

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžf/64/2016  
Identifikačné číslo spisu: 7014200041  
Dátum vydania rozhodnutia: 06.03.2018  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:7014200041.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavaleca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: GBF Slovakia, s. r. o., Račí potok 8, Košice, IČO : 44 531 613, zastúpený KPMG LEGAL, s. r. o., advokátska kancelária, so sídlom Dvořákovo nábřeží 10, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/9/2014-142 zo dňa 4. februára 2016, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/9/2014-142 zo dňa 4. februára 2016 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100303/1/74374-514444/2013/4897 zo dňa 28. októbra 2013 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n ý do 30 dní od právoplatnosti tohto rozsudku zaplatiť žalobcovi na účet jeho právneho zástupcu náhradu trov konania vo výške vo výške 2034,04 € na nákladoch právneho zastúpenia a 140 € na súdnych poplatkoch.

### Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie november 2011, ktorej výsledky boli zhrnuté v protokole zo dňa 25.01.2013, vydal Daňový úrad Košice (ďalej len „správca dane“) dňa 01.07.2013 rozhodnutie č. 9801404/5/446407/2013, ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel dane v sume 23.010,- Eur, keď mu za predmetné zdaňovacie obdobie znížil nadmerný odpočet na dani zo sumy 23.421,64 Eur na sumu 411,64 Eur.

2. Na základe kontrolných zistení konštatoval, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre

odpočítanie dane podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) z faktúr za reklamné služby poskytnuté dodávateľmi INFINITI MEDIA, spol. s r. o. a VAGABOOND.com, s. r. o. (ďalej aj „dodávateľia“), pretože nepreukázal, že tieto reklamné služby použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ.

3. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, na základe ktorého žalovaný rozhodnutím č. 1100303/1/74374-514444/2013/4897 zo dňa 28.10.2013 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaný konštatoval, že nebolo sporné, či fakturované reklamné služby boli vyššie uvedenými dodávateľmi v skutočnosti dodané. Porušenie § 49 ods. 2 zákona o DPH spočíva podľa žalovaného v tom, že žalobca nepreukázal použitie týchto reklamných služieb na účely svojho podnikania. Žalovaný preveroval, akú konkrétnu činnosť žalobca vykonáva a na aké účely použil fakturované reklamné služby a dospel k záveru, že žalobca nepreukázal, že na základe reklamných kampaní fakturovaných v predmetnom zdaňovacom období získal nových obchodných partnerov a že projekty s existujúcimi obchodnými partnermi uskutočnil na základe fakturovanej reklamy. Poukázal na to, že spolupráca žalobcu so spoločnosťou ALU TIGER, s. r. o. ako aj s ďalšími žalobcom označenými spoločnosťami nebola dôsledkom reklamy, pretože tieto obchodné vzťahy existovali už pred dodaním reklamných služieb.

## II.

### Konanie pred prvostupňovým súdom

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote žalobu na Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) a navrhol toto rozhodnutie, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane, zrušiť a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie. V žalobe namietal nesprávne vyhodnotenie zisteného skutkového stavu ohľadom identifikácie podnikateľských činností žalobcu a o účele a efektívite uskutočnenej reklamy.

5. Podľa žalobcu zákon nevyžaduje, aby na základe určitej reklamy získal jej objednávateľ nových zákazníkov, keďže rovnako efektívne môže reklama pôsobiť aj voči existujúcim odberateľom. Účelom reklamy je podľa jeho názoru (okrem iného) získať nové zákazky, a to bez ohľadu na to, či u existujúcich alebo nových klientov. Závery žalovaného považoval žalobca za nesprávne, nelogické a neodrážajúce ekonomickú a trhovú realitu.

6. Žalobca poukázal na to, že podľa ustálenej judikatúry sa v prípade preukazovania vecnej súvislosti nákladov vynaložených na reklamu a uskutočňovanými zdaniteľnými plneniami daňového subjektu priame dôkazy uplatňujú v obmedzenej miere, nakoľko miera ovplyvnenia ľudského správania reklamou nie je exaktne merateľná. Záver žalovaného, že žalobca musel preukázať efekt realizovanej reklamy konkrétnymi zdaniteľnými plneniami žalobcu, a to výlučne voči novým odberateľom a v čase od novembra 2011 do konca roka 2012, podľa názoru žalobcu neprihliada na skutočnú povahu a efekt reklamných činností na konkrétnom trhu.

