

Súd: Správny súd v Bratislave
Spisová značka: NR-12S/15/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4022200159
Dátum vydania rozhodnutia: 06. 11. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Vladimíra Slobodová, LL.M
ECLI: ECLI:SK:SpSBA:2025:4022200159.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Bratislave v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Vladimíry Slobodovej LL.M a členov senátu JUDr. Davida Žáka a JUDr. Daniely Uhríkovej v právnej veci žalobcu: ŠAFY production SK s.r.o., so sídlom Panónska cesta 36, Bratislava, IČO: 46 031 685, právne zastúpený: JUDr. Juraj Tibenský, advokát, so sídlom Štefánikova 15, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100332148/2022 zo dňa 17. februára 2022, takto

rozhodol:

- I. Správny súd rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100332148/2022 zo dňa 17. februára 2022 a rozhodnutie Daňového úradu Nitra, pobočka Topoľčany, č. 101961150/2021 zo dňa 18. októbra 2021 zrušuje a vec vracia orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.
- II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

odôvodnenie:

I.
Pribeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra, pobočka Topoľčany, ako prvostupňový správny orgán, svojim rozhodnutím č. 101961150/2021 zo dňa 18.10.2021 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“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume X.XXX,XX € za zdaňovacie obdobie december 2019.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100332148/2022 zo dňa 17. februára 2022 prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

II.
Žaloba

3. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca dňa 20.04.2022 žalobu, v ktorej namietal porušenie povinnosti správcu dane doručovať žalobcovi počas konania písomnosti do elektronickej schránky. Správca dane nedoručil žalobcovi v súlade s Daňovým poriadkom výzvu na vyjadrenie sa k pochybnostiam správcu dane a rozhodnutie. Žalobca namietal nesprávne právne posúdenie, že nie je ekonomicky odôvodniteľné, že až 54 % z celkových odpočítaní za zdaňovacie obdobie 12/2019 tvorí odpočítanie za reklamu umiestnenú na motorovom vozidle. Žalobca počas konania preukázal, že reklama mala svoju logiku a ekonomické opodstatnenie v súlade s jeho podnikateľskými zámermi. Žalobca sa nestotožnil ani s tvrdením žalovaného, že v dobe predloženia dokladov (08/2020 a 09/2020)

A. B. B. už nebol konateľom spoločnosti SUBARU RALLY TEAM KM s.r.o., spoločnosť nemala žiadneho zamestnanca a pán B. len účelovo predkladal správcovi dane doklady, a to za účelom potvrdenia odpočítania dane. Žalobca sa nestotožnil so záverom žalovaného, že chcel len sponzorovať spoločnosť USBARU RALLY TEAM KM s.r.o. a v danom prípade išlo o sponzorstvo a nie o reklamu. Ďalšie námietky sa týkali nepreskúmateľnosti rozhodnutia pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, a že správca dane sa odklonil od zaužívanej rozhodovacej praxe.

III.

Vyjadrenie žalovaného

4. Vo vyjadrení k žalobe zo dňa 21.11.2022 žalovaný k námietkam žalobcu uviedol, že žalobca v žalobe neuvádza také skutočnosti, ktoré by svojou podstatou mali vplyv na výrok rozhodnutia správneho súdu a z toho dôvodu trvá na výroku žalobou napadnutom rozhodnutí, pričom poukazuje na odôvodnenie tohto rozhodnutia ako aj dôkazy, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu, a preto navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť.

IV.

Relevantná právna úprava

5. Podľa § 493e SSP, v znení účinnom od 01.07.2023, konania začaté a neskončené do 30. júna 2023 sa dokončia podľa tohto zákona v znení účinnom do 30. júna 2023; ustanovenie § 493f tým nie je dotknuté.

6. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

7. Podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu, b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok, c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strieť konanie alebo stav, d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

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

9. 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.

10. 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.

11. 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.

V.

