

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sfk/31/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5020200119
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 10. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: Mgr. Kristína Babiaková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5020200119.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa), zo sudkyne JUDr. Anity Filovej a sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD. v právnej veci žalobkyne: KAMEŇOLOMY Liptovské Kľačany, s. r. o., so sídlom Za mostom 1011/43, 031 04 Liptovský Mikuláš, IČO: 36 412 490, právne zastúpená advokátskou kanceláriou: ŠTELLMACHOVÁ & PARTNERS s. r. o., so sídlom Hurbanova 1243/18, 031 01 Liptovský Mikuláš, IČO: 36 861 251, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100390070/2020 zo dňa 7. februára 2020, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31 S 38/2020-165 zo dňa 29. septembra 2021, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 31 S 38/2020-165 zo dňa 29. septembra 2021 zrušuje a vec vracia Správnemu súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Liptovský Mikuláš (ďalej aj len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobkyne kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2017 a o jej výsledku vyhotovil protokol č. 101838786/2019 zo dňa 31. júla 2019.
2. Na základe vykonanej kontroly správca dane vydal rozhodnutie č. 102302494/2019 zo dňa 7. októbra 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobkyňa za zdaňovacie obdobie december 2017 určil rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 8.000,- €, nepriznal nadmerný odpočet v sume 4.867,95 € a vyrubil žalobkyňu daň v sume 3.132,05 €. Správca dane žalobkyňu neuznal uplatnené právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry od spoločnosti VH - AUTORACING s.r.o. č. 102017100 zo dňa 29. decembra 2017 za propagáciu firmy na reklamnej ploche predmetnej firmy za december 2017 v sume základ dane 40.000,- €, DPH v sume 8.000,- €, celková suma faktúry 48.000,- €.
3. Žalovaný rozhodnutím č. 100390070/2020 zo dňa 7. februára 2020 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“ alebo „žalované rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie.
4. Žalovaný dal do pozornosti, že žalobkyňa počas daňového konania predložila uzatvorenú zmluvu so spoločnosťou VH - AUTORACING s.r.o., objednávku k dodávateľskej faktúre, dokumenty a doklady preukazujúce propagáciu žalobkyne na reklamnej ploche dodávateľa a CD nosič s fotodokumentáciou. V nadväznosti na výzvu správcu dane na predloženie dôkazov týkajúcich sa použitia reklamnej služby v zmysle § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), účinkov reklamy na predmet podnikania, žalobkyňa predložila knihu pohľadávok po jednotlivých partneroch za roky 2017 a 2018.
5. Z uzatvorenej zmluvy medzi žalobkyňou a dodávateľom bolo zistené, že dodávateľ sa zaviazal vykonať podľa požiadaviek žalobkyne reklamu - umiestnenie reklamného textu za dohodnutých podmienok a záväzok žalobkyne za túto reklamu zaplatiť. Reklamný text mal byť umiestnený na

podujatiach rally - preteky automobilov do vrchu zaradené do seriálu Majstrovstiev Slovenskej republiky a strednej Európy pre rok 2017 a na doprovodných vozidlách počas celého roka. Text mal byť umiestnený na vozidle Ford Fiesta R5 a na doprovodných motorových vozidlách. Mal zahŕňať propagáciu loga, obchodného mena a činnosti žalobkyne podľa jej požiadaviek.

6. Z predloženej fotodokumentácie mal správca dane a žalovaný za preukázané, že poskytnutie reklamného plnenia spočívalo v umiestnení loga žalobkyne na pretekárske motorové vozidlo I. I. E.X vo vlastníctve dodávateľa a na sprievodných vozidlách. Logo pozostávalo z obrysu dvoch vrchov a slovného nápisu Kameňolomy Liptovské Kľačany. Text ale nezahŕňal celé obchodné meno a činnosť žalobkyne. Fakturovanú reklamnú službu dodávateľská spoločnosť poskytla na podujatí Szilveszter rally 2017 na Hungaroringu (27. až 29. decembra 2017).

7. Počas daňovej kontroly sa pred správcu dane dostavil aj konateľ dodávateľa pán Vladimír Hanuš, ktorý uviedol, že spoločnosť VH - AUTORACING s.r.o. sa zaoberá pneuservisom, autoservisom ako aj motoristickým športom. Žalobkyňa mala pána Hanuša osloviť vo veci poskytnutia reklamných služieb na základe odporúčania iného obchodného partnera. Dodávateľská spoločnosť mala v roku 2017 troch zamestnancov, sídlila v prenajatých priestoroch a mala vo vlastníctve pretekárske vozidlo I. I. E.X, ktoré využívala na pretekárske účely. Potvrdil vystavenie spornej faktúry pre žalobkyňu, skutočnosť, že bola zaúčtovaná, ako aj to, že daň bola riadne odvedená do štátneho rozpočtu. Išlo o propagáciu žalobkyne na automobilových pretekoch. Reklamný text zahŕňal propagáciu loga, obchodného mena a činnosti objednávateľa podľa požiadaviek objednávateľa. Dátum dodania na faktúre bol uvedený podľa toho, ako sa konali preteky. Označil tiež subdodávateľa polepov na pretekárske vozidlo.

