

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sfk/27/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7019200212  
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 11. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marián Fečík  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7019200212.1

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): JO-STEL s.r.o., so sídlom Štefánikova 26, 040 01 Košice, IČO: 36 607 720, právne zast. Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Hlavná 31, 917 01 Trnava, IČO: 36 865 281, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100191591/2019 zo dňa 16.01.2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 8S/37/2019 zo dňa 20.05.2021, takto

### rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### odôvodnenie:

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie apríl 2015, vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Košice (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutie č. 101890023/2018 zo dňa 25.09.2018, ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov žalobcovi vyrubil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 4.000,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2015. Správca dane neuznal odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa Public event, s.r.o. za dodanie reklamných služieb ako reklamného partnera futbalového klubu FC Lokomotíva.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100191591/2019 zo dňa 16.01.2019 prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

3. Rozhodnutie žalovaný odôvodnil tým, že žalobca nepreukázal, že reklama smerovala k získaniu nových obchodných partnerov, nepreukázal jej použitie na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ, čím nepreukázal splnenie podmienky vyplývajúcej z § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“). Žalovaný poukázal na to, že reklamná kampaň bola realizovaná po dobu jedného roka a toto ročné obdobie mediálnej kampane je dostatočné dlhé, aby sa prejavili účinky a prínos z tejto kampane.

II.

Konanie pred krajským súdom

4. Dňa 20.05.2021 Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“) vyhlásil rozsudok sp. zn. 8S/37/2019 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), ktorým zamietol žalobu podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) ako nedôvodnú a nepriznal účastníkom právo na náhradu trov konania.

5. Krajský súd preskúmal rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane v rozsahu a dôvodov uvedených v žalobe a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

6. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku:

- súhlasil so závermi prezentovanými v rozhodnutiach orgánov verejnej správy, že reklamné služby je možné uplatniť ako výdavok na podporu predmetu podnikania, ak je reklama vykonaná prezentovaným dodávateľom; ak je na podporu predmetu podnikania žalobcu; ak žalobca preukáže, že v predmete podnikania v súvislosti s reklamou dosiahol a nadobudol nové obchodné vzťahy v nasledujúcich obdobiach po realizovaní reklamy a tieto sú založené vo vzťahu k dotknutej reklame. Reklama by mala slúžiť a cieľ reklamy je naplnený, ak je v súlade s výdavkami na podnikateľskú činnosť daňového subjektu,

- mal za to, že zapožičiavanie reklamných práv a loga obchodného mena nesprávne žalobca interpretoval tak, že ide o činnosť spojenú s utvorením jeho dobrého obchodného mena. Reklama v oblasti podnikania žalobcu prostredníctvom spoločnosti Public Event, s.r.o. vykonávaná tak, že k jeho propagovaniu dochádza aktivitami športového subjektu - futbalového klubu FC Lokomotíva Košice je zjavne v nepomere s tým, čo očakáva návštevník športového podujatia a čo žalobca ako podnikateľský subjekt od reklamy. Výdavok žalobcu na reklamu spojený s možnosťou uplatnenia dane z pridanej hodnoty v posudzovanom prípade nie je daný. V predmete podnikania žalobcu reklama nemohla efektívne poslúžiť sledovanému a deklarovanému cieľu, spôsobom jej vykonania,

- poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“) sp. zn. 1Sžf/64/2019, ktorý potvrdzuje názor, že viazať právo na odpočítanie faktúr na reklamu na vstupe len na preukázanie efektívnosti reklamy a túto efektívne merať novými kontaktmi a ich počtom v príčinnej súvislosti s reklamou nie je prípustným zjednodušením reklamy, ale jej účinkov, ktorými sú efektívnosť, úspešnosť reklamy, ktorá ale sleduje podporu podnikania za každých okolností a súvisí so zodpovedaním účelnosti, významu a spôsobu realizovania reklamy v smere podnikania žalobcu,