Verejné vyhlásenie rozsudku

12. Správny súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“), ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci podľa § 10, § 13 ods. 1 SSP preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného vrátane konania, ktoré mu prechádzalo a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

13. Správny súd rozhodol o žalobe bez nariadenia pojednávania dňa 6. novembra 2025, pretože boli splnené podmienky podľa § 107 ods. 2 v spojení s § 137 ods. 4 SSP. Účastníci konania o nariadenie pojednávania vo veci nežiadali. Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bolo dňa 21. júla 2025 oznámené na úradnej tabuli súdu a súčasne zadané na zverejnenie na webovom sídle Ministerstva spravodlivosti SR.

VI.

Právne posúdenie veci správnym súdom

14. Podľa § 3 ods. 1 a ods. 3 zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, začal s účinnosťou od 01.06.2023 vykonávať svoju činnosť Správny súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“), na ktorý prešiel od 01.06.2023 výkon súdnictva v správnej agende z Krajského súdu v Bratislave, Krajského súdu v Trnave a Krajského súdu v Nitre. V súlade s platným a účinným rozvrhom práce správneho súdu bola vec v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená do senátu 3S správneho súdu a vedená pod sp. zn. NR-12S/15/2022.

15. Predmetom správneho súdneho prieskumu v tomto konaní bolo v medziach žalobných bodov preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného č. 100332148/2022 zo dňa 17. februára 2022, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu č. 101961150/2021 zo dňa 18.10.2021, v zmysle ktorého podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume X.XXX,XX € za zdaňovacie obdobie december 2019.

16. Správny súd v prvom rade uvádza, že právo zdaniteľných osôb na odpočítanie dane, ktorú majú zaplatiť, dane splatnej alebo už zaplatenej na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému DPH. Právo zdaniteľných osôb na odpočítanie dane, i keď predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému DPH, môže byť obmedzené, resp. odopreté v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nepreukáže splnenie hmotnoprávných alebo formálnych podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu, či k zneužitiu práva. Ide o rôzne právne dôvody pre obmedzenie, resp. odopretie práva na odpočítanie dane, ktorých jednoznačné odlíšenie je dôležité najmä v súvislosti s rozsahom a predmetom dokazovania a inštitútom dôkazného bremena. V rámci správneho súdneho prieskumu rozhodnutí finančných orgánov, ktorými tieto odopreli daňovému subjektu právo na odpočítanie dane a určili mu rozdiel dane, je potom správny súd viazaný dôvodom obmedzenia, resp. odopretia práva na odpočítanie dane, vymedzeným finančnými orgánmi v ich rozhodnutiach. Pri prieskume takýchto rozhodnutí finančných orgánov správnymi súdmi je preto spravidla potrebné ustáliť dôvod odopretia práva daňového subjektu na odpočítanie dane.

17. Vychádzajúc z obsahu rozhodnutí finančných orgánov v preskúmvanej veci, tieto žalobcovi odopreli právo na odpočítanie dane a určili mu rozdiel dane na DPH z dôvodu posúdenia deklarovanej služby ako sponzoringu a nie reklamnej služby resp. reklamy žalobcu a jeho činnosti a nevyžitia takto prijatej služby žalobcom na výstupe pre potreby svojich ďalších zdaniteľných plnení, a teda z dôvodu nepreukázania splnenia hmotnoprávných podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane.

18. Správny súd následne pristúpil k posúdeniu otázky, či sa žalovaný v napadnutých rozhodnutiach správne vysporiadal s povahou deklarovovaných plnení, keď dospel k záveru, že v prípade prezentácie loga žalobcu na dotknutých podujatiach sa nejedná o reklamné služby resp. reklamu žalobcu a jeho činnosti, ale že podstatou bol sponzorský príspevok SUBARU RALLY TEAM KM s.r.o.

19. Ako kľúčovú v prejednávanej veci správny súd identifikoval otázku, či kategorizovanie typu deklarovanej služby do určitého slovného pomenovania je smerodajné pre posúdenie práva daňového subjektu na odpočet DPH.

20. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na to, že uvedená otázka bola niekoľkokrát riešená aj Najvyšším správnym súdom Slovenskej republiky, ktorý napr. v rozsudku sp. zn. 2Sfk/57/2022 zo dňa 31.05.2024, konštatoval, že:

„16. Pokiaľ ide o námietky týkajúce sa nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, kasačný súd dáva za pravdu sťažovateľovi v tom, že úlohou správcu dane nie je formalisticky začleňovať formy prezentácie firmy do kategórie sponzoring (bez nároku na odpočet DPH) a reklama (s nárokom na odpočet DPH), ale posúdiť, či je takáto forma prezentácie objektívne spôsobilá mať pozitívny vplyv na predaj tovarov a služieb podnikateľa.

17. Z hľadiska práva na odpočítanie DPH je rozhodujúcou práve odpoveď na otázku, či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisela s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa a či sa

investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov sťažovateľa ako výrobcu a dodávateľa kozmetiky. Kasačný súd ďalej podotýka, že rovnako nie je z hľadiska vplyvu na výkon práva na odpočítanie DPH relevantným ani analyzovanie nárastu obratu daňového subjektu v časovom období po dodaní reklamnej služby. Uvedené právne závery vychádzajú z niekoľkých rozsudkov kasačného súdu (napr. 10Sžfk/57/2019 z 28. februára 2022, 10Sžfk/21/2020 z 26. apríla 2022, 2Sžfk/9/2021 z 27. júna 2022, 2Sfk/118/2022 z 26. októbra 2023, 2Sfk/93/2022 z 30. novembra 2023 a ďalšie), v zmysle ktorých nie je pre odpočet DPH podstatné, či plnenie nazveme sponzorským odkazom alebo reklamnou službou. Rozhodujúce je, či bolo preukázané, že deklarovaná reklamná služba (prezentácia loga) mala priamy a bezprostredný súvis s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami daňového subjektu na výstupe.

18. Kasačný súd tak medzičasom vo svojej rozhodovacej činnosti už niekoľkokrát uviedol, že rozlišovanie v kvalifikácii plnenia ako sponzoringu (sponzorského odkazu) alebo ako reklamnej služby nie je pre odpočet DPH významné. Napríklad v rozsudku sp. zn. 8Sžfk/18/2021 z 27. júla 2023 v bode 39. uviedol, cit.: „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, cit.: „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., cit.: „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.“

19. 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).

20. 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, cit.: „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).“

21. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje tiež na skorší rozsudok v obdobnej veci sp. zn. 5Sfk/20/2021 z 27. júna 2023, ktorý v prípade reklamných služieb zdôraznil najmä dôležitosť kladného zodpovedania otázky, či ide o službu, ktorú sťažovateľ použil alebo použije na svoje zdaniteľné plnenia, na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ tak, ako to predpokladá ustanovenie § 49 zákona č. 222/2004 Z. z.

22. 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 kasačný súd napr. v bode 15. rozsudku 2Sfk/5/2022, z 29. mája 2023, cit.: „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.“

23. Otázkami odpočítania dane z reklamných služieb podobného druhu sa v minulosti zaoberal aj Súdny dvor EÚ, ktorý v jednom z ostatných rozhodnutí na danú tému (C-334/20 zo dňa 25.11.2021 Amper Metal Kft., bod 35) vyslovil záver, že „zdaniteľná osoba si môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe za reklamné služby, ak je takéto poskytnutie služieb transakciou, ktorá podlieha DPH v zmysle článku 2 smernice o DPH, a priamo a bezprostredne súvisí s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na vstupe alebo s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby ako súčasť jej všeobecných nákladov, pričom nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že fakturovaná cena za tieto služby je neprimeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby“ (bod 40). Konštatoval tiež,