8. Na základe vyššie uvedeného dôkazného stavu správca dane a žalovaný spochybnili, či umiestnenie loga žalobcu na vozidle I. I. E.X, ktoré sa zúčastnilo podujatia rally a na doprovodných vozidlách, bolo možné považovať za reklamnú službu na účely zákona o DPH. Podľa názoru žalovaného uvedenie loga žalobkyne na dotknutých vozidlách nemalo výpovednú hodnotu k tovaru alebo službe, ktoré žalobkyňa poskytuje. S ohľadom na charakter športového podujatia a povahu podnikateľskej činnosti žalobkyne (predaj kameniva) nie je možné očakávať, že na športovom podujatí by bolo možné nadväzovať obchodné vzťahy k predmetu podnikania žalobkyne. Športové podujatia, na ktorých bolo propagované logo žalobkyne, nie sú platformou typickou pre prezentáciu činnosti a produktov žalobkyne za účelom uzatvárania nových obchodov. Nebolo pritom preukázané, že by na spornom podujatí bola reálne prezentovaná podnikateľská činnosť žalobkyne a jej produkty. Činnosť žalobkyne nie je tak všeobecne známa, že by už samotné logo v divákoch evokovalo jej obchodnú činnosť. V konaní tak nebolo preukázané, že by sa na podujatiach, kde mala byť propagovaná žalobkyňa, reálne prezentovala podnikateľská činnosť žalobkyne, jednotlivé produkty či služby. Samotné logo, v ktorom sa nenachádza slovo kamenivo, podľa názoru žalovaného nepropaguje žiadne produkty, neporovnáva ich s inými, nevyzdvihuje ich kvalitu a nepredstavuje teda podnet ku kúpe či zvýšeniu predaja produktov žalobkyne. Žalovaný tiež zdôraznil, že žalobkyňa má v obchodnom registri zapísaných 11 činností.

9. Keďže zákon o DPH neobsahuje definíciu reklamných služieb, žalovaný vychádzal z rozhodnutia Európskeho súdneho dvora vo veci C - 68/92, kde bola reklamná činnosť definovaná ako aktivita smerujúca k šíreniu odkazu a informovanosti spotrebiteľa o existencii a vlastnostiach výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich dopyt. V prípade žalobkyne však samotné uvedenie loga podľa názoru žalovaného tento účel plniť nemôže. Nešlo preto o poskytnutie reklamných služieb, ale o sponzorský odkaz. Sponzorský odkaz síce tiež nie je definovaný v zákone o DPH, správca dane však prihliadol na jeho definíciu v § 38 zákona č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii a o zmene zákona č. 195/2000 Z. z. o telekomunikáciách v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o vysielaní a retransmisii“).

10. Podľa názoru žalovaného teda poskytnuté zdaniteľné plnenie nepredstavovalo reklamnú službu a nepreukázalo sa, že by bolo použité na dodávky vlastných tovarov a služieb. Nebola preto splnená podmienka podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH a žalobkyňa následne nebola priznané odpočítanie dane zo sporného obchodu.

11. Žalovaný v druhom rade poukázal aj na všeobecnosť faktúry č. 102017100 zo dňa 29. decembra 2017, ktorej predmetom je propagácia žalobkyne na reklamnej ploche dodávateľa za december 2017. Faktúra neobsahuje konkretizáciu, o akú propagáciu ide (nie je určené miesto, čas a ani forma) a ani nekonkretizuje samotnú reklamnú plochu. Ako množstvo sa uvádza len 1,00 bez uvedenia jednotky množstva. Faktúra sa neodvoláva na žiadnu objednávku, dodací list a ani zmluvu. Medzi faktúrou a zmluvou tak nie je podľa názoru žalovaného vytvorená preukázateľná väzba.

II. Konanie pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

12. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“). Žalobkyňa v podanej správnej žalobe zdôraznila, že žalovaný a ani správca dane nepopreli, že žalobkyňa boli zazmluvnené a fakturované služby dodané, toto sa v konaní naopak

preukázalo. Dôvodom odopretia práva na odpočítanie dane však bolo to, že správca dane a žalovaný poskytnuté plnenie nepovažovali za reklamné služby a nepovažovali za preukázané, že predmetné plnenie použila žalobkyňa na dodávku vlastných tovarov. Práve tento názor žalovaného a správcu dane aj žalobkyňa spochybnila.

