

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: 5Sf/30/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 0824100528
Dátum vydania rozhodnutia: 31. 07. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Denisa Rybárová Slivová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2025:0824100528.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Denisy Rybárovej Slivovej (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Petra Molčana a JUDr. Kataríny Petráň Vinczeovej, v právnej veci žalobcu: Axalnet, s.r.o., so sídlom Škultétyho 4720/2A, 955 01 Topoľčany, IČO: 36 549 096, právne zastúpený: Advokátska kancelária GROŠAFT & PARTNERS, s.r.o., so sídlom Puškinova 58, 900 01 Modra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101529996/2023 zo dňa 15.06.2023, takto

rozhodol:

Súd žalobu zamietá.

Žalobcovi a žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznáva.

odôvodnenie:

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej ako „správca dane“ alebo prvostupňový správny orgán) rozhodnutím č. 103409972/2022 zo dňa 20.12.2022 (ďalej ako „prvostupňové správne rozhodnutie“) vyrubil daňovému subjektu - žalobcovi 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“) rozdiel dane v sume 1000 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2017.

Správca dane rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca v daňovom konaní nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), pretože nevedel preukázať účel použitia reklamných služieb vyplývajúcich z faktúry č. 1703067, dátum dodania 31.03.2017, za prezentáciu obchodného mena a loga spoločnosti v súvislosti s prezentáciou muzikálu MADAGASKAR, základ dane 4500 Eur, DPH 20% 900 Eur od dodávateľa spoločnosti SARCO, s.r.o. so sídlom Laurinská 3, 811 01 Bratislava (ďalej len „SARCO, s.r.o.“) na podnikateľskú činnosť. Okrem faktúry boli k daňovej kontrole predložené aj zmluva o reklame a hodnotiaca správa ku kultúrnemu podujatiu. V zmysle týchto dokumentov mala byť žalobcovi sa ako reklamnému partnerovi v súvislosti s uvedeným podujatím spoločnosťou SARCO, s.r.o. zabezpečená propagácia rôznymi formami, ako napríklad podporná mediálna kampaň zahŕňajúca: reklamné spoty odvysielané cez televízie, outdoorová reklama - billboardy, LED obrazovka, printová reklama – denníky a dvojtýždenníky. Žalobca ďalej nevedel preukázať účel použitia reklamných služieb vyplývajúcich z faktúry č. 2017037 dátum dodania 31.03.2017, za reklamnú spoluprácu za mesiac marec, základ dane 500 Eur DPH 20% 100 Eur od dodávateľa K – production, s.r.o., Ul. Mieru 34, 955 01 Topoľčany (ďalej len „K – production, s.r.o.“) na podnikateľskú činnosť. K faktúram boli k daňovej kontrole predložené aj zmluvy o reklame a hodnotiace správy k jednotlivým kultúrnym podujatiam uvedeným na faktúrach. V zmysle týchto dokumentov mala byť žalobcovi ako hlavnému

