

Súd: Krajský súd Trenčín  
Spisová značka: 13S/17/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3020200088  
Dátum vydania rozhodnutia: 12. 05. 2021  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Ing. Miroslav Mand'ák  
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2021:3020200088.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trenčíne v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ing. Miroslava Mand'áka a členov senátu JUDr. Milana Straku a JUDr. Zuzany Slušnej v právnej veci žalobcu: C. construction, a.s. v reštrukturalizácii, so sídlom X. XXXX, Z. I., U.: XX XXX XXX, právne zastúpený: W. D. K., s.r.o., so sídlom B. XXXX, Z., U.: XX XXX XXX, proti žalovanému: L. riaditeľstvo S. republiky, so sídlom P. XX, I. I., U.: XX XXX XXX, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100182522/2020 zo dňa 16. januára 2020, takto

### rozhodol:

Krajský súd žalobu z a m i e t a .

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

### odôvodnenie:

1. Žalobca sa včas podanou žalobou domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. XXXXXXXXX/XXXX zo dňa 16.01.2020 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. XXXXXX/XXXX zo dňa 24.07.2019 a vrátenia veci na ďalšie konanie. Zároveň žiadal priznať náhradu trov konania. Žalovaný napadnutým druhostupňovým rozhodnutím podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správne daní (daňový poriadok) potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín zo dňa 24.07.2019, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 6 daňového poriadku žalobcovi určený rozdiel dane v sume nadmerného odpočtu XX.XXX,- € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) za zdaňovacie obdobie apríl 2016. Rozdiel dane spočíval v neuznaní odpočtu DPH z dodávateľských faktúr od spoločnosti K&L, s.r.o. za poskytnutie reklamných služieb pre porušenie ustanovení § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a z dôvodu posúdenia zdaniteľného plnenia ako sponzoring.

2. Žalobca namietal porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia, nesprávne právne posúdenie veci, nedostatočné zistenie skutkového stavu, resp. zistenie v rozpore s administratívnym spisom a nepreskúmateľnosť administratívneho rozhodnutia pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov. Mal za to, že postupom správnych orgánov mu bola odňatá možnosť konať pred orgánmi verejnej správy, pričom závery, ku ktorým správne orgány dospeli, nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní. Nemal možnosť sa vyjadriť k celému ustálenému obchodnému reťazcu, nakoľko dokazovanie správca dane sa zameralo na vzťah žalobcu a spoločnosti K&L, s.r.o. a jej dodávateľov, spoločností X. D. s.r.o. a L., s.r.o.. K rozšíreniu okruhu účastníkov preverovaného obchodu došlo až v prvostupňovom rozhodnutí, čím mu bolo v daňovej kontrole znemožnené vyjadriť sa k novým skutočnostiam. Oboznámenie s novými skutočnosťami až počas vyrubovacieho konania dňa 04.06.2019 nepovažoval za súladné so zákonom, kedy už nie je prípustné rozširovať dôvody vyrubenia rozdielu dane. Nesúhlasil s posúdeným služieb ako sponzoring, o ktorom právnom posúdení ho správca dane neinformoval a učinil tak až v prvostupňovom rozhodnutí. Na posúdenie služieb ako sponzoringu tak mohol reagovať až v podanom

odvolaní, pričom žalovaný nereflektoval na namietané procesné pochybenie. Žalobca vyjadril názor, že rozdiel dane možno vyrubiť len na základe skutočností zistených počas daňovej kontroly. Ďalej nesúhlasil so skutočnosťou, že správca dane nevykonal ním navrhnuté alebo predložené dôkazy a takýto postup ani náležite nezdôvodnil a ani žalovaný sa k nim nevyjadril. Žalovaný namietal aj nesprávne právne posúdenie fakturovanej dodávky ako sponzoring. Poprel, že by sa vedome podieľal na neoprávnenom daňovom úniku. Namietal, že nemôže niesť zodpovednosť za nepreukázanie účtovníctva jeho dodávateľa. Podľa neho správne orgány nepreukázali vedomé zapojenie sa žalobcu do podvodného konania. V konečnom dôsledku ani žalovaný sa riadne nevysporiadal so všetkými jeho zásadnými odvolacími námietkami.

3. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe uviedol, že správca dane celkový reťazec obchodných spoločností zistil na základe ďalšieho dokazovania vykonaného počas vyrubovacieho konania. Platiteľ bol s týmito zisteniami správcu dane, teda aj s predmetným obchodným reťazcom, oboznámený pri ústnom pojednávaní uskutočnenom dňa 04.06.2019. K týmto skutočnostiam žalobca nenavrhol vykonať ďalšie dokazovanie. K právnomu posúdeniu služieb ako sponzoringu mal žalobca možnosť vyjadriť sa vo vyrubovacom konaní. V druhostupňovom rozhodnutí sa následne žalovaný vysporiadal so všetkými podstatnými námietkami žalobcu.