13. Žalobkyňa argumentovala, že preukázala prijatie reklamných služieb na účely podnikania. Každá činnosť, ktorú žalobkyňa vykonáva, je ekonomická činnosť, žalobkyňa nevykonáva žiadne plnenia oslobodené od dane. Nemohla preto ani logicky prijať reklamné služby na iný účel, než na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ dane. Podľa názoru žalobkyne je rozhodujúce, že sledovaným účelom Zmluvy o vykonaní reklamy, na základe ktorej bolo preukázateľne plnené, bolo zo strany žalobkyne získať reklamu podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o reklame“). Žalovaný a správca dane preto mali najmä skúmať, či dodávané služby propagovali žalobkyňu a jej obchodnú činnosť. Dodávané služby mali takú povahu, keďže (v súlade so zmluvou) išlo o propagáciu loga, obchodného mena a činnosti žalobkyne s cieľom uplatniť ňou poskytované produkty a služby na trhu. Uvedením obchodného mena a loga na motoristických akciách bola podľa nej zabezpečená prezentácia žalobkyne a jej podnikateľských aktivít (tovarov - kamenivo) ako jedného z definičných znakov reklamy. Už zo samotného loga a obchodného mena žalobkyne pritom musí byť zrejmé a nespochybniteľné, v akej oblasti podniká a aké produkty a služby žalobkyňa ponúka. Samotné logo a obchodné meno totiž obsahuje označenie jediného a nosného produktu, ktorý žalobkyňa ponúka na trhu - kamenivo. Logo a obchodné meno žalobkyne tak, podľa jej názoru, má dostatočne jasnú výpovednú hodnotu o činnosti žalobkyne, jej podnikaní a jej produktoch. Podľa názoru žalobkyne nie je reálne, aby pri realizácii reklamy musela vždy uvádzať aj výpočet vlastností a charakteru ponúkaných tovarov a služieb, či ich porovnanie s inými. Zneprehľadňovalo by to samotnú reklamnú informáciu. Okrem toho reklama bola umiestnená na dynamickom predmete - vozidle. Pri takomto reklamnom predmete je racionálnejší prístup prezentácie prostredníctvom loga než podrobnejšieho textu. Žalobkyňou zvolená reklama tak bola spôsobilá vytvoriť vnem u potenciálnych zákazníkov.

14. Podľa názoru žalobkyne je možné potenciálnych zákazníkov získať na akomkoľvek mieste a v akomkoľvek čase. Správanie zákazníkov v tomto smere nemožno odhadnúť, preto žalobkyňa považuje za nesprávne úvahy žalovaného o neracionálnom postupe, ak žalobkyňa svoje produkty reklamovala na motoristickom športovom podujatí. Okrem toho sa autošportu venujú skôr muži, pričom žalobkyňou predávaný tovar (kamenivo) je skôr „mužským“ produktom.

15. Žalobkyňa argumentuje, že vecná súvislosť nákladov na reklamu so zdaniteľnými príjmami a podnikateľskou činnosťou žalobkyne nie je priamo merateľná. Reklama má zo svojej povahy hospodársky dopad na podnikateľskú činnosť, tento efekt sa však nemusí vždy prejavíť v podobe nových zákazníkov či zvýšeným dopytom po produktoch. To však neznamená, že nejde o reklamu. Žalobkyňa dodala, že v rokoch 2016 až 2018 dosahovala nemalé zisky, ale nie je možné, aby preukázala, či to bolo v dôsledku tržieb zákazníkov získaných na základe reklamy alebo nie. V tejto súvislosti žalobkyňa poukázala na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžf 64/2016 zo dňa 6. marca 2018, podľa ktorého viazať právo na odpočítanie dane len na preukázanie efektívnosti reklamy a súčasne túto efektívnosť merať výlučne novými kontraktmi uzavretými v príčinnej súvislosti s reklamou, je neprípustným zjednodušením variabilnosti pôsobenia reklamy na trhu a väzieb jej účinkov na podnikanie. Miera ovplyvnenia ľudského správania sa reklamou totiž nie je exaktne merateľná.

16. Podľa názoru žalobkyne je tiež rozhodnutie žalovaného nedostatočne a nelogicky odôvodnené. A to nielen s prihliadnutím na vyššie uvedené, ale aj s ohľadom na skutočnosť, že sa vôbec nevysporiadal s argumentáciou žalobkyne o nemožnosti posudzovania predmetného prípadu ako sponzoringu. Na žalobkyňu sa totiž nevzťahuje zákon o vysielaní a retransmisii, na ktorý správca dane a žalovaný odkazujú.

17. Správny súd rozsudkom č. k. 31 S 38/2020 - 165 zo dňa 29. septembra 2021 (ďalej len „napadnutý rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

18. Podľa názoru správneho súdu je rozhodnutie žalovaného nepreskúmateľné a nedostatočne odôvodnené v časti vysporiadania sa s otázkou povahy plnenia dodávateľa (umiestnenia zobrazenia obrysu dvoch vrcholov a nápisu na motorovom vozidle I. I. E.X) ako reklamy, resp. sponzoringu/ sponzorského odkazu. Nedostatok rozhodnutia žalovaného vidí správny súd v tom, že žalovaný pomerne obširne zhrnul vykonané dokazovanie (napr. výsluch pána Vladimíra Hanuša, konateľa dodávateľa a zmluvu o vykonaní reklamy zo dňa 1. decembra 2017), avšak opomenul vyhodnotiť tieto dôkazy. Podľa správneho súdu z výsluchu pána Hanuša vyplýva, že tento bol oslovený žalobkyňou za účelom poskytnutia reklamných služieb, ktoré mali spočívať v umiestnení reklamy na vozidlách I. I. E.X (v

