

Súd: Krajský súd Trenčín  
Spisová značka: 11S/80/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200314  
Dátum vydania rozhodnutia: 03. 05. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Alena Radičová  
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2022:3021200314.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trenčíne v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Radičovej a členov senátu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD. a JUDr. Jozefa Šuleka, v právnej veci žalobcu: EUROPUR s.r.o., so sídlom Novonosická 503/5, 020 01 Púchov, IČO: 36 305 383, právne zastúpený Mgr. Andrejom Gunárom, advokátom so sídlom Panenská 13, 811 03 Bratislava proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101305691/2021 zo dňa 22. júla 2021, takto

### rozhodol:

Krajský súd žalobu **z a m i e t a .**

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

### o d ô v o d n e n i e :

1. Správnu žalobou doručenu Krajskému súdu v Trenčíne (ďalej aj ako „správny súd“) dňa 20.09.2021 sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti v záhlaví uvedeného rozhodnutia žalovaného (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 106683/2021 zo dňa 11.03.2021 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 6.420,00 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2016.

2. Petítom správnej žaloby sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia, ako aj prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci na ďalšie konanie správcovi dane z dôvodov uvedených v ustanovení § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) a uloženia povinnosti žalovanému zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov konania.

3. Žalobca v rámci žaloby uviedol, že z pohľadu vedomostí roku 2021 je všetkým z verejne dostupných informácií známe, že pán O. O. je väzobne stíhaný a bude súdený za opakovanú a závažnú trestnú činnosť. Ak by dnes žalobcu oslovil ktokoľvek s väzbami na menovanú osobu, k uzavretiu zmluvy na dodanie akýchkoľvek služieb by nedošlo. Každý obozretný podnikateľ by sa takémuto zmluvnému partnerovi vyhýbal, a to aj v prípade, ak by bol iba subdodávateľom v rámci určitého zmluvného vzťahu. V rámci dokazovania žalovaný ani správca dane podľa žalobcu ani len okrajovo nepreukázali, že by čo i len hypoteticky mohol mať žalobca v roku 2016 o takýchto negatívnych a dnes stále sporných skutočnostiach vedomosť. Žalobca mal za to, že ak dodávateľ v rámci výsluchu uvedie, že sa na dodaní služieb podieľala osoba podozrivá z páchania iných trestných činov, nemôže byť automaticky vzťahované aj na v tomto prípade

posudzované služby. Najmä v prípade, ak sa jedná o páchatel'a násilnej trestnej činnosti a nie daňovej trestnej činnosti. Ak sa osoby vypočítané v tomto konaní akokoľvek podieľali na takejto trestnej činnosti, nie je vôbec z vykonaného dokazovania zrejmé a logicky odôvodnené, akú úlohu by mal v tomto údajnom reťazci zohrávať žalobca a jemu dodané služby.

Z obsahu rozhodnutí nie je zrejmé, kde a na základe akého dôkazu vznikla domnienka, následne pretavená do záveru, že poskytnutie služieb je súčasťou podvodnej schémy. Žalobca poukázal na výpoveď bývalého konateľ'a spoločnosti RALLY Kraft s. r. o., so sídlom Trhová 54, 841 01 Bratislava, IČO: 35 759 747 (ďalej len „RALLY Kraft s. r. o.“) T. K., ktorý poskytol vysvetlenia k službám z roku 2016, avšak už nedisponoval žiadnymi účtovnými dokladmi, nakoľko ich odovzdal novému konateľ'ovi W. A.. Správca dane vypočul menovanú osobu G. A. v M., ktorý mal uviesť, že žiadnymi dokladmi nedisponuje a že nie je konateľ'om spoločnosti RALLY Kraft s. r. o. Správcovi dane postačovali tieto dve protichodné výpovede, aby tú zo strany I. K. nevzal do úvahy a tú zo strany G. A. považoval za hodnovernú len preto že je negatívna a aby o ňu oprel svoje rozhodnutie. Nie je pritom vôbec zrejmé, ako bolo možné výpovedi neprítomnej osoby, ktorá iba negatívne deklaruje, že nikdy nebola konateľ'om spoločnosti prisúdiť takú závažnosť. Skutočnosť, že dodávateľ'ská spoločnosť zanikla, rovnako ako aj nekontaktnosť dodávateľ'a, nemôže byť podľa žalobcu na jeho ujmu a nemôže akokoľvek vytvárať základ pre jeho sankcionovanie tým, že mu nebude zdaniteľné plnenie dodané takýmto subjektom

z hľadiska odpočtu dane z pridanej hodnoty uznané. Žalobca argumentáciu žalovaného a správcu dane o sponchybnení skutočnosti, že služby, teda kooperačné práce na dieloch a rozvoz tovaru žalobcu nemali súvisieť s výkonom jeho podnikateľ'skej činnosti označil za absurdnú. Žalobca je spoločnosťou, ktorá sa zaoberá povrchovou úpravou kovov. Je teda logicky predpokladateľné, že výrobky, ktoré žalobca vyhotoví, bude potrebné naložiť a odviezť zákazníkom. Nie je objektívne možné požadovať, aby si daňový subjekt všetky jemu poskytované služby detailne dokumentoval, nakoľko takýto postup by bol

v úplnom rozpore s ich ekonomickým využitím. Žalobca poukázal na to, že správca dane môže teoreticky tvrdiť, že je povinnosťou každého daňového subjektu, aby si k účtovným dokladom zároveň viedol evidenciu a dôkazy preukazujúce oprávnenosť použitia týchto nákladov. Takto sú nastavené vo všeobecnosti predpisy daňového práva. Použitie týchto ustanovení však nemôže byť aplikované ad absurdum. Je potrebné, aby tento záväzok žalobcu v tomto konkrétnom prípade v rozumnej miere reflektoval bežnú realitu a nebol iba extrémnym nástrojom, ktorý správca dane môže kedykoľvek použiť na akékoľvek zdaniteľné plnenie a toto jednoducho bez ďalšieho označiť za pochybné. Toto sa stalo podľa žalobcu presne v tomto prípade. Žalobca od počiatku poskytoval súčinnosť správcovi dane a žalovanému, predložil všetky relevantné dôkazy (doklady o úhrade celej sumy).

4. Žalobca ďalej v žalobe uviedol, že zásadnou skutočnosťou, ktorú v tejto oblasti žalovaný, ako aj správca dane posudzujú, je prípustnosť reklamy na strane žalobcu. Žalovaný aj správca dane reklamné služby právne kvalifikujú ako sponzorský príspevok, resp. za predstierané poskytnutie služieb. Tieto závery však neboli ani v jednom z vydaných rozhodnutí logicky a aplikáciou platného práva podložené. Prvým dôvodom, ktorý obidva subjekty zhodne uvádzajú je, že sa opierajú o § 38 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z. z.

o vysielaní a retransmisii a o zmene zákona č. 195/2000 Z. z. o telekomunikáciách v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o vysielaní a retransmisii“). Žalobca zdôraznil, že zákon o vysielaní a retransmisii sa vzťahuje podľa jeho paragrafu (§) 2 na vysielanie a retransmisiiu a nie je zrejmé, z akého právneho dôvodu by sa mal aplikovať na tento konkrétny prípad. Ani v prvostupňovom ani v druhostupňovom rozhodnutí nie je konkrétne uvedené a jasne zdôvodnené, prečo sa správca dane rozhodol aplikovať tento právny predpis, a prečo práve rozlíšenie medzi reklamou a údajným sponzorstvom má diskvalifikovať žalobcu pri použití reklamných služieb ako daňového výdavku na podklade aplikovanej právnej úpravy. Žalobca je podnikateľ'ským subjektom, ktorý sa špecializuje na povrchové úpravy rôznych kovov. Z napádaných rozhodnutí však nie je vôbec zrejmé, kde obidva subjekty pri vydávaní rozhodnutí našli vecný súvis

s vysielaním a retransmisiiou. Ak správny orgán aplikuje konkrétny právny predpis, je povinný zdôvodniť, prečo konkrétny predpis aplikuje. V napádaných rozhodnutiach však už iba obidvaja konštatujú, že sa jedná o sponzorstvo, resp., že služby neboli poskytnuté, ale ich poskytnutie strany iba predstierali. Žalovaný a správca dane aplikovaním uvedeného právneho predpisu podľa žalobcu vec nesprávne právne posúdili

a rozhodnutia zaťažili nepreskúmateľnosťou, nezrozumiteľnosťou. Podľa žalobcu skutočnosť, že na reklamu sa používajú športové podujatia resp. šport ako taký, nemôžu znamenať, že takýto výdavok je z hľadiska daňových výdavkov považovaný vždy za predstieraný alebo nezákonne uplatnený. Reklamné

služby a príjmy z reklamy v športe sú významným zdrojom príjmov pre podporu športu, a tak sa dialo aj v tomto prípade. Podľa žalobcu nemožno automaticky túto formu reklamy spochybňovať ako daňový náklad, resp. v tomto prípade ako daňový náklad žalobcu. Platné právo neobsahuje žiadne obmedzenia, ktoré by striktno určovali, aký typ reklamy si môže daňový subjekt objednať, a to platí tým pádom aj na reklamné služby v tomto prípade. Nie je v právomoci správca dane, aby určoval daňovému subjektu, či si má reklamu zvoliť v oblasti športu, kultúry alebo kdekoľvek inde.

