

Súd: Krajský súd Žilina  
Spisová značka: 30S/80/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5021200206  
Dátum vydania rozhodnutia: 03. 02. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jozef Šulek  
ECLI: ECLI:SK:KSZA:2023:5021200206.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Žiline, ako správny súd, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Zuzany Jančárovej a členov senátu JUDr. Jozefa Šuleka a Mgr. Denisy Slivovej (sudca spravodajca), v právnej veci žalobcu: A P I A G R A s.r.o., so sídlom ul. Slanická č. 36, 029 43 Zubrohlava, IČO: 31 578 977, právne zastúpený: GARANT PARTNER legal s.r.o., so sídlom Einsteinova 21, 851 01 Bratislava, IČO: 36 856 380, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100422743/2021 zo dňa 11.03.2021

### rozhodol:

Krajský súd v Žiline **z r u š u j e** rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100422743/2021 zo dňa 11.03.2021 a rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočka Námestovo č. 101530590/2020 zo dňa 06.10.2020 a **v e c v r a c i a** orgánu nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

Žalobca má voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

### o d ô v o d n e n i e :

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Námestovo (ďalej ako „správny orgán prvého stupňa“ alebo „správca dane“) rozhodnutím č. 101530590/2020 zo dňa 06.10.2020 určil daňovému subjektu APIAGRA s.r.o., DIČ 2020426518, IČO 31578977, IČ DPH SK2020426518, ul. Slanická č. 36, 029 43 Zubrohlava (ďalej len „daňový subjekt“ alebo „žalobca“), rozdiel 6000 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2015, nepriznal nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2015 v sume 3621,46 Eur a vyrubil daň v sume 2378,54 Eur. Správca dane poukázal na realizáciu daňovej kontroly u žalobcu, o výsledku ktorej bol vyhotovený Protokol č. 102343837/2017 zo dňa 09.11.2017. V predložených dokladoch a záznamoch DPH daňového subjektu sa za preverované obdobia január až december 2015 nachádzalo 20 prijatých faktúr od daňového subjektu MGJ-SERVIS s.r.o., IČO: 45 001 529, so sídlom Textilná 4, 040 12 Košice (ďalej len „MGJ-SERVIS s.r.o.“), z ktorých si daňový subjekt uplatnil odpočítanie dane v sume 600.000 Eur, z toho 20 % DPH v sume 120.000 Eur, teda celkom 720.000 Eur za reklamu a prezentáciu spoločnosti, konkrétne v zdaňovacom období február 2015 sa jednalo o faktúru č. 2015/02/01 zo dňa 20.02.2015 s dátumom dodania 28.02.2015, pri základe dane 30.000 Eur a 20 % DPH v sume 6.000 Eur, celkom 36.000 Eur s textom fakturácie: Fakturujeme Vám za reklamu a prezentáciu spoločnosti.

Daňový subjekt mal so spoločnosťou MGJ-SERVIS s.r.o. ako poskytovateľom uzatvorenú Zmluvu o prenájme reklamnej plochy zo dňa 02.01.2015. Podľa článku I. tejto zmluvy poskytovateľ sa zaväzuje zabezpečiť v prospech záujemcu (záujemcom bol daňový subjekt) prezentáciu jeho činností, podnikateľských aktivít, bližšie špecifikované v bode 2. tejto zmluvy a záujemca sa zaväzuje zaplatiť poskytovateľovi za poskytnuté plnenie dohodnutú odplatu. V bode 2. o formách prezentácie zmluva uvádza:

- reklamný nápis na súťažnom rally vozidle, vrátane výroby reklamného nápisu,
- jednotlivé dátumy prezentácie a cena,
- propagácia obchodnej činnosti spoločnosti,
- prezentácia obchodného mena RALLY SLOVENSKO.

Z výpisu z Obchodného registra spoločnosti MGJ-SERVIS s.r.o. bola správcom dane zistená skutočnosť, že konateľmi v preverovaných obdobiach u tejto spoločnosti boli Q. F., a to od 04.04.2011 do 01.07.2015 a X. F. od 01.07.2015 do 31.08.2016. Súčasným konateľom je Y. Z. z Q., a to od 31.08.2016.

Konateľ samotného daňového subjektu H.. V. E. podľa zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 09.10.2017 pred správcom dane uviedol, že obchodný kontakt vznikol ešte v roku 2013 s pánom F., manželom pani F.. V roku 2014 a 2015 daňový subjekt investoval do reklamy - rally. Predmetné faktúry boli vystavené na základe zmluvy. Prezentáciou bolo to, že zabezpečili zviditeľnenie obchodného mena spoločnosti APIAGRA s.r.o. na pretekoch, požadovali umiestnenie reklamy - logo spoločnosti na súťažnom vozidle, umiestnenie loga bolo odsúhlasované po vzájomnej konzultácii s dodávateľom MGJ-SERVIS s.r.o. Reklama bola dojednávaná s pánom F. a s pani F., návrhy zadával osobne pán F., pretože to je logo ich firmy a kto spracovával tieto návrhy uviesť H.. V. E. nevedel. V roku 2014 a 2015 začal daňový subjekt investovať do reklamy a vzrástol mu niekoľkonásobne zisk aj obrát. Efektom je dlhodobé zviditeľňovanie firmy pre potencionálneho zákazníka. Firma sa zviditeľňovala aj u existujúcich ich investorov, tzn. vypovedala o tom, že pôsobia na slovenskom trhu ako stabilná a silná firma. Daňový subjekt vychádzal z predpokladu, že väčší investor nezadá zákazku firme, keď nemá istotu jej stability a servisu. Komu patria vozidlá na fotodokumentácii, ktorá je priložená k faktúram, sa konateľ daňového subjektu vyjadril tak, že komu patria tieto vozidlá, ho netrápi, oni mali len reklamu, boli to rôzne autá, vždy v tých autách bol pán Q. ako pretekár, majster Slovenska v triede 7.

Dňa 20.07.2016 vykonal správca dane na adrese sídla daňového subjektu MGJ-SERVIS s.r.o. - Textilná 4, Košice miestne zisťovanie. Bolo zistené, že na uvedenej adrese sa nachádza priemyselný areál. Zamestnanci správcu dane však na uvedenej adrese nenašli žiadne priestory ani žiadne označenie názvu spoločnosti MGJ-SERVIS s.r.o.

Z vyjadrenia konateľa subjektu MGJ-SERVIS s.r.o. na ústnom pojednávaní správcu dane dňa 23.08.2016 pána X. F. vyplýva, že tomuto subjektu boli odcudzené účtovné doklady na základe potvrdenia OR PZ v Košiciach, a to všetky účtovné doklady a notebook. Auto vykradli kvôli autorádiu, ktoré nezobrali lebo ho nevedeli odpojiť. Konkrétne tieto účtovné doklady zahŕňali dodávateľské faktúry, odberateľské zmluvy od roku 2010 do roku 2015. Pokúšal sa o rekonštrukciu účtovníctva, no nič nezistil. Žiadal faktúry od pána S., ktorý povedal, že spoločnosť predal a odovzdal doklady a nemá žiadne doklady. Nového konateľa nekontaktoval, lebo podľa výpisu z Obchodného registra je maďarskej národnosti. K jednotlivým položkám účtovnej závierky za rok 2014 a 2015 sa nevedel vyjadriť, jedine k tržbám z predaja služieb v sume 7.937.529,- Eur v účtovnej závierke za rok 2015 uviedol, že boli z reklám na autách.

Svedkyňa pani Q. F. podľa zápisnice č. 104205574/2016 zo dňa 02.11.2016 pred Daňovým úradom Košice odmietla vypovedať.

Svedkyňa H.. X. S., ktorá viedla spoločnosti MGJ-SERVIS s.r.o. účtovníctvo, podľa zápisnice z ústneho pojednávania pred Daňovým úradom Košice uviedla, že účtovníctvo viedla ona osobne, nikoho jeho vedením nepoverila, nemala podpísanú zmluvu bolo to len na ústnej dohode s konateľkou spoločnosti pani F.. K jednotlivým položkám účtovnej závierky sa nevedela vyjadriť, žiadne doklady u nej nikdy neboli uložené ani skladované, všetky doklady po spracovaní za príslušné zdaňovacie obdobia založila do šanónu a vrátila späť k pánovi F.. Nedisponuje účtovnými a daňovými dokladmi spoločnosti MGJ-SERVIS s.r.o.

Správca dane v súvislosti s výkonom predmetnej daňovej kontroly predvolal i aktuálneho konateľa MGJ-SERVIS s.r.o. pána Y. Z., avšak uvedené predvolanie na ústne pojednávanie menovaný neprevzal, konkrétne odmietol prevziať.

Dodávateľom spoločnosti MGJ-SERVIS s.r.o. - výroba loga spoločností bola spoločnosť ADVICE ŠPORT s.r.o. a UNISTSYL, s.r.o., ktoré mali rovnakého konateľa pána B. S.. Správca dane vo vzťahu k tejto osobe uviedol v odôvodnení svojho rozhodnutia, že je dôvodne podozrivý zo spáchania daňovej trestnej činnosti v oblasti dane z pridanej hodnoty v súvislosti s inými spoločnosťami, v ktorých bol konateľom, bol vypočutý, no na opätovné predvolanie sa na Kriminálny úrad finančnej správy dostavil, avšak využil zákonné právo nevypovedať.

Následne správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázal na Čestné vyhlásenie pani Q. S. a pána X. F., ktoré boli ako dôkaz predložené daňovým subjektom.

Vo vzťahu k subdodávateľom ADVICE ŠPORT s.r.o. a UNISTYL, s.r.o. poukázal správca dane na osobu pána B. S., ktorý bol konateľom spoločnosti ADVICE ŠPORT s.r.o. so vznikom funkcie od 31.01.2014 a

skončením funkcie 03.11.2015 a konateľom spoločnosti UNISTYL, s.r.o. so vznikom funkcie 24.09.2015 a skončením funkcie 23.05.2016. Označené dve obchodné spoločnosti sú v preverovaných obdobiach subdodávateľmi v reťazci ADVICE ŠPORT s.r.o., UNISTYL, s.r.o. > MGJ-SERVIS s.r.o. > A P I A G R A s.r.o. Za účelom preverenia dodávateľsko-odberateľských vzťahov a vypočítania konateľa označených dvoch spoločností svedka pána B. S. vykonal správca dane úkony identifikované v odôvodnení jeho rozhodnutia s výsledkom, že sa nepodarilo preveriť skutočnosti uvedené v dožiadaní správcu dane, a to z toho dôvodu, že svedok B. S. sa na Daňový úrad Košice nedostavil, a to ani po využití inštitútu predvedenia.

