

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: 3Sf/14/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5020200120
Dátum vydania rozhodnutia: 15. 05. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Silvia Zdráhalová Rúfusová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:5020200120.4

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Silvie Zdráhalovej Rúfusovej a členov JUDr. Andrey Soukupovej (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Ing. Matúša Škarbalu, v právnej veci žalobcu: TATRY – BETÓN, s.r.o., so sídlom Za mostom 1011/43, Liptovský Mikuláš, IČO: 46 688 005, právne zastúpený: ŠTELLMACHOVÁ & PARTNERS s.r.o., so sídlom Hurbanova 1243/18, Liptovský Mikuláš, IČO: 36 861 251, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100389236/2020 zo dňa 07.02.2020, takto

rozhodol:

I. Správny súd z r u š u j e rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100389236/2020 zo dňa 07.02.2020, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 102304051/2019 zo dňa 07.10.2019 a vec v r a c i a orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania v rozsahu 100%.

odôvodnenie:

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“ alebo „orgán verejnej správy prvého stupňa“) vykonal u žalobcu ako u daňového subjektu kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia október 2016, júl 2017 a november 2017. Daňová kontrola bola začatá na základe oznámenia č. 102080728/2018 zo dňa 19.10.2018, ktoré prevzal žalobca dňa 26.10.2018, pričom daňová kontrola začala dňom uvedeným v oznámení, a to dňa 09.11.2018. Správca dane postupom podľa 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“) vykonal úkony pre zabezpečenie priebehu a účelu správy daní, a to z dôvodu preverenia reálnosti uskutočnenia predmetných zdaniteľných plnení a splnenia podmienok ustanovených v § 49 až v § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) pre odpočítanie DPH. Oznámením č. 101236211/2019 zo dňa 23.05.2019 správca dane oboznámil žalobcu so skutočnosťami zistenými pri výkone daňovej kontroly pre DPH za zdaňovacie obdobia október 2016, júl 2017 a november 2017, a to podľa § 45 ods. 2 písm. e) Daňového poriadku a s pochybnosťami správcu dane podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ku ktorým sa žalobca vyjadril podaním zo dňa 10.06.2019. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol č. 101839324/2019 zo dňa 31.07.2019 (ďalej len „Protokol“), ktorý bol doručený právnomu zástupcovi žalobcu dňa 02.08.2019 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedených v Protokole. Žalobca sa k zisteným skutočnostiam uvedeným v Protokole vyjadril podaním zo dňa 14.08.2019. Termín ústneho pojednávania ohľadom prerokovania pripomienok a dôkazov na

základe vyjadrenia žalobcu k Protokolu z daňovej kontroly dohodli na deň 24.09.2019, o čom následne spisali zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 102224634/2019.

Prvostupňové rozhodnutie

2. V následnom vyrubovacom konaní správca dane rozhodnutím č. 102304051/2019 zo dňa 07.10.2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 12 000 eur za zdaňovacie obdobie október 2016. Správca dane z predložených dokladov k daňovej kontrole neuznal odpočet dane z pridanej hodnoty v mesiaci október 2016 z vystavenej faktúry od spoločnosti VH – AUTORACING, s.r.o., so sídlom Zborov nad Bystricou, 023 03 Zborov nad Bystricou, IČO: 46 087 800, DIČ: 2023223378, IČ DPH: SK20232233378, t. č. VH – AUTORACING, s.r.o. v likvidácii, so sídlom Peterská 15199/20, 821 03 Bratislava – mestská časť Ružinov (ďalej len „VH – AUTORACING, s.r.o.“) z prijatej faktúry č. 102016066 (interné číslo DF 30160638) zo dňa 15.10.2016, dátum dodania 15.10.2016 za propagáciu firmy na reklamnej ploche firmy VH – AUTORACING, s.r.o. na pretekárskych podujatiach v sezóne 2016 v sume základ dane 60 000 eur, 20% DPH 12 000 eur, celková suma faktúry 72 000 eur. Podľa správca dane daňový subjekt nepreukázal žiadnymi relevantnými dokladmi a dôkazmi, že na prezentovaných podujatiach – automobilové rally, preteky automobilov do vrchu zaradených do seriálu Majstrovstiev Slovenskej republiky a strednej Európy pre rok 2016 a 2017 bola reálne prezentovaná podnikateľská činnosť daňového subjektu, jednotlivé produkty a služby. Správca dane dospel k záveru, že nešlo o poskytnutie reálnych služieb kontrolovanému daňovému subjektu, ale o sponzorstvo kontrolovaného daňového subjektu, ktoré plnilo určité marketingové ciele, avšak nešlo o reklamu, ktorá by kontrolovanému daňovému subjektu zakladala nárok na odpočítanie DPH. Daňový subjekt v rámci výkonu daňovej kontroly ani v priebehu vyrubovacieho konania nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy, ktoré by preukazovali, že predmetom poskytnutých reklamných služieb bol naplnený účel reklamy tak, ako ho definuje zákon o reklame v ustanovení § 2 ods. 1 písm. a).

