

Súd: Krajský súd Žilina  
Spisová značka: 30S/107/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5021200303  
Dátum vydania rozhodnutia: 16. 01. 2023  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Zuzana Jančárová  
ECLI: ECLI:SK:KSZA:2023:5021200303.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Žiline, ako správny súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Jančárovej a členov senátu JUDr. Jozefa Šuleka a Mgr. Denisy Slivovej (sudca spravodajca), v právnej veci žalobcu: M. G., nar. XX.XX.XXXX, trvale pobytom M. K. XXXX/XX, XXX XX M., živnostník, podnikajúci pod obchodným menom: M. G. - NEMČO PAL, s miestom podnikania M. K. XXXX/XX, XXX XX M., IČO: 41 717 716, právne zastúpený: TAX LAW, s.r.o., so sídlom Břeclavská 3, 901 01 Malacky, IČO: 53 160 657, 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. 100623607/2021 zo dňa 16.04.2021, takto

### rozhodol:

Krajský súd v Žiline **z r u š u j e** rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100623607/2021 zo dňa 16.04.2021 a rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočka Dolný Kubín č. 101816979/2020 zo dňa 25.11.2020 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 :

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Dolný Kubín (ďalej ako „správny orgán prvého stupňa“ alebo „správca dane“) rozhodnutím č. 101816979/2020 zo dňa 25.11.2020 určil žalobcovi (daňovému subjektu) rozdiel v sume 4000 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2015, nepriznal nadmerný odpočet v sume 2313,33 Eur a vyrubil daň v sume 1686,67 Eur. Správca dane poukázal na realizáciu daňovej kontroly u žalobcu, o výsledku ktorej bol vyhotovený Protokol č. 100998818/2020 zo dňa 14.07.2020. Správca dane preveroval obstaranie služieb pre žalobcu od dodávateľa NOBOX MEDIA, s.r.o. v zdaňovacom období 3. štvrtrok 2015 za reklamné služby, ku ktorým sa vzťahovali faktúry, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie dane v sume 4000 Eur, konkrétne

- faktúra č. 150100204 s dátumom dodania 03.08.2015 s predmetom fakturácie zabezpečenie reklamných činností v súvislosti s podujatím DRACULA MUZIKÁL so základom dane 10.000 Eur a 20% DPH v sume 2000 Eur,

- faktúra č. 150100253 s dátumom dodania 08.09.2015 s predmetom fakturácie zabezpečenie reklamných činností v súvislosti s podujatím DRACULA MUZIKÁL so základom dane 10.000 Eur a 20% DPH v sume 2000 Eur.

Daňový subjekt mal so spoločnosťou NOBOX MEDIA, s.r.o. ako poskytovateľom uzatvorenú Zmluvu o poskytnutí reklamných služieb v súvislosti s podujatím Muzikál DRACULA vo forme: prezentácie loga partnera v pozícii reklamný partner (RP), reklamných spotov odvysielaných na TV Markíza, Doma, Dajto v počte 60 spotov, prezentácia loga v pozícii RP na citylightoch v počte 50 kusov, prezentácia

loga partnera v pozícii RP na LED obrazovke v Bratislave v počte opakovaní 5580 v mesiaci máj, jún, prezentácia loga v pozícii RP prostredníctvom inzercie v denníkoch, týždenníkoch, mesačníkoch: Nový čas, Život, Rytmus života, Eurotelevízia, Slovenka, Kam do mesta, Beauty a Woman, Liek, Eva.

Z výpisu z Obchodného registra spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. o. bola správcom dane zistená skutočnosť, že táto bola zrušená bez likvidácie a vymazaná z obchodného registra 20.12.2018. V čase dodania preverovaných služieb bol konateľom spoločnosti M. M. W.. Do 01.10.2015 bol konateľom spoločnosti B. C., bytom v I.. Uvedená spoločnosť bola registrovaným platiteľom DPH v období od 10.12.2012 do 31.10.2016. V podaných daňových priznaniach k DPH za január až december 2015 vykázala vysoké obraty niekoľko stotisíc až milión Eur, pričom výsledkom voči štátnemu rozpočtu je nízka daňová povinnosť niekoľko tisíc Eur. Spoločnosť nepodala daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2015, posledné daňové priznanie bolo za rok 2014.

Žalobca podľa zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 14.07.2020 pred správcom dane uviedol, že v rokoch 2015-2018 vykonával poradenstvo v odbore povrchových úprav a aplikácii náterových hmôt pre firmy. S pánom C. sa zoznámil na golfovom turnaji v rokoch 2014-2015, nevedel uviesť, kde presne. Pán C. mu na počítači odprezentoval, kde všade bude logo umiestnené, s návrhom prezentácie súhlasil, následne mu bola poštou zaslaná celá prezentácia loga jeho firmy. Zaslal emailom logo, ďalšia emailová komunikácia neprebíhala. Hodnotiacu správu DRACULA OPEN AIR - 2015 s CD mu p. C. odovzdal pred uskutočnením podujatia DRACULA prostredníctvom pošty. Logo bolo umiestnené na billboardoch a aj v časopisoch. Na otázku správcu dane, ako si žalobca overil spôsobilosť a predpoklady dodávateľa NOBOX MEDIA, s.r.o. na poskytnutie služieb takéhoto druhu, odpovedal, že si túto skutočnosť nepreveroval, riešil to na odporúčanie jeho brata M.. Žiadnu komunikáciou so spoločnosťou NOBOX MEDIA, s.r.o. nebol schopný predložiť. V súvislosti s muzikálom žalobca dostal 2 vstupenky, v súvislosti s muzikálom neboli spoločnosťou NOBOX MEDIA, s.r.o. žalobcovi poskytnuté žiadne aktivity, svoju firmu neprezentoval, bol len účastníkom muzikálu, bolo zverejnené len logo žalobcu, iný spôsob prezentácie žalobcu alebo prezentácie kvalít žalobcu nebol uskutočnený. K otázke, čo bolo cieľom poskytnutej služby a ako konkrétne ovplyvnila žalobcu, žalobca uviedol, že zverejnením loga chcel získať nové podnikateľské príležitosti, ale bohužiaľ sa tak nepodarilo, neprinieslo to požadovaný efekt.

