

Súd: Krajský súd Trenčín
Spisová značka: 13S/114/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200341
Dátum vydania rozhodnutia: 01. 06. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Ing. Miroslav Mand'ák
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2022:3021200341.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trenčíne, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ing. Miroslava Mand'áka a sudcov JUDr. Milana Straku a JUDr. Zuzany Slušnej, v právnej veci žalobcu N. s.r.o., so sídlom G. XXX/X, O., IČO: XX XXX XXX, zastúpeného Mgr. Andrejom Gunárom, advokátom so sídlom Panenská 13, Bratislava, IČO: 36 069 051, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 6. augusta 2021 a rozhodnutia Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 4. februára 2021, takto

rozhodol:

Krajský súd žalobu **z a m i e t a**.

Žalovanému sa náhrada trov konania **n e p r i z n á v a**.

odôvodnenie:

1. Žalobca sa včas podanou žalobou domáhal prieskumu zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 06.08.2021 a rozhodnutia Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 04.02.2021. Žalovaný svojim rozhodnutím zo dňa 06.08.2021 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej aj správca dane alebo aj Daňový úrad Trenčín) zo dňa 04.02.2021, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 5 daňového poriadku žalobcovi určený rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 4.000,00 eur za zdaňovacie obdobie máj 2015. Správca dane uvedeným rozhodnutím opätovne neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH v sume 4.000,00 eur z faktúry č. XXXXXXXXXXX zo dňa 29.05.2015 od dodávateľa M., s.r.o. za dodanie reklamného plnenia na základe zmluvy o reklamnej spolupráci.

2. Podľa námietok žalobcu uvádzaných v správnej žalobe napadnuté rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na riadne posúdenie veci a skutkový stav, ktorý vzal správca dane a žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia je v rozpore s administratívnym spisom a nemá v ňom oporu a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

3. Žalobca namietal, že správca dane nedostatočne aplikoval usmernenia žalovaného vyslovené v zrušujúcom rozhodnutí. Uviedol, že doposiaľ nie je zrejmé, na základe čoho má správca dane pochybnosti o reálnom dodaní predmetných služieb zo strany deklarovaného dodávateľa, príp. subdodávateľov. Žalobca zdôraznil, že nemožnosť preverenia dodávateľa z dôvodu jeho nekontaktnosti nie je pre posúdenie nároku žalobcu na odpočet DPH opodstatnená a nedostatky len na strane dodávateľa a subdodávateľa sú pre neuznanie nároku na odpočet DPH nedostatočné. Správca dane podľa žalobcu taktiež nedostatočne zistil skutkový stav potrebný pre posúdenie konania žalobcu a jeho kvalifikácie ako podvodného konania.

4. Žalobca ďalej vytýkal, že žalovaný a správca dane nesprávne právne posúdili predmetné reklamné služby ako sponzorské príspevky. Žalobca sa dôrazne ohradil voči záveru správcu dane a žalovaného, že predmetné reklamné služby boli iba predstierané s tým, že takýto záver nebol v konaní preukázaný. Žalobca zdôraznil, že reklamné služby boli obvyklým spôsobom objednané a poskytnuté viacerými formami, pričom tieto formy boli dostatočne preukázané.

5. Žalobca taktiež nesúhlasil s tvrdením žalovaného, že žalobca získal neoprávnenú výhodu, nakoľko za prijaté reklamné služby okrem ceny 20.000,00 eur uhradil dodávateľovi aj DPH vo výške 4.000,00 eur.

6. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe navrhol správnu žalobu zamietnuť. Zotrval na skutočnostiach a prijatých záveroch uvedených v odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia. Zopakoval, že dôvodom nepriznania žalobcom uplatneného práva na odpočítanie DPH zo spornej dodávateľskej faktúry je zistenie správcu dane, že v posudzovanom prípade neboli žalobcovi dodané reklamné služby, ale v skutočnosti sa jednalo o sponzorský príspevok na podporu hádzanárov HC A. I.. Skutkový a dôkazný stav v prejednávanej veci je iný ako v právnych veciach týkajúcich sa zdaňovacích období 11 a 12/2015.

7. Žalobca v replike a žalovaný v duplike zotrvali na svojich predchádzajúcich stanoviskách.

8. Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj správny súd) preskúmal napadnuté rozhodnutia a postup správnych orgánov podľa § 177 ods. 1 SSP v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 182 ods. 1 SSP), ktorými je súd v prejednanom prípade viazaný (§ 134 ods. 1 a 2 SSP) a dospel k záveru, že správnej žalobe nie je možné priznať úspech.

9. Z oboznámeného súdneho a administratívneho spisu predloženého žalovaným správny súd zistil tieto skutočnosti:

10. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2015 až december 2015. Daňová kontrola sa začala dňa 29.11.2017.

11. V daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za máj 2015 žalobca priznal vlastnú daňovú povinnosť 7.193,69 eur a uplatnil odpočet DPH v sume 22.022,17 eur.

12. Svedok M. K., bývalý konateľ spoločnosti M., s.r.o., potvrdil obchodnú spoluprácu so žalobcom, ktorej predmetom boli reklamné kampane. Časť dodania realizovala priamo jeho spoločnosť, časť bola realizovaná cez subdodávateľov, ktorých nevedel označiť. Doklady k predmetnému obchodu nemal, nakoľko boli odovzdané právnomu nástupcovi, spoločnosti M.-A., s.r.o. Nepredložil ani doklady o odovzdaní firemnej dokumentácie nástupnickej spoločnosti.

13. Pokus o predvolanie konateľa spoločnosti M.-A., s.r.o., svedka O. Z., nebol úspešný. Svedok bol nekontaktný.

14. Konateľ žalobcu Ing. Z. P. vypovedal, že dodávateľa si nelustroval. Výrobu reklamy zabezpečoval dodávateľ, ktorému poskytol podklady.

15. Daňová kontrola bola ukončená dňa 29.11.2018 doručením protokolu z daňovej kontroly č. XXXXXXXXX/XXXX zo dňa 28.11.2018 žalobcovi s výzvou podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole.

16. Rozhodnutím správcu dane č. XXXXXX/XXXX zo dňa 04.07.2019 bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 4.000,00 eur na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2015, keď správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH v sume 4.000,00 eur z faktúry č. XXXXXXXXX zo dňa 29.05.2015 od dodávateľa M., s.r.o., za reklamné plnenie. Správca dane dospel k záveru, že sa nepreukázalo dodanie zdanieľného plnenia tak, ako je uvedené na spornej faktúre. Uplatnením nároku na odpočet DPH zo spornej faktúry žalobca porušil § 49 ods. 1, 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z., a preto mu nemohol byť nárok na odpočet DPH uznaný.

17. Voči rozhodnutiu správcu dane zo dňa 19.06.2019 podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 11.11.2019 tak, že rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu na posúdenie konania žalobcu ako podvodného, resp. ustálenie záveru, že žalobca o podvodnom konaní vedel.

18. Dopočutím svedka M. K. bolo zistené, že reklamné kampane spočívali v propagácii a prezentácii značky a loga platiteľa, ktorého produkty neboli prezentované. Propagácia žalobcu prebehla napr. vo Y. novinách, na bulletinoch a tiež formou TV spotov. Aktuálne pôsobí v športovom klube HC A. I., ktorý združuje viacero športov, pričom každý má svoj účet na odvádzanie členského alebo sponzorského od obchodných partnerov, ktoré slúžia na chod klubu.

19. Konateľ žalobcu Ing. Z. P. vypovedal, že spolupráca so spoločnosťou M., s.r.o. prebiehala v rokoch 2014 až 2015. Predmetom fakturácie bola propagácia loga spoločnosti, napr. v športovej hale aj na internete na www.A.sk. Aj keď pôvodne nevedel, že uvedená spoločnosť poskytuje reklamné služby, inú spoločnosť za účelom reklamy neoslovil. Návrh loga ich spoločnosti v znení N. s.r.o. - povrchové úpravy hliníka poskytli zástupcovia spoločnosti M., s.r.o.

20. Správca dane v poradí druhým rozhodnutím č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 04.02.2021 určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 4.000,00 eur za zdaňovacie obdobie máj 2015, keď opätovne neuznal nárok na odpočet DPH v sume 4.000,00 eur z faktúry č. XXXXXXXXXX zo dňa 29.05.2015 od dodávateľa M., s.r.o. za dodanie reklamného plnenia. Dodané služby správca dane vyhodnotil ako sponzorský odkaz bez nároku na odpočet DPH, pričom súčasne DPH nebola splatná z dôvodu reálneho dodania služieb, ale len z dôvodu jej uvedenia na faktúre.