že „skutočnosť, že sa nezvýšil obrat zdaniteľnej osoby, nemôže ovplyvniť výkon práva na odpočítanie. Spoločný systém DPH, ako bolo pripomenuté v bode 23 tohto rozsudku, totiž zaručuje neutralitu, čo sa týka daňového bremena všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účely a výsledky, pod podmienkou, že uvedené činnosti v zásade podliehajú DPH. Okrem toho, ak raz vznikne právo na odpočítanie dane, zostáva zachované aj vtedy, ak sa zamýšľaná hospodárska činnosť napokon neuskutočnila a v dôsledku toho nevedla k zdaniteľným plneniam, alebo ak zdaniteľná osoba nemohla používať tovary alebo služby, ktoré viedli k odpočítaniu dane v rámci zdaniteľných plnení, z dôvodu okolností nezávislých od jej vôle (rozsudok z 12. novembra 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, body 38 a 40, ako aj citovaná judikatúra)“.

24. So zreteľom na okolnosti prejednávanej veci možno dať sťažovateľovi za pravdu, že prezentáciou jeho loga (ktoré tvorí jeho obchodné meno) počas reklamnej kampane na kultúrne podujatia bezpochyby mohol byť vo verejnosti vytvorený určitý (zrejme pozitívny) vnem o existencii sťažovateľa, čo mohol byť jeden z dôvodov stojacich za vznikom transakcie. Je však potrebné uvedomiť si, že to samo osebe pre priznanie práva na odpočítanie dane z prijatej služby nestačí. Rozhodujúcou je kladné zodpovedanie otázky, či ide o službu, ktorú sťažovateľovi poskytol platiteľ dane a či ju sťažovateľ použil alebo použije na svoje zdaniteľné plnenia, na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ tak, ako to predpokladá ustanovenie § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. Inými slovami je potrebné objektívne zhodnotiť, či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov sťažovateľa. Kasačný súd teda zdôrazňuje, že pre záver o zákonnosti odpočítania dane z prijatej služby dodávateľa nie je rozhodujúce, či išlo o reklamu alebo sponzoring, pretože aj sponzorský odkaz je formou reklamy, hoci protihodnota zaň plní aj iné funkcie.

25. Vo svetle prezentovaných záverov, podľa ktorých pre posúdenie zákonnosti rozhodnutia žalovaného nebola rozhodujúca kvalifikácia poskytnutého plnenia ako reklamy alebo sponzoringu (pričom žalovaný sa sústredil výlučne na zodpovedanie tejto otázky) pre priznanie alebo nepriznanie práva na odpočet DPH, má kasačný súd za to, že žalovaný mal pristúpiť aj k posúdeniu ostatných námietok uplatnených sťažovateľom v správnej žalobe, teda či obstoja závery žalovaného o nemožnosti priznania práva na odpočítanie DPH pre nesplnenie hmotnoprávných podmienok podľa § 49 a § 51 zákona o DPH, alebo došlo v prejednávanom prípade k zneužitiu práva, prípadne deklarované konanie naplnilo znaky podvodného konania.“

21. Z citovaného rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky vyplýva, že na účely právneho posúdenia, či si daňový subjekt môže odpočítať DPH z prijatej služby nie je rozhodujúce, či túto službu správca dane zadefinuje ako sponzoring alebo ako reklamu. Zákon o DPH totiž explicitne zo svojho režimu služby spojené so sponzorským odkazom nevyníma. Takéto rozlišovanie v súvislosti s odpočtom DPH nie je významné. Podstatné je, či boli splnené materiálne podmienky odpočtu DPH. V zmysle zákona o DPH a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky je teda možné považovať prezentáciu loga žalobcu na dotknutých podujatiach za dodanie služby, pri ktorej vznikla daňová povinnosť, ak služba bola poskytnutá žalobcovi 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). Uvedené vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho Správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31.01.2022, v zmysle ktorého: „Odplatné zabezpečenie mediálneho priestoru dodávateľom pre sťažovateľa ako reklamného partnera koncertného podujatia a prezentácia sťažovateľovho loga a predmetu jeho činnosti na propagačných materiáloch a na samotných koncertoch, je na účely zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty ekonomickou činnosťou (podnikaním) dodávateľa, z ktorej bol dosiahnutý príjem. Bez ohľadu na to, či je toto plnenie s ohľadom na svoje špecifiká reklamou, sponzoringom, alebo ním zmluvné strany sledovali iný účel, pri uplatnení režimu dane z pridanej hodnoty môže ísť len o dodanie služby, pri ktorej vznikla daňová povinnosť, pretože služba bola poskytnutá sťažovateľovi za protihodnotu v tuzemsku dodávateľom, ktorý konal v postavení zdaniteľnej osoby. 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.“