Správca dane nahliadnutím do spisu iného správcu dane, z ktorého nahliadnutia bol vyhotovený úradný záznam, prevzal do daňovej kontroly písomnosti (výzvu zo dňa 12.03.2020 s doručenkou a odpoveď na výzvu zo dňa 16.04.2020), z ktorých vyplýva, že správca dane vyzval spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o., aby správcovi dane v súvislosti s „Muzikálom DRACULA“ predložila fotokópie všetkých dokladov súvisiacich so zabezpečením a propagáciou muzikálu., t.j. aby predložila fotokópie všetkých dokladov súvisiacich so zabezpečením reklamného priestoru na billboardoch, plagátoch, v televíziách, LED plochách, obrazovkách SEE&GO atď. Z odpovede SILVI PRODUCTION, s.r.o. vyplynulo, že zabezpečovala samotnú organizáciu podujatia Muzikálu Dracula v roku 2015, o čom predložila faktúry umeleckého súboru za prevedenie muzikálu, faktúry za prenájom miesta ZŠ Ondreja Nepelu a Steel arény v Košiciach, faktúry za zabezpečenie kyvadlovej dopravy počas koncertu, za zabezpečenie ochrany a poriadku počas koncertu a za dodávku dekoračného materiálu. Vo vyjadrení uviedla, že reklamný priestor bol zmluvne prevedený na spoločnosť NOBOX MEDIA, s.r.o., ktorá zabezpečovala reklamnú a mediálnu kampaň, reklamné služby, grafické služby, výrobu audio. Spoluprácu so spoločnosťou NOBOX MEDIA, s.r.o. deklarovala zmluvou o spolupráci uzatvorenou dňa 23.01.2015, v zmysle ktorej sa zaviazala previesť na nadobúdateľa NOBOX MEDIA, s.r.o. reklamný priestor a súvisiace práva s podujatím, ktoré oprávňujú nadobúdateľa odplatne či bezodplatne poskytnúť tento reklamný priestor tretím osobám - reklamným partnerom podujatia na reklamu a propagáciu obchodného mena, loga, tovarov a služieb, ďalej faktúrami spolu s ich úhradou odberateľom NOBOX MEDIA, s.r.o. V predložených záznamoch k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia 03/2015, 06/2015, 08/2015, 09/2015, 11/2015 boli evidované vystavené faktúry pre NOBOX MEDIA, s.r.o., ktoré správca dane porovnal s údajmi, ktoré spoločnosť SILVI PRODUCTION, s.r.o. uvádzala v daňových priznaniach k DPH za dotknuté zdaňovacie obdobie, údaje sa zhodovali s daňovou evidenciou.

Správca dane na základe informácií o bankovom účte číslo A XXXX XXXX XXXX XXXX XXXX poskytnutých F. K. mal preukázané, že majiteľom účtu bola spoločnosť NOBOX MEDIA, s.r.o., disponentom bol B. C.. Z výpisu z bankového účtu je zrejmé, že platba od daňového subjektu M. G. v sume 12.000 Eur ako úhrada faktúry č. 150100204 bola pripísaná na účet dňa 06.08.2015 a platba v sume 12.000 Eur ako úhrada faktúry č. 150100253 bola pripísaná na účet dňa 21.09.2015. Debetné platby z tohto účtu smerovali na bankový účet s označením JK Media v desiatkach tisíc Eur a na bankový účet Smugglers, s.r.o. v desiatkach až stovkách tisíc Eur, boli vyberané aj hotovosti cez pokladňu disponentom B. C..

Dňa 13.08.2020 bol na Daňovom úrade Trnava vypočutý svedok B. C. k otázkam týkajúcim sa obchodnej spolupráce spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. a kontrolovaného daňového subjektu - žalobcu. Z ústneho pojednávania bola správcovi dane vyhotovená zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101304813/2020 zo dňa 13.08.2020, žalobca sa ústneho pojednávania nezúčastnil. B. C. uviedol, že v čase, keď bol konateľom tejto spoločnosti, sa zaoberala kúpou a predajom mediálneho priestoru, spoločnosť nemala zamestnancov, nemala majetok, osobne viedol účtovníctvo a podával daňové priznania. K dôvodu nepodania daňového priznania za rok 2015 uviedol, že spoločnosť predal v septembri 2015. Konkrétne, kto zabezpečoval subdodávateľsky realizovanie reklamných činností pre klientov a zvlášť vo vzťahu k objednávateľovi - žalobcovi, svedok si nepamätal, ani či mu subdodávateľa niečo fakturovali vo vzťahu k prezentácii loga partnera v pozícii reklamných partnerov na billboardoch, na citylightoch, na LED obrazovkách, prostredníctvom inzercie v denníkoch, týždenníkoch a mesačníkoch - Nový život, Rytmus života, Eurotelevízia, Slovenka, Kam do mesta, Beauty a Woman, Liek, Eva. Kto vyhotovil hodnotiace správy k Muzikálu DRACULA, si nepamätal. Svedok nevedel odpovedať na žiadne podrobnosti o vzájomných vzťahoch so spoločnosťami JK Media, s.r.o., SMUGGLERS, s.r.o.