21. O odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím zo dňa XXXXXXXXXX/XXXX, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 04.02.2021. Žalovaný sa stotožnil s názorom správcu dane, ktorý vyhodnotil faktúrou deklarované služby ako sponzorský odkaz, pretože ich celkovým spracovaním nebol naplnený reklamný zámer, t.j. podporiť predaj výrobkov, resp. služieb žalobcu, ale zo všetkých týchto nosičov, ako aj z uzatvorenej zmluvy, je jednoznačne zrejmé, že na rôznych športových podujatiach, extraligových zápasoch v hádzanej HC A. I. prezentujú iba logo a obchodné meno žalobcu. Žalovaný poukázal na to, že správca dane uvedený záver prijal aj v kontexte na ostatné zistenia spochybňujúce dodanie fakturovaného plnenia.

22. 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.

23. Podľa § 24 ods. 1 písm. a), b), c) Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje a) skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosť, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

24. Podľa § 24 ods. 2, 3, 4 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Správca dane preukazuje skutočnosť o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosť všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. 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.

25. Dôkaznú povinnosť v daňovom konaní má prioritne daňový subjekt (žalobca). Správca dane dokazovanie vykonáva a vedie. Úlohou správcu dane je zistiť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane.

26. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie.

27. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné orgány povinné postupovať.

28. Zásada voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.

29. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokým sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu (žalobcu) ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaním dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

30. Správca dane má právo preverovať reálnosť dodávky tovaru alebo služby. V okamihu, keď správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt (žalobca) v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu totiž nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme DPH je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania. Daňový subjekt (žalobca) disponuje právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na oslobodenie od DPH, je iniciátorom tohto oslobodenia, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok a ak daňový subjekt (žalobca), na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na oslobodenie od DPH uznaný ako oprávnený.

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 § 2 ods. 1 písm. a), b) zákona č. 147/2001 Z.z., reklama je predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu, ak osobitný predpis neustanovuje inak, pričom produkt je tovar, služby, nehnuteľnosti, obchodné meno, ochranná známka, označenie pôvodu výrobkov a iné práva a záväzky súvisiace s podnikaním.

33. V prejednávanej príhode vzhľadom na obsah žalobných dôvodov medzi účastníkmi konania zostalo sporným neuznanie nároku žalobcu na odpočet DPH uvedenej na spornej faktúre od dodávateľskej spoločnosti M., s.r.o. vzhľadom na posúdenie dodaného plnenia ako nezdaniteľného sponzoringu a na nepreukázanie dodania zdaniteľného plnenia fakturovaným dodávateľom podľa § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 zákona o dani o DPH.

34. Vychádzajúc z citovaného ust. § 2 ods. 1 písm. a), b) zákona č. 147/2001 Z.z. je potrebné zdôrazniť, že vymedzuje všeobecne len formu reklamy. Je pritom podstatné, že akákoľvek prípustná forma reklamy musí súvisieť s obchodnou, podnikateľskou činnosťou alebo inou zárobkovou činnosťou daného subjektu s cieľom uplatniť jeho produkty na trhu. Sponzorský odkaz má funkciu informačnú, reklama má funkciu propagačnú a presvedčovaciu. Informuje o existencii určitého konkrétneho produktu alebo služby, vyzdvihuje vlastnosti určitého produktu alebo služby, prezentuje jeho funkcie, využiteľnosť, praktickú upotrebitelnosť. Logo môže plniť funkciu reklamy v podstate iba u veľkých spoločností, ktoré sa vyznačujú dlhodobým, masívnym a prakticky celú spoločnosť zasahujúcim pôsobením na relevantnom trhu (napr. Facebook) alebo tým, že ich produkty sú všade prítomné, rozšírené a známe (napr. Coca Cola, Audi, Apple, Airbus, IKEA). Aj u týchto spoločností však platí, že sa do takejto pozície na relevantnom trhu museli v počiatkoch ich podnikateľského pôsobenia najskôr prepracovať systematickou aplikáciou „klasických“ reklamných techník - prezentáciou konkrétnych vlastností produktu alebo služby alebo vyzdvíhovaním predností produktu alebo služby oproti konkurencii. Z uvedeného teda možno uzavrieť, že na rozdiel od sponzorského odkazu (sponzoringu) reklama slúži na upútanie pozornosti recipienta, vyzýva k nákupu produktu, podnecuje k využitiu určitej služby, pozýva (vábi) k návšteve nejakého predajného miesta informovaním o existencii určitého výrobku alebo služby a vyzdvíhovaním konkrétnych doposiaľ žiadnym iným výrobcom neobjavených vlastností alebo doposiaľ neaplikovaného spôsobu využitia (použitia) produktu alebo služby. Zvyčajne sa vymedzuje voči existujúcej alebo potenciálnej konkurencii verbálnym využívaním rôznych superlatívov (prvý na trhu, tradičný, najrýchlejší, najlepší, najlacnejší, najefektívnejší, bezchybný, komplexný servis, najmodernejšia technológia, okamžité dodanie a pod.), ktoré slová majú strhnúť pozornosť potenciálnych alebo už existujúcich zákazníkov na konkrétny produkt alebo službu.