5. Žalobca využil na reklamné služby obchodnú spoločnosť EVERY PLUS, s.r.o., so sídlom Rovinka 1340, 900 41 Rovinka, IČO: 46 916 601 (ďalej len „EVERY PLUS, s.r.o.“) a za zaplatenú odplatu získal preukázateľne viacero foriem reklamy podľa dohody, okrem iného aj umiestnenie loga v športovej hale, reklamu na plagátoch, umiestnenie loga v časopise a na banneri na internete a iné. Skutočnosť, že logo žalobcu bolo raz umiestnené v športovej hale a už ho nebolo potrebné viac inštalovať neznemá, ako uviedol správca dane, že vlastne už žiadne náklady nevznikli. Táto forma reklamy si vyžaduje jeden zásadný náklad, a to, aby sa v tejto športovej hale konali športové a kultúrne podujatia, aby ju navštevovali diváci, a to určite nemožno považovať za niečo automatické a hlavne bez „reálneho plnenia“. Ak by bola táto hala dlhodobo zavretá a nepoužívaná a za takýto typ reklamy by si žalobca platil, bolo by možné uvažovať o tom, že sa jedná o pochybne vynaložené prostriedky na reklamu. Žalobca za túto službu zaplatil a bolo na spoločnosti EVERY PLUS, s.r.o., aby zabezpečila to, že túto reklamu bude vidieť čo najviac ľudí a v športovej hale sa tak aj dialo. Podľa žalobcu nie je vôbec v právomoci správca dane, aby spôsobom uvedeným v prvostupňovom a druhostupňovom rozhodnutí posudzoval dôvody a súkromné motivácie, ktoré viedli žalobcu k tomu, aby si zvolil určitý typ reklamy. Ak obľubuje niekto určitý šport, navštevuje ho a je to pre neho určitá forma spoločenského vyžitia, prirodzene potom môže považovať umiestnenie svojej reklamy v športovej hale za správny taktický krok, ktorým aj pred svojimi obchodnými partnermi, s ktorými sa stretá na týchto športových podujatiach, získava určitý kredit, ktorý má pre neho a jeho spoločnosť svoj ekonomický význam. Správca dane nemôže degradovať reklamu iba na prezentovanie mlieka a pečiva v papierovom reklamnom letáku predajne potravín, pretože iba takáto reklama by spĺňala kvalifikačné predpoklady uvedené v prvostupňovom a druhostupňovom rozhodnutí. Žalobca mal ďalej za to, že nemôže byť na ujmu ani žalobcovi ani spoločnosti EVERY PLUS, s.r.o., ak táto spoločnosť svoje kontakty využije na to, aby poskytovala reklamné služby aj takou formou, že na to využíva spoluprácu s konkrétnym športovým klubom. Nemožno za touto súvislosťou automaticky hľadať nezákonný postup. Žalobca sa venuje vysoko špecializovanej činnosti a rovnako ním vhodne cielená reklama má pre neho svoj ekonomický význam. Skutočnosť, že si zvolil jemu blízky šport však neznemá, že je táto reklama nezmyselná alebo je za tým potrebné hľadať čokoľvek iné, že tým získal akúkoľvek neoprávnenú daňovú výhodu, resp. že sa jednalo iba o predstierané služby. Správca dane musí reflektovať na realitu podnikateľského prostredia a vývoj v oblasti reklamy a najmä na skutočnosť, že je na rozhodnutí daňového subjektu, aký typ reklamy si zvolí. Žalovaný a správca dane bez existencie relevantných dôvodov a najmä dôkazov žalobcu kriminalizujú. Použitie takejto závažnej právnej kvalifikácie musí byť adekvátne podložené dokazovaním, čo sa v tomto prípade nestalo.

6. Žalobca poukázal na to, že v roku 2014 mal tržby celkom 1.836.729,00 eur, následne v roku 2015 vo výške 2.207.764,00 eur a v roku 2020 už boli v rozsahu 4.304.495,00 eur. Jedná sa teda o prosperujúcu a neustále rastúcu spoločnosť. Jedným z dôvodov je aj skutočnosť, že žalobca vždy zvolil správnu a adekvátnu formu reklamy. Ak by údaj za tržby v roku 2016 rozdelili pomerne za jeden mesiac, na posudzované obdobie február 2016, (pozn. súdu: posudzovaným obdobím v danej veci je apríl 2016), tak by naň pripadali tržby vo veľkosti 188.160,83 eur. Reklamné služby a ich primeranosť je potrebné posudzovať aj z tohto hľadiska. Žalobcom vynaložená suma na reklamné služby je úplne adekvátna k rozsahu jeho činnosti. Je tu na mieste otázka, prečo sa žalovaný a správca dane vôbec nezaoberali primeranosťou reklamy z pohľadu hospodárskych výsledkov. Žalobca mal za to, že reklamné služby sú úplne adekvátne k činnosti žalobcu, nepredstavujú žiaden neobvyklý výdavok, ktorý by nekorešpondoval s výškou jeho tržieb. Žalobca poukázal na to, že donedávna nebolo akceptovateľné na Slovensku ako daňový výdavok konzumné za obchodné rokovanie prebiehajúce v reštaurácii v cene niekoľko stoviek euro, naopak v akejkoľvek krajine s dlhodobo fungujúcou trhovou ekonomikou nebola o oprávnenosti takého výdavku ani len diskusia a ani v prípade, ak sa náklad vyšplhal na tisíce eur.

7. Žalobca rozporoval závery žalovaného a správcu dane, že úhradou za reklamné služby žalobca získal neoprávnenú daňovú výhodu. Žalobca za reklamné služby zaplatil, a teda uhradil okrem ceny aj 4.000,00 DPH a tie si riadne uplatnil ako daň na vstupe. Nie je teda zrejmé, kde získal neoprávnenú výhodu. Ak by za tieto služby žalobca nezaplatil, mohli by sa pokračovať v dokazovaní, či doloženie takejto faktúry do účtovnej evidencie žalobcu nemalo iba formálne znížiť daňový základ pre daň z pridanej hodnoty. Ak však došlo k úhrade a žalovaný a účastník konania nepreukázali opak, ich úvahy sú v rozpore s vykonaným dokazovaním a nesprávne aplikovali platné právo. Dokonca aj spoločnosť EVERY PLUS, s.r.o. si tento príjem riadne uviedla v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty. Ďalej žalobca namietal záver, že reklamné služby boli predstierané, nakoľko takáto skutočnosť nikdy nebola zo strany žalovaného ani účastníka konania dostatočne preukázaná. Dokumentácia, účtovné doklady, štatistiky a doklady o úhrade boli žalobcom správcovi dane predložené. Ak žalovaný alebo správca dane disponovali akýmkoľvek dôkazom, ktorý by toto ich tvrdenie/pochybnosť preukazoval, mali tak urobiť, nestalo sa tak však. Žalobca uviedol, že si úplne obvyklým spôsobom objednal reklamné služby, do svojej účtovnej evidencie uložil doklady vzťahujúce sa k nim a na výzvu ich riadne predložil. V rámci výsluchov konateľa žalobcu ako aj konateľa spoločnosti EVERY PLUS, s.r.o. boli reklamné služby v dostatočnej miere zdokumentované a objasnené. Konateľ so správcom dane spolupracoval a na všetky predložené otázky odpovedal. Reklamné služby bolo poskytnuté viacerými formami, pričom tieto formy boli dostatočne rovnako preukázané. Záverom žalobca uviedol, že meritórne rozhodnutia nevychádzajú z riadne vykonaného dokazovania a ani z jasne aplikovaného platného práva. V týchto rozhodnutiach sú naznačené určité pochybnosti ohľadne reklamných služieb, čiastočne citovaná určitá právna úprava, avšak tieto vôbec priamo nekorešponujú so závažnými závermi, ktoré sa následne rozhodli žalovaný a správca dane vo svojich rozhodnutiach ohľadne nich urobiť. Správny orgán môže v rámci svojej právomoci vydávať iba rozhodnutia, ktoré sú podložené presvedčivými dôkazmi a iba v prípade, ak je skutkový stav nepochybné zdokumentovaný, a to bez akejkoľvek pochybnosti.

8. Žalovaný sa k správnej žalobe žalobcu písomne vyjadril a navrhol, aby súd žalobu zamietol ako nedôvodnú, pričom uviedol, že v danom prípade on, ako aj správca dane, posudzovali oprávnenosť žalobcom uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných dodávateľských faktúr v zmysle ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Žalovaný, ani správca dane, neposudzovali v danom prípade „oprávnenosť“ uplatnenia daňových výdavkov

v zmysle zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov tak, ako to žalobca uvádza v podanej žalobe. K ostatným žalobným námietkam, týkajúcim sa dodávateľskej spoločnosti RALLY Kraft s. r. o., žalovaný uviedol, že dôvodom nepriznania žalobcom uplatneného práva na odpočítanie dane zo sporných dodávateľských faktúr od spoločnosti RALLY Kraft s. r. o. je porušenie zákona o DPH, konkrétne porušenie ustanovenia § 49 v nadväznosti na § 51 žalobcom, nakoľko dokazovanie vykonané správcom dane nepreukázalo, že došlo k dodaniu, resp. uskutočneniu zdanieľných obchodov dodávateľom RALLY Kraft s. r. o. tak, ako je uvedené na sporných faktúrach - správcovi dane nebolo vierohodne preukázané reálne dodanie služieb deklarovaných spornými faktúrami dodávateľa. Žalobca deklaroval dodanie služieb (kooperačné práce na linke, zabezpečenie prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov) spoločnosťou RALLY Kraft s. r. o., z vykonaného dokazovania správcu dane, najmä zo svedeckých výpovedí I. K. (bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti) a P. O. (bývalý konateľ údajných subdodávateľských spoločností) a z vyjadrenia konateľa žalobcu, však nevyplývali skutočnosti, ktoré by žalobcom deklarované dodania služieb potvrdzovali, práve naopak, závery vyplývajúce z týchto vyjadrení podporili relevantné pochybnosti správcu dane.

9. Žalovaný konštatoval, že I. K. vo svojej svedeckej výpovedi síce potvrdil obchodnú spoluprácu so žalobcom v zmysle sporných faktúr, avšak nevedel uviesť žiadne podrobnosti týkajúce sa sporných zdanieľných obchodov - odvolával sa na ich vyšpecifikovanie a uvedenie v objednávkach a v zmluve uzatvorenej so žalobcom, ktoré však nepredložil ani on, ani samotný žalobca; I. K. sa odvolával na P. O. a jeho spoločnosť, avšak nevedel ani konkretizovať spoločnosť, ktorá mala služby fakturované žalobcovi realizovať. Taktiež P. O. síce potvrdil obchodnú spoluprácu a dodanie služieb spoločnosti RALLY Kraft s. r. o., avšak nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy, preukazujúce jeho tvrdenia; P. O. nevedel uviesť, kto konkrétne predmetné služby mal realizovať, navyše rozporne s dokladmi predloženými žalobcom

a s tvrdeniami I. K. uviedol, že obchodná spolupráca so spoločnosťou RALLY Kraft s. r. o. bola v podstate obdobná ako so spoločnosťou Active-Car s. r. o., A. (ďalej len „Q.“), ktorej mali jeho spoločnosti, okrem dodávok tovaru, tiež zabezpečovať reklamné predmety. Predmetom fakturácie spoločnosti RALLY Kraft s. r. o. žalobcovi boli však kooperačné práce na linke a zabezpečenie prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov. Z dokazovania správca dane vyplynulo, že žalobca jednoznačne neunesol svoje dôkazné bremeno, keď okrem sporných dodávateľských faktúr nepredložil správcovi dane žiadne ďalšie doklady a dôkazy, ktoré by preukazovali ním tvrdené a deklarované skutočnosti - konateľ žalobcu uviedol, že nevie predložiť ďalšie doklady a podklady k sporným faktúram, nakoľko tieto boli k dispozícii v danom momente (kooperačné práce), „doklady odopínajú od faktúr a potom sa skartujú“ (prepravné služby).

