

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/26/2025
Identifikačné číslo súdneho spisu: 0824100750
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 09. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Prof. JUDr. Peter Potásch
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:0824100750.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a JUDr. Vlastimila Pavlíkovského, v právnej veci žalobcu: (sťažovateľa): Axalnet, s.r.o., so sídlom: Škultétyho 4720/2A, 955 01 Topoľčany, IČO: 36 549 096, zastúpený: ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA GROŠAFT & PARTNERS, s.r.o., so sídlom: Puškinova 58, 900 01 Modra, IČO: 52 990 516, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 100532261/2023 zo dňa 08. februára 2023, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici - č. k. 6Sf/65/2024 - 70 zo dňa 30. októbra 2024, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu pre daň z pridanej hodnoty (ďalej ako „DPH“) za zdaňovacie obdobia február 2015, apríl 2015, jún 2015, august 2015, september 2015, október 2015 a november 2015.

2. Za zdaňovacie obdobie september 2015 správca dane vydal rozhodnutie č. 101111969/2021 zo dňa 28.06.2021, ktoré bolo žalovaným na základe rozhodnutia č. 100193354/2022 zo dňa 28.01.2022 zrušené z dôvodu, že správca dane nesprávne uviedol, že prijaté služby sú sponzorským príspevkom, a nie zdaniteľným plnením v zmysle § 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v čase zdaniteľného plnenia (ďalej len „zákon o DPH“), a preto nárok na odpočítanie DPH nevznikol.

3. Následne správca dane v poradí druhým rozhodnutím č. 102744134/2022 zo dňa 06.10.2022 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie august 2015 rozdiel DPH v sume 4.000,00 eur za zabezpečenie reklamných služieb spoločnosťou NOBOX MEDIA, s. r. o. z dôvodu, že žalobca nepreukázal, že služby boli poskytnuté deklarovaným dodávateľom a tiež nepreukázal, že cieľom prijatých služieb bola propagácia služieb žalobcu.

4. Žalovaný rozhodnutím č. 100532916/2023 zo dňa 08. februára 2023 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

5. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že žalobca v rámci daňovej kontroly predložil správcovi dane v súvislosti s dodávateľskou faktúrou od spoločnosti NOBOX MEDIA, s. r. o. (predmet fakturácie: kúpa reklamného priestoru v súvislosti s podujatím „DRACULA MUZIKÁL“) zmluvu o reklamných službách k podujatiu Dracula Open air 2015, ktoré sa konalo 20.06.2015 v Kameňolome Pezinok a mediálnu kampaň k podujatiu Dracula dňa 20.11.2015 v Bratislave a 24.11.2015 v Košiciach, hodnotiacu správu a DVD. Z dokazovania vykonaného správcom dane vyplynuli podľa žalovaného (okrem iného) nasledovné podstatné skutočnosti:

- v mediálnej a reklamnej kampani bolo prezentované logo „axalnet“ v spotoch medzi reklamnými partnermi a medzi hlavnými partnermi podujatia;
- v obchodnom registri sa nachádza 6 spoločností, ktoré obsahujú slovo „axalnet“. Logo „axalnet“ je zverejnené na úvodnej webovej stránke axalnet.sk, prostredníctvom ktorej ponúkajú svoje služby spoločnosti Axalnet, s.r.o., Axalnet BO, s.r.o., Axalnet WI, s.r.o., Axalnet Wireless, s.r.o. a Axalnet TV, s.r.o. Prezentované logo teda mohlo prezentovať ktorúkoľvek z uvedených spoločností;
- hlavný cieľ reklamnej a mediálnej kampane bolo upozornenie na kultúrne podujatia, a nie na služby žalobcu, ktorý nerozhodoval o miestach a dobe umiestnenia reklamy;
- žalobca je regionálnym poskytovateľom internetového pripojenia rámci regiónu Topoľčany, Partizánske, Bánovce nad Bebravou a reklamné podujatia sa konali v Bratislave, Košiciach a iných regiónoch bez dosahu služieb žalobcu;
- vysielanie spotov v televíziách s celoslovenskou pôsobnosťou sa nejaví ako „prostriedok s maximálnym účinkom“, spoločná prezentácia reklamných partnerov bola na obraze 2 sekundy;
- nebolo preukázané, že by predmetom kampane boli informácie o činnosti žalobcu, jeho produktoch a poskytovaných službách.

6. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí poukázal na závery Súdneho dvora EÚ (ďalej len „SD EÚ“) v rozsudku vo veci C-334/20 Amper Metal Kft. zo dňa 25.11.2021. Podľa žalovaného, dodaná reklamná služba vo forme, v akej bola poskytnutá (uvedenie slova „axalnet“), nemá potenciál efektívne prezentovať žalobcu a jeho činnosť ako platiteľa DPH v súvislosti s dodávaním tovarov a služieb, prípadne osloviť jeho budúcich odberateľov, či informovať spotrebiteľov o existencii a kvalite výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť predaj. Žalovaný skonštatoval, že len samotná prezentácia loga žalobcu bez ďalších informácií, nepreukazuje súvis prijatej služby s podnikaním žalobcu ako platiteľa DPH (nákup a predaj výpočtovej techniky, poskytovanie software, poskytovanie služby prístupu do siete internet).

II. Konanie na správnom súde

7. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej ako „správny súd“) rozsudkom č. k. 6Sf/65/2024 - 70 zo dňa 30. októbra 2024 (ďalej ako „napadnutý rozsudok“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol správnu žalobu žalobcu.

8. Správny súd skonštatoval, že z hľadiska splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie DPH, existencia reklamnej služby, ako zdaniteľného plnenia, bola nesporná a preukázaná. Správcom dane bolo spochybnené, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené deklarovaným dodávateľom NOBOX MEDIA, s.r.o. a že prijaté plnenia boli žalobcom použité v rámci ekonomickej činnosti žalobcu.

9. Správny súd sa nestotožnil so záverom žalovaného, že nebolo preukázané, že služby boli dodané dodávateľom uvedeným na faktúre, dôvodiac tým, že spoločnosť NOBOX MEDIA, s.r.o. nemala žiadnych zamestnancov ani materiálno-technické zabezpečenie na dodanie služieb a nevedela uviesť žiadne skutočnosti súvisiace s fakturovaným plnením.

10. Hoci správny súd skonštatoval nesprávne právne posúdenie v napadnutom a prvostupňovom rozhodnutí, dospel k záveru o nedôvodnosti zrušenia napadnutého rozhodnutia, keďže v prípadnom novom rozhodnutí by žalovaný musel dospieť k rovnakému záveru o odopretí práva na odpočet DPH, pre nesplnenie tretej hmotnoprávnej podmienky.

11. Správny súd uviedol, že z rozsudku SD EÚ vo veci C-334/20 Amper Metal vyplýva, že na účely efektívneho uplatnenia práva na odpočítanie DPH je nevyhnutné jednoznačne preukázať, že cieľom prijatia reklamnej služby je propagácia uskutočňovanej ekonomickej činnosti, v rámci ktorej dochádza k dodaniu tovarov alebo poskytovaniu služieb podliehajúcim tejto dani. Pokiaľ žalobca argumentoval rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/64/2016, v tam posudzovanej veci bolo na rozdiel od prejednávanej veci preukázané spojenie medzi mediálnou prezentáciou daňového subjektu a podnikaním žalobcu s predmetnými podujatiami.

12. Správny súd sa stotožnil s tvrdením žalovaného, že prezentované logo žalobcu - „axalnet“ mohlo predstavovať prezentáciu ktorejkoľvek zo šiestich spoločností, ktorých súčasťou obchodného mena je slovo „axalnet“. Uvedené spoločnosti majú všetky sídla v Topoľčanoch a okrem iného je ich predmetom podnikania poskytovanie služieb prístupu do siete Internet (rovnaký, ako vykonáva žalobca). Z uvedeného je zrejmé, že žalobcom zvolená forma propagácie (slovom axalnet) sa nemôže automaticky bez ďalšieho preukazovania zo strany žalobcu považovať za šírenie informácie o žalobcovi. Žalovaný podľa správneho súdu dôvodne konštatoval, že z dôkazov predložených k výkonu daňovej kontroly automaticky nevyplývalo, že investície vložené žalobcom do zvolenej formy propagácie vytvárali očakávaná, vďaka ktorým bude práve žalobca (a nie niektorá z ostatných piatich spoločností) „dobře videný a žiadúci“, aby potenciálni zákazníci prichádzali do budúcnosti práve a len k žalobcovi, a nie

k niektorej z ostatných piatich obchodných spoločností („Prezentované logo mohlo teda predstavovať prezentáciu ktorejkoľvek z týchto uvedených spoločností.“).

13. Žalovaný sa podľa správneho súdu neobmedzil len na vyhodnotenie vizuálu loga „axalnet“, ale posudzoval aj predmet podnikania žalobcu, či mohol byť vytvorený pozitívny vnem u obchodných partnerov a spotrebiteľov a či prijatá reklama zodpovedá tomu, čo žalobca ponúka na trhu. Na základe vyhodnotenia týchto kritérií dospel žalovaný k záveru, že reklamná služba v poskytnutej forme nemala potenciál efektívnym spôsobom prezentovať žalobcu a jeho činnosť a informovať spotrebiteľov o existencii a kvalite jeho výrobkov alebo služieb s cieľom zvýšiť predaj, resp. osloviť jeho budúcich odberateľov. Tiež poukázal na konštatovanie žalovaného, že žalobca pôsobí ako regionálny poskytovateľ internetového pripojenia len v rámci regiónu Topoľčany, Partizánske, Bánovce nad Bebravou a niektoré reklamné podujatia sa konali v Bratislave, Košiciach a iných regiónoch bez dosahu služieb žalobcu.

14. Správny súd neprisvedčil ani žalobcovej námietke, že reklamné služby prijaté od deklarovaného dodávateľa NOBOX MEDIA, s.r.o. mali vo vzťahu k celkovej ekonomickej činnosti žalobcu charakter režijných nákladov. Žalovaný svoj záver správne založil na vyhodnotení preskúmania tej skutočnosti, či prijatá reklamná služba bola použitá na dodávky tovarov a služieb daňového subjektu, a teda, či v konkrétnych okolnostiach bola prezentácia žalobcu spôsobilá vyvolať asociáciu s určitými službami alebo tovarom poskytovanými žalobcom.

III. Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

15. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmienil tak, že ruší napadnuté rozhodnutie v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie.

16. Sťažovateľ sa ohradil voči záveru správneho súdu o tom, že jeho logo zverejnené na mediálnych nosičoch nebolo schopné vyvolať asociáciu s určitými službami sťažovateľa. Uvedené sa podľa sťažovateľa míňa účelu § 49 ods. 2 zákona o DPH a je v rozpore s ustálenou judikatúrou SD EÚ a judikatúrou slovenských súdov. Zdôraznil, že v zmysle zákona č. 147/2001 Z. z. sa za produkt považuje aj obchodné meno.

17. Sťažovateľ opätovne poukázal na rozsudok SD EÚ vo veci C-334/20 Amper Metal, z ktorého podľa neho vyplýva, že právo na odpočítanie dane sa priznáva zdaniteľnej osobe aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie dane, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov vynaložených zdaniteľnou osobou a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré táto osoba poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby. Tiež argumentoval rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/64/2016 zo dňa 6. marca 2018, z ktorého okrem iného vyplýva, že daňové orgány nemôžu podmieňovať priznanie práva na odpočítanie dane zo zdaniteľných obchodov na vstupe efektívnosťou reklamy v tom zmysle, že právo na odpočítanie dane by patrilo len z takých prijatých reklamných činností, ktoré priamo a bezprostredne viedli k uzavretiu nových kontraktov, z ktorých dosiahol platiteľ obrat.

18. Sťažovateľ dal do pozornosti ďalšiu rozhodovaciu činnosť SD EÚ (veci C-696/22, C- 465/03, C-408/98, C-16/00), z ktorej podľa jeho názoru vyplýva, že všeobecné režijné náklady zdaniteľnej osoby sú v princípe nákladovými položkami ekonomickej činnosti ako celku, a preto majú priamu a bezprostrednú súvislosť s ekonomickou činnosťou tejto osoby ako celku.

19. K samotnému pojmu „ekonomická činnosť“ sťažovateľ s poukazom na smernicu o DPH a judikatúru SD EÚ uviedol, že ide o akúkoľvek aktivitu v rámci podnikania, tzn. aj činnosti vyvíjané za účelom zviditeľnenia sa spoločnosti, ako hlavným cieľom a súvisom s ekonomickou činnosťou.

20. Podľa sťažovateľa je zrejmé, že v uvedenom prípade náklady vynaložené za dodanie služby vzhľadom na ich objektívny obsah, je potrebné považovať za všeobecné výdavky spojené s výkonom ekonomickej činnosti daňového subjektu, ktorých priamym a bezprostredným cieľom bola propagácia spoločnosti na mediálnych nosičoch, na ktorých bola zverejnená vo forme loga, ktoré predstavovalo názov spoločnosti v grafickom prevedení.

21. Sťažovateľ poukázal aj na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31. januára 2022, bod 40., ktorý cituje judikatúru SD EÚ a kde sa uvádza, že 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.

22. Sťažovateľ argumentoval aj rozsudkom Správneho súdu v Bratislave, č. k. BA- 1S/204/201 - 131 a BA-1S/205-210/2021 zo dňa 19.11.2024.

23. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti odkázal na svoju predošlú argumentáciu a kasačnú sťažnosť navrhol zamietnuť ako nedôvodnú.

IV. Konanie na kasačnom súde

24. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej len „kasačný súd“ alebo „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.

25. 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.

26. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou a včas.

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

V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

28. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

29. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

30. 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.

31. 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

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

32. Podstata výhrad správneho súdu a žalovaného vo vzťahu k vzniku práva sťažovateľa na odpočet DPH spočívala v tom, že sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno, keď nepreukázal, ako reklamné plnenia (propagácia jeho loga v súvislosti s kultúrnymi podujatiami) súvisia s jeho ekonomickou činnosťou a jeho ďalšími obchodmi, ktoré dodáva ako platiteľ dane.

33. Totožné kasačné námietky sťažovateľa už boli predmetom konania o kasačnej sťažnosti totožného sťažovateľa, ktorá sa tiež týkala záverov z totožnej daňovej kontroly. Kasačný súd rozhodujúci v tejto veci sa pritom stotožnil s argumentáciou skôr rozhodujúceho senátu Najvyššieho správneho súdu - v rozsahu relevantnom pre toto konanie - a preto obdobne kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietol. Vzhľadom na uvedené kasačný súd považuje za vhodné poukázať na podstatnú časť právneho posúdenia veci iným senátom kasačného súdu - v zmysle ustanovenia § 464 ods. 1 SSP - uvedeného v rozsudku sp. zn. 2Sfk/14/2025 zo dňa 22. augusta 2025:

„15. Kasačný súd v názorovej zhode so správnym súdom konštatuje, že správca dane a žalovaný nesprávne právne vec posúdili, ak nepriznali sťažovateľovi právo na odpočítanie dane z dôvodu nesplnenia formálnej podmienky - dodania reklamnej služby dodávateľom uvedeným na faktúre. Správny súd v tejto súvislosti poskytol dostatočné vysvetlenie i s poukazom na rozhodovaciu prax tunajšieho súdu. V prejednávanej veci zostalo sporné splnenie hmotnoprávnej podmienky podľa § 49 ods. 2 zákona DPH spočívajúcej v preukázaní súvislosti medzi prijatým zdaniteľným plnením (reklamnou službou) a jej použitím v rámci ekonomickej činnosti sťažovateľa. Išlo o zodpovedanie otázky, či obstaraná reklamná služba na vstupe bola spôsobilá vyvolať nadobudnutie tovarov alebo služieb na výstupe, resp. či bolo možné považovať reklamnú službu za súčasť všeobecných nákladov, ktoré súviseli s ekonomickou činnosťou sťažovateľa.“

16. V prípade preukazovania splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane, dôkazné bremeno nesie daňový subjekt, ktorého úlohou je správcovi dane uviesť relevantné tvrdenia a v nadväznosti na ne predložiť dôkazy potvrdzujúce opodstatnenosť vzniku práva na odpočítanie dane (pozri § 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné).

17. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

18. Podstata sťažovateľovej argumentácie vychádza z názoru, že prijatá reklamná služba tvorila súčasť všeobecných nákladov, resp. nákladov vynaložených sťažovateľom na celkovú ekonomickú činnosť. Svoje tvrdenia opiera o rozsudok SD EÚ vo veci C-334/20, Amper Metal zo dňa 25. novembra 2021. Súdny dvor Európskej únie v uvedenom rozsudku, okrem iného, uviedol nasledovné:

38. Vzhľadom na okolnosti vo veci samej musí vnútroštátny súd s prihliadnutím na objektívny obsah reklamných služieb v prejednávanej veci posúdiť, či tieto služby priamo a bezprostredne súvisia s transakciou na výstupe, ktorá zakladá právo na odpočítanie, alebo ak nejde o takýto prípad, s celkovou hospodárskou činnosťou spoločnosti Amper Metal ako súčasť jej všeobecných nákladov na takúto činnosť, alebo či sú predmetné služby výdavkami na reprezentáciu, ktoré nemajú výlučne podnikateľskú povahu v zmysle článku 176 9 2Sfk/14/2025 prvého odseku smernice o DPH.

39. Vnútroštátnemu súdu predovšetkým prináleží posúdiť, či cieľom umiestnenia nálepiek na automobily pri príležitosti majstrovstiev automobilových pretekov, o ktoré ide vo veci samej, bola propagácia tovarov a služieb uvádzaných na trh spoločnosťou Amper Metal a z tohto dôvodu by ho bolo možné zaradiť medzi všeobecné náklady podniku, alebo či výdavky vynaložené v tomto smere jednoznačne nepatrili medzi podnikateľské výdavky, resp. neboli nijako spojené s hospodárskou činnosťou uvedeného podniku. V súlade so záverom uvedeným v bode 35 tohto rozsudku, okolnosť, že služby nadobudnuté spoločnosťou Amper Metal nezvýšili jej obrat, nie je na účely uvedeného posúdenia relevantná."

19. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v súvislosti s posudzovaním naplnenia hmotnoprávných podmienok pre vznik práva na odpočítanie DPH, ak je zdaniteľným plnením na vstupe reklamná služba, v minulosti dospel k záveru, že pre vznik práva na odpočítanie dane je rozhodujúce, či táto služba priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou ako súčasť všeobecných ekonomických nákladov podniku (rozsudok sp. zn. 2 Sžfk 31/2019 z 31. januára 2022 (publikované v ZNSS 2/2022 pod č. 17/2022 ZNSS)).