35. Aj v zmysle rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ (napr. C-530/09 zo dňa 27.10.2011) boli reklamné služby opakovane definované ako činnosť na podporu predaja, ak zahŕňa rozširovanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj. Sponzoring taktiež predstavuje marketingový nástroj podnikateľa, ktorý však obsahuje reklamnú informáciu v širšom slova zmysle. Základným účelom sponzorovania je najmä vytvorenie dobrého mena, povesti právnickej či fyzickej osoby (tzv. goodwill). Sponzorstvo slúži skôr k propagácii firmy, jeho primárnym cieľom nie je nabádať ku kúpe konkrétneho výrobku, tovaru alebo služby. Sponzorský odkaz, resp. sponzoring predstavuje zvyčajne prezentáciu loga, alebo prezentáciu výrobku skôr statického charakteru, často s uvedením, že sa jedná o sponzora. Jeho ústredným motívom nie je presvedčiť adresáta informácie ku kúpe určitého alebo využitiu určitej služby výrobku zdôrazňovaním kvalít produktu, porovnávaním s podobnými výrobkami alebo službami, neobsahuje ani žiadny reklamný príbeh (nemá dynamický charakter).

36. Najvyšší súd Slovenskej republiky definoval reklamu vo svojom rozsudku sp. zn. 6Sžo/8/2013, v ktorom bol prezentovaný záver, že „z hľadiska rozlíšenia medzi reklamou a sponzorským odkazom je dôležité posúdiť obsah komunikátu. Posúdiť, či obsah konkrétneho komunikátu obsahuje oznam informatívneho charakteru alebo, či už ide o údaje určené k podpore predaja, nákupu alebo prenájmu výrobku alebo služieb, je úlohou žalovaného. Dôležité sú prostriedky, ktoré v ňom boli použité a rovnako aj určité kvalitatívne hodnotenie konkrétneho produktu. V reklame je možné použiť subjektívne hodnotiace komentáre, vyzdvíhovanie vlastností produktu, alebo rôznymi inými formami pozitívne reklamovaný produkt propagovať. V sponzorskom odkaze takéto výrazové prostriedky nie je možné použiť, nemôže obsahovať typické reklamné prvky. V prípade, ak by sponzorský odkaz takéto prvky obsahoval, bolo by tak možné obchádzať prísnejšie pravidlá, ktoré platia pre vysielanie reklamy.“ Rozdiel medzi reklamou a sponzoringom je teda aj v tom, že pri reklame sa používajú typické prostriedky na podporu predaja, nákupu alebo prenájmu výrobku a služieb, ktoré potom naopak absentujú v sponzorskom odkaze. Dôležité sú teda prostriedky, ktoré v ňom boli použité.

37. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z.z., predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

38. Ako je zrejmé z vyššie cit. § 2 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z.z., keďže sponzorské zo strany sponzora nie je protihodnotou za poskytnutú službu, nie je sponzoring predmetom DPH, a preto si z neho nie je možné uplatňovať nárok na odpočet DPH.