Z vykonaného preverovania a dôkazov, ktoré boli v daňovej kontrole získané o obchodoch s dodávateľom NOBOX MEDIA, s.r.o., ku ktorým sa vzťahovali sporné faktúry, vyplynul pre správcu dane záver, že postup pri uzatváraní obchodu ako aj pri poskytnutí služieb odporuje bežným obchodným zvyklostiam. Znalosť obchodných partnerov je základným predpokladom riadneho obchodného styku a výber dôveryhodných partnerov je primárnou záležitosťou daňového subjektu, ktorý zodpovedá za výsledky svojich rozhodnutí. Ak daňový subjekt uzatvára obchodné vzťahy, je nutné od neho rozumne očakávať, že si preverí svojich obchodných partnerov, ich podnikateľskú minulosť a aktuálne zázemie, prepojenie osôb vystupujúcich v ich mene s inými spoločnosťami. Správca dane konštatoval, že daňový subjekt v prípade, že si uplatňuje nárok vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr., uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť obchodu s dodávateľom uvedeným na faktúre. Pri preverovaní obchodu vznikli pochybnosti, či NOBOX MEDIA, s.r.o. mohol ako dodávateľ dodať služby reklamy daňovému subjektu tak, ako je uvedené v hodnotiacej správe o dodaných službách. Pochybnosti vznikli z dôvodu, že výpoveď bývalého konateľa spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. B. C. uvedená v zápisnici z dňa 13.08.2020 bola všeobecná, neurčitá, svedok nevedel žiadne konkrétne skutočnosti k obchodu s odberateľom - žalobcom ani k spôsobu, akým reklamné služby zabezpečoval a kto ich zabezpečoval. Pochybným sa správcovi dane javili najmä vyjadrenia k subdodávateľovi SMUGGLERS, s.r.o., ku ktorému nevedel uviesť žiadne detaily, aj keď uvedenej spoločnosti boli zasielané platby v značných sumách. Preverovaním nebolo preukazným spôsobom zistené, od koho NOBOX MEDIA, s.r.o. služby reklamy obstaral, aký bol rozsah obstaraných služieb a ich skutočná cena.

Správca dane ďalej konštatoval, že skutkový stav nasvedčuje tomu, že po prezentovaní žalobcu v pozícii RP Muzikálu DRACULA v médiách daňový subjekt nezískal žiadnych nových zákazníkov a obchodných partnerov, čo vyplynulo priamo z vyjadrenia žalobcu. Správca dane upriamil pozornosť na to, že napriek tomu žalobca ďalej uzatváral aj v rokoch 2016, 2017, 2018 podobné obchody so spoločnosťou SARCO, s.r.o., kde malo byť prezentované logo v rámci iných muzikálov.

Správca dane uviedol, že žalobca preukázal, že jeho meno bolo zverejňované a uvádzané v zmluvne dohodnutých médiách v pozícii RP, čo správca dane nespochybňoval. Avšak vzhľadom na to, že podľa dokumentácie uvedenej v hodnotiacej správe v reklamných spotoch, na billboardoch, plagátoch v pozícii reklamný partner bol názov daňového subjektu uvádzaný ako „NEMČO PAL“, v printových médiách bez uvedenia akejkoľvek inej informácie o ňom, nebol naplnený obsah reklamy, ktorej cieľom je osloviť širokú verejnosť a upriamiť jej pozornosť na konkrétnu vlastnosť reklamovaného produktu, jeho porovnanie s konkurenčnými produktmi, nabádať na jeho kúpu, vytvárať pozitívne hodnotenia za účelom podpory predaja výrobku.

Pri hodnotení reklamných služieb, ktoré žalobca prijal, vychádzal správca dane z judikatúry ESD, v ktorej pojem reklamnej služby zadefinoval Súdny dvor ako činnosť, ktorá zahŕňa propagačnú činnosť, ak je táto činnosť spojená so sprostredkovaním odkazu verejnosti o existencii a kvalitách výrobku alebo služby, ktoré sú predmetom danej činnosti, za účelom zvýšenia odbytu daňového výrobku alebo služby, ktorý je predmetom danej činnosti. Koncept reklamy zahŕňa nevyhnutne šírenie odkazu smerujúceho k informovaniu spotrebiteľa o existencii a vlastnostiach výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť jeho odbyť. V rozsudku C-530/09 boli reklamné služby zadefinované 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. Správca dane konštatoval, že definícia pojmov reklama a sponzorstvo v slovenskej legislatíve zodpovedá výkladu pojmov, ktoré podal ESD vo svojej rozhodovacej činnosti. V ust. § 2 zákona č. 147/2000 Z.z. je stanovené, že reklamou je prevedenie,

prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu, pričom produktom sa rozumie tovar, služby, nehnuteľnosť, obchodné meno, ochranná známka, označenie pôvodu výrobkov a iné práva a záruky súvisiace s podnikaním. Sponzorstvo zákon o DPH nedefinuje, je však možné pod ním rozumieť marketingový nástroj podnikateľa, ktorý obsahuje reklamnú informáciu v širšom slova zmysle. Základným účelom sponzorovania je najmä vytvorenie dobrého mena, povesti právnickej osoby či fyzickej osoby. Sponzorstvo slúži skôr k propagácii firmy, jeho primárnym cieľom nie je nabádať ku kúpe konkrétneho výrobku, tovaru alebo služby, sponzorský odkaz predstavuje zvyčajne prezentáciu loga alebo výrobku skôr statického charakteru, často s uvedením, že sa jedná o sponzora. Jeho ústredným motívom nie je presvedčiť diváka ku kúpe určitého výrobku zdôraznením jeho kvalít, porovnávaním s podobnými výrobkami, neobsahuje ani žiadny reklamný príbeh (nemá dynamický charakter).

Správca dane s poukazom na definície reklamy a sponzorstva vyhodnotil získané dôkazy a dospel k záveru, že plnenie - reklamné služby, ktoré daňový subjekt prijal, žiadnym konkrétnym spôsobom neprezentovali daňový subjekt M. G.. Verejnosť sa týmto spôsobom nedozvedela nič konkrétne o činnosti daňového subjektu a o jeho službách. Podľa názoru správcu dane samotné uvedenie loga-názvu daňového subjektu na reklamnom priestore nie je takou činnosťou, ktorá je schopná podporiť predaj produktov a služieb na trhu. Skutkový stav potvrdzuje, že v danom prípade sa jednalo o propagáciu Muzikálu DRACULA a uvedením mena a loga podporovateľov kultúrneho podujatia v pozícii reklamný partner verejnosť bola informovaná, kto sú reklamní partneri. Skutočnosť, že daňový subjekt bol uvedený ako reklamný partner muzikálu, ešte neznamená, že sa jedná o reklamu jeho produktov a služieb, ale svedčí o tom, že bol sponzorom tohto podujatia. Zverejnenie loga- názvu nenapĺňa kritéria reklamy definované v rozhodnutiach ESD. Uvedenie loga nemá vypovedaciu hodnotu k nejakému výrobku alebo službe, ktoré daňový subjekt v rámci podnikania poskytuje. Nepodáva ani informáciu o tom, v akej oblasti daňový subjekt podniká. Správca dane prijal záver, že žalobcovi neboli dodané reklamné služby, ale jedná sa o sponzorovanie podujatia Muzikálu DRACULA.