10. Žalovaný poukázal na ďalšie vyjadrenia konateľa žalobcu, týkajúce sa zdaniteľných obchodov so spoločnosťou RALLY Kraft s. r. o., a to že konateľ žalobcu nepoznal konateľa spoločnosti RALLY Kraft s. r. o., nevedel kto to je a nepamätal si, kto jednal za spoločnosť RALLY Kraft s. r. o. ohľadom dodania kooperačných prác a prepravných služieb v zmysle sporných faktúr. Nevedel ani z akého dôvodu si na zabezpečenie predmetných služieb vybrali práve uvedenú dodávateľskú spoločnosť a nevedel odpovedať ako si túto spoločnosť preverovali. Konateľ žalobcu len vo všeobecnosti uviedol, že predmetom fakturácie v zmysle sporných faktúr boli kooperačné práce vykonávané na dieloch a rozvoz tovaru. Nevedel uviesť, či služby v zmysle sporných faktúr realizovala priamo dodávateľská spoločnosť RALLY Kraft s. r. o. alebo boli dodané treťou osobou v subdodávke, a to aj napriek skutočnosti, že kooperačné práce mali byť vykonávané v priestoroch žalobcu a na jeho zariadení. Žalovaný poukázal na to, že správca dane nepriznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane zo sporných faktúr vystavených spoločnosťou RALLY Kraft s. r. o. z dôvodu porušenia hmotnoprávneho zákona o DPH, nie z dôvodu aplikácie judikatúry Súdneho dvora EÚ. Konštatovanie správca dane o možnej vedomosti žalobcu o nespoľahlivosti dodávateľa RALLY Kraft s. r. o. je len „dokreslením“ celkového obrazu posudzovanej transakcie a navyše vyplýva z vyjadrenia samotného konateľa žalobcu, že nepoznal konateľa spoločnosti RALLY Kraft s. r. o., nevedel kto to je a nepamätal si, kto jednal za spoločnosť RALLY Kraft s. r. o. ohľadom dodania kooperačných prác a prepravných služieb v zmysle sporných faktúr.

11. V súvislosti s tvrdením žalobcu, že správca dane „nevzal“ do úvahy výpoveď I. K. a výpoveď G. A. považoval za hodnovernú a „oprel o ňu svoje rozhodnutie“ žalovaný uviedol, že správca dane sa zaoberal svedeckou výpoveďou I. K., túto vyhodnotil a rozhodne „neoprel“ svoje rozhodnutie o výpoveď G. A., ale za základ vydaného rozhodnutia vzal všetky skutočnosti zistené vykonaným dokazovaním. K ďalším žalobným námietkam, týkajúcim sa dodávateľskej spoločnosti EVERY PLUS, s.r.o., žalovaný uviedol, že dôvodom nepriznania žalobcom uplatneného práva na odpočítanie dane zo spornej dodávateľskej faktúry od spoločnosti EVERY PLUS, s.r.o. je zistenie správca dane, že v posudzovanom prípade neboli žalobcovi dodané reklamné služby, ale v skutočnosti sa jednalo o sponzorský príspevok na podporu hádzanárov HC SPORTA Hlohovec. Uvedený záver správca dane vyplynul z ním vykonaného rozsiahleho dokazovania (uvedeného v odôvodnení jeho rozhodnutia) a jednoznačne nie na základe skutočnosti, že „sa jednalo o reklamné služby v športovej hale, resp. na plagátoch športového klubu,“ ako to v podanej žalobe tvrdí žalobca.

12. Žalobca v písomnej replike k vyjadreniu žalovaného uviedol, že je bežnou praxou postup správca dane, ktorý už len pri pochybnosti o skutočnostiach súvisiacich s konkrétnym zdaniteľným plnením rozhodne, ako je uvedené v prvostupňovom a napadnutom rozhodnutí. Napriek tomu, že je takáto prax bežná, nie je v súlade s platným právom. Žalovaný nikdy ani len okrajovo nespomenul, do akej miery by malo dokazovanie pokračovať, kam by malo dospieť, aby považoval reklamné služby za bezproblémové. Žalovaný na základe viacerých pochybností nezávislých od žalobcu zistené okolnosti bez uvedenia jasného dôvodu svojvoľne spojil a následne vydal nezrozumiteľné a nepreskúmateľné rozhodnutie. Žalobca poukázal na odôvodnenie prvého zrušujúceho rozhodnutia žalovaného a tiež na rozhodovanie žalovaného v iných zdaňovacích obdobiach. Žalobca mal za to, že dokazovanie nebolo vedené zákonným spôsobom a žalovaný nesprávne poskladal vlastné pochybnosti bez opory v zistenom skutkovom stave do nepreskúmateľného rozhodnutia. Žalobca namietal nesprávne vyhodnotenie výpovedí svedkov a konateľa žalobcu.

13. Žalovaný sa písomne duplikou vyjadril k vyjadreniu (replike) žalobcu, pričom zotrval na skutočnostiach a záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí ako aj vo svojom vyjadrení k žalobe.

14. Krajský súd v Trenčíne ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutie a postup žalovaného ako aj správcu dane v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnej žalobe, vychádzajúc zo skutkového stavu v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia a viazaný rozsahom a žalobnými dôvodmi. Po zistení, že žaloba bola podaná riadne zastúpenou oprávnenou osobou, v zákonnej lehote a proti rozhodnutiu, ktoré je spôsobilým predmetom súdneho prieskumu v rámci správneho súdnictva, vec prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 107 ods. 2 SSP) verejne vyhláseným rozsudkom. Po oboznámení sa so žalobou, s vyjadrením žalobcu ako aj s vyjadreniami žalovaného a s pripojeným administratívnym spisom predloženým žalovaným dospel k záveru, že správnej žalobe nie je možné priznať úspech.

15. Predmetom súdneho prieskumu je preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101305691/2021 zo dňa 22.07.2021, ktorým bolo podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdené rozhodnutie správcu dane č. 106683/2021 zo dňa 11.03.2021, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku rozdiel dane v sume 6.420,00 eur na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2016 z dôvodu porušenia § 19 a § 49 ods. 1 a ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH neoprávneným odpočítaním DPH z dodávateľských faktúr od dodávateľov RALLY Kraft s. r. o. a EVERY PLUS, s.r.o.

16. Z administratívneho spisu správny súd pre potreby súdneho prieskumu zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január 2016 až december 2016, zameranú na dodržiavanie zákona o DPH. Daňová kontrola začala dňa 29.11.2017. Rozhodnutím č. 101864869/2018 zo dňa 21.09.2018 správca dane daňovú kontrolu prerušil. V daňovej kontrole pokračoval po odpadnutí prekážky dňa 09.01.2019. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 100532659/2019 zo dňa 28.02.2019, ktorý doručil žalobcovi a vyzval ho na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole.

17. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil nárok na odpočítanie DPH v celkovej výške 2.420,00 eur od spoločnosti RALLY Kraft s. r. o. (spoločnosť od 20.11.2020 vymazaná ex offa z obchodného registra) za kooperačné práce z dodávateľskej faktúry č. XXXXXXXXXX zo dňa XX.XX.XXXX v hodnote spolu XX.XXX,XX eur (z toho základ dane vo výške X.XXX,XX eur a XX% DPH vo výške X.XXX,XX eur) a za zabezpečenie prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov z dodávateľskej faktúry č. XXXXXXXXXX zo dňa 29.04.2016 v hodnote spolu 3.708,00 eur (z toho základ dane vo výške 3.090,00 eur a 20% DPH vo výške 618,00 eur).

18. Správca dane zaslal na sídlo spoločnosti RALLY Kraft s. r. o. výzvu na predloženie účtovných a daňových dokladov, ktorá sa však vrátila späť s označením „zásielka neprevzatá v odbernej lehote.“ Novým konateľom uvedenej spoločnosti sa od 19.08.2016 stal G. A. A. v M..

19. Z odpovede na žiadosť o informácie zo dňa 08.02.2018 vyplynulo zistenie, že G. A. nie je ani riaditeľom a ani konateľom spoločnosti RALLY Kraft s. r. o. Jeho mobilný telefón spolu s občianskym preukazom mu boli v roku 2015 odcudzené, čo vyplýva z predloženého protokolu o odcudzení, pričom svedok sa preukázal novým občianskym preukazom. Nikdy nemal kontakt na spoločnosť RALLY Kraft s. r. o., nemal žiadne informácie o jej obchodnej činnosti, transakciách, účtovníctve, predstaviteľoch, sídle, majetku spoločnosti a ani o jej obchodných partneroch, daňových priznaniach. Svedok nedisponoval žiadnymi dokumentami spoločnosti RALLY Kraft s. r. o. a nikdy nebol v kontrolovanom zdaňovacom období na území Slovenska a nikdy o spoločnosti RALLY Kraft s. r. o. nepočul.

20. Z výpovede I. K. (konateľa spoločnosti RALLY Kraft s. r. o. v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov) uskutočnenej dňa 04.02.2019 vyplýva, že svedok sprostredkoval pre žalobcu v období január až apríl 2016 kooperačné práce pre stroje a zariadenia a prepravné práce a služby v oblasti reklamy prostredníctvom subdodávateľských spoločností MACANO s.r.o., so sídlom Grösslingova 4, 811 09 Bratislava, IČO: 46 616 161 (ďalej len „MACANO s.r.o.“) alebo MACANO MEDIA s.r.o., so sídlom Betliarska 12, 851 07 Bratislava, IČO: 46 617 272 (ďalej len „MACANO MEDIA s.r.o.“), ktorých konateľom bol v tom čase P. Petrov.

21. Z výpovede P. Petrova zo dňa 02.04.2019 vyplýva, že bol konateľom v spoločnosti MACANO s.r.o. do septembra 2016 a že v čase od 17.10.2014 do 07.10.2016 bol konateľom v spoločnosti MACANO MEDIA PLUS s. r. o., so sídlom Gorkého 3, 811 01 Bratislava, IČO: 46 330 747 (ďalej len „MACANO MEDIA PLUS s. r. o.“). Uvedené spoločnosti boli dodávateľmi pre spoločnosti RALLY Kraft s. r. o. a Active-Car s. r. o. Predmetom spolupráce so spoločnosťou Active-Car s. r. o. boli okrem iného dodávky reklamných predmetov, tlač sa robila prevádzke spoločnosti FaxCopy a.s., so sídlom Domkárska 15, 821 05 Bratislava, IČO: 35 729 040 a podľa potrieb sa nakupoval tovar aj u iných dodávateľov, ktorých názvy si svedok s odstupom času nepamätal. Všetko mal zabezpečovať svedok sám ako manager spoločnosti. Predmetom spolupráce so spoločnosťou RALLY Kraft s. r. o. bola v podstate obdobná činnosť ako so spoločnosťou Active-Car s. r. o. Svedok sa s odstupom času presnejšie vyjadriť nevedel, všetky činnosti pre uvedené spoločnosti boli zabezpečované subdodávateľsky prostredníctvom právnických a fyzických osôb, pričom presne nevedel uviesť názvy týchto spoločností. Správca dane v tejto súvislosti konštatoval rozpor vo výpovedi P. O., nakoľko spoločnosť Active-Car s. r. o. sa zaoberala podľa predložených faktúr dodávkou a výrobou reklamných predmetov a spoločnosť RALLY Kraft s. r. o. sa zaoberala kooperačnými prácami a zabezpečením prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov.