Následne rozhodnutie správcu dane uvádza odtajnené údaje z kontrolných výkazov a kalendár SAMŠ 2015 ako aj kalendár rally-sport.sk za rok 2015.

Vo vzťahu k osobe pána X. Q., pretekára súťažného motorového vozidla poukázal správca dane na jeho vyjadrenie podľa zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 10.01.2020. Uvedený svedok sa vyjadril, že v styku so spoločnosťou A P I A G R A s.r.o. nebol vôbec, jazdil na aute, na ktorom vozil reklamu tejto spoločnosti, bol v styku len s pánom F.. Každý pretek je iný organizátor, ale celé je to pod záštitou Slovenskej asociácie motoristického športu, auto musí mať športový preukaz, ktorý vydávajú technickí komisári SAMŠ-u, pretekov bolo 7 a všetkých bol účastný. Vlastníkom motorového vozidla Ford Fiesta evidenčné číslo BA S165 je TON-CAR s.r.o. Na toto súťažné vozidlo nemal žiadnu nájomnú zmluvu, ale auto mal zapožičané od spoločnosti TON-CAR s.r.o., zmluva nebola. Toto zapožičanie nebolo za žiadnu protihodnotu. Auto mal u seba a zabezpečoval údržbu, servis a garážované bolo u neho na dvore. Polep spoločnosti A P I A G R A s.r.o. bol na súťažnom vozidle Ford Fiesta evidenčné číslo BA S165. Reklamné nálepky mu dodal pán F., rozloženie a nalepenie robil s pánom F.. Konkrétne kritériá on osobne nemal. Nálepky sa odstraňovali po skončení spolupráce s partnerom, na každý pretek muselo byť auto pripravené. Nálepku s logom mu doniesol pán F. osobne. Keď bol na podujatiach, musel mať vystupovanie, odfotiť sa s fanúškami pri vozidle, čiže prezentácia súťažnej posádky s vozidlom na podujatí. So spoločnosťou A P I A G R A s. r. o. nespocoľpracoval, nepozná ju, nekomunikoval s nikým z tejto spoločnosti. Pokiaľ ide o spoločnosť TON-CAR s.r.o., uviedol, že z tejto spoločnosti pozná pána Y. Y., ktorý bol majiteľom spoločnosti. So spoločnosťami ADVICE ŠPORT s.r.o. a UNISTYL, s.r.o. nespocoľpracoval a nepozná ich. Z osôb Q. F., X. F., B. S., Y. Y., Y. Z., F. Z., K. G. G., pozná F. a Y.. Pána F. v súvislosti s reklamnými nálepkami a pána Y. v súvislosti s autom, ostatné mená mu nič nehovoria. Pokiaľ ide o subjekt TON-CAR, s.r.o. - vlastníka a držiteľa súťažného motorového vozidla, správca dane z Obchodného registra zistil, že konateľmi tejto spoločnosti v preverovaných obdobiach január až december 2015 bol Y. Y. so vznikom funkcie 18.12.2014 a skončením funkcie 14.10.2015 a K. G. G. so vznikom funkcie 14.10.2015. Uvedená osoba bola správcom dane kontaktovaná prostredníctvom zaslaného e-mailu s vymedzením otázok, na ktoré odpovedal dňa 22.01.2020 e-mailom zaevidovaným pod číslom 46906/2020. Uviedol, že išlo o rally auto na preteky, ktoré bolo zapožičané pánovi X. Q., ktorý na ňom jazdil. Tiež ho garážoval, udržiaval a servisoval ho, pričom to robil on a spoločnosť TON-CAR, s.r.o. O reklamných polepoch sa vyjadril tak, že mali rôznych sponzorov, ktorých logá boli na polepe auta. Žalobca je pre neho neznáma spoločnosť. Komu fakturoval prenájom reklamnej plochy, si presne nepamätá, ale zrejme mali nejakých sponzorov aj cez reklamné agentúry, ale spoločnosť A P I A G R A s.r.o. nič nefakturoval. Reklamné polepy zabezpečovali, objednávali externe v niektorých reklamkách v Bratislave. TON-CAR, s.r.o. - vlastníka auta financuje auto, štartovné, opravy atď. a objednávatel' polepu na základe dohodnutých sponzorov, ktorých buď oslovil sám alebo ich niekto sprostredkoval.

V rámci vyhodnotenia správcu dane skonštatoval, že považoval za podstatné zaoberať sa charakterom plnenia, keďže pri sponzorskom odkaze resp. sponzorstve na rozdiel od reklamy by nemal daňový subjekt právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a išlo by za určitých okolností o daňový výdavok. Pri rozhodovaní vychádzal z konkrétne zmluvne dohodnutých podmienok a zisteného skutkového stavu. Zdôraznil, že bolo potrebné rozlíšiť, či išlo o reklamu alebo o sponzoring. Zákon o dani z pridanej hodnoty neobsahuje pojem reklamné služby a ani sa neodvoláva na žiaden právny predpis pri posudzovaní reklamných služieb. Z uvedeného dôvodu je potrebné vychádzať z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Definíciou a podstatou reklamných služieb sa zaoberal Súdny dvor v rozsudku C-68/92, z ktorého vyplýva, že reklamná služba je charakterizovaná ako akákoľvek aktivita smerujúca k rozšíreniu odkazu a informovaniu spotrebiteľa o existencii a vlastnostiach výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich odbyt. V zmysle rozhodovacej činnosti Súdneho dvora (napríklad C-530/09 zo dňa 27.10.2011) boli reklamné služby opakovane definované ako činnosť na podporu predaja, ak zahŕňa rozširovanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo o kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj. Pojem sponzorstvo zákon o dani z pridanej hodnoty nedefinuje, je však možné pod ním rozumieť podporu niekoho alebo niečoho fyzickou alebo právnickou osobou za nejakú formu návratnosti alebo bez nej. Sponzorstvo slúži skôr k propagácii firmy, jeho primárnym cieľom

nie je nabádať ku kúpe konkrétneho výrobku, tovaru alebo služby. Sponzorský odkaz, resp. sponzoring predstavuje zvyčajne prezentáciu loga alebo prezentáciu výrobku skôr statického charakteru, častokrát s uvedením, že sa jedná o sponzora. Jeho ústredným motívom nie je presvedčiť diváka ku kúpe určitého výrobku zdôrazňovaním jeho kvalít, porovnaním s podobnými výrobkami a neobsahuje ani žiadny reklamný príbeh (nemá dynamický charakter). Správca dane poukázal na úpravu podľa § 2 zákona č. 147/2001 Z.z., § 32 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z.z., § 38 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z.z. Uviedol, že vo všeobecnosti ide o reklamu vtedy, ak informácia je natoľko agresívna, že jej účelom je podpora predaja a nákupu. Naopak o reklamu nepôjde vtedy, ak informácia bude mať prevažne informatívny (statický) charakter a sleduje účel, ktorým je snaha sponzora o vytvorenie alebo udržanie dobrého mena sponzora alebo svojich výrobkov u divákov. Z hľadiska rozlíšenia medzi reklamou a sponzorstvom je dôležité posúdiť ich obsah. Konkrétne je dôležité rozlíšiť, či ich charakter a údaje boli určené k podpore predaja, nákupu alebo prenájmu výrobku alebo služieb, či boli použité subjektívne hodnotiace komentáre, vyzdvihovanie vlastností produktu alebo rôznymi inými formami pozitívne reklamovaný produkt propagovaný. Pri sponzorovaní takéto výrazové prostriedky nie je možné použiť, teda nie je možné v ňom použiť typické reklamné prvky. V predmetom plnení reklama poskytnutá daňovému subjektu predstavovala reklamný polep v podobe loga spoločnosti A P I A G R A s.r.o., ktorý bol umiestnený na súťažnom motorovom vozidle Ford Fiesta evidenčné číslo BA S165, ktoré sa zúčastnilo pretekov rally. Takéto zverejnenie loga na pretekárskych autách nespĺňa kritériá reklamy. Nemá vypovedaciu hodnotu k nejakému výrobku alebo službe, ktoré daňový subjekt v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytuje. Nepodáva ani informáciu o tom, v akej oblasti daňový subjekt podniká. Takáto prezentácia na rally pretekoch nie je prezentáciou na typickej platforme pre obchodné stretnutia na reklamné účely, ktoré by slúžili na prezentáciu vzduchotechniky žalobcu. Nebolo ani preukázané, že by sa na týchto rally pretekoch reálne prezentovala podnikateľská činnosť daňového subjektu, jednotlivé produkty a služby. Odplata za poskytnuté služby spojené s prezentáciou spoločnosti - umiestnením reklamného polepu na súťažnom motorovom vozidle bola dohodnutá na 7 pretekov a vyplácaná v zmysle článku II predmetnej zmluvy na základe 20-tich vystavených faktúr v priebehu trvania platnosti zmluvy, teda od 01.01.2015 do 31.12.2015, čo len naznačuje, že daňový subjekt mal v skutočnosti od začiatku sponzorovať určitý subjekt počas rally pretekov sumou 600.000 Eur bez dane z pridanej hodnoty rozdelenej do 20-tich faktúr v priebehu roka 2015 na základe zmluvy o prenájme reklamnej plochy, čo ale nemení podstatu, konanie daňového subjektu so zreteľom na jeho skutočnú povahu, úmysel a reálny výsledok. Vychádzajúc z uvedeného správca dane skonštatoval, že sa nejedná o poskytnutie reklamných služieb, pri ktorom by mal daňový subjekt nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z predmetných faktúr, ale na základe všetkých zistených skutočností sa jedná o sponzoring, čo je finančným plnením, ale nie je predmetom dane z pridanej hodnoty. Tým nevznikla daňová povinnosť a ani nárok na odpočítanie dane z predmetných faktúr, čím došlo ku porušeniu § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty.

