

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: 4Sf/12/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 0823106099
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 05. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Peter Kvietok
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:0823106099.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v konaní pred sudcom JUDr. Lukášom Kolibábom, v právnej veci žalobcu: TATRY – BETÓN, s. r. o., so sídlom Za mostom 1011/43, 031 04 Liptovský Mikuláš, IČO: 46 688 005, právne zast.: ŠTELLMACHOVÁ & PARTNERS s. r. o., so sídlom Hurbanova 1243/18, 031 01 Liptovský Mikuláš, IČO: 36 861 251, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100389435/2020 zo dňa 07. februára 2020, takto

rozhodol:

I. Rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100389435/2020 zo dňa 7.2.2020, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 102305884/2019 zo dňa 7.10.2019 sa zrušuje 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 obdobia október 2016, júl 2017 a november 2017. Daňová kontrola začala dňa 9.11.2018 na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 102080728/2018 zo dňa 19.10.2018. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 101839324/2019 zo dňa 31.7.2019, ktorý bol spolu s výzvou č. 101840505/2019 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 november 2017 uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) aj z faktúry vyhotovenej spoločnosťou VH – AUTORACING, s.r.o., č. 102017096 zo dňa 27.11.2017 (dátum zdaniteľného plnenia 27.11.2018) za propagáciu firmy na reklamnej ploche firmy VH – AUTORACING, s.r.o. za november 2017, základ dane v sume 60000 eur, 20 % DPH v sume 12000 eur, cena celkom 72000 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 2.1.2016 uzatvorenú so zhotoviteľom VH – AUTORACING, s.r.o.,
- zmluvu o vykonaní reklamy zo dňa 1.7.2017 uzatvorenú so zhotoviteľom VH – AUTORACING, s.r.o.,
- e-mailovú komunikáciu s A. A. v počte 3 strany,
- pozvánku na RALLY PREŠOV (28. – 29. apríla 2017), pozvánku na RALLY TATRY (26. – 27. mája 2017), pozvánku na AGROTEC RALLY HUSTOPEČE (16. – 17. júna 2017), pozvánku na IX. RALLY LUBENÍK (14. – 15. júla 2017), pozvánku na BARUM CZECH RALLY ZLÍN (25. – 27. augusta 2017),

pozvánku na BONVER – PARTR RALLY VSETÍN (13. – 14. október 2017), pozvánku na Auto Show SLOVAKIA RING Bratislava (10. – 11. november 2017),

- CD nosiče s fotodokumentáciou.

4. Následne správca dane výzvou na predloženie dôkazov č. 100154070/2019 zo dňa 14.1.2019 požadoval, aby kontrolovaný daňový subjekt predložil dôkazy týkajúce sa použitia reklamnej služby (propagácia firmy na reklamnej ploche) v zmysle prijatých faktúr č. 12016066, 102017047 a 102017096 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 knihy pohľadávok po partneroch za roky 2016, 2017 a 2018.

5. Dňa 25.3.2019 sa na Daňový úrad Žilina, pobočka Liptovský Mikuláš dostavil svedok B. C. vo veci vypočutia v súvislosti s poskytnutím služieb propagácie na reklamnej ploche daňovému subjektu TATRY – BETÓN, s.r.o. Správca dane so svedkom spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 100721508/2019, 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 TATRY -BETÓN, 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 2016 a 2017 nasledovných zamestnancov: D. C., D. A. a E. C., 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 B. C.,

- spoločnosť VH - AUTORACING, s.r.o. mala v roku 2016 a 2017 vo vlastníctve pretekárske vozidlo Ford Fiesta R5 a Mitsubishi Lancer EVO X, ktoré sa využíva len na pretekárske účely. Spoločnosť má v majetku aj náradie a ostatný hnutelný majetok nachádzajúci sa v priestoroch autoservisu.

