

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: 4Sf/29/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5020200119
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 05. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Peter Kvietok
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:5020200119.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Petra Kvietka a členov senátu JUDr. Lukáša Kolibába (sudca spravodajca) a JUDr. Michaely Kútikovej, v právnej veci žalobcu: KAMENŇOLOMY Liptovské Kľačany, s.r.o., so sídlom Za mostom 1011/43, Liptovský Mikuláš, IČO: 36 412 490, právne zastúpený: ŠTELLMACHOVÁ & PARTNERS, s.r.o., so sídlom Hurbanova 1243/18, Liptovský Mikuláš, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100390070/2020 zo dňa 7.2.2020, takto

rozhodol:

- I. Rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100390070/2020 zo dňa 7.2.2020, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 102302494/2019 zo dňa 7.10.2019 sa z r u š u j e a vec sa vracia orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.
- II. Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania v rozsahu 100 %, v lehote 15 dní od nadobudnutia právoplatnosti uznesenia o výške trov konania, ktoré bude vydané po právoplatnosti tohto rozsudku.

odôvodnenie:

1. Daňový úrad Žilina (ďalej aj ako „správca dane“) vykonal u kontrolovaného daňového subjektu – žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2017. Daňová kontrola začala dňa 9.11.2018 na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 102081007/2018 zo dňa 19.10.2018. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 101838786/2019 zo dňa 31.7.2019, ktorý bol spolu s výzvou č. 101840239/2019 zo dňa 31.7.2019 na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole kontrolovanému daňovému subjektu doručený dňa 2.8.2019.
2. Správca dane zistil, že kontrolovaný daňový subjekt si za zdaňovacie obdobie december 2017 uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) aj z faktúry vyhotovenej spoločnosťou VH – AUTORACING, s.r.o., č. 102017100 zo dňa 29.12.2017 (dátum zdaniteľného plnenia 29.12.2017) za propagáciu firmy na reklamnej ploche firmy VH – AUTORACING, s.r.o. za december 2017, základ dane v sume 40000 eur, 20 % DPH v sume 8000 eur, cena celkom 48000 eur.
3. Na výzvu správcu dane zo dňa 3.12.2018 kontrolovaný daňový subjekt sa dňa 17.12.2018 dostavil na Daňový úrad Žilina, pobočka Liptovský Mikuláš a správcovi dane predložil:
 - zmluvu o vykonaní reklamy zo dňa 1.12.2017 uzatvorenú so zhotoviteľom VH – AUTORACING, s.r.o.,
 - CD nosiče s fotodokumentáciou.
4. Následne správca dane výzvou na predloženie dôkazov č. 100152212/2019 zo dňa 14.1.2019 požadoval, aby kontrolovaný daňový subjekt predložil dôkazy týkajúce sa použitia reklamnej služby (propagácia firmy na reklamnej ploche) v zmysle prijatej faktúry č. 102017100 zo dňa 29.12.2017 od dodávateľa VH – AUTORACING, s.r.o. Správca dane požadoval predložiť dôkazy, ktoré by preukazovali,

že kontrolovaný daňový subjekt použil reklamné služby v zmysle § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Správca dane vyzval kontrolovaný daňový subjekt, aby preukázal, čo bolo účinkom uvedenej reklamy a propagácie vzhľadom na predmet jeho podnikania, keďže jednou z podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane je, že prijatá služba musí mať priamu a bezprostrednú súvislosť s uskutočnenými plneniami. Dňa 4.2.2019 kontrolovaný daňový subjekt doručil správcovi dane iba knihy pohľadávok po partneroch za roky 2017 a 2018.

5. Dňa 25.3.2019 sa na Daňový úrad Žilina, pobočka Liptovský Mikuláš dostavil svedok A. B. vo veci vypočítania v súvislosti s poskytnutím služieb propagácie na reklamnej ploche daňovému subjektu KAMEŇOLOMY Liptovské Kľačany, s.r.o. Správca dane so svedkom spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 100721548/2019, v ktorej svedok uviedol, že:

- spoločnosť VH - AUTORACING, s.r.o. sa zaoberá pneuservisom, autoservisom a dielenskými prácami. Je výhradným dovozcom značky Liqui Moly. Zaoberá sa motoristickým športom v oblasti automobilových pretekov rally, Majstrovstiev Slovenska a Majstrovstiev zóny Strednej Európy,
- spoločnosť KAMEŇOLOMY Liptovské Kľačany, s.r.o. ho oslovila vo veci poskytnutia reklamných služieb na motoristických podujatiach na základe odporúčenia iného obchodného partnera,
- spoločnosť VH - AUTORACING, s.r.o. mala v roku 2017 nasledovných zamestnancov: C. B., C. D. a E. B., ktorí boli automechanici a manželka vykonávala účtovnícke práce,
- spoločnosť VH - AUTORACING, s.r.o. má sídlo v Zborove nad Bystricou č. 70 a sídli v prenajatých priestoroch, ktoré sú vo vlastníctve konateľa spoločnosti ako súkromnej osoby A. B.,
- spoločnosť VH - AUTORACING, s.r.o. mala v roku 2017 vo vlastníctve pretekárske vozidlo Ford Fiesta R5, ktoré sa využíva len na pretekárske účely. Spoločnosť má v majetku aj náradie a ostatný hnuiteľný majetok nachádzajúci sa v priestoroch autoservisu,
- spoločnosť VH - AUTORACING, s.r.o. vystavila odberateľskú faktúru č. 102017100 zo dňa 29.12.2017 pre odberateľa KAMEŇOLOMY Liptovské Kľačany, s.r.o. v sume základ dane 40000 eur, 20 % DPH vo výške 8000 eur, celková suma faktúry 48000 eur,
- vyššie uvedená odberateľská faktúra bola riadne zaúčtovaná v účtovníctve spoločnosti VH – AUTORACING, s.r.o. a daň z pridanej hodnoty bola odvedená do štátneho rozpočtu,
- s objednávatelom KAMEŇOLOMY Liptovské Kľačany, s.r.o. bola uzatvorená zmluva o vykonaní reklamy zo dňa 1.12.2017, v predmetnej zmluve bolo dohodnuté, že zhotoviteľ VH – AUTORACING, s.r.o. umiestni reklamný text objednávateľa na motorovom vozidle Ford Fiesta R5 (v roku 2017) a na doprovodných motorových vozidlách. Reklamný text bol umiestnený na reklamných podujatiach – automobilové rally, preteky automobilov do vrchu zaradených do seriálu Majstrovstiev Slovenskej republiky a strednej Európy pre rok 2017. Reklamný text zahŕňal propagáciu loga, obchodného mena a činnosti objednávateľa podľa požiadaviek objednávateľa,
- v roku 2017 sa spoločnosť VH - AUTORACING, s.r.o. zúčastnila na pretekoch Majstrovstiev Slovenska a rally vypísané federáciou Slovenskej asociácie motoristického športu (SAMŠ),
- SAMŠ vykonáva každý rok školenie jazdcov a po jeho absolvovaní získa jazdec licenciu. Svedok uviedol, že na rok 2019 má udelenú licenciu F. G. a vydaný zdravotný preukaz jazdca,
- dátum dodania služby na vystavenej faktúre je uvedený podľa toho, ako sa konali preteky v konkrétnom mesiaci, t.j. ak sa preteky konali v novembri, tak aj faktúra bola vystavená s dátumom dodania november,
- účtovníctvo spoločnosti VH – AUTORACING, s.r.o. viedla E. B., ktorá aj vystavovala odberateľské faktúry,
- hlavní obchodní partneri, s ktorými spoločnosť VH – AUTORACING, s.r.o. obchodovala v roku 2017 v súvislosti s reklamnou činnosťou boli napr. PROMONT, SYSTEM SK, IMAS, s.r.o.,
- subdodávateľ RADOLSKY – REKLAMA s.r.o. dodal polep na vozidlo na základe lôg, ktoré im zadala spoločnosť VH – AUTORACING, s.r.o. rovnako aj tlač reklamných letákov, bannerov a tričiek, spoločnosť VH – AUTORACING, s.r.o. tieto logá prezentovala na motoristických podujatiach, kde bola prítomná profesionálna televízia Média racing a fotografií, na základe čoho sa dostali do povedomia verejnosti propagované spoločnosti,
- logá zaslal odberateľ a ich výrobu zabezpečila firma RADOLSKY - REKLAMA s.r.o. – umiestnenie (nalepenie) konkrétneho loga na jednotlivých častiach vozidla zabezpečovala spoločnosť VH – AUTORACING, s.r.o. po dohode s odberateľom,
- odstránenie loga vykonala spoločnosť VH – AUTORACING, s.r.o., logo nebolo vždy použité len na jedny preteky, mohlo sa použiť aj na viac pretekov,
- cena za reklamné služby bola stanovená dohodou, ktorú si určil objednávateľ, na základe toho spoločnosť VH – AUTORACING, s.r.o. umiestnila jej logo na vozidle, od čoho potom závisela aj veľkosť a viditeľnosť loga.