22. Pre posúdenie oprávnenosti odpočtu DPH daňovým subjektom nie je teda v samotnej podstate veci rozhodujúci charakter žalobcom zvolenej prezentácie loga, ale jej súvis s ďalšími dodávkami tovarov a služieb žalobcu alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou ako súčasť všeobecných ekonomických nákladov podniku (viď vyššie citovaný rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-334/20 Amper Metal Kft. zo dňa 25.11.2021). K tomu Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v rozsudku

sp. zn. 2Sfk/41/2022 zo dňa 31.01.2023 uviedol, 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. 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 spochybniť splnenie materiálnych podmienok odpočtu DPH, rovnako ako ich nie je spôsobilá spochybniť 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.“

23. Bolo teda potrebné, aby bol žalobca s takýmto smerovaním právneho posúdenia konfrontovaný. Daňové orgány určenie rozdielu dane odôvodňovali predovšetkým tým, že v prípade prezentácie loga žalobcu na dotknutých podujatiach sa nejednalo o reklamné služby resp. reklamu žalobcu a jeho činnosti a posúdením charakteru deklarovaného plnenia ako sponzoringu a následne, bez ďalšieho bližšieho odôvodnenia, z takéhoto právneho posúdenia žalobcom deklarovaných služieb vyvodili záver aj o tom, že žalobca takéto služby ani nepoužil na dodávky tovarov a služieb, resp. že uvedené nepreukázal. Z odôvodnení napadnutých rozhodnutí je zrejmé, že správca dane ako aj žalovaný zdôrazňujú význam odlišenia sponzorského príspevku od poskytnutia reklamných služieb, čo ale vo svetle súčasnej rozhodovacej činnosti kasačného súdu už neobstojí. Rozlišovanie medzi pomenovaním plnenia ako sponzoring alebo reklamné služby nie je pre odpočet DPH významné. Správny súd vedený závermi recentnej judikatúry NSS SR s ohľadom na prejednávanú vec konštatuje, že záver žalovaného a správcu dane, že dodávateľ SUBARU RALLY TEAM KM s.r.o. v súvislosti s reklamnými službami v spojení s propagáciou loga žalobcu na pretekárskych vozidlách nezabezpečoval reklamu žalobcu, ale išlo o sponzorstvo, ktoré taktiež plnilo určité marketingové ciele, a preto žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, je predčasný a založený na nesprávnom právnom posúdení veci a správny súd uznáva dôvodnosť žalobných bodov, v ktorých žalobca namietal takéto posúdenie veci.

24. So zreteľom na okolnosti prejednávanej veci možno podľa správneho súdu konštatovať, že prezentáciou loga žalobcu (ktoré tvorí jeho obchodné meno) na automobilových pretekoch bezpochyby mohol byť vo verejnosti vytvorený určitý (zrejme pozitívny) vnem o existencii žalobcu, čo mohol byť jeden z dôvodov stojacich za vznikom transakcie. To však pre priznanie práva na odpočítanie dane z prijatej služby samo osebe nestačí. Rozhodujúcou je kladné zodpovedanie otázky, či ide o službu, ktorú žalobcovi poskytol platiteľ dane a či ju žalobca použil alebo použije na svoje zdaniteľné plnenia, na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ tak, ako to predpokladá ustanovenie § 49 zákona o DPH. Inými slovami je potrebné objektívne zhodnotiť, či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov sťažovateľa. Najvyšší správny súd zdôrazňuje, že pre záver o zákonnosti odpočítania dane z prijatej služby dodávateľa nie je rozhodujúce, či išlo o reklamu alebo sponzoring, pretože aj sponzorský odkaz je formou reklamy, hoci protihodnota zaň plní aj iné funkcie.