reklamnému partnerovi v súvislosti s týmito podujatiami spoločnosťou K - production, s.r.o. zabezpečená propagácia rôznymi formami, ako napríklad: podporná mediálna kampaň zahŕňajúca: a) reklamné spoty, upútavky odvysielané cez televíziu, b) reklamné spoty odvysielané cez rádiá, c) outdoorová reklama - billboardy, rollup, plagáty, d) printovú reklamu – týždenníky, e) reklamu na webe; umiestnenie loga na plagátoch, vstupenkách, propagačných materiáloch a pozvánkach; umiestnenie loga v mieste konania podujatí; poskytnutie vstupeniek; poskytnutie fotografií z podujatí. Dodávateľská spoločnosť SARCO s.r.o. odkúpila reklamný priestor na každé podujatie od spoločnosti SILVI production s.r.o., obchodný vzťah bol potvrdený konateľmi týchto spoločností. K podujatiam fakturovaným dodávateľom K – production, s.r.o., mala materiály k týmto podujatiam vyhotovovať spoločnosť Kalypso agency SK s.r.o. Materiálna existencia plnení fakturovaných žalobcovi nebola správcom dane spochybnená. Správca dane poukázal na to, že žalobca vykonával hlavnú ekonomickú činnosť – dodávku internetových služieb, prenájom optických okruhov. Slovným označením „axalnet“ nie je pomenovaný žiadny produkt, ktorý dodáva, teda nebol osvedčený ekonomický cieľ reklamnej činnosti uplatniť produkty na trhu. Žalobca v rámci mediálnych kampaní jednotlivých kultúrnych resp. športových podujatí nebol označovaný svojím obchodným menom, ktoré je jedinečné a nezameniteľné. Po zadaní slova axalnet do vyhľadávača obchodného registra dôjde k vyhľadaniu šiestich obchodných spoločností, ktorých súčasťou obchodného mena je slovo axalnet, ktoré majú všetky sídlo v Topoľčanoch a ktoré majú zapísanú okrem iného aj ekonomickú činnosť - poskytovanie služieb prístup do siete Internet (rovnakú ako vykonáva žalobca). Správca dane akceptoval, že voľba formy a typu propagácie spoločnosti je na samotnom daňovom subjekte, avšak podľa neho táto voľnosť neznamená, že zaúčtovaním nákladov na propagáciu/zverejňovanie slova/loga do režijných nákladov sa obsah propagovaného slova/loga stáva automaticky objektívnym a je ho potrebné považovať za výdavok spojený s výkonom ekonomickej činnosti. Správca dane mal za to, že žalobcom zvolená forma propagácie (slovom axalnet) sa nemôže bez ďalšieho preukázovania z jeho strany, považovať za šírenie informácie o spoločnosti Axalnet, s.r.o. Z predložených dôkazov nevyplývalo, že investície vložené žalobcom do zvolenej formy propagácie vytvárajú očakávania, vďaka ktorým bude práve žalobca, a nie niektorá z ostatných piatich spoločností, zviditeľnený.

2. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101529996/2023 zo dňa 15.06.2023 na odvolanie žalobcu postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie. Žalovaný rekapituloval priebeh konania, zistenia správcu dane a podstatné závery prvostupňového rozhodnutia. Žalovaný konštatoval, že správca dane postupoval správne, keď nepriznal nárok na odpočítanie dane z dôvodu porušenia podmienky pre odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH. Podľa žalovaného podstatnou skutočnosťou, pre ktorú bol prijatý záver o porušení podmienky pre odpočítanie dane vyplývajúcej z § 49 ods. 2 zákona o DPH je to, že predmetná služba vo forme, v akej bola poskytnutá (uviedenie slova „axalnet“), jednak nepreukazuje s ktorou konkrétnou spoločnosťou súvisí (v obchodnom registri je šesť spoločností obsahujúcich slovo axalnet) a nemá ani potenciál efektívne prezentovať žalobcu a jeho činnosť ako platiteľa DPH v súvislosti s ním dodávanými tovarmi a službami (uviedenie samotného loga nemá schopnosť oslovit' prípadných odberateľov, alebo informovať spotrebiteľov o existencii a kvalite výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť predaj). Bolo na žalobcovi, aby preukázal, ako investície vložené do prijatej služby, ktorá spočívala len v propagácii označenia „axalnet“, bez uvedenia tovarov a služieb, ktoré žalobca dodáva, mali súvisieť práve s jeho podnikateľskou činnosťou a nie s podnikateľskou činnosťou niektorej z ostatných piatich obchodných spoločností. Z dôkazov predložených žalobcom nebolo preukázané, že investície vložené do ním zvolenej formy propagácie majú ekonomickú súvislosť s dodávkami tovarov a služieb. Zo samotného slova „axalnet“ nevyplýva predmet podnikateľskej činnosti žalobcu, ktorým je nákup a predaj výpočtovej techniky, poskytovanie software, poskytovanie služby prístupu do siete internet. Nebolo teda preukázané, že prijatá služba priamo a bezprostredne súvisí so zdaniteľnými obchodmi žalobcu a že investícia do nej vložená sa môže premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov žalobcu.

Žalovaný k námietke uvedenej v odvolaní, že správca dane v identických veciach týkajúcich sa iného daňového subjektu, žalobca konkrétne poukázal na spoločnosť AXON PRO, s. r. o., rozhodol o oprávnenosti deklarovaných nárokov, uviedol, že v prípade iných rozhodnutí správcu dane, na ktoré je poukazované, nebolo propagované len samotné logo, ale bola uvedená aj slovná informácia vo vzťahu k predmetu podnikania daňového subjektu (komplexné informačné technológie), skutkový stav bol teda odlišný, teda nedošlo k porušeniu zásady daňového konania uvedenej v § 3 ods. 9 Daňového poriadku.