6. Na základe vyššie uvedeného správca dane dospel k záveru o neoprávnenosti uplatneného odpočítanie dane z faktúry č. 102017100 zo dňa 29.12.2017 v sume 8000 eur z dôvodu, že uplatnené odpočítanie dane je v rozpore s § 49 ods. 2 zákona o DPH, pretože umiestnenie loga spoločnosti na motorových vozidlách nie je možné považovať za činnosť, ktorá je spôsobilá uplatniť a podporiť predaj produktov kontrolovaného daňového subjektu na trhu. Daňový úrad Žilina ako správca dane preto s poukazom na § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) kontrolovanému daňovému subjektu – žalobcovi rozhodnutím č. 102302494/2019 zo dňa 7.10.2019 vyrubil rozdiel dane v sume 8000 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2017.

7. O odvolaní proti vyššie označenému rozhodnutiu orgánu verejnej správy prvého stupňa - správcu dane rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100390070/2020 zo dňa 7.2.2020 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku tak, že prvostupňové rozhodnutie č. 102302494/2019 zo dňa 7.10.2019 potvrdil.

8. Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázal na znenie ust. § 49 ods. 2 zákona o DPH a uviedol, že predmetom fakturácie na faktúre č. 102017100 zo dňa 29.12.2017 je propagácia kontrolovaného daňového subjektu na reklamnej ploche firmy VH – AUTORACING, s.r.o. za december 2017. Uvedená faktúra však bližšie nekonkretizuje o akú propagáciu sa jednalo (nie je určené miesto, čas ani forma) a nekonkretizuje ani reklamnú plochu spoločnosti VH – AUTORACING, s.r.o. Ako množstvo sa uvádza 1,00 bez uvedenia jednotky množstva. Faktúra sa neodvoláva na žiadnu objednávku, dodací list ani žiadnu zmluvu. Medzi predmetnou faktúrou a predloženou zmluvou o vykonaní reklamy zo dňa 1.12.2017 nie je vytvorená preukázateľná väzba. Uvedené dokumenty nie je možné spojiť ani na základe ceny.

9. Ďalej uviedol, že podľa zistenia správcu dane poskytnutie plnenia v zmysle zmluvy o reklame spočívalo v umiestnení loga kontrolovaného daňového subjektu formou polepu na motorové vozidlo Ford Fiesta R5, ktoré bolo v roku 2017 vo vlastníctve spoločnosti VH – AUTORACING, s.r.o. a slúžilo výhradne na pretekárske účely a na sprievodných vozidlách. Logo kontrolovaného daňového subjektu pozostáva z obrysu dvoch vrchov a slovného nápisu KAMEŇOLOMY Liptovské Kľačany. Spoločnosť VH – AUTORACING, s.r.o. týmto však nenaplnila čl. II. bod 5 zmluvy o vykonaní reklamy, podľa ktorého reklamný text mal zahŕňať propagáciu loga, obchodného mena a činnosti kontrolovaného daňového subjektu. Na automobiloch nebolo samostatne zobrazené obchodné meno kontrolovaného daňového subjektu ani uvedená jeho činnosť. Spoločnosť VH – AUTORACING, s.r.o. sa zúčastnila športového podujatia - automobilových rally, pretekov automobilov do vrchu zaradených do seriálu Majstrovstiev SR a strednej Európy aj v období december 2017. Fakturovanú činnosť mala zabezpečiť na podujatí Szilveszter rally 2017 na Hungaroringu (27. – 29.12.2017).

10. Žalovaný mal za to, že predmetom sporu bola skutočnosť, či umiestnenie loga kontrolovaného daňového subjektu na motorovom vozidle Ford Fiesta R5, ktoré sa zúčastnilo športového podujatia rally a na doprovodných vozidlách, je možné považovať za reklamnú službu na účely zákona o DPH. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na to, že na motorových vozidlách bolo umiestnené logo kontrolovaného daňového subjektu, ktoré predstavuje jeho grafické znázornenie bez uvedenia akejkoľvek informácie o kontrolovanom daňovom subjekte. Uvedenie loga nemá vypovedaciu hodnotu k tovaru alebo službe, ktoré kontrolovaný daňový subjekt v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytuje. Vzhľadom na charakter športového podujatia, ktoré navštevujú fanúšikovia tohto športu a súčasne profil podnikateľskej činnosti kontrolovaného daňového subjektu – predaj kameniva, nie je možné očakávať, že na takomto podujatí by bolo možné nadväzovanie obchodných kontaktov s podnikateľskými subjektmi, resp. spotrebiteľskou verejnosťou. Podujatie tohto druhu nie je platformou typickou pre obchodné stretnutia na reklamné účely slúžiace na prezentáciu produktov kontrolovaného daňového subjektu. Nebolo ani preukázané, že by sa na tomto podujatí reálne prezentovala podnikateľská činnosť kontrolovaného daňového subjektu, jednotlivé produkty a služby. Činnosť kontrolovaného daňového subjektu nie je tak všeobecne známa, že by samotné jeho logo v divákoch evokovalo jeho obchodnú činnosť a teda by samo o sebe podávalo dostatočnú informáciu o jeho produktoch a službách. Nebolo preukázané, že by sa na podujatiach automobilové rally, preteky automobilov do vrchu zaradených do seriálu Majstrovstiev Slovenskej republiky a strednej Európy pre rok 2017 reálne prezentovala podnikateľská činnosť kontrolovaného daňového subjektu, jednotlivé produkty a služby. Predmetné logo žiadnym spôsobom nepropaguje žiadne produkty (tovary, služby), neporovnáva ich z inými produktmi, nevyzdvihuje ich kvality. Nemôže teda logicky predstavovať ani podnet k ich kúpe a zvýšeniu ich predaja. V logu sa taktiež nenachádza ani slovo kamenivo. Okrem iného dal žalovaný v tejto súvislosti do pozornosti aj to, že zákon o DPH neobsahuje definíciu reklamných služieb. Správca dane vychádzal z ich definície uvedenej v rozsudku ESD C-68/92. Vzhľadom na uvedené nešlo o poskytnutie reklamných služieb. Správca dane predmetné plnenie označil ako sponzorský odkaz. V rámci celého zákona o DPH sa

pojmem sponzorský odkaz neuvádza. Pri vymedzení tohto pojmu správca dane iba ako pomôcku použil charakteristiku sponzorstva uvedenú v § 38 zákona č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii a o zmene zákona č. 195/2000 Z.z. o telekomunikáciách a to bez toho, aby vzťahy medzi VH- AUTORACING, s.r.o. a kontrolovaným daňovým subjektom podriadil pod ustanovenia tohto právneho predpisu. Bez ohľadu na to, ako správca dane pomenoval predmetné plnenie je zrejmé, že nešlo o reklamné služby a zároveň sa nepreukázalo, že predmetné plnenie použil kontrolovaný daňový subjekt na dodávky vlastných tovarov a služieb, čím nespĺnil podmienku v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH. Poukázal aj na vymedzenie reklamy v zmysle zákona § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame, resp. § 19 ods. 2 písm. k) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov. Poukázal aj na závery vyplývajúce z rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/33/2007, či 1Sžf/64/2016, ktoré nebolo možné aplikovať na prejednávanú vec.