39. Správny súd po preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia a konania, ktoré mu predchádzalo dospel k záveru, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie s cieľom preveriť splnenie zákonných predpokladov pre uplatnenie nároku na odpočet DPH zo strany žalobcu zo spornej faktúry, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Záver správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že v posudzovanom prípade bol predmetom plnenia sponzoring je opodstatnený, plne súladný s ustálenou rozhodovacou praxou nielen tunajšieho, ale i kasačného súdu, ako i Súdneho dvora EÚ. V prejednávanej veci neobsahuje sporné plnenie žiadne typické prvky reklamy. Je nesporné, že podpora, prezentácia, šírenie dobrého mena a značky žalobcu sa mala realizovať len umiestnením loga žalobcu a jeho názvu na plagátoch, bulletinoch, vo Y. novinách a na portáli www.sporta.sk <<http://www.A.sk>>. Vzhľadom na uvedené je možné bezpochyby uzavrieť, že ide o typický sponzorský odkaz. Takéto zverejnenie loga a názvu žalobcu ani podľa názoru správneho súdu nespĺňa kritériá reklamy. Uvedenie loga nemá vypovedaciu hodnotu k nejakému výrobku alebo službe, ktoré žalobca v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytuje. Nepodáva informáciu ani o tom, v akej oblasti žalobca podniká. Nebolo preukázané, že by sa nejakým spôsobom reálne prezentovala podnikateľská činnosť žalobcu, jednotlivé produkty a služby. Okrem toho správny súd si kladie otázku, či činnosť žalobcu naozaj je medzi bežnou verejnosťou alebo medzi športovou verejnosťou tak všeobecne známa, že by zo samotného loga bez ďalšieho adresáti mali akúkoľvek aspoň všeobecnú informáciu o produktoch a službách, ktoré žalobca poskytuje. Odpoveď na takto položenú otázku sa javí byť negatívna. V danej právnej veci teda bola spochybnená práve schopnosť sporného plnenia uplatniť produkty žalobcu na trhu. Správny súd konštatuje, že samotné uvedenie loga nemá vo vzťahu k predmetu podnikania žalobcu, jeho produktom alebo službám žiadnu vypovedaciu hodnotu. Neobsahuje v tomto ohľade ani len všeobecnú informáciu. Žiadnym spôsobom nepropaguje ich vlastnosti, neporovnáva ich s inými produktmi, nevyzdvihuje ich kvality. Nemôže teda logicky predstavovať ani podnet k ich kúpe, zvýšeniu ich odbytu. V zmysle ustanovenia § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z.z. je pritom podmienka tohto cieľu dominantná. V zásade môže ísť o akúkoľvek formu realizácie reklamy, podstatná je jej schopnosť dosiahnuť, resp. sledovať cieľ, ktorým je uplatnenie produktov na trhu. Nie je pritom nevyhnutne potrebné, aby daný subjekt preukazoval, že sa tak reálne stalo. Uvedená schopnosť dosiahnuť tento cieľ musí vychádzať z objektívne existujúcich skutočností. V danej veci však uvedenie obchodného mena žalobcu objektívne neobsahuje žiadnu informáciu o jeho podnikateľskej činnosti, jeho produktoch a službách, a teda objektívne nemôže uplatniť produkty žalobcu na trhu. Nejde teda o reklamu, ale o sponzoring. Na uvedenom závere nič nemení skutočnosť, ak odberateľ a dodávateľská spoločnosť ich obchodný vzťah formálne zastrešia zmluvou o reklame, nakoľko je potrebné posudzovať úkony, konanie účastníkov zmluvného vzťahu ako aj výsledok činnosti so zreteľom na ich skutočnú povahu, úmysel a reálny výsledok. Vychádzajúc z vyššie uvedených záverov, že v posudzovanom prípade bol predmetom plnenia sponzoring, ktorý nie je predmetom DPH, nemohol byť žalobcovi nárok na odpočet DPH priznaný. Rozhodnutie správcu dane ako i žalovaného je potom správne. Z právneho hľadiska teda žalobca nespĺnil základnú podmienku uvedenú v ust. § 2 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z.z. pre uplatnenie si nároku na odpočet DPH.

