



## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Tatiany Hanečkovej a JUDr. Jany Zemkovej, PhD v právnej veci žalobcu **N. O. spol. s r.o.** so sídlom v P., IČO: X., právne zastúpeného JUDr. M. K., advokátom v D., proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky, pracovisko Banská Bystrica** so sídlom v Banskej Bystrici, Nová č. 13, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/6858-35000/2006/993168-r zo dňa 18.5.2006, č. I/228/6865-34993/2006/993168-r zo dňa 18.5.2006, č. I/228/6870-34997/2006/993168-r zo dňa 18.5.2006, č. I/228/6867-34982/2006/993168-r zo dňa 18.5.2006, č. I/228/6860-34999/2006/993168-r zo dňa 18.5.2006, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline, č.k. 10S/162/2006-72 zo dňa 29.05.2007, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline, č.k. 10S/162/2006-72 zo dňa 29.05.2007, **m e n í** tak, že podľa § 250j ods. 2, písm. a/, c/ O.s.p. **z r u š u j e** a **v r a c i a** vec žalovanému na ďalšie konanie:

- rozhodnutie žalovaného č. I/228/6858-35000/2006/993168-r zo dňa 18.5.2006, a súčasne dodatočný platobný výmer Daňového úradu Dolný Kubín č. 657/230/3675/06/Mac zo dňa 26.01.2006
- rozhodnutie žalovaného č. I/228/6865-34993/2006/993168-r zo dňa 18.5.2006, a súčasne dodatočný platobný výmer Daňového Úradu Dolný Kubín č. 657/230/3713/06/Mac zo dňa 26.01.2006
- rozhodnutie žalovaného č. I/228/6870-34997/2006/993168-r zo dňa 18.5.2006, a súčasne dodatočný platobný výmer Daňového Úradu Dolný Kubín č. 657/230/3880/06/Mac zo dňa 26.01.2006

- rozhodnutie žalovaného č. I/228/6867-34982/2006/993168-r zo dňa 18.5.2006, a súčasne dodatočný platobný výmer Daňového Úradu Dolný Kubín č. 657/230/3751/06/Mac zo dňa 26.01.2006
- rozhodnutie žalovaného č. I/228/6860-34999/2006/993168-r zo dňa 18.5.2006 a súčasne dodatočný platobný výmer Daňového Úradu Dolný Kubín č. 657/230/3681/06/Mac zo dňa 26.01.2006

Žalovaný je **p o v i n n ý** nahradiť žalobcovi trovy konania 20 000 Sk, do 3 dní od právoplatnosti rozsudku na účet právneho zástupcu žalobcu JUDr. M. K., advokáta v D.

### **O d ô v o d n e n i e :**

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného (uvedených vo výroku rozsudku), ktorými boli potvrdené rozhodnutia Daňového úradu Dolný Kubín (špecifikované vo výroku rozsudku), ktorými bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za jednotlivé zdaňovacie obdobia máj 2002, december 2002, máj 2003, február 2003, jún 2002. Súd spojil samostatne podané žaloby na spoločné konanie.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že podstatou veci bolo posúdiť, či účtované plnenia zo strany obchodných reťazcov C., T. a J. vo vzťahu k žalobcovi, ktorými si obchodné reťazce účtovali spoluúčasť pri letákovvej reklamnej akcii výrobkov žalobcu, podľa dohodnutých zmluvných podmienok sú zdaniteľnými plneniami podľa § 2 zák.č. 289/1995 Z.z. Najskôr bolo potrebné vyriešiť otázku, či predmetná propagácia výrobkov žalobcu zo strany označených obchodných reťazcov je reklamou výrobkov žalobcu, bez ohľadu na to, ako konkrétne je v jednotlivých faktúrach popísaná, označená. Žalobca tvrdil, že uvedené reťazce mu poskytli plnenie vo forme propagácie reklamy jeho výrobkov, keďže bol na predmetných letákových akciách propagovaný konkrétny výrobok žalobcu s logom žalobcu a uvedením, v niektorých letákoch, aj obchodného mena žalobcu. Tvrdil, že v žiadnom prípade nejde o spoluúčasť žalobcu zaisťujúcu dodávateľom, teda žalobcovi, prítomnosť v obchodných reťazcov a v centrálne vedenom sortimente. Súd zistil, že žalobca nepreukázal existenciu konkrétneho záväzkového vzťahu, ktorý by upravoval podmienky poskytnutia účtovaných služieb vo vzťahu ku konkrétnym faktúram, ktoré boli predmetom preskúmania zo strany správneho orgánu. V danom prípade z obsahu predložených listinných dôkazov, ktoré v konaní predložil žalobca a sú súčasťou aj predloženého správneho spisu, nie je zrejmé, za akých zmluvných podmienok mala byť vykonaná, v konkrétnych prípadoch reklama (propagácia) výrobkov žalobcu, teda v správnom konaní nebolo preukázané, že žalobcovi bola poskytnutá služba (zdaniteľné plnenie podľa § 2 ods. 1, písm. d/ zák.č. 289/1995 Z.z.), keďže nebola preukázaná existencia záväzkového vzťahu medzi žalobcom a subjektmi, ktoré služby žalobcovi fakturovali. V dôsledku toho