22. Z kontrolného výkazu a daňového priznania na DPH podaného zo strany spoločnosti RALLY Kraft s. r. o. za zdaňovacie obdobie apríl 2016 vyplýva, že uvedená spoločnosť vykázala vysoké obraty, ktorých výsledkom bola nízka daňová povinnosť voči štátu, pričom subdodávateľské spoločnosti MACANO s.r.o. a MACANO MEDIA s.r.o. neboli uvedené v kontrolných výkazoch ako dodávatelia. Z verejne dostupných zdrojov bolo taktiež zistené, že dodávateľ RALLY Kraft s. r. o. vykázal v roku 2012 stratu vo výške 1.793,00 eur, v roku 2013 stratu vo výške 4.159,00 eur, v roku 2014 stratu vo výške 960,00 eur a v roku 2015 zisk vo výške 363,00 eur. Zároveň spoločnosť vykázala záporné vlastné imanie za rok 2012 vo výške 6.791,00 eur a za rok 2015 vo výške 11.547,00 eur. Rovnako bolo zistené, že v roku 2015 tržby z predaja vlastných výrobkov a služieb spoločnosti RALLY Kraft s. r. o. narástli na 7.072.505,00 eur. Uvedené nastalo v čase keď bol konateľom I. K., pričom v roku 2014 mala spoločnosť nulové tržby. Spoločnosť v roku 2014 vykázala majetok vo výške 36,00 eur, ktorý v roku 2015 bol zvýšený na 2.890.912,00 eur a bol tvorený najmä pohľadávkami z obchodného styku.

23. Z odpovede na žiadosť o informácie č. XXXXXXX/XXXX. vyplýva, že B. (konateľ spoločnosti MACANO MEDIA s.r.o.) uviedol, že v období 12/2014 mu neznáma osoba ponúkla prácu na Slovensku, pracoval dva dni na stavbe ako nekvalifikovaný robotník. Jeho zamestnávateľ mu povedal, že musí podpísať nejaké doklady, aby bol registrovaný zamestnanec. Tieto doklady boli v slovenčine a nebol tam maďarský preklad. Podpísal ich. Spoločnosť MACANO MEDIA s.r.o. nepozná a nikdy o nej nepočul. Neprijal žiadne doklady spoločnosti, nebol v kontakte so spoločnosťou a nevie nič o jej aktivitách.

24. Správca dane v rámci vyubovacieho konania opakovane predvolal ako svedka I. K. (bývalého konateľa spoločnosti RALLY Kraft s. r. o.), ktorý dňa 14.08.2019 predvolanie prevzal, avšak na ústne pojednávanie sa nedostavil.

25. Správca dane dňa 10.09.2019 s konateľom žalobcu T. P. spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní. K obchodnej spolupráci s dodávateľom RALLY Kraft s. r. o. svedok uviedol, že začala pravdepodobne na burze kooperácii. Zároveň sa však vyjadril, že konateľa spoločnosti RALLY Kraft s. r. o. nepozná. Svedok si nepamätal, kto jednal za spoločnosť RALLY Kraft s. r. o. a ani kto za žalobcu ohľadne kooperačných prác a prepravných služieb. Nepamätal si ani to, kde prebiehali jednaná a kde sa dohadovali obchody. Nevedel či bola podpísaná zmluva o spolupráci so spoločnosťou RALLY Kraft s. r. o. Ohľadne preverovaných faktúr od spoločnosti RALLY Kraft s. r. o. uviedol, že sa jednalo o kooperačné práce, ktoré sa robili na dieloch u žalobcu. K požiadavke správcu dane na predloženie ďalších dokladov k sporným faktúram sa svedok vyjadril tak, že na to nemajú fyzické sily a že podklady pre fakturáciu boli v danom momente. Svedok nevedel uviesť, kto zabezpečoval realizáciu fakturovaných služieb a ani to, či predmetné služby realizovala priamo spoločnosť RALLY Kraft s. r. o. alebo boli realizované treťou osobou v subdodávke. Svedok sa bližšie nezaujímal, či mala spoločnosť RALLY Kraft s. r. o. v preverovanom zdaňovacom období nejakých zamestnancov, stačilo mu, že práce boli vykonané. V prípade prepravných služieb sa malo jednať o rozvoz tovaru. V súvislosti s dokladmi (objednávku, prepravný list, zmluvu) k preprave uviedol, že ich nemá k dispozícii, nakoľko ich odpínajú a potom skartujú. Nevedel sa vyjadriť, či kooperačné práce a prepravné služby fakturované spoločnosťou RALLY Kraft s. r. o. boli zabezpečované subdodávateľsky prostredníctvom spoločností MACANO s.r.o.

a MACANO MEDIA PLUS s. r. o. Zároveň sa vyjadril, že konateľ a uvedených spoločností P. O. nepozná.

26. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období zároveň uplatnil nárok na odpočítanie DPH v celkovej výške 4.000,00 eur aj od spoločnosti EVERY PLUS, s.r.o. za reklamné služby z dodávateľskej faktúry č. XXXXXXXX zo dňa 30.04.2016 v hodnote spolu 24.000,00 eur (z toho základ dane vo výške 20.000,00 eur a 20% DPH vo výške 4.000,00 eur. Spoločnosť EVERY PLUS, s.r.o. zanikla v dôsledku zlúčenia ku dňu 05.10.2016 s právnym nástupníctvom spoločnosti REDbird s. r. o., so sídlom Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava, IČO: 35 835 389 (od 23.02.2022 v konkurze - pozn. súdu) (ďalej len „REDbird s. r. o.“), ktorej konateľom je M. O. s bydliskom v P.. Správca dane zaslal na adresu sídla spoločnosti REDbird

s. r. o. výzvu na predloženie účtovných a daňových dokladov, avšak výzva sa vrátila s poznámkou „adresát neznámy.“ V čase uskutočnenia zdaniateľných obchodov bol konateľom spoločnosti EVERY PLUS, s.r.o. O. K., ktorého správca predvolal, avšak zásielka sa vrátila s poznámkou „adresát zomrel.“ Z daňového priznania podaného za zdaňovacie obdobie apríl 2016 zo strany spoločnosti EVERY PLUS, s.r.o. vyplýva, že spoločnosť vykázala vysoké obraty, ktorých výsledkom bola nízka daňová povinnosť voči štátu.

27. Žalobca v priebehu daňovej kontroly predložil Zmluvu o spolupráci v reklamnej oblasti zo dňa 22.01.2016, ktorú ako objednávateľ uzavrel so spoločnosťou EVERY PLUS, s.r.o. ako poskytovateľom, pričom predmetom zmluvy mali byť reklamné služby určené na reklamné plnenie, podporu a prezentáciu žalobcu v termíne od 22.01.2016 do 30.06.2016 v pozícii hlavného reklamného partnera hádzanárov HC SPORTA Hlohovec. Ako dôkaz žalobca predložil monitoring od 21.01.2016 do 31.07.2016, súčasťou ktorého boli fotografie mantinelov, panelov, plagátov a fotografiu banneru uvedeného na [www.sporta.sk](http://www.sporta.sk) <<http://www.sporta.sk>>. Okrem uvedených bol súčasťou poskytnutých služieb aj mediálny TV spot/ sponzorský odkaz. Zo samotného obsahu zmluvy vyplýva, že na nosičoch malo byť umiestnené len logo žalobcu, ktorý vystupoval ako partner I. Na plagátoch, bulletinoch, vo Fraštických novinách a na portáli [www.sporta.sk](http://www.sporta.sk) <<http://www.sporta.sk>> bol prezentovaný hádzanársky klub, výsledky ich zápasov, umiestnenie v tabuľke, informácie o mieste a čase konania nasledujúceho zápasu, pričom logo žalobcu bolo umiestnené medzi názvami ďalších partnerov. Predmetné nosiče nepropagovali žalobcu a jeho ekonomickú činnosť, ale prezentovali samotný športový tím. Žalobca vystupoval len ako partner a nosiče obsahovali len informáciu, že žalobca spolu s ďalšími daňovými subjektami podporujú hádzanárov. Aj zo samotnej zmluvy vyplýva, že dodávateľ EVERY PLUS, s.r.o. mal nasadiť v športovom TV kanáli TV spot/sponzorský odkaz. Zmluvne dohodnutá cena vo výške 120.000,00 eur + 20% DPH (20.000,00 eur/ mesiac

+ 20% DPH) nasvedčuje skutočnosti, že sa jednalo o pravidelné finančné príspevky žalobcu pre hádzanárov, pričom cena umiestnenia loga nezodpovedala reálnemu plneniu, nakoľko v zmysle zmluvy mal dodávateľ zabezpečovať výrobu jednotlivých nosičov (mantinel, panel, banner) a na nich umiestniť logo žalobcu.

28. Z výpovede konateľa žalobcu T.. P. zo dňa 10.09.2019 vyplýva, že spolupráca so spoločnosťou EVERY PLUS, s.r.o. bola pokračovaním spolupráce so spoločnosťou MAYNET, s.r.o., so sídlom Nám. SNP 3, 917 01 Trnava, IČO: 36 250 414 (ďalej len „MAYNET, s.r.o.“). Išlo o identické faktúry aj o identickú zmluvu ako od spoločnosti MAYNET, s.r.o. s rovnakým predmetom plnenia, pričom spolupráca prebiehala do konca roka 2015. Svedok rokoval ohľadom spolupráce so spoločnosťou EVERY PLUS, s.r.o. rokoval s M. K. - vtedajším konateľom spoločnosti a bývalým konateľom spoločnosti MAYNET, s.r.o. O. K. svedok nepoznal, čo je v rozpore so zistením, že zmluva o spolupráci v reklamnej oblasti zo dňa 22.01.2016 bola za spoločnosť EVERY PLUS, s.r.o. podpísaná práve O.. K. a za žalobcu T.. P..