Správca dane ďalej poukázal na to, že pre vznik nároku na odpočítanie dane je podstatné, aby prijaté tovary a služby mali priamu a bezprostrednú väzbu na zdaniťelné plnenie s nárokom na odpočítanie dane. Platiteľ dane musí vedieť objektívne preukázať všetky skutočnosti, na základe ktorých si uplatnil odpočítanie dane, t.j. že prijaté tovary a služby bezprostredne súvisia s jeho ekonomickou činnosťou. Podmienku vzniku práva na odpočítanie dane je, že platiteľ dane príjme tovar alebo službu na účely svojho podnikania ako platiteľ dane. Správca dane konštatoval, že uvedenú podmienku uplatnenia práva na odpočítanie dane upravenú v § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty kontrolovaný daňový subjekt nespĺnil, keďže nepoužil fakturované služby na dodávky tovarov a služieb na účely svojho podnikania ako platiteľ, pretože v skutočnosti sa jednalo o propagáciu Muzikálu DRACULA, na ktorom bol len reklamným partnerom. S ohľadom na prijatý záver, že sa nejednalo o reklamu, ale sponzorstvo, resp. finančnú podporu kultúrneho podujatia, správca dane konštatoval, že nebolo podstatné hodnotenie ohľadom osoby NOBOX MEDIA, s.r.o. ako dodávateľa reklamných služieb a s tým súvisiacich skutočností, či služby reklamy mohol reálne dodať ako dodávateľ uvedený na sporných faktúrach. K námietke žalobcu vznesenej vo vyjadrení k zisteniam uvedeným v protokole, že nešlo o sponzorstvo ale o reklamu formou prezentácie loga a že žalobca konal v dobrej viere, o čom svedčí aj to, že si podľa platnej legislatívy splnil svoju daňovú povinnosť, správca dane uviedol, že trvá na svojom vyjadrení k zisteniam uvedeným v protokole.

2. Na základe včas podaného odvolania žalobcu rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej ako „odvolací správny orgán“ alebo „žalovaný“), ktoré rozhodnutím č. 100623607/2021 zo dňa 16.04.2021 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. Žalovaný sumarizoval, že základným predmetom bola skutočnosť, či zobrazenie loga odvolávajúceho v zmysle zmluvy o zabezpečení reklamných služieb zo dňa 19.02.2015 je možné považovať za reklamnú službu na účely zákona č. 222/2004 Z.z. Žalovaný nespochybnil, že logo žalobcu bolo prezentované v zmysle zmluvných dojednaní, ale mal za to, že logo žalobcu pozostávajúce zo slovného spojenia NEMČO PAL, čo sa zhoduje s dodatkom k obchodnému menu žalobcu uvedenom v Živnostenskom registri SR, neevokuje, že sa jedná o podnikateľa M. G.. Z predmetného loga nie je možné zistiť, komu patrí a taktiež žiadnym spôsobom nepropaguje žiadne produkty (tovary služby), neporovnáva ich s inými produktmi, nevyzdvihuje ich kvality, nemôže teda logicky predstavovať ani podnet k ich kúpe a zvýšeniu ich predaja. Žalovaný konštatoval, že zákon o dani z pridanej hodnoty neobsahuje pojem reklamné služby a ani sa neodvoláva na žiadny právny predpis pri posudzovaní reklamných služieb a

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 rozhodovaciu 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 zahŕňajú rozširovanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo o kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj. Žalovaný konštatoval, že v zmysle týchto záverov v prípade žalobcu iba samotné uvedenie loga nie je spôsobilé uplatniť a podporiť predaj jeho produktov na trhu, nešlo v danom prípade o poskytnutie reklamných služieb. Žalovaný uviedol, že správca dane pri posúdení plnenia poskytnutého spoločnosťou NOBOX MEDIA, s.r.o. podporne vychádzal aj zo zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame, pričom konštatoval, že fakturované plnenia nespádajú ani pod pojem reklamy vymedzenej v uvedenom predpise. Bez ohľadu na to, ako správca dane označil predmetné plnenie medzi spoločnosťou NOBOX MEDIA, s.r.o. a žalobcom, je zrejmé, že sa nejednalo o reklamné služby a zároveň sa nepreukázalo, že predmetné plnenie použil žalobca na dodávky vlastných tovarov a služieb. K námietke žalobcu ohľadom aplikácie rozsudkov Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/33/2007 a 1Sžf/64/2016, ktorými žalobca argumentoval, že situácii v napadnutom rozhodnutí zodpovedná záver o dodaní reklamných služieb odmietajúc argumentáciu správcu dane ohľadom definovania sponzorstva a reklamy, žalovaný analyzoval rozdielnosť skutkovej situácie v namietaných rozsudkoch a prejednávanej veci, teda nemožnosť ich aplikácie. Ohľadom námietky, že žalobca nemal možnosť byť prítomný na výsluchu svedka B. C. a kľásť svedkovi otázky, žalovaný uviedol, že o výsluchu svedka bol žalobca riadne upovedomený, nebolo mu teda upreté právo zúčastniť sa výsluchu, ale svoje právo zúčastniť sa výsluchu nevyužil. Záverom žalovaný zhrnul, že žalobca nepreukázal oprávnenosť odpočítania DPH z predmetných faktúr, keďže porušil ust. § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z., pretože nepreukázal, že predmetné fakturované plnenia použil na dodávky vlastných tovarov a služieb.

