

Súd: Krajský súd Trenčín
Spisová značka: 13S/105/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200313
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 03. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Ing. Miroslav Mand'ák
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2022:3021200313.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trenčíne v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ing. Miroslava Mand'áka a sudcov JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD. a JUDr. Zuzany Slušnej v právnej veci žalobcu EUROPUR s.r.o., so sídlom Novonosická 503/5, Púchov, IČO 36 305 383, 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. 101305622/2021 zo dňa 22.07.2021, 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**.

o d ô v o d n e n i e :

I.

Priebeh administratívneho konania a napadnuté rozhodnutie žalovaného

1. Oznámením o daňovej kontrole zo dňa 23.10.2017 Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku oznámil žalobcovi výkon daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie január 2016 až december 2016 a začiatok daňovej kontroly určil na deň 29.11.2017. Daňová kontrola bola podľa § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku ukončená dňa 28.02.2019 doručením protokolu z daňovej kontroly č. 100532659/2019 zo dňa 28.02.2019 žalobcovi s výzvou podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole v lehote 30 pracovných dní, keďže daňovou kontrolou bol zistený rozdiel dane v sume 6 278 eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2016. K protokolu zaslal žalobca správcovi dane vyjadrenie s pripomienkami zo dňa 09.04.2019 a tieto pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole dňa 20.06.2019 Daňový úrad Trenčín, pobočka Považská Bystrica podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku prerokoval so žalobcom. Následne rozhodnutím Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. 102235994/2019 zo dňa 24.09.2019 bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane v sume 6 278 eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2016, keď správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH v sume 2 278 eur z faktúr od dodávateľa RALLY Kraft s.r.o. č. 201603312 zo dňa 31.03.2016 predmet fakturácie kooperačné práce základ dane 8 410 eur, DPH 1 682 eur, celkom 10 092 eur a č. 201603311 zo dňa 31.03.2016 predmet fakturácie zabezpečenie prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov, základ dane 2 980 eur, DPH 596 eur, celkom 3 576 eur a nárok na odpočet DPH v sume 4 000 eur z faktúry od dodávateľa EVERY PLUS, s.r.o. č. 20160013 zo dňa 31.03.2016 predmet fakturácie reklamné služby za marec 2016, základ dane 20 000 eur, DPH 4 000 eur, celkom 24 000 eur. Správca dane na základe vykonaného dokazovania dospel k záveru, že sa nepreukázalo, že zdaniteľné obchody, deklarované na sporných faktúrach sa uskutočnili tak, ako je na nich uvedené, teda absentujú dôkazy o reálnom plnení, jeho obsahu a rozsahu a dodaní dodávateľom uvedeným na predmetných

faktúrach. Uplatnením nároku na odpočet DPH zo sporných faktúrach žalobca porušil § 19 ods. 1, § 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.

2. Voči rozhodnutiu správcu dane č. 102235994/2019 zo dňa 24.09.2019 podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 100207018/2020 zo dňa 20.01.2020 tak, že rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. 102235994/2019 zo dňa 24.09.2019 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti.

3. Následne, v poradí druhým rozhodnutím č. 106611/2021 zo dňa 11.03.2021 správca dane rozhodol totožne ako vo svojom predchádzajúcom rozhodnutí, keď žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel dane v sume 6 278 eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2016, keď správca dane opätovne neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH v sume 2 278 eur z faktúr č. 201603312 a č. 201603311 zo dňa 31.03.2016 od dodávateľa RALLY Kraft s.r.o. a v sume 4 000 eur z faktúry č. 20160013 zo dňa 31.03.2016 od dodávateľa EVERY PLUS, s.r.o.