roku 2017) a na doprovodných vozidlách počas pretekov. Malo ísť o propagáciu loga, obchodného mena a činnosti objednávateľa podľa požiadaviek objednávateľa. Správny súd tiež poukázal aj na zmluvné vymedzenie reklamnej činnosti. Podľa názoru správneho súdu sa žalovaný nedostatočne vysporiadal s argumentáciou žalobkyne viažucou sa práve k úprave pojmu reklamy podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o reklame, ktorá vymedzuje reklamu ako inštitút bezpochyby účelom najbližší reklamným službám, ktoré boli predmetom dohody medzi žalobkyňou a jej dodávateľom. Aj v samotnej uzatvorenej zmluve je podľa správneho súdu uvedený pojem reklama ako záväzok dodávateľa, rovnako svedok pán Hanuš označil služby ako reklamu. V rozhodnutí žalovaného tiež podľa názoru správneho súdu chýbalo vymedzenie sponzorského odkazu a jeho definičných znakov a bližšie odôvodnenie pomocnej aplikácie zákona o vysielaní a retransmisii. Osobitne v situácii, ak je sponzorstvo upravené aj v iných predpisoch (§ 50 zákona č. 440/2015 Z. z. o športe). Rozhodnutie žalovaného tiež rezignovalo na vysporiadanie sa s argumentáciou žalobkyne o jej neprimeranom zaťažení požiadavkou produkovať dôkazy o zvýšenom dopyte po jej produktoch alebo v získaní nových partnerov ako dôsledkov uplatnenej reklamy.

19. Druhým dôvodom pre zrušenie rozhodnutia žalovaného bolo podľa názoru správneho súdu to, že žalobkyňa nemala možnosť oboznámiť sa s podkladom rozhodnutia žalovaného a správcu dane, ktoré tvorili do úradného slovenského jazyka nepreložené rozsudky Súdneho dvora Európskej únie C-68/92 a C-69/92. Hoci na týchto rozhodnutiach založili príslušné orgány svoje rozhodnutia, tieto netvorila súčasť administratívneho spisu. Žalobkyňa tak nebolo umožnené oboznámiť sa s podkladom rozhodnutia tvoreným už uvedeným rozsudkami Súdneho dvora Európskej únie. Z dôvodu absencie ich prekladu ani nemožno očakávať, že tieto budú účastníkom konania všeobecne známe. Správny súd podporne poukázal aj na svoj rozsudok v obdobnej veci vedenej pod sp. zn. 30 S 51/2020.

III. Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

20. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný - sťažovateľ kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) a navrhol, aby kasačný súd rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

21. Sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti namieta záver správneho súdu o nepreskúmateľnosti jeho rozhodnutia. Uvádza, že z dôkazov predložených žalobkyňou zistil, že skutočným predmetom plnenia deklarovaného dodávateľa bolo umiestnenie (iba) loga žalobkyne na motorových vozidlách dodávateľa. Iné plnenie preukázané nebolo, pričom v tomto ťažila dôkazná povinnosť žalobkyňa. Z pohľadu sťažovateľa tak nebolo určujúce, čo bolo zmluvne dojednané (zmluva tvorila iba právny rámec plnenia), fakturované (faktúra bola značne všeobecná) a čo tvrdil svedok Hanuš o zmluvnej spolupráci. Určujúce boli zistenia správcu dane a sťažovateľa vyplývajúce z predloženej fotodokumentácie poskytnutej služby. Skutočnosť, že predmetom plnenia bolo len umiestnenie loga žalobkyne na vozidlách dodávateľa bola v konaní medzi žalobkyňou a sťažovateľom nesporná.

22. Bolo úlohou správcu dane a sťažovateľa, aby vyššie uvedeným skutkovým zisteniam dali právny rámec posúdenia povahy poskytnutej služby. Sťažovateľ opätovne akcentuje, že reklamné služby nie sú v zákone o DPH definované, bolo preto jeho úlohou, aby vychádzal z ich poňatia v judikatúre Súdneho dvora Európskej únie a nie zo zákona o reklame. Ide pritom o pojem európskeho práva, ktorý nemožno v jednotlivých štátoch vykladať rozdielne. Koncept reklamy podľa názoru sťažovateľa nevyhnutne zahŕňa šírenie odkazu smerujúceho k informovaniu spotrebiteľa o existencii a vlastnostiach výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť jeho odbyt. Výber prostriedkov reklamy je pritom na rozhodnutí podnikateľského subjektu, cieľa reklamnej kampane, hospodárnosti a jej účinnosti. Spôsob prezentácie, ktorý v predmetnej veci žalobkyňa zvolila, nemôže vyvolať u potenciálnych zákazníkov vnem o jej činnosti. Išlo totiž len o uvedenie loga, bez informácie o predmete činnosti, poskytovaných produktoch a službách, bez ich porovnania s inými produktami a pod. Nejde teda o činnosť schopnú podporiť predaj produktov, nejde o podnet ku kúpe alebo zvýšeniu predaja produktov.

23. Sťažovateľ zdôrazňuje, že nepovažoval za správne úvahy správcu dane o sponzorskom odkaze s aplikovanou pomôckou - zákonom o vysielaní a retransmisii. Preto vo svojom rozhodnutí od tohto označenia upustil a sporné plnenie posudzoval ako prezentáciu loga žalobkyne na reklamnej ploche, teda iné ako reklamné plnenie. Žalobkyňa by navyše v kontexte zistení sťažovateľa neobstála ani z hľadiska posudzovania reklamy podľa zákona o reklame.