25. Správny súd je názoru, že dokazovanie priameho a bezprostredného súvisu prijatej reklamnej služby s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami žalobcu na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou nebolo vedené cielene, keď sa pozornosť správcu dane sústreďovala primárne na právnu polemiku ohľadne rozdielu medzi reklamou a sponzoringom a s tým súvisiacou ne/možnosťou odpočtu DPH. Žalobca nebol v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania daňovými orgánmi dôsledne inštruovaný, resp. vedený k tomu, aby tejto otázke venoval náležitú pozornosť, pokiaľ ide o splnenie si jeho dôkaznej povinnosti a aby v tomto smere predkladal dôkazy.

26. Správny súd opakuje, že v prípade, ak sa daňovým orgánom nepodarí dôvodne spochybniť vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, alebo ak daňový

subjekt unesie dôkazné bremeno na preukázanie splnenia materiálnych a formálnych podmienok pre odpočítanie DPH (k prelínaniu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom vid'. rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018 a sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12.2009), možno odpočet DPH odmietnuť len vtedy, 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 Axell test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Axell (C-439/04).

27. Správny súd s poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel k záveru, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Preto správny súd rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku a rozhodnutie žalovaného č. 100332148/2022 zo dňa 17.02.2022 ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 101961150/2021 zo dňa 18.10.2021 podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP zrušil a vec vrátil orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie (§ 191 ods. 3 SSP).

28. V ďalšom konaní bude žalovaný viazaný právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku (§ 191 ods. 6 SSP) a s poukazom na jeho odôvodnenie bude potrebné opätovne zvážiť, či je na základe zisteného skutkového stavu možné prijať záver o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane zo strany žalobcu. Pozornosť správcu dane má byť sústredená na vyriešenie otázky, či ekonomická súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie loga spoločnosti a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb žalobcu bola dostatočne objasnená a či bol preukázaný priamy a bezprostredný súvis prijatej služby s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami žalobcu na výstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou. Žalovaný zoberie do úvahy skutočnosti, že pre posúdenie ich splnenia nie je relevantné, či sa poskytnuté plnenie nazýva sponzoring alebo reklamné služby, ako aj to, že za naplnenia hmotnoprávnych a formálnych podmienok možno odpočet DPH nepriznať len vtedy, ak by bolo v konaní preukázané, že žalobca 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 preukázania splnenia hmotnoprávnych podmienok zaťažuje žalobcu a naopak pri daňovom podvode správcu dane, rešpektujúc právo žalobcu ako účastníka administratívneho konania na riadne a presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia orgánu verejnej správy. V ďalšom konaní sa správca dane opätovne vysporiada s námietkami ohľadom doručovania písomností žalobcovi v prvostupňom konaní.

29. O práve na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, o ktorej výške rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením podľa § 175 ods. 2 SSP.

30. Toto rozhodnutie prijal senát Správneho súdu v Bratislave pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať kasačnú sťažnosť do 30 dní od jeho doručenia, na Správny súd v Bratislave. Ak bolo vydané opravné uznesenie, lehota plynie znovu od doručenia opravného uznesenia len v rozsahu vykonanej opravy.

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 57 SSP) uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy bolo napadnuté rozhodnutie doručené sťažovateľovi, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (sťažnostné body) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

V konaní o kasačnej sťažnosti musí byť sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v zmysle § 449 ods. 1 SSP zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinné zastúpenie advokátom v kasačnom konaní sa nevyžaduje, 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. 2 písm. c) a d); c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.