Druhostupňové rozhodnutie

3. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100389236/2020 zo dňa 07.02.2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) tak, že rozhodnutie správca dane potvrdil. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že bez ohľadu na to, ako správca dane pomenoval predmetné plnenie medzi spoločnosťou VH – AUTORACING, s.r.o. a daňovým subjektom je zrejmé, že sa nejednalo o reklamné služby a zároveň sa nepreukázalo, že predmetné plnenie použil daňový subjekt na dodávky vlastných tovarov a služieb. Podľa žalovaného žalobca nenaplnil zákonnú požiadavku ustanovenú v § 49 ods. 2 zákona o DPH, a preto podľa neho správca dane postupoval v súlade so zákonom, keď daňovému subjektu – spoločnosti TATRY – BETÓN, s.r.o. nepriznal právo na odpočítanie DPH z predmetnej faktúry č. 102016066 zo dňa 15.10.2016 v sume 12 000 eur.

Správna žaloba – žalobné body

4. Žalobca v zákonom stanovenej lehote napadol rozhodnutie žalovaného správnou žalobou, v ktorej navrhol zrušiť rozhodnutie žalovaného a tiež orgánu verejnej správy prvého stupňa a vrátiť vec orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie.

5. Žalobca uviedol, že v konaní preukázal splnenie všetkých podmienok pre vznik práva žalobcu na odpočet dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH. Žalobca poukázal na skutočnosť, že dňa 02.01.2016 uzavrel so spoločnosťou VH – AUTORACING, s.r.o. - dodávateľom Zmluvu o vykonaní reklamy (ďalej ako „Zmluva o vykonaní reklamy“ alebo „Zmluva“). Predmetom Zmluvy o vykonaní reklamy bol záväzok Dodávateľa vykonať reklamu žalobcu v podobe umiestnenia reklamného textu na motorových vozidlách dodávateľa počas automobilových rally, pretekov automobilov do vrchu zaradených do seriálu Majstrovstiev Slovenskej republiky a strednej Európy pre rok 2016 a na doprovodných motorových vozidlách počas celého roka. Nebolo sporné, že fakturované reklamné služby boli dodávateľom v skutočnosti dodané, nakoľko žalobca predložil správcovi dane všetky relevantné dôkazy vrátane CD nosiča s fotodokumentáciou, emailovej komunikácie s dodávateľom, a pozvánok na dotknuté športové podujatia, preukazujúce uskutočnenú reklamu s dodávateľom. Správca dane nepoprel, že by nebola dodaná služba zo strany dodávateľa daňovému subjektu. Táto skutočnosť bola aj v daňovom konaní riadne preukázaná. Túto „službu“ však správca dane ani žalovaný nepovažovali za reklamnú službu (str. 11 napadnutého rozhodnutia žalovaného). Z hľadiska sledovaného účelu uzavretej Zmluvy o

vykonaní reklamy bolo z pohľadu žalobcu nepochybné, že jej predmetom bola reklama žalobcu tak, ako ju definuje § 2 ods. 1 písm. a) Zákona o reklame, v zmysle ktorého „reklama je predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v KAŽDEJ podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu.“ Žalovaný tak mal podľa žalobcu v rámci posudzovania charakteru dodaných služieb vychádzať zo skutočnosti, či služby dodávateľa propagovali žalobcu a jeho podnikateľskú činnosť. Z hľadiska citovanej zákonnej definície reklamy je nepochybné, 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. Uvedením obchodného mena a loga žalobcu na motoristických akciách špecifikovaných v Zmluve o vykonaní reklamy, ako aj na dopravných motorových vozidlách, je zabezpečená prezentácia žalobcu a jeho podnikateľských aktivít (a tovarov - betón) ako jedného z definičných znakov reklamy v zmysle vyššie citovaného zákonného ustanovenia (§ 2 ods. 1 písm. a) Zákona o reklame). Je nepochybné, že žalobca ako platiteľ dane prijal od dodávateľa reklamné služby na účely svojho podnikania ako platiteľ dane a splnil všetky zákonné podmienky na odpočítané dane v zmysle ust. § 49 ods. 2 Zákona o DPH. Žalobca poukázal na skutočnosť, že 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, t. j. slovo „betón“. Samotné obchodné meno žalobcu a jeho logo má dostatočne jasnú vypovedaciu hodnotu o činnosti žalobcu a jeho podnikateľskej činnosti, ako aj o produktoch, ktoré ponúka.

6. Ďalej žalobca na podporu svojej argumentácie poukázal na závery Najvyššieho súdu SR obsiahnuté v rozsudku sp. zn. 3Sžf/33/2007 zo dňa 14.02.2008, 1Sžf/64/2016 zo dňa 06.03.2018, pričom zdôraznil, že reklama dodávateľa bola spôsobilá vytvoriť vnem zákazníkov tak, ako na to poukazuje judikatúra Najvyššieho súdu SR. Žalobca svoje logo a obchodné meno spojil so známymi športovými podujatiami s cieľom propagovať svoju podnikateľskú činnosť medzi potencionálnymi zákazníkmi, pričom reklamné služby boli žalobcovi poskytnuté dodávateľom ako podnikateľským subjektom, ktorý nebol personálne ani majetkovo prepojený so žalobcom.