Konanie pred správnym súdom

3. Všeobecnou správnu žalobou zo dňa 28.08.2023 sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia ako aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie. Žalobca namietal, že bol ukrátený na svojich právach, keďže rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, predovšetkým právne závery vyslovené žalovaným nemajú oporu v zistenom skutkovom stave na základe vykonaných dôkazov. Žalobca namietal absenciu dostatočného a presvedčivého odôvodnenia rozhodnutia, majúc za to, že závery sú bez akýchkoľvek logických súvislostí, ktoré by dali jednoznačne odpoveď, ktoré zákonné ustanovenia pre odopretie nároku na odpočet dane boli žalobcom porušené a akými dôkazmi sú tieto tvrdenia správcom dane a žalovaným podporené. Žalobca namietal záver žalovaného, z ktorého vyplýva, že prvostupňové rozhodnutia sú zákonné, pričom žalovaný potvrdil, že došlo k porušeniu § 49 ods. 2 zákona o DPH, ako hmotnoprávnej podmienky. Žalobca poukázal na nelogickosť tvrdení, keďže ak žalovaný potvrdzuje splnenie podmienky v § 49 ods. 1 zákona o DPH pre odpočítanie dane a súčasne potvrdzuje, že nezistil dôvody pre jej obmedzenie podľa pravidiel stanovených judikatúrou ESD, jeho záver o nespĺnení podmienky § 49 ods. 2 zákona o DPH je nezákonný, nakoľko platí, že konštatovanie neexistencie dôvodov pre obmedzenie nároku na odpočítanie dane podľa pravidiel ustálených judikatúrou ESD, tzn. nezistil podvodné konanie – existencia objektívnych dôvodov pre vyslovenie záveru o podvodnom konaní, nesporne zakladá existenciu splnenia podmienky § 49 ods. 2 zákona o DPH, nakoľko skúmanie objektívnych skutočností pre dané vyslovenie je prípustné pri konštatovaní splnenia zákonných hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie dane.

Žalobca namietal, že v zmysle citovanej judikatúry ESD je nesporné, že za kritérium posudzovania súvislosti prijatých zdaniteľných plnení na výstupe, nie je možné považovať výlučne len vecnú súvislosť, t. j. či je najbližšia súvisiaca transakcia sama zdaniteľná. Vo veci žalobcu je potrebné posudzovať, či ako platiteľ dane, realizuje ekonomickú činnosť alebo nie, a v prípade ak túto ekonomickú činnosť realizuje, tak potom má aj u takýchto prijatých plneniach (režijných nákladov) nárok na odpočet dane. Rozhodujúca je všeobecná súvislosť s ekonomickou činnosťou, nie vecná súvislosť v prípade, že služba neviaže na seba príjem, resp. súvisí s niečím čo nie je predmetom dane, napr. oslobodenie od dane. ESD potom aj takúto „všeobecnú súvislosť“ charakterizuje ako priamu a bezprostrednú súvislosť, tzn. nie len vecnú súvislosť. V nadväznosti na uvedené uznáva nárok na odpočet dane u uvedených režijných nákladov podľa článku 168 smernice o DPH, predtým podľa čl. 17 Šiestej smernice. Žalobca vyjadril názor, že v jeho prípade náklady vynaložené na dodanie služby vzhľadom na ich objektívny obsah je potrebné považovať za výdavky spojené s výkonom ekonomickej činnosti žalobcu, ktorých priamym a bezprostredným cieľom bola propagácia žalobcu formou obchodného názvu vo forme loga „axalnet“. Žalobca poukázal na vec iného daňového subjektu AXON PRO, s.r.o., ANIMA, s.r.o., u ktorých správca dane za rovnakých okolností prijal záver, že hmotnoprávne podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane boli splnené.

4. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe zo dňa 07.11.2024 vo veci otázky súvisu reklamných služieb s transakciami na výstupe, ako podmienky práva na odpočítanie DPH v prospech zdaniteľnej osoby, poukázal na rozhodovacia činnosť Súdneho dvora EÚ, a to konkrétne na rozhodnutie C-334/20 zo dňa 25.11.2021 Amper Metal Kft. citované aj v rozsudku Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31.01.2022. Žalovaný prihliadal na všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným transakciám, pričom na účely zákona o DPH v prvom rade posudzoval splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane. Žalobca preukázateľne nespĺnil podmienky podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH. Služba v podobe prezentácie loga „axalnet“ priamo a bezprostredne nesúvisí s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami žalobcu na výstupe, prípadne s celkovou hospodárskou činnosťou žalobcu ako súčasťou všeobecných nákladov, pretože neboli prezentované žiadne informácie o konkrétnych zdaniteľných plneniach (tovaroch a službách) uskutočňovaných žalobcom v rámci jeho ekonomickej činnosti, pričom v OR SR sa nachádza šesť obchodných spoločností, ktoré v názve obsahujú slovo „axalnet“, tzn. že prezentácia tohto slova bez ďalších informácií nepreukazuje súvis prijatej služby s ekonomickou činnosťou žalobcu a nepreukazuje ani jednoznačný súvis s hospodárskou činnosťou konkrétnej obchodnej spoločnosti (žalobcu).

Žalovaný poukázal na uznesenie č. k. 48/2024-12 zo dňa 06.02.2024 (pozn. správneho súdu: správne má byť spisová značka č. k. IV. ÚS 48/2024-12) vo veci sťažovateľa NOLVER, s.r.o., ktorým Ústavný súd SR potvrdil rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sfk/6/2021 z 28. septembra 2023. Najvyšší správny súd SR vo svojom rozhodnutí potvrdil závery o nepreukázaní splnenia hmotnoprávnych podmienok na vznik nároku na odpočet DPH založené správcom dane na § 49 ods. 2 zákona o DPH; potvrdil, že sťažovateľ nepreukázal účel použitia reklamných služieb od dodávateľa na vlastnú podnikateľskú činnosť. Zo záverov formulovaných súdmi oboch inštančných stupňov vyplynulo, že

sťažovateľ nepreukázal súvis poskytnutej služby (reklamy spočívajúcej vo všeobecnosti nápisu) s jeho ďalšími zdaniteľnými obchodmi. V tejto súvislosti ústavný súd odkázal na závery súdneho dvora formulované v rozhodnutí C-432/15, bode 45: „...skutočnosť, že určenie priamej a bezprostrednej súvislosti medzi poskytnutou službou a celkovou zdaniteľnou ekonomickou činnosťou sa musí vykonať so zreteľom na objektívny obsah tejto poskytnutej služby, nevyklučuje zohľadnenie výlučného dôvodu dotknutej transakcie, lebo tento dôvod treba považovať za kritérium na určenie objektívneho obsahu. Ak je preukázané, že transakcia nebola uskutočnená na účely zdaniteľných činností zdaniteľnej osoby, túto transakciu nemožno považovať za bezprostredne a priamo súvisiacu s uvedenými činnosťami v zmysle judikatúry Súdneho dvora, aj keby vzhľadom na svoj objektívny obsah podliehala zdaneniu DPH (rozsudok z 21. februára 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, bod 29).“

5. Žalobca právo podať repliku nevyužil.

6. Na pojednávanie dňa 31.07.2025 sa nedostavil žiaden z účastníkov konania, neúčast' ospravedlnili a súhlasili s prejednaním veci v ich neprítomnosti.

Právny rámec

7. Podľa § 19 ods. 2 veta prvá zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

8. 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.

9. 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.

10. 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.

11. Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov – (ďalej len „Daňový poriadok“) 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.

12. 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.