- spoločnosť VH - AUTORACING, s.r.o. vystavila odberateľské faktúry č. 102016066 zo dňa 15.10.2016 v sume základ dane 60000 eur, 20 % DPH vo výške 12000 eur, celková suma faktúry 72000 eur, č. 102017047 zo dňa 31.7.2017 v sume základ dane 60 000 eur, 20% DPH vo výške 12000 eur, celková suma faktúry 72 000 eur, č. 102017096 zo dňa 27.11.2017 v sume základ dane 60000 eur, 20 % DPH vo výške 12000 eur, celková suma faktúry 72000 eur.

- vyššie uvedené odberateľské faktúry boli riadne zaúčtované v účtovníctve spoločnosti VH – AUTORACING, s.r.o. a daň z pridanej hodnoty bola odvedená do štátneho rozpočtu,

- s objednávatelom TATRY - BETÓN, s.r.o. bola uzatvorená zmluva o vykonaní reklamy zo dňa 2.1.2016 a zmluva o vykonaní reklamy zo dňa 1.7.2017. V predmetných zmluvách bolo dohodnuté, že zhotoviteľ VH – AUTORACING, s.r.o. umiestni reklamný text objednávateľa na motorových vozidlách Mitsubishi Lancer EVO X (v roku 2016), 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 rok 2016 a 2017. Reklamný text zahŕňal propagáciu loga, obchodného mena a činnosti objednávateľa podľa požiadaviek objednávateľa. Ostatné veci sa upresňovali telefonicky, alebo osobných stretnutím,

- v rokoch 2016 a 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 vystavených faktúrach 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. C., ktorá aj vystavovala odberateľské faktúry,

- hlavní obchodní partneri, s ktorými spoločnosť VH – AUTORACING, s.r.o. obchodovala v rokoch 2016 a 2017 v súvislosti s reklamnou činnosťou boli napr. PROMONT, SYSTEM SK, IMAS, s.r.o.,

- subdodávateľ RADOLSKÝ – REKLAMA s.r.o. dodal polep na vozidla 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 odpočítania dane z faktúry č. 102017096 zo dňa 27.11.2017 v sume 12 000 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. 102305884/2019 zo dňa 7.10.2019 vyrubil rozdiel dane v sume 12 000 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2017.

7. O odvolaní proti vyššie označenému rozhodnutiu orgánu verejnej správy prvého stupňa - správcu dane rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100389435/2020 zo dňa 7.2.2020 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku tak, že prvostupňové rozhodnutie č. 102305884/2019 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. 102017096 zo dňa 27.11.2017 je propagácia kontrolovaného daňového subjektu na reklamnej ploche firmy VH – AUTORACING, s.r.o. za november 2017. Uvedená faktúra 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 a ani žiadnu zmluvu. Medzi predmetnou faktúrou a predloženou zmluvou o vykonaní reklamy zo dňa 1.7.2017 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 zo dňa 1.7.2017 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 Tatry Betón. Spoločnosť VH – AUTORACING, s.r.o. týmto však nenaplnila ust. 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 zobrazené obchodné meno kontrolovaného daňového subjektu (TATRY – BETÓN, s.r.o.) a 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 november 2017. Podľa predložených pozvánok sa malo jednať o Auto show SLOVAKIA RING Bratislava (10. – 11. november 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 samotné logo kontrolovaného daňového subjektu pozostáva z obrysu dvoch vrchov a slovného nápisu Tatry Betón. Celkové logo neevokuje, že sa jedná o logo spoločnosti, ktorej hlavnou činnosťou je výroba betónu. V logu sú uvedené slova Tatry a Betón, ktoré sú síce súčasťou obchodného mena kontrolovaného daňového subjektu, avšak tým, že v logu nie je uvedená aj obchodná forma spoločnosti, nie je zrejmé, že sa jedná o obchodné meno spoločnosti, resp. časť obchodného mena spoločnosti. 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 taktiež podotkol, že sa nejedná o logo všeobecne známej spoločnosti, ktoré by automaticky evokovalo spoločnosť, ktorej patrí. Poukázal aj na jednotlivé skutočnosti týkajúce sa

predmetu činnosti kontrolovaného daňového subjektu zapísané v obchodnom registri. Okrem iného dal žalovaný v tejto súvislosti do pozornosti aj to, že zákon o DPH neobsahuje definíciu reklamných služieb. Preto 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 pojem 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 po 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 nesplnil podmienku v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH. Poukázal aj na vymedzenie reklamy v zmysle § 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 prejednávajúcu 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 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. Zdôraznil, že 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, emailovú komunikáciu s dodávateľom, pozvánky na športové podujatia. 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 tak 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 žalobu 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 správcu dane zrušiť a vec mu vrátiť ako orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

12. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe v zásade zopakoval dôvody, na ktorých bolo založené jeho rozhodnutie, keď mal za to, že v posudzovanej veci sa nejednalo o reklamné služby a nepreukázalo sa,

že predmetné plnenie použil žalobca na dodávky vlastných tovarov a služieb. Nenaplnil preto zákonnú požiadavku stanovenú v § 49 ods. 2 zákona o DPH. Správca dane preto postupoval v súlade so zákonom, keď žalobcovi nepriznal právo na odpočítanie dane z predmetnej faktúry zo dňa 27.11.2017 v sume 12 000 eur. Taktiež zdôraznil, že žalobca o sebe neuvádza, že je v pozícii sponzora, keď uvedenú skutočnosť dokonca popiera a taktiež žalobcovi neboli poskytované služby propagácie obchodného mena a loga, ale propagované bolo iba jeho logo. Taktiež uviedol, že mu ani z rozhodovacej činnosti nie je známy zrovnateľný prípad, o ktorom by rozhodol odlišne. Pokiaľ žalobca poukazoval na to, že išlo prezentáciu na dynamickom predmete, žalovaný mal za to, že jeho dynamika sťažuje vnímanie pojmov umiestnených na jeho povrchu. Uvedená skutočnosť – vnímanie loga však nebola tou skutočnosťou, pre ktorú sa žalobcovi neuznalo odpočítanie dane.

13. Žalobca v replike k vyjadreniu žalovaného uviedol, že v danej veci je už na prvý pohľad zrejmé, že nápis v logu Tatry Betón znamená, že ide o obchodnú spoločnosť, ktorej obchodné meno, resp. jej časť znie Tatry Betón. Taktiež neexistuje iná spoločnosť, ktorej obchodné meno by bolo zameniteľné s obchodným menom žalobcu. Samotné logo a obchodné meno žalobcu obsahuje označenie jediného a nosného produktu, ktorý žalobca ponúka na trhu, t.j. slovo betón. V predmetnej veci reklama realizovaná dodávateľom napĺňa definíciu ESD, nakoľko služby dodávateľa mali povahu reklamných činností. Žalovaný len opakovaně uvádza, že v danej veci nejde o reklamné služby, ale nedefinuje, akú povahu majú služby prijaté od dodávateľa. V súvislosti s § 49 ods. 2 zákona o DPH taktiež žalobca preukázal na to, že reklama bola vynaložená na účel prezentácie podnikateľskej činnosti žalobcu, jeho výrobkov a jeho obchodného mena, súvisela s jeho činnosťou a jej zámerom bolo dosiahnutie, zabezpečenie, udržanie alebo zvýšenie príjmov, pričom umiestnenie loga na motorových vozidlách možno považovať za činnosť, ktorá je spôsobilá uplatniť a podporiť predaj produktov žalobcu na trhu. Žalobca taktiež zotrval na výsluchoch žalobcu, konateľa dodávateľa a účtovníčky žalobcu. Zdôraznil, že služby dodávateľa mali povahu reklamných činností, keďže išlo o propagáciu loga, obchodného mena a činnosti žalobcu s cieľom uplatniť ním poskytované produkty a s tým spojené služby na trhu.

14. Žalovaný k replike žalobcu uviedol, že plnenie zo strany dodávateľa VH - AUTORACING, s.r.o. spočívalo v umiestnení loga žalobcu formou polepu na pretekárske a sprievodné vozidlo. Zdôraznil, že na automobiloch nebolo zobrazené obchodné meno žalobcu a ani uvedená jeho obchodná 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 tak ísť ani o podnet k ich kúpe a zvýšeniu ich predaja.

15. Krajský súd v Žiline rozsudkom č.k.30S/51/2020-126 zo dňa 24.8.2021 zrušil žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Správny súd identifikoval v preskúmanom rozhodnutí a jemu predchádzajúcom konaní vadu spočívajúcu v absencii opory skutkového stavu vzatého za základ rozhodnutia v obsahu administratívnych spisov, pričom táto vada podľa správneho súdu úzko súvisela s nedostatočne zisteným skutkovým stavom veci. Správny súd ustálil, že správne orgány podstatným spôsobom vychádzali z argumentácie rozsudkov Súdneho dvora EÚ vo veciach C-68/92 a C-69/92, avšak ani jeden z týchto rozsudkov netvorí súčasť administratívneho spisu. Ďalší dôvod pre zrušenie preskúmaného rozhodnutia identifikoval správny súd vo vade nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť odôvodnenia, a to v tej časti, v ktorej žalovaný vyhodnocoval odvoláciu námietku žalobcu, v ktorej sa žalobca (okrem iného) domáhal aplikácie ust. § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z. z., a to legálnej definície reklamy na posudzovaný prípad. Žalovaný podľa správneho súdu poukazoval na definíciu reklamy v zmysle uvedeného ustanovenia, pričom uvádzal, že ani prípadná aplikácia uvedenej definície reklamy na prípad žalobcu by nezmenila záver správcu dane. Správne mu súdu tak nebolo z úvah žalovaného zrejmé, či žalovaný bol toho názoru, že uvedené ustanovenie malo byť v konaní správcu dane aplikované (popri definícii reklamných služieb podľa rozsudkov Súdneho dvora EÚ) alebo nemalo byť aplikované a z akého dôvodu. Správne mu súdu nebolo zrejmé, ako žalovaný vyhodnotil vzájomný vzťah medzi definíciou reklamy podľa zákona o reklame a definíciou reklamných služieb podľa označených rozsudkov Súdneho dvora EÚ.

16. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný rozsudkom sp. zn. 3Sfk/51/2021 zo dňa 12.7.2023 tak, že rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k.30S/51/2020-126 zo dňa 24.8.2021 z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci, t.j. podľa § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V odôvodnení tohto rozsudku uviedol, že správny súd v dôsledku nesprávnej aplikácie ustanovenia § 134 ods. 1 a ods. 2 S.s.p. nepostupoval v súlade so zákonom, keď žalovanému ako kruciálnu vadu jeho procesného postupu s následkom zrušenia preskúmaného rozhodnutia vytkol, že súčasťou administratívneho spisu neboli slovenské preklady rozsudkov Súdneho dvora EÚ vo veciach C-68/92 a C-69/92, čo

správny súd vyhodnotil ako vadu spočívajúcu v absencii opory skutkového stavu vzatého za základ rozhodnutia v obsahu administratívnych spisov, rezultujúcej v žalobcom namietanú (ale inak vecne vôbec nezdôvodnenú) vadu nedostatočne zisteného skutkového stavu veci. Pre uvedený postup správneho súdu, zjavne vybočujúci z rámca žalobných bodov, nie je možné nájsť oporu v žiadnom z ustanovení § 134 ods. 2 písm. a) až písm. f) S.s.p. Kasačný súd sa pritom nestotožnil s existenciou správnym súdom vytýkanej vady v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia. Žalovaný vysvetlil, že „pojem reklamné služby“ vníma ako „pojem Európskeho spoločenstva“ a pri potrebe jeho jednotného výkladu je podľa žalovaného nevyhnutné aplikovať definíciu reklamných služieb vymedzených rozsudkami Súdneho dvora EÚ prednostne pred národnou legislatívou. Kasačný súd dospel k záveru, že správny súd svojím rozsudkom zaťažil správne súdne konanie vadou nesprávneho právneho posúdenia veci, a preto napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Pri opätovnom prejednaní veci dal kasačný súd správne súdu do pozornosti, že k argumentačne ťažiskovému žalobnému bodu, ktorý úplne unikol pozornosti správneho súdu, je k dispozícii nielen judikatúra Súdneho dvora EÚ (C-334/20 zo dňa 25.11.2021 Amper Metal Kft.), ale už aj ustálená judikatúra kasačného súdu (napr. rozsudky sp. zn. 2Sžfk/31/2019 zo dňa 31.1.2022, sp. zn. 5Sžfk/20/2021 zo dňa 19.7.2022), na ktorú je potrebné vziať zreteľ.