7. Ďalej žalobca namietal nedostatočné zistenie skutkového stavu veci vo vzťahu k predmetu činnosti žalobcu zverejnenému na jeho internetovej stránke a k iným potenciálnym efektom reklamnej činnosti na jeho podnikateľskú činnosť, ako je získanie nových odberateľov v posudzovanom zdaňovacom období. Žalobca vytýkal správcovi dane, že pri dokazovaní v rámci daňovej kontroly postupoval selektívne, nezohľadňujúc tvrdenia žalobcu a skutočnosti, ktoré mu mohli byť na prospech. Daňové orgány teda podľa žalobcu nedostatočne zistili skutočnosti relevantné pre posúdenie vplyvu reklamy na vzťahy s obchodnými partnermi žalobcu a celkového efektu reklamných služieb na výkon jeho podnikateľskej činnosti.

8. Podľa žalobcu vychádzal žalovaný z nesprávneho právneho posúdenia veci, keď dospel k záveru, že žalobca nepreukázal súvislosť medzi reklamnými službami a dodávkami jeho tovarov a služieb ako platiteľa. Poukázal na to, že v posudzovanej reklamnej kampani žalobca prezentoval svoje logo, obchodné meno a predmet svojho podnikania. Táto reklama ako forma prezentácie a propagácie

podnikateľa mala podľa žalobcu priamy a bezprostredný vzťah k jeho uskutočneným plneniam a preto žalovaný podľa názoru žalobcu nesprávne aplikoval a interpretoval ustanovenie § 49 ods. 2 zákona o DPH.

9. Žalobca mal za to, že spôsob a metódy, akými sa podnikateľ rozhodne osloviť svojich zákazníkov, je výlučne na samom podnikateľovi a správcovi dane neprislúcha zvolenú obchodnú stratégiu hodnotiť. Pokiaľ cieľom reklamy bolo preukázateľne ovplyvniť správanie skutočných alebo potenciálnych obchodných partnerov žalobcu a to aj v synergickom pôsobení s prezentáciou žalobcu ako spoločnosti podporujúcej kultúrnej, charitatívnej a športovej udalosti, neobstojí podľa žalobcu účelový a ničím nepodložený záver žalovaného o tom, že efekt reklamy bol sporný a závery žalovaného týkajúce sa efektívnosti použitej reklamy sú preto nepreskúmateľné.

10. Žalobca tiež v žalobe namietal známost' záverov žalovaného ohľadom zneužitia práva, nedostatočné odôvodnenie rozhodnutia vo vzťahu k niektorým odvolacím námietkam, ako aj vady konania pred správcom dane, ktorý vyzýval žalobcu na predloženie dôkazov bez formulácie konkrétnych požiadaviek a bez vyhodnotenia už predložených dôkazov a podaných vysvetlení, v dôsledku čoho žalobca nemohol vedieť, čo od neho správca dane vlastne vyžaduje.

11. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť, pričom zaujal písomné stanovisko k jednotlivým žalobným námietkam. Uviedol, že obsahovou náplňou dodaných reklamných služieb v novembri 2011 a zároveň účelom reklamy bola propagácia loga a činnosti žalobcu v rámci reklamných kampaní Good Angels Košice, José Carreras, Mrázik na ľade. Pokiaľ však žalobca už pred fakturáciou reklamných služieb spolupracoval s obchodnými partnermi, ktorých v žalobe označil ako potenciálnych partnerov, stráca sa podľa žalovaného účinok reklamy, pretože je predpoklad, že títo partneri boli s činnosťou žalobcu oboznámení už v rámci tejto spolupráce. Získanie nových obchodných partnerov na základe reklamnej kampane ani inú priamu nadväznosť preverovanej reklamy na jeho podnikanie nepreukázal, pričom dôkazy o týchto skutočnostiach mohol predkladať počas celej daňovej kontroly, najneskôr do jej skončenia dňom 30.01.2013.