- súhlasil s tým, že zásada neutrality znamená, že zdaniteľná osoba má nárok na odpočet DPH v zaplatenej cene tovarov a služieb, ak tieto použila na uskutočnenie ekonomickej činnosti podliehajúcej spoločnému režimu DPH a jeho výdavky majú byť uznané. Žalobca poukazoval na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „Súdny dvor EÚ“), kde sa tento zaoberá možnosťou odpočítania výdavkov zdaniteľnej osoby na reklamu, ktorá je podmienená preukázaním podvodného jednania. Krajský súd tu pripomenul, že v posudzovanej veci orgány verejnej správy nevyslovili vo svojich rozhodnutiach podozrenie o podvodnom spojení aktérov obchodného vzťahu. Preto ťarcha dokazovania efektívneho vynaloženia výdavkov žalobcom musí byť podporená jeho tvrdeniami o tom, že výkonom reklamy jeho dodávateľom, cestou futbalového klubu FC Lokomotíva sa sledoval cieľ, ktorý mal na mysli zákonodarca, ktorý ukladá daňovému subjektu dôkaznú povinnosť reklamu použiť na rozvoj v predmete podnikania s cieľom zisku,

- uviedol, že orgány verejnej správy sú pri výklade zásady neutrality a proporcionality povinné preverovať aj nové vzťahy v predmete podnikania, predovšetkým či bol v tomto smere výkon reklamy prínosom pre žalobcu. Právo na vrátenie DPH je možné odmietnuť aj preto, že reklame nebola významná pre podnikanie žalobcu a dosahovanie zisku,

- námietku procesného pochybenia v zmysle § 68 daňového poriadku nepokladal za dôvodnú, keď postup správcu dane nemal za zmätočný. Poukázal na to, že správca dane predvolal žalobcu na ústne pojednávanie, ktorého sa zúčastnil reprezentant žalobcu a súčasne bola žalobcovi daná možnosť vyjadriť sa v lehote 15 dní k záverom správcu dane v rámci vyrubovacieho konania. Krajský súd uviedol, že po zrušení rozhodnutia bolo vykonané ďalšie vyrubovacie konanie za súčinnosti žalobcu (oboznámenie so zisteniami z vyrubovacieho konania č. 101685052/2018 zo dňa 30.08.2018), a to formou a spôsobom, o ktorý splnomocnený zástupca požiadal (úradný záznam č. 101888657/2018 zo dňa 23.08.2018). Žalobca bol oboznámený so zisteniami správcu dane a na zaslané písomné oboznámenie reagoval (podanie zaevidované pod č. 612365748/2018 zo dňa 18.09.2018). Keďže žalobca vo svojom písomnom vyjadrení nepredložil žiadny dôkaz a nenavrhol vykonať ďalšie dokazovanie, správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly a zistení z ďalšieho vyrubovacieho konania, vydal rozhodnutie, ktorým určil žalobcovi rozdiel dane v sume 4.000,- eur. Aj keď nebola spísaná

zápisnica a úradný záznam, žalobca mal priestor na komentovanie zistení, ktoré by boli predmetom prejednávania a protokolu,

- k námietke nepreskúmateľnosti, neurčitosti a nepresnosti výroku správcu dane uviedol, že z výroku rozhodnutia je zjavné, koho sa týka, na základe akého právneho predpisu správca dane rozhodol a ako rozhodol,

- zastal názor, že žalobca v podanej žalobe síce rozsiahlo namieta nesprávnosť záverov správcu dane a žalovaného, avšak žiadnym spôsobom nepreukazuje, že si daň v sume 4.000,- eur z faktúry č. 2015027 zo dňa 30.04.2015 od spoločnosti Public event, s.r.o. odpočítal oprávnene, keďže ani k podanej žalobe nepredložil dôkazy o tom, že si reklamné služby obstaral za účelom dodávok svojich tovarov a služieb ako platiteľ, ako to predpokladá § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH,

- uviedol, že z obsahu rozhodnutí jasne vyplýva, z akých skutočností správca dane, ako aj žalovaný vychádzali a akými právnymi úvahami sa pri rozhodovaní riadili. Postup správcu dane, ako aj žalovaného, nebol v rozpore s platnými právnymi predpismi, ako to namieta žalobca. Správca dane pri určení rozdielu dane za preverované zdaňovacie obdobie postupoval v súlade s platnými právnymi predpismi,