24. Rovnako sťažovateľ dodáva, že je uzročený s rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1 Sžf 64/2016 zo dňa 6. marca 2018. V prípade žalobkyne ale ide o odlišný prípad, nešlo o prezentáciu loga, obchodného mena a predmetu podnikania žalobkyne, ale len o prezentáciu loga. Prijatá služba tak nemala povahu reklamnej služby. Žalobkyňa tak bola povinná preukázať, že plnenie, ktoré prijala, použila na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ dane podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH. Túto dôkaznú povinnosť nesplnila.

25. K zrušujúcemu dôvodu postavenému na absencii prekladov rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie v spise sťažovateľ namieta, že na túto skutočnosť prihládol správny súd nad rámec žalobných bodov. Navyše dodáva, že v rámci celého administratívneho konania žalobkyňa od sťažovateľa a ani správcu dane nepožadovala zabezpečenie prekladu rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie C - 68/92 a C-69/92. Domnienka správneho súdu o nemožnosti žalobkyne oboznámiť sa s týmito rozhodnutiami je tak podľa sťažovateľa nesprávna.

26. Navyše predmetné rozhodnutia neboli súčasťou administratívneho spisu, keďže nejde o dôkazy, ktoré správca dane získal počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Ide o rozsudky vydané a publikované Súdny dvorom Európskej únie, a to už pred začatím daňovej kontroly, pričom administratívne orgány sú ich obsahom viazané. Pokiaľ ich však napriek tomu považoval správny súd za nevyhnutnú súčasť administratívneho spisu, mohol sťažovateľa vyzvať na ich predloženie.

27. Žalobkyňa vo svojom vyjadrení v podstatnom zopakovala argumenty, ktoré už uviedla v správnej žalobe (body 12 až 16 tohto rozsudku). Stotožnila sa v plnom rozsahu aj s názorom správneho súdu o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného. K absencii rozsudkov Súdneho dvora Európskej únie a ich prekladov v administratívnom spise žalobkyňa dodala, že na túto vadu prihládol správny súd z úradnej povinnosti, keďže žalobkyňa nemala objektívnu možnosť sa s týmito podkladmi oboznámiť. Žalobkyňa na záver navrhla kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietnuť.

28. Po predložení veci kasačnému súdu bola táto pridelená do senátu 3 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení JUDr. Katarína Benczová, Mgr. Kristína Babiaková a JUDr. Zuzana Šabová, PhD. Mgr. Kristína Babiaková bola určená ako sudkyňa spravodajkyňa. Počas kasačného konania nadobudol účinnosť rozvrh práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2023 v znení opatrenia č. 5 (ďalej len „rozvrh práce“). Podľa § 27a písm. A štvrtej časti rozvrhu práce v znení účinnom od 1. júna 2023 bola predmetná vec prerozdelená do senátu 8 S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku.

IV. Posúdenie kasačného súdu

29. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľom (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

30. Kasačný súd v intenciách kasačnej sťažnosti posudzoval správnosť dvoch správnym súdom identifikovaných zrušujúcich dôvodov, a to (i) nepreskúmateľnosť založenú nedostatočným odôvodnením rozhodnutia žalovaného a (ii) neúplnosť administratívneho spisu z dôvodu absencie rozsudkov Súdneho dvora Európskej únie C - 68/92 a C - 69/92 a ich prekladov v administratívnom spise.

IV. A K nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného

31. Podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP:

Správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak d) je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov.

32. Podľa § 63 ods. 5 zákon 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“):

Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

33. Podľa § 49 ods. 2 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,

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 48c ods. 5 a § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,

d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

34. Kasačný súd sa podrobne oboznámil s administratívnym spisom, prvostupňovým rozhodnutím a rozhodnutím žalovaného, pričom v tomto kontexte musí konštatovať, že neidentifikoval nepreskúmateľnosť založenú nedostatočným odôvodnením rozhodnutia žalovaného.

35. V tejto súvislosti ani kasačný súd nespochybňuje, že ustanovenie § 191 ods. 1 písm. d) SSP upravuje ako dôvod zrušenia nepreskúmateľnosť založenú nedostatočným odôvodnením rozhodnutia. Túto vadu

je nepochybné potrebné vnímať v kontexte s úpravou náležitostí odôvodnenia v osobitných predpisoch, v tomto prípade v § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Kasačný súd však na druhej strane zdôrazňuje, že správna žaloba ako aj kasačná sťažnosť majú povahu mimoriadnych opravných prostriedkov. Preto je aj jednotlivé dôvody zrušenia príslušných rozhodnutí potrebné vnímať v kontexte mimoriadnosti, resp. výnimočnosti. Právo na odôvodnenie rozhodnutia správneho orgánu je právom procesným, čo je potrebné vnímať aj pri vyvodzovaní dôsledkov z jeho narušenia. Prihliadajúc na zmysel a význam procesných pravidiel, procesné nedostatky v postupoch správneho orgánu môžu byť dôvodom na zrušenie rozhodnutia len v prípade, ak mohli mať vplyv na jeho správnosť a zákonnosť. Rozhodnutie nemožno zrušiť len preto, aby sa zopakoval proces v záujme odstránenia jeho formálnych nedostatkov, pokiaľ by takýto postup nemohol priviesť vecne iné či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka konania (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 SŽ 98-102/02 zo dňa 17. decembra 2002, publikované ako R 122/2003; sp. zn. 8 Sžh 1/2010 zo dňa 20. mája 2010, publikované ako R 103/2011 a iné).