#### Konanie pred správnym súdom

3. Podaním zo dňa 21.06.2021 podal žalobca včas všeobecnú správnu žalobu, ktorou navrhol preskúmať zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa a žalovaného a obe tieto rozhodnutia následne zrušiť. Žalobca prioritne namietal nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia pre nedostatok dôvodov, len približne 10 % úvah žalovaného tvorí obsah rozhodnutia. Žalovaný len replikoval zistenia správcu dane a žiadnym spôsobom svoje rozhodnutie neodôvodnil. Žalobca poukázal na závery správcu dane, podľa ktorých nie je spochybnená ekonomická realita daného obchodu. Správca dane nesprávne vyhodnotil vznik nároku na odpočítanie dane, majúci za to, že prijaté tovary služby musia mať priamu a bezprostrednú väzbu na zdaniteľné plnenia, takým však nie je dosiahnutie a získanie absolútneho predpokladaného výsledku dodania tovarov alebo služby. Úspech ohľadne získania klienta na základe poskytnutej reklamnej služby nemôže byť považovaný ako dôvod absencie priamej a bezprostrednej väzby na zdaniteľné plnenie s nárokom na odpočítanie dane. Taký úspech nie je možné predpokladať v žiadnom obchodnom vzťahu. Keďže zákon ani judikatúra taký spôsob nepozná, je nutné rozhodnutie zrušiť. Účelom reklamy nie je získať len nových zákazníkov, resp. obchodných partnerov. Preto žiadosť správcu dane o preukázanie efektu zrealizovania reklamy konkrétnymi zdaniteľnými plneniami správcu dane, a to výlučne novými obchodnými partnermi, neprihliada na skutočnú povahu a efekt reklamných služieb na výkon jeho podnikateľskej činnosti na konkrétnom trhu.

Žalobca zdôraznil, že propagovaná akcia DRACULA muzikál sa uskutočnila, reklamná kampaň bola odvysielaná a daňový subjekt zaplatil faktúry za reklamné služby na bankový účet reklamnej agentúry NOBOX MEDIA, s.r.o., ktorá má tieto faktúry riadne zaúčtované, všetky tieto skutočnosti priznal samotný správca dane. Žalobca vystupoval na propagovanej akcii ako reklamný partner a už len z tohto titulu nemohol byť v pozícii sponzora. Hlavnou reklamnou informáciou bolo logo spoločnosti, ktoré obsahuje kmeň obchodného mena spoločnosti žalobcu. Pri viac ako desiatich reklamných partnerov nie je dispozične možné, aby na reklamných billboardoch, banneroch a v reklamných spotoch bola uvedená aj informácia o predmetne podnikaní všetkých inzerentov. Pri časovo limitovaných spotoch by v takomto prípade nezostal čas pre hlavné posolstvo reklamy. Potenciálny zákazník resp. obchodný spoločník môže kontaktné údaje o spoločnosti a bližšie informácie o predmete podnikania zistiť cez Obchodný register.

Žalobca namietal, že rozhodnutia Súdneho dvora vo veci C-68/92, C-69/92, C-530/09, ktoré aplikoval správca dane, sú postavené na inom skutkovom a právnom základe, z akého vychádza rozhodnutie a skutkový stav k muzikálu, bez toho, aby správca dane priblížil tieto rozhodnutia situácii analyzovanej v napadnutom rozhodnutí. Pri definovaní reklamy a jej využitia žiadal správcu dane, aby akceptoval judikatúru Najvyššieho súdu SR; podľa právnych záverov vyslovených v rozsudku Najvyššieho súdu

SR sp. zn. 3Sžf/33/2007 reklama nemusí byť zameraná na jednotlivý individuálny produkt, prípadne skupinu produktov pripravených na predaj, ale na vytvorenie vnemu u zákazníkov na trhu. Pre účely efektu reklamy na podnikanie teda postačuje preukázať, že reklamná činnosť je spôsobilá vytvoriť vnem u zákazníka na trhu a to napríklad propagovaním obchodného mena podnikateľa a spojením tohto obchodného mena s jeho podnikateľskou činnosťou. Závery správca dane ohľadom právnej analýzy sponzorstva/reklamy, považoval žalobca za účelové a arbitrárne tvrdenie smerujúce k odlákaniu od skutočnosti, že samotný správca dane nerozporoval dodanie a nezískal dostatok dôkazov o tom, aby mohol vyrubiť daň.

Žalobca poukázal na to, že výkon daňovej kontroly je priamo v rozpore s uznesením Súdneho dvora vo veci C-610/19. V tomto uznesení Súdny dvor priamo konštatuje, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej finančný orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktory týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne prepisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak sa právne dostatočným spôsobom preukázalo, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

Žalobca namietal, že správca dane absolútne chybné viedol celé dokazovanie. Žalobca trval na tom, pokiaľ nie je preukázaná účasť žalobcu na daňovom podvode alebo vedomosť o ňom, nie je možné rozhodnúť tak, ako uviedol správca dane alebo žalovaný. Správca dane vyhodnotil dôkaz-odpoveď spoločnosti SILVI PRODUCITON, s.r.o. ako smerujúci v neprospech žalobcu, aj keď boli predložené všetky požadované doklady, ktoré potvrdili uskutočnenie predmetného muzikálu. Žalobca ako aj dodávateľ boli kontaktní a poskytli všetky potrebné informácie. Správca dane napriek tomu, že sám potvrdil, že dodanie služby sa uskutočnilo, vykonal sériu dôkazov nezákonne, vyhodnotil ich bez podkladu v neprospech žalobcu a z dôkaznej núdze, keďže dôkazné bremeno zo strany daňového subjektu bolo vyčerpané, si dotvoril dôvod na odmietnutie práva na odpočítanie dane, ktorý neexistuje. Žalobca namietal aj porušenie práva na obhajobu, keďže daňový subjekt nemal možnosť byť prítomný na vypočúvaní svedka B. C. a klásť mu otázky.