4. Voči rozhodnutiu správcu dane č. 106611/2021 zo dňa 11.03.2021 podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný správnu žalobou napadnutým rozhodnutím č. 101305622/2021 zo dňa 22.07.2021 tak, že rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. 106611/2021 zo dňa 11.03.2021 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil s odôvodnením, že správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia v súlade s § 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 správca dane prijal záver o nepriznaní žalobcom uplatneného odpočítania DPH zo sporných faktúr z dôvodu porušenia § 49 zákona o DPH v nadväznosti na § 51 zákona o DPH. Žalovaný v rozhodnutí konštatoval, že prijatie faktúr s formálne splnenými náležitosťami podľa § 71 zákona o DPH ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých faktúr. Záonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi nárok na odpočítanie dane nespočívajú len vo formálnej deklarácii predložením dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t.j. musia nesporne preukazovať vyžadovanú skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte. Uvedené žalobca v danej veci nespĺnil. Napriek tomu, že žalobca predložil faktúry, z ktorých bol dodávateľ povinný sumu DPH uvedenú na týchto faktúrach priznať a odviesť, uvedený doklad je dôkazom len vtedy, ak boli takéto doklady vystavené na základe reálneho plnenia, ktorého uskutočnenie však bol žalobca povinný preukázať. Súčasne je ďalšou dôležitou podmienkou stanovenou v zákone o DPH povinnosť použiť nakúpený tovar a služby, z ktorých bolo uplatnené právo na odpočítanie dane, na účely svojho podnikania ako platiteľ. Žalovaný po preskúmaní rozhodnutia zistil, že správca dane vykonal dokazovanie, ktoré preukázal, že nedošlo k dodaniu, resp. uskutočneniu zdaniteľných obchodov dodávateľom RALLY Kraft s.r.o. a EVERY PLUS, s.r.o. tak, ako je uvedené na sporných faktúrach. Z dokazovania správcu 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. Na základe zistených skutočností a úvah následne správca dane prijal záver o nepriznaní žalobcom uplatneného odpočítania DPH zo spornej faktúry od dodávateľa EVERY PLUS, s.r.o. z dôvodu, že v danom prípade nebolo predmetom fakturácie poskytnutie reklamy, ale v skutočnosti sa jednalo o sponzoring. 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 SPORTA Hlohovec prezentujú iba logo a obchodné meno žalobcu.

II.

Žalobné body a vyjadrenia účastníkov

5. Včas podanou správnu žalobou zo dňa 17.09.2021, keď v záhlaví tohto rozsudku označené rozhodnutie žalovaného si prevzal žalobca dňa 30.07.2021 sa žalobca domáha zrušenia uvedeného rozhodnutia žalovaného č. 101305622/2021 zo dňa 22.07.2021 s odôvodnením, že napadnuté rozhodnutie žalovaného vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu bolo 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.

6. Žalobca v rámci žaloby uviedol, že z pohľadu vedomostí roku 2021 je všetkým z verejne dostupných informácií známe, že pán T. T. 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. Podľa žalobcu z vykonaného dokazovania v tejto veci doposiaľ nie je zrejmé, či žalovaný a správca dane dnes disponujú akýmikoľvek informáciami a dôkazmi, že menovaná osoba sa v určitej forme podieľala na určitej trestnej činnosti, avšak v iných veciach odlišných od tohto prípadu. Podľa žalobcu žalovaný a správca dane vo svojich rozhodnutiach sa uvedeným nezaoberali. 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 vypočuté 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., pána K. F., ktorý poskytol vysvetlenia k službám z roku 2016, avšak už nedisponoval so žiadnymi účtovnými dokladmi, nakoľko ich odovzdal novému konateľ'ovi pánovi J. L.. Správca dane vypočul menovanú osobu pána L. v Maďarsku, ktorý uviedol, že žiadnymi dokladmi nedisponuje a nie je konateľ'om spoločnosti RALLY Kraft s.r.o. Skutočnosť, že dodávateľ'ská spoločnosť zanikla, rovnako ako aj nekontaktosť 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 spochybnení 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). Žalobca ďalej namieta, že žalovaný a správca dane nesprávne právne posúdili predmetné reklamné služby ako sponzorské príspevky. Žalobca sa dôrazne ohradzuje 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. Žalobca taktiež nesúhlasí s tvrdením žalovaného, že získal neoprávnenú výhodu, nakoľko za prijaté reklamné služby okrem ceny uhradil dodávateľ'ovi aj DPH vo výške 4 000 eur.

7. Žalobca súčasne so správnu žalobou podal návrh na priznanie odkladného účinku správnej žalobe, o ktorom krajský súd rozhodol uznesením č.k. 13S/105/2021-91 zo dňa 10.01.2022 tak, že návrh zamietol, keď dospel k záveru, že neboli zistené dôvody pre jeho priznanie.

8. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe, ktoré si súd od neho vyžiadal sa vyjadril, že zotrváva na skutočnostiach a prijatých záveroch uvedených v odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia. Žalovaný mal za to, že skutkový stav, ktorý vzal on, ako aj správca dane, za základ svojho rozhodnutia, nie je v rozpore s administratívnym spisom a vykonaným dokazovaním a má v ňom