4. Žalobca v replike a žalovaný v duplike zotrvali na svojich už skôr prednesených stanoviskách.

5. Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj správny súd) preskúmal napadnuté rozhodnutia a postup správnych orgánov podľa § 177 ods. 1 SSP v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 182 ods. 1 písm. e) SSP), ktorými je súd v prejednávacom prípade viazaný (§ 134 ods. 1 a 2 SSP) a ustálil, že žalobe nie je možné priznať úspech.

6. Zo súdneho a administratívneho spisu správnych orgánov správny súd ďalej zistil nasledovné:

- Podľa daňového priznania na DPH za zdaňovacie obdobie 4/2016 žalobca priznal daňovú povinnosť XX.XXX,XX € a uplatnil si odpočet DPH XXX.XXX,XX €, odpočet v zníženej sadzbe dane 2,- € a opravu odpočítanej dane XXX,XX €.

- Dňa 10.10.2016 správca dane začal u žalobcu vykonávať daňovú kontrolu na DPH za február až máj 2016.

- Za apríl 2016 si žalobca uplatnil odpočet DPH z dodávateľskej faktúry spoločnosti K&L, s.r.o. č. XXXXXXXXXXXX s dátumom dodania 30.04.2016 za zabezpečenie propagácie obchodného mena/loga spoločnosti C. construction, a.s. na pretekoch XX. X. K. D. 2016 zo dňa 29-30.04.2016 (propagácia obchodného mena/loga na produkčnom vozidle K. L. X pilotované O. S. a na internetovej stránke www.klacing.eu na základe zmluvy zo dňa 15.04.2016. Faktúra mala daňový základ XX.XXX,- €, DPH vo výške X.XXX,- €.

- Za apríl 2016 si žalobca uplatnil odpočet DPH z dodávateľskej faktúry spoločnosti K&L, s.r.o. č. 20160400421 s dátumom dodania 03.04.2016 za zabezpečenie propagácie obchodného mena/loga spoločnosti C. construction, a.s. na pretekoch XX. X. C. XXXX v termíne XX.-XX.XX.XXXX (propagácia obchodného mena/loga na produkčnom vozidle K. L. X pilotované J. D. a na internetovej stránke www.klacing.eu na základe zmluvy zo dňa 17.03.2016. Faktúra mala daňový základ XX.XXX,- €, DPH vo výške X.XXX,- €.

- Správca dane zistil, že spoločnosť K&L, s.r.o. zanikla v dôsledku zlúčenia dňa 18.05.2017 s právnym nástupcom W. - P.O. s.r.o., I. XX, XXX XX I., U.: XX XXX XXX, ktorá spoločnosť následne zanikla dňa 09.06.2017 zlúčením s právnym nástupcom T., s.r.o., Betliarska XX, XXX XX I., U.: XX XXX XXX, ktorej konateľom od 03.10.2015 do 08.10.2019 bol Z. S..

- Z výsluchu svedka Ing. A. D. vyplynulo, že v čase od 12.04.2008 do 30.08.2016 bol konateľom spoločnosti K&L, s.r.o. Spoločnosť sa zaoberala maloobchodom a reklamnými službami a z oboch činností dosahovala výnosy. Spoločnosť mala asi 15 až 25 zamestnancov, splnomocneného zástupcu nemala. Tiež mala asi 30 obchodných partnerov, čo sa týka reklamných služieb, medzi nimi aj žalobcu. Doklady spoločnosti boli odovzdané novému konateľovi Z. S., o čom svedok predložil správcovi dane protokol zo dňa 30.08.2016 a zmluvu o prevode obchodného podielu zo dňa 30.08.2016. Svedok formálne potvrdil vystavenie a zaúčtovanie faktúr č. XXXXXXXXXXXX, č. XXXXXXXXXXXX, ako aj bezhotovostné úhrady od žalobcu. K predmetu fakturácie svedok uviedol, že išlo o propagáciu obchodného mena/loga žalobcu na produkčných závodných vozidlách na podujatiach majstrovstiev Slovenska, Českej republiky v rally a na iných vybraných pretekoch, keďže štatutári