nevznikol žalobcovi nárok na odpočítanie DPH podľa § 20 ods. 1, písm. a/ zák.č. 289/1995 Z.z.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca, zastúpený advokátom včas odvolanie. Uviedol, že dôvodom vyrubenia DPH bola skutočnosť, že žalobca ako platiteľ DPH si uplatnil DPH na vstupe z daňových dokladov vystavených spoločnosťami C. J. S., C. S. B., T., a.s., B., ktorými boli vyfakturované poplatky za účasť na letákových akciách týchto obchodných sietí. Daňový úrad v Dolnom Kubíne pri kontrole žalobcu zaujal stanovisko, že uvedené fakturácie nie sú predmetom DPH a nemožno ich považovať za zdaniteľné plnenie podľa § 2 zák.č. 289/1995 Z.z. z dôvodu, že tieto poplatky priamo nesúvisia výlučne s propagáciou dodávateľa, keďže ide o spoluúčasť zaisťujúcu dodávateľom prítomnosť v obchodných reťazcoch a centrálnne vedenom sortimente. Vzhľadom na stanovisko Daňového úradu, že uvedené fakturácie nemožno vôbec považovať za zdaniteľné plnenia v zmysle § 2 zák.č. 289/1995 Z.z. argumentácia žalobcu sa v daňovom konaní sústredila na tú skutočnosť, že išlo o propagáciu výrobkov (reklamu) spoločnosti N. O., spol. s r. o., a preto treba tieto jednoznačne uznať za zdaniteľné plnenia. Prvostupňový súd žalobu zamietol z dôvodu, že žalobca v daňovom konaní neunesol dôkazné bremeno svojich tvrdení, t.j., že nepreukázal existenciu konkrétneho záväzkového vzťahu, ktorý by upravoval podmienky poskytnutia účtovaných služieb vo vzťahu ku konkrétnym faktúram, t.j. správnosť výšky fakturácie. Ak teda v daňovom konaní sa riešila otázka, či vôbec uvedené propagácie výrobkov v letákoch obchodných sietí sú zdaniteľným plnením a neriešila sa otázka správnosti účtovania dane z pridanej hodnoty, treba konštatovať, že daňové orgány nezistili v náležitom rozsahu skutkový stav. Daňový úrad pri daňovej kontrole nevyzval žalobcu na predloženie ďalších dokladov a takéto doklady ani neumožnil žalobcovi predložiť vzhľadom na svoje rigorózne stanovisko, že v danom prípade nešlo o zdaniteľné plnenie podľa § 2 zák.č. 289/1995 Z.z. Týmto porušil § 2 zák.č. 511/1992 Zb., podľa ktorého povinnosťou daňových orgánov je umožniť daňovníkovi uplatnenie dôkaznej povinnosti spôsobmi upravenými v žalobe. Až potom môže hodnotiť dôkazy podľa vlastnej úvahy. Navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil, tak, že napadnuté rozhodnutia žalovaného zruší.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 03.09.2007 navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že v daňovom konaní sa neuplatňuje zásada vyšetrovacía. Daňový subjekt, ktorý si uplatňuje nárok na odpočet DPH je povinný z vlastnej iniciatívy preukázať splnenie podmienok pre uplatnenie odpočtu dane, ktoré upravuje zákon o DPH – v čase sporných plnení to bol zákon č. 289/1995 Z.z. v znení neskorších predpisov, ustanovenie § 20 ods. 2 (pre rok 2002) a ust. § 20a ods. 1 (pre rok 2003). Zo znení jednotlivých faktúr – daňových dokladov, na základe ktorých bol odpočet DPH nárokovaný vyplýva, že išlo o podieľanie sa žalobcu na úhrade marketingových nákladov formou poskytovania príspevkov na úhradu propagácie, resp. služby spojené so zabezpečením podpory predaja v promočnej akcii, pričom z faktúr a zo zmlúv s jednotlivými obchodnými reťazcami nevplýva, na základe čoho boli fakturované konkrétne sumy (iné doklady

