



## 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 **Y., s.r.o.**, právne zastúpeného JUDr. E. K., proti žalovanému **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/7688-66288/2005/999523-r zo dňa 23.09.2005, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach, č.k. 3S/21/2005-37 zo dňa 18.01.2007, takto

### r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 3S/21/2005-37 zo dňa 18.01.2007 **m e n í** tak, že rozhodnutie žalovaného č. I/223/7688-66288/2005/999523-r zo dňa 23.09.2005, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Košice V. č. 709/230/18238/05/Bel zo dňa 19.05.2005 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.

Žalovaný je **p o v i n n ý** nahradiť žalobcovi trovy konania 112 969 Sk, do 3 dní od právoplatnosti rozsudku na účet právneho zástupcu žalobcu JUDr. E. K.

### O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/7688-66288/2005/999523-r zo dňa 23.09.2005, ktorým žalovaný podľa § 48 ods.5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov potvrdil dodatočný platobný výmer

Daňového úradu Košice V. 709/230/18238/05/Bel zo dňa 19.05.2005, ktorým bol podľa § 44 ods. 6, písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2003 v sume 2 290 300 Sk s odôvodnením, že žalobca ako daňový subjekt poskytoval reklamu, ktorá nezodpovedala predmetu jeho činnosti – veľkoobchod v odbore čistiace, práce hygienické a kozmetické výrobky, pretože v akciových letákoch poskytoval reklamu pre konečného spotrebiteľa.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že rozsahom preskúmania rozhodnutia žalovaného je posúdenie, či náklady v sume 9 000 000 Sk za návrh, výrobu a roznos letákov od dodávateľa V. T. sú daňovými výdavkami podľa § 24 zákona č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov. Pre uplatnenie výdavku ako daňového výdavku musí byť splnená podmienka vecnosti, podmienka preukázanosti a podmienka rozsahu. Krajský súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného v napadnutom rozhodnutí. Z obsahu predložených letákov zistil, že žalobca ako daňový subjekt poskytoval reklamu prostredníctvom týchto letákov, ktorá nezodpovedala predmetu jeho činnosti – veľkoobchod v odbore čistiace, práce, hygienické a kozmetické výrobky, lebo v akciových letákoch poskytoval reklamu pre konečného spotrebiteľa tým, že uvádzal maloobchodné ceny, ktoré ale nezodpovedali cenám v maloobchodnej sieti jeho obchodných partnerov.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení právnym zástupcom včas odvolanie. Namietal, že preukázal, aký je rozdiel v obrate u tovarov propagovaných prostredníctvom letákov oproti tým istým položkám, ktoré nie sú v letákoch propagované. Tvrdenie žalovaného, že žalobca v zmysle ust. § 24 ods.2 písm. u/ zákona č. 366/1999 Z.z. mohol v daňových výdavkoch uplatniť len výdavky na reklamu svojich tovarov, služieb a iných výkonov, nemá zákonnú oporu. Správca dane sa nikde nezmieňuje o tom, že žalobca mal dohodnutú reklamu aj so spoločnosťami, ktorým dodával tovar. Žalovaný sa mal v zmysle ust. § 48 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. vysporiadať najmä s tvrdením a dôkazom žalobcu, že správca dane nebral do úvahy skutočný obsah letákových akcií vo vzťahu k zvyšovaniu jeho obratu. Na letákoch bolo uvedené: „Žiadajte vo Vašich obchodoch“. Miestnym zisťovaním bolo zistené, že sortiment tovarov propagovaný letákmi bol v čase uvedenom na letákoch vždy k dispozícii na pultoch, regáloch obchodných partnerov, pretože títo ho od žalobcu predtým nakúpili. Uskutočňovaním letákových akcií sa dosahuje ten efekt, že ak si spotrebiteľ kúpi tovar, ktorý je propagovaný prostredníctvom letákov a je s ním spokojný, jeho záujem o tento tovar bude následne trvalý a bude si ho kupovať aj v čase, keď už žiadna letáková akcia na dodaný konkrétny tovar neprebíha. Veľkoobchodní dodávatelia, ktorí nemajú vlastné maloobchodné prevádzky letáky sa orientujú na konečného spotrebiteľa, aby si propagovaný tovar zakúpil v predajni, kde tento tovar nakupuje, alebo tam, kde sa obvykle predáva. Navrhovateľ nepropagoval cudzí tovar, ale prostredníctvom vplyvu na končených spotrebiteľov podnecuje ich záujem o kúpu tovaru, ktorý dodáva do maloobchodných predajní iných subjektov. Správne orgány a súd nebrali do úvahy skutočný obsah činnosti žalobcu vo vzťahu k zvyšovaniu jeho

obratu. Navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného .

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 10.07.2007 navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že v súvislosti so začatou kontrolou na inom druhu dane (daň z pridanej hodnoty) správca dane požadoval od žalobcu preukázanie prínosu letákových akcií podľa oblasti, ktorej sa akcia týkala. Navrhovateľ takýto prehľad nevedel predložiť. Preto ani nemôže tvrdiť, že reklama mala pozitívny prínos na zvyšovanie jeho obratu, pretože túto skutočnosť nevedel preukázať. Rovnako nemôže tvrdiť, že sa správne orgány touto skutočnosťou nezaoberali. Až k odvolaniu predložil prehľady, ktoré mali preukázať zvýšenie obratu v dôsledku reklamy ale uviedol len 12 druhov tovarov. Prehľad predložený k odvolaniu nemal zásadný vplyv na závery správca dane, pretože správca dane mal zistené od obchodných partnerov žalobcu ako to vyplýva z obsahu administratívneho spisu, že obrat žalobcu nezávisí od jeho reklamných akcií, ale od objednávok odberateľov. Podľa § 24 ods. 2, písm. u/ zákona č. 366/1999 Z.z. daňovým výdavkom je výdavok na (náklad) na reklamu tovarov, služieb a iných výkonov súvisiacich s príjmami daňovníka. Podľa § 24 ods. 1 cit. zákona za daňový výdavok možno uznať len výdavok preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, t.j. musí byť splnená podmienka preukázateľnosti, podmienka vecnosti a podmienka rozsahu. Navrhovateľ splnenie týchto podmienok nepreukázal.

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 rozhodnutie žalovaného i správneho orgánu prvého stupňa a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

Najvyšší súd konštatuje, že krajský súd v odôvodnení rozsudku správne identifikoval spor medzi účastníkmi konania. Ide o posúdenie, či náklady v sume 9 000 000 Sk za návrh, výrobu a roznos letákov od dodávateľa V. T. sú daňovými výdavkami podľa § 24 ods. 1 zákona č. 366/1999 Zb. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov. Pre uplatnenie výdavku ako daňového výdavku musí byť splnená podmienka vecnosti, podmienka preukázateľnosti a podmienka rozsahu.

Odvolací súd zistil, že spor spočíva predovšetkým v posúdení vecnosti (vecnej súvislosti) výdavkov na reklamu s dosahovaním a udržaním príjmov žalobcu. Nestotožnil sa s právnym východiskom žalovaného, že je právne významné, či reklama zodpovedala predmetu jeho činnosti – veľkoobchod v odbore čistiace, pracie, hygienické a kozmetické výrobky, keďže v akciových letákoch poskytoval reklamu pre konečného spotrebiteľa (maloobchodná činnosť). Podľa uvedeného východiska žalobca by mohol uskutočňovať len reklamu, ktorá je zameraná

na veľkoobchodných odberateľov. Odvolací súd poukazuje na to, že výdavky na reklamu sú v zmysle § 24 ods. 2 písm. u/ zákona č. 366/199 Z.z. daňovými výdavkami, ak súvisia s príjmami daňovníka, čo nie je totožné ako súvislosť s predmetom podnikania. Jediným kritériom reklamy ako daňového výdavku je, či súvisí s príjmami daňovníka. Rovnako nie je právne významné, či reklamovaný produkt je v čase uskutočnenia reklamy vo vlastníctve daňového subjektu. Reklama totiž nie je zameraná na jednotlivý individualizovaný produkt, prípadne skupinu produktov pripravených na predaj, ale na vytvorenie vnemu u zákazníkov na trhu, ktorý ovplyvní správanie sa zákazníkov na trhu, a to i nepriamo.

Odvolací súd ďalej zistil, že žalovaný i správca dane vo svojich právnych východiskách k aplikácii ust. § 24 ods. 1 v spojení s § 24 ods. 2 písm. u/ zákona č. 366/1999 Z.z. podmieňujú vecnú súvislosť vynaložených nákladov na reklamu existenciou priameho právneho vzťahu medzi daňovým subjektom a subjektom, ktorému je reklama adresovaná. Vzhľadom na to vylučujú možnosť prevádzkovateľa veľkoobchodu, ktorý v zásade nie je v priamom právnom vzťahu s konečným spotrebiteľom, adresovať a zamerať reklamu na tohto konečného spotrebiteľa. Odvolací súd ďalej zistil, že správca dane i žalovaný k reklame pristupovali ako k výdavku, ktorý je spôsobilý sa exaktne v konkrétnom čase a priestore sa prejaviť ako faktor ovplyvňujúci dosahovanie príjmov.

V prípade preukazovania vecnej súvislosti nákladov vynaložených na reklamu s príjmami daňového subjektu sa priame dôkazy uplatňujú v obmedzenej miere. Miera ovplyvnenia ľudského správania sa nie je exaktne merateľná. Ako pomocné kritérium je možné 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 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 2 ods. 6 zákona 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 obchodnoprávne vzťahy (§ 1 ods. 2 Obchodného zákonníka). Z hľadiska ustanovenia § 495 Občianskeho zákonníka platnosti záväzku nebráni ak kauza nie je vyjadrená (v danom prípade je však kauza i deklarovaná v právnych úkonoch vo forme účelu). Kauza vždy musí existovať a v prípade pochybností ju dokazuje veriteľ. Z daňového hľadiska 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 v prípade vynaloženia nákladov na reklamu je či, kauzou tohto záväzku t.j. bezprostredným hospodárskym cieľom, pre ktorý náklady na reklamu boli vynaložené 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/ zákona 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.

Odvolačný súd konštatuje, že reklama je činnosť zameraná na ovplyvňovanie trhu, ovplyvňovanie dopytu po určitom produkte. Napriek tomu, že žalobca sa zaoberá veľkoobchodnou činnosťou 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 veľkoobchodnú firmu ovplyvňovať trh na ktorom pôsobia koneční spotrebiteľia a vytvoriť tak synergický efekt, ktorý sa u nej prejaví iba nepriamo, dopytom obchodných reťazcov po určitom produkte, ktorý im ona dodáva. Pokiaľ ide o kvalitatívne náležitosti reklamy, tie posudzujú orgány kompetentné podľa zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

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 mala v konaní úspech, preto mu vznikol nárok na náhradu trov konania, ktoré pozostávali z náhrady súdneho poplatku z podanej žaloby **2 000 Sk**, z náhrady súdneho poplatku z podaného odvolania **2 000 Sk** a z náhrady trov právneho zastúpenia – tarifnej odmeny za 4 a 1/2 úkonov právnej služby poskytnutej advokátom žalobcovi podľa vyhlášky č. 655/2004 Z.z. **92 374 Sk** (prevzatie a príprava zastúpenia 17 250 Sk, podanie žaloby 17 250 Sk, zastupovanie na pojednávaní dňa 18.1.2007 pred KS v Košiciach 17 250 Sk, podanie odvolania žalobcu 17 250 Sk, zastupovanie žalobcu dňa 14.2.2008 na vyhlásení rozsudku pred NS SR 8 625 Sk, DPH z tarifnej odmeny 77 625 Sk predstavuje 14 749 Sk). Trovy právneho zastúpenia ďalej pozostávali z náhrady z náhrady cestovných výdavkov právneho zástupcu žalobcu dňa 14.2.2008 z Košíc do Bratislavy a späť osobným motorovým vozidlom právneho zástupcu žalobcu EČ: KE-140 CT podľa zákona č. 283/2002 Z.z. o cestovných náhradách **8 987 Sk**, náhrada výdavkov za premeškaný čas Bratislava – Košice

a späť dňa 14.2.2008, za 24 polhodín **7 608 Sk.**

**P O U Č E N I E : Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.**

V Bratislave, dňa 14. februára 2008

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

za správnosť vyhotovenia:  
Alena Augustiňáková