Posúdenie veci správnym súdom

13. Správny súd v Banskej Bystrici ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutie a postup žalovaného ako aj správcu dane na nariadenom pojednávaní, vychádzajúc zo stavu existujúceho v čase vydania rozhodnutia (§ 135 ods. 1 SSP), rešpektujúc nastúpené účinky koncentrácie rozsahu a dôvodov žaloby v zmysle úpravy § 183 SSP, viazaný žalobnými bodmi (§ 134 ods. 1 SSP), a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju zamietol podľa § 190 SSP z nasledovných dôvodov:

14. Námietku nepreskúmateľnosti rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa a žalovaného z dôvodu absencie presvedčivého odôvodnenia a hodnotenia dôkazov jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú. Napadnuté rozhodnutia v inštančnom postupe spĺňajú všetky formálne ako aj obsahové náležitosti. Preskúmané rozhodnutia obsahujú označenie skutočností,

ktoré boli podkladom rozhodnutí, akými úvahami sa finančné orgány riadili pri hodnotení dôkazov, vysporiadanie s námietkami a použitie právnych predpisov.

15. Pokiaľ žalobca považoval splnenie podmienky v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH zo svojej strany za preukázané tým, že faktúry za reklamné služby považoval za svoje režijné náklady, pretože ako tvrdí v žalobe, vzhľadom na ich objektívny obsah je ich potrebné považovať za výdavky spojené s výkonom ekonomickej činnosti daňového subjektu, ktorých priamy a bezprostredným cieľom bola propagácia spoločnosti, ide o nesprávny právny názor. Rozhodovacia činnosť SD EÚ ako aj Najvyššieho správneho súdu SR nepodporuje tento záver žalobcu, že náklady na propagáciu žalobcu sú automaticky považované za náklady súvisiace s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby.

16. 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.) vyslovil záver, že:

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.

40. Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba dospieť k záveru, že článok 168 písm. a) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, 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 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.“

(pozn. súdu: v slovenskom preklade citovaného rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-334/20 Amper Metal Kft. zo dňa 25.11.2021 nastala chyba pri preklade namiesto transakciami na výstupe je uvedené transakciami na vstupe, správny súd už uviedol významovo správne znenie)

17. Pokiaľ ide vznik a rozsah práva na odpočítanie dane, SD EÚ konštantne odkazuje na svoju ustálenú judikatúru, podľa ktorej existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie dane je v zásade potrebná na to, aby sa priznalo zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a tiež na určenie rozsahu takéhoto práva. Súdny dvor však spresňuje, že právo na odpočítanie dane sa rovnako priznáva zdaniteľnej osobe dokonca 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.

18. SD EÚ tak učinil v rozsudku C-696 zo dňa 13.06.2024 (C SPRL), v ktorej uviedol:

„86. V tejto súvislosti Súdny dvor spresnil, že na to, aby sa zdaniteľnej osobe priznalo právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, je v zásade nevyhnutné, aby existovala priama a bezprostredná súvislosť medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou transakciou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie. Právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných transakcií na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie [rozsudok z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 45 a citovaná judikatúra].

87. Právo na odpočítanie v prospech zdaniteľnej osoby je však prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť všeobecných nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov

alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby [rozsudok z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 46 a citovaná judikatúra].

88. V jednom alebo druhom prípade je nevyhnutné, aby náklady na tovar alebo služby na vstupe boli zahrnuté do ceny konkrétnych transakcií na výstupe alebo do ceny tovarov alebo služieb poskytovaných zdaniteľnou osobou v rámci jej hospodárskej činnosti [rozsudok z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 47 a citovaná judikatúra].

89. Okrem toho Súdny dvor spresnil, že existenciu súvislosti medzi transakciami treba posúdiť vzhľadom na jej objektívny obsah. Daňovým orgánom a vnútroštátnym súdom prináleží prihliadať na všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným transakciám, a zohľadniť iba tie transakcie, ktoré objektívne súvisia so zdaniteľnou činnosťou zdaniteľnej osoby. V tomto zmysle bolo rozhodnuté, že treba zohľadniť skutočné používanie tovarov a služieb nadobudnutých na vstupe zdaniteľnou osobou a výlučný dôvod tohto nadobudnutia, pričom toto nadobudnutie treba považovať za kritérium na určenie objektívneho obsahu (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. októbra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 28, a z 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odpočítanie DPH súvisiacej s vkladom spoločníka), C-98/21, EU:C:2022:645, bod 49 a citovanú judikatúru].

90. Preto ak je preukázané, že transakcia nebola uskutočnená na účely zdaniteľných činností zdaniteľnej osoby, túto transakciu nemožno považovať za bezprostredne a priamo súvisiacu s týmito činnosťami v zmysle judikatúry Súdného dvora, aj keby táto transakcia vzhľadom na svoj objektívny obsah podliehala zdaneniu DPH (rozsudok z 8. novembra 2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, bod 37 a citovaná judikatúra)

99. Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na tretiu otázku odpovedať tak, že článok 168 písm. a) smernice 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že na preukázanie existencie priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe na jednej strane a transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie dane na druhej strane treba určiť objektívny obsah týchto transakcií, čo predpokladá zohľadnenie všetkých okolností, za ktorých došlo k uvedeným transakciám, a to najmä skutočného používania tovarov a služieb nadobudnutých zdaniteľnou osobou na vstupe, ako aj výlučného dôvodu tohto nadobudnutia, pričom zvýšenie obratu alebo zvýšenie objemu zdaniteľných transakcií nie sú v tejto súvislosti relevantnými skutočnosťami.“

19. Dôkazné bremeno ohľadom splnenia tejto tzv. tretej hmotnoprávnej podmienky spočíva na žalobcovi. Ohľadom otázky dôkaznej úrovne v súvislosti s dokumentmi vyžadovanými na preukázanie splnenia hmotnoprávnej podmienky priamej a bezprostrednej súvislosti na výstupe sa vyjadril v jednom z ostatných rozhodnutí aj Najvyšší správny súd. V rozsudku sp. zn. 3Sfk/103/2022 zo dňa 31.01.2024, bod 26, uviedol, že objektívne zhodnotenie, či služby dodávateľa priamo a bezprostredne súvisia s ďalším zdaniteľnými obchodmi žalobcu a či sa investícia do takejto prezentácia mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov žalobcu, je možné overiť zo strany správcu dane 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.

20. Správca dane správne konštatoval, že z dôkazov predložených žalobcom k výkonu daňovej kontroly automaticky nevyplývalo, že investície vložené žalobcom do zvolenej formy propagácie súviseli s celkovou hospodárskou činnosťou žalobcu. Jednak propagované bolo iba slovo axalnet, pričom v obchodnom registri je šesť spoločností obsahujúcich slovo axalnet, ďalej nebolo zo strany žalobcu vierohodne vysvetlené, prečo na propagáciu loga žalobcu bez súvislosti s propagáciou poskytovaných služieb zvolil práve reklamné služby od dodávateľov, ktoré zvolil.

21. Bolo teda na žalobcovi, aby pred správcou dane inými dôkazmi preukázal, či investície vložené do zvolenej formy propagácie, nákup predmetných služieb od dodávateľov SARCO, s.r.o. a K-production, s.r.o. tvoria súčasť všeobecných nákladov žalobcu ako zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacim cenu tovarov a služieb, ktoré žalobca poskytuje. Žalobca takéto dôkazy nepredložil ani v námietkach k protokolu ani na výzvu správu dane č. 102833488/2022 zo dňa 19.10.2022.

22. Pokiaľ správca dane a žalovaný uzavreli vec tak, že ekonomická súvislosť medzi posudzovaným typom prezentácie loga žalobcu a jej prínosom pre dodávky tovarov a služieb žalobcu nebola dostatočne objasnená, jedná sa o záver podporený absenciou dôkaznej snahy zo strany žalobcu.

23. Námietku žalobcu, v ktorej poukazuje na § 3 ods. 9 Daňového poriadku a argumentuje vecou iného daňového subjektu AXON PRO, s.r.o., ANIMA, s.r.o., kedy správca dane za rovnakých okolností prijal záver, že hmotnoprávne podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane boli splnené, vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú. Správny súd poukazuje na to, že problematika dodania služby spočívajúcej v prezentácii loga firmy ako reklamného partnera prešla judikatórnym posunom od toho, že finančné orgány považovali takéto plnenie za sponzoring, a teda nepodliehalo nároku na odpočet DPH až po ustálenie, že aj uvedenie loga ako propagácia predstavuje službu.