žalobca pri daňovej kontrole v súvislosti s uplatneným nárokom na odpočítanie nepredložil). Jednou z podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie DPH je aj daňový doklad, t.j. doklad s náležitosťami podľa § 15 ods. 2 zákona o DPH, ktorý okrem iného musí obsahovať aj rozsah zdaniteľného plnenia, v daných prípadoch konkretizáciu a rozsah poskytovanej služby, z ktorého bola odvodená fakturovaná suma základu dane. Ak v spornej veci aj bolo prvostupňovým súdom ustálené, že došlo k uskutočneniu zdaniteľných plnení, pre uplatnenie odpočtu dane nebolo preukázané, na základe čoho bola fakturovaná práve takáto suma základu dane a DPH, ktorá je uvedená vo faktúrach. Za vyhotovenie faktúry ako daňového dokladu na účely DPH síce zodpovedá platiteľ, ktorý daňový doklad vyhotovil, za správnosť a preukázanie odpočtu DPH však podľa zákona o DPH zodpovedá platiteľ, ktorý si nárok na odpočet uplatňuje.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p, § 246c ods. 1 O.s.p.), bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 3, prvá veta O.s.p.) a podľa § 250ja ods. 4, prvá veta O.s.p. napadnutý rozsudok zmenil tak, že podľa § 250j ods. 2, písm. a/, c/ O.s.p. zrušil rozhodnutia žalovaného i správneho orgánu prvého stupňa a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

Najvyšší súd zistil, že sporným medzi účastníkmi konania bolo právne východisko správcu dane pri posudzovaní predmetných daňových transakcií, potvrdené ako vecne správne žalovaným, podľa ktorého *„správca dane nepriznal oprávnenosť nárokovaného odpočtu DPH z dôvodu, že predmetom fakturácie nebolo dodanie služby v zmysle zákona o DPH, ale podieľanie sa odvolávajúceho sa daňového subjektu na úhrade marketingových nákladov formou poskytovania príspevkov na úhradu propagácie tovarov obchodného reťazca. V danom prípade nebolo preukázané, že C. S. poskytoval službu (zdaniteľné plnenie) odvolávajúcemu sa, keď mu fakturoval spoluúčasť pri reklamnej akcii výrobkov, ktoré kúpil od odvolávajúceho sa a tiež pri zabezpečení prítomnosti dodávateľa v centrálne vedenom sortimente. V čase reklamy išlo o výrobky – tovar, ktorý bol vo vlastníctve C. S., cieľom reklamnej akcie teda bolo zvýšiť tržby z predaja tovaru C. S. a nie propagovať spoločnosť N. O. s.r.o.. Predmetom reklamnej akcie v príslušnom katalógu bola propagácia výhodnej ceny tovaru obchodného reťazca, nie jednotlivých výrobcov tovarov“.*

Najvyšší súd zistil, že spor spočíva predovšetkým v posúdení vecnosti (vecnej súvislosti) vynaložených výdavkov na reklamu („reklamnú spoluúčasť“), či plnenia prijaté na „vstupe“ súvisia s plneniami na „výstupe“, t.j. či poskytnutú službu žalobca prijal na uskutočňovanie vlastných zdaniteľných plnení. Podľa opakovane vysloveného právneho názoru správcu dane v protokole o daňovej kontrole č. 657/340/1208-1443/2006/Sul zo dňa 16.01.2006 „... tieto náklady (poplatky) priamo nesúvisia výlučne s propagáciou dodávateľa, nakoľko sa jedná o spoluúčasť zaisťujúcu dodávateľom prítomnosť v obchodných reťazcoch a centrálne vedenom

*sortimente, podpore predaja aj pri rôznych akciách, ako napr. podpora predaja v promočných akciách v určitých obdobiach a pod. Uvedené fakturácie nie sú predmetom dane z pridanej hodnoty a nemožno ich považovať za zdaniteľné plnenia v zmysle § 2 zák. č. 289/1995 Z.z, čiže nemali byť zdaňované daňou z pridanej hodnoty (osobám, ktorým vyfakturovali predmetné náklady nevznikla daňová povinnosť podľa § 14 zák.č. 289/1995 Z.z.)“.*

V prípade preukazovania vecnej súvislosti nákladov vynaložených na reklamu s uskutočňovanými zdaniteľnými plneniami daňového subjektu sa priame dôkazy uplatňujú v obmedzenej miere. Miera ovplyvnenia ľudského správania sa reklamou nie je exaktne merateľná. Ako pomocné kritérium je potrebné preskúmať kauzu (bezprostredný hospodársky dôvod) vynaloženia nákladov na reklamu, ktorá má svoj právny základ v zásade zisťovania skutočného obsahu skutočností rozhodujúcich pre vyrubenie dane (§ 2 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb.)