žalobcu majú pozitívny vzťah k motoršportu. Na základe ústnej objednávky sa so žalobcom dohodli a upresnili, kde a na akom závodnom vozidle bude umiestnené obchodné meno/logo spoločnosti C. construction, a.s. Spoločnosť K&L, s.r.o. podľa svedka zákazku realizovala ako celok, t.j. zabezpečila vozidlo spolu s benzínom, servisnými technikmi, pneumatikami a zázemím subdodávateľsky prostredníctvom spoločnosti X. D. s.r.o.. Na túto spoločnosť sa nakontakovali na niektorých z pretekov. Ku každému preteku boli uzatvorené písomné zmluvy. Obchodné meno/logo, ktorého propagáciu si žalobca objednal, bolo svedkovi odovzdané na USB kľúči alebo CD nosiči. Toto následne poskytli subdodávateľovi - spoločnosti X. D. s.r.o., ktorá následne zabezpečovala celkový polep závodných automobilov. Subdodávateľská spoločnosť dodávala vozidlá aj s polepmi ako celok, pričom zodpovedala za umiestnenie loga na vozidlách, za jeho čitateľnosť a neporušenosť počas pretekov. Drobné reklamné predmety zabezpečovali iné spoločnosti, na názvy ktorých si svedok nespomenul. Svedok sa nevedel vyjadriť, či spoločnosť K&L, s.r.o. produkčné závodné vozidlá mala prenajaté, ani kto bol ich vlastníkom. Fotky z pretekov vyhotovil J. S..

- Z výsluchu svedka Ing. A. P. vyplynulo, že v čase od 12.04.2008 do 30.08.2016 bol konateľom spoločnosti K&L, s.r.o.. Spoločnosť zamestnávala asi 20 zamestnancov na pracovné zmluvy a asi 5 na dohody. Boli to jazdci, predavači a administratívni pracovníci. Svedok potvrdil vystavenie a zaúčtovanie faktúr č. XXXXXXXXXXXX, č. XXXXXXXXXXXX, DPH z nich bola odvedená. Faktúry boli uhradené bankovým prevodom. Svedok uviedol, že predmetom obchodnej spolupráce so žalobcom bola propagácia obchodného mena, resp. loga žalobcu s tým, že toto bude umiestnené na ich závodných automobiloch a na web stránke [www.klrracing.eu](http://www.klrracing.eu) <<http://www.klrracing.eu>>. Podľa svedka sa služby neskôr fakturované žalobcovi zabezpečovali prostredníctvom subdodávateľských spoločností X. D., s.r.o. alebo L., s.r.o.. Drobné propagačné predmety zabezpečovala spoločnosť U. s.r.o. a B. s.r.o.. Podklady pre realizáciu dodaných služieb poskytol žalobca, spoločnosť K&L, s.r.o. ich následne poskytla U. I. - konateľovi L., s.r.o. a X. D., s.r.o. Zodpovednosť za vzniknuté nedostatky, za neporušenosť a čitateľnosť loga mal na starosti U. I. S. X. D., s.r.o. im zabezpečila ako generálny dodávateľ závodné vozidlá a všetky veci a služby s tým spojené, a to vždy pred konkrétnym pretekom, kedy podpísali preberací protokol, že sú vozidlá pripravené na pretek, že sú podľa dohody polepené, že je zabezpečená funkčnosť celého tímu. Svedok jednal priamo s U. I. a nepamätal si už, ktorá z jeho spoločností dodala služby pre konkrétne preteky.

- Správca dane za účelom preverenia zdanieľných obchodov deklarovaných faktúrami č. XXXXXXXXXXXX, č. 2016050204 požiadal Z. S., konateľa K&L, s.r.o. o zapožičanie účtovných dokladov dodávateľskej spoločnosti za zdaňovacie obdobia február 2016 až máj 2016, avšak napriek komunikácii osloveného konateľa so správcom dane sa požadovanú účtovnú dokumentáciu správcovi dane nepodarilo zabezpečiť.

- Z výsluchu svedka U. I. vyplýva, že od 30.12.2014 do 13.06.2016 bol konateľom spoločnosti X. D. s.r.o.. Spoločnosť sa venovala reklamným činnostiam, prenájmu produkčných závodných vozidiel, sprostredkovateľskej činnosti. Nemala ustanoveného zástupcu. Všetky činnosti za spoločnosť zariaďoval a vykonával svedok osobne. Svedok potvrdil, že spoločnosti K&L, s.r.o. prenajímal závodné produkčné vozidlá, pričom zabezpečoval kompletný balík služieb. Potvrdil vystavenie faktúr pre spoločnosť K&L, s.r.o., avšak konkrétne podrobnosti faktúr si nepamätal a uviesť nevedel z dôvodu prechodu obchodného podielu na nového konateľa. Podľa svedka spoločnosť X. D., s.r.o. nebola vlastníkom produkčných závodných vozidiel. Tieto boli prenajaté od Petra Z., ktorý má viacero spoločností, avšak ich názvy svedok pri výsluchu uviesť nevedel. Vždy, keď sa jednalo o služby poskytované spoločnosti K&L, s.r.o., subdodávateľom spoločnosti X. D. s.r.o. bol Z. Z. prostredníctvom jeho obchodných spoločností. Svedok sa nevedel vyjadriť ku konkrétnostiam a detailom sprostredkovaných služieb, odkázal na obsah písomných zmlúv. Ceny za reklamné služby záviseli od rôznych faktorov, dojednával ich osobne s Z. Z.. Na základe zmluvy o prevode obchodného podielu zo dňa 26.05.2016 previedol svedok obchodný podiel na cudzieho štátneho príslušníka. Účtovníctvo spoločnosti X. D. s.r.o. odovzdal novému konateľovi - M. S.. Svedok ako dôvod prevodu obchodného podielu uviedol, že mal ešte ďalšie dve spoločnosti, s ktorými začala vyvíjať obchodnú činnosť.