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 ako aj pripojeného administratívneho spisu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobia október 2016, júl 2017 a november 2017. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 101839324/2019 zo dňa 31.7.2019.

20. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období november 2017 uplatnil nárok na odpočítanie DPH v sume 12000 eur z faktúry č. 102017096 zo dňa 27.11.2017, vystavenej spoločnosťou VH - AUTORACING s.r.o., za propagáciu firmy na reklamnej ploche firmy VH - AUTORACING s.r.o. za november 2017, základ dane 60000 eur, 20 % DPH v sume 12000 eur, celková fakturovaná suma 72000 eur.

21. Daňové orgány na základe žalobcom predložených dokladov /okrem faktúry č. 102017096 predložil aj Zmluvu o vykonaní reklamy zo dňa 2.1.2016 a Zmluvu o vykonaní reklamy zo dňa 1.7.2017, obe uzatvorené s dodávateľskou spoločnosťou, pozvánky na RALLY PREŠOV (28.-29.4.2017), RALLY TATRY (26.-27.5.2017), AGROTEC RALLY HUSTOPEČE (16.-17.6.2017), IX. RALLY LUBENÍK (14.-15.7.2017), BARUM CZECH RALLY ZLÍN (25.-27.8.2017), BONVER - PARTR RALLY VSETÍN (13.-14.10.2017), Auto Show SLOVAKIA RING Bratislava (10.-11.11.2017), dokumenty, doklady, listiny a fotodokumentáciu na CD-nosičoch preukazujúcu propagáciu žalobcu na reklamnej ploche dodávateľa/ ako aj zistení viažucich sa k dodávateľovi VH – AUTORACING, s.r.o. 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 Tatry Betón.

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. 102017096 zo dňa 27.11.2017 bolo (s poukazom na to, že samotné logo žalobcu pozostáva z obrysu dvoch vrchov a slovného nápisu Tatry Betón, keď celkové logo neevokuje, že sa jedná o logo spoločnosti, ktorej hlavnou činnosťou je výroba betónu, resp. že v logu sú uvedené slova Tatry a Betón, ktoré sú síce súčasťou obchodného mena žalobcu, avšak tým, že v logu nie je uvedená aj obchodná forma spoločnosti, nie je zrejmé, že sa jedná o obchodné meno spoločnosti, resp. časť obchodného mena spoločnosti. Z predmetného loga taktiež nie je možné zistiť akej spoločnosti patrí a tiež žiadnym spôsobom nepropaguje žiadne produkty, neporovnáva ich z inými produktmi, nevyzdvihuje ich kvality. Nemôže teda logicky predstavovať ani podnet k ich kúpe a zvýšeniu ich predaja.

Žalovaný taktiež podotkol, že sa nejedná o logo všeobecne známej spoločnosti, ktoré by automaticky evokovalo spoločnosť, ktorej patrí. Poukázal aj na jednotlivé skutočnosti týkajúce sa predmetu činnosti kontrolovaného daňového subjektu zapísané v obchodnom registri) 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 vozidle 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 nespĺnil 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 odvedená. 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 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 použité 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 sponzorom, 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 sponzorom 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 napĺňa 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 Tatry Betón 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 žiaduce 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 Tatry Betón 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 správca dane konštatoval, že žalobca predložil iba knihy pohľadávok po partneroch za roky 2016, 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. 19 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 vytkali 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 priecilo 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 obrat. 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 preukazovania 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, keď 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 dôsledné posúdenie ekonomickej súvislosti medzi posudzovaným typom prezentácie žalobcu a jej prínosu pre dodávky tovarov a služieb žalobcu a teda 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 zvážiť, 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.