Podľa § 2 ods. 6 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

V zmysle uvedeného ustanovenia je vždy rozhodujúce posúdenie ekonomického charakteru jednotlivých plnení (identifikovaných ako zdaniteľné plnenia), ktoré sú obsahom právneho úkonu a ktoré súvisia s „kauzou“ právneho úkonu (**bezprostredným hospodárskym cieľom pre ktorý záväzok vznikol**), ktorá je upravená v § 495 Občianskeho zákonníka a subsidiárne platí i pre obchodno-právne vzťahy (§ 1 ods. 2 Obchodného zákonníka). Z hľadiska ustanovenia § 495 Občianskeho zákonníka platnosti záväzku nebráni ak kauza nie je vyjadrená .Kauza vždy musí existovať a v prípade pochybností ju dokazuje daňový subjekt. Z hľadiska daňového je kauza významnejšia ako samotný typ právneho úkonu a musí sa preukazovať a zisťovať v daňovom konaní. Pre správnu identifikáciu zdaniteľných plnení a ich vzájomného vzťahu je zistenie kauzy záväzku t.j. skutočného obsahu právneho úkonu v zmysle § 2 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov rozhodujúce.

Spornou právnou otázkou, či ide o poskytnutie služby žalobcovi z racionálnych ekonomických dôvodov za protihodnotu, alebo dobrovoľné vynaloženie nákladov výlučne v prospech a pre účely iného podnikateľského subjektu. To znamená či, kauzou tohto záväzku t.j. bezprostredným hospodárskym cieľom, pre ktorý vznikol bolo bez hospodárskeho dôvodu, bez vlastného hospodárskeho prospechu žalobcu vynaložiť náklady na reklamu cudzieho tovaru, alebo docieľiť synergický efekt, ktorý sa u žalobcu prejaví sprostredkovane. Pri posudzovaní vecnej súvislosti vynaložených nákladov je rozhodujúci materiálny, nie formálny prístup v hodnotení jednotlivých transakcií.

Podľa § 2 ods. 1, písm. a/ zák.č. 147/2001 Z.z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov reklama je prezentácia produktov v každej podobe s cieľom uplatniť ich na trhu.

Odvolací súd konštatuje, že reklama je činnosť zameraná na ovplyvňovanie trhu, ovplyvňovanie dopytu po určitom produkte, vlastníctvo propagovaného produktu nie je v čase uskutočnenia reklamy rozhodujúce, pretože z propagácie produktu predajcom nepriamo v dôsledku synergického efektu profituje i výrobca. Napriek tomu, že žalobca sa zaoberá výrobou nealkoholických nápojov a jeho odberateľmi sú obchodné reťazce (s ktorými je v právnom vzťahu), je zrejmé, že jeho podnikateľská činnosť je závislá na konečnom spotrebiteľovi. Zo žiadneho ustanovenia zákona nevyplýva zákaz pre žalobcu ako výrobcu, spoločne s obchodnými reťazcami ovplyvňovať trh, na ktorom pôsobia koneční spotrebiteľia a vytvoriť tak synergický efekt ktorý sa u žalobcu prejaví iba nepriamo, dopytom obchodných reťazcov po určitom produkte, ktorý im žalobca dodáva. Rovnako takúto činnosť nemožno hodnotiť ako vytváranie umelej ekonomickej konštrukcie bez hospodárskeho dôvodu. Daňovému subjektu musí byť umožnené preukázať materiálny ekonomický dôvod takto uskutočňovanej reklamy a jeho prínos pre jeho podnikanie.

O trovách konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods.1, 2 O.s.p. v spojení s § 250k ods.1 O.s.p. a § 246c O.s.p. Žalobca mal v konaní úspech preto mu vznikol nárok na náhradu trov konania, ktoré pozostávali z náhrady súdneho poplatku z podanej žaloby **10 000 Sk**, z náhrady súdneho poplatku z podaného odvolania **10 000 Sk**. Žalobca trovy právneho zastúpenia neuplatnil, preto mu ich odvolací súd nepriznal (§ 151 ods.2 O.s.p.).

**P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.**

V Bratislave, dňa 6. marca 2008

**JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.**  
predseda senátu

za správnosť vyhotovenia:  
Alena Augustiňáková