20. Kasačný súd uvádza, že sťažovateľ v rámci kasačnej sťažnosti, ani na inom mieste v rámci administratívneho, či súdneho konania, nešpecifikuje, akým konkrétnym spôsobom sa premietli náklady na posudzovanú reklamnú službu do jeho ekonomickej činnosti. Sťažovateľ nepreukázal, či prijatá reklamná služba viedla k zisku nových obchodných partnerov, aký vplyv mala mať reklamná služba na jeho dovtedajších odberateľov, resp. vo všeobecnosti aký vplyv mala reklamná kampaň na jeho podnikanie. Sťažovateľ tiež nepreukázal v akej miere sa prijatá služba premietla do výsledných cien tovarov a služieb, ktoré poskytuje svojim odberateľom. Všetky uvedené aspekty sú relevantné z hľadiska posúdenia, či reklamná služba skutočne tvorí súčasť všeobecných nákladov podnikateľa alebo ide o osobitnú službu, ktorej priama a bezprostredná súvislosť s konkrétnymi zdaniteľnými plneniami na výstupe alebo ekonomickou činnosťou podnikateľa ako celku musí byť preukázaná. V posudzovanom prípade išlo o propagáciu loga sťažovateľa (nie jeho produktov či služieb), o ktorom nebola preukázaná jeho všeobecná známosť, a to len na podujatí DRACULA MUZIKÁL, ktoré len ťažko možno prepojiť s podnikaním sťažovateľa.

21. Pokiaľ ide o sťažovateľovu argumentáciu právnym názorom vyplývajúcim z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/64/2016 zo dňa 6. marca 2018, kasačný súd uvádza, že žalovaný, ani správca dane nezaložili svoje rozhodnutia na posúdení efektívnosti reklamnej služby z hľadiska jej reálneho vplyvu na ekonomickú situáciu daňového subjektu, resp. vplyvu na obrat spoločnosti alebo dosahovanie zisku. Podstata odôvodnenia žalovaného a správcu dane spočívala, s prihliadnutím na formu prezentácie sťažovateľa, v nesplnení hmotnoprávnej podmienky na priznanie práva na odpočítanie dane z dôvodu absencie potenciálu reklamnej služby viesť k zabezpečeniu zdaniteľných plnení na výstupe. Napadnuté rozhodnutie žalovaného preto nie je v rozpore s názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky deklarovaným v uvedenom rozsudku.

22. Na účely posúdenia splnenia hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočítanie DPH je pri reklamných službách nevyhnutné posúdiť ich objektívny obsah z toho hľadiska, či sú spôsobilé viesť k uzatvoreniu nových obchodov objednávateľa reklamy (porovnaj rozsudok SD EÚ vo veci C-334/20, Amper Metal zo dňa 25. novembra 2021, bod 38., rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/60/2023 zo dňa 21. februára 2025, bod 19. až 21.). Uvedené platí bez ohľadu na to, či ide o nepravidelné obstaranie služby alebo súčasť všeobecných nákladov podnikateľa.

23. Ekonomická súvislosť s konkrétnym jedným alebo viacerými zdaniteľnými plneniami na výstupe alebo všeobecnou ekonomickou činnosťou podnikateľa, ako jedna zo základných hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH musí byť daná vždy. V opačnom prípade, ak takúto súvislosť reklamné služby nemajú, ide o obstaranie služieb na konci reťazca, pri ktorých právo na odpočítanie DPH nevzniká, pretože na prijatú službu nenadväzuje pridaná hodnota.

24. Objektívny obsah reklamnej služby sa posudzuje z toho hľadiska, či služba vykazuje znaky reálnej možnosti, že bude smerovať k zvýšeniu dopytu po tovare a službách objednávateľa reklamy. Uvedené je nevyhnutné posudzovať vždy individuálne s prihliadnutím na konkrétne okolnosti prípadu. Kasačný súd má rovnako ako správny súd za to, že žalovaný svoje odôvodnenie správne založil na skúmaní skutočnosti, či bola prezentácia žalobcu spôsobilá vyvolať asociáciu so službami alebo tovarom poskytovanými žalobcom. Takýto prístup smeruje k zodpovedaniu otázky, či existuje ekonomická súvislosť reklamnej služby na vstupe so zdaniteľnými plneniami na výstupe, a teda či je splnená hmotnoprávna podmienka vyplývajúca z ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH.