40. Pokiaľ ide o námietky žalobcu, tieto po ich preskúmaní vyhodnotil správny súd ako nedôvodné.

41. Podľa názoru správneho súdu nie je opodstatnená námietka žalobcu, že žalovaný sa nedostatočne zaoberal otázkou reálneho dodania predmetných služieb deklarovaným dodávateľom a posúdením konania žalobcu a jeho kvalifikácie ako podvodného konania. V prvom rade je potrebné si uvedomiť dôvod, pre ktorý žalobcovi nárok na odpočet DPH nebol priznaný a týmto dôvodom je to, že v posudzovanom prípade bol predmetom plnenia sponzoring, i keď zo strany žalobcu a jeho dodávateľa bol deklarovaný ako reklamná služba. Na rozdiel od reklamnej služby, sponzoring nie je podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z.z. predmetom DPH, a preto si ani nie je možné uplatňovať nárok na odpočet DPH zo sponzoringu. Pre nepriznanie nároku na odpočet DPH je postačujúcim zistením, že posudzované plnenie nie je reklamnou službou, ale sponzoringom. Keďže v danej veci nejde o reklamnú službu, ale o sponzoring, z ktorého nie je možné si odpočítať DPH, nebolo potom potrebné sa bližšie zaoberať otázkou reálneho dodania predmetných služieb deklarovaným dodávateľom. Prevereními tejto skutočnosti by sa nič nezmenilo na závere, že žalobca nemá nárok na odpočet DPH zo spornej faktúry. Rovnako podľa názoru správneho súdu nebolo potrebné, aby sa správca dane a žalovaný zaoberali otázkou podvodného konania a vedomosti žalobcu o podvodnom konaní. K prípadnej potrebe aplikácie judikatúry Súdneho dvora EÚ v otázke preukazovania existencie podvodného konania v dodávateľsko-odberateľskom reťazci, ktorého súčasťou je posudzovaná zdaniteľná osoba (platiteľ DPH) v spojení

s otázkou vedomosti zdaniteľnej osoby o jej účasti na podvodnom konaní, resp. vedomosti o tom, že zdaniteľné plnenie bolo súčasťou podvodu, správny súd uvádza, že z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva zásada subsidiarity skúmania podmienky účasti (vedomosti) daňového subjektu na daňovom podvode vo vzťahu k nevyhnutnosti splnenia hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH. Uvedenú zásadu je možné vyabstrahovať napr. z bodu 49 rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-277/14 (PPUH Stehcemp): „Naopak, pokiaľ sú splnené vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet upravené šiestou smernicou, nie je v súlade s režimom práva na odpočet upraveným touto smernicou, aby sa zamietnutím tohto práva postihla zdaniteľná osoba, ktorá nevedela a nemohla vedieť, že dotknuté plnenie je zapojené do podvodu spáchaného dodávateľom alebo že podvodom na DPH bolo poznačené iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádzalo plneniu uskutočnenému uvedenou zdaniteľnou osobou alebo po ňom nasledovalo (pozri v tomto zmysle rozsudky Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16; body 51, 52 a 55; Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, body 44 až 46 a 60, ako aj Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 44, 45 a 47).“ Súdny dvor EÚ teda v rozsudku vo veci C-277/14 (bod 49) vyslovene uvádza, že pre relevanciu akýchkoľvek následných úvah smerujúcich ku skúmaniu existencie podvodného konania v dodávateľsko-odberateľskom reťazci, ktorého súčasťou je posudzovaná zdaniteľná osoba (plátciteľ DPH), v spojení s otázkou vedomosti zdaniteľnej osoby o jej účasti na podvodnom konaní, resp. vedomosti o tom, že zdaniteľné plnenie bolo súčasťou podvodu, je nevyhnutné, aby bolo v zmysle zásad daňového konania konkrétneho štátu (v podmienkach Slovenskej republiky zásad potvrdzovaných judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky) preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH. Ako bolo vysvetlené vyššie, žalobca splnenie hmotnoprávných podmienok v zmysle zákona o DPH nepreukázal. Z doposiaľ uvedeného vyplýva, že ak nie je preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok na priznanie nároku na odpočet DPH, nie je potrebné skúmať podmienku účasti daňového subjektu na daňovom podvode, resp. otázku vedomosti daňového subjektu na takejto účasti. Podporne k prezentovanému názoru správny súd poukazuje na rozhodovacia činnosť Nejvyššího správného soudu České republiky, napr. na rozsudok sp. zn. 6 Afs 148/2016 zo dňa 19.01.2017: „Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo (srov. např. již shora odkazovaný rozsudek č. j. 6 Afs 170/2016 - 30). Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátcé neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečнено), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude - jak správně podotýká stěžovatel - v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem či v důsledku daňových podvodů). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího či podvodného jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátcě DPH nebylo. Postup plátcě daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet DPH, lze sice také považovat v jistém (širším) smyslu za podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude zvýšena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečнено.“

42. Žalobcova námietka, že v posudzovanom prípade ide jednoznačne o poskytnutie reklamných služieb a nie o sponzoring, nie je taktiež dôvodná. Ako je popísané vyššie, záver správcu dane a žalovaného, že sporné plnenie vykazuje znaky sponzoringu je opodstatnený. Aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako i rozhodnutí Súdneho dvora EÚ jednoznačne vyplýva, že pokiaľ prezentácia subjektu sa obmedzí len na statické umiestnenie loga a nemá za cieľ dynamickým spôsobom informovať adresátov o vlastnostiach výrobkov, o ich cenách a kvalitách v porovnaní s konkurenčnými výrobkami, ide o sponzoring (so všetkými dôsledkami, najmä nemožnosti uplatniť si DPH na vstupe), ktorý je na rozdiel od reklamy definovaný ako činnosť zameraná najmä na propagáciu názvu, obchodného mena, ochrannej známky, dobrej povesti, tovarov a aktivít osoby, ktorá sponzoring poskytla. Záver správcu dane a žalovaného, že v posudzovanom prípade nešlo o reklamu, ale o sponzoring je správny. K otázke právnej povahy deklarovaných zdaniteľných plnení v zmysle spornej faktúry v tejto súvislosti

správny súd poukazuje i na svoju doterajšiu rozhodovaciu činnosť pri riešení otázky rozlišovacích kritérií medzi reklamou a sponzoringom (ide o veci sp. zn. 13S/7/2018, 13S/8/2018, 13S/44/2018, 11S/19/2018, 11S/20/2018, 11S/129/2018, 11S/131/2018, 11S/139/2019, 11S/141/2019, 11S/143/2019) s tým, že prejednávacia vec nevykazuje také skutkové špecifiká, aby bolo potrebné odchyliť sa od postojov, aké už zaujal a záverov, k akým dospel v označených rozhodnutiach.

43. Správny súd sa nestotožnil ani s tvrdením žalobcu, že žalobca ne získal žiadnu výhodu uplatnením si nároku na odpočet DPH zo spornej faktúry. Touto výhodou je práve uplatnenie si DPH na vstupe, pretože si tým žalobca znižuje svoju povinnosť voči štátu odvieť DPH na výstupe.

44. Vychádzajúc z vyššie uvedeného je zrejmé, že správny súd sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že rozhodnutie žalovaného vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 191 ods. 1 písm. c/ S.s.p.), že je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov (§ 191 ods. 1 písm. d/ S.s.p.), že zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci (§ 191 ods. 1 písm. e/ S.s.p.), že skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu (§ 191 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) alebo žeby došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej (§ 191 ods. 1 písm. g/ S.s.p.).

45. Podľa § 190 S.s.p., ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

46. Pretože správny súd v prejednávanej veci ustálil, že napadnuté rozhodnutie ako i konanie mu predchádzajúce sú v súlade so zákonom a pretože žalobné námietky (žalobu) vyhodnotil ako nedôvodné, za použitia vyššie citovaného ustanovenia § 190 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku a žalobu zamietol.

47. Žalovaný bol v konaní úspešný, avšak v danej veci nevyšli najavo skutočnosti, pre ktoré by bolo možné spravodlivo žiadať priznanie náhrady trov konania žalovanému, preto správny súd rozhodol tak, že žalovanému sa náhrada trov konania nepriznáva (§ 168 S.s.p.).

48. Toto rozhodnutie prijal senát Krajského súdu v Trenčíne pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku možno podať na Krajský súd v Trenčíne kasačnú sťažnosť v lehote 30 dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body") a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. To neplatí, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, ak ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) SSP alebo ak je žalovaným Centrum právnej pomoci.