O dokazovaní správcu dane a vyhodnotení zistení bola spísaná s daňovým subjektom zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 24.02.2020, ku ktorej podal daňový subjekt vyjadrenie, pričom s argumentáciou daňového subjektu sa správca dane vysporiadal tak, ako vyplýva z odôvodnenia jeho rozhodnutia, s vyústením do záveru, že v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 24.02.2020 uviedol správca dane všetky získané dôkazy tak, ako sú uvedené aj v protokole z daňovej kontroly z 09.11.2017 a následnom vyrubovacom konaní, vykonal ďalšie dokazovanie v súlade s právnym názorom odvolacieho orgánu, všetky získané dôkazy vyhodnotil a vyvodil závery. Skonštatoval, že vypočítaním svedka Y. Y. tak, ako sú jeho vyjadrenia v podstatnej časti zreprodukované na strane 21 a 22 rozhodnutia správcu dane, neboli získané nové dôkazy, resp. skutočnosti, ktoré by ovplyvnili prijatý záver. Reklama poskytnutá daňovému subjektu spočívajúca v reklamnom polepe v podobe loga spoločnosti APIAGRA, s.r.o., ktorý bol umiestnený na súťažnom motorovom vozidle Ford Fiesta, ktoré sa zúčastnilo rally pretekov, nespĺňa kritériá reklamy, keďže nemá vypovedaciu hodnotu k nejakému výrobku alebo službe, ktoré daňový subjekt v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytuje. Správca dane zdôraznil, že nemá absolútnu povinnosť viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže tvrdenie daňového subjektu a je na správcovi dane, ktorý dokazovanie vykonáva a na jeho úvahu, aké dôkazy vykoná, akú hodnovernosť a dôkaznú silu z vykonaného dokazovania vyvodí. I v rámci vyrubovacieho konania správca dane opätovne prehodnotil všetky získané dôkazy, na základe ktorých dospel k už uvedenému záveru. Správca dane trvá na prijatom závere, uvádza, že vykonával dokazovanie v zmysle § 24 daňového poriadku a postupoval pri tomto v súlade so základnými zásadami daňového poriadku. Skutočnosti zistené v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, pri ktorých správca dane vychádzal nielen z dokladov predložených daňovým subjektom, ale aj rozsiahleho šetrenia, ktorými preveroval, či v nich neabsentuje materiálny podklad deklarovaných zdaniteľných obchodov, hodnotil v

zmysle § 3 ods. 3 daňového poriadku, podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

2. Na základe včas podaného odvolania žalobcu rozhodovalo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej ako „odvolací správny orgán“ alebo „žalovaný“), ktoré rozhodnutím č. 100422743/2021 zo dňa 11.03.2021 potvrdilo rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia zreprodukoval podstatnú argumentáciu žalobcu v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, priebeh a zistenia správcu dane ako aj ich vyhodnotenie učené správcom dane. Konkrétne k námietkam uvedeným v odvolaní žalovaný uviedol, že dôkazy a zistené skutočnosti správcu dane hodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Viedol dokazovanie s cieľom preveriť realnosť obchodov deklarovaných faktúrami a snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Nevykonával teda iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých súvislostiach. Dospel k záveru, že obchodné transakcie deklarované na faktúrach predložených odvolávajúcim ku kontrole sa neuskutočnili osobou na nich uvedenou a nebolo preukázané, že prijaté služby prijal na účely svojho podnikania. Žalovaný poukázal na úpravu podľa § 2 ods. 1, § 19 ods. 2, § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a), § 51 písm. a) všetko zákona o DPH a § 3 ods. 3 daňového poriadku. Zdôraznil, že z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si daňový subjekt môže odpočítať DPH, pričom základnou podmienkou je, aby išlo o tovary, resp. služby, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Nie je však povinnosťou správcu dane zisťovať, ak vzniknú pochybnosti o osobe, ktorá je uvedená na faktúre, či tento tovar, resp. službu dodala, ktorý iný dodávateľ tovar, resp. služby dodal. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či boli tovar alebo služby dodané, nie je povinný dokázať jej nedodanie, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predmetnej faktúre, pokiaľ si odpočítanie dane uplatňuje. Z vykonaného dokazovania správcom dane počas výkonu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vyplýva, že predmetnú službu nedodal dodávateľ uvedený na faktúrach, t.j. spoločnosť MGJ-SERVIS s.r.o. Nebolo preukázané, že príslušný zdaniteľný obchod realizoval dodávateľ reklamnej plochy MGJ-SERVIS s.r.o., a to umiestnenie reklamy APIAGRA s.r.o. v zmysle Zmluvy o prenájme reklamnej plochy zo dňa 02.01.2015. Odvolací orgán z odôvodnenia odvolaním napadnutého rozhodnutia zistil, že správca dane okrem preverovania reálneho dodania predmetu fakturácie, čo vykonaným dokazovaním spochybnené nebolo, sa zaoberal aj faktom, či v predmetnej veci sa jedná o zverejnenie reklamy, ako to deklaroval odvolávajúc sa alebo ide o sponzorstvo. Správca dane na základe zistených skutočností dospel k záveru, že prijatú službu možno klasifikovať ako poskytnutie sponzorského príspevku na podporu automobilového športu. Žalovaný poukázal na záver správcu dane, podľa ktorého sponzoring predstavuje zvyčajne prezentáciu loga alebo prezentáciu výrobku skôr statického charakteru, častokrát s uvedením, že sa jedná o sponzora, pričom jeho ústredným motívom nie je presvedčiť diváka ku kúpe určitého výrobku zdôrazňovaním jeho kvalít, porovnaním s podobnými výrobkami, neobsahuje ani žiadny reklamný príbeh. Základným účelom sponzorovania je najmä vytvorenie dobrého mena, povesti právnickej či fyzickej osoby (goodwill) a slúži skôr k propagácii firmy, jeho primárnym cieľom nie je nabádať ku kúpe konkrétneho výrobku, tovaru alebo služby. Cena za uvedenie loga spoločnosti bola dohodnutá na 20 faktúr bez ohľadu na počet prezentácií a význam jednotlivých podujatí v čase od 01.01.2015 do 31.12.2015, čo zreteľne naznačuje, že v skutočnosti od začiatku bol záujem sponzorovať určitý subjekt počas rally sezóny, a to sumou 720.000 Eur vrátane DPH a nič na prijatom závere nemení ani skutočnosť, že bola uzatvorená Zmluva o prenájme reklamnej plochy dňa 02.01.2015. Odvolací orgán k uvedenému tiež konštatoval, že v danom prípade nebol preukázaný ekonomický cieľ reklamnej činnosti uplatniť produkty na trhu, a teda ide o absenciu pridanej hodnoty z takto vyvíjanej činnosti na jeho dodávkach tovarov a služieb. Reklama musí vo svojej forme a obsahu predstavovať ekonomickú protihodnotu, ktorú daňový subjekt využije na svoje dodávky tovarov a služieb. Jej existencia sa preto musí prejavovať ako ekonomický prínos, na preukázanie čoho je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. Žalovaný uviedol, že u sponzoringu sa neprejavuje ekonomický prínos na strane poskytovateľa sponzorského príspevku, pretože cieľ je odlišný. Sponzoring spojený s prezentáciou obchodného mena podnikateľa možno uskutočňovať iba za splnenia podmienok § 50 ods. 2 zákona č. 440/2015 Z.z. o športe. Umiestnenie loga spoločnosti na pretekárskom aute prinieslo len informáciu o ekonomickej činnosti odvolávajúceho sa, prezentácia výrobkov a služieb na športovom podujatí zistená nebola. Zverejnenie reklamného názvu APIAGRA s.r.o. bez sprievodnej reklamnej kampane nemá vypovedaciu hodnotu k žiadnemu výrobku alebo službe, ktoré odvolávajúc sa v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytuje a nepodáva žiadnu informáciu ani o oblasti, v ktorej podniká.

V súvislosti s námietkou, ktorou žalobca namietal, že závery rozsudku ESD C-530/09 zo dňa 27.10.2011 nie je možné aplikovať na posudzovaný prípad, žalovaný uviedol, že v zmysle rozhodovacej činnosti Súdneho dvora predmetným rozsudkom boli definované reklamné služby bez ohľadu na ich formu. Týmto rozsudkom ESD definoval reklamné služby ako činnosť na podporu predaja, ak zahŕňa rozširovanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj. Takže správca dane správne poukázal pri posudzovaní charakteru reklamnej služby aj na citovaný rozsudok. S tvrdením žalobcu, že podľa § 19 ods. 2 písm. k) zákona o dani z príjmov sú výdavky (náklady) na reklamu daňovo uznateľné v plnej výške, ak boli vynaložené so zámerom dosiahnutia, zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia príjmov daňovníka, žalovaný súhlasil, avšak v predmetnom prípade tento zámer nebol preukázaný. Žalovaný sa ako odvolací orgán stotožnil so záverom správcu dane, že v tomto prípade sa jednalo o dodanie služby - sponzoring, ktorého cieľom je vylepšovať imidž a dobré meno podnikateľa na trhu (podľa § 38 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii a o zmene zákona 195/2000 Z. z. o telekomunikáciách). Aj keď odvolávajúci sa označil predmetné služby na faktúrach ako vykonanie reklamy, zo zistení správcu dane však vyplýva, že sa nejednalo o reklamné služby, ktoré by zakladali zákonný nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

Žalobca nepreukázal, že zo strany dodávateľa bolo uskutočnené dodanie služby, pri ktorom podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH vznikla daňová povinnosť, a preto následne odberateľovi uvedenému na faktúrach nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Taktiež odvolávajúci nepreukázal, že predmetné fakturované plnenie použil na dodávky vlastných tovarov a služieb, čím porušil ustanovenie § 49 ods. 2 zákona o DPH.