4. Podaním zo dňa 07.03.2022 sa k žalobe vyjadril žalovaný. Žalovaný uviedol, že správca dane v rozhodnutí nespochybnil, že logo žalobcu bolo prezentované v súvislosti s podujatím „MUZIKAL DRAKULA“, predmetom sporu je skutočnosť, či zobrazenie loga žalobcu v zmysle zmluvy o zabezpečení reklamných služieb zo dňa 19.02.2015, je možné považovať za reklamnú službu na účely zákona č. 222/2004 Z.z. Žalovaný zdôraznil, že logo žalobcu pozostáva zo slovného spojenia NEMČO PAL, čo sa zhoduje s dodatkom k obchodnému menu žalobcu Živnostenskom registri SR. Logo neevokuje, že sa jedná o podnikateľa M. G.. Z predmetného loga nie je možné zistiť komu patrí a taktiež žiadnym spôsobom nepropaguje žiadne produkty (tovary, služby), neporovnáva ich s inými produktmi, nevyzdvihuje ich kvality, nemôže teda logicky predstavovať ani podnet k ich kúpe a zvýšeniu ich predaja. Žalovaný zdôraznil, že pri posúdení, či plnenie poskytnuté spoločnosťou NOBOX MEDIA, s.r.o. bolo možné označiť ako reklamné služby, vychádzal z ich vymedzenia v judikatúre ESD, keďže samotný zákon č. 222/2004 Z. z. neobsahuje definíciu reklamných služieb a ani sa v prípade reklamných služieb neodvoláva na žiadny zákonný predpis, a to ani na zákon č. 147/2001 Z.z. o reklame. V prípade pojmu reklamné služby sa jedná o pojem Európskeho spoločenstva, ktorý musí byť vykladaný jednotne. Preto správca dane postupoval správne, keď aplikoval definovanie reklamných služieb vymedzených rozsudkami ESD. Každý z členských štátov Európskej únie môže mať pojem reklamných služieb, resp. reklamy vo svojom vnútroštátnom predpise zameraný, príp. vymedzený odlišným spôsobom, preto aplikácia vnútroštátnych predpisov na uvedený pojem by mohla vznášať značnú nejednoznačnosť. Vymedzenie reklamnej služby v judikatúre žalovaný konkretizoval s poukazom na rozsudok ESD C-68/92 - ako aktivity smerujúcej k šíreniu odkazu a informovanosti spotrebiteľa o existencii a vlastnostiach výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich odbyt a rozsudok ESD C-530/09 - ako činnosť na podporu predaja, ak zahŕňa rozšifrovanie správy určenej na informovanie verejnosti o

existencií alebo kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj. Preto aplikácia zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame na daný prípad nie je správna.

Žalovaný zhrnul, že v prípade predmetného plnenia medzi spoločnosťou NOBOX MEDIA, s.r.o. a žalobcom sa nejednalo o reklamné služby a taktiež sa nepreukázalo, že predmetné plnenie použil žalobca na dodávky vlastných tovarov a služieb. Nenaplnil preto zákonnú požiadavku ustanovenú v § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. Podmienka ustanovená v § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. je jednou zo zákonných podmienok, ktoré musel žalobca splniť, aby mu vznikol nárok na odpočítanie dane z predmetných faktúr. Správca dane preto postupoval v súlade so zákonom, keď žalobcovi nepriznal právo na odpočítanie DPH z predmetných faktúr č. 150100204 zo dňa 03.08.2015 a č. 150100253 zo dňa 08.09.2015.

Ohľadom poukazu žalobcu v správnej žalobe na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 žalovaný uviedol, že uvedený rozsudok sa zaoberá podvodným konaním. V tomto prípade však správca dane neuviedol, že by v danom prípade došlo k podvodnému konaniu. Aplikácia uvedeného rozsudku na daný prípad preto nie je opodstatnená.

K námietke žalobcu, že v prípade výsluchu svedka B. C. (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101304813/2020 zo dňa 13.08.2020) nemal možnosť byť pri uvedenom výsluchu a klásť svedkovi otázky, žalovaný uviedol, že o výsluchu svedka bol žalobca riadne upovedomený (upovedomenie č. 101171941/2020 zo dňa 14.07.2020). Upovedomenie bolo žalobcovi doručené dňa 17.07.2020. Žalobca sa však ústneho pojednávania nezúčastnil. Žalobcovi teda nebolo upreté právo zúčastniť sa výsluchu svedka a klásť mu otázky, ale žalobca toto svoje právo nevyužil.

Žalovaný záverom zhrnul, že žalobca vo svojej žalobe poukázal na skutočnosť, že žalovaný sa nevysporiadal so všetkými odvolacími námietkami. Žalovaný mal za to, že sa vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami. Podľa žalovaného žalobca nepreukázal oprávnenosť odpočítania DPH z predmetných faktúr č. 150100204 zo dňa 03.08.2015 a č. 150100253 zo dňa 08.09.2015 vystavených spoločnosťou NOBOX MEDIA, s.r.o. Žalobca porušil ustanovenie § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z., pretože nepreukázal, že predmetné fakturované plnenia použil na dodávky vlastných tovarov a služieb.

5. Žalobca podaním dňa 11.07.2022 učinil repliku. Žalobca zotrval na svojich doterajších argumentoch voči rozhodnutiu žalovaného, či už z hmotnoprávnej alebo procesnoprávnej stránky. Pokiaľ žalovaný uviedol, že aplikácia zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame nie je správna a relevantná na posudzovanie oprávnenosti výdavkov žalobcu, žalovaný na jednej strane spochybňuje aplikáciu zákona, ako jediného slovenského predpisu, ktorý priamo definuje pojem „reklama“, avšak na druhej strane neuvádza, aký predpis je správny na aplikáciu predmetného prípadu. Žalovaný sám potvrdil, že neaplikuje zákon, ktorý je povinný aplikovať. Žalovaný, ako aj správca dane robia rozdiely medzi prezentáciou loga a reklamou ako účelom získania potenciálnych nových zákazníkov (klientov). Žalovaný avšak sám neuviedol, ktorý predpis definuje (a ako ho definuje) pojem „prezentácia loga“, čím by preukázal tento rozdiel. Žalovaný uviedol, že v prípade označenia „NEMČO PAL“ nie je možné identifikovať žalobcu ako podnikateľský subjekt, s čím žalobca nesúhlasil, keďže pri zadaní tohto označenia do vyhľadávača google, sa zobrazia všetky jeho údaje, ako je IČO a predmet podnikania. Záverom žalobca poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie, v zmysle ktorého Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej na vstupe sa má nepriznať bez toho, aby daňový úrad musel preukázať, že zdaniteľná osoba sa dopustila podvodu na DPH alebo že vedela, alebo mala vedieť, že uvádzané plnenie, na ktorom sa zakladá právo na odpočítanie dane, bolo súčasťou takéhoto daňového podvodu, ak v prípade, že tento skutočný dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nebol identifikovaný, táto zdaniteľná osoba nepredloží dôkaz o tom, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, pokiaľ vzhľadom na skutkové okolnosti a napriek dôkazom poskytnutým touto zdaniteľnou osobou chýbajú údaje potrebné na overenie, či skutočný dodávateľ alebo poskytovateľ mal toto postavenie.

6. Žalovaný právo podať dupliku k replike žalobcu nevyužil.

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) a contrario, keď účastníci konania nepožiadali o nariadenie pojednávania 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 - 19.04.2021 (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 - 19.04.2021 (ďalej len „Daňový poriadok“) sa pri správe daní postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chráni 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 v 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.

25. Žalobca v podanej správnej žalobe okrem ďalších námietok smerujúcich k vymedzeniu konkrétnych vecných rozporov rozhodnutia správcu dane a žalovaného so zákonom namieta 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, týmto primárne 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.

26. Z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane a žalovaného vyplýva, že tieto správne orgány pri ustálení zadefinovania a podstaty reklamných služieb vychádzali primárne z judikatúry SD EÚ, a to konkrétne i z rozsudku sp. zn. C-68/91 (pozn. súdu: v prvostupňovom rozhodnutí sa uvádza číslo C-68/91, avšak žalovaný v napadnutom rozhodnutí ako aj vo vyjadrení k žalobe uvádza rozsudok 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 odbyť. 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 č. 222/2004 Z.z. neobsahuje pojem reklamné služby a ani sa neodvoláva na žiadny právny predpis pri posudzovaní reklamných služieb. Z tohto dôvodu správca dane vychádzal primárne z judikatúry Súdneho dvora EÚ, a to konkrétne z citovaného rozsudku C-68/91 a C-69/92 a tiež poukázal na rozsudok C-530/09), 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 a podporne aj zo slovenských právnych predpisov - a to predovšetkým z definície reklamy v § 2 ods. 2 zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame a v § 32 zákona č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii a z definície sponzorstva v § 38 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii. (pozn. súdu.: žalovaný vo vyjadrení k žalobe negoval postup podľa slovenskej právnej úpravy, avšak z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, str. 12, a prvostupňového rozhodnutia, str. 11, vyplýva posúdenie plnenia poskytnutého spoločnosťou NOBOX MEDIA, s.r.o. aj podľa zákona č. 147/2001 Z.z. a zákona č. 308/2000 Z.z. tak, ako bolo uvedené vyššie). 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 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. Aj keď žalobca označil predmetné služby na faktúrach ako vykonanie reklamy, zo zistení správcu dane vyplývalo, že sa nejednalo o reklamné služby, ktoré by zakladali zákonný nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

27. 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. Finančné orgány zotrvali na potrebe rozlišovania reklama/sponzoring, pričom druhý inštitút vylučuje sám o sebe právo na odpočítanie DPH z faktúry zaplatenej za úhradu takejto služby. Navyše žalovaný, na rozdiel od správcu dane zdôraznil, že bez ohľadu na označenie predmetného plnenia medzi spoločnosťou NOBOX MEDIA, s.r.o. a žalobcom je zrejmé, že (okrem toho, že sa nejednalo o reklamné služby) zároveň sa ani nepreukázalo, že predmetné plnenie použil žalobca na dodávky vlastných tovarov a služieb, z ktorého tvrdenia implicitne vyplýva, že aj keby žalovaný posudzoval plnenie z predmetných faktúr ako reklamu, nebolo preukázané splnenie ďalšej podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane. Na základe vyššie uvedeného správny súd uzavrel, že aj keď odôvodnenie napadnutého rozhodnutia nereagovalo na každé jednotlivé tvrdenie žalobcu v odvolaní, vyjadrilo sa k podstatnými námietkam žalobcu obsiahnutým v odvolaní a v spojení prvostupňovým rozhodnutím 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.

28. Predpokladom efektívnej realizácie procesných práv účastníka administratívneho konania zahŕňajúcich napríklad i právo presne a zrozumiteľne formulovať odvolacie námietky je možnosť účastníka administratívneho konania zúčastniť sa na výsluchu svedka a klásť mu otázky, správny súd poukazuje na to, že z administratívneho spisu vyplýva skutočnosť tvrdená žalovaným, že o výsluchu svedka bol žalobca riadne upovedomený (upovedomenie č. 101171941/2020 zo dňa 14.07.2020), ktoré

bolo žalobcovi doručené dňa 17.07.2020. Žalobca sa však ústneho pojednávania nezúčastnil, a preto neobstojí žalobná námietka, že žalobcovi bolo odopreté právo zúčastniť sa výsluchu svedka a klásť mu otázky, ale žalobca svoje právo nevyužil.

29. Vzhľadom na vyhodnotenie procesných námietok ako nedôvodných, zaoberal sa správny súd posúdením zákonnosti napadnutého rozhodnutia v rozsahu meritórnych žalobných námietok.