24. Z rozsudku NSS SR sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31.01.2022, do ktorého sa premietli závery rozsudku Súdneho dvora EÚ zo dňa 25.11.2021 vo veci C-334/20, Amper Metal Kft. proti Nemzeti Adóés Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága vyplýva, že Najvyšší správny súd SR pre účely dane z pridanej hodnoty vyhodnotil, že odplatné zabezpečenie mediálneho priestoru platiteľom dane pre daňový subjekt ako reklamného partnera podujatia a prezentácie jeho loga a predmetu jeho činnosti na propagačných materiáloch je na účely zákona o DPH bezpochyby ekonomickou činnosťou (podnikaním), 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 DPH mohlo ísť len o dodanie služby, pri ktorej vznikla daňová povinnosť, pretože služba bola poskytnutá za protihodnotu v tuzemsku zdaniiteľnou osobou, ktorá konala v postavení zdaniiteľnej osoby. Najvyšší správny súd SR ďalej poukázal na to, že Zákon o DPH na účely odpočítania dane z prijatých služieb posudzovaného druhu nerobí rozdiel medzi reklamou, sponzoringom, či inou mediálnou prezentáciou a že 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 považuje aj obchodné meno podnikateľa (§ 2 ods. 1 písm. a) a písm. b) zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame). Poukázal aj na to, že pojem sponzoring definuje zákon č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii v znení neskorších predpisov 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.

V rozsudku sp. zn. 2Sfk/9/2021 zo dňa 27.06.2022 potvrdil NSS 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.

Z vyššie uvedeného ako aj rozsudkov spomínaných vyššie vyplýva, že problematika poskytnutia služby vo forme loga sa aj pred finančnými orgánmi z právneho hľadiska ešte ustáľuje a vymedzuje, a preto pokiaľ iný správca dane považoval uvedenie loga daňového subjektu s dodatkom o činnosti tohto subjektu za postačujúce na konštatovanie splnenia tzv. tretej hmotnoprávnej podmienky nároku na odpočítanie DPH (použitie na vlastnú ekonomickú činnosť), pravdepodobne zohľadňujúc aj ostatné okolnosti prípadu, pričom iný správca dane (prípád spoločnosti ANMIMA) sa tzv. treťou hmotnoprávneho podmienkou ani nezaoberal, ale zameral sa na podvodné konanie (pozn. správneho súdu: vec je súdu známa, keďže bola rozhodovaná konajúcim senátom pod sp. zn. BB-73S/38/2022), podľa správneho súdu takéto rozdiely v praxi finančných orgánov v okolnostiach predmetnej veci nemožno hodnotiť ako porušenie precedenčnej zásady podľa § 3 ods. 9 Daňového poriadku. Najvyšší správny súd v rozhodnutí sp. zn. 1Sfk/6/2021 zo dňa 29.09.2023, bod 25, na ktoré poukázal žalovaný, ktoré prešlo aj testom ústavnosti, uviedol, že nie akákoľvek reklamná služba, ktorú daňový subjekt prijal, vedie k vzniku nároku na odpočet DPH z takejto služby. Pokiaľ vo veci ANMIMA sa správca dane nezaoberal treťou hmotnoprávnou podmienkou, nemožno podľa správneho súdu z tohto vyvodiť, že v každom inom prípade reklamných služieb spočívajúcich v propagácii loga je automaticky táto splnená.

25. S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti a z uvedených dôvodov správny súd dospel k záveru, že námietky uvedené v správnej žalobe neodôvodňovali zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného, a preto žalobu ako nedôvodnú v celom rozsahu podľa § 190 SSP zamietol.

26. O náhrade trov konania správny súd rozhodol vo vzťahu k žalobcovi podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario tak, že žalobcovi, ktorý nemal v konaní úspech, náhradu trov konania nepriznal. Rovnako

správny súd nepriznal náhradu trov ani žalovanému podľa § 168 SSP a contrario, pretože nevzhladol v okolnostiach prípadu výnimočnosť dôvodov pre priznanie náhrady trov konania žalovanému ako orgánu štátnej správy.

27. Rozhodnutie správneho súdu bolo prijaté pomerom hlasov 3 : 0.

Rozhodnutie správneho súdu bolo prijaté pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ak to zákon pripúšťa (§ 439, § 440 SSP) v lehote 1 mesiaca od doručenia rozhodnutia správneho súdu, prostredníctvom správneho súdu, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal. O kasačnej sťažnosti rozhoduje Najvyšší správny súd Slovenskej republiky.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia, 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.

Kasačnú sťažnosť 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 správny súd 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.