#### Konanie pred správnym súdom

3. Podaním zo dňa 07.05.2021 podal žalobca včas všeobecnú správnu žalobu, ktorou navrhol preskúmať zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa a žalovaného a obe tieto rozhodnutia následne zrušiť. Žalobca poukázal na závery správcu dane, podľa ktorých nie je spochybnená ekonomická realita daného obchodu. Podstatou je právne posúdenie veci, kedy sa správca dane odchýlil od zmluvných dojednaní a neposúdil plnenie ako reklamu, ale ako sponzoring. Z hľadiska rozlíšenia medzi reklamou a sponzoringom je podľa správcu dane dôležité posúdenie charakteru reklamných predmetov a ich obsahu. Nalepenie loga žalobcu na pretekárskych autách nespĺňa kritériá reklamy, pretože nemá vypovedaciu hodnotu k nejakému výrobku alebo službe žalobcu v rámci jeho podnikateľskej činnosti. Nemôže to podporiť predaj produktov a služieb žalobcu, pretože s ohľadom na charakter rally pretekov nie je predpoklad uzatvárania kontraktov na takomto podujatí so spotrebiteľskou verejnosťou. V odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane žalobca namietal svojvoľnú úvahu pri výklade pojmu „reklama“ zo strany správcu dane a vymedzenia tohto pojmu v právnom poriadku SR a neaplikovateľnosť rozhodnutí Súdneho dvora. Žalobca konkrétne namietal prekvapivosť rozhodnutia žalovaného, odňatie práva na inú právnu ochranu poukazujúc na prekvapivosť rozhodnutia žalovaného, kedy tento pri skonštatovaní, že reálne dodanie predmetu fakturácie nebolo spochybnené, bez vykonania ďalšieho dokazovania a bez možnosti žalobcu sa vyjadriť, prehodnotil uvedený záver správcu dane a prijal záver, že predmetnú službu nedodal dodávateľ uvedený na faktúrach, t.j. subjekt MGJ-SERVIS s.r.o. Správca dane svojou argumentáciou v odôvodnení svojho rozhodnutia vymedzil skutkové a právne dôvody, a tým dal rámec právnej obrane žalobcu v odvolaní. Žalovaný však založil svoje rozhodnutie na úplne inom a pre žalobcu procesne i hmotnoprávne neočakávanom, a teda prekvapivom dôvode, a tým žalobcovi odňal ústavné právo podľa článku 46 ods. 1 Ústavy SR. Bolo nevyhnutné žalobcovi poskytnúť možnosť vyjadriť sa k záverom žalovaného v dvojinštančnom konaní a žalovaný mal postupovať podľa § 74 ods. 4 veta druhá daňového poriadku.

Žalobca namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutia, arbitrárnosť výberu dôkazov a ich hodnotenia. Žalobca tvrdil, že žalovaný nepreskúmateľným spôsobom a arbitrárne oproti názoru správcu dane o nespochybnení realizovaného vykonania dodania predmetu fakturácie, prijal na strane 18 odôvodnenia svojho rozhodnutia záver, podľa ktorého predmetnú službu nedodal žalobcovi dodávateľ uvedený na faktúrach, t.j. subjekt MGJ-SERVIS s.r.o. Žalovaný uvádza len odôvodnenie v rozsahu odseku 22 poukazom na výpoveď konateľa MGJ-SERVICE s.r.o. X. F., ktorý potvrdil dodanie reklamných služieb, avšak toto tvrdenie inak nepreukázal. Tiež žalovaný poukázal na vyjadrenie vlastníka motorového vozidla TON-CAR s.r.o., na ktorom bol polep žalobcu, že žalobca je mu neznámy a neschvaľoval umiestnenie loga na motorovom vozidle. Žalovaný odôvodnil svoje rozhodnutie aj tým, že žalobca mu neposkytol relevantné dôkazy o tom, ako spracúval za dodávateľa ním predložené návrhy reklamy, nevedel, komu patria vozidlá, na ktorých mala byť reklama umiestnená. V tejto časti poukázal žalobca

na úpravu podľa § 3 ods. 3, ods. 10 daňového poriadku, § 63 ods. 2, ods. 3 daňového poriadku a na závery podľa rozhodnutí NS SR sp. zn. 6Sžfk 11/2020 a sp. zn. 10Sžfk 33/2019.

Ak v odvolacom konaní došlo k podstatnej zmene názoru oproti záveru správcu dane a na takto zmenenom závere je rozhodnutie žalovaného založené, bolo o to viac potrebné túto zmenu odôvodniť preskúmateľným spôsobom, v ktorej časti poukázal žalobca na závery podľa rozhodnutia Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 114/08, ktoré citoval.

Žalobca namietal nesprávnu aplikáciu práva/nesprávne právne posúdenie. K možnosti odchýlenia sa od zmluvných dojednaní poukázal na závery podľa rozsudku Súdneho dvora EÚ C-653/11 zo dňa 20.06.2013, podľa ktorých, ak zmluvné dojednania neodrážajú hospodársku alebo obchodnú realitu, ale predstavujú vyslovene umelú konštrukciu zbavenú hospodárskej reality, vytvorenú iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu, čo prislúcha posúdiť vnútroštátnemu súdu, možno sa odchýliť od zmluvných dojednaní. Z uvedeného vyplýva, že žalovaný je v zásade povinný rešpektovať zmluvné dojednania a odchýliť sa od nich môže, ak ide o zjavné zneužitie práva. Zo skutkových okolností veci nevyplýva, že konanie zmluvných strán je vyslovene umelou konštrukciou a je zbavené hospodárskej reality. Ak by sa orgán chcel odchýliť od zmluvných dojednaní, nemôže tak urobiť svojvoľne, ale iba na základe riadnych dôkazov, pričom dôkazné bremeno je v takom prípade na daňovom orgáne.

Vo vzťahu k nesprávnemu právnemu posúdeniu reklamy/sponzoringu žalobca uviedol, že žalovaný za základ rozhodnutia zvolil bez ďalšieho judikatúru Súdneho dvora EÚ C-68/92 a C-530/09. Žalobca zdôraznil, že právny poriadok SR však obsahuje legálnu definíciu reklamy a poukázal v tejto súvislosti na úpravu podľa § 2 ods. 1 písm. a), b) zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame, ako aj na závery podľa rozsudku NS SR sp. zn. 1Sžf/64/2016. Žalobca uviedol, že ak by žalovaný postupoval zohľadniac legálnu definíciu reklamy, musel by dospieť k záveru, že pod pojem „produkt“ spadá i obchodné meno, ochranná známka súvisiaca s podnikaním. Tomu korešpondujú i závery podľa rozsudku Súdneho dvora EÚ C-530/09. V prípade žalobcu je nosičom správy súťažný automobil a odovzdávajúcou správou informujúcou verejnosť o existencii výrobku a služieb je logo žalobcu. Hodnotenie správcu dane a žalovaného o statickej a dynamickej reklame v nadväznosti na jej spôsobilosť uplatniť a podporiť predaj produktov žalobcu na trhu nemá, pokiaľ ide o takýto postup oporu v zákone. V tejto časti poukázal žalobca na článok 2 ods. 2 Ústavy SR. Podľa tvrdenia žalobcu svojvoľný je i záver žalovaného o tom, že prostredie automobilových pretekov nie je platformou na prezentáciu reklamy žalobcu, nakoľko tu nemožno očakávať uzatvorenie obchodných kontraktov. V tejto časti poukázal žalobca na závery podľa rozsudku NS SR sp. zn. 1Sžf 64/2016. Žalobca v priebehu daňovej kontroly ekonomickou analýzou doložil, že zrealizovaná reklama mala pre žalobcu prínos a bola efektívna - následne žalobca dosiahol vyššie obraty a zisky, pričom k tomu správca dane ani žalovaný neposkytli preskúmateľným spôsobom reakciu.

Pokiaľ ide o tvrdenie žalovaného o predmetnom plnení ako o sponzoringu, žalobca uviedol, že aby sa žalovaný mohol odchýliť od zmluvných dojednaní podľa zmluvy o prenájme reklamnej plochy, musí existovať skutkový základ. Tu ťaží dôkazné bremeno daňové orgány, ktoré v tomto smere nevykonali žiadne dokazovanie, ktoré by hodnoverne preukazovalo, že predmetné plnenie bolo sponzoringom. Žalovaný sa len domnieva, len naznačuje záujem žalobcu sponzorovať, ale nepredkladá dôkazy tejto domnienky. Žalovaný nepreukázal, že finančné prostriedky boli poskytnuté sponzorovanej osobe, ani ju neoznačuje. Finančné prostriedky boli poskytnuté subjektu MGJ-SERVIS s.r.o. Žalovaný svoje závery o sponzoringu prezentuje ako predčasné, založené na bližšie nešpecifikovaných zisteniach a na zisteniach, ktoré nepreukazujú, že išlo o sponzoring. V tejto časti poukázal žalobca na závery podľa rozsudku Súdneho dvora EÚ C-653/2011 a NS SR sp. zn. 6Sžfk 11/2020.

4. Podaním zo dňa 15.10.2021 sa k žalobe vyjadril žalovaný. Vo vzťahu k právnej podstate posudzovanej veci poukázal na záver správcu dane, ktorý posúdil skutkový stav a vzhľadom k tomu, že reklamný polep bol umiestnený na súťažnom vozidle a držiteľ predmetného vozidla označil tieto reklamné polepy spoločností ako sponzorov, správca dane považoval za podstatné zaoberať sa charakterom plnenia, nakoľko pri sponzorskom odkaze, resp. sponzorstve na rozdiel od reklamy by nemal odvolávajúci právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty a išlo by za určitých okolností o daňový výdavok. Z vykonaných dôkazov vyplynulo, že príslušný zdaniteľný obchod realizoval dodávateľ reklamnej plochy MGJ-SERVIS s.r.o., a to umiestnenie reklamy objednávateľa, teda žalobcu v zmysle Zmluvy o prenájme reklamnej plochy zo dňa 02.01.2015. Konateľ dodávateľa - subjektu MGJ-SERVIS s.r.o. pán X. F. síce ústne potvrdil dodanie reklamných služieb do zápisnice z ústneho pojednávania miestne príslušnému správcovi dane pri výkone daňovej kontroly, avšak svoje tvrdenia nepreukázal žiadnymi relevantnými písomnými dôkazmi, pretože ako uviedol, všetky daňové a účtovné doklady za rok 2015 mu boli odcudzené. Nevedel označiť ani konkrétnych dodávateľov a odberateľov v zdaňovacích obdobiach január až december

2015 a nevedel konkretizovať, čo bolo predmetom zdaniteľných obchodov. Tiež vlastníkom motorového vozidla, teda spoločnosť TON-CAR s.r.o., na ktorom bol reklamný polep spoločnosti A P I A G R A s.r.o., sa k umiestneniu loga vyjadril tak, že žalobca je mu neznámy, zo spoločnosti nikoho nepozná a neschvaľoval umiestnenie tohto loga na vozidle. Pravdepodobne došlo k nalepeniu loga na vozidlo bez jeho vedomia. Tiež ani žalobca neposkytol relevantné dôkazy o tom, kto spracovával za dodávateľa ním predložené návrhy reklamy, teda logo spoločnosti, nevedel komu patria vozidlá, ktoré boli na predloženej fotodokumentácii, ktorá bola prílohou faktúr. Správca dane spochybnil vzťah na kontrolovanom stupni obchodu medzi deklarovaným dodávateľom a žalobcom, pričom na základe rozporuplných vyjadrení žalobcu a pána X. F., ako osoby konajúcej za deklarovaného dodávateľa, vznikli na strane správcu dane oprávnené pochybnosti o dodaní sporného plnenia prostredníctvom deklarovaného dodávateľa MGJ-SERVIS s.r.o., čím dôkazné bremeno bolo prenesené späť na žalobcu. Je nespochybniteľné, že správca dane počas výkonu daňovej kontroly v prvom rade preveroval dodanie služby osobou uvedenou na faktúre. Skutočnosť, že správca dane vo svojom rozhodnutí konštatoval len porušenie § 49 ods. 1 zákona o DPH, nemá vplyv na zistený skutkový stav. Žalovaný na základe správcu zisteného skutkového stavu len rozšíril citáciu ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Žalovaný má za to, že v odvolacom konaní nevykonával žiadne nové dokazovanie, neprijal iný právny záver vo veci, len na základe správcu dane vykonaného dokazovania citoval ustanovenie § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH. V nadväznosti na to, žalobnú námietku, že žalobou napadnuté rozhodnutie je založené na inom skutkovom základe, čo spôsobuje jeho nezákonnosť a ukrátenie žalobcu na jeho právach vyjadrovať sa ku týmto skutočnostiam, považuje žalovaný za neopodstatnenú.