- poukázal na to, že dôvodom neuznania nároku na odpočítanie DPH nie je spochybnenie reálnosti dodania reklamnej služby, ale skutočnosť, že žalobca nepreukázal použitie fakturovanej reklamnej služby na účely svojho podnikania. Preto ak žalobca uvádzal, že súvislosť nákladov vynaložených na reklamu so zdaniteľnými plneniami žalobcu a jeho podnikateľskou činnosťou nie je priamo merateľná a že obstarané reklamné služby vo vzťahu k zdaniteľným obchodom nemusia vždy priniesť pozitívny efekt a na podporu svojej argumentácie poukazoval na zásadu zdravého rozumu, krajský súd poukázal na skutočnosť, že orgány verejnej správy neprekročili svoje právomoci dané v zmysle príslušných zákonov, keď vyhodnotili, že fakturované reklamné služby nespĺňali ciele reklamy v zmysle výdavkov na obstaranie dodávok svojich tovarov a služieb, ako to predpokladá § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH,

- súhlasil s tým, že zákon o DPH ani žiadny iný zákon nevyžaduje, aby príjemca plnenia získal na základe reklamných služieb nových zákazníkov. Krajský súd mal ale za to, že žalobca nespĺnil všetky hmotnoprávne podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH, keď nepreukázal, že reklama pôsobila na existujúcich obchodných partnerov. Správca dane požadoval od žalobcu predloženie zoznamu obchodných partnerov, s ktorými vznikla spolupráca v roku 2015, na posúdenie jej efektívnosti. V súvislosti s prijatou reklamnou službou vyplynulo, že k nadviazaniu obchodnej spolupráce medzi žalobcom a odberateľom s najväčším objemom obchodov (spoločnosťou MINERFIN, a.s.) nedošlo na základe reklamy futbalového klubu FC Lokomotíva, v ktorej je uvedené logo žalobcu ako reklamného partnera, ale spolupráca s touto spoločnosťou začala skôr - koncom roka 2014,

- poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/74/2017 a na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/81/2013 a uviedol, že ak žalobca ako daňový subjekt pri kontrole dokladov, ktoré prijal do svojho účtovníctva, nepristupoval s náležitou zodpovednosťou a nepovažoval za svoju povinnosť zabezpečiť dôkazy, ktoré by skutočnosti uvedené na sporných faktúrach hodnoverne potvrdili, je povinný znášať riziko z nedostatku hodnovernosti dôkazov, na základe ktorých si uplatnil odpočítanie,

- označil ako správny záver orgánov verejnej správy, že preverované reklamné služby poskytované žalobcovi vo forme a spôsobom, ako boli realizované (uviedenie obchodného loga žalobcu JO - STEL s.r.o., spolu s názvami ďalších spoločností, na reklamných nosičoch prezentujúcich športový klub FC Lokomotíva) nemali potenciál efektívne prezentovať žalobcu a jeho činnosť, či osloviť potenciálnych budúcich odberateľov. Činnosť, ktorou sa zaoberá žalobca - nákup a predaj kovového odpadu a šrotu, je činnosťou ponúkanou špecifickému okruhu subjektov, akými sú napríklad väčšie priemyselné komplexy. Forma použitej reklamy bola zameraná na mediálne široké publikum a bola prezentovaná na akciách určených občanom, a teda širokej mase ľudí a nie špecifickému okruhu podnikateľov. Reklama vykonaná propagáciou futbalového klubu FC Lokomotíva Košice je schopná vyvolať u jej adresáta - prijímateľa potrebu účasti na športovom podujatí. Len uvedením názvu žalobcu JO - STEL s.r.o. ako reklamného partnera, bez bližšej špecifikácie, čím sa zaoberá, resp. uvedením oblasti, v ktorej podniká, sa nevyvolá potreba nadviazania konkrétnej spolupráce. Potenciálni obchodní partneri sa z reklamnej kampane nedozvedeli o trhovom segmente, na ktorom žalobca pôsobí, ani o predmete činnosti, nedozvedeli sa o výrobkoch a službách, ktoré ponúka, či akú konkrétnu výhodnú akciovú ponuku žalobca v čase realizácie reklamnej kampane ponúkal,

- mal za to, že žalobca, ktorý bol ochotný v období roka 2015 vynaložiť mesačne sumu približne 20.000,- eur bez DPH za reklamu spočívajúcu len v uvedení loga v reklamnej kampani športového klubu FC Lokomotíva nepreukázal, ako táto preverovaná reklama súvisela s jeho obchodom, živnosťou, remeslom alebo slobodným povoláním a nepreukázal, že jej cieľom bola podpora odbytu tovaru alebo poskytnutie služieb.