11. Proti tomuto rozhodnutiu žalovaného podal žalobca na Krajskom súde v Žiline správnu žalobu z dôvodu, že žalovaný vec nesprávne právne posúdil, nedostatočne zistil skutkový stav veci a rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Žalobca predovšetkým uviedol, že daňové orgány vo svojich rozhodnutiach nepopreli, že by zo strany dodávateľa neboli žalobcovi dodané predmetné služby. Táto skutočnosť bola aj v daňovom konaní riadne preukázaná. Vo vzťahu k záveru daňových orgánov, že v posudzovanej veci nešlo o reklamné služby a nebolo preukázané, že plnenie žalobca použil na dodávku vlastných tovarov a služieb žalobca uviedol, že tieto „služby“ správca dane nesprávne posúdil a svoj záver oprel len o svoj subjektívny záver a domnienku, že išlo o sponzoring, pričom tento záver nemá oporu v zákone ani judikatúre ESD. Poukázal na výklad ust. § 49 ods. 2 zákona o DPH, keď podmienkou vzniku práva na odpočítanie dane je, že platiteľ dane prijme tovar alebo službu na účely svojho podnikania ako platiteľ dane. Uvedené žalobca riadne preukázal, pričom správca dane nepreukázal opak, t.j. nepreukázal, že by žalobca ako platiteľ dane prijal reklamné služby na iný účel ako na účel svojho podnikania. Žalobca je obchodnou spoločnosťou, ktorá vykonáva výlučne ekonomickú činnosť a nevykonáva žiadne plnenia oslobodené od DPH. K charakteru dodaných služieb poukázal na zmluvu o vykonaní reklamy zo dňa 1.12.2017, podľa ktorej išlo o záväzok spočívajúci vo vykonaní reklamy a to v podobe umiestnenia reklamného textu na motorových vozidlách. Nebolo sporné, že k dodaniu služieb došlo, keď žalobca predložil všetky relevantné dôkazy ako aj CD nosič s fotodokumentáciou. Z pohľadu žalobcu je nepochybné, že išlo o reklamu tak, ako to stanovuje § 2 ods. 1 písm. a) zákona o reklame. Daňové orgány mali v danej veci vychádzať z toho, či služby dodávateľa propagovali žalobcu a jeho podnikateľskú činnosť. Ďalej uviedol, že už zo samotného loga a obchodného mena žalobcu je zrejmé a nepochybné, v akej oblasti žalobca podniká a aké produkty a služby ponúka. Do pozornosti dal aj rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/33/2007 zo dňa 14.2.2008, z ktorého okrem iného vyplýva, že reklama nemusí byť zameraná na jednotlivý individualizovaný produkt. Žalobca aj s poukazom na to, že išlo o zobrazenie reklamy na dynamickom predmete uviedol, že reklama dodávateľa bola spôsobilá vytvoriť vnem zákazníkov. Okrem uvedeného vyslovil názor, že vecná súvislosť nákladov vynaložených na reklamu so zdaniteľnými plneniami platiteľa dane a jeho podnikateľskou činnosťou nie je priamo merateľná. Reklamná činnosť nie je činnosťou bez hospodárskeho dopadu a bez budúceho prínosu pre podnikanie daňových subjektov. Tento efekt sa nemusí prejavíť len u obchodných partnerov, ale aj v iných oblastiach súvisiacich s ekonomickou činnosťou žalobcu, pričom reklama sa nemusí prejavíť len v podobe nových zákazníkov, či zvýšeným dopytom po produktoch a aj napriek tomu, že sa neprejaví, stále pôjde o reklamu. Na podporu svojej argumentácie uviedol rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/64/2016 zo dňa 6.3.2018. Žalovaný sa pritom so závermi vyplývajúcimi z toho rozhodnutia nesprávne vysporiadal. Poukázal aj na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-231/94 a C-16/93. Taktiež uviedol, že správca dane opakovane označil posudzované plnenie ako sponzoring, pričom žalovaný sa s argumentáciou žalobcu o nemožnosti posudzovania toho plnenia ako sponzoring nijako nevysporiadal. V tejto spojitosti poukázal aj na nutnosť riadneho odôvodnenia rozhodnutia v zmysle rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžo/81/2010 zo dňa 31.1.2011. Závery daňových orgánov vychádzali z nesprávnej aplikácie zákona č. 308/2000 Z.z. Žiadal preto napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj správca dane zrušiť a vec mu vrátiť ako orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

12. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe poukázal na právnu úpravu, konkrétne § 49 ods. 2 zákona o DPH a v nadväznosti na predmetnú faktúru č. 102017100 zo dňa 29.12.2017 uviedol, že táto bližšie nekonkretizuje o akú propagáciu žalobcu sa jednalo (nie je určené miesto, čas a ani forma) a nekonkretizuje ani reklamnú plochu spoločnosti VH - AUTORACING s.r.o. Faktúra sa neodvoláva na žiadnu objednávku, dodací list ani žiadnu zmluvu, a teda medzi predmetnou faktúrou a predloženou Zmluvou o vykonaní reklamy zo dňa 01.12.2017 nie je vytvorená preukázateľná väzba. Uvedené dokumenty nie je možné spojiť ani na základe ceny. Následne žalovaný poukázal na znenie článku