36. Z vyššie uvedeného možno vyvodiť, že nie akákoľvek vada/nedostatok na strane odôvodnenia rozhodnutia správneho orgánu založí dôvod pre jeho zrušenie. Pôjde len o takú vadu odôvodnenia, ktorá zakladá nepreskúmateľnosť (nemožnosť prieskumu) rozhodnutia správneho orgánu. Ide teda o také vady, keď napr. právny názor správneho orgánu nie je z odôvodnenia rozhodnutia vôbec vyvoditeľný, je celkom zjavne vnútorne rozporný, keď v odôvodnení rozhodnutia absentuje vysporiadanie sa s pre konanie podstatnou otázkou či s dokazovaním, od ktorého výsledkov závisí samotný výrok rozhodnutia.

37. V zhode so sťažovateľom je kasačný súd toho názoru, že takéto vady rozhodnutiu žalovaného nemožno vyčítať. Sťažovateľ v dotknutom rozhodnutí podrobne popísal priebeh konania ako aj vykonané dokazovanie. Sťažovateľ neopomenul vyhodnotiť zmluvu o poskytovaní reklamných služieb, ktorá bola uzatvorená medzi žalobkyňou a jej dodávateľom - spoločnosťou VH - AUTORACING s.r.o. a ani výpoveď pána Vladimíra Hanuša, ako sa nesprávne domnieva správny súd. Z rozhodnutia žalovaného je zrejmé, že v rámci vykonaného dokazovania boli správcovi dane zo strany žalobkyne predložené dôkazy (CD a fotodokumentácia), ktoré dokumentovali priebeh poskytovania reklamnej služby. Tieto sú obsiahnuté aj v samotnom administratívnom spise. Z týchto dôkazov je zrejmé, že na reklamnom predmete - automobile bolo v zadnej časti (na dvoch stranách) umiestnené logo žalobkyne pozostávajúce z obrysu dvoch vrcholov a slovného nápisu „KAMEŇOLOMY.“ Správca dane a sťažovateľ tak v priebehu konania zistili, že rozsah poskytovaného plnenia definovaný v súvisiacej zmluve a výpovedi pána Hanuša (propagácia loga, obchodného mena, činnosti či produktov žalobkyne) nebol takto dodaný, ale bol dodaný len ako propagácia loga. V súlade s § 3 ods. 6 prvá veta Daňového poriadku tak správca dane a žalovaný pristúpili k právnomu posúdeniu skutočného, nie deklarovaného obsahu právneho úkonu z pohľadu aplikácie zákona o DPH. Vyššie uvedené nepredstavuje a ani nemôže predstavovať nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia žalovaného.

38. Pokračujúc ďalej v preskúvaní úvah správneho súdu možno uviesť, že na vyššie uvedený skutkový stav aplikoval správca dane a sťažovateľ § 49 ods. 2 zákona o DPH a skúmal najmä podmienku pre priznanie práva na odpočítanie dane, či sporná poskytnutá služba (propagácia loga) bola použitá na dodávky tovarov a služieb žalobkyňou ako platiteľom dane. Žalovaný vysvetlil, že takouto službou môže byť reklamná služba, pričom za takúto považuje službu, ktorá smeruje k informovaniu spotrebiteľa o existencii a vlastnostiach výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť jeho odbyť. Súčasne tiež objasnil, prečo propagáciu loga žalobkyne v predmetnej veci za takúto reklamnú službu nepovažuje a nepovažuje ju ani za službu spôsobilú mať vplyv na dodávky tovarov a služieb žalobkyňou ako platiteľom dane podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH. Tento svoj názor založil v podstatnom na tom, že (body 8 až 10 tohto rozsudku):

- propagované bolo len logo žalobkyne, bez obchodného mena, údajov o tovare, službách či činnosti žalobkyne a pod.,
- samotné logo žalobkyne nie je tak známe, že by jeho propagáciu bolo možné uznať za reklamnú činnosť,
- propagácia bola realizovaná na podujatí, kde nemožno očakávať (s ohľadom na povahu podujatia a charakter predmetu obchodnej činnosti žalobkyne), že by propagácia mohla podporiť obchodnú činnosť žalobkyne.

39. Tento kľúčový právny názor sťažovateľa pochopila aj žalobkyňa, ktorá práve voči nemu brojila v správnej žalobe (v podstatnom) argumentáciou (body 13 až 15 tohto rozsudku):

- aj propagácia loga môže byť reklamnou službou a ovplyvniť obchodnú činnosť žalobkyne,
- logo žalobkyne je konštruované tak, že predstavuje znak jej podstatnej časti obchodnej činnosti - predaj kameniva (obrysy vrchov a nápis „KAMEŇOLOMY“),
- propagácia loga bola zvolená aj s ohľadom na formu reklamy, keďže pri sledovaní pretekárskych vozidiel je grafické znázornenie ľahšie zapamätateľné,

- v rámci obchodnej stratégie môže žalobkyňa reklamou získať zákazníkov či nové obchodné príležitosti na akomkoľvek podujatí a mieste,
- v rokoch 2016 až 2018 vykazovala žalobkyňa významné zisky, pričom nemožno od nej spravodlivo požadovať, aby preukazovala ich vzťah k realizovanej reklame.