29. Na základe uvedených skutočností správca dane rozhodnutím č. 102236149/2019 zo dňa 24.09.2019 vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku rozdiel dane v sume 6.420,00 eur na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2016 z faktúr od dodávateľa RALLY Kraft s. r. o. a z faktúry od dodávateľa EVERY PLUS, s.r.o. z dôvodu porušenia § 49 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Na základe žalobcom podaného odvolania žalovaný rozhodnutím č. 100207704/2020 zo dňa 20.01.2020 zrušil uvedené rozhodnutie správca dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

30. Správca dane v ďalšom konaní ohľadne preverovania tvrdení žalobcu vypočul na ústnom pojednávaní ako svedka dňa 09.12.2020 I. Bysterského (bývalého konateľa spoločnosti RALLY Kraft s. r. o.), ktorý potvrdil, že bol v čase od 14.04.2016 do 20.02.2017 konateľom spoločnosti RALLY Kraft s. r. o.

Ako konateľ vykonával všetko, dohadoval obchody, vystavoval faktúry, podpisoval zmluvy a objednávky. Jednal za spoločnosť sám. RALLY Kraft s. r. o. sa podľa jeho vyjadrenia zaoberala reklamnou a sprostredkovateľskou činnosťou a rôznymi kooperačnými prácami. K dôvodom prevodu obchodného podielu a predaja spoločnosti novému konateľovi maďarského občianstva W. A. sa svedok vyjadril, že v čase keď bol konateľom spoločnosti RALLY Kraft s. r. o., bol zároveň konateľom ďalších dvoch spoločností a nakoľko bol vyťažovaný, bol nútený túto spoločnosť odpredať, pretože nemal na ňu čas. Účtovníctvo spoločnosti si viedol svedok väčšinou sám ako konateľ. Výkazy mu podávala účtovníčka p. I. z O. K.. Na typ účtovného softwaru si už nepamätal. Zálohy z účtovníctva boli vyhotovené, ale odovzdal ich novému konateľovi. Účtovné doklady spoločnosti svedok už nemal k dispozícii, nakoľko ich odovzdal novému konateľovi spoločnosti. Svedok potvrdil obchodnú spoluprácu so žalobcom v roku 2016, ktorej predmetom bolo zabezpečenie prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov žalobcu a sprostredkovanie kooperačných prác. Svedok potvrdil vystavenie preverovaných faktúr, pričom faktúry vystavil a podpísal on osobne. Podľa jeho vyjadrenia, faktúry boli riadne zaúčtované v účtovníctve spoločnosti a bola z nich odvodená DPH, čo ale nevedel preukázať žiadnymi dokladmi. Za spoločnosť žalobcu jednal T. Z. P. a za spoločnosť RALLY Kraft s. r. o. jednal svedok ako konateľ. Jednania sa uskutočňovali v kancelárskych priestoroch v Bratislave. Spolupráca trvala dlhodobo. K obchodom bola vystavená objednávka aj zmluva, všetko bolo súčasťou dokumentov, ktoré svedok už nemá k dispozícii. Podľa vyjadrenia svedka, všetky práce boli vykonávané subdodávateľským spôsobom. Subdodávateľom bol O.. O., ktorý zastrešoval nejaké spoločnosti. Svedok si nepamätal presne, ktorá to bola spoločnosť, ale uviedol, že to bola pravdepodobne spoločnosť MACANO s.r.o. Svedok sa nevedel vyjadriť, kto konkrétne vykonával kooperačné práce. Svedok jednal len s O.. O., s ktorým uzavrel zmluvu a objednávku na konkrétne kooperačné práce. S T. P. si odkonzultoval, či bol s vykonanými prácami spokojný, ak bol spokojný, spolupráca pokračovala ďalej. Práce sa vykonávali v priestoroch žalobcu a vykonávali sa na jeho linkách. Svedok sa nevedel vyjadriť, či bol potrebný na výkon kooperačných prác nejaký materiál, ani kto zabezpečoval materiál potrebný na výkon týchto prác. Svedok sa vyjadril k stanoveniu ceny za kooperačné práce, v tom zmysle, že najskôr ho T. P. oslovil, že by potreboval určité práce pre linku. Svedok si preveril u svojich dodávateľov, či je schopný takéto služby zabezpečiť a následne vypracoval T.. O.. ponuku. Po odsúhlasení časového intervalu a sumy sa dohodli, podpísali zmluvu a uskutočnili obchod. K faktúram ohľadom zabezpečenia prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov, či svedok vie o aké výrobky sa jednalo, koho to boli výrobky a odkiaľ a kam bol zabezpečený rozvoz a distribúcia výrobkov, kde sa vykonávala nakládka a vykládka tovaru sa svedok vyjadril, že všetko bolo zakotvené v zmluve. Keďže nemal zmluvu k dispozícii, nevedel sa k podrobnostiam vyjadriť. Svedok sa vyjadril, že si neoveroval skutočnosť, či subdodávateľská spoločnosť, ktorá mu zabezpečovala služby, disponovala personálnym a materiálno-technickým vybavením na zabezpečenie fakturovaných služieb. Nemal dôvod si preverovať túto skutočnosť, nakoľko mal dôveru v O.. O..

31. Správca dane predvolal na výsluch O. - bývalého konateľa spoločnosti EVERY PLUS, s.r.o., zásielka sa však vrátila s poznámkou „neprevzatá v odbernej lehote“ a svedok sa na výsluch nedostavil. Správca dane predvolal na výsluch M.. O. - konateľa spoločnosti RED bird s.r.o., avšak zásielka sa vrátila s poznámkou „presťahovaný z adresy“ a svedok sa na výsluch nedostavil.

32. Správca dane v rámci preverovania tvrdení žalobcu získal informácie nahliadnutím do spisu žalobcu týkajúceho sa daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2015, z ktorého vyplýva, že správca dane uskutočnil dňa 10.03.2020 ústne pojednávanie so svedkom M.. K. - konateľom spoločnosti MAYNET, s.r.o. v čase od 09.03.2004 do 16.06.2017. Svedok potvrdil obchodnú spoluprácu so žalobcom v rokoch 2014 - 2016, vystavenie faktúr ako aj ich úhradu bankovým prevodom, pričom spolupráca v roku 2016 prebiehala prostredníctvom spoločnosti EVERY PLUS, s.r.o. Predmetom spolupráce bolo poskytovanie reklamných služieb žalobcovi, pričom konal s konateľom žalobcu. Svedok ďalej uviedol, že reklamné kampane boli vyšpecifikované v zmluve - jednalo sa o propagáciu a prezentáciu značky a loga žalobcu, pričom podľa vyjadrenia svedka produkty žalobcu propagované neboli. K samotnej realizácii zdaniteľného plnenia svedok uviedol, že zamestnanci spoločnosti MAYNET, s.r.o. riešili možnosti prezentácie a organizáciu podujatí; všetko ostatné (napr. grafický návrh, výroba bannerov, TV spotov) zabezpečovali externé/subdodávateľské spoločnosti, ktoré svedok nevedel uviesť. Svedok nekonkretizoval ani subdodávateľské spoločnosti,

ktoré zabezpečovali inzerciu vo Fraštických novinách, výrobu bulletinu, či vypracovanie TV spotu. Svedok ďalej uviedol, že aj v súčasnosti sa podieľa na fungovaní športového klubu HC SPORTA Hlohovec, ktorý združuje viacero športov, pričom každý šport má účet, na ktorý je uhrádzané členské alebo „sponzorské“ od obchodných partnerov, z týchto prostriedkov sa financuje chod športového klubu, pričom stále pribúdajú ďalšie športy. Ku kritériám stanovenia ceny za zdaniteľné plnenia pre žalobcu, a či bol vypracovaný cenník sa svedok vyjadril, že na marketingu určite boli cenníky, kde bolo rozdelené generálny, hlavný, reklamný partner a produktový partner. Niektorí partneri napr. poskytli len barter, napr. zabezpečili pitný režim a podobne. Vždy bol ale urobený určitý balík a dohoda s tým konkrétnym partnerom. Zároveň svedok podotkol, že každý jeden partner je vzácný, je to všetko na základe finančných možností obchodného partnera a dohody s ním. Vždy je to individuálna dohoda s každým reklamným partnerom. Mali viacero reklamných partnerov, finančné dohody sa robili vždy individuálne, nikdy to nebolo tak, že za určitú sumu dostane každý partner to isté. Cena nebola určená na základe nákladov.

33. Na základe uvedených skutočností správca dane rozhodol prvostupňovým rozhodnutím č. 106683/2021 zo dňa 11.03.2021, ktorým vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku rozdiel dane v sume 6.420,00 eur na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2016 z faktúr od dodávateľa RALLY Kraft s. r. o. a z faktúry od dodávateľa EVERY PLUS, s.r.o. z dôvodu porušenia § 49 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Na základe vykonaného dokazovania dospel správca dane k záveru, že nebola splnená jedna z hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane uvedená v § 49 ods. 2 zákona o DPH a zároveň nebola splnená ani podmienka v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH, nakoľko uvedeným dodávateľským spoločnostiam nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH, ale len z titulu uvedenia dane na faktúre v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH. V súvislosti s dodávateľom RALLY Kraft s. r. o. správca dane prijal záver, že sa mu nepodarilo preukázať kto skutočne dodal služby v zmysle faktúr od priameho dodávateľa RALLY Kraft s. r. o., keďže neboli dostupné účtovné doklady uvedeného dodávateľa a neboli predložené žiadne dôkazné prostriedky. Preto správca dane nemohol overiť reálne dodanie predmetných služieb a tým oprávnenosť nároku na odpočítanie dane u žalobcu. nemožnosť preverenia uskutočnenia predmetných plnení u dodávateľa v dôsledku prevodu obchodného podielu a výmene konateľa v tejto spoločnosti sťažila dôkaznú situáciu žalobcu a nie správcovi dane, ktorý spochybnil reálnosť deklarovaných plnení.