7. Žalobca zdôraznil, že zákazníkov je možné získať na akomkoľvek mieste a v akomkoľvek čase, pričom reklama sa nemusí vždy prejavíť len v podobe nových zákazníkov či zvýšeným dopytom po produktoch a aj napriek tomu, že sa tak neprejaví, stále pôjde o reklamu. Žalobca zdôraznil, že umiestnenie loga na motorových vozidlách určite je možné považovať za činnosť, ktorá je spôsobilá uplatniť a podporiť predaj produktov žalobcu na trhu. Žalobca poukazuje na rozsudok Súdneho dvora EÚ č. C-231/94 vo veci A. – B. C. D. proti A. A., zo záverov ktorého cituje: „V sporných prípadoch, či plnenie predstavuje dodanie tovaru alebo dodanie služby, je nevyhnutné posúdiť všetky charakteristické vlastnosti plnenia.“ Žalobca v nadväznosti na závery žalovaného súčasne podotkol, že v odvolaní neprezentoval, že jeho jedinou podnikateľskou aktivitou je predaj tovaru, ale poukazoval na skutočnosť, že žalobca na trhu ponúka jediný (nosný) produkt v podobe betónu, ktorý je premietnutý do jeho obchodného mena, a ktoré v spojení s logom žalobcu podáva jednoznačnú informáciu o produkte, ktorý žalobca ponúka. Vzhľadom na obsah a povahu zverejnenej reklamy nemožno túto mediálnu prezentáciu žalobcu spojiť s inými službami ako s tými, ktoré žalobca poskytuje na trhu ako platiteľ dane. Žalobca súčasne poukázal na skutočnosť, že kým žalobcovi príslušný správca dane (Daňový úrad Žilina, pobočka Liptovský Mikuláš) odmietol uznať právo na odpočet DPH z faktúr vystavených dodávateľom za poskytnuté reklamné služby, podľa vedomostí žalobcu správcovia dane (Daňový úrad Žilina, Daňový úrad Trnava, Daňový úrad Čadca) iným obchodným spoločnostiam, ktoré sa zúčastnili predmetných podujatí a prezentovali svoju činnosť prostredníctvom reklamných služieb dodávateľa, uznali právo na odpočítanie DPH z faktúr vystavených dodávateľom za poskytnuté reklamné služby. Žalobca súčasne poukázal na stanovisko žalovaného, v zmysle ktorého „pre správne posúdenie postupu platiteľov DPH je nevyhnutné vychádzať z konkrétne dohodnutých zmluvných podmienok a presne zisteného skutkového stavu veci“, ako aj „ak je zo strany sponzorovanej osoby poskytnutá služba propagácie obchodného mena a loga sponzora, ktorá je predmetom DPH podľa zákona o DPH a pri tejto službe vzniká daňová povinnosť, sponzorovi vzniká právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH.“

8. V ďalšej časti žaloby žalobca namietal, že sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí nevysporiadal s argumentáciou žalobcu o nemožnosti posudzovania predmetného prípadu ako sponzoring, keď na strane 11 iba vecne skonštatoval, že „bez ohľadu na to, ako správca dane pomenoval predmetné plnenie medzi spoločnosťou VH - AUTORACING s.r.o. v likvidácii a odvolávajúcim, je zrejmé, že sa nejednalo

o reklamné služby, a zároveň sa nepreukázalo, že predmetné plnenie použil odvolávajúci na dodávky vlastných tovarov a služieb.“ Uvedený záver žalovaného považoval žalobca za arbitrárny, keď nebol dostatočne odôvodnený a bol v zrejmom rozpore so zisteným skutkovým stavom. Žalobca opakovane poukázal na samotné posudzovanie predmetného prípadu, keď správca dane najskôr tvrdil (vrátane protokolu z daňovej kontroly), že nešlo o reklamu, ale o sponzoring v zmysle zákona č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii a o zmene zákona č. 195/2000 Z.z. o telekomunikáciách (ďalej ako „zákon č. 308/2000 Z.z.“). Neskôr už správca dane síce priznal, že sa na žalobcu nevzťahuje zákon č. 308/2000 Z.z., ale aj napriek uvedenému stále trval na závere (bez riadneho a náležitého odôvodnenia, na základe ktorej konkrétnej právnej normy), že v prípade žalobcu išlo o sponzoring, a teda nešlo o reklamu. Žalobca poukázal na skutočnosť, že záver správcu dane vychádzal z nesprávnej aplikácie a interpretácie zákona č. 308/2000 Z.z. na uvedený prípad, nakoľko tento zákon č. 308/2000 Z.z. sa na uvedený prípad nevzťahuje. Žalobca poukázal na to, že zo záverov správcu dane taktiež nie je zrejmé, ako dospel k záveru, a na základe ktorej právnej normy, že sponzorský príspevok nezakladá nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, pričom správca dane ani neuviedol, o ktoré konkrétne znenie paragrafov zákona č. 308/2000 Z.z. opieral svoje tvrdenia. Žalobca považoval za absolútne nelogický záver žalovaného, ktorý na jednej strane použil charakteristiku sponzorstva v zákone č. 308/2000 Z.z., ale samotný zmluvný vzťah už pod tento zákon nepodradil bez uvedenia akéhokoľvek odôvodnenia takéhoto postupu. Žalobca zdôraznil, že je povinnosťou žalovaného svoje rozhodnutie riadne a náležite odôvodniť, uviesť konkrétnu právnu normu, na ktorú sa odvoláva, a ktorú navyše považuje za nosnú. Žalobca vo svojom vyjadrení zo dňa 14.08.2019 k Protokolu poukazoval na to, že správca dane aplikoval na uvedený prípad úplne „cudzí“ element – zákon č. 308/2000 Z.z. a definície z neho plynúce (sponzoring), pričom vôbec neaplikoval ohľadom definície reklamy ďalšiu „príbuznú“ právnu normu, a to konkrétne ust. § 19 ods. 2 písm. k) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Zákon o dani z príjmov“). Až vo svojom rozhodnutí správca dane začal posudzovať uplatnený nárok žalobcu na odpočet DPH s poukazom na ust. § 2 ods. 1 písm. a) Zákona o reklame. Avšak aj napriek uvedenému formálne deklarovanému záveru správcu dane, že sa na žalobcu nevzťahuje zákon č. 308/2000 Z. z. (a teda ani definícia sponzoringu), správca dane stále operoval s pojmom „sponzoring“, ktorý nie je definovaný (ako sám uvádza) v žiadnej zákonnej norme, ktorú by mohol aplikovať na prípad žalobcu a vytvoril si vlastné subjektívne, ničím nepodložené domnienky o existencii „sponzoringu“ v prípade žalobcu. Žalobca poukázal na skutočnosť, že ani z podujatí, na ktorých sa uskutočnilo plnenie na základe Zmluvy o vykonaní reklamy, ani zo žiadnych iných dôkazov nevyplýva, že by bol žalobca prezentovaný ako sponzor podujatí, alebo sponzor dodávateľa, či nejakého konkrétneho športovca. Žalobca nikdy nebol uvádzaný, ani prezentovaný ako sponzor podujatí, pričom uvedené vyplýva z dôkazov (vrátane výpovede zástupcu dodávateľa) zabezpečených počas daňovej kontroly. Žalobca tvrdil, že prezentoval na dotknutých podujatiach výlučne len sám seba, a to za pomoci nezameniteľného loga, ktoré obsahovalo jeho obchodné meno, ako aj názov nosného produktu, ktorý žalobca ponúka na trhu.

Vyjadrenie žalovaného k správnej žalobe

9. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe zo dňa 09.07.2020 predostrel obdobné skutkové a právne závery, aké obsiahol už v žalobou napadnutom rozhodnutí (v podrobnostiach tak ako sú rozvedené v bode 2 tohto rozsudku). Na dôvažok žalovaný uviedol, k poukázaniu žalobcu na stanovisko Finančného riaditeľstva SR, ktoré nebolo určené žalobcovi, že správca dane v prípade žalobcu pri posudzovaní predmetného fakturovaného plnenia medzi spoločnosťou VH - AUTORACING s.r.o. a žalobcom vychádzal z konkrétne dohodnutých podmienok a zisteného skutkového stavu veci. Žalobca svoj prípad podriadil pod posledný odstavec predmetného stanoviska, v ktorom sa uvádza, že ak je zo strany sponzorovanej osoby poskytnutá služba propagácie obchodného mena a loga sponzora, ktorá je predmetom DPH podľa zákona o DPH a pri tejto službe vznikla daňová povinnosť, sponzorovi vzniká právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. K uvedenému žalovaný uviedol, že žalobca o sebe neuviedol, že je v pozícii sponzora (uvedenú skutočnosť dokonca poprel) a taktiež žalobcovi neboli poskytnuté služby propagácie obchodného mena a loga, ale propagované bolo iba jeho logo. Aplikácia uvedeného stanoviska na prípad žalobcu je preto neopodstatnená. K námietke žalobcu, ktorú vzniesol až v rámci súdneho konania, že podľa jeho informácií iní správcovia dane uznali iným obchodným spoločnostiam právo na odpočítanie DPH z faktúr vystavených dodávateľom za poskytnuté služby žalovaný uviedol, že predmetom odvolacieho konania bolo konkrétne rozhodnutie správcu dane. Žalovaný ďalej uviedol, že mu z jeho rozhodovacej činnosti nie je známy zrovnateľný prípad, o ktorom by rozhodol odlišne. K námietke žalobcu ohľadom vnímania loga žalobcu na motorovom vozidle žalovaný

uviedol, že sa stotožňuje s názorom žalobcu, že v prípade motorového vozidla zúčastňujúceho sa rally sa nejedná o statický, ale dynamický predmet, pri ktorom však jeho dynamika (pohyb) sťažuje vnímanie polepov umiestnených na jeho povrchu. Uvedená skutočnosť – vnímanie loga žalobcu, však nebola tou skutočnosťou, pre ktorú sa žalobcovi neuznalo odpočítanie dane. Podľa žalovaného žalobca nepreukázal oprávnenosť odpočítania DPH z predmetnej faktúry č. 102016066 zo dňa 15.10.2016 v sume 12 000 eur vystavenej spoločnosťou VH - AUTORACING s.r.o. Žalobca porušil ustanovenie § 49 ods. 2 zákona o DPH, pretože nepreukázal, že predmetné plnenie použil na dodávky vlastných tovarov a služieb.

Vyjadrenie žalobcu k vyjadreniu žalovaného (replika)

10. Žalobca zopakoval skutkové a právne dôvody žaloby. Na dôvazok zdôraznil, že faktúra vystavená dodávateľom, obsahovala všetky zákonné náležitosti faktúry, tak ako ich definuje § 74 zákona o DPH. Materiálna existencia zdaniteľného plnenia bola riadne preukázaná. Väzba medzi faktúrou a zmluvou o vykonaní reklamy je nepochybná a nebolo ani sporné, že fakturované reklamné služby boli dodávateľom v skutočnosti žalobcovi dodané. Z pohľadu žalobcu išlo o prísne formalistický prístup žalovaného, ktorý argumentoval tým, že nebolo zobrazené obchodné meno TATRY – BETÓN, s.r.o., ale len slovný nápis v logu Tatry Betón v spojitosti s obrysom dvoch vrchov bez označenia právnej formy „s.r.o.“. Tak laickej, ako aj odbornej verejnosti je nepochybne 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. Žalobca poukázal na skutočnosť, že sa pri zadaní slovného spojenia Tatry Betón (t. j. bez pomlčky a právnej formy tak, ako je obsiahnuté v logu spoločnosti) do vyhľadávača na oficiálnej stránke Obchodného registra www.or.sr.sk zobrazí pri zadaní predmetného slovného spojenia len jedna obchodná spoločnosť, a to spoločnosť TATRY – BETÓN, s.r.o.. Z uvedeného možno vyvodiť záver, že na slovenskom trhu pôsobí len jedna spoločnosť, ktorej obchodné meno, resp. jej časť pozostáva z dvoch slov „Tatry“ a „Betón“ a neexistuje iná spoločnosť, ktorej obchodné meno by bolo zameniteľné s obchodným menom žalobcu. Podľa žalobcu tak neobstojí ani konštatovanie žalovaného prezentované v tejto nadväznosti, že celkové logo žalobcu neevokuje, že sa jedná o logo spoločnosti, ktorej hlavnou činnosťou je výroba betónu. Už zo samotného loga a obchodného mena žalobcu je zrejmé a nespochybniteľné, 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, t. j. slovo „betón“. Samotné obchodné meno žalobcu a jeho logo má dostatočne jasnú vypovedaciu hodnotu o činnosti žalobcu a jeho podnikateľskej činnosti, ako aj o produktoch, ktoré ponúka. Nie je ani potrebné, aby bol žalobca „všeobecne známy“, nakoľko jeho logo v divákoch muselo jednoznačne evokovať obchodnú činnosť žalobcu, a teda logo žalobcu samo o sebe podávalo dostatočnú informáciu o jeho produktoch. Z pohľadu žalovaného uvedením slova „Tatry“ v spojení s obrysom dvoch vrchov sa vytvára dojem, že práve slovo „Tatry“ je ťažiskovým slovom loga. Uvedené konštatovanie je nelogické, nakoľko spojitost dvoch rovnocenných slov „Tatry“ a „Betón“ nepochybne znamená, že ide o obchodnú spoločnosť, ktorá má v širšom slova zmysle oblasť pôsobenia takpovediac „pod Tatrami“, a ktorá sa špecializuje na oblasť stavebníctva v spojitosti s výrobou a/alebo dodávkou betónu.

11. S poukazom na rozsudok Súdneho dvora EÚ č. 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. Z pohľadu žalovaného aplikácia stanoviska Finančného riaditeľstva SR nebola na prípad žalobcu opodstatnená, nakoľko údajne bolo propagované len logo žalobcu. Uvedený záver podľa žalobcu opäť nebol správny, nakoľko v uvedenom prípade nebolo propagované „iba logo“, ale bol propagovaný žalobca a jeho podnikateľská činnosť a výrobky žalobcu, ako aj jeho obchodné meno, pričom táto propagácia súvisela s jeho činnosťou a jej zámerom bolo dosiahnutie, zabezpečenie, udržanie alebo zvýšenie príjmov.

Vyjadrenie žalovaného k vyjadreniu žalobcu (duplika)

12. Žalovaný zotrval na skutkových a právnych dôvodoch, ktoré obsiahol vo vyjadrení k žalobe. Na dôvazok zdôraznil, že obsah loga nepôsobí vôbec tak jednoznačne a presvedčivo, ako to prezentuje žalobca. Slovo „Tatry“ a „Betón“ nachádzajúce sa v logu žalobcu je možné vykladať v rôznych významoch. Do množiny významov patrí aj skupina prenesených významov uvedených slov napr. mohutný, pevný, silný, atď..

Predchádzajúce súdne konanie

13. Na základe správnej žaloby podanej žalobcom Krajský súd v Žiline, ako správny súd, rozhodol rozsudkom č. k. 30S/52/2020 zo dňa 24.08.2021, ktorým zrušil rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Dôvodom bol rozpor s obsahom administratívneho spisu a chýbajúca opora v tomto spise úzko súvisiaca s nedostatočne zisteným skutkovým stavom. Správny súd uviedol, že orgán verejnej správy prvého stupňa aj žalovaný vo svojich rozhodnutiach koncipovali závery vychádzajúce z podkladov, ktorými boli (okrem iného) aj rozsudky Súdneho dvora EÚ C-68/92 a C-69/92, z ktorých ani jeden netvoril súčasť správneho súdu žalovaným predloženého administratívneho spisu. Správny súd zdôraznil, že závery označených rozsudkov Súdneho dvora EÚ boli pre rozhodnutie žalovaného nosnými, nakoľko z nich žalovaný vyvodil, že v prípade žalobcu samotné vyobrazenie loga spoločnosti na vozidle nepreukazuje, že na automobilových pretekoch bola prezentovaná existencia a vlastnosti výrobkov, prípadne služieb žalobcu, a teda nebola naplnená „definícia reklamných služieb“ tak, ako bola vymedzená v označených rozhodnutiach Súdneho dvora EÚ. Navyše citované rozsudky boli prijaté pred vstupom Slovenskej republiky do Európskej únie. Za ďalší dôvod zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného správny súd považoval nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného pre nezrozumiteľnosť odôvodnenia rozhodnutia žalovaného v tej jeho časti, v ktorej žalovaný vyhodnocoval odvoláciu námietku žalobcu, v ktorej sa žalobca (okrem iného) domáhal aplikácie ust. § 2 ods. 1 písm. a) zákona o reklame, a to legálnej definície reklamy na posudzovaný prípad. Správneho súdu nebolo z úvah žalovaného zrejmé, či žalovaný bol toho názoru, že uvedené ustanovenie malo byť v konaní správcom dane aplikované (popri definícii reklamných služieb podľa rozsudkov Súdneho dvora EÚ) alebo nemalo byť aplikované a z akého dôvodu. Nebolo správneho súdu zrejmé, ako žalovaný vyhodnotil vzájomný vzťah medzi definíciou reklamy podľa zákona o reklame a definíciou reklamných služieb podľa označených rozsudkov Súdneho dvora EÚ.

14. Z dôvodu podanej kasačnej sťažnosti sťažovateľom (žalovaným) Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozhodnutím č. k. 3Sfk/50/2021 zo dňa 31.01.2024 zrušil rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/52/2020-122 zo dňa 24.08.2021 a vec vrátil Správneho súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie, nakoľko sa nestotožnil s právnym posúdením predmetnej veci správnym súdom a poukázal na rozhodnutie sp. zn. 3Sfk/51/2021 zo dňa 12.07.2023 v skutkovo a právne obdobnej veci identických účastníkov konania. Podľa kasačného súdu Krajský súd v Žiline konanie zaťažil vadou nesprávneho právneho posúdenia veci, keď v dôsledku nesprávnej aplikácie ustanovenia § 134 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) 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. Ďalej kasačný súd uviedol, že žalovaný vysvetlil, že „pojmem reklamné služby“ vníma ako „pojmem 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 správneho 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 31.01.2022, sp.zn. 5Sžfk/20/2021 zo dňa 19.07.2022), na ktorú je potrebné vziať zreteľ.

Posúdenie podstatných skutkových zistení a právnych argumentov správnym súdom

15. Na základe zákona č. 151/2022 Z.z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov prešiel od 01.06.2023 výkon súdnictva z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.06.2023 daná právomoc správnych súdov, konkrétne aj z Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu v Trenčíne a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici.

V dôsledku uvedeného je konanie pôvodne vedené na Krajskom súde v Žiline pod sp. zn. 30S/52/2020 vedené na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. 3Sf/14/2024.

16. Správny súd nezistil dôvody pre nariadenie pojednávania podľa § 107 ods. 1 SSP (žalobca v priebehu konania viac netrval na nariadení pojednávania), a preto rozhodnutie vo veci verejne vyhlásil postupom podľa § 107 ods. 2 v spojení s § 137 ods. 4 SSP dňa 15.05.2024. Oznámenie o mieste a čase verejného vyhlásenia rozsudku bolo zverejnené na úradnej tabuli správneho súdu od 25.04.2024 do 16.05.2024.

17. Správny súd opätovne preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa, vrátane postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, v rozsahu a z dôvodov správnej žaloby (§ 134 ods. 1 a 2 SSP) a dospel k záveru, že správna žaloba žalobcu je dôvodná, preto rozhodnutie žalovaného zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP a zároveň podľa § 191 ods. 3 písm. a) SSP zrušil i rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa a vrátil vec na ďalšie konanie orgánu verejnej správy prvého stupňa.

18. Správny súd v správnom súdnictve poskytuje ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy (§ 2 ods. 1 SSP). Právo domáhať sa ochrany svojich práv má každý, kto tvrdí, že jeho práva boli činnosťou alebo nečinnosťou orgánu verejnej správy porušené alebo priamo dotknuté, a to za podmienok stanovených SSP. Podľa SSP žalobca musí v správnej žalobe uviesť dôvody, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje preskúmané rozhodnutia za nezákonné. Je na žalobcovi, ako svoje právo na súdnu ochranu pred nezákonnosťou postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy využije. Správne súdy nepredstavujú ďalšiu inštanciu v administratívnom konaní a konanie pred správnym súdom nie je pokračovaním administratívneho konania. Správny súd je pri tomto type správnej žaloby, ako sú správne žaloby žalobcu (všeobecná správna žaloba), viazaný rozsahom a dôvodmi správnej žaloby, pričom je pre neho rozhodujúci skutkový stav, ktorý bol v čase vydania správnu žalobou napadnutého rozhodnutia. Správny súd nemá oprávnenie za žalobcu dôvody nezákonnosti napadnutého rozhodnutia z obsahu administratívneho spisu vyhladávať, a ani v správnej žalobe všeobecne uplatnené dôvody nezákonnosti podľa obsahu administratívneho spisu za žalobcu konkretizovať. Rozsah a obsah súdneho prieskumu zákonnosti správnu žalobou napadnutého rozhodnutia a postupu orgánov verejnej správy, ktorý jeho vydaniu predchádzal, je striktné daný žalobnými dôvodmi. Výnimku z tohto pravidla obsahuje znenie § 134 ods. 2 SSP. V prejednávanej veci správny súd vady preskúmaných rozhodnutí a postupu orgánov verejnej správy v zmysle § 134 ods. 2 SSP nezistil.

19. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

20. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

21. Podľa § 134 SSP, správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak. Správny súd nie je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak a) rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu, b) rozhodnutie alebo opatrenie vydal orgán, ktorý na to nebol podľa zákona oprávnený, c) ide o veci podľa § 192,d) ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. c), ak je žalobcom fyzická osoba, e) ide o veci podľa § 6 ods. 2 písm. d),f) vec súvisí s ochranou práv spotrebiteľa.

22. Podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP, správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci.

23. Podľa § 191 ods. 3 písm. a) SSP, ak správny súd zrušuje napadnuté rozhodnutie alebo opatrenie žalovaného, v závislosti od okolností môže na návrh žalobcu súčasne zrušiť aj rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy nižšieho stupňa, ktoré mu predchádzalo.

24. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

25. 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.

26. 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.

27. 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.

28. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

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

30. 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.

31. 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.

32. 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.

33. 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.

34. 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.

35. 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.

36. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

37. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

38. Pri opätovnom súdnom prieskume napadnutého rozhodnutia žalovaného (ako aj prvostupňového rozhodnutia) mal správny súd za preukázané, že v danom prípade žalovaný v napadnutom rozhodnutí dôvodil, že neuznal žalobcovi právo na odpočet DPH z faktúry č. 102016066 (interné číslo DF 30160638) zo dňa 15.10.2016, dátum dodania 15.10.2016 za propagáciu spoločnosti žalobcu na reklamnej ploche spoločnosti VH – AUTORACING, s.r.o. na pretekárskych podujatiach v sezóne 2016 v sume základ dane 60 000 eur, 20% DPH 12 000 eur, celková suma faktúry 72 000 eur z dôvodu, že poskytnutie plnenia medzi žalobcom ako objednávateľom v zmysle Zmluvy o vykonaní reklamy a deklarovanej dodávateľom spoločnosťou 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. Žalovaný uviedol, 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 podľa žalovaného nebolo možné zistiť akej spoločnosti patrí a tiež žiadnym spôsobom nepropaguje žiadne produkty, neporovnáva ich s inými produktmi, nevyzdvihuje ich kvality. Nemôže teda logicky predstavovať ani podnet k ich kúpe a zvýšeniu ich predaja. Žalovaný taktiež podožkoval, že sa nejedná o logo všeobecne známej spoločnosti, ktoré by automaticky evokovalo spoločnosť, ktorej patrí.

39. Žalobca namietal, že z hľadiska sledovaného účelu uzavretej Zmluvy o vykonaní reklamy medzi ním a dodávateľom služby – spoločnosťou VH – AUTORACING, s.r.o. bolo z pohľadu žalobcu nepochybné, že jej predmetom bola reklama žalobcu tak, ako ju definuje § 2 ods. 1 písm. a) Zákona o reklame, v zmysle ktorého „reklama je predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu.“ Správny súd mal z administratívneho spisu preukázané, že obsahom Zmluvy o vykonaní reklamy zo dňa 02.01.2016 uzatvorenej s dodávateľskou spoločnosťou VH – AUTORACING, s.r.o., bol podľa predmetu tejto Zmluvy záväzok zhotoviteľa VH – AUTORACING, s.r.o. vykonať podľa požiadaviek objednávateľa – žalobcu reklamu, a to umiestnením reklamy na motorových vozidlách na zozname športových podujatí Majstrovstiev SR a strednej Európy pre rok 2016. Súčasťou administratívneho spisu je aj fotodokumentácia preukazujúca propagáciu žalobcu na reklamnej ploche dodávateľa (motorové vozidlá), na základe čoho mal správny súd preukázané, že poskytnutie plnenia v zmysle Zmluvy o vykonaní reklamy spočívalo v umiestnení loga žalobcu formou polepu na motorové vozidlo Mitsubishi Lancer EVO X, ktoré bolo v roku 2016 vo vlastníctve spoločnosti VH – AUTORACING, s.r.o. a slúžilo výhradne na pretekárske účely a na doprovodných motorových vozidlách. Logo žalobcu pozostáva z obrysu dvoch vrchov a slovného nápisu Tatry Betón. Vzhľadom na uvedené správny súd má za to, že možno prisvedčiť žalobcovi, že zverejnenie loga žalobcu, ktorého obsahom je názov: Tatry Betón, obsahuje pre verejnosť správu o existencii žalobcu a predmete jeho hospodárskej/podnikateľskej

