predčasný a založený na nesprávnej interpretácii príslušných ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z.

31. Pretože správny súd v prejednávanej veci ustálil, že preskúvané rozhodnutia sú nezákonné pre nesprávne právne posúdenie veci, a teda, že správna žaloba je v tomto smere dôvodná, rozhodol podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP o zrušení napadnutého rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia a vec vrátil správnomu orgánu prvého stupňa na ďalšie konanie, v ktorom bude povinnosťou správcu dane opätovne vec posúdiť, pričom právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v tomto zrušujúcom rozsudku, sú daňové orgány viazané. Po doplnení dokazovania umožňujúceho žalobcovi preukázať priamy a bezprostredný súvis fakturovanej služby s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami žalobcu na výstupe alebo súvis s jeho celkovou hospodárskou činnosťou správcu dane vo veci opätovne rozhodne a svoje rozhodnutie náležitým spôsobom odôvodní. Uvedené platí aj pre žalovaného v prípade, že žalobca využije opravný prostriedok proti rozhodnutiu správcu dane.

32. Žalobca bol v konaní v celom rozsahu úspešný, preto mu súd priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania (§ 167 ods. 1 SSP).

33. Tento rozsudok prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní odo dňa doručenia tohto rozsudku na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky prostredníctvom Krajského súdu v Trenčíne.

V kasačnej sťažnosti je potrebné uviesť všeobecné náležitosti podania podľa § 57 SSP, t.j. ktorému správnomu súdu je podanie určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania. Ďalej sa v kasačnej sťažnosti musí uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g) až i) SSP sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Uvedená povinnosť neplatí, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 1 písm. c) a d) SSP,
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne mu súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.