34. Správca dane v súvislosti s dodávateľom EVERY PLUS, s.r.o. prijal záver, že v posudzovanom prípade sa nejedná o poskytnutie reklamných služieb, ale o sponzoring, pričom žalobca v zdaňovacích obdobiach január až júl 2016 podporoval sponzorskými príspevkami športový tím HC SPORTA Hlohovec. Uvedenie značky, resp. loga a názvu žalobcu a teda odberateľa spoločnosti EVERY PLUS, s.r.o. na verejne dostupných internetových stránkach ako aj v bulletine „HC SPORTA Hlohovec“ sa javí ako prezentácia partnerov HC SPORTA Hlohovec, a teda takéto zverejnenie „značky“ nenapĺňa znaky reklamnej služby tak ako to definuje judikatúra súdneho dvora, nakoľko táto forma nepriniesla šírenie odkazu a informovanosť spotrebiteľa o existencii a vlastnostiach výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich dopyt. Predmetom dodania na sporných faktúrach od dodávateľa EVERY PLUS, s.r.o. pre žalobcu bol sponzoring, ktorý nie je predmetom DPH podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH. Správca dane mal za to, že žalobca finančne podporil mesačnými príspevkami vo výške 24.000,00 eur hádzanársky tím, ktorého výhradným marketingovým partnerom bol práve deklarovaný dodávateľ - spoločnosť EVERY PLUS, s.r.o. Ak na základe takto ponúknutých finančných prostriedkov bola vyhotovená faktúra, jej výška sa neodvíjala od reálne vynaložených nákladov a reálnej ceny za poskytnutú reklamu, ale od sumy, ktorá bola ponúknutá a dohodnutá. Prijatý záver správcu dane, že cena nezodpovedala reálnemu plneniu a v skutočnosti sa jednalo o sponzorský príspevok nasvedčuje aj skutočnosť, že cena bola stanovená v paušálnej čiastke bez ohľadu na počet zápasov, odvysielaných spotov alebo významnosti jednotlivých zápasov. V zmysle predloženej zmluvy sa dodávateľ EVERY PLUS, s.r.o. zaviazal vyrobiť mantinely, panely a umiestniť na nich logo žalobcu. Žalobca mal podľa zmluvy uhrádzať aj za výrobu jednotlivých nosičov, avšak z vystavených faktúr od spoločnosti EVERY PLUS, s.r.o. pre žalobcu nevyplýva, že by ako predmet fakturácie bol uvedený taký, ktorý by sa týkal jednotlivých reklamných nosičov. Napriek tomu žalobca naďalej uhrádzal rovnakú sumu za plnenie dodávateľovi, ktorému počas sezóny nevznikali žiadne náklady na výrobu a umiestnenie loga na týchto mantineloch a paneloch. Z uvedeného správca dane konštatoval, že žalobca vedel, že paušálna čiastka nezodpovedala reálnemu plneniu poskytnutému zo strany dodávateľa EVERY PLUS, s.r.o. a aj napriek tomu bol ochotný túto čiastku mesačne platiť.

35. Na základe podaného odvolania žalobcu, žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101305691/2021 zo dňa 22.07.2021 podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. V napadnutom rozhodnutí žalovaný uviedol stručne obsah odvolania žalobcu ako aj skutkový stav zistený správcou dane. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí konštatoval, že žalobca deklaroval dodanie služieb spoločnosťou RALLY Kraft s. r. o., podľa názoru žalovaného z vykonaného dokazovania správcu dane však nevyplývajú skutočnosti, ktoré by žalobcom deklarované dodania služieb potvrdzovali, práve naopak, závery vyplývajúce zo svedeckých výpovedí podporili relevantné pochybnosti správcu dane. T. K. vo svojej výpovedi síce potvrdil obchodnú spoluprácu so žalobcom v zmysle sporných faktúr, avšak nevedel uviesť žiadne podrobnosti týkajúce sa sporných zdanieľných obchodov, pričom sa odvolával na ich vyšpecifikovanie a uvedenie v objednávkach a v zmluve uzatvorenej so žalobcom, ktoré však nepredložil ani on a ani samotný žalobca. T. K. sa odvolával na P. O. a jeho spoločnosť, avšak nevedel ani konkretizovať spoločnosť, ktorá mala služby fakturované žalobcovi realizovať. O. O. taktiež síce potvrdil obchodnú spoluprácu a dodanie služieb spoločnosti RALLY Kraft s. r. o., avšak nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. O. O. ani nevedel uviesť, kto konkrétne predmetné služby mal realizovať, navyše v rozpore s dokladmi predloženými žalobcom a s tvrdeniami T. K. uviedol, že obchodná spolupráca so spoločnosťou RALLY Kraft s. r. o. bola v podstate obdobná ako so spoločnosťou Active-Car s. r. o., ktorej mali jeho spoločnosti dodávať tovar a tiež zabezpečovať reklamné predmety. Predmetom fakturácie spoločnosti RALLY Kraft s. r. o. žalobcovi boli však kooperačné práce na linke a zabezpečenie prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov. Na základe uvedeného mal žalovaný za to, že zistenia správcu dane o nepreukázaní dodania služieb spoločnosťou RALLY Kraft s. r. o., tak ako boli uvedené na faktúre, boli správne.

36. Žalovaný sa ohľadne dodania reklamných služieb dodávateľom EVERY PLUS, s.r.o. na základe spornej faktúry stotožnil s názorom správcu dane, že na základe ním zistených skutočností možno konštatovať, že v danej veci sa jednalo o poskytnutie sponzorských príspevkov na podporu hádzanárov HC SPORTA Hlohovec. Žalovaný okrem iného uviedol, že z hľadiska rozlíšenia medzi reklamou a sponzorským odkazom je dôležité posúdiť, či obsah konkrétneho posudzovaného zobrazenia či vyjadrenia zahŕňa údaje informatívneho charakteru, alebo už ide o údaje určené k podpore predaja, nákupu alebo prenájmu výrobkov alebo služieb. Dôležité sú prostriedky, ktoré v ňom boli použité a rovnako aj určité kvalitatívne hodnotenie konkrétneho produktu. V reklame je možné použiť subjektívne hodnotiace komentáre, vyzdvihovanie vlastností produktu, alebo rôznymi inými formami pozitívne reklamovaný produkt propagovať. V rámci sponzorského odkazu je možné propagovať nielen osobu sponzora, ale aj jeho tovary a iné aktivity, čo priamo vyplýva z ustanovenia § 38 ods. 1 zákona o vysielaní a retransmisii. Obsah sponzorského odkazu tak môže zahŕňať nielen právnickú, či fyzickú osobu, logo, obchodné meno, ochrannú známku identifikujúcu sponzora, ale aj ďalšie prvky, keďže ustanovenie § 38 citovaného zákona ich použitie nezakazuje. Obsahom sponzorského odkazu môžu byť aj výrobky či služby sponzora. Rovnako je možné pri propagácii týchto výrobkov či služieb použiť aj slogan, teda určité slovné spojenie, ktoré si priemerní spotrebitelia s prezentovaným výrobkom či službou spájajú a je pre výrobcu, výrobok či službu charakteristické. Je potrebné uviesť, že účelom sponzorského odkazu je propagácia sponzora, pričom dôraz sa kladie na informovanie o jeho existencii, vytváranie a udržanie dobrého mena sponzora, resp. jeho produktov, s cieľom dostať sa do povedomia recipientov, aby následne recipienta reklamou presvedčil o kúpe tovaru, služby a pod. A práve tento účel slúži ako základné odlišujúce kritérium medzi reklamou a sponzorským odkazom. V prípade, ak sa v sponzorskom odkaze vyskytnú typické reklamné prvky (podpora predaja, nákupu či nájmu tovaru, tak ako je to uvedené v § 32 ods. 1 citovaného zákona), je nevyhnutné takýto sponzorský odkaz považovať za reklamu s tým, že sa na neho vzťahujú všetky povinnosti a obmedzenia, ktoré platia pri reklame (§ 34 ods. 1, § 36 ods. 2 citovaného zákona). Účelom sponzorského odkazu je teda, na rozdiel od reklamy, propagácia názvu, obchodného mena, výrobku prípadne služby sponzora, s dôrazom na informovanie o jeho existencii a vytváranie dobrého mena firmy alebo výrobku/služby sponzora, nie s reklamným zámerom - podporou predaja tovarov/služieb. Sponzorovaním sponzor vytvára u recipientov povedomie ohľadne svojej firmy alebo výrobkov/služieb. V súvislosti s poukazom žalobcu na jeho logo, ktoré bolo zverejňované, žalovaný poukázal na záver správcu dane, že skutočnosť, že v logu žalobcu bol uvedený aj dodatok v tvare „povrchová úprava hliníka“ neznamená, že žalobcovi boli dodané reklamné služby a že uvedením dodatku v logu boli

naplnené znaky reklamy. Umiestnením loga žalobcu medzi množstvom obchodných názvov iných daňových subjektov bolo propagované len logo žalobcu s odkazom na jeho aktivitu (že sa spoločnosť zaoberá povrchovou úpravou hliníka). Neboli však vyzdvihované a prezentované ostatné vlastnosti jeho produktov/služieb. Žalovaný záverom napadnutého rozhodnutia uviedol, že správca dane v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia v súlade s ustanovením § 63 ods. 5 daňového poriadku uviedol všetky skutočnosti, ktoré boli podkladom napadnutého rozhodnutia, ako aj všetky svoje úvahy, ktoré ovplyvnili jeho hodnotenie zistených dôkazov, t. j. skutočnosti zistené počas daňovej kontroly, ako aj nasledujúcich vyrubovacích konaní. Na základe týchto skutočností a úvah následne prijal záver o nepriznaní žalobcom uplatneného odpočítania dane zo sporných faktúr z dôvodu porušenia § 49 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH.

37. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

38. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

39. 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

40. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

41. 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.

42. 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 alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

43. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje  
a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,  
b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,  
c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

44. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

45. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

46. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

47. Podľa § 45 ods. 2 písm. c), d), e) <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/>>daňového poriadku kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosti poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie

a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia a predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

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

49. Po preskúmaní správnej žaloby, vyjadrenia žalobcu a vyjadrení žalovaného ako aj administratívneho spisu senát správneho súdu dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom a za súladný so zákonom možno označiť aj procesný postup žalovaného ako aj správcu dane vedúci k vydaniu napadnutého a prvostupňového rozhodnutia. Je možné konštatovať, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle, efektívne, dostatočné a na účely predmetu daňového konania orientované dokazovanie, o čom svedčí obsah administratívneho spisu, pričom z vykonaného dokazovania vyvodil správne skutkové závery, keď svoje úvahy, vedúce ho k ustáleniu skutkového stavu, racionálne odôvodnil a takto zistený skutkový stav správne právne posúdil. Žalovaný následne preskúmal skutkový stav a postup správcu dane a v napadnutom rozhodnutí sa vysporiadal s podstatnými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu a zároveň napadnuté rozhodnutie náležite odôvodnil.

50. Správny súd na úvod uvádza, že v rámci rozhodnutia žalovaného a správcu dane bol dôvodom nepriznania odpočtu DPH z dodávateľskej faktúry od spoločnosti EVERY PLUS, s.r.o., skutočnosť, že nešlo o dodávku reklamných služieb, ktoré by slúžili na zabezpečenie a udržanie príjmov, ale išlo o sponzoring a pri dodávateľovi RALLY Kraft s. r. o., skutočnosť, že tieto služby subjekt uvedený na faktúre reálne nedodal a preto správny súd konštatuje, že rozhodnutie žalovaného a správcu dane ako aj žaloba sa dotýkali dvoch oblastí, a to posúdenia skutočného dodania tovaru (faktúry od spoločnosti RALLY Kraft s. r. o.) a posúdenia, či dodané služby boli reklamou, alebo sponzoringom (faktúra od spoločnosti EVERY PLUS, s.r.o.).