II. bod 1, 2, 4, 5, III. bod 2 písm. a), b), e), článku V. bod 1, článku 6 všetko Zmluvy o vykonaní reklamy uzatvorenej medzi žalobcom ako objednávateľom a spoločnosťou VH - AUTORACING s.r.o. dňa 01.12.2017. Taktiež poukázal na dôkazy - fotodokumentáciu, ktorá bola predložená žalobcom, z ktorej vyplýva, že zobrazené logo žalobcu pozostávalo z obrysu dvoch vrcholov a slovného nápisu Kameňolomy Liptovské Kľačany. Logo bolo umiestnené na pravej a ľavej bočnej strane spojlera motorového vozidla. Uviedol, že na automobile nebolo samostatne zobrazené obchodné meno žalobcu ani uvedená jeho činnosť. Nebolo ani preukázané, že by na predmetnom podujatí bola reálne prezentovaná podnikateľská činnosť žalobcu, jednotlivé produkty žalobcu a jeho služby. Činnosť žalobcu nie je všeobecne známa v takom rozsahu, že by samotné jeho logo v divákoch evokovalo jeho obchodnú činnosť, a teda by samo o sebe podávalo dostatočnú informáciu o jeho produktoch a službách. Predmetné logo nepropaguje žiadne produkty (tovary ani služby), neporovnáva ich s produktmi, nevyzdvihuje ich kvality. Nemôže teda logicky predstavovať ani podnet k ich kúpe a zvýšeniu ich predaja. Nakoľko samotný zákon o DPH neobsahuje definíciu reklamných služieb a ani v prípade reklamných služieb neuvádza odvolávku na žiaden zákonný predpis, vychádza žalovaný rovnako ako správca dane z definície reklamnej služby podľa rozsudku Súdneho dvora EÚ C-68/92. V prípade pojmu reklamné služby sa jedná o pojem Európskeho spoločenstva, ktorý musí byť vykladaný jednotne. Preto správca dane podľa žalovaného postupoval správne, keď aplikoval definovanie reklamných služieb vymedzených v rozsudkoch Súdneho dvora EÚ. Z definície reklamy v zmysle § 2 ods. 1 písm. a) zákona o reklame je zrejmé, že cieľom reklamy je uplatnenie produktov na trhu, to znamená nabádanie ku kúpe konkrétne tovaru alebo služby. Tento cieľ uvedenie len samotného zobrazenia loga žalobcu nenaplnilo. Pokiaľ ide o argumentáciu žalobcu odkazujúcu na zákon o dani z príjmov (§ 19 ods. 2 písm. k/ zákona č. 595/2003 Z. z.), žalovaný zdôraznil, že v uvedenom zákonom ustanovení nie je pojem reklamy definovaný, ale vymedzuje, aké výdavky na reklamu na považujú za daňové výdavky na účely zákona o dani z príjmov. Pokiaľ ide o námietku žalobcu ohľadom rozsudku Súdneho dvora EÚ C-16/93 nie je žalovanému zrejmé, na čo chcel žalobca týmto rozsudkom poukázať. Ak to bola skutočnosť, že sa jednalo o poskytnutie služby za odplatu, tak uvedená skutočnosť nebola spochybnená. Nemá to však vplyv na záver rozhodnutia správcu dane ani žalovaného. Pokiaľ žalobca poukazoval na stanovisko Finančného riaditeľstva SR žalovaný uviedol, že správca dane v prípade žalobcu pri posudzovaní predmetného fakturovaného plnenia vychádzal z konkrétne dohodnutých podmienok a zisteného skutkového stavu veci. Žalovaný zdôraznil, že žalobca o sebe neuvádza, že je v pozícii sponzora (uvedenú skutočnosť dokonca popiera) a taktiež žalobcovi neboli poskytnuté služby propagácie obchodného mena a loga, ale propagované bolo iba jeho logo. Žalovanému nie je z jeho rozhodovacej činnosti známy porovnateľný prípad, v ktorom by bolo rozhodnuté odlišne. Skutočnosť vnímania loga pri jeho umiestnení na pretekársky automobil okom diváka je veľmi nízka, avšak nebola tou skutočnosťou, pre ktorú sa žalobcovi odpočítanie dane neuznalo. Žalobca porušil ustanovenie § 49 ods. 2 zákona o DPH, pretože nepreukázal, že predmetné plnenie použil na dodávky vlastných tovarov a služieb.

13. Žalobca vo svojej replike uviedol, že nárok na odpočítanie DPH z predmetnej faktúry je riadne preukázaný a väzba medzi vystavenou faktúrou a Zmluvou o vykonaní reklamy zo dňa 1.12.2017 je nepochybná a nie je sporné, že fakturované reklamné služby boli spoločnosťou VH - AUTORACING s.r.o. ako dodávateľom v skutočnosti žalobcovi dodané. Z pohľadu žalobcu ide o prísne formalistický prístup žalovaného, nakoľko tak laickej ako aj odbornej verejnosti je nepochybné už na prvý pohľad zrejmé, že nápis v logu „Kameňolomy“ znamená, že ide o obchodnú spoločnosť, ktorej obchodné meno, resp. jej časť znie „Kameňolomy“. Už zo samotného loga a obchodného mena žalobcu je zrejmé a nepochybniteľné v akej oblasti žalobca podniká a aké produkty a služby ponúka, nakoľko už samotné logo a obchodné meno žalobcu obsahuje označenie jediného a nosného produktu, ktorý žalobca ponúka na trhu, a to slovo kamenivo. Teda logo žalobcu samo o sebe podávalo dostatočnú informáciu o produktoch žalobcu. Žalovaný síce uvádza, že pojem reklamné služby slovenský právny poriadok nedefinuje, a preto pri definícii predmetného pojmu vychádza z rozsudku Súdneho dvora EÚ C-68/92, avšak jeho definíciu neaplikuje na daný skutkový stav. Uvedením obchodného mena a loga žalobcu na motoristických akciách špecifikovaných v zmluve o vykonaní reklamy, ako aj na doprovodných motorových vozidlách bola zabezpečená prezentácia žalobcu a jeho podnikateľských aktivít a tovarov (výrobkov) v podobe kameniva, ako jedného z definíčných znakov reklamy v zmysle vyššie citovaného rozsudku ESD a nie je možné prijať závery žalovaného o tom, že v predmetnej veci nejde o reklamné služby. Žalovaný len opakovane uvádza, že v predmetnej veci nejde o reklamné služby, ale nedefinuje akú povahu majú služby prijaté žalobcom od dodávateľa. Žalovaný tak na preukázanie svojho tvrdenia, že nejde o reklamné služby nepredložil žiadny dôkaz v tom smere a neuniesol tak dôkazné bremeno tvrdenia, ako ani bremeno dôkazu. Žalobca oproti tomu preukázal, že reklama bola vynaložená na účel

prezentácie podnikateľskej činnosti a výrobkov žalobcu a jeho obchodného mena, súvisela s činnosťou a jej zámerom bolo dosiahnutie, zabezpečenie, udržanie alebo zvýšenie príjmov, pričom umiestnenie loga žalobcu na motorových vozidlách určite možno považovať za činnosť, ktorá je spôsobilá uplatniť a podporiť predaj produktov žalobcu na trhu. Žalovaný nepreukázal, že by žalobca ako platiteľ dane prijal reklamné služby na iný účel ako na účel svojho podnikania. Žalobca zdôraznil s odkazom na úpravu podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o reklame, že reklama je predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiacej s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu. S poukazom na rozsudok Súdneho dvora EÚ C-16/93 chcel žalobca zdôrazniť, že reklamné služby boli protihodnotou finančného plnenia, ktoré žalobca poskytol dodávateľovi na základe vystavenej faktúry, z ktorej si žalobca zákonným spôsobom uplatnil odpočítanie dane, čo malo byť zohľadnené tak správcom dane, ako aj žalovaným. Žalobca uviedol, že trvá na výsluchoch, ktoré navrhol v podanej správnej žalobe a tieto doplnil o návrh na výsluch svedka - účtovníčky žalobcu, pričom navrhovanými výsluchmi má byť preukázané, že služby na podklade Zmluvy o vykonaní reklamy zo dňa 1.12.2017 boli dodané, že išlo o reklamné služby a nie o služby iného charakteru, že faktúra za reklamné služby bola riadne zaúčtovaná a iné na vec sa vzťahujúce otázky, ktoré majú byť predmetom dokazovania.

14. K replike žalobcu učinil žalovaný dupliku, v obsahu ktorej zdôraznil, že na automobile nebolo zobrazené obchodné meno žalobcu KAMEŇOLOMY Liptovské Kľačany, s.r.o. a ani uvedená jeho činnosť. Z predmetného loga nie je možné zistiť akej spoločnosti 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 poukázal na článok II. bod 5 Zmluvy o vykonaní reklamy z 1.12.2017 a zdôraznil, že aj sám žalobca rozlišuje medzi propagáciou jeho loga, obchodného mena a činnosti. Obsah loga nepôsobí vôbec tak jednoznačne a presvedčivo ako to prezentuje žalobca. Samotné logo a jeho umiestnenie na pretekárskom vozidle žalovaný popísal už vo svojom vyjadrení zo dňa 30.6.2020.

15. Krajský súd v Žiline rozsudkom č. k. 31S/38/2020-165 zo dňa 29.9.2021 zrušil rozhodnutie žalovaného č. 100390070/2020 zo dňa 7.2.2020 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Mal za to, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné a nedostatočne odôvodnené v časti vysporiadania sa s otázkou povahy plnenia dodávateľa ako reklamy, resp. sponzoringu/sponzorského odkazu. Nedostatok rozhodnutia žalovaného videl súd v tom, že žalovaný pomerne obšírne zhrnul vykonané dokazovanie (napr. výsluch pána A. B., E. H. a zmluvu o vykonaní reklamy zo dňa 1.12.2017), avšak opomenul vyhodnotiť tieto dôkazy. Podľa krajského súdu sa žalovaný nedostatočne vysporiadal s argumentáciou žalobcu viažoucou sa práve k úprave pojmu reklamy podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o reklame, ktorá vymedzuje reklamu ako inštitút bezpochyby účelom najbližší reklamným službám, ktoré boli predmetom dohody medzi žalobcom a jeho dodávateľom. Aj v samotnej uzatvorenej zmluve je podľa krajského súdu uvedený pojem reklama ako záväzok dodávateľa, rovnako svedok I. B. označil služby ako reklamu. V rozhodnutí žalovaného tiež podľa názoru krajského súdu chýbalo vymedzenie sponzorského odkazu a jeho definčných znakov a bližšie odôvodnenie pomocnej aplikácie zákona o vysielaní a retransmisii. Osobitne v situácii, ak je sponzorstvo upravené aj v iných predpisoch (§ 50 zákona č. 440/2015 Z. z. o športe). Rozhodnutie žalovaného tiež rezignovalo na vysporiadanie sa s argumentáciou žalobcu o jeho neprimeranom zaťažení požiadavkou produkovať dôkazy o zvýšenom dopyte po jeho produktoch alebo v získaní nových partnerov ako dôsledkov uplatnenej reklamy. Druhým dôvodom pre zrušenie rozhodnutia žalovaného bolo podľa názoru krajského súdu to, že žalobca nemal možnosť oboznámiť sa s podkladom rozhodnutia žalovaného a správcu dane, ktoré tvorili do úradného slovenského jazyka nepreložené rozsudky Súdneho dvora EÚ C-68/92 a C-69/92. Hoci na týchto rozhodnutiach založili príslušné orgány svoje rozhodnutia, tieto netvorili súčasť administratívneho spisu. Žalobcovi tak nebolo umožnené oboznámiť sa s podkladom rozhodnutia tvoreným už uvedenými rozsudkami Súdneho dvora EÚ. Z dôvodu absencie ich prekladu ani nemožno očakávať, že tieto budú účastníkom konania všeobecne známe. Krajský súd podporne poukázal aj na svoj rozsudok v obdobnej veci vedenej pod sp. zn. 30S/51/2020.

16. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný rozsudkom sp. zn. 3Sfk/31/2022 zo dňa 27.10.2023 tak, že rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/38/2020-165 zo dňa 29.9.2021 z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci t.j. s poukazom na § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V odôvodnení tohto rozsudku okrem iného uviedol, že pokiaľ správny súd vyčítal žalovanému, že vo svojom rozhodnutí nevymedzil pojem sponzorstvo a jeho znaky či rôzne definície v rôznych právnych predpisoch, kasačný súd dodal, že toto nie je ťažisko sporu medzi žalobcom a žalovaným. Vychádzajúc z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného tento skonštatoval, že (i) poskytnuté služby nie

sú pojmovo reklamou a (ii) materiálne nespĺňajú podmienky pre priznanie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH. Nad rámec týchto dvoch konštatovaní následne, dominantne to vykonal najmä správca dane, bolo plnenie poskytnuté žalobcovi označené ako sponzoring. Toto jeho označenie však predstavuje len obiter dictum názor správcu dane či žalovaného na povahu plnenia, ktoré (i) nie je reklamnou službou a (ii) nie je ani službou, z ktorej nákupu možno odvodzovať splnenie podmienok podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH („...daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ...“). Nič to však nemení na podstate dôvodov pre nepriznanie odpočítania dane zo sporného dodania predmetnej služby. S ohľadom na už uvedené kasačný súd konštatoval, že rozhodnutie žalovaného je dostatočne odôvodnené, je z neho jasný a zrozumiteľný (i) priebeh konania, (ii) vykonané dokazovanie, (iii) hodnotenie dôkazov ako aj (iv) právny názor žalovaného na prípad žalobcu. Kasačný súd sa preto stotožnil s názorom žalovaného, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, pokiaľ správny súd konštatoval nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného pre nedostatok dôvodov. Pokiaľ správny súd konštatoval ako zrušujúci dôvod neúplnosť administratívneho spisu z dôvodu absencie rozsudkov Súdneho dvora EÚ C - 68/92 a C - 69/92 a ich prekladov v administratívnom spise, kasačný súd sa ani s týmto zistením nestotožnil. Argumentácia správneho súdu by neobstála ani materiálne. Rozhodovacia činnosť kasačného súdu a ani Súdneho dvora EÚ sa totiž nepovažuje za podklad rozhodnutia - dôkaz. Podkladom rozhodnutia sú vo všeobecnosti také dôkazné prostriedky, ktorými je možné ustáliť skutkový/skutočný stav konkrétnej veci na účely posúdenia splnenia zákonných podmienok pre uplatnenie verejnej moci. Ide o rôzne listiny, svedectvá, všeobecne známe skutočnosti a pod., ktoré sú spôsobilé ovplyvniť zistenie skutkového stavu a následne podliehajú aj hodnoteniu a úvahe príslušného správneho orgánu (napr. § 32 až § 39 zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní v znení neskorších predpisov; § 24 až § 26 Daňového poriadku). Aj v tejto časti sa preto kasačný súd stotožnil s názorom žalovaného, že napadnutý rozsudok krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Pre úplnosť považoval kasačný súd za potrebné zdôrazniť, že v tejto časti konania sa zaoberal len otázkou (ne)preskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného a (ne)úplnosti administratívnych spisov. Neriešil tak otázku správnosti záverov sťažovateľa/ žalovaného na predmetnú vec. Bude preto úlohou krajského súdu, aby v ďalšom procesnom postupe žalovaným vymedzený dôvod neuznania uplatneného práva na odpočítanie dane z poskytnutého plnenia konfrontoval so žalobnou argumentáciou žalobcu. Pri posudzovaní (ne)správnosti právneho názoru žalovaného zohľadní krajský súd aktuálnu rozhodovaciu činnosť kasačného súdu v podobných otázkach (napr. rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžfk 31/2019 zo dňa 31.1.2022, sp. zn. 5Sžfk 20/2021 zo dňa 19.7.2022) a najmä súvisiacu rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora EÚ. Kasačný súd dal krajskému súdu osobitne do pozornosti rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci Amper Metal Kft., C-334/20 zo dňa 25.11.2021.

17. Podľa § 3 ods. 3 písm. a) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ak § 4 ods. 1 neustanovuje inak, výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu Trenčína a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici.

18. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) preskúmal na základe žaloby podanej v režime podľa § 177 a nasl. S.s.p. zákonnosť rozhodnutia žalovaného, resp. orgánu verejnej správy prvého stupňa, ako aj postup, ktorý predchádzal ich vydaniu. Dospel k záveru, že námietky obsiahnuté v žalobných bodoch sú dôvodné a preto je potrebné rozhodnutie žalovaného ako aj orgánu verejnej správy prvého stupňa zrušiť a vec vrátiť orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie. Rozhodol rozsudkom verejne vyhláseným dňa 30.5.2024.

19. Správny súd po oboznámení sa s obsahom žalobou napadnutého rozhodnutia, rozhodnutia správcu dane, ako aj pripojeného administratívneho spisu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie december 2017. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 101838786/2019 zo dňa 31.7.2019.

20. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období december 2017 uplatnil odpočítanie DPH z faktúry vyhotovenej spoločnosťou VH – AUTORACING, s.r.o., č. 102017100 zo dňa 29.12.2017 (dátum zdanieľného plnenia 29.12.2017) za propagáciu firmy na reklamnej ploche firmy VH – AUTORACING, s.r.o. za december 2017, základ dane v sume 40 000 eur, 20 % DPH v sume 8 000 eur, cena celkom 48 000 eur.

21. Daňové orgány na základe žalobcom predložených dokladov (okrem faktúry č. 102017100 predložil zmluvu o vykonaní reklamy zo dňa 1.12.2017 uzatvorenú so zhotoviteľom VH – AUTORACING, s.r.o., ako aj CD nosiče s fotodokumentáciou,) ako aj zistení viažucich sa k dodávateľskej spoločnosti VH – AUTORACING, s.r.o. (predovšetkým výpoveď C. E. A. B.) zistili, že poskytnutie plnenia v zmysle zmluvy

o vykonaní reklamy spočívalo v umiestnení loga žalobcu formou polepu na motorové vozidlo Ford Fiesta R5, ktoré bolo v roku 2017 vo vlastníctve spoločnosti VH – AUTORACING, s.r.o. a slúžilo výhradne na pretekárske účely a na sprievodných vozidlách. Logo žalobcu pozostáva z obrysu dvoch vrchov a slovného nápisu Kameňolomy Liptovské Kľačany.

22. Dôvodom, o ktorý žalovaný oprel svoj záver o neoprávnenosti žalobcom uplatneného odpočítania dane v zmysle faktúry vyhotovenej spoločnosťou VH – AUTORACING, s.r.o., č. 102017100 zo dňa 29.12.2017 bolo (s poukazom na to, že na motorových vozidlách bolo umiestnené logo žalobcu, ktoré predstavuje jeho grafické znázornenie bez uvedenia akejkoľvek informácie o žalobcovi, uvedenie loga nemá vypovedaciu hodnotu k tovaru alebo službe, ktoré žalobca v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytuje. Taktiež vzhľadom na charakter športového podujatia, ktoré navštevujú fanúšikovia tohto športu a súčasne profil podnikateľskej činnosti žalobcu – predaj kameniva, nie je možné očakávať, že na takomto podujatí by bolo možné nadväzovanie obchodných kontaktov s podnikateľskými subjektmi, resp. spotrebiteľskou verejnosťou. Nebolo ani preukázané, že by sa na tomto podujatí reálne prezentovala podnikateľská činnosť žalobcu, jednotlivé produkty a služby. Činnosť žalobcu nie je tak všeobecne známa, že by samotné jeho logo v divákoch evokovalo jeho obchodnú činnosť a teda by samo o sebe podávalo dostatočnú informáciu o jeho produktoch a službách. Predmetné logo žiadnym spôsobom nepropaguje žiadne produkty /tovary, služby/, neporovnáva ich z inými produktmi, nevyzdvihuje ich kvality. Nemôže teda logicky predstavovať ani podnet k ich kúpe a zvýšeniu ich predaja. V logu sa taktiež nenachádza ani slovo kamenivo.) bolo, že poskytnutie plnenia medzi žalobcom ako objednávateľom v zmysle zmluvy o vykonaní reklamy a deklarovaným dodávateľom VH – AUTORACING, s.r.o. ako zhotoviteľom, majúce spočívať v prezentácii loga, resp. obchodného mena a činnosti žalobcu formou polepu na motorovom vozidlo nemalo povahu reklamnej služby (správca dane pritom predmetné plnenie označil ako sponzorský odkaz). Žalovaný však dospel k záveru, že bez ohľadu na to, ako správca dane pomenoval predmetné plnenie je zrejmé, že nešlo o reklamné služby a zároveň sa nepreukázalo, že predmetné plnenie použil žalobca na dodávky vlastných tovarov a služieb, čím nesplnil podmienku v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH.

23. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

24. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

25. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

26. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

27. 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.

28. 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 nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

29. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje: a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

30. 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.

31. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

32. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, 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.

33. Správny súd vychádzajúc zo skutkových zistení prejednávanej veci poukazuje na to, že spoločnosť VH –AUTORACING, s.r.o. mala žalobcovi na zmluvnom základe (zmluva o vykonaní reklamy) odplatne poskytnúť reklamné služby - prezentácia loga, resp. aj obchodného mena a činnosti žalobcu a to umiestnením reklamného textu na motorovom vozidle. Existencia plnenia poskytnutého medzi žalobcom a dodávateľom VH –AUTORACING, s.r.o. nebola sporná, keď aj s ohľadom na žalobcom predložené dôkazy bolo preukázané a teda daňovými orgánmi nespochybnené, že k určitej prezentácii žalobcu v tomto smere aj reálne došlo. Rovnako nebolo spochybňované ani to, že za prijaté plnenie žalobca dodávateľovi VH –AUTORACING, s.r.o. zaplatil, resp., že daň z pridanej hodnoty za poskytnuté plnenie bola odvodená. Podľa daňových orgánov však žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane, keďže predmetom dodávky neboli reklamné služby pre žalobcu (v tejto súvislosti predovšetkým správca dane vo vzťahu k vyhodnoteniu charakteru poskytnutého plnenia operoval s pojmom „sponzoring“). Podľa záverov daňových orgánov, obsiahnutých tak v rozhodnutí správcu dane ako i žalovaného, prijaté reklamné služby žalobca nepoužil, resp. nepreukázal ich použitie na vlastné dodávky tovarov a služieb ako platiteľ, čo predstavuje podmienku vyplývajúcu z ust. § 49 ods. 2 zákona o DPH.

34. Vo vzťahu k záverom daňových orgánov, že žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane s poukazom na to, že vyhodnotením charakteru poskytnutého plnenia od dodávateľa VH –AUTORACING, s.r.o. nešlo o dodávku reklamy pre žalobcu, musel správny súd konštatovať, že uvedený záver nevychádza zo správneho právneho posúdenia veci. Správny súd je toho názoru, že na účely zákona o DPH bolo v danej veci využité poskytnutie priestoru (za odplatu) pre prezentáciu žalobcu na motorovom vozidle nesporne podnikateľskou činnosťou t.j. činnosťou ekonomickej povahy, z ktorej bol dosiahnutý príjem. V danom prípade nie je relevantným to, či posudzované plnenie s ohľadom na svoje osobitosti je sponzoringom, reklamou, prípadne ním účastníci zmluvného vzťahu sledovali iný účel, nakoľko v súvislosti s uplatnením režimu DPH išlo len o poskytnutie plnenia – dodanie služby, spojeného so vznikom daňovej povinnosti, keďže došlo k tuzemskému odplatnému poskytnutiu služby žalobcovi a to osobou zdaniteľnou, ktorá v súvislosti s jej dodávkou konala ako zdaniteľná osoba (§ 2 ods. 1 písm. b/, § 3 ods. 2, § 9 ods. 1, § 19 ods. 1 zákona o DPH). Správny súd taktiež konštatuje, že aj v situácii, ak by došlo k spochybneniu toho, či zo strany dodávateľa došlo k riadnemu/úplnému splneniu predmetu zmluvy (napr. aj vzhľadom na argumenty daňových orgánov mierené k absencii úplného označenia obchodného mena žalobcu, či chýbajúceho popisu jeho obchodnej činnosti), rozhodnutia daňových orgánov, resp. právne závery z nich vyplývajúce neboli založené na nesplnení hmotnoprávnej podmienky týkajúcej sa spochybnenia existencie plnenia. Ich argumentácia tak nespočívala v tom, že by k plneniu poskytnutého žalobcovi dodávateľom reálne nedošlo a teda nešlo o plnenie fiktívne, resp. že predmetné plnenie malo byť žalobcovi poskytnuté iným subjektom ako dodávateľom, deklarovaným žalobcom. Daňové orgány tak nespochybnili, že by k určitej prezentácii žalobcu zo strany dodávateľa VH –AUTORACING, s.r.o. došlo. Ak teda dodávateľ, ktorý bol v postavení platiteľa dane žalobcovi zdaniteľnú službu reálne poskytol, došlo aj k vzniku daňovej povinnosti, pričom s jej vznikom je spojený aj vznik práva žalobcu na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH, ale iba v prípade splnenia ďalšej zákonom stanovenej podmienky podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, že službu použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ.

35. Pokiaľ sa týka úvah a argumentácie daňových orgánov viažucich sa k posúdeniu charakteru žalobcom deklarovaného plnenia, t.j. posúdenia toho, či použitá forma, resp. spôsob, akým malo dôjsť k prezentácii žalobcu je potrebné považovať za reklamu alebo sponzoring správny súd uvádza, že daňová právna úprava tieto pojmy nedefinuje. V súvislosti s otázkou odpočítania dane v tejto oblasti je potrebné uviesť, že zákon o DPH na účely odpočítania dane z prijatých služieb nerozlišuje medzi sponzoringom a reklamou v tom smere, že by služby majúce povahu sponzorskej činnosti boli zo všeobecného režimu DPH výslovne vylúčené. V zmysle právnej úpravy – § 2 ods. 1 písm. a) a b) zákona o reklame reklama spočíva v prevedení, prezentácii alebo inom oznámení v každej podobe, súvisiacim s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu, s tým, že za produkt sa považuje aj samotné obchodné meno podnikateľa. Čo sa týka pojmu sponzoring, toto je vymedzené v zákone o vysielaní a retransmisii tak, že ide o 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 povest', tovary alebo aktivity právnickej alebo fyzickej osoby, ktorá také plnenie poskytla (§ 38 ods. 1).

36. Bez ohľadu na to, že zmienené vymedzenie pojmov - reklama a sponzoring vychádza z inej, t.j. nie daňovej právnej úpravy a teda na ich použitie je nutné nahliadať iba orientačne, možno prijať záver, že tak reklama ako aj sponzoring predstavujú pre daňový subjekt určitú investíciu, ktorej protihodnotou je

aj poskytnutie služby vo forme verejnej prezentácie daňového subjektu, resp. jeho produktu. Ide tak o službu, ktorá do istej miery naplňa aj znaky reklamy a to aj napriek tomu, že popri reklamnej zložke je hlavným cieľom sponzorskej činnosti podporovanie sponzorovanej aktivity.

37. Na účely právneho posúdenia možnosti odpočítania DPH z prijatej reklamnej služby tak nie je rozhodujúce, či je služba označená ako sponzoring alebo reklama. V zmysle zákona o DPH bolo teda možné považovať za dodanie služby pre žalobcu aj umiestnenie loga, resp. nápisu Kameňolomy Liptovské Kľačany na motorovom vozidle v rámci automobilových pretekov. Podstatným bolo to, či išlo o poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku zdaniteľnou osobou, konajúcou v postavení zdaniteľnej osoby. Zároveň sa žiada dodať aj to, že k možným úvahám o tom, či to ktoré logo spoločnosti, resp. podnikateľa má dostatočnú výpovednú hodnotu k tomu, aby naplnilo kritériá reklamy je potrebné pristupovať zdržanlivo, keďže takéto posudzovanie by mohlo predstavovať voľnú úvahu daňových orgánov založenú iba na jeho subjektívnom vnímaní, čo by nepochybne nebolo žiadúce ani udržateľné. Rovnako ani nevhodné zvolenie služieb, ktorých účelom má byť propagácia daňového subjektu a jeho tovarov/ služieb nemôže byť sankcionované odmietnutím odpočtu DPH.

38. Podľa názoru správneho súdu v posudzovanej veci tým, že zo strany dodávateľa VH – AUTORACING, s.r.o. reálne došlo k prezentácii loga, resp. označenia Kameňolomy Liptovské Kľačany na motorovom vozidle v súvislosti s automobilovými pretekmi, mohol byť vo verejnosti vyvolaný určitý pozitívny vnem o existencii žalobcu. Nemožno pritom vylúčiť, že práve táto skutočnosť bola jedným z dôvodov, pre ktoré sa žalobca rozhodol pristúpiť k uzatvoreniu zmluvy o vykonaní reklamy a teda stála za vznikom transakcie ako takej. Ako už bolo vyššie uvedené podstatným je to, či služba dodávateľa VH – AUTORACING, s.r.o. mala priamy a bezprostredný súvis s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu, resp. či investícia žalobcu do takejto prezentácie bola spôsobilá premietnuť sa do jeho všeobecných ekonomických nákladov. Pre vyslovenie záveru o zákonnosti odpočítania dane z prijatej služby dodávateľa VH –AUTORACING, s.r.o. nebolo rozhodujúce, či išlo o reklamu alebo sponzoring, nakoľko aj sponzorský odkaz je určitou formou reklamy, a to aj napriek skutočnosti, že protihodnota zaň plní aj iné funkcie.

39. Pokiaľ sa týka posúdenia otázky oprávnenosti odpočítania dane z reklamných služieb, touto sa už zaoberal aj Súdny dvor EÚ, ktorý vo svojom rozhodnutí C-334/20, zo dňa 25.11.2021 Amper Metal Kft. okrem iného konštatoval, že „zdaniteľná osoba si môže odpočítať DPH zaplatenú na vstupe za reklamné služby, ak je takéto poskytnutie služieb transakciou, ktorá podlieha DPH v zmysle článku 2 smernice o DPH, a priamo a bezprostredne súvisí s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami na výstupe alebo s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby ako súčasť jej všeobecných nákladov, pričom nie je potrebné zohľadniť skutočnosť, že fakturovaná cena za tieto služby je primeraná v porovnaní s referenčnou hodnotou určenou vnútroštátnym daňovým orgánom alebo že tieto služby neprispeli k zvýšeniu obratu tejto zdaniteľnej osoby“ (bod 40). Taktiež vyslovil názor, 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 (rozsudok z 12. novembra 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, body 38 a 40). Správny súd s poukazom na vyššie uvedené zastáva názor, že úlohou daňových orgánov nebolo v odôvodnení rozhodnutí podrobne analyzovať charakter dodaného plnenia, ale venovať osobitnú pozornosť posúdeniu ekonomickej súvislosti medzi posudzovaným typom prezentácie žalobcu a jej prínosu pre dodávky tovarov a služieb žalobcu, resp. či služba dodávateľa priamo a bezprostredne súvisí s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu a či sa investícia do takejto prezentácie mohla premietnuť do všeobecných ekonomických nákladov žalobcu.

40. V posudzovanej veci boli závery daňových orgánov o neoprávnenosti žalobcom uplatneného práva na odpočítanie dane odôvodňované aj tým, že žalobca nepredložil také dôkazy, ktoré by preukazovali, čo bolo účinkom uvedenej reklamy, resp. propagácie žalobcu vzhľadom na predmet jeho podnikania. V tejto súvislosti už správca dane konštatoval, že žalobca predložil iba knihy pohľadávok po partneroch za roky 2017 a 2018 (čo zjavne nepovažoval za postačujúce na preukázanie zákonom stanovenej podmienky podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, t.j., že službu použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ) a na str. 21 svojho rozhodnutia uzavrel, že žalobca nepredložil dôkazy, ktoré by preukazovali, že reklamný text umiestnený na reklamných podujatiach automobilové rally spôsobil u žalobcu zvýšený dopyt po jeho produktoch, alebo by získal nových obchodných partnerov. Uvedeným tak daňové orgány

žalobcovi vytykali nepreukázanie účinnosti poskytnutého plnenia reklamy a teda pozitívny vplyv na jeho podnikanie.

41. Správny súd poukazuje na to, že k otázke možného posudzovania účinnosti reklamy sa už vyjadril aj Najvyšší súd Slovenskej republiky napr. v rozsudku, sp. zn. 1Sžf/64/2016, zo dňa 6.3.2018, na ktorý sa odvolával aj samotný žalobca a to tak, že „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 klientami), 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. V prejednávanej veci primeranosť reklamy k podnikaniu žalobcu nebola predmetom hodnotenia zo strany daňových orgánov a preto nepatrí ani súdu sa touto otázkou zaoberať. Odvolací súd teda za daných skutkových okolností môže len konštatovať, že daňové orgány nemôžu podmieňovať priznanie práva na odpočítanie dane z takýchto zdaniteľných obchodov na vstupe efektívnosťou reklamy v tom zmysle, že právo na odpočítanie dane by patrilo len z takých prijatých reklamných činností, ktoré priamo a bezprostredne viedli k uzavretiu nových kontraktov, z ktorých dosiahol platiteľ obrát. V tomto zmysle vychádza napadnuté rozhodnutie žalovaného i rozsudok krajského súdu z nesprávneho právneho posúdenia veci.“

42. V nadväznosti na vyššie uvedené správny súd zastáva názor, že daňové orgány sa v súvislosti s hodnotením použiteľnosti prijatých reklamných služieb od dodávateľa VH – AUTORACING, s.r.o. na vstupe na podnikanie žalobcu, a teda bezprostrednej súvislosti s ďalšími zdaniteľnými obchodmi žalobcu nesprávne zamerali/obmedzili len na otázku preukázovania reálneho zvýšeného dopytu po jeho produktoch, resp. získania nových obchodných partnerov ako bezprostredného účinku spojeného s poskytnutím plnenia od dodávateľa VH – AUTORACING, s.r.o., z čoho následne vyvodili záver o nepreukázaní pozitívneho vplyvu poskytnutého plnenia na podnikanie žalobcu. Správny súd tak nepopiera, že správca dane vykonával dokazovanie i v súvislosti s preukázaním ekonomického prínosu prijatého zdaniteľného plnenia pre žalobcu, pričom skonštatoval, že žalobca nepredložil dôkazy, ktoré by preukazovali, že reklamný text umiestnený na reklamných podujatiach automobilové rally spôsobil u žalobcu zvýšený dopyt po jeho produktoch, alebo by získal nových obchodných partnerov. V tomto kontexte však správny súd poznamenáva, že reklama nemá/nemusí pôsobiť len na nových zákazníkov, ktorí doposiaľ služby propagovaného subjektu nevyužívali, resp. doposiaľ nekupovali jeho výrobky. Reklama môže pôsobiť aj na doterajších obchodných partnerov žalobcu, napr. za tým účelom, aby si u podnikateľského subjektu opätovne zakúpili jeho produkt alebo využili ním poskytovanú službu. V nadväznosti na to merať efekt reklamy, resp. jej prínos pre podnikateľskú činnosť žalobcu na účely posúdenia splnenia podmienky v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH nemožno len s ohľadom na reálne (dokladmi preukázané) zvýšenie dopytu po produktoch/službách žalobcu, keďže jej účinky sa môžu a to aj s odstupom času prejaviť v rôznych (a teda aj iných) aspektoch podnikateľskej činnosti žalobcu. V tejto súvislosti už kasačný súd napr. v rozsudku sp. zn. 2Sfk/48/2022 zo dňa 26.10.2023 predostrel okruh do úvahy prichádzajúcich skutočností, ktoré by mohli relevantným spôsobom prispieť k overeniu splnenia predmetnej podmienky na odpočítanie dane, keď konštatoval, že „predmetnú podmienku je možné zo strany správcu overiť napríklad prostredníctvom zodpovedania otázok, a) či služby poskytnuté dodávateľom objektívne mali súvis s podnikateľskou činnosťou alebo šírením dobrej povesti daňového subjektu, b) či daňový subjekt dokáže vierohodne vysvetliť prečo na propagáciu svojich tovarov, služieb či obchodného mena zvolil práve také služby od dodávateľa, aké zvolil, c) či služby poskytnuté dodávateľom mohli potenciálne zvýšiť dopyt po produktoch/službách daňového subjektu, alternatívne zvýšiť povedomie a šíriť dobrú povesť daňového subjektu vo verejnosti.“

43. Podľa názoru správneho súdu závery daňových orgánov, ktorými vyčítali žalobcovi nepreukázanie zvýšeného dopytu po jeho produktoch/službách, resp. s tým spojené získanie nových obchodných partnerov neboli spôsobilé spochybniť splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie DPH. Ako už bolo vyššie uvedené, pre záver o zákonnosti odpočítania dane z prijatej služby dodávateľa nebolo

v danej veci rozhodujúcim to, či išlo o reklamu alebo sponzoring. Zo strany daňových orgánov bolo potrebné sa zamerať na objektívne a dôsledne posúdenie ekonomickej súvislosti medzi posudzovaným typom prezentácie žalobcu a jej prínosu pre dodávky tovarov a služieb žalobcu a teda a či bol preukázaný priamy a bezprostredný súvis prijatej služby s jednou alebo viacerými zdaniteľnými transakciami žalobcu na vstupe alebo s jeho celkovou hospodárskou činnosťou.

44. Vzhľadom na vyššie uvedené správny súd rozhodnutie žalovaného a orgánu verejnej správy prvého stupňa zrušil z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia (§ 191 ods. 1 písm. c/ S.s.p.) nenaplnenia hmotnoprávnych podmienok odpočítania dane. Daňové orgány budú pri svojom ďalšom konaní a rozhodovaní vo veci viazané právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku, keď budú najmä musieť zväžiť, či je na základe zisteného skutkového stavu možné udržať záver o nesplnení zákonom o DPH stanovených podmienok na odpočítanie dane zo strany žalobcu. Záverom je potrebné poznamenať, že v prípade konštatovania naplnenia hmotnoprávnych podmienok je možné odpočet DPH nepriznať iba, ak by bolo v konaní preukázané, že žalobca sa podieľal na daňovom podvode alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom.

45. Žalobca bol v konaní pred správnym súdom úspešný, preto mu správny súd priznal právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania v rozsahu 100 % podľa § 167 ods. 1 S.s.p. O výške trov konania rozhodne vyšší súdny úradník samostatným uznesením po právoplatnosti tohto rozsudku podľa § 175 ods. 2 S.s.p.

46. Toto rozhodnutie prijal senát Správneho súdu v Banskej Bystrici jednohlasne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť (§ 439 ods. 1, 2 S.s.p.).

Kasačná sťažnosť musí byť podaná v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia správneho súdu oprávnenému subjektu, ak tento zákon nestanovuje inak (§ 443 S.s.p.). Zmeškanie lehoty na podanie kasačnej sťažnosti nemožno odpustiť (§ 443 ods. 5 S.s.p.). Lehota na podanie kasačnej sťažnosti je zachovaná, ak počas nej bola kasačná sťažnosť podaná na kasačnom súde (§ 444 ods. 2 S.s.p.).

Náležitosti kasačnej sťažnosti sú vymedzené v ust. § 445 S.s.p. Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len dôvodmi uvedenými v ust. § 440 ods. 1 S.s.p. Dôvody kasačnej sťažnosti sa vymedzia spôsobom uvedeným v ust. § 440 ods. 2 S.s.p. Kasačná sťažnosť sa podáva na správnom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal.

Podľa § 449 ods. 1, 2 S.s.p. sťažovateľ, alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Tieto povinnosti neplatia ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, ak ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d), a ak je žalovaným centrum právnej pomoci.