40. Vyššie uvedené právne úvahy sťažovateľa sú v jeho rozhodnutí jasne uvedené a rovnako tak aj námietky žalobkyne v správnej žalobe.

41. Pokiaľ správny súd vyčíta sťažovateľovi, že vo svojom rozhodnutí nevymedzil pojem sponzorstvo a jeho znaky či rôzne definície v rôznych právnych predpisoch, kasačný súd môže len dodať, že toto nie je ťažisko sporu medzi žalobkyňou a sťažovateľom. Vychádzajúc z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného tento skonštatoval, že (i) poskytnuté služby nie sú pojmovo reklamou a (ii) materiálne nespĺňajú podmienky pre priznanie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH. Nad rámec týchto dvoch konštatovaní následne, dominantne to vykonal najmä správca dane, bolo plnenie poskytnuté žalobkyňi označené ako sponzoring. Toto jeho označenie však predstavuje len obiter dictum názor správcu dane či sťažovateľa na povahu plnenia, ktoré (i) nie je reklamnou službou a (ii) nie je ani službou, z ktorej nákupu možno odvodzovať splnenie podmienok podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH („...daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ...“). Nič to však nemení na podstate dôvodov pre nepriznanie odpočítania dane zo sporného dodania predmetnej služby.

42. S ohľadom na už uvedené musí kasačný súd konštatovať, že rozhodnutie žalovaného je dostatočne odôvodnené, je z neho jasný a zrozumiteľný (i) priebeh konania, (ii) vykonané dokazovanie, (iii) hodnotenie dôkazov ako aj (iv) právny názor sťažovateľa na prípad žalobkyne. Kasačný súd sa preto stotožnil s názorom sťažovateľa, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, pokiaľ správny súd konštatoval nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného pre nedostatok dôvodov.

IV.B K neúplnosti administratívneho spisu

43. Pokiaľ správny súd konštatoval ako zrušujúci dôvod neúplnosť administratívneho spisu z dôvodu absencie rozsudkov Súdneho dvora Európskej únie C - 68/92 a C - 69/92 a ich prekladov v administratívnom spise, kasačný súd sa ani s týmto zistením nestotožnil.

44. Kasačný súd v prvom rade dáva za pravdu sťažovateľovi v tom, že tento dôvod zrušenia vymedzil a konštatoval správny súd nad rámec žalobných bodov.

45. Kasačný súd sa už obdobným problémom zaoberal pri kasačnom prieskume obdobného rozsudku správneho súdu, na ktorý poukazoval aj samotný správny súd (konanie vedené pred správnym súdom pod sp. zn. 30 S 51/2020). Vo svojom zrušujúcom rozhodnutí sp. zn. 3 Sfk 51/2021 zo dňa 12. júla 2023 kasačný súd uviedol:

„16. Viazanosť správneho súdu rozsahom a dôvodmi žaloby ako jednu zo základných procesných zásad správneho súdneho konania vyjadril zákonodarca v ustanovení § 134 ods. 1 SSP. Súčasne v odseku 2 stanovil výnimky z tejto zásady, čím v podstate deklaroval, že vopred počíta so situáciami, kedy správny súd aj bez toho, aby to požadoval alebo namietol žalobca, musí v prípade potreby aj mimo rámca žalobných dôvodov testovať existenciu určitých väd a pri ich identifikácii vyvodiť z týchto zistení zákonom predvídaný výsledok (§ 191 ods. 1 SSP). Ide o prípady, kedy rozhodnutie alebo opatrenie orgánu verejnej správy bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu [písm. a)], pri absencii právomoci orgánu verejnej správy na vydanie preskúmaného rozhodnutia alebo opatrenia [písm. b)], prípady rozhodnutí a opatrení, pri ktorých preskúmaní správny súd disponuje tzv. plnou jurisdikciou [písm. c) a e)], prípady, v ktorých je potrebné vyvažovať spoločenskou skúsenosťou preukázané slabšie postavenie účastníka administratívneho konania [písm. d)] a napokon o veci súvisiace s ochranou práv spotrebiteľa [písm. f)]. Z jazykového vyjadrenia ustanovenia § 134 ods. 2 SSP vyplýva, že ide o numerus clausus konkrétne pomenovaných situácií, pri ktorých správny súd nie je viazaný rozsahom žaloby a žalobnými bodmi.

17. Rozsah žaloby tvorí identifikácia administratívnych rozhodnutí alebo opatrení, ktoré žalobca napadol a označil v petite žaloby. V žalobných bodoch žalobca vymedzuje konkrétnymi skutkovými tvrdeniami a na ne nadväzujúcou právnou argumentáciou dôvody, pre ktoré žiada zrušiť napadnuté rozhodnutie alebo opatrenie. Realizuje tým svoju povinnosť tvrdenia. Správny súd následne vykoná svoje prieskumné oprávnenie iba v argumentačných mantineloch vymedzených žalobcom, pričom nemá vyhľadávať ani sa zaoberať inými dôvodmi, ktoré by eventuálne mohli byť relevantné pre vyhovenie nároku žalobcu (§ 134 ods. 1 SSP). Tým sa prejavuje princíp subsidiarity správneho súdnictva a v dôsledku toho relatívny charakter väd, pre ktoré sa napadnuté rozhodnutie zrušuje.

18. Vzťahnuc doposiaľ uvedené na preskúmané rozhodnutie kasačný súd konštatuje, že správny súd v dôsledku nesprávnej aplikácie ustanovenia § 134 ods. 1 a ods. 2 SSP nepostupoval v súlade so zákonom, keď žalovanému ako krucálnu vadu jeho procesného postupu s následkom zrušenia preskúmaného rozhodnutia vytkol, že súčasťou administratívneho spisu neboli slovenské preklady

rozsudkov SD EÚ vo veciach C-68/92 a C-69/92, čo správny súd vyhodnotil ako vadu spočívajúcu v absencii opory skutkového stavu vzatého za základ rozhodnutia v obsahu administratívnych spisov, rezultujúcej v žalobcom namietanú (ale inak vecne vôbec nezdôvodnenú) vadu nedostatočne zisteného skutkového stavu veci. Pre uvedený postup správneho súdu, zjavne vybočujúci z rámca žalobných bodov, nie je možné nájsť oporu v žiadnom z ustanovení § 134 ods. 2 písm. a) až písm. f) SSP. Ako už uviedol kasačný súd vyššie, dôvody umožňujúce správne súdu nerešpektovať vôľu žalobcu vymedzujúcu rozsah súdneho prieskumu sú striktné dané a nie je možné ich výkladom, hoci na strane správneho súdu motivovaným ochranou práv účastníka konania, rozširovať.“

46. Aj v tejto veci sa kasačný súd s už uvedenými právnymi názormi stotožňuje a na tieto odkazuje.

47. Nad rámec už uvedeného je však potrebné zdôrazniť, že argumentácia správneho súdu by ani materiálne neobstála. Rozhodovacia činnosť kasačného súdu a ani Súdneho dvora Európskej únie sa totiž nepovažuje za podklad rozhodnutia - dôkaz. Podkladom rozhodnutia sú vo všeobecnosti také dôkazné prostriedky, ktorými je možné ustáliť skutkový/skutočný stav konkrétnej veci na účely posúdenia splnenia zákonných podmienok pre uplatnenie verejnej moci. Ide o rôzne listiny, svedectvá, všeobecne známe skutočnosti a pod., ktoré sú spôsobilé ovplyvniť zistenie skutkového stavu a následne podliehajú aj hodnoteniu a úvahe príslušného správneho orgánu (napr. § 32 až § 39 zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní v znení neskorších predpisov; § 24 až § 26 Daňového poriadku).

48. Naproti tomu rozhodnutia súdnych orgánov predstavujú výsledné akty aplikácie práva. V nich je obsiahnutý výklad súdnych orgánov k príslušným právnym predpisom a ich aplikácia na konkrétnu vec. Tento výklad z titulu autority najvyšších súdnych autorít a ich zákonných kompetencií požíva všeobecnú vážnosť a judikatórnú záväznosť pre obdobné veci. Právne názory prezentované príslušnými súdmi nie sú výsledkom nachádzania práva, ale len jeho výkladu. Právne normy obsiahnuté v právnych predpisoch sa preto v intenciách výkladu garantovaného najvyššími súdnymi autoritami nedokazujú, nepodliehajú kontradiktórnosti, nie je potrebné zabezpečovať ich preklad a ani ich zakladať do administratívneho spisu.

49. Aj v tejto časti sa preto kasačný súd stotožňuje s názorom sťažovateľa, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

IV.C K postupu správneho súdu v ďalšom konaní

50. Pre úplnosť považuje kasačný súd za potrebné zdôrazniť, že v tejto časti konania sa zaoberal len otázkou (ne)preskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného a (ne)úplnosti administratívnych spisov. Neriešil tak otázku správnosti záverov sťažovateľa/žalovaného na predmetnú vec. Bude preto úlohou správneho súdu, aby v ďalšom procesnom postupe sťažovateľom/žalovaným vymedzený dôvod neuznania uplatneného práva na odpočítanie dane z poskytnutého plnenia (bod 38 tohto rozsudku) konfrontoval so žalobnou argumentáciou žalobkyne (bod 39 tohto rozsudku). Pri posudzovaní (ne)správnosti právneho názoru sťažovateľa/žalovaného zohľadní správny súd aktuálnu rozhodovaciu činnosť kasačného súdu v podobných otázkach (napr. rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžfk 31/2019 zo dňa 31. januára 2022, sp. zn. 5 Sžfk 20/2021 zo dňa 19. júla 2022) a najmä súvisiacu rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora Európskej únie. Kasačný súd dáva správne súdu osobitne do pozornosti rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Amper Metal Kft., C-334/20 zo dňa 25. novembra 2021.

V. Záver

51. Kasačný súd, poukazujúc na vyššie uvedené konštatuje, že kasačná sťažnosť sťažovateľa bola dôvodná a napadnutý rozsudok správneho súdu vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP). Preto napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 1 SSP.

52. V ďalšom konaní bude správny súd postupovať tak, ako mu naznačil kasačný súd v bode 50 tohto rozsudku. Vyjadrenými právnymi názormi kasačného súdu je správny súd viazaný (§ 469 SSP).

53. V ďalšom konaní správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 3 SSP).

54. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 veta prvá SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.