51. Správny súd má za to, že záver správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo spochybnené, že spoločnosť RALLY Kraft s. r. o. ako dodávateľ žalobcu uskutočnila pre žalobcu služby uvedené na sporných faktúrach, pričom žalobca si neoprávnene uplatnil právo na odpočet dane z dodávateľských faktúr od uvedeného dodávateľa, je opodstatnený, plne súladný s ustálenou rozhodovacou praxou kasačného súdu. Správny súd uvádza, že dôkaznú povinnosť v daňovom konaní má prioritne daňový subjekt (žalobca), pričom správca dane dokazovanie vykonáva a vedie a jeho úlohou je najmä zistiť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane. 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 povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. 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 ktorých sú príslušné orgány povinné postupovať. 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. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ 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 vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnotnosť, 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.

52. Správny súd konštatuje, že potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda uskutočnenie dohodnutých služieb a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 241/07-44). V tejto súvislosti je potrebné mať na pamäti základnú zásadu obchodného práva, ktorou je poctivý obchodný styk. Poctivý obchodný styk je základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti a prejavuje sa tým, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj vedomosť o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom (žalobcom) sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 3 ods. 6 daňového poriadku oprávnené. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nepreverí si, či tovar alebo služby boli skutočne dodané zmluvným dodávateľom a súčasne ak si nepreverí aj odberateľa (nepozná ani jeho konateľa). Plnenia, resp. konania, ktoré nie sú uskutočnené v rámci obvyklých obchodných podmienok, u ktorých absentuje akýkoľvek ekonomický zmysel a sú deklarované len s cieľom získania výhod upravených zákonom, možno považovať za zneužitie objektívneho daňového práva.

53. Správny súd je toho názoru, že správca dane má právo preverovať reálnosť dodávky tovaru alebo služby. Už samotné zistenie skutočností, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, že je nedôveryhodný, rizikový, problémový a nekontaktný, že nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky alebo služby, že zdaniteľné plnenie nie je odzrkadlené v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňujú vierohodnosť o reálnosti dodávok tovaru alebo služieb tak, ako to bolo v prípade žalobcu. 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 daňovom 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 (rozsudky z 29.04.2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02 Zb. s. I. 5337, bod 76, ako aj z 21.02.2006, Halifax, a i., C-255/02 Zb. s. I. 1609, bod 71). Daňový subjekt (žalobca) disponuje právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH, je iniciátorom odpočítania DPH, 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 odpočet DPH uznaný ako oprávnený (rozsudok NS SR zo dňa 23.06.2010, sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím ÚS SR zo dňa 23.02.2011, sp. zn. III. ÚS/78/2011-17).

54. Správny súd uvádza, že splnenie podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. Nárok na odpočet je viazaný na bezpodmienečné splnenie zákonných podmienok uvedených v citovaných právnych normách, pričom ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho

zdaniteľné plnenie. Vo vzťahu k prenosu dôkazného bremena na žalobcu správny súd uvádza, že zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane

z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a služby reálne uskutočnené (§ 9 zákona o DPH) konkrétnym subjektom uvedeným na faktúre. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH teda nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom; pre vznik nároku na odpočet DPH musí daňový subjekt (žalobca) zároveň preukázať reálne vykonanie obchodu, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Pokiaľ teda žalobca tvrdil, že došlo k uskutočneniu služieb dodávateľom RALLY Kraft s. r. o., ako aj k uhradeniu faktúr súvisiacich s takouto realizáciou služieb tak, ako to deklaroval v daňovom priznaní, bolo jeho povinnosťou takéto tvrdenie preukázať. Rovnako tak bolo jeho povinnosťou preukázať existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet dane zákon

o DPH stanovil. V prípade, ak si žalobca ako daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet dane z dodávateľských faktúr, potom musí viesť preukázať, že plnenia, z ktorých vyplýva uplatnenie práva na odpočet dane majú reálny základ (čiže sa reálne uskutočnili tak, ako je deklarované na faktúrach a dodávateľom, ktorý je na nich uvedený) a neboli vykonané len formálne uvedením na dodávateľských faktúrach.

55. Samotné faktúry od dodávateľa sú len formálnou podmienkou uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH na vstupe, nie však postačujúcou, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Rovnako tak zaúčtovanie predmetných faktúr ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH zdaniteľnej dodávky tovarov a služieb. Ak daňové a účtovné doklady (faktúry, zmluvy, doklady o úhrade a pod.) neodrážajú materiálne plnenie a boli vystavené bez skutkovej podstaty, nemôže byť žalobcovi na základe takýchto podkladov a zhodného tvrdenia účastníkov fakturovaného obchodu priznané právo na odpočet DPH. Preto bolo základnou povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu preukázať, že na uplatnenie práva na odpočítanie dane má právny nárok. Následne správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnený odpočet DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybní deklarovaný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok na odpočítanie dane. Žalobca v konaní nedoložil také dôkazy, ktorými by preukázal, že fakturované služby boli reálne uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúrach (spoločnosťou RALLY Kraft s. r. o.), hoci tento dodávateľ tvrdil existenciu zmluvy

a ďalších listín, o ktorých však konateľ žalobcu tvrdil, že buď neexistujú, alebo boli skartované. Správca dane nadobudol potom oprávnené pochybnosti o reálnosti dodávky. Dodávateľ žalobcu, spoločnosť RALLY Kraft s. r. o. (ani jej bývalý konateľ) správcovi dane nepredložil žiadne účtovné doklady, pričom bývalý konateľ T. K. uviedol, že ich odovzdal novému konateľovi. Spoločnosť RALLY Kraft s. r. o. zanikla bez právneho nástupcu, pričom jej konateľ tvrdil, že s uvedenou spoločnosťou nemal žiadny obchodný vzťah. Samotný dodávateľ nemal žiadne materiálne a personálne podmienky na splnenie dodávky služieb, pričom nevedel jasne uviesť ani dodávateľské spoločnosti a spomenul si len na meno zástupcu týchto spoločností, ktorý však spoluprácu poprel. Správny súd uvádza, že všetky tieto skutočnosti oprávnene navodzujú vznik pochybností správcu dane o reálnom uskutočnení dodania služieb žalobcovi spoločnosťou RALLY Kraft s. r. o. Žalobca v dostatočnej miere nepreukázal, že zdaniteľné plnenia deklarované na sporných faktúrach nesú v sebe ekonomický charakter obchodnej transakcie a nie sú len umelým článkom bez skutkového stavu, ktorý pri uplatňovaní právnych predpisov v zmysle zákona o DPH nemá opodstatnenie. Na takúto transakciu nemožno v daňovom konaní prihladať. Rovnako z výpovedí T. K. a T. P. nevyplýva, že zo strany objednávateľa, teda zo strany žalobcu boli vykonané také úkony, ktoré možno požadovať od obozretného podnikateľa. Správny súd uvádza, že všetky tieto skutočnosti oprávnene navodzujú vznik pochybností správcu dane o reálnom uskutočnení dodania tovaru žalobcovi spoločnosťou RALLY Kraft s. r. o.

56. Na základe zistení správcu dane sú pochybnosti správcu dane a žalovaného o reálnom dodaní tovaru a služieb práve dodávateľom uvedeným na spornej faktúre oprávnené. Aj podľa správneho súdu je nepravdepodobné a neštandardné, aby I. K. ako konateľ spoločnosti RALLY Kraft s. r. o. nemal vedomosť o subjektoch, s ktorými spolupracuje, nevedel uviesť podstatné okolnosti obchodu, resp. aby žalobca skartoval doklady (prílohy k faktúram) v tak krátkej dobe od dodania. Zásadný je rozpor aj v otázke existencie písomnej zmluvy medzi dodávateľom RALLY Kraft s. r. o. a žalobcom. Od konateľa

spoločnosti sa dá logicky očakávať, že bude vedieť jasne uviesť a zdokladovať svoje obchody, a to nielen v rozsahu komu službu predáva, ale i od koho mu bola poskytnutá. Konateľ dodávateľa a aj žalobcu však o sporných obchodoch podstatné skutočnosti nevedeli. Vzhľadom na to, že žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno spoľahlivo nepreukázal, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje, nemohol byť nárok na odpočet dane za zdaňovacie obdobie apríl 2016 od dodávateľa RALLY Kraft s. r. o. uznaný ako oprávnený. Z právneho hľadiska žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre odpočet DPH uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. V tejto súvislosti správny súd hodnotí námietku žalobcu ohľadne nedostatočne zisteného skutkového stavu ako neopodstatnenú, nakoľko žalovaný

v napadnutom rozhodnutí správne uviedol, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie DPH z faktúry od dodávateľa RALLY Kraft s. r. o., čím porušil § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

57. Správny súd má za to, že pochybnosti správcu dane a žalovaného v danej veci o reálnosti predmetných obchodov a o identite skutočného dodávateľa na základe sporných faktúr sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z dokazovania vykonaného správcou dane za účelom preverenia tvrdení žalobcu. Správca dane správne zameral a rozšíril dokazovanie aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t. j. aj na právne vzťahy týkajúce sa dodávateľa deklarovaného na sporných faktúrach a jeho subdodávateľov uvedených v kontrolných výkazoch. Správca dane mal právo preveriť existenciu zdaniteľných obchodov, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Postup správcu dane a žalovaného, ktorým spochybnili dôkazy predložené žalobcom v daňovom konaní, resp. ich vyhodnotili ako formálne alebo ako nepostačujúce na preukázanie žalobcom uvádzaných tvrdení, vrátane odôvodnenia týchto pochybností, je potrebné považovať za preukázané zisteným skutkovým stavom a za právne korektné. Úvahy správcu dane a žalovaného odôvodňujúce toto spochybnenie nevykazujú prvky arbitrárnosti, ale naopak účinne viedli k riadnemu zisteniu stavu.

58. Správny súd má ďalej za to, že administratívne orgány postupovali správne, ak sa zaoberali charakterom plnenia deklarovaného faktúrou od spoločnosti EVERY PLUS, s.r.o., nakoľko pri sponzorskom odkaze, resp. sponzorstve na rozdiel od reklamy žalobca nemá právo na odpočítanie DPH a išlo by za určitých okolností o daňový výdavok

v zmysle zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Správny súd konštatuje, že v zmysle rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie (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).

59. V prejednávanej veci mala reklama poskytnutá žalobcovi predstavovať uvedenie loga žalobcu „EUROPUR s.r.o., resp. EUROPUR, s.r.o. - povrchová úprava hliníka“ na športových podujatiach HC Sporta Hlohovec. Takéto zverejnenie loga na baneroch, plagátoch, mantineloch a paneloch na športovom podujatí však podľa názoru správneho súdu nespĺňa kritéria 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 na športových podujatiach reálne prezentovala podnikateľská činnosť žalobcu, jednotlivé produkty a služby. Okrem toho správny súd konštatuje, že činnosť žalobcu nie je medzi verejnosťou tak všeobecne známa, že by zo samotného loga bez ďalšieho diváci mali akúkoľvek aspoň všeobecnú informáciu o produktoch a službách, ktoré žalobca poskytuje.

60. V nadväznosti na ustanovenie § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o reklame“) 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. V danej právnej veci bola pritom spochybnená práve schopnosť sporného plnenia uplatniť produkty/služby žalobcu na trhu. 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 o reklame 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 žalobca zaplatil za umiestnenie loga na športovom podujatí, pričom takéto 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. Je možné uviesť, že uvedené v priemernom divákovi evokuje, že ide o sponzorov športového podujatia. Na uvedených záveroch nič nemení skutočnosť, že žalobca a dodávateľská spoločnosť ich obchodný vzťah formálne zastrešili zmluvou o reklame, nakoľko je potrebné posudzovať úkony, konanie žalobcu ako aj výsledok činnosti so zreteľom na ich skutočnú povahu, úmysel a reálny výsledok. Rovnako nie je pochybením, ak správne orgány pri vysvetľovaní pojmov reklama a sponzorský odkaz poukazovali na znenie zákona o vysielaní a retransmisii a rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktorá z týchto ustanovení vychádza. Definícia reklamy a v podstate aj sponzorského odkazu uvedená v tomto zákone reálne dopadá aj na prejednávajúcu vec, keď definícia vyššie uvedených pojmov je použiteľná na danú právnu situáciu, a to aj s ohľadom na výklad týchto pojmov, ktoré podal Súdny dvor Európskej únie vo svojej konštantnej rozhodovacej činnosti.

61. Správny súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 6Sžo/8/2013 zo dňa 26.02.2014, 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, vyzdvihovanie 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.“ Správny súd je toho názoru, že práve uvedené rozhodnutie podporuje závery správcu dane a žalovaného, keď Najvyšší súd Slovenskej republiky de facto konštatoval, že rozdiel medzi reklamou a sponzoringom je 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. V prejednávanej veci sporné plnenie neobsahuje žiadne typické prvky reklamy. Naopak vzhľadom na svoj charakter, ako aj všetky ostatné okolnosti, je možné uzavrieť, že ide o typický sponzorský odkaz.

62. Pretože z reklamných služieb je možné uplatniť si nárok na odpočet DPH, čo má dosah na fiškálne záujmy štátu, nie je možné daňové orgány odbiť argumentom, že nemajú právo posudzovať spôsobilosť žalobcom zvolených prostriedkov byť účinnou reklamou. V takom prípade by si totižto každý daňový subjekt mohol za reklamu vyhlásiť čokoľvek. Je pravda, že žiadny príjemca reklamných služieb nemôže dopredu vedieť, aký efekt daná reklama bude mať, v akom rozsahu ním využité reklamné služby zapôsobia a aký budú mať vplyv na ľudské správanie, resp. na rozhodnutia zákazníkov, avšak už pri úvahách o využití reklamy na propagáciu svojej podnikateľskej činnosti alebo jej výsledkov (produktov či služieb) je povinný z hľadiska obsahu a formy reklamy správať sa ekonomicky racionálne tak, aby maximalizoval účinok reklamy. Týka sa to voľby miesta, kde má byť reklama prezentovaná, reklamných nosičov, vizuálneho prevedenia informácie a obsahu. Reklama by mala dať potenciálnemu zákazníkovi už pri prvom letmom vizuálnom alebo akustickom kontakte relevantnú informáciu umožňujúcu recipientovi vytvoriť si zrozumiteľný obraz o ponúkanom produkte alebo službe, následne (sekundárne) by mala

disponovať spôsobilosťou efektívne vzbudiť u takéhoto recipienta záujem o ponúkaný produkt alebo službu.

63. 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. Zo slovnej informácie „EUROPUR s.r.o., resp. EUROPUR, s.r.o. - povrchová úprava hliníka“ sa človek nedozvie prakticky nič. Nestráva na seba pozornosť návštevníka športového podujatia. Tým, že v rámci grafického prevedenia loga žalobca zvolil použitie rukopisu namiesto tlačeneho textu, zhoršuje sa čitateľnosť informácie, schopnosť rýchlej percepcie informačnej hodnoty zobrazeného loga.

64. Logo môže plniť funkciu reklamy v podstate iba u veľkých spoločností, ktoré sa vyznačujú dlhodobým pôsobením na relevantnom trhu (v slovenských podmienkach napr. Electrolux, SATUR, Regio Jet, atď.) alebo tým, že ich produkty sú masovo (celosvetovo) rozšírené a známe (napr. Coca Cola, Volvo, Apple, Airbus, IKEA, atď.). 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 vyzdvihovaním 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 vyzdvihovaním 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. Nič z uvedeného však nie je možné identifikovať v slovnom spojení „EUROPUR s.r.o., resp. EUROPUR, s.r.o. - povrchová úprava hliníka,“ umiestnenom vo forme loga na športovom podujatí.

65. Keďže sponzorský odkaz nezakladá vo všeobecnosti právo na odpočítanie DPH tak, na uvedenú vec nie je možné aplikovať závery, ktoré vyslovil Súdny dvor Európskej únie vo svojich rozhodnutiach týkajúcich sa DPH, podvodného konania a vedomosti subjektov o takomto podvodnom, resp. zneužívajúcom konaní. Ak teda daňové orgány dospeli k záveru, že v prípade plnenia podľa faktúry od dodávateľa EVERY PLUS, s.r.o. nejde o reklamu, ale ide o sponzoring, sú tieto ich úvahy právne korektné. Správny súd sa stotožňuje aj so záverom žalovaného a správca dane, že vzhľadom na okolnosti vzniku zmluvného vzťahu a celý priebeh realizácie tvrdených reklamných činností s prihliadnutím na svedeckú výpoveď konateľa dodávateľa a vyjadrenia konateľa žalobcu možno spoľahlivo prijať záver, že išlo o sponzoring a nie reklamu. Žalovaný a správca dane teda správne uzavreli, že spôsob uzavretia zmluvy, poskytnutia propagácie loga (obchodného mena žalobcu) bol sponzoringom vzhľadom na všetky okolnosti, vrátane dojednaní ceny služieb, ktoré vychádzali z finančných možností žalobcu a boli rovnaké bez ohľadu na počet zápasov, zverejnení a podobne. Aj spôsob zverejnenia loga len v súvislosti so športovými podujatiami v novinách je rovnako potrebné chápať ako sponzoring.

66. Záverom správny súd k námietke žalobcu ohľadne predchádzajúceho zrušujúceho rozhodnutia žalovaného konštatuje, že táto je nedôvodná, nakoľko ide o iné dôvody zrušenia rozhodnutia. Žalovaný rušil rozhodnutie z dôvodu, že správca dane založil svoje rozhodnutie aj na podvodnom konaní (vedomosti žalobcu o ňom), čo predstavuje zásadne inú skutkovú situáciu a právnu argumentáciu zo strany správca dane, aká je uvedená v tomto rozhodnutí.

67. K argumentácii žalobcu vo všeobecnosti možno uviesť, že po preskúmaní správnej žaloby, písomných vyjadrení účastníkov konania, ich vyjadrení na pojednávaní a po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu senát správneho súdu vníma rozhodnutie žalovaného ako súladné so zákonom a za súladný so zákonom možno označiť aj procesný postup žalovaného a pred ním prvostupňového

správneho orgánu vedúci k vydaniu ich rozhodnutí. Správne orgány vykonali dostatočné dokazovanie, pričom nimi prijatý záver o tom, že pri dodávke služieb na základe sporných faktúr od dodávateľa RALLY Kraft s. r. o. nedošlo k reálnemu dodaniu týchto služieb týmto dodávateľom je správny. Rovnako je správny záver, že pri službách dodaných spoločnosťou EVERY PLUS, s.r.o. nejde o reklamné služby, ale o sponzoring. Oba závery majú oporu vo vykonanom dokazovaní a vec bola aj správne právne posúdená. Správny súd v napadnutom rozhodnutí žalovaného nezistil právne pochybenia ani logické nesprávnosti a ani takú vadu konania, ktorá by mala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. V tomto kontexte správny súd považuje napadnuté rozhodnutie za jazykovo a argumentačne zrozumiteľné a dostatočne odôvodnené.

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

69. S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti a nedôvodnosť námietok žalobcu, správny súd podľa § 190 SSP žalobu zamietol. Na záver správny súd poukazuje na to, že už rozhodoval o viacerých žalobách medzi totožnými účastníkmi konania ako v predmetnej veci, ktoré sa týkali nepriznania uplatneného odpočtu DPH žalobcom v zdaňovacích obdobiach r. 2015 a 2016 z totožných dôvodov. Išlo napr. o konania vedené pod sp.zn. 11S 81 až 83/2021, 13S 103/2021, 13S 105/2021, v ktorých konaniach súd žaloby ako nedôvodné namietal a senát správneho súdu nezistil žiadny dôvod sa od právneho názoru uvedeného v týchto konaniach odchýliť.

70. O trovách konania súd rozhodol podľa § 168 SSP, v zmysle ktorého žalovanému prizná správny súd podľa pomeru jeho úspechu vo veci voči žalobcovi právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania iba ak to možno spravodlivo požadovať. Orgánu štátnej správy však náhradu trov právneho zastúpenia možno priznať len výnimočne.

71. V prejedávanej veci procesne úspešnému žalovanému, ktorým je orgán štátnej správy, správny súd náhradu trov nepriznal, nakoľko žalovanému nevznikli žiadne dôvodne vynaložené trovy a trovy konania si v prípade úspechu žalovaný ani neuplatnil.

72. Toto rozhodnutie prijal senát Krajského súdu v Trenčíne pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta posledná zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní odo dňa jeho doručenia prostredníctvom Krajského súdu v Trenčíne na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v Bratislave, písomne v dvoch vyhotoveniach. Zmeškanie tejto lehoty nie je možné odpustiť.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP 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 SSP sa podáva a návrh výroku rozhodnutia. 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 konanie o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) SSP alebo ak je žalovaným Centrum právnej pomoci.