III.

Konanie na kasačnom súde

A) Kasačná sťažnosť

7. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a písm. h) SSP a navrhol rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie. Alternatívne žiadal, aby kasačný súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a správcu dane a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie.

8. Sťažovateľ v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol najmä tieto sťažnostné body.

9. Zákon o DPH ani žiadny iný zákon nevyžaduje, aby daňový subjekt, ako príjemca takéhoto plnenia na základe reklamných služieb získal nových zákazníkov. Názor žalovaného a krajského súdu považoval sťažovateľ za nesprávny, nelogický a ničím nepodložený, a to z dôvodov, že reklama môže jednak pôsobiť na už existujúcich zákazníkov a obchodných partnerov, ako aj z dôvodu, že pri službách tohto charakteru, teda pri reklamných službách predsa nemožno dopredu vedieť, či daná reklama splní svoj účel, pretože nemožno predvídať ľudské správanie. Rovnako je priestor, aby reklama oslovila aj právne subjekty, ktoré patrili medzi zákazníkov, avšak so sťažovateľom dlhšiu dobu neobchodovali a takýmto spôsobom sa opätovne môže dostať do povedomia takýchto obchodných partnerov.

10. Skutočnosť, či určitá reklama splní svoj účel možno len predpokladať, toto však nemožno dopredu nikdy jednoznačne povedať, nakoľko účinok reklamy sa odvíja od rôznych faktorov. Z týchto dôvodov nemožno podmieňovať právo na odpočítanie dane z poskytnutých reklamných služieb skutočnosťou, či určitá reklama mala alebo nemala požadovaný účinok na potenciálnych nových alebo už existujúcich zákazníkov. Takéto vyhodnotenie dôkazov, ako aj skutkového stavu správcom dane v uvedenom prípade jednak nemá oporu v zákone a je tiež absolútne nelogické. Žiadny príjemca reklamných služieb predsa dopredu nemôže vedieť, aký efekt daná reklama bude mať, v akom rozsahu tieto reklamné služby zapôsobia a aký budú mať vplyv na ľudské správanie, resp. na zákazníkov. Z uvedeného dôvodu preto nemožno ani od daňového subjektu očakávať, aby preukazoval, či predmetné ním prijaté reklamné služby mali pre neho ekonomickú efektívnosť a vecné plnenie.

11. Vykonaným preverovaním bolo jednoznačne preukázané, že sťažovateľ splnil všetky hmotnoprávne podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane, ktorý mu zákon o DPH ukladá. Sťažovateľ má faktúru od platiteľa dane vystavenú podľa § 71 zákona o DPH, daň bola voči nemu uplatnená iným platiteľom dane, a tiež bol preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle zákona o DPH u dodávateľa služby, spoločnosti Public event, s.r.o.. Napriek tomu správca dane požadoval od daňového subjektu predloženie zoznamu obchodných partnerov, s ktorými vznikla spolupráca v roku 2015, resp. o predloženie dôkazov preukazujúcich získanie nových dodávateľsko - obchodných vzťahov v roku 2015.

12. Žalovaný zavádzal, keď tvrdil, že žalobca sa vyjadril v tom zmysle, že reklama mu priniesla spoluprácu s novými obchodnými partnermi. Taktiež nie je zjavné, aký ďalší dôkaz mal žalobca predložiť a prečo dôkazy, ktoré predložil nie sú pre žalovaného a správcu dane postačujúce.

13. Súvislosť nákladov vynaložených na reklamu so zdaniteľnými plneniami daňového subjektu nie je priamo merateľná a obstarané reklamné služby vo vzťahu k zdaniteľným obchodom nemusia vždy priniesť pozitívny efekt. Zákon o DPH túto podmienku neukladá a toto je aj v rozpore so zásadou zdravého rozumu, tak ako to judikuje Najvyšší súd SR v rozhodnutí sp. zn. 3Sžf/32/2007.