25. Posudzovaná reklamná služba spočívala v prezentácii loga „axalnet“ bez ďalších prívlastkov, či odkazov na podnikateľskú činnosť sťažovateľa. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom žalovaného, že takto vymedzený obsah reklamnej služby nie je spôsobilý vyvolať asociáciu so zdaniteľnými plneniami na výstupe. Sťažovateľ zároveň v rámci administratívneho konania, ani konania pred správnym súdom, nepreukázal, akým spôsobom mali byť náklady na prijatú reklamnú službu premietnuté do všeobecných nákladov.

26. K priloženému rozsudku Správneho súdu v Bratislave č. k. BA-1S/204/201 - 131 a BA-1S/205-210/2021 zo dňa 19.11.2024 možno uviesť, že skutkový stav je odlišný ako v prípade posudzovanej veci (žalovaný a správca dane v tom prípade založili svoje rozhodnutia na nesprávnom právnom posúdení veci z dôvodu rozlišovania medzi sponzoringom a reklamou na účely priznania práva na odpočítanie DPH). Uvedené rozhodnutie nie je navyše v rozpore s ustálenou súdnou praxou tunajšieho súdu. Na dodatok kasačný súd uvádza, že nie je viazaný právnym názorom správneho súdu."

34. Kasačný súd nad rámec uvedeného dodáva, že predmetom sporných reklamných služieb bola propagácia loga žalobcu, ktoré tvorilo len časť jeho obchodného mena - nie celé obchodné meno žalobcu a to len v rovine reklamného partnera (ktorých bolo väčšie množstvo) na kultúrnom podujatí.

35. Pochybnosti správcu dane a žalovaného smerujúce k spochybneniu tretej hmotnoprávnej podmienky uplatneného práva na odpočítanie dane spočívali v tom, že v predmetnej veci bolo v rámci reklamnej kampane podujatí „DRACULA MUZIKÁL“ propagované len logo sťažovateľa (navyše rovnaké ako ďalších 5 spoločností), ako reklamného partnera, na podujatí nesúvisiacom s obchodnou činnosťou sťažovateľa a neboli propagované produkty a služby poskytované sťažovateľom. Kasačný súd, rovnako ako správny súd, považuje takto vznesené pochybnosti za dôvodné a relevantné.

36. Sťažovateľ v daňovom konaní neprodukoval dôkazy, ktorými by tieto pochybnosti správcu dane vyvrátil. Nepreukázal ani žiadnu ucelenú reklamnú stratégiu či to, ako sa reklamná kampaň mala premietnuť do výsledných cien tovarov a služieb, ktoré poskytuje ďalej svojím odberateľom. V predmetnej veci nebola preukázaná ani propagácia produktov či služieb žalobcu. Kasačný súd zdôrazňuje, že uvedené je v súlade s aktuálnou rozhodovacou činnosťou v obdobných veciach Najvyššieho správneho súdu (k tomu pozri napr. rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 8 Sfk/31/2024).

37. Pokiaľ sťažovateľ argumentoval ďalšou rozhodovacou činnosťou SD EÚ, z tejto nevyplývajú závery ním prezentované, keď SD EÚ akcentuje, že vnútroštátny súd musí prihliadnuť na objektívny obsah reklamných služieb.

38. V predmetnej veci teda nebola podstatná skutočnosť, že sa nezvýšil obrat sťažovateľa. Vzhľadom na skutočnosti uvedené vyššie, v prejednávanej veci právo na odpočítanie dane vôbec nevzniklo. Preto na vec nie sú aplikovateľné citácie uvedené v rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31. januára 2022.

39. Zo všetkých vyššie uvedených dôvodov, kasačný súd vo veci rozhodol tak, že kasačnú sťažnosť žalobcu zamietol.

40. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré okolnosti podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

41. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom kasačného súdu pomerom hlasov 3 : 0 (§ 463 SSP a § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku **n i e** je prípustný opravný prostriedok.