oporu. Taktiež, že ním, v odôvodnení napadnutého rozhodnutia, uvedené právne predpisy, ako aj judikatúra, sú aplikovateľné na posudzovaný prípad, pričom sa vysporiadal so všetkými podstatnými námietkami žalobcu, uvedenými v podanom odvolaní a relevantnými v danej veci. Ďalej 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 uviedol, že dôvodom neuznania odpočtu DPH zo sporných dodávateľských faktúr od spoločnosti RALLY Kraft s.r.o. je porušenie hmotnoprávneho zákona o DPH, konkrétne porušenie ustanovenia § 49 v nadväznosti na § 51, žalobcom, nakoľko dokazovanie vykonané správcou dane nepreukázalo, že došlo k dodaniu, resp. uskutočneniu zdaniteľných 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 p. K. F. (bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti) a p. T. T. (bývalý konateľ údajných subdodávateľských spoločností) a z vyjadrenia konateľa žalobcu (ústne pojednávanie uskutočnené dňa 10.09.2019), však nevyplývajú skutočnosti, ktoré by žalobcom deklarované dodania služieb potvrdzovali, práve naopak, závery vyplývajúce z týchto vyjadrení podporili relevantné pochybnosti správcu dane. P. K. F. vo svojej svedeckej výpovedi síce potvrdil obchodnú spoluprácu so žalobcom v zmysle sporných faktúr, avšak nevedel uviesť žiadne podrobnosti týkajúce sa sporných zdaniteľných obchodov - odvolával sa na ich vyššpecifikovanie a uvedenie v objednávkach a v zmluve uzatvorenej so žalobcom, ktoré však nepredložil ani on, ani samotný žalobca; p. F. sa odvolával na p. T. a jeho spoločnosť, avšak nevedel ani konkretizovať spoločnosť, ktorá mala služby fakturované žalobcovi realizovať. P. T. T. obchodnú spoluprácu so spoločnosťou RALLY Kraft s.r.o. potvrdil, avšak nepredložil správcovi dane žiadne podklady preukazujúce jeho tvrdenie, nevedel ani uviesť, aké služby mali byť dodávateľovi žalobcu dodávané. Z dokazovania správcu dane vyplynulo, že žalobca jednoznačne neuniesol 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 k spolupráci s dodávateľskou spoločnosťou RALLY Kraft s.r.o. uviedol, že konateľa dodávateľa nepozná, nevie kto to je, nepamätá si, kto za dodávateľskú spoločnosť konal ohľadom dodávaných prác a služieb, nevedel, z akého dôvodu si vybrali tohto dodávateľa a akým spôsobom si ho preverovali a konateľ žalobcu k dokladom súvisiacim so spornými dodávateľskými faktúrami od dodávateľa uviedol, že "doklady odopínajú, archivujú a následne sa skartujú". Žalovaný, rovnako ako v napadnutom rozhodnutí, uvádza, 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 správcu dane o možnej vedomosti žalobcu o nespoľahlivosti dodávateľa RALLY Kraft s.r.o. je len "dokreslením" celkového obrazu posudzovanej transakcie. Žalovaný ďalej zopakoval, že dôvodom nepriznania žalobcom uplatneného práva na odpočítanie DPH zo spornej dodávateľskej faktúry od spoločnosti EVERY PLUS s.r.o. 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 SPORTA Hlohovec.

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

III.

Konanie na správnom súde

10. Senát Krajského súdu v Trenčíne konajúci ako správny súd (§ 23 ods. 1 S.s.p.), v ktorého právomoci je preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia (§ 6 ods. 1 S.s.p.), ako vecne (§ 10 S.s.p.) a miestne príslušný na konanie (§ 13 ods. 1 S.s.p.), vychádzajúc zo skutkového stavu v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia (§ 135 ods. 1 S.s.p.) zisteného správnym orgánom (§ 119 S.s.p.), preskúmal napadnuté rozhodnutie a postup správneho orgánu podľa § 177 ods. 1 S.s.p., v rozsahu (§ 182 ods. 1 písm. c/ S.s.p.) a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 182 ods. 1 písm. e/ S.s.p.), pričom rozsahom a dôvodmi žaloby je súd v správnom súdnictve viazaný (§ 134 ods. 1 S.s.p.), pokiaľ nejde o vady, na ktoré prihliada ex offio (§ 134 ods. 2 S.s.p.) a po zistení, že správna žaloba bola podaná oprávnenou osobou (§ 178 ods. 1 S.s.p.), zastúpenou advokátom (§ 49 ods. 1 S.s.p.), v zákonnej lehote (§ 181 ods. 1 S.s.p.), proti rozhodnutiu, ktoré môže byť predmetom súdneho prieskumu (§ 6 ods. 2, § 7 S.s.p.), vec rozhodol bez pojednávania (§ 107 ods. 2 S.s.p. v spojení s § 182 ods. 1 písm. g/ S.s.p. a § 105 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a po oboznámení sa so správnou žalobou, vyjadreniami účastníkov konania, ako aj s obsahom súdneho a administratívneho spisu dospel správny súd jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004

Z.z. v spojení s § 139 ods. 4 veta prvá S.s.p.) k záveru, že nakoľko rozhodnutie a postup žalovaného v medziach žaloby sú v súlade so zákonom, a keďže v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil správny súd ani takú vadu, na ktorú má povinnosť prihliadať ex offa (§ 134 ods. 2 S.s.p.), nie je možné priznať správnej žalobe úspech, a teda žaloba nie je dôvodná, preto verejne vyhláseným rozsudkom (§ 137 ods. 4 S.s.p.) vyslovil, že sa žaloba zamietá (§ 190 S.s.p.).

