

Súd: Krajský súd Trenčín  
Spisová značka: 13S/120/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200352  
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 01. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Ing. Miroslav Mand'ák  
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2022:3021200352.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trenčíne v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ing. Miroslava Mand'áka a sudcov JUDr. Milana Straku a JUDr. Jozefa Šuleka 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 1, 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. 101428817/2021 zo dňa 06.08.2021, 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 2015 až december 2015 a začiatok daňovej kontroly určil na deň 29.11.2017. Daňová kontrola bola podľa § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku ukončená dňa 29.11.2018 doručením protokolu z daňovej kontroly č. 102395812/2018 zo dňa 28.11.2018 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 4 000 eur na DPH za zdaňovacie obdobie september 2015. K protokolu zaslal žalobca správcovi dane vyjadrenie s pripomienkami zo dňa 10.01.2019 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. 393327/2019 zo dňa 04.07.2019 bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane v sume 4 000 eur na DPH za zdaňovacie obdobie september 2015, keď správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH v sume 4 000 eur z faktúry č. 201509649 zo dňa 30.09.2015 od dodávateľa MAYNET s.r.o., predmet fakturácie „na základe zmluvy o reklamnej spolupráci“, 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 spornej faktúre sa uskutočnili tak, ako je na nej uvedené, teda absentujú dôkazy o reálnom plnení, jeho obsahu a rozsahu a dodaní dodávateľom uvedeným na predmetnej faktúre. Uplatnením nároku na odpočet DPH zo spornej faktúry žalobca porušil § 49 ods. 1, 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z., a preto mu nemohol byť nárok na odpočet DPH uznaný.

2. Voči rozhodnutiu správcu dane č. 393327/2019 zo dňa 04.07.2019 podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102572295/2019 zo dňa 11.11.2019 tak, že rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. 393327/2019 zo dňa 04.07.2019 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti.

3. Následne, v poradí druhým rozhodnutím č. 100203266/2021 zo dňa 04.02.2021 správca dane rozhodol totožne ako vo svojom predchádzajúcom rozhodnutí, keď žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel dane v sume 4 000 eur na DPH za zdaňovacie obdobie september 2015, keď správca dane opätovne neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH v sume 4 000 eur z faktúry č. 201509649 zo dňa 30.09.2015 od dodávateľa MAYNET s.r.o.

4. Voči rozhodnutiu správcu dane č. 100203266/2021 zo dňa 04.02.2021 podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný správnu žalobou napadnutým rozhodnutím č. 101428817/2021 zo dňa 06.08.2021 tak, že rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. 100203266/2021 zo dňa 04.02.2021 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 spornej faktúry 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. Žalovaný poukázal na to, že správca dane uvedený záver prijal aj v kontexte na ostatné zistené skutočnosti, týkajúce sa reálneho dodania predmetu fakturácie v zmysle spornej faktúry žalobcovým dodávateľom a zistenými subdodávateľskými spoločnosťami.

## II.

### Žalobné body a vyjadrenia účastníkov

5. Včas podanou správnu žalobou zo dňa 12.10.2021, keď v záhlaví tohto rozsudku označené rozhodnutie žalovaného si prevzal žalobca dňa 14.08.2021 sa žalobca domáha zrušenia uvedeného rozhodnutia žalovaného č. 101428817/2021 zo dňa 06.08.2021 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 namieta, že správca dane nedostatočne aplikoval usmernenia žalovaného vyslovené v zrušujúcom rozhodnutí. Žalobca uviedol, že doposiaľ nie je zrejmé, na základe čoho má správca dane pochybnosti o reálnom dodaní predmetných služieb zo strany deklarovaneho dodávateľa, príp. subdodávateľov. Žalobca ďalej zdôraznil, že nemožnosť preverenia dodávateľa z dôvodu jeho nekontaktnosti nie je pre posúdenie nároku žalobcu na odpočet DPH opodstatnená a nedostatky len na strane dodávateľa a subdodávateľa sú pre neuznanie nároku na odpočet DPH nedostatočné. Správca dane podľa žalobcu taktiež nedostatočne zistil skutkový stav potrebný pre posúdenie konania žalobcu a jeho kvalifikácie ako podvodného konania.

7. 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.

8. Žalobca taktiež nesúhlasí s tvrdením žalovaného, že žalobca získal neoprávnenú výhodu, nakoľko za prijaté reklamné služby okrem ceny 20 000 eur uhradil dodávateľovi aj DPH vo výške 4 000 eur.

9. Žalobca v závere správnej žaloby poukazuje na skutočnosť, že správca dane posudzoval u žalobcu DPH za celý rok 2015, teda za dvanásť mesiacov a následne aj vydal dvanásť rozhodnutí, pričom keďže

sa počas roka 2015 jednalo o opakujúce sa plnenia, aj závery správcu dane a žalovaného by mali byť podľa žalobcu v rozhodnutiach rovnaké. Podľa žalobcu je zarážajúce, že pri mesiacoch november 2015 a december 2015 rozhodol žalovaný odlišne ako pri ostatných mesiacoch, keď žalovaný aj druhýkrát zrušil rozhodnutie správcu dane a vec vrátil správcovi dane už tretíkrát na nové konanie.

10. Žalobca súčasne so správnu žalobou podal návrh na priznanie odkladného účinku správnej žalobe, o ktorom krajský súd rozhodol uznesením č.k. 13S/120/2021-86 zo dňa 06.12.2021 tak, že návrh zamietol, keď dospel k záveru, že neboli zistené dôvody pre jeho priznanie.

11. 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. Zopakoval, že dôvodom nepriznania žalobcom uplatneného práva na odpočítanie DPH zo spornej dodávateľskej faktúry je zistenie správcu dane, že v posudzovanom prípade neboli žalobcovi dodané reklamné služby, ale v skutočnosti sa jednalo o sponzorský príspevok na podporu hádzanárov HC SPORTA Hlohovec. K námietke žalobcu, že žalovaný v obdobných veciach rozhoduje odlišne žalovaný poukázal na to, že skutkový stav týkajúci sa zdaňovacích období november 2015 a december 2015, pri ktorých žalovaný v odvolacom konaní zrušil rozhodnutia správcu dane a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie, nie je totožný so skutkovým stavom týkajúceho sa prejednávanej veci. V prejednávanej veci nebolo žalobcovi priznané právo na odpočet DPH z dôvodu, že žalobcovi neboli dodané reklamné služby, ale v skutočnosti sa jednalo o sponzorský príspevok na podporu hádzanárov HC SPORTA Hlohovec. V zdaňovacích obdobiach november 2015 a december 2015 boli posudzované okrem faktúr od spoločnosti MAYNET s.r.o. aj dodávateľské faktúry od spoločnosti Active-Car s.r.o. s tým, že rozhodnutia správcu dane boli zrušené z dôvodu rozpornosti a zmatečnosti záverov správcu dane, keď tento na jednej strane konštatoval porušenie ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, keď si uplatnil právo na odpočet DPH z faktúry od dodávateľa Active-Car s.r.o., ktorý reklamné predmety žalobcovi reálne nedodal a na strane druhej správca dane uzavrel, že zamietol žalobcovi nárok na odpočet DPH zo sporných faktúr od dodávateľa Active-Car s.r.o. v zmysle „práva EÚ“ a v súlade s princípom boja proti podvodu, daňovým únikom a prípadným zneužitiam z dôvodu, že žalobca, ktorému boli dodané „reklamné služby“ vedel, resp. minimálne mohol vedieť, že prijaté plnenie je súčasťou daňového podvodu. Žalovaný konštatoval, že z uvedeného nie je jednoznačne zrejмый záver správcu dane o reálnej existencii zdaniteľného plnenia v zmysle spornej dodávateľskej faktúry, teda či správca dane reálnu existenciu predmetu fakturácie spochybňuje alebo nie. Ďalším dôvodom zrušenia predmetného rozhodnutia správcu dane bolo, že správca dane opätovne nedostatočným spôsobom vyhodnotil zistené skutočnosti a následne nedostatočne preukázal a vyhodnotil, na základe akých konkrétnych okolností dospel k záveru o vedomosti žalobcu, že prijaté zdaniteľné plnenie od dodávateľa Active-Car s.r.o. je súčasťou daňového podvodu. Žalovaný je toho názoru, že z vyššie uvedeného jednoznačne vyplýva, že v zdaňovacích obdobiach november 2015 a december 2015 žalobca neprijímal plnenia od tých istých dodávateľov ako v posudzovanom zdaňovacom konaní, a teda ani dôkazný stav nie je ten istý a nejedná sa o rovnaký prípad tak, ako to žalobca uvádza v správnej žalobe.

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

### III.

#### Konanie na správnom súde

13. 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 offo (§ 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 správnu 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 offo (§ 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.).

14. 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.

15. 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.

16. 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.

17. 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.

18. 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.

19. 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.

20. 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.

21. 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) ohľadom 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.

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

23. 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.

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

25. 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.

26. 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).

27. 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.

28. 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.

29. 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.

30. Správny súd po preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia a konania, ktoré mu predchádzalo dospel k záveru, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie s cieľom preveriť splnenie zákonných predpokladov pre uplatnenie nároku na odpočet DPH zo strany žalobcu zo spornej faktúry, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Záver správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že v posudzovanom prípade bol predmetom plnenia sponzoring je opodstatnený, plne súladný s ustálenou rozhodovacou praxou nielen tunajšieho, ale i kasačného súdu, ako i Súdneho dvora EÚ. V prejednávanej veci neobsahuje sporné plnenie žiadne typické prvky reklamy. Je nesporné, že podpora, prezentácia, šírenie dobrého mena a značky žalobcu sa mala realizovať len umiestnením loga žalobcu a jeho názvu na plagátoch, bulletinoch, vo Fraštických novinách a na portáli [www.sporta.sk](http://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.

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

32. Podľa názoru správneho súdu nie je opodstatnená námietka žalobcu, že žalovaný sa nedostatočne zaoberal otázkou reálneho dodania predmetných služieb deklarovaným dodávateľom a posúdením konania žalobcu a jeho kvalifikácie ako podvodného konania. V prvom rade je potrebné si uvedomiť dôvod, pre ktorý žalobcovi nárok na odpočet DPH nebol priznaný a týmto dôvodom je to, že v posudzovanom prípade bol predmetom plnenia sponzoring, i keď zo strany žalobcu a jeho dodávateľa bol deklarovaný ako reklamná služba. Na rozdiel od reklamnej služby, sponzoring nie je podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z.z. predmetom DPH, a preto si ani nie je možné uplatňovať nárok na odpočet DPH zo sponzoringu. Pre nepriznanie nároku na odpočet DPH je postačujúcim zistením, že posudzované plnenie nie je reklamnou službou, ale sponzoringom. Keďže v danej veci nejde o reklamnú službu, ale o sponzoring, z ktorého nie je možné si odpočítať DPH, nebolo potom potrebné sa bližšie zaoberať otázkou reálneho dodania predmetných služieb deklarovaným dodávateľom. Prevereními tejto skutočnosti by sa nič nezmenilo na závere, že žalobca nemá nárok na odpočet DPH zo spornej faktúry.

Rovnako podľa názoru správneho súdu nebolo potrebné, aby sa správca dane a žalovaný zaoberali otázkou podvodného konania a vedomosti žalobcu o podvodnom konaní. K prípadnej potrebe aplikácie judikatúry Súdneho dvora EÚ v otázke preukazovania existencie podvodného konania v dodávateľsko-odberateľskom reťazci, ktorého súčasťou je posudzovaná zdaniteľná osoba (platiteľ DPH) v spojení s otázkou vedomosti zdaniteľnej osoby o jej účasti na podvodnom konaní, resp. vedomosti o tom, že zdaniteľné plnenie bolo súčasťou podvodu, správny súd uvádza, že z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva zásada subsidiarity skúmania podmienky účasti (vedomosti) daňového subjektu na daňovom podvode vo vzťahu k nevyhnutnosti splnenia hmotnoprávnych podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH. Uvedenú zásadu je možné vyabstrahovať napr. z bodu 49 rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-277/14 (PPUH Stehcemp): „Naopak, pokiaľ sú splnené vecné a formálne podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet upravené šiestou smernicou, nie je v súlade s režimom práva na odpočet upraveným touto smernicou, aby sa zamietnutím tohto práva postihla zdaniteľná osoba, ktorá nevedela a nemohla vedieť, že dotknuté plnenie je zapojené do podvodu spáchaného dodávateľom alebo že podvodom na DPH bolo poznačené iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádzalo plneniu uskutočnenému uvedenou zdaniteľnou osobou alebo po ňom nasledovalo (pozri v tomto zmysle rozsudky Optigen a i., C-354/03, C-355/03 a C-484/03, EU:C:2006:16; body 51, 52 a 55; Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, body 44 až 46 a 60, ako aj Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 44, 45 a 47).“ Súdny dvor EÚ teda v rozsudku vo veci C-277/14 (bod 49) vyslovene uvádza, že pre relevanciu akýchkoľvek následných úvah smerujúcich ku skúmaniu existencie podvodného konania v dodávateľsko-odberateľskom reťazci, ktorého súčasťou je posudzovaná zdaniteľná osoba (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 hmotnoprávnych podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH. Ako bolo vysvetlené vyššie, žalobca splnenie hmotnoprávnych podmienok v zmysle zákona o DPH nepreukázal. Z doposiaľ uvedeného vyplýva, že ak nie je preukázané splnenie hmotnoprávnych 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 Najvyššieho správneho soudu České republiky, napr. na rozsudok sp. zn. 6 Afs 148/2016 zo dňa 19.01.2017: „Najvyšší správny súd setrvale judikuje, že závery o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo (srov. např. již shora odkazovaný rozsudek č. j. 6 Afs 170/2016 - 30 ). Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátcé neprokáží, 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.“

33. Žalobcová námietka, že v posudzovanom prípade ide jednoznačne o poskytnutie reklamných služieb a nie o sponzoring nie je taktiež dôvodná. Ako je popísané v bode 30 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.

34. Správny súd sa nestotožnil ani s tvrdením žalobcu, že žalobca nezískal 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.

35. Taktiež nie je dôvodné zo strany žalobcu poukazovať na rozhodnutia žalovaného za zdaňovacie obdobie november 2015 a december 2015, nakoľko nejde o skutkovo rovnaké prípady. Ako správne uviedol žalovaný, v zdaňovacích obdobiach november 2015 a december 2015 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 zmätočnosť záverov prijatých správcom dane. Takýmito nedostatkami preskúmané rozhodnutie žalovaného netrpí.

36. 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.).

37. 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.

38. 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.

39. 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.).

40. 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 v Bratislave, 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).