K žalobnej námietke, podľa ktorej sa žalovaný nevysporiadal so zásadnou výpoveďou svedka pána X. Q., žalovaný uviedol, že tak, ako správca dane aj žalovaný vyhodnotil túto výpoveď v kontexte s ďalšími dôkazmi vo veci týkajúcimi sa polepu loga na pretekárskom aute. Ústne tvrdenia pána X. Q. a pána F. boli správcu dane oprávnené spochybnené, pretože neboli podložené žiadnymi písomnými dôkazmi a uvedená skutočnosť nebola samostatne odvolacou námietkou.

Pokiaľ ide o žalobnú námietku, že správne orgány nerešpektovali zmluvné dojednania účastníkov zmluvného vzťahu, žalovaný uviedol, že táto námietka je všeobecného charakteru bez poukázania na to, v čom sa správne orgány odchyľili od zmluvných dojednaní Zmluvy o poskytnutí reklamnej plochy zo dňa 02.01.2015.

Pokiaľ ide o žalobné námietky v súvislosti s definíciou reklamy a sponzoringu žalovaný správny orgán zotrval na svojom stanovisku tak, ako ho uviedol v napadnutom rozhodnutí. Osobitne žalovaný zdôraznil, že správca dane ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach netvrdili, že v predmetnom prípade sa jednalo o podvodné konanie, resp. že žalobcom došlo ku zneužitiu práva a získaniu daňovej výhody, avšak na základe vykonaného dokazovania bolo preukázané, že dodanie tovaru nebolo realizované podľa predložených faktúr, preto žalovaný so žalobnou námietkou, že je potrebné sa zaoberať aj otázkou, či žalobca s prihliadnutím na všetky objektívne okolnosti vedel alebo mohol vedieť, že sa svojou činnosťou dopúšťa podvodného konania, resp. na podvode participuje, nesúhlasí. Žalovaný sa teda stotožnil s postupom správcu dane a s jeho závermi, keď neuznal oprávnenosť odpočítania dane v zmysle uvedených ustanovení zákona o DPH. Správca dane v konaní postupoval v súlade so základnými zásadami správy daní podľa § 3 daňového poriadku.

5. Žalobca podaním dňa 16.11.2021 učinil repliku. Vyjadrenie žalovaného vyhodnotil ako doslovnú citáciu odôvodnenia žalobou napadnutého rozhodnutia v konkrétne označených častiach a ostatné námietky žalovaného ako námietky všeobecného charakteru, nekonkrétne a bez zásadného právneho významu. Stanovisko zaujal výlučne k záveru žalovaného, podľa ktorého ústne tvrdenia pána X. Q. a pána F. boli správcu dane oprávnené spochybnené, pretože neboli podložené žiadnymi písomnými dôkazmi. Tu žalobca poukázal na úpravu podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku a zdôraznil, že zo žiadneho ustanovenia zákona nevyplýva, že ústne dôkazy sú druhoradého charakteru a že musia byť podložené písomnými dôkazmi, inak ich správca dane nemusí brať do úvahy. Žalovaný vyvodzuje svoje oprávnenie spochybniť dôkazy, ktorými sú výpovede pána Q. a F. iba preto, že neboli podložené žiadnymi písomnými dôkazmi bez ďalšieho, čo predstavuje svojvôľu žalovaného. Zdôraznil vyjadrenie sa svedka pána X. Q., ktorý uviedol, že rozloženie a nalepenie polepov robil s pánom F., nálepku s logom mu doniesol pán F.. Týmto tvrdením svedka X. Q. je preukázané tvrdenie svedka X. F., ako aj to, že práve obchodná spoločnosť MGJ-SERVIS s.r.o., ktorá fakturovala služby, tieto aj reálne dodala.

6. Žalovaný dupliku nepodal.

7. Správny súd bez nariadenia pojednávania za splnenia procesných podmienok podľa § 137 ods. 4 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) v spojení s úpravou podľa § 107 ods. 1 písm. a) SSP a contrario, keď účastníci konania nepožiadali o nariadenie pojednávania (v prípade žalobcu, ten dodatočne vyslovil súhlas s prejednaním veci bez nariadenia pojednávania po doručení predvolania na termín pojednávania, a tento súhlas správny súd akceptoval) a správny súd nepovažoval nariadenie pojednávania za potrebné, pričom deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na webovom sídle súdu, po oboznámení sa s obsahom súdneho spisu a administratívneho spisu správnych orgánov oboch stupňov, preskúmal v rozsahu uplatnených žalobných bodov (§ 134 ods. 1 SSP) napadnuté rozhodnutie, prvostupňové rozhodnutie ako aj priebeh administratívneho konania predchádzajúci ich vydaniu, vychádzajúc zo stavu existujúceho v čase právoplatnosti rozhodnutia žalovaného (§ 135 ods. 1 SSP), rešpektujúc nastúpené účinky koncentrácie rozsahu a dôvodov žaloby v zmysle úpravy § 183 SSP a dospel k záveru, že žaloba je dôvodná z nasledujúcich dôvodov:

Relevantná právna úprava

8. Podľa § 177 ods. 1 SSP správnou žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

9. Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom ku dňu právoplatnosti napadnutého rozhodnutia - 17.03.2021 (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

10. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

11. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

12. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

13. Podľa § 49 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ nemôže odpočítať daň pri  
a) kúpe tovarov a služieb na účely pohostenia a zábavy,  
b) prechodných položkách podľa § 22 ods. 3.

14. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení právoplatnosti napadnutého rozhodnutia - 13.03.2021 (ďalej len „Daňový poriadok“) sa pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

15. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

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

17. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti

uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak alebo daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

18. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

19. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. 49. Podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

20. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku 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

21. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení platnom a účinnom k momentu právoplatnosti rozhodnutia žalovaného - (ďalej len „zákon o reklame“) reklama je predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu, ak osobitný predpis neustanovuje inak.

22. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o reklame je produktom tovar, služby, nehnuteľnosti, obchodné meno, ochranná známka, označenie pôvodu výrobkov a iné práva a záväzky súvisiace s podnikaním.

23. Podľa § 38 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii a o zmene zákona č. 195/2000 Z.z. o telekomunikáciách účinného do 31.07.2022 sponzorovanie na účely tohto zákona je plnenie určené na priame alebo nepriame financovanie programu, programovej služby alebo audiovizuálnej mediálnej služby na požiadanie s cieľom propagovať názov alebo obchodné meno, ochrannú známku, dobrú povesť, tovary alebo aktivity právnickej osoby alebo fyzickej osoby, ktorá také plnenie poskytla. Sponzorovanie nie je plnenie podľa prvej vety, ktoré poskytla právnická osoba alebo fyzická osoba, ktorá je vysielateľom alebo poskytovateľom audiovizuálnej mediálnej služby na požiadanie alebo tento program vyrobila.

24. Podľa § 92 zákona č. 264/2022 Z.z. o mediálnych službách a o zmene a doplnení niektorých zákonov účinného od 01.08.2022

(1) Sponzorovanie je plnenie určené na priame alebo nepriame financovanie programu, programovej služby, audiovizuálnej mediálnej služby na požiadanie, platformy na zdieľanie videí alebo videa vytvoreného užívateľom s cieľom propagovať názov alebo obchodné meno, ochrannú známku, dobrú povesť, tovary alebo aktivity osoby, ktorá také plnenie poskytla.

(2) Sponzorovanie nie je plnenie podľa odseku 1 poskytnuté osobou, ktorá je vysielateľom, poskytovateľom audiovizuálnej mediálnej služby na požiadanie alebo poskytovateľom platformy na zdieľanie videí a ktorá daný program vyrobila alebo dané video vytvorila.

(3) Sponzorovanie nie je ani plnenie osôb zúčastnených na hromadnom financovaní podľa § 103.

(4) Sponzor je osoba, ktorá poskytla plnenie podľa odseku 1.

Posúdenie veci správnym súdom

25. Z obsahu napadnutých rozhodnutí ako aj adm. spisu vyplýva skutočnosť uzatvorenia Zmluvy o prenájme reklamnej plochy (ďalej zmluva) podľa § 269 ods. 2 Obchodného zákonníka medzi záujemcom: APIAGRA, klimatizácie a vetranie s.r.o., so sídlom Slanická 36, 029 43 Zubrohlava, IČO: 31 578 977

(od 10.11.2015 zmena obchodného mena na APIAGRA, s.r.o., do 09.11.2015 APIAGRA, klimatizácie a vetranie s.r.o.) a poskytovateľom MGJ-SERVIS s.r.o., so sídlom Košice, Textilná 4, IČO: 45 001 529. Uvedená zmluva je datovaná dňom 02.01.2015 a v článku I vymedzuje predmet zmluvy tak, že poskytovateľ sa zaväzuje v súlade s touto zmluvou zabezpečiť v prospech záujemcu prezentáciu jeho činností, podnikateľských aktivít, bližšie špecifikované v bode 2. tejto zmluvy a záujemca sa zaväzuje zaplatiť poskytovateľovi za poskytnuté plnenie dohodnutú odplatu (bod 1). Formy prezentácie:

- reklamný nápis na súťažnom rally vozidle, vrátane výroby reklamného nápisu,
- dátum prezentácie a cena podľa identifikácie podujatí tak, ako je uvedené v tabuľkovej časti bodu 2. článku I,
- propagácia obchodnej činnosti spoločnosti,
- prezentácia obchodného mena na RALLY SLOVENSKO (bod 2.).

Podľa článku II - Odplata, bod 1. zmluvy, záujemca sa zaväzuje zaplatiť poskytovateľovi za dohodnuté služby spojené s prezentáciou spoločnosti dohodnutú odplatu vo výške 600.000 Eur. Súčasťou odplaty podľa predchádzajúcej vety nie je daň z pridanej hodnoty, k odplate sa pripočíta DPH vo výške zodpovedajúcej sadzbe zdaniteľného plnenia podľa príslušného právneho predpisu. Podľa bodu 2. článku II zmluvy sa zmluvné strany dohodli, že záujemca môže zaplatiť poskytovateľovi odplatu na základe faktúr poskytovateľa v priebehu trvania platnosti tejto zmluvy, a to tak, ako je uvedené v písme a) až u) tohto bodu, pričom splatnosť faktúry je 30 dní od vystavenia. Podľa článku III bod 1. zmluvy poskytovateľ je povinný:

- zabezpečovať prezentáciu záujemcu v rozsahu a podľa podmienok tejto zmluvy, a to nasledovne:
- formou reklamy na súťažnom automobile,
- fotodokumentáciou,
- zabezpečovať ochranu prezentačných plnení záujemcu pred jeho stratou, poškodením a zničením,
- zabezpečovať čitateľnosť a čistotu prezentačných plnení záujemcu.

Podľa článku IV bod 1. je zmluva uzatvorená na čas určitý od 02.01.2015 do 31.12.2015. Súčasťou pripojeného administratívneho spisu je súbor faktúr, ktoré boli predmetom preverovania správcu dane vystavených dodávateľom MGJ-SERVIS s.r.o., na odberateľa A P I A G R A, klimatizácie a vetranie s.r.o., Slanická 36, Zubrohlava, IČO: 31 578 977, pri vymedzení fakturovaného plnenia, ako plnenia z titulu reklamy a prezentácie spoločnosti tak, ako sú identifikované vyššie.

26. Žalobca vo včas podanej správnej žalobe okrem ďalších námietok smerujúcich k vymedzeniu konkrétnych vecných rozporov rozhodnutia správcu dane a žalovaného so zákonom namietal aj nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia pre nedostatok dôvodov. Správny súd sa preto primárne zaoberal vyhodnotením námietky nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného pre nedostatok dôvodov, nakoľko vo všeobecnej rovine platí, že len v prípade, ak rozhodnutie správneho orgánu spĺňa kvalitatívne a kvantitatívne parametre preskúmateľnosti, a teda je vo vzťahu k nemu daný atribút preskúmateľnosti, môže správny súd pristúpiť k podstate svojej činnosti, a teda k vecnému prieskumu zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu a k posúdeniu súladu alebo rozporu preskúmaného rozhodnutia s príslušnou právnou úpravou v nadväznosti na vymedzené žalobné body. Rozhodnutie správneho orgánu, ktoré atribút preskúmateľnosti nespĺňa, neumožňuje účastníkovi administratívneho konania náležite sformulovať svoje námietky voči rozhodnutiu a tiež nevytvára dostatočný priestor ani pre správny súd podrobiť takéto rozhodnutie vecnému prieskumu zákonnosti.

27. Z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane a žalovaného vyplýva, že tieto správne orgány pri ustálení zadenovania a podstaty reklamných služieb vychádzali primárne z judikatúry SD EÚ, a to konkrétne i z rozsudku sp. zn. C-68/92. Z tohto rozsudku vyplýva, že reklamná služba je charakterizovaná ako akákoľvek aktivita smerujúca k rozšíreniu odkazu a informovaniu spotrebiteľa o existencii a vlastnostiach výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich odbyt. Na to, aby činnosť na podporu predaja bolo možné kvalifikovať ako reklamné služby, postačuje, aby obsahovala odovzdanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo o kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšenia ich predaja. Žalovaný skonštatoval, že pri rozhodovaní správca dane vychádzal z konkrétne zmluvne dohodnutých podmienok a zisteného skutkového stavu, pričom bolo potrebné posúdiť, či sa v predmetnom prípade jednalo o poskytnutie reklamných služieb. Zákon o dani z pridanej hodnoty neobsahuje pojem reklamné služby a ani sa neodvoláva na žiadny právny predpis pri posudzovaní reklamných služieb. Z tohto dôvodu správca dane vychádzal aj z judikatúry Súdneho dvora EÚ, a to konkrétne z citovaného rozsudku C-68/92 a tiež poukázal na rozhodovacia činnosť Súdneho dvora (napríklad C-530/09 zo dňa 27.10.2011), podľa ktorej boli reklamné služby opakovane definované ako činnosť na podporu predaja, ak zahŕňa rozširovanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo o kvalitách výrobku alebo služby s cieľom

zvýšiť ich predaj. Žalovaný ako odvolací orgán skonštatoval, že z odôvodnenia odvolaním napadnutého rozhodnutia zistil, že správca dane sa okrem preverovania reálneho dodania predmetu fakturácie (čo vykonaným dokazovaním spochybnené nebolo) zaoberal aj faktom, či sa v predmetnej veci jedná o zverejnenie reklamy, ako to deklaroval žalobca, alebo o sponzorstvo. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia (str. 21, tretí odstavec) skonštatoval, že sa ako odvolací orgán stotožnil so záverom správcu dane, podľa ktorého v danom prípade sa jednalo o dodanie služby - sponzoring, ktorého cieľom je vylepšovať imidž a dobré meno podnikateľa na trhu (§ 38 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii a o zmene zákona č. 195/2000 Z.z. o telekomunikáciách). Aj keď odvolávajúci sa označil predmetné služby na faktúrach ako vykonanie reklamy, zo zistení správcu dane vyplýva, že sa nejednalo o reklamné služby, ktoré by zakladali zákonný nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

28. Správny súd poukazuje na to, že z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného vyplýva, že žalovaný prevzal bez zmeny záver správcu dane, podľa ktorého sa nejednalo o reklamné služby, ale o sponzoring a vo vzťahu ku konštatovaniam správcu dane, na ktoré v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázal, tak ako sú citované vyššie, nevyjadril odlišný alebo priamo nesúhlasný záver. Navyiac uviedol svoj záver, podľa ktorého u sponzoringu sa neprejavuje ekonomický prínos na strane poskytovateľa sponzorského príspevku, pretože cieľ je odlišný. Sponzoring spojený s prezentáciou obchodného mena podnikateľa možno uskutočniť iba za splnenia podmienok podľa § 50 ods. 2 zákona č. 440/2015 Z.z. o športe, pričom umiestnenie loga spoločnosti na pretekárskom automobile prinieslo len informáciu o ekonomickej činnosti žalobcu. Ďalej žalovaný v súvislosti s námietkou, ktorou žalobca namietal, že závery rozsudku SD EÚ C-530/09 zo dňa 27.10.2011 nie je možné aplikovať na posudzovaný prípad, uviedol, že v zmysle rozhodovacej činnosti SD EÚ predmetným rozsudkom boli definované reklamné služby bez ohľadu na ich formu. Týmto rozsudkom SD EÚ definoval reklamné služby ako činnosť na podporu predaja, ak zahŕňa rozširovanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj. Takže správca dane správne poukázal pri posudzovaní charakteru reklamnej služby aj na citovaný rozsudok. Finančné orgány zotrvali na potrebe rozlišovania reklama/sponzoring, pričom druhý inštitút vylučuje právo na odpočítanie DPH z faktúry zaplatenej za úhradu takejto služby. Rovnako zhodne uviedli, že dodanie služby nebolo spochybnené.

29. Na základe vyššie uvedeného správny súd uzavrel, že odôvodnenie napadnutého rozhodnutia v spojení prvostupňovým rozhodnutím vo vzťahu k zdôvodneniu predmetu fakturácie obsahuje dostatok myšlienkových úvah a premostení, z ktorých možno usudzovať na závery správcu dane a žalovaného a z akého pemza skutkových záverov z vykonaného dokazovania dospeli k týmto záverom, a preto námietku žalobcu o nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú, a preto sa správny súd zaoberal aj námietkou nesprávneho právneho posúdenia predmetného plnenia správcom dane a žalovaný ako sponzoringom.

30. Správny súd vyhodnotil námietku žalobcu o prekvapivom rozhodnutí žalovaného ako dôvodnú. Z vyššie uvedenej rekapitulácie záverov finančných orgánov vyplýva, že žalovaný, tak ako to namietal žalobca, prehodnotil názor správcu dane a prijal záver, že predmetnú službu nedodal dodávateľ uvedený na faktúrach, t.j. spoločnosť MGJ-SERVIS, s.r.o. (str. 18 odôvodnenia napadnutého rozhodnutia). Síce z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia je možné zistiť, že vykonané dokazovanie smerovalo k prevereniu, či reklamné polepy dodal deklarovaný dodávateľ, avšak správca dane v časti vyhodnotenia tohto dokazovania sa zaoberal „iba“ charakterom poskytnutej služby, či sa jedná o reklamnú službu alebo sponzoring. Preverovanie dodávateľsko - odberateľského reťazca nevedlo k záveru správcu dane, že plnenie nedodala spoločnosť MGJ-SERVIS, s.r.o., uvedený záver prvýkrát uviedol až žalovaný. Právo žalobcu na spravodlivé konanie a ústavou garantované právo na súdnu a inú právnu ochranu bolo postupom žalovaného pri vydaní napadnutého rozhodnutia porušené z toho dôvodu, že sa zmenila esenciálna podstata výroku prvostupňového rozhodnutia, ktorou bolo nepriznanie odpočtu uplatneného v daňovom priznaní a určenie DPH o ďalší dôvod konštatovania, že žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane, ktoré sa premietlo aj pod podradenie pod iné právne ustanovenie (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z.). Uvedené tvrdenie má v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ významné dopady a vplyv na dôkazné bremeno, a preto podľa správneho súdu je dôvodná námietka žalobcu o procesne i hmotnoprávne neočakávanom prekvapivom dôvode, čím vo svojich dôsledkoch takéto rozhodnutie viedlo k rozhodnutiu bez možnosti vyjadrenia sa a využitia riadneho opravného prostriedku.

31. Správny súd vyhodnotil ako dôvodnú námietku o nepreskúmateľnosti rozhodnutia pre nedostatok dôvodov vo vzťahu k druhému dôvodu, pre ktorý žalovaný nepriznal žalobcovi právo na odpočet DPH,

a to vo vzťahu k záveru žalovaného, že „taktiež odvolávajúci nepreukázal, že predmetné fakturované plnenie použil na dodávky vlastných tovarov a služieb, čím porušil ust. § 49 ods. 2 zákona o DPH.“ Žalobca v podanej žalobe dôvodne namietal, že správcovi dane v priebehu daňovej kontroly zdôvodnil, že ním zrealizovaná reklama bola pre neho jednoznačne prínosná a efektívna, doložil aj ekonomickú analýzu vyjadrujúcu pomer trendov nákladov na reklamu, jeho obraty a ziskovosť, správca dane ani žalovaný sa k tejto argumentácii žalobcu preskúmateľným spôsobom nevyjadřili v odôvodnení rozhodnutia.

32. Podstatou správnej žaloby bolo tvrdenie žalobcu o tom, že správca dane a následne aj žalovaný nesprávne právne posúdili dodanie služby - umiestnenie loga žalobcu na pretekárskom aute počas podujatí rally na základe Zmluvy o prenájme reklamnej plochy zo dňa 02.01.2015. Predmetná služba bola fakturovaná dodávateľom MGJ-SERVIS, s.r.o. žalobcovi faktúrou č. 2015/02/01 zo dňa 20.02.2015, z ktorej si žalobca uplatnil odpočítanie dane vo výške 6000 Eur. Správca dane skonštatoval, že v preverovanom prípade nebolo preukázané, že išlo skutočne o poskytnutie reklamných služieb, ale podľa jeho názoru išlo o sponzorstvo uskutočnené žalobcom, preto neboli splnené podmienky vzniku nároku na odpočítanie dane u žalobcu. Keďže umiestnenie loga žalobcu na súťažnom vozidle nie je možné považovať na činnosť, ktorá je spôsobilá uplatniť a podporiť predaj jeho produktov a služieb na trhu, nejedná sa o poskytnutie reklamných služieb, ale o finančné plnenie - sponzoring, ktoré nie je predmetom dane z pridanej hodnoty, nešlo teda o dodanie služby, pri ktorej by vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. a nárok na odpočítanie dane z predmetných faktúr, čím došlo k porušeniu § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z.

33. V prvom rade správny súd zdôrazňuje, že pojem reklamné služby pre účely DPH, ako uviedol správne žalovaný, predstavuje komunitárny pojem. Pre správny výklad tohto ustanovenia nie je možné odkazovať na zákon o dani z príjmov a judikatúru k tejto dani (a naopak) a už vôbec nie odkazovať na zákon o reklame a zákon o vysielaní a retransmisii. Vo svetle najnovšej judikatúry (rozsudok C-334/2020 Amper Metal Kfr) výklad komunitárneho pojmu reklamná služba pre účely DPH aj tak v skutočnosti nie je úplne rozhodujúci pre záver, či si objednávateľ reklamy bude môcť odpočítať DPH na vstupe z nakúpenej reklamnej služby.

34. Definíciu pojmu reklamná služba neobsahuje zákon č. 222/2004 Z.z. ani Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ale poskytla ju judikatúra Súdneho dvora EÚ vo veci C-98/92 (bod 18), C-69/92 (bod 19), C-73/92 (16), C-530/09 (body 18 až 20), pričom Súdny dvor EÚ pojem reklamná služba označil za komunitárny pojem, ktorý musí byť vykladaný jednotne (C-388/18, bod 30, C-68/92 bod 14).

35. Pokiaľ ide o samotnú definíciu reklamnej služby, Súdny dvor EÚ vo veci C-530/09, body 18 a 19, judikoval, že „...na to, aby činnosť na podporu predaja bolo možné kvalifikovať ako reklamné služby v zmysle článku 9 ods. 2 písm. e) Šiestej smernice, ktorého znenie je zhodné so znením článku 56 ods. 1 písm. b) Smernice 2006/112/ES, postačuje, aby obsahovala odovzdanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo o kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšenia ich predaja. Je to tak v prípade akejkoľvek činnosti, ktorá je neoddeliteľnou súčasťou reklamnej kampane a ktorá z toho dôvodu prispieva k odovzdaniu reklamnej správy. Taký je prípad výroby reklamných nosičov využívaných na určitú reklamu.“

36. Význam pojmu reklamnej služby podľa citovanej judikatúry Súdneho dvora EÚ možno označiť za úzky, čo znamená, že okrem (i) požiadavky, aby sa reklamná služba vykonávala s cieľom zvýšenia predaja výrobku alebo služby, (ii) sa požaduje, aby reklamná služba zahŕňala odovzdanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii výrobku alebo služby alebo o kvalitách výrobku alebo služby.

37. Záver správcu dane, ktorý posúdil najskôr dodanú službu vo forme prezentácie „iba“ loga daňového subjektu, nie ako reklamnú službu vo význame judikatúry Súdneho dvora EÚ, bol správny, avšak následne záver správcu dane, že šlo o dodanie služby, ktorá nie je predmetom DPH- sponzoring, čo malo za následok to, že odpočítanie DPH na vstupe z nakúpenej reklamnej služby nebolo uznané, nebol správny.

38. Správny súd v prvom rade odkazuje na závery rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31.01.2022. Pre účely dane z pridanej hodnoty vyhodnotil v predmetnom rozhodnutí Najvyšší správny súd SR odplatné zabezpečenie mediálneho priestoru platiteľom dane pre

daňový subjekt, ako reklamného partnera podujatia a prezentáciu jeho loga a predmetu jeho činnosti na propagačných materiáloch a na samotných podujatiach, ako ekonomickú činnosť (podnikanie), z ktorej bol dosiahnutý príjem. Najvyšší správny súd uviedol, že bez ohľadu na to, či je toto plnenie s ohľadom na svoje špecifická 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 zdaniteľnou osobou, ktorá konala v postavení zdaniteľnej osoby. Najvyšší správny súd ďalej poukázal na to, že zákon o dani z pridanej hodnoty 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 sa považuje aj obchodné meno podnikateľa (§ 2 ods.1 písm. a) a b) zákona o reklame). Poukázal aj na to, že pojem sponzoring, ktorý sa v súvislosti s prijatým plnením vyskytol aj vo veci prejednávanej Najvyšším správnym súdom, definuje zákon č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii v znení účinnom do 31.07.2022 (pozn.: od 01.08.2022 nahradený zákonom o mediálnych službách s totožnou definíciou sponzorovania v § 92 ods. 1), 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. Najvyšší správny súd uviedol, že je zrejmé, že sponzoring je taktiež spojený s mediálnou prezentáciou sponzora naplňajúcou znaky reklamy, hoci primárnym cieľom sponzorovania je podpora sponzorovanej aktivity, zatiaľ čo ekonomickým cieľom reklamy je umiestňovanie produktov na trhu (§ 38 ods. 1 zákona o vysielaní a retransmisii). Najvyšší právny súd ďalej uviedol, že služba, ktorá bola poskytovaná v ním prejednávanej veci - poskytnutie reklamného priestoru za účelom prezentácie daňového subjektu ako reklamného partnera podujatia - koncertu, zodpovedá legálnej definícii reklamy, pretože išlo o prezentáciu obchodného mena a hlavného predmetu činnosti, pričom ich spojením s propagovanými podujatiami bezpochyby mohol byť vo verejnosti vytvorený pozitívny vnem o existencii určitého daňového subjektu a jeho podnikaní, čo bol zjavne ekonomický dôvod (prípadne jeden z viacerých), ktorý stál za vznikom transakcie.

39. V zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. je teda jednoznačne možné považovať za dodanie služby aj umiestnenie loga (obchodného mena) žalobcu na súťažnom vozidle, pretože služba bola poskytnutá žalobcovi za protihodnotu v tuzemsku zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, nie je rozhodujúce, či túto službu nazveme sponzoringom alebo reklamou (správny súd poukazuje na to, že uvedené tvrdenie vyplýva aj zo záverov uvedených Najvyšším správnym súdom v rozsudku zo dňa 27.06.2022, sp. zn. 6Sžfk/48/2021, bod 20).

40. Samotné konštatovanie dodania služby, bez ohľadu ako sa nazve, nepostačuje samo o sebe pre priznanie práva na odpočítanie DPH z prijatej služby. Rozhodujúce je kladné zodpovedanie otázky, či ide o službu, ktorú daňovému subjektu- žalobcovi poskytol platiteľ dane a či ju daňový subjekt- žalobca použil na svoje zdaniteľné plnenia.

41. Vo veci otázky súvisu reklamných služieb s transakciami na výstupe, ako podmienky práva na odpočítanie DPH v prospech zdaniteľnej osoby, správny súd poukazuje na rozhodovaciu 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, v ktorom Súdny dvor EÚ vyslovil záver, že: „Článok 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba si môže odpočítať daň z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenú na vstupe za reklamné služby, ak je takéto poskytnutie služieb transakciou, ktorá podlieha DPH v zmysle článku 2 smernice 2006/112, 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. správneho súdu: v slovenskom preklade v zhrňujúcom závere ako aj v bode 40 je chyba pri preklade, namiesto správneho „zdaniteľnými transakciami na výstupe“ je nesprávne uvedené „zdaniteľnými transakciami na vstupe“, k tomu správny súd poukazuje na správny preklad v bode 38 cit. rozhodnutia).

42. V bode 7 cit. rozsudku Súdny dvor EÚ uviedol, že podľa článku 176 prvého odseku smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“) Rada [Európskej únie] na návrh [Európskej] komisie jednomyselne určuje, pri ktorých výdavkoch nevzniká právo na odpočítanie DPH. Právo odpočítať daň sa v žiadnom prípade nebude vzťahovať na výdavky, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov, ako napríklad výdavky na luxusné predmety a služby, zábavu alebo reprezentáciu. V bode 38 cit. rozsudku uviedol, že vzhľadom na okolnosti vo veci samej musí vnútroštátny súd s prihliadnutím na objektívny obsah reklamných služieb v prejednávanej veci posúdiť, či tieto služby priamo a bezprostredne súvisia s transakciou na výstupe, ktorá zakladá právo na odpočítanie, alebo ak nejde o takýto prípad s celkovou hospodárskou činnosťou spoločnosti Amper Metal ako súčasť jej všeobecných nákladov na takúto činnosť, alebo či sú predmetné služby výdavkami na reprezentáciu, ktoré nemajú výlučne podnikateľskú povahu v zmysle článku 176 prvého odseku smernice o DPH.

43. Pokiaľ žalovaný odôvodnil svoje rozhodnutie aj konštatovaním, že v daňovom konaní nebolo preukázané, že poskytnutá služba ovplyvnila ekonomickú činnosť žalobcu v nadväznosti na dodávky tovarov a služieb daňového subjektu, správny súd poukazuje na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu SR, konkrétne na žalobcom citovaný právny názor vyslovený v rozsudku sp. zn. 1Sžf/64/2016 zo dňa 06.03.2018, podľa ktorého „viazanie práva na odpočítanie dane z faktúr za reklamu na vstupe len na preukázanie efektívnosti reklamy a súčasne túto efektívnosť merať výlučne novými kontraktmi uzavretými v príčinnej súvislosti s uskutočnenou reklamou, je neprípustným zjednodušením variabilnosti pôsobenia reklamy na trhu a väzieb jej účinkov na podnikanie žalobcu. Tento spôsob nazerania na otázku použiteľnosti reklamy na zdaniteľné obchody platiteľa by nevyhnutne viedol k tomu, že efektívnosť a úspešnosť reklamy v naznačenom zmysle by sa stala ďalším kritériom odpočítania dane z prijatých zdaniteľných obchodov spojených s obstaraním reklamy, čo by sa priečilo nielen zákonom stanoveným podmienkam odpočítania dane, ale aj zásade neutrality DPH, podľa ktorej má byť zdaniteľná osoba (platiteľ dane) plne zbavená ťarchy DPH zaplatenej v cene tovarov a služieb, ak tieto použila na uskutočnenie ekonomických činností podliehajúcich spoločnému režimu DPH. Podľa názoru Najvyššieho súdu i reklama, ktorá priamo nevedla k uzavretiu nových zmlúv (s novými klientmi), môže byť považovaná za zdaniteľný obchod použitý na dodávky tovarov a služieb platiteľa, pokiaľ prijaté reklamné služby na vstupe spĺňajú definíciu reklamy a sú čo do rozsahu, vynaložených nákladov, miesta a spôsobu prezentácie, prípadne ďalších relevantných okolností, primerané podnikateľskej činnosti platiteľa.“

44. Súdny dvor EÚ v cit. rozsudku Amper Metal v bode 35 tiež uviedol, 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.“

45. Správny súd poukazuje na to, že z uvedenej judikatúry Súdneho dvora ako aj Najvyššieho správneho súdu SR vyplýva, že poskytnutie služby za protihodnotu (pri splnení ďalších podmienok) zakladá právo na odpočítanie DPH, ale Súdny dvor EÚ v rozsudku vo veci Amper Metal upriamil pozornosť na to, že je potrebné posúdiť cieľ umiestnenia nálepiek s obchodným menom spoločnosti Amper Metal na automobiloch pri podujatí - automobilových pretekoch v Maďarsku, či sa jednalo o propagáciu tovarov alebo služieb uvádzaných na trh subjektom uplatňujúcim si právo na odpočítanie DPH a z tohto dôvodu by ich bolo možné zaradiť medzi všeobecné náklady podniku alebo či sú predmetné služby výdavkami na reprezentáciu, ktoré nemajú výlučne podnikateľskú povahu v zmysle článku 176 prvého odseku smernice o DPH.

46. Správny súd má za to, že v súčasne platnom znení ust. § 49 ods. 7 zákona č. 222/2004 Z.z. nie je účel reprezentácie obsiahnutý, čo v podstate znamená, že odmietnutie práva na odpočítanie dane z dôvodu uvedeného v bodoch 38 a 39 rozsudku C-334/2020 nie je v súčasnosti možné, uvedené však neznamená, že daňový subjekt uplatňujúci si právo na odpočítanie DPH nie je naďalej povinný preukázať, že použije prijaté služby na účely dodania tovarov a služieb, ktoré podliehajú DPH.

47. V súlade s konštantnou judikatúrou Súdneho dvora raz vzniknuté právo na odpočítanie dane zostáva zachované v prípade, ak plánovaná ekonomická činnosť, ktorej sa náklady na vstupe týkali, nebude uskutočnená nezávisle od vôle osoby príjemcu (napr. C-110/94, bod 20), t.j. ak prijatá služba (výnimočne) nevedla u príjemcu k dosiahnutiu relevantného obratu, podľa správneho súdu však musel daňový subjekt k času dodania služby vedieť preukázať súvis na výstupe alebo s celkovou hospodárskou činnosťou. Z povahy spoločného systému DPH upravenom smernicou o DPH vyplýva, že DPH má znášať konečný spotrebiteľ tovaru alebo služby, pričom výrobný a distribučný stupeň nemá byť DPH zaťažovaný, ak náklady, v cene ktorých bola táto daň uplatnená, striktné súvisia s uskutočňovanými zdaniiteľnými plneniami. Ide o zásadu neutrality zdanenia podnikateľských transakcií, keďže v rámci nich nedochádza ku konečnej spotrebe tovarov a služieb. Uvedenými pravidlami, objasnenými početnou judikatúrou Súdneho dvora, je tak vytvorená požiadavka priamej a bezprostrednej súvislosti medzi tovarmi a službami zaťaženými daňou na vstupe a vykonávanou ekonomickou činnosťou platiteľa, k cene ktorej platiteľ uplatňuje DPH.

48. Správny súd ma za to, že namiesto nesprávneho právneho posudzovania predmetného plnenia ako sponzoringu, ktoré v predmetnej veci nebolo na mieste, je potrebné zamerať úvahy správcu dane na tzv. test ekonomickej činnosti (bod 34 rozsudku C-334/20 Amper Metal), avšak nepostačuje konštatovanie skutočnosti nezvýšeného obratu zdaniiteľnej osoby, ktoré neovplyvňuje výkon práva na odpočítanie DPH.

49. Správny súd vyhodnotil ako dôvodnú žalobnú námietku o nesprávnom prenášaní dôkazného bremena na žalobcu pri konštatovaní nespochybnenia dodania služby, teda pri absencii konštatovania správcu dane a žalovaného, že k vecnému plneniu z faktúry nedošlo, čím finančné orgány preniesli nezákonne dôkazné bremeno naspäť na žalobcu, pričom tento nesprávny postup má základ v nesprávnom právnom posúdení veci. Rovnako žalobca dôvodne namietal, že pokiaľ finančné orgány nerozporovali - nespochybnili dodanie reklamných služieb, môže byť žalobcovi neuznané právo na odpočet DPH len v prípade konštatovania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode a rovnako dôvodne namietol nesprávne posúdenie predmetného plnenia ako sponzorstva, a preto správny súd napadnuté rozhodnutie žalovaného pri aplikácii § 191 ods. 1 písm. c) SSP a z dôvodu popísaného v bode 31 tohto rozsudku aj pri aplikácii § 191 ods. 1 písm. d) SSP zrušil a vec pri aplikácii § 191 ods. 3 písm. a), ods. 4 SSP vrátil správnejmu orgánu nižšieho stupňa- správcovi dane na ďalšie konanie.

50. Po vrátení veci správcu dane vykoná opätovne posudzovanie reklamných služieb, či tieto služby priamo a bezprostredne súvisia s transakciami na výstupe alebo s celkovou hospodárskou činnosťou spoločnosti žalobcu ako súčasť jej všeobecných nákladov na takúto hospodársku činnosť.

51. V okolnostiach predmetnej veci je teda potrebné, aby správca dane posúdil cieľ umiestnenia loga žalobcu na súťažnom vozidle, či cieľom umiestnenia reklamného polepu v podobe loga žalobcu, ktorý bol umiestnený na súťažnom motorovom vozidle Ford Fiesta evidenčné číslo BA S165, ktoré sa zúčastnilo pretekov rally, bola propagácia tovarov a služieb poskytovaných žalobcom a z tohto dôvodu by ich bolo možné zaradiť medzi všeobecné náklady podniku. Daňovým orgánom prináleží prihliadať na všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným transakciám, zohľadniť iba tie transakcie, ktoré objektívne súvisia so zdaniiteľnou činnosťou zdaniiteľnej osoby. Existencia priameho a bezprostredného spojenia predpokladá, že náklady transakcií na vstupe sú zahrnuté buď do ceny konkrétnych transakcií na výstupe alebo do ceny tovarov a služieb poskytovaných zdaniiteľnou osobou v rámci jej hospodárskej činnosti.

52. Ak správca dane dôjde po vrátení veci k záveru o súvislosti prijatých reklamných služieb s ich použitím na ďalšie zdaniiteľné plnenia žalobcu ako platiteľa DPH, teda že investícia do takejto prezentácie sa mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov žalobcu, môže byť žalobcovi neuznané právo na odpočet DPH len v prípade konštatovania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode.

53. V ďalšom konaní musí správca prijať jednoznačný záver, či došlo k porušeniu zákona č. 222/2004 Z.z. alebo došlo k daňovému podvodu alebo zneužitiu práva a dostatočne odôvodní svoje rozhodnutie. Ak žalobca splnil všetky podmienky v zákone č. 222/2004 Z.z. a preukázal reálne existenciu plnenia, avšak správca dane preukázateľne zistil, že dodanie reklamných služieb je spojené s daňovým podvodom, o ktorom daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, potom dôvodom pre neuznanie práva žalobcu na odpočítanie DPH nie je porušenie § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., ale účasť na daňovom podvode.

54. Žalobca bol úspešným účastníkom v tomto konaní, a preto má podľa § 167 ods. 1 SSP právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania voči žalovanému. O výške náhrady trov konania žalobcu rozhodne podľa § 175 ods. 2 SSP správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

55. Toto rozhodnutie senát Krajského súdu v Žiline prijal pomerom hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ak to zákon pripúšťa (§ 439, § 440 SSP) v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu, prostredníctvom krajského 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 správne súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada.

Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami.

Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.