činnosti (výroba betónu), teda je jeho reklamou a je v tomto smere dostatočne konkrétne. Záver žalovaného, resp. orgánu verejnej správy prvého stupňa, že žalobcovi neboli poskytnuté predmetnou faktúrou deklarované reklamné služby, ale len sponzorsky podporil podujatie, nie je súladný so skutkovými zisteniami v danej veci a citovanou právnou úpravou.

40. Správny súd považuje za podstatnú tú skutočnosť, že 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 správcom dane ani žalovaným 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, a že DPH za poskytnuté plnenie bola odvedená. Napriek uvedenému podľa správca dane a aj žalovaného 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 správca 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. Daňové orgány však opomenuli tú skutočnosť, že zákon o DPH na účely odpočítania dane z prijatých služieb posudzovaného druhu nerobí rozdiel medzi reklamou, sponzoringom, či inou mediálnou prezentáciou. Odplatné zabezpečenie mediálneho priestoru platiteľom dane (dodávateľom žalobcu) pre žalobcu, ako reklamného partnera podujatia Automobilové rally, preteky automobilov do vrchu zaradených do seriálu Majstrovstiev Slovenskej republiky a strednej Európy rok 2016 a 2017 a prezentácie jeho loga a predmetu jeho činnosti (výroba betónu – prostredníctvom slova „betón“) na motorových vozidlách – Mitsubishi Lancer EVO X (rok 2016) a Ford Fiesta R5 (rok 2017) a doprovodných motorových vozidlách - ekonomickou činnosťou (podnikaním), je na účely zákona o DPH ekonomickou činnosťou (podnikaním) dodávateľa, z ktorej bol dosiahnutý príjem. Bez ohľadu na to, či je toto plnenie reklamou, sponzoringom alebo ním sledovali zmluvné strany iný účel, pri uplatnení režimu DPH mohlo ísť v zmysle § 2 ods. 1 písm. b), § 3 ods. 2, § 9 ods. 1, § 19 ods. 1 zákona o DPH len o dodanie služby, pri ktorej vznikla daňová povinnosť, pretože služba bola poskytnutá žalobcovi za protihodnotu v tuzemsku zdaniteľnou osobou, ktorá konala v postavení zdaniteľnej osoby. Preto, ak dodávateľ VH – AUTORACING, s.r.o. v postavení platiteľa dane reálne poskytol žalobcovi zdaniteľnú službu, vznikla mu jej poskytnutím daňová povinnosť, ktorú si v súlade s režimom DPH uplatnil u žalobcu. 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. Súčasne so vznikom daňovej povinnosti preto žalobcovi vzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH za predpokladu, že splnil aj ďalšiu podmienku stanovenú v § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, teda, že službu použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Vzhľadom na uvedené dospel správny súd k inému záveru než žalovaný, resp. správca dane, ktorí tvrdili, 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.

41. Vzhľadom na vyššie uvedené, 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 ich 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.

42. 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.

43. Čo 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.

44. 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 06.03.2018, na ktorý poukazoval 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 obrat. V tomto zmysle vychádza napadnuté rozhodnutie žalovaného i rozsudok krajského súdu z nesprávneho právneho posúdenia veci.“

45. 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 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.“

46. 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 bude 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.

47. 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/ SSP) 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.

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

1. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Tento rozsudok nadobúda právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti proti tomuto rozsudku (§ 145 ods. 2 písm. a/ SSP v znení do 30.06.2023).

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 ods. 1 SSP, § 439 ods. 1 SSP a § 439 ods. 3 SSP a contr.), ktorá má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a) SSP) .

O kasačnej sťažnosti rozhoduje kasačný súd – Najvyšší správny súd SR (§ 438 ods. 2 SSP). Kasačnú sťažnosť je potrebné podať na Správnom súde v Banskej Bystrici (§ 444 ods. 1 SSP) v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 2 písm. a) SSP).

Podľa § 445 ods. 1, 2 SSP, (1) v kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť

- a) označenie napadnutého rozhodnutia,
- b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené,
- c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

(2) Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Podľa § 449 ods. 1, 2 SSP, (1) 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.

(2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d),
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.