14. Zo strany žalovaného aj správcu dane prišlo k prekročeniu právomocí, keď vyhodnotili, že fakturované reklamné služby nespĺňajú ciele reklamy. Sťažovateľ tu odkázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/33/2007, v ktorom súd konštatoval, že: „pokiaľ ide o kvalitatívne náležitosti reklamy, tie posudzujú orgány kompetentné podľa zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „zákon o reklame“). Sťažovateľ poukázal na § 2 ods. 1 písm. a) a písm. b) zákona o reklame, z ktorého vyplýva, že za reklamu sa považuje predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie, a to v každej podobe produktu, pričom produktom sa rozumie okrem iného aj obchodné

meno. Žalovaný vôbec nebral do úvahy túto legálnu definíciu reklamy, a to napriek tomu, že bolo nesporne preukázané, že potenciálni klienti boli nepochybne oboznámení s názvom a logom spoločnosti.

#### B) Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

15. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú, nakoľko námietky sťažovateľa mal sa neopodstatnené. Žalovaný uviedol, že daňové orgány boli pri preverovaní zdaniiteľného obchodu, z ktorého si sťažovateľ uplatnil odpočítanie dane, povinné skúmať, či boli pri uplatnení práva na odpočítanie dane naplnené všetky podmienky stanovené zákonom, vrátane zákonnej podmienky obstarania služieb za účelom použitia na dodávky tovarov a služieb. Ak si sťažovateľ za zdaňovacie obdobie apríl 2015 uplatnil odpočítanie dane z faktúry č. 2015027 zo dňa 30.04.2015, bolo jeho povinnosťou preukázať, že si daň z tejto faktúry odpočítal oprávnené. Žalovaný dospel k záveru, že sťažovateľ, ktorý počas roka 2015 každomesačne platil dodávateľovi reklamných služieb sumu vo výške 20.000,- eur bez DPH za reklamu spočívajúcu len v uvedení loga v reklamnej kampani športového klubu FC Lokomotíva, nepreukázal, ako táto preverovaná reklama súvisela s jeho obchodom, živnosťou, remeslom alebo slobodným povoláním a nepreukázal, že je cieľom bola podpora odbytu tovaru alebo poskytnutie služieb.

#### IV.

##### Právny názor kasačného súdu

16. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

17. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu pripadlo posúdiť, či krajský súd rozhodol vo veci na základe nesprávneho právneho posúdenia veci [§ 440 ods. 1 písm. g) SPP], keď správnu žalobu zamietol s tým, že sťažovateľ nepreukázal, ako a či použil plnenie (dodané reklamné služby) na svoje dodávky tovaru a služieb ako platiteľ, teda nesplnil jednu z podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH.

18. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovaru 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.

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

20. V predmetnej veci mala reklama poskytnutá sťažovateľovi predstavovať propagáciu sťažovateľa ako reklamného partnera športového klubu FC Lokomotíva Košice. Reklama spočívala v uvedení obchodného loga sťažovateľa JO - STEL s.r.o., spolu s názvami ďalších spoločností, na reklamných nosičoch prezentujúcich športový klub FC Lokomotíva. Daňové orgány sťažovateľovi odpočítanie dane nepriznali predovšetkým z dôvodu, že nebolo preukázané využitie týchto služieb vo vzťahu k budúcej ekonomickej činnosti sťažovateľa, najmä s ohľadom na osobitosti podnikania - nákup a predaj kovového odpadu a šrotu. Žalovaný tiež poukázal na neefektívnosť výdavkov na reklamu, keď bol sťažovateľ ochotný platiť 20.000,- eur mesačne za reklamu spočívajúcu len v uvedení loga v reklamnej kampani športového klubu. Krajský súd dôvodil svoje rozhodnutie tým, že sťažovateľ nepreukázal, že by zverejnenie loga na reklamnej kampani športového klubu FC Lokomotíva bez bližšej špecifikácie čím sa zaoberá, resp. uvedením oblasti, v ktorej podniká, vyvolávalo potrebu konkrétnej spolupráce, nakoľko potenciálni obchodní partneri sa z reklamnej kampane nedozvedeli o trhovom segmente, na ktorom žalobca pôsobí, ani o predmete činnosti, v ktorom podniká. Nedozvedeli sa ani o výrobkoch a službách,

či konkrétnej výhodnej akciovej ponuke, ktorú by sťažovateľ v čase realizácie reklamy ponúkal. Krajský súd mal preto za to, že sťažovateľ nesplnil podmienky na uplatnenie práva na odpočet dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH.

21. Kasačný súd zdôrazňuje (čo v konaní napokon ani nie je sporné), že daňové orgány ani krajský súd nespochybňovali reálne uskutočnenie plnenia, prípadne uskutočnenia plnenia iným ako deklarovateľným dodávateľom. Ak teda dodávateľ v postavení platiteľa dane reálne poskytol sťažovateľovi zdaniteľnú službu, vznikla jej poskytnutím daňová povinnosť, ktorú si dodávateľ v súlade s režimom DPH uplatnil u sťažovateľa. Súčasne so vznikom daňovej povinnosti vzniklo sťažovateľovi podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo na odpočítanie dane, avšak iba za predpokladu splnenia ďalšej podmienky stanovenej v § 49 ods. 2 zákona o DPH, že službu použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Spornou otázkou v predmetnom konaní je práve existencia spojitosti prijatých zdaniteľných plnení vo forme poskytnutých reklamných služieb s ich použitím na ďalšie zdaniteľné plnenia sťažovateľa ako platiteľa DPH.

22. Kasačný súd nepopiera, že nemožno predvídať ľudské správanie a nikdy nemožno dopredu jednoznačne a s určitosťou povedať, či reklama naplní svoj účel. Taktiež nemožno podmieňovať priznanie práva na odpočet dane z poskytnutých reklamných služieb skutočnosťou, či určitá reklama mala alebo nemala požadovaný účinok na potenciálnych nových alebo už existujúcich zákazníkov. Kasačný súd tu dodáva, že nie je vylúčené, aby samotné uvedenie loga (obchodného mena) spoločnosti v rámci reklamnej kampane športového klubu FC Lokomotíva mohlo vo verejnosti vytvoriť určitý (zrejme pozitívny) vnem o existencii sťažovateľa, čo mohlo byť jedným z dôvodov stojacich za vznikom obchodnej transakcie. Toto samotné však pre priznanie práva na odpočítanie dane z prijatej služby nestačí. Rozhodujúcou je kladné zodpovedanie otázky, či ide o službu, ktorú sťažovateľovi poskytol platiteľ dane a či ju sťažovateľ použil alebo použije na svoje zdaniteľné plnenia, na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Teda či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi sťažovateľa a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov sťažovateľa (k tomu pozri aj rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/20/2021 zo dňa 19.07.2022).

23. K tomuto kasačný súd poukazuje aj na závery Súdneho dvora EÚ uvedené v rozsudku vo veci C-334/20 zo dňa 25.11.2021 (Amper Metal Kft.), v zmysle ktorého „zdaniteľná osoba si môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe za reklamné služby, ak je takéto poskytnutie služieb transakciou, ktorá podlieha DPH v zmysle článku 2 smernice o DPH (smernica Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „smernica o DPH“), a priamo a bezprostredne súvisí s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na vstupe alebo s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby ako súčasť jej všeobecných nákladov, pričom nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že fakturovaná cena za tieto služby je neprimeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby“ [bod 40]. Súdny dvor EÚ v uvedenom rozsudku uviedol, že „daňovým orgánom a vnútroštátnym súdom prináleží prihliadať na všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným transakciám a zohľadniť iba tie transakcie, ktoré objektívne súvisia so zdaniteľnou činnosťou zdaniteľnej osoby. Existencia bezprostredného spojenia sa musí posudzovať s ohľadom na objektívny obsah predmetnej transakcie“ [bod 34].

24. Sťažovateľ správne namietal nemožnosť určenia vplyvu reklamy na ľudské správanie, nakoľko miera ovplyvnenia ľudského správania sa reklamou nie je exaktne merateľná (pozri aj rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/66/2007 zo dňa 06.03.2008). Nemožno vylúčiť ani neúspešnú reklamnú kampaň, resp. reklamnú kampaň, v súvislosti s ktorou sa dostavil iný, ako očakávaný výsledok. Reklama však musí byť minimálne spôsobilá privodiť žiadaný výsledok. Pri posudzovaní oprávnenosti daňových výdajov na reklamu je nutné posúdiť vecnú súvislosť vynaložených nákladov na reklamu s možným zabezpečením, udrжанím, či zvýšením príjmov daňovníka, prípadne môže byť motivovaná snahou o minimalizáciu strát (pozri napr. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/42/2018 zo dňa 24.10.2019).

25. Z obsahu administratívneho spisu a súdneho spisu vyplýva, že sťažovateľ je prezentovaný na reklamnej kampani športového klubu FC Lokomotíva (na športových nosičoch prezentujúcich športový klub FC Lokomotíva) zobrazením loga, bez akejkoľvek bližšej informácii o predmete podnikania, službách či výrobkoch sťažovateľa. Takáto informácia v ponímaní bežného účastníka, resp. záujemcu o športové podujatie je obvykle chápaná tak, že uvedená spoločnosť finančne prispela na podporu

športového klubu. Tu je najmä potrebné brať do úvahy, že iná správa, resp. informácia napríklad o predmete činnosti sťažovateľa, o ním poskytovaných produktoch a službách, adresovaná širokej verejnosti, nebola na športových nosičoch obsiahnutá. Prihliadnuc na charakter a účel propagácie športového klubu FC Lokomotíva, t. j. najmä cieľ návštevy športových podujatí širokou verejnosťou, nemožno takéto športové podujatie charakterizovať ako platformu typickú pre obchodné stretnutia na reklamné účely, slúžiace na prezentáciu výrobných produktov a uzatváranie obchodných vzťahov medzi zúčastnenými podnikateľskými subjektmi, resp. spotrebiteľmi (pozri aj rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/42/2018 zo dňa 24.10.2019 a rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/36/2015 zo dňa 24.05.2017).

26. V nadväznosti na vyššie uvedené sa kasačný súd stotožnil s názorom daňových orgánov a krajského súdu, a síce, že dodané reklamné služby, vo forme akej boli poskytnuté (uvedenie loga na reklamnej kampani športového klubu), nemajú potenciál efektívne prezentovať sťažovateľa a jeho činnosť, prípadne osloviť jeho budúcich odberateľov, či informovať spotrebiteľov o existencii a kvalite výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj. Obzvlášť to možno konštatovať v súvislosti s predmetom a osobitosťami podnikania sťažovateľa, t. j. nákup a predaj kovového odpadu a šrotu.

27. Kasačný súd považuje za potrebné na záver dodať, že prezentáciu loga ako obchodnej spoločnosti ako formu reklamy nemožno úplne vylúčiť, keď v praxi existujú prípady, kedy účel reklamy naplní už samotné zobrazenie loga, resp. obchodného názvu spoločnosti. Ide predovšetkým o všeobecne známe (spravidla nadnárodné) obchodné spoločnosti, s ktorými je spájaná dlhodobá tradícia a garancia minimálnej kvality, kedy adresovaný subjekt (či už spotrebiteľ alebo podnikateľský subjekt) si automaticky vytvára asociáciu názvu, resp. loga obchodnej spoločnosti, s kvalitou výrobku alebo služby, ktorá asociácia je spôsobilá ovplyvniť ich finančné správanie. Ďalším prípadom je forma účelovej prezentácie výrobkov a služieb cieľovým, úzko selektovaným skupinám, ktoré si vzhľadom na koncentráciu zamerania, zobrazenie loga, resp. obchodného názvu spoločnosti logický spájajú s tematickým zameraním (napr. tematicky zameraná výstava, športové podujatie, veľtrh a podobne), s čím úzko súvisí aj prezentácia výrobku alebo služby v rámci aktívneho používania (pozri aj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/42/2018 zo dňa 24.10.2019). Je však zrejmé, že sťažovateľ žiadnu z vyššie uvedených podmienok nespĺňa.

28. Kasačný súd po prieskume zákonnosti napádaných rozhodnutí a procesných postupov predchádzajúcich ich vydaniu konštatuje, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností, rešpektujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov vo vzájomných súvislostiach viazucich sa k deklarovanej prijatým zdaniteľným plneniam (§ 3 ods. 3 a ods. 6 daňového poriadku), prijal a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH a účelom ním sledovaným. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že sťažovateľom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie jeho nároku na odpočet dane samé o sebe nepotvrdzujú, že prijal deklarované plnenie za účelom jeho ďalšieho využitia na dodávky tovarov a služieb sťažovateľa ako platiteľa DPH.

29. Vzhľadom na uvedené kasačný súd po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil ako nedôvodné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

30. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 SSP.

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.