30. Podstatou správnej žaloby bolo tvrdenie žalobcu o tom, že správca dane a následne aj žalovaný nesprávne právne posúdili dodanie služby - poskytnutie reklamného priestoru v mesiaci august a september 2015 k podujatiu „Muzikál DRACULA“ na základe Zmluvy o reklame a zabezpečení reklamných služieb zo dňa 19.02.2015. Predmetná služba bola fakturovaná dodávateľom NOBOX MEDIA, s.r.o. žalobcovi faktúrou č. 150100204 zo dňa 03.08.2015 a č. 150100253 zo dňa 08.09.2015, z ktorej si žalobca uplatnil odpočítanie dane vo výške 4000 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 na reklamných plagátoch, ktoré boli primárne nositeľmi reklamy na predaj vstupeniek na podujatie „Muzikál DRACULA“, bolo umiestnené iba obchodné meno žalobcu, žalobca bol propagovaný iba ako sponzor akcie bez toho, aby sa prezentovala jeho podnikateľská činnosť, produkty a výrobky s cieľom zvýšiť ich predaj, nešlo teda o dodanie služby, pri ktorej by vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z.

31. Žalovaný ako aj správca dane svoj záver o tom, že v danom prípade neboli splnené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane u žalobcu odôvodnili konštatovaním, že podľa vykonaného dokazovania spoločnosť NOBOX MEDIA s.r.o. nedodala žalobcovi reklamnú službu, pri ktorej by vznikla daňová povinnosť, keďže nebolo preukázané, že poskytnutá služba ovplyvnila ekonomickú činnosť žalobcu v nadväznosti na dodávky tovarov a služieb daňového subjektu, a teda išlo o sponzoring, a nie o reklamu.

32. 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.

33. 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).

34. Pokiaľ však 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.“. 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. 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.

35. 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 správny 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.

36. V zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. je teda jednoznačne možné považovať za dodanie služby aj umiestnenie loga (obchodného mena) žalobcu na billboardoch a v ďalšom mediálnom priestore (TV, tlač) v súvislosti s podujatím Muzikál DRACULA, 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).

37. 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.

38. 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).

39. 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.

40. 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. 1Sž/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.“

41. 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.“

42. Z obsahu napadnutého rozhodnutia vyplýva, že žalobca od začiatku tvrdil, že reklama nemala požadovaný efekt, žiadne tvrdenia ohľadom zvýšeného obratu a získania nových zákazníkov ani neprodukoval, v zásade namietal postup správcu dane, ktorý sa efektom reklamných služieb vôbec zaoberá, s tým že tento postup považoval za nesprávny. Naopak správca dane a žalovaný uvedené skutočnosti považovali za potrebné preukázať na účelom preverenia, či reklamná služba priamo a bezprostredne súvisela s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu. Správny súd sa v reakcii na žalobné námietky žalobcu týkajúce sa neprávneho posudzovania tejto súvislosti zaoberal tým, či je správne tvrdenie žalobcu, resp. žalobný bod, že efekt reklamných služieb nemôže v zásade ovplyvniť právo daňového subjektu na odpočítanie DPH.

43. 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.

44. 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, ledaže by správca dane mal za to, že sú splnené podmienky pre aplikáciu priameho účinku smernice, 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.

45. Správny súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu, že ťažko merateľný efekt reklamných služieb zbavuje žalobcu preukazovať súvis reklamnej služby na výstupe. 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. Osoba uplatňujúca si právo na odpočítanie DPH sa nemôže zbaviť tejto povinnosti takouto relativizujúcou argumentáciou, spochybňujúcou podstatu práva na odpočítanie DPH v spoločnom systéme DPH. 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 zdaniteľnými 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.

46. Správny súd má za to, že namiesto nesprávneho právneho posudzovania predmetného plnenia ako sponzoring podľa zákona o vysielaní a retransmisii, 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 zdaniteľnej osoby, ktoré neovplyvňuje výkon práva na odpočítanie DPH.

47. V okolnostiach predmetnej veci je teda potrebné, aby správca dane posúdil cieľ umiestnenia loga žalobcu na rôznych mediálnych nosičoch pri podujatí muzikál DRACULA, či cieľom umiestnenia loga pri príležitosti podujatia muzikál DRACULA 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 zdaniteľnou činnosťou zdaniteľnej 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 zdaniteľnou osobou v rámci jej hospodárskej činnosti.

48. Vzhľadom na vyššie uvedené správny súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného pri aplikácii § 191 ods. 1 písm. c) SSP.

49. Správny súd uznal ako dôvodnú žalobnú námietku o nesprávne vedenom dokazovaní a nezahľadení záverov vyslovených Súdny dvorom EÚ v uznesení vo veci C-610/19 (Vikingo), a preto pri aplikácii § 191 ods. 3 písm. a) a § 191 ods. 4 SSP zrušil aj rozhodnutie správcu dane a vec vrátil prvostupňovému správne orgánu na ďalšie konanie.

50. V zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je možné odmietnuť daňovému subjektu odpočet DPH len z dôvodu, že nevie preukázať, že ním deklarováný dodávateľ zabezpečil dodanie prostredníctvom subdodávateľských subjektov, respektíve tieto subjekty stotožniť. K uvedenému je možné odkázať napríklad na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 3. septembra 2020: „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“

51. Žalobca dôvodne namietal, pokiaľ správca dane nerozporoval - nespochybnil dodanie reklamných služieb, pričom správny súd dodáva, že za predpokladu, ak správca dôjde po vrátení veci k záveru o súvislosti prijatých reklamných služieb s ich použitím na ďalšie zdaniteľné plnenia žalobcu ako platiteľa DPH, teda že investícia do takejto prezentácie sa mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov živnostníka poskytujúceho poradenské služby v oblasti povrchových náterov, môže byť žalobcovi neuznané právo na odpočet DPH len v prípade konštatovania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode, a keďže uvedené si prípadne môže vyžadovať aj ďalšie dokazovanie, správny súd s poukazom na návrh žalobcu zrušil aj prvostupňové správne rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

52. Po vrátení vecí správca 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.

53. 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 správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

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

#### **Poučenie:**

##### **P o u č e n i e:**

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 správny súd do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.