11. Podľa § 19 ods. 2 veta prvá zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákona o DPH“), daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

12. 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.

13. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

14. 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.

15. 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.

16. 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.

17. 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.

18. 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.

19. 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.

20. 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.

21. 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.

22. 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 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 skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

23. Správca dane má právo preverovať realnosť 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.

24. 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.

25. 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, nehnuteľnosť, obchodné meno, ochranná známka, označenie pôvodu výrobkov a iné práva a záväzky súvisiace s podnikaním.

26. Po preskúmaní správnej žaloby, vyjadrení žalobcu, vyjadrenia žalovaného a administratívneho spisu dospel senát správneho súdu k jednomyselnému 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. Správny súd konštatuje, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle, efektívne, dostatočné a na účely predmetu daňového konania orientované dokazovanie, o čom svedčí obsah administratívnych spisov. 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.

27. Správny súd konštatuje, že v rámci rozhodnutia žalovaného a správcu dane bol dôvodom nepriznania odpočtu DPH z dodávateľských faktúr od spoločnosti RALLY Kraft, s.r.o., skutočnosť, že tieto služby subjekt uvedený na faktúre reálne nedodal.

28. 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 je toho názoru, že správca dane má právo preverovať realnosť 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 realnosti 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).

29. 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 vedieť 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.

30. 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 p. K. F. uviedol, že ich odovzdal novému konateľovi. Spoločnosť RALLY Kraft, s.r.o. zanikla bez právneho nástupcu, pričom konateľ jej údajného dodávateľa 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 k spolupráci neuviedol žiadne konkrétne, resp. ani správne informácie. 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 prihliadať. Rovnako z výpovedí p. F. 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.

31. Na základe zistení správcu dane sú pochybnosti správcu dane a žalovaného o reálnom dodaní tovaru a služieb práve dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach oprávnené. Aj podľa správneho súdu je nepravdepodobné a neštandardné, aby p. K. F. 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 a nemal žiadne bližšie informácie k dodávateľskej spoločnosti, nevedel uviesť s kým za dodávateľskú spoločnosť konal, nevedel uviesť dôvod výberu dodávateľskej spoločnosti ani spôsob jej preverenia. 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 marec 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 faktúr 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.

32. Ďalej 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 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.

33. 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).

34. 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, 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. 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.

35. 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.

36. 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.

37. 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 od dodávateľa EVERY PLUS, s.r.o., 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 Fraštických novinách a na portáli www.sporta.sk <<http://www.sporta.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 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 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.

38. Pokiaľ ide o námietky žalobcu, tieto po ich preskúmaní vyhodnotil krajský súd ako nedôvodné.

39. 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. Preverenie 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 Stehcamp): „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 (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, 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 plátce 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 uskutečněno), 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 plátce DPH nebylo. Postup plátce 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 uskutečněno.“

40. Žalobcova námietka, že v posudzovanom prípade ide jednoznačne o poskytnutie reklamných služieb a nie o sponzoring nie je taktiež dôvodná. Ako je popísané v bode 37 tohto rozsudku, 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 prejednávaná vec nevykazuje také skutkové špecifiká, aby bolo potrebné odchyliť sa od postojov, aké už zaujal a záverov, k akým dospel v označených rozhodnutiach.

41. 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.

42. Taktiež nie je dôvodné zo strany žalobcu poukazovať na rozhodnutia žalovaného za zdaňovacie obdobie september 2016, november 2016 a december 2016, nakoľko nejde o skutkovo rovnaké prípady. Ako správne uviedol žalovaný v duplike, v zdaňovacích obdobiach september 2016, november 2016 a december 2016 vystupovali aj ďalší dodávatelia a nárok na odpočet DPH bol žalobcovi odmietnutý z iného dôvodu ako v posudzovanom prípade, pričom rozhodnutia správcu dane boli zrušené pre rozpornosť a zmatečnosť záverov prijatých správcom dane. Takýmito nedostatkami preskúmané rozhodnutie žalovaného netrpí.

43. 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.).

44. 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.

45. 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.

46. 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.).

47. Toto rozhodnutie prijal senát Krajského súdu v Trenčíne pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 veta prvá S.s.p., § 3 ods. 9 veta posledná zákona č. 757/2004 Z.z.).

Poučenie:

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

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. To neplatí, ak a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen,

ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa, b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) alebo je žalovaným Centrum právnej pomoci.

V kasačnej sťažnosti sa má popri všeobecných náležitostiach podľa § 57 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. (z podania musí byť zjavné ktorému správne mu súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje a musí byť podpísané) uviesť, proti ktorému rozhodnutiu smeruje, údaj, kedy bolo sťažovateľovi napadnuté rozhodnutie doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).