12. Žalovaný uviedol, že správca dane sa zaoberal všetkými dostupnými skutočnosťami spôsobilými preukázať vplyv reklamy na podnikateľskú činnosť žalobcu. Poukázal na to, že príjmy žalobcu vykázané v podaných daňových priznaniach dane z príjmov právnických osôb za roky 2011 a 2012 boli v porovnateľnej výške, pričom podstatnú časť výdavkov žalobcu tvorí reklama a opakujúce sa režijné náklady.

13. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 04.02.2016 rozsudok, ktorým žalobu zamietol a žalobcovi nepriznal právo na náhradu trov konania. V odôvodnení rozsudku sa krajský súd stotožnil so závermi žalovaného, ktoré podľa jeho názoru neboli žalobcom vyvrátené ani spochybnené. Uviedol, že samotná existencia reklamných služieb je iba jednou z právnych podmienok pre priznanie nároku na odpočítanie dane, pričom ďalšou podmienkou je použitie predmetného plnenia vo vlastnej podnikateľskej činnosti žalobcu, teda priama ekonomická a právna prepojenosť deklarovaných zdaniteľných plnení s podnikaním žalobcu v zdaňovacích obdobiach nasledujúcich po uskutočnení predmetných zdaniteľných plnení. Poukázal na to, že žalobca mal možnosť preukázať ekonomickú efektívnosť a premietnutie fakturovaných plnení vo sfére reklamy do jeho vlastnej podnikateľskej činnosti až do vydania prvostupňového rozhodnutia správcu dane, ku ktorému došlo s časovým odstupom takmer dvoch rokov od kontrolovaného zdaňovacieho obdobia.

14. Krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú aj žalobnú námietku o nedostatku dôvodov napadnutého rozhodnutia žalovaného, pričom konštatoval, že odôvodnenie rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov obsahuje skutkovú i právnu argumentáciu pokrývajúcu predmet administratívneho konania vo všetkých právnych otázkach zásadného významu pre dané konanie. V postupe daňových orgánov nevidel krajský súd žiadne také vady, ktoré by mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

III.

## Odvolanie žalobcu proti rozsudku, vyjadrenie žalovaného

15. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas odvolanie, v ktorom namietal, že napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, nesprávne a nedostatočne zisteného skutkového stavu a že konanie pred súdom má inú vadu, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie súdu vo veci.

16. Odvolaciu námietku nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom odôvodnil žalobca tým, že ako obchodná spoločnosť vykonáva výlučne ekonomickú činnosť a nevykonáva žiadne plnenia oslobodené od DPH. Tieto podnikateľské činnosti má zapísané ako predmet podnikania v obchodnom registri a tieto činnosti boli aj propagované prostredníctvom reklamných služieb. Keďže vykonáva len podnikateľskú činnosť, nemohol prijaté reklamné služby použiť na iný účel, než na dodávky služieb ako platiteľ. Nepoužil ich na dodávky služieb oslobodených od dane, ani pre osobné účely (ako právnická osoba). Vyjadril preto presvedčenie, že splnil všetky zákonné náležitosti podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH pre uplatnenie nadmerného odpočtu z reklamných služieb. Záver krajského súdu, že právo na odpočet DPH z reklamných služieb bolo možné žalobcovi priznať len v prípade preukázania konkrétnych ekonomických dopadov fakturovaných reklamných služieb na podnikateľskú činnosť žalobcu, je podľa jeho názoru nesprávny, nezohľadňuje ustálenú judikatúru Súdneho dvora (napr. INZO, C-110/94; Gent Coal Terminal, C-37/95; Midland bank, C-98/98) a jeho prijatím by došlo k narušeniu neutrality DPH.

17. Žalobca zotrval na tom, že vecná súvislosť nákladov vynaložených na reklamu so zdaniteľnými plneniami platiteľa dane a jeho podnikateľskou činnosťou nie je priamo merateľná. Reklamná činnosť už zo samotnej svojej povahy 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 daňového subjektu, napríklad jeho zvýšenou atraktivitou pre súčasných alebo budúcich zamestnancov.

18. Vo vzťahu k efektu reklamy poukázal žalobca na judikatúru slovenských súdov (napr. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 3Sžf/33/2007), podľa ktorej reklama nemusí byť zameraná na jednotlivý individualizovaný produkt, prípadne skupinu produktov pripravených na predaj, ale na vytvorenie vnemu u zákazníkov na trhu. Pre účely efektu reklamy na podnikanie teda postačuje preukázať, že reklamná činnosť je spôsobilá vytvoriť vnem u zákazníkov na trhu a to napríklad propagovaním obchodného mena podnikateľa a spojením tohto obchodného mena s jeho podnikateľskou činnosťou. Žalobca mal za to, že správca dane nesmie k reklame pristupovať ako k výdavku, ktorý je spôsobilý sa exaktne v konkrétnom čase a priestore prejavíť ako faktor ovplyvňujúci dosahovanie príjmov (3Sžf/66/2007).

19. Žalovaný mal teda podľa názoru žalobcu v rámci posudzovania použitia reklamných služieb uplatňovať priame dôkazy len v obmedzenej miere a to najmä s ohľadom na obsah reklamných kampaní, teda či tieto kampane propagovali podnikateľa a jeho podnikateľskú činnosť. Predmetom reklamných služieb bola propagácia loga žalobcu a inžinierskej činnosti ako hlavnej činnosti, ktorou sa žalobca zaoberá a má ju zapísanú ako predmet podnikania. Žalobca poukázal na to, že svoje logo a obchodné meno spojil so známym kultúrnym, charitatívnym a športovým podujatím, s cieľom propagovať svoju podnikateľskú činnosť medzi potenciálnymi zákazníkmi. Reklamné služby boli žalobcovi poskytnuté podnikateľskými subjektami, ktoré neboli personálne ani majetkovo prepojené so žalobcom a preto takúto činnosť nemožno hodnotiť ako vytvárania umelej ekonomickej konštrukcie bez hospodárskeho dôvodu.

20. V súvislosti s namietaným nesprávnym zistením a posúdením skutkového stavu veci žalobca uviedol, že v priebehu daňovej kontroly pre účely priblíženia svojich podnikateľských aktivít poukazoval aj na podrobný popis svojho podnikania na webovej stránke spoločnosti ([www.gbf.sk](http://www.gbf.sk)), predložil správcovi dane pracovné zmluvy svojich zamestnancov s podrobným popisom náplne ich práce, ďalej zmluvy o vykonaní reklamy so spoločnosťami INFINITI MEDIA, spol. s r. o. a VAGABOOND.com, s. r. o., na základe ktorých boli poskytnuté predmetné reklamné služby, zmluvu o poskytovaní poradenstva

pre svojho odberateľa - spoločnosť ALU TIGER, s. r. o., ktorú zastupoval pri realizácii jej investičného zámeru, poskytol rozsiahle vysvetlenia týkajúce sa ďalších projektov realizovaných pre odberateľov KOSIT, a.s., SKANSKA SK, a. s. a LENTIMEX, spol. s r. o.. Správca dane sa však týmito dôkazmi odmietol zaoberať s tým, že tvrdenia o potrebe zviditeľňovania sa žalobcu u týchto spoločností ako u potenciálnych obchodných partnerov nie je logické, keďže s týmito spoločnosťami mal žalobca obchodné vzťahy už v minulosti.

21. Žalobca namietal, že žalovaný pri vyhodnotení dôkazov vôbec nezohľadnil konkurenciu na trhu a možnosť, že žalobca reklamou získal s existujúcimi klientmi nové kontrakty, prípadne prísluby ďalšej spolupráce. Žalobca mal za to, že poskytnutím vysvetlení a predložením listinných dôkazov vyčerpал svoje dôkazné bremeno, správca dane však žiadal od žalobcu dôkazy pre účely odpočtu DPH na reklamné služby, ktorými žalobca nedisponoval a ani nemusel disponovať (napr. zmluvy s novými odberateľmi služieb získanými od novembra 2011).

22. Žalobca namietal v odvolaní tiež nedostatok dôvodov napadnutého rozsudku, v ktorom sa krajský súd nevysporiadal so skoršou judikatúrou Najvyššieho súdu (sp. zn. 3Sžf/66/2007, 3Sžf/33/2007), na ktorú žalobca poukazoval, hoci v označených rozsudkoch dospel Najvyšší súd k inému právnomu záveru než krajský súd, pričom nevysvetlil, prečo ich nepovažuje za relevantné na prejednávajúcu vec. Bez uvedenia podrobností vyhodnotil žalobcovu námietku o rozdielnosti prístupu správcu dane k skutkovo totožným prípadom (vyhodnotenie reklamných služieb pri daňovej kontrole u žalobcu za zdaňovacie obdobie január 2012) ako nedôvodnú a bez ďalšieho sa stotožnil s postupom a závermi žalovaného.

23. Žalobca nakoniec namietal nedodržanie postupu podľa § 250j ods. 3 O.s.p., tvrdiac, že žalovaný predložil krajskému súdu na rozhodnutie neúplný administratívny spis, v ktorom sa nenachádzala zmluva o vykonaní reklamy a vzájomnej obchodnej spolupráci zo dňa 01.01.2011 so spoločnosťou INFINITI MEDIA, spol. s r. o., ani zmluva o reklame zo dňa 26.09.2011 so spoločnosťou VAGABOOND.com, s. r. o., na základe ktorých boli žalobcovi poskytnuté reklamné služby a to napriek tomu, že ich žalobca správcovi dane v rámci daňovej kontroly poskytol. Podľa žalobcu mal krajský súd z tohto dôvodu zákonnú povinnosť zrušiť napadnuté rozhodnutie žalovaného i správcu dane a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. Doplnenie chýbajúcich listín na výzvu krajského súdu bolo podľa žalobcu nezákonným nahradením činností správnych orgánov, na ktoré nebol krajský súd oprávnený.

24. Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu zotrval na svojich záveroch uvedených v odôvodnení napadnutého rozhodnutia a navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť. Takisto žalobca v písomnom stanovisku k vyjadreniu žalovaného k odvolaniu v podstate zopakoval svoju argumentáciu uvedenú v dôvodoch odvolania.

#### IV.

##### Právne závery odvolacieho súdu

25. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 O. s. p. a s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa § 201 v spojení s § 250ja ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po verejnej porade senátu jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné, pretože rozsudok krajského súdu i napadnuté rozhodnutie žalovaného vychádzajú z nižšie uvedených dôvodov z nesprávneho právneho posúdenia veci. Preto rozsudok súdu prvého stupňa postupom podľa § 220 OSP zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vrátil mu vec na ďalšie konanie.

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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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.

26. Pokiaľ ide o všeobecné podmienky pre odpočítanie dane vyplývajúce z citovaných ustanovení zákona o DPH, krajský súd správne konštatoval, že prvou z nich je skutočnosť, že platiteľ prijal zdaniiteľné plnenie uskutočnené iným platiteľom, druhou je, že prijaté plnenie použil k dosiahnutiu obratu za vlastné zdaniiteľné plnenia a že je tu zároveň vecná a časová súvislosť prijatých zdaniiteľných plnení s vlastnými plneniami, z ktorých je dosahovaný obrat.

27. Pri hodnotení otázky povahy prijatých reklamných činností a ich použitia na podnikanie (vlastné zdaniiteľné obchody) žalobcu je treba vziať s pomocou prípustnej analógie do úvahy predovšetkým legálnu definíciu reklamy, za ktorú sa považuje „predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu“, pričom produktom sú „tovar, služby, nehnuteľnosti, obchodné meno, ochranná známka, označenie pôvodu výrobkov a iné práva a záväzky súvisiace s podnikaním“ (§ 2 ods. 1 písm. a/, b/ zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov).

28. V daňovom konaní nebolo sporné, že prijaté reklamné služby od dodávateľov smerovali k mediálnej prezentácii loga, obchodného mena spoločnosti a predmetu podnikania žalobcu v rámci reklamných kampaní športového, kultúrneho a charitatívneho charakteru (José Carreras - koncert 08.12.2011, Dobří anjeľi Košice - ženský basketbal, Mrázik - muzikál na ľade). Touto mediálnou prezentáciou a spojením podnikania žalobcu s predmetnými podujatiami bol (resp. mohol byť) vytvorený pozitívny vnem u existujúcich i potenciálnych obchodných partnerov, spotrebiteľov, zamestnancov či iných subjektov, ktorý sa môže prejaviť v rôznych oblastiach súvisiacich s ekonomickou činnosťou žalobcu, objektívne však nie je merateľný. Predmetné služby boli protihodnotou finančného plnenia, ktoré žalobca poskytol ich dodávateľom na základe vystavených faktúr, z ktorých si uplatnil odpočítanie dane.

29. Daňové orgány nijako nespochybnili, že z hľadiska vyššie citovanej definície reklamy mali žalobcom prijaté služby povahu reklamných činností, keďže išlo o prezentáciu žalobcovho podnikania s cieľom uplatniť ním poskytované služby na trhu. 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.

30. Predmetom pochybností správcu dane nebola ani skutočnosť, že žalobca prijal reklamné služby v deklarovanom rozsahu a od spoločností, ktoré sú uvedené na prijatých faktúrach. Nebola spochybnená ani primeranosť ceny služieb, či iné okolnosti, ktoré by nasvedčovali protiprávnemu či zneužívajúcemu konaniu.

31. Odvolací súd je toho názoru, že viazanie práva na odpočítanie dane z faktúr za reklamu na vstupe len na preukázanie efektívnosti reklamy a súčasne túto efektívnosť merať výlučne novými kontraktami 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 zdaniiteľné obchody platiteľa by nevyhnutne viedol k tomu, že efektívnosť a úspešnosť reklamy v naznačenom zmysle by sa stala ďalším kritériom odpočítania dane z prijatých zdaniiteľných obchodov spojených s obstaraním reklamy, čo by sa priečilo nielen zákonom stanoveným podmienkam odpočítania dane, ale aj zásade neutrality DPH, podľa ktorej má byť zdaniiteľná osoba (platiteľ dane) plne zbavená ťarchy DPH zaplatenej v cene tovarov a služieb, ak tieto použila na uskutočnenie ekonomických činností podliehajúcich spoločnému režimu DPH.

32. 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.

33. V tejto súvislosti žalobca dôvodne poukázal i na skoršiu súvisiacu judikatúru Najvyššieho súdu (najmä rozsudok vo veci sp. zn. 3SŽf/66/2007 zo dňa 06.03.2008), kde tento súd v kontexte zákona o daniach z príjmov konštatoval: „V prípade preukazovania vecnej súvislosti nákladov vynaložených na reklamu sa priame dôkazy uplatňujú v obmedzenej miere. Miera ovplyvnenia ľudského správania sa reklamou nie je exaktne merateľná. Ako pomocné kritérium je možné preskúmať kauzu (bezprostredný hospodársky dôvod) vynaloženia nákladov na reklamu...“

34. Pokiaľ ide o odvolacie dôvody týkajúce sa nesprávneho zisťovania a posúdenia skutkového stavu, je odvolací súd toho názoru, že pri hodnotení použiteľnosti prijatých reklamných služieb na vstupe na podnikanie žalobcu bolo potrebné skúmať predmet jeho podnikateľskej činnosti aj oboznámením sa s webovou stránkou spoločnosti a vyhodnotením jej obsahu, za účelom posúdenia, či prijatá reklama zodpovedá tomu, čo žalobca ponúka na trhu. Námietka žalobcu, že správca dane tejto skutočnosti nevenoval dostatočnú pozornosť a zameral sa výlučne na preukazovanie nových zmlúv uzavretých v súvislosti s prijatou reklamou, je preto dôvodná.

Pre Najvyšší súd je nepochybné, že obsah dôkazného bremena žalobcu mal už správca dane v zmysle § 45 ods. 1 písm. c) v spojení s § 3 ods. 1 a 2 Daňového poriadku počas daňovej kontroly vymedziť najmä uvedením zákonných ustanovení, ktoré žalobca mal na základe zistení vykonaných podľa § 45 ods. 2 Daňového poriadku ( a to najmä písmena d/) porušiť (viď aj rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1SŽf/65/2016 zo dňa 13.02.2018, bod č. 24 až 26), aby zachoval žalobcovi ako daňovému subjektu právo na obranu (rovnosť zbraní).

35. Najvyšší súd považuje za opodstatnenú i námietku odvolateľa, že sa krajský súd dostatočne nevysporiadal s judikatúrou Najvyššieho súdu, na ktorú v konaní poukazoval žalobca, najmä v súvislosti s tvrdením žalobcu, že správca dane nesmie k reklame pristupovať ako k výdavku, ktorý je spôsobilý sa exaktne v konkrétnom čase a priestore prejavovať ako faktor ovplyvňujúci dosahovanie príjmov (3SŽf/66/2007).

Táto, ako i ďalšie odvolacie námietky týkajúce sa procesného postupu súdu prvého stupňa, sú však menej podstatné s ohľadom na záver o nesprávnom právnom posúdení veci zo strany daňových orgánov, v dôsledku ktorého odvolací súd rozsudok krajského súdu zmenil a zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného. V ďalšom konaní bude správny orgán viazaný právnym názorom odvolacieho súdu (§ 250ja ods. 4 O.s.p.).

36. O trovách konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 a 2 v spojení s § 246c ods. 1 a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v konaní úspešnému žalobcovi ich náhradu priznal podľa ich vyčíslenia zo strany právneho zástupcu, v zmysle vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb (ďalej len „vyhláška“) vo výške 2034,04 € z titulu trov právneho zastúpenia a vo výške 140 € z titulu náhrady iných trov konania.

37. Trovy konania pozostávajú z:

a) trov právneho zastúpenia, odmena za úkony právnej pomoci vo výške 1116,47 €:

- prevzatie a príprava zastupovania vrátane prvej porady s klientom v roku 2014 (§ 13a ods. 1 písm. a/ vyhlášky) - 134 € + režijný paušál 8,04 €;

- písomné podanie - žaloba zo dňa 10.01.2014 (§ 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky) - 134 € + režijný paušál 8,04 €;

- písomné podanie - vyjadrenie k listu žalovaného zo dňa 05.02.2015 (§ 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky) - 139,83 € + režijný paušál 8,39 €
- účasť na pojednávaní na krajskom súde dňa 04.11.2015 - odročené bez prejednaní vecí (odmena vo výške jednej štvrtiny základnej sadzby tarifnej odmeny - § 13a ods. 4 druhá veta vyhlášky) - 34,96 € + režijný paušál 8,39 €
- účasť na pojednávaní na krajskom súde dňa 04.02.2016 (§ 13a ods. 1 písm. d/ vyhlášky) - 143 € + režijný paušál 8,58 €
- písomné podanie - odvolanie proti rozsudku krajského súdu zo dňa 22.04.2016 (§ 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky) - 143 € + režijný paušál 8,58 €
- písomné podanie - vyjadrenie k vyjadreniu žalovaného zo dňa 22.09.2016 (§ 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky) - 143 € + režijný paušál 8,58 €
- DPH 20 % zo sumy 930,39 € = 186,08 €, spolu 1116,47 € s DPH.

b) náhrady za stratu času a náhrady hotových výdavkov vo výške 917,57 €:

účasť na pojednávaní na Krajskom súde v Košiciach dňa 04.11.2015

- náhrada za stratu času na ceste Bratislava - Košice a späť v trvaní spolu 9 hodín a 20 minút, čo je 19 začatých polhodín, teda  $19 \times 13,98 \text{ €} = 265,62 \text{ €}$  bez DPH + DPH 20 % vo výške 53,12 € = 318,74 € s DPH,
- náhrada za hotové výdavky - 131,89 €

účasť na pojednávaní na Krajskom súde v Košiciach dňa 04.02.2016

- náhrada za stratu času na ceste Bratislava - Košice a späť v trvaní spolu 9 hodín a 20 minút, čo je 19 začatých polhodín, teda  $19 \times 14,30 \text{ €} = 271,70 \text{ €}$  bez DPH + DPH 20 % vo výške 54,34 € = 326,04 € s DPH
- náhrada za hotové výdavky - 140,90 €

c) iných trov konania:

- súdny poplatok 70 € za žalobu;
- súdny poplatok 70 € za odvolanie.

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku n i e j e odvolanie prípustné.