- Na základe žiadosti o informácie správca dane zistil, že M. S. podľa vlastného vyjadrenia nie je ani riaditeľom ani konateľom spoločnosti X. D., s.r.o. Jeho mobilný telefón spolu s občianskym preukazom mu boli odcudzené v roku 2015, o čom predložil protokol a preukázal sa novým občianskym preukazom. Nikdy nemal žiadny kontakt so spoločnosťou X. D. s.r.o., nikdy o nej nepočul.

- Z informácií získaných správcom dane k spoločnosti FZM, s.r.o. vyplynulo, že spoločnosť od 02.05.2001 do 16.05.2016 sídlila na adrese B. XXXX/XX, Z. I. a od XX.XX.XXXX na adrese J. XX, I.. Od XX.XX.XXXX do 14.04.2016 bol konateľom spoločnosti FZM, s.r.o. Ing. L. Y., od 14.04.2016 do 20.02.2017 bol konateľom U. I. a od 20.02.2017 ním bol U. E. z Maďarska.

- V súvislosti s pokusom správcu dane o predvolanie Ing. L. Y., bývalého konateľa L., s.r.o., na výsluch, sa k správcovi dane dostavil L. Y. ml., ktorý uviedol, že jeho otec je dlhodobo ťažko chorý. Spoločnosť L., s.r.o. už asi tri roky pred zmenou konateľa nevykonávala žiadnu podnikateľskú ani ekonomickú činnosť a preto došlo dňa 14.04.2016 k prevodu obchodného podielu na U. I..

- Správca dane následne vykonal výsluch U. I. ako bývalého konateľa spoločnosti L., s.r.o., ktorý sa vyjadril, že bol konateľom uvedenej spoločnosti od 14.04.2016 do 20.02.2017 a vtedy spoločnosť vykonávala činnosť v zmysle predmetu činností uvedených v obchodnom registri, venovala sa prenájmu produkčných závodných vozidiel, sprostredkovateľskej činnosti. Všetky činnosti za spoločnosť vykonával svedok osobne, sám si viedol účtovníctvo, nemal žiadnych zamestnancov. Spoločnosť využívala virtuálne sídlo v Bratislave na adrese sídla spoločnosti. Obchodný podiel v spoločnosti L., s.r.o. svedok neskôr previedol na maďarského občana U. E., keďže mal viacero spoločností a nemal čas sa toľkým venovať. Novému konateľovi, ktorého osobne nepozná, odovzdal účtovníctvo spoločnosti. Svedok potvrdil, že spoločnosti K&L, s.r.o. prenajímal závodné produkčné vozidlá v zmysle písomných zmlúv. K detailnému popisu ich obsahu sa vyjadriť nevedel. Závodné produkčné vozidlá si spoločnosť FZM, s.r.o. prenajíjala od spoločností Z. Z., ich názvy uviesť nevedel.

- Prostredníctvom zahraničného daňového úradu bol na výsluch, resp. podanie vysvetlenia predvolaný Istvanné E., avšak napriek opakovaným predvolaniam, ktoré si prevzal, sa na príslušný daňový úrad nedostavil.

- výzvou zo dňa 19.03.2018 vyzval správca dane žalobcu na predloženie dôkazov, že deklarované zdaniiteľné plnenia z faktúr č. 2016040421 a č. 2016050204 boli uskutočnené dodávateľom K&L, s.r.o., na ktorú žalobca reagoval podaním zo dňa 20.04.2018.

- Správca dane sa oboznámil s DVD nosičmi a zistil, že na videozázname z preteku zo dňa 03.04.2016 je uvedený pilot závodného vozidla G. T. Z. T. a nie pilot J. D. na vozidle K. L. X čo je v rozpore s predloženou zmluvou o propagácii obchodného mena/loga a reklame zo dňa 17.03.2016 a faktúrou č. XXXXXXXXXXXX. Na DVD nosiči z X. K. D. 2016 nezistil správca dane rozpory.

- Daňový úrad Trenčín, vychádzajúc z obsahu protokolu č. 100973628/2018 zo dňa 17.05.2018 a výsledkov vyrubovacieho konania, vydal rozhodnutie č. 101453633/2018 zo dňa 27.07.2018, ktorým podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu XX.XXX,- € na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2016, znížením nadmerného odpočtu zo sumy XX.XXX,XX € na sumu 58.636,90 €. Správca dane neakceptoval preukázanie splnenia podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov z dôvodu, že kontrolovaný platiteľ C. construction, a.s. neprijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno dôvodne požadovať na zabezpečenie toho, aby jeho prijaté plnenia neboli súčasťou podvodu. Na odvolanie žalobcu zo dňa 27.08.2018 žalovaný rozhodnutie správcu dane č. 101453633/2018 zo dňa 27.07.2018 zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie pre porušenie § 45 ods. 1 písm. f) daňového poriadku.

- zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 101344992/2019 zo dňa 04.06.2019 vyplýva, že správca dane oboznámil žalobcu so skutočnosťami, s ktorými nebol počas daňovej kontroly oboznámený. Správca dane žalobcovi oznámil, že prijal záver, že v prípade sporných faktúr sa jedná zo strany žalobcu o podporu automobilového športu (poskytnutie sponzorského príspevku), žiadne dodania služieb pre kontrolovaný daňový subjekt, ktoré by bolo možné označiť ako reklamné, neboli preukázané. Zároveň správca dane uviedol, že počas daňovej kontroly nebolo preukázané, že spoločnosť K&L, s.r.o. bola reálnym dodávateľom drobných propagačných reklamných materiálov. K uvedenej zápisnici sa žalobca písomne vyjadril podaním zo dňa 19.06.2019. Dňa 11.07.2019 správca dane vykonal pojednávanie vo veci prerokovania pripomienok predložených žalobcom dňa 19.06.2019 k zápisnici o ústnom pojednávaní č. 101344992/2019 zo dňa 04.06.2019.

- Rozhodnutím správcu dane č. 427880/2019 zo dňa 24.07.2019 bol žalobcovi vyrubený rozdiel v sume nadmerného odpočtu XX.XXX,- € na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2016 z dôvodu neuznania odpočtu DPH z dodávateľských faktúr od spoločnosti K&L, s.r.o.. Podľa správcu dane žalobca porušil podmienky na odpočítanie dane stanovené v § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH, pretože si sám vedome odpočítal daň z predmetných faktúr s predmetom fakturácie „zabezpečenie propagácie obchodného mena/loga spoločnosti C. construction a.s.“, ktoré zahrnul do svojho účtovníctva aj napriek tomu, že vedel, že dodaná služba spočívala v propagácii len názvu spoločnosti samotným uvedením loga spoločnosti na ploche pretekárskeho vozidla. Daňový subjekt sa sám rozhodol, že dobrovoľne vynaloží svoje finančné prostriedky na sponzorovanie podujatí (preteky závodných automobilov), pričom vedel, že na závodných automobiloch bude zverejnené len samotné logo spoločnosti, čím sa verejnosť dozvie o tom, že jedným zo sponzorov podujatí bola aj spoločnosť žalobcu. Správca dane ďalej zistil, že hoci spoločnosť

K&L, s.r.o. dlhodobo deklarovala poskytnutie reklamných služieb na závodný vozidlách na športových podujatiach aj s medzinárodnou účasťou prostredníctvom športového tímu KL X., poskytovala ich nezákonným spôsobom prostredníctvom nekontaktných subdodávateľov v reťazci. Žalobca už dlhodobo finančne podporuje činnosť športového tímu KL X. z dôvodu, že jedným z pilotov závodný vozidiel je Ing. J. D., ktorý bol v preverovanom zdaňovacom období zamestnancom spoločnosti K&L, s.r.o. na základe dohody o pracovnej činnosti a zároveň aj spoluakcionárom spoločnosti C. group, a.s. spolu s O. O., podpredsedom predstavenstva žalobcu.

- Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodol napadnutým rozhodnutím č. 100182522/2020 zo dňa 16.01.2020, ktorým prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil stotožniac sa so skutkovými a právnymi závermi správcu dane. Aj podľa žalovaného nebolo preukázané, že práve spoločnosť K&L, s.r.o. je dodávateľom služieb deklarovaných na sporných faktúrach, t.j. predmetné služby neboli touto spoločnosťou dodané žalobcovi a spoločnosti K&L, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť v zmysle zákona o DPH, keďže nebolo preukázané, že subdodávateľské spoločnosti RALLY D. s.r.o. a L., s.r.o. dodali služby spoločnosti K&L, s.r.o.. Súčasne sa žalovaný stotožnil aj v kvalifikácii poskytnutého plnenia ako sponzorského príspevku, ktorý v čase realizácie dodaných služieb nebol daňovo uznateľným výdavkom (nákladom) a taktiež nebol predmetom DPH.

7. Podľa § 3 ods. 1 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/>> daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

8. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/>> správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

9. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/>> 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.

10. Podľa § 3 ods. 5 daňového poriadku <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/>> správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

11. 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.

12. Podľa § 24 ods. 1 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/>> daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- i. skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- ii. skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- iii. vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

13. Podľa § 24 ods. 2 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/>> daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

14. Podľa § 24 ods. 3 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/>>daňového poriadku 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.

15. Podľa § 24 ods. 4 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/>>daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

16. Podľa § 45 ods. 2 písm. c), d), e) <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/>>daňového poriadku kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

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

18. Podľa § 19 ods. 1 veta prvá zákona o <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/>>DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

19. Podľa § 19 ods. 2 zákona <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/>>o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

20. 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.

21. 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.

22. 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.

23. Podľa § 68 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj daňový poriadok) ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. Správca dane vydá rozhodnutie do troch mesiacov od uplynutia lehoty určenej vo výzve podľa prvej vety. Ak vzhľadom na mimoriadnu zložitosť prípadu, iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote troch mesiacov, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán. Správca dane o predĺžení lehoty upovedomí daňový subjekt.

24. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) a b) zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame (ďalej aj zákon o reklame) podľa tohto zákona reklama je predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou 1b) s cieľom uplatniť produkty na trhu a produkt je tovar, služby, nehnuteľnosti, obchodné meno, 2) ochranná známka, 3) označenie pôvodu výrobkov 4) a iné práva a záväzky súvisiace s podnikaním.

25. Správny súd poukazuje na účel daňového konania, ktorým je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu, pričom daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane a iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane.

26. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu a preto daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť zaobstarať si dôkazy, ktoré preukážu v dostatočnej miere zdaniteľné plnenie správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane. Je nepostačujúce, ak daňový subjekt preukazuje dodanie tovaru len prostredníctvom faktúr, či iných písomných dokladov, ktoré nemusia mať povahu reálneho faktu. Daňový subjekt, ktorý uplatňuje právo na odpočet DPH musí preukázať, že došlo k reálnemu uskutočneniu zdaniteľných obchodov. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustálená judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora EU.

27. Správny súd konštatuje, že daňové orgány vychádzali pri svojom rozhodovaní z dokazovania orientovaného na predmet daňového konania, a to v rozsahu postačujúcom na učinenie záveru o nepreukázaní dodania služieb dodávateľom prostredníctvom deklarovaných subdodávateľov RALLY D. s.r.o. a L., s.r.o.. Na základe nimi vykonaného dokazovania s poukazom na ustanovenia § 49 ods. 1, ods. 2 zákona o DPH potom vec posúdili tak, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane v kontrolovanom zdaňovacom období v rozpore so zákonom, keď nepreukázal, že zdaniteľné plnenia boli skutočne realizované dodávateľskou spoločnosťou tak, ako je deklarované na sporných faktúrach. Tým, že žalobca vstupoval do obchodných vzťahov so spoločnosťou, ktorú si dostatočne nepreveroval, ani sa reálne nezaujímal o jej materiálno-technické či personálne vybavenie, aby sa presvedčil, či je schopná požadované dodania realizovať, neprejavil náležitú mieru opatrnosti, čím na seba prebral riziko, že nebude vedieť splniť svoju dôkaznú povinnosť. Znalosť obchodných partnerov je základným predpokladom riadneho obchodného styku. Dôveryhodnosť obchodných partnerov by mala byť primárnou podmienkou každého podnikateľa (daňového subjektu) pri vstupovaní do obchodných vzťahov, pretože slobodným výberom obchodného partnera preberá daňový subjekt plnú zodpovednosť za ekonomické a právne dôsledky svojich rozhodnutí. Akým spôsobom si v každom jednotlivom obchodnom prípade daňový subjekt svojich obchodných partnerov vyberá a preveruje, je v podmienkach slobodného trhu len na ňom.

28. Správny súd poukazuje na to, že je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a na jeho úvahe, 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. K námietkam týkajúcim sa toho, kto a v akom rozsahu znáša v daňovom konaní dôkazné bremeno, správny súd poukazuje na skutočnosť, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH sú stanovené kumulatívne a objektívne, t.j. nárok na odpočet DPH sa viaže na ich bezpodmienečné splnenie. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a za dobromyseľnosť daňového subjektu (žalobcu). Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby daňový subjekt, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

29. 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.

30. Z rozhodnutí Najvyššieho súdu SR vyplýva najmä to, že dôkazná povinnosť v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt (sp. zn. XSžf/X/XXXX, XSžf/XX/XXXX). Na preukázanie reálneho (nie fiktívneho) uskutočnenia zdaniteľného plnenia nie je postačujúca iba formálna existencia faktúry (sp. zn. XSžf/XX/XXXX). Je na správcovi dane, aby s poukazom na konkrétny predmet daňového konania vymedzil potrebný rozsah dokazovania (sp. zn. XSžf/XX/XXXX, XSžf/XX/XXXX). Ak počas prebiehajúceho dokazovania s ohľadom na zistené objektívne skutočnosti sa niektoré tvrdenia žalobcu správcovi dane javia ako pochybné, spochybnené, resp. nedostatočne preukázané, a túto pochybnosť správca dane daňovému subjektu zrozumiteľne oznámi a riadne vecne zdôvodní, t.j. procesne korektne spochybní tvrdenia daňového subjektu (sp. zn. XSžf/XX/XXXX), je tu procesná povinnosť daňového subjektu obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie (sp. zn. XSžf/XX/XXXX, XSžf/XX/XXXX). V prípade, že u obchodných partnerov kontrolovaného daňového subjektu dôjde plynutím času k zmenám spôsobujúcim dodatočnú nemožnosť preveriť u nich uskutočnenie zdaniteľných plnení (prevody obchodných podielov na zahraničné subjekty, nekontaktnosť nedostupných štatutárnych zástupcov, zánik dodávateľa zlúčením s inou spoločnosťou a jej následné zlúčenie s ďalšou spoločnosťou a pod.), nespôsobuje táto skutočnosť, aj keď nastala až po realizácii spornej transakcie, presun dôkazného bremena na správcu dane (sp. zn. XSžf/X/XXXX).

31. Správny súd zastáva názor, že pochybnosti správcu dane a žalovaného v danej veci o identite skutočného dodávateľa a deklarovaných subdodávateľov na základe sporných faktúr sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z dokazovania vykonaného správcom dane za účelom preverenia tvrdení žalobcu. Správca dane správne zameral a rozšíril dokazovanie aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t.j. aj na právne vzťahy týkajúce sa dodávateľa deklarovaného na sporných faktúrach a jeho subdodávateľov. Správca dane mal právo preveriť existenciu zdaniteľných obchodov, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Nemal však povinnosť žalobcovi oznamovať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení, že sa obchody tak, ako boli faktúrami deklarované, skutočne realizovali. Postupy správcu dane a žalovaného, ktorými spochybnili dôkazy predložené žalobcom v daňovom konaní, resp. ich vyhodnotili ako formálne alebo ako nepostačujúce na preukázanie žalobcom uvádzaných tvrdení, vrátane odôvodnenia týchto pochybností, je potrebné považovať za preukázané zisteným skutkovým stavom a za právne korektné. Úvahy správcu dane a žalovaného odôvodňujúce toto spochybnenie nevykazujú prvky arbitrárnosti, ale naopak účinne viedli k opätovnému preneseniu dôkazného bremena na žalobcu, pričom v konečnom dôsledku možno dôkazné bremeno žalobcu považovať za neunesené. Záver správcu dane a žalovaného o tom, že žalobca neunesol v daňovom konaní dôkazné bremeno na preukázanie reálnosti dodania fakturovaných služieb deklarovaným dodávateľom - spoločnosťou K&L, s.r.o., je preto potrebné považovať za náležite vyargumentovaný. Ak žalobca dôkazné bremeno neunesol, nemohol úspešne a právne účinne uplatniť svoj nárok na odpočet DPH.

32. Správny súd v zhode s daňovými orgánmi poukazuje na to, že okrem tvrdení žalobcu majúcich preukázať oprávnenosť odpočtu DPH zo sporných faktúr sú tieto podporené v podstate iba výpoveďami dvoch bývalých konateľov dodávateľskej spoločnosti (Ing. A. D. a Ing. A. P.). Pre všeobecnosť ich odpovedí a zistenie, že deklarovali realizáciu zákazky prostredníctvom subdodávateľov pre neexistenciu potrebného personálneho ani materiálno-technického vybavenia, považoval správca dane za potrebné zadovážiť si na preverenie ich tvrdení ďalšie dôkazy. Snaha získať účtovníctvo spoločnosti K&L, s.r.o. zostala bez reálneho výsledku z dôvodu nekontaktnosti konateľa právneho nástupcu uvedenej spoločnosti (Z. S.). Tento síce reagoval na operatívny kontakt zamestnanca správcu dane a prisľúbil dodanie účtovníctva, avšak sľub zostal nenaplnený. Keďže bývalí konatelia spoločnosti K&L, s.r.o.

zhodne vypovedali, že žalobcovi dodané služby zabezpečovali prostredníctvom dodávateľských spoločností, za ktoré mal konať U. I., bol správny postup správcu dane, ktorým sa rozhodol preveriť tieto informácie vypočítaním označenej osoby a zadovážením účtovníctva spoločností X. D. s.r.o. a L., s.r.o.. Z dôvodov, ktoré sú bližšie opísané v prvostupňovom rozhodnutí, sa síce podarilo vypočítať U. I., avšak nepodarilo sa získať účtovníctvo žiadnej z jeho spoločností, v ktorých bol v roku 2016 konateľom (X. D. s.r.o. a L., s.r.o.). M. S. ani netušil, že by mal byť novým konateľom spoločnosti X. D. s.r.o., U. E. ako aktuálny konateľ spoločnosti L., s.r.o. s príslušným maďarským daňovým úradom nespoločupracoval. U. I. pri výsluchu nevedel identifikovať dodávateľov, prostredníctvom ktorých mal realizovať zákazky, nemal vedomosť o názve ani jednej zo spoločností Z. Z., ktoré pre neho mali zabezpečovať reklamné služby. Nevedel sa vyjadriť k okolnostiam ani motívu vzniku obchodnej spolupráce medzi jeho spoločnosťami a spoločnosťou K&L, s.r.o., pri požiadavke na pomenovanie niektorých z pretekov, alebo požiadavke na konkretizáciu poskytovaných služieb odkázal na obsah zmlúv, nepamätal si typy, názvy a značky závodných produkčných vozidiel, hoci podľa vyjadrení konateľov K&L, s.r.o. to mal byť on, kto protokolárne odovzdával závodné produkčné vozidlá pred každým z pretekov. Ak za takejto dôkaznej situácie, ktorá podľa názoru správneho súdu relevantne spochybnila dôveryhodnosť celého deklarovaného dodávateľsko-odberateľského vzťahu na viacerých jeho známych stupňoch (sp. zn. XSžf/XX/XXXX), správca dane konštatoval neunesenie dôkazného bremena žalobcom, nastúpila procesná povinnosť žalobcu obnoviť dôveryhodnosť celej deklarovanej transakcie (sp. zn. XSžf/XX/XXXX), a to nielen na úrovni vzťahu žalobca-dodávateľ, ale aj na úrovni vzťahu dodávateľ-subdodávateľa. Zistená nemožnosť dôsledného preverenia deklarovaných zdaniteľných plnení u dodávateľa a akéhokoľvek preverenia u deklarovaných subdodávateľov nesťažila dôkaznú situáciu správcovi dane, ale ju sťažila žalobcovi (sp. zn. XSžf/X/XXXX).

33. K námietke, že správca dane neakceptoval dôkazné návrhy žalobcu a dokazovanie orientoval len na preukázanie skutočností, ktoré sú v neprospech žalobcu, správny súd uvádza, že s dôkaznými návrhmi žalobcu sa daňové orgány vypořádali v potrebnom rozsahu. Žalobcom navrhované dôkazy ani podľa názoru správneho súdu neriešia podstatu spornej otázky, ktorou je relevantná a správcom dane logicky zdôvodnená pochybnosť o autenticite deklarovaného dodávateľa žalobcu. Navrhované dôkazy sú spôsobilé preukázať najmä skutočnosti, ktoré správca dane nespochybňoval, keďže správca dane nespochybnil samotné uskutočnenie jednotlivých pretekov závodných vozidiel, ani existenciu týchto vozidiel, ani účasť vozidiel na pretekoch, ani účasť deklarovaných jazdcov, ani uvedenie loga žalobcu na závodných automobiloch a ani autenticosť vyhotovených obrazových a zvukovoobrazových záznamov, ale spochybnil konkrétny deklarovaný dodávateľsko-odberateľský reťazec, na spodných priečkach ktorého mali byť spoločnosti patriace Z. Z., na ďalšom stupni subdodávateľské spoločnosti U. I. (X. D. s.r.o. a L., s.r.o.), na ďalšom stupni spoločnosť K&L, s.r.o. a na konci žalobca.

34. K otázke právnej povahy deklarovaných zdaniteľných plnení v zmysle sporných faktúr správny súd pripomína, že vo svojej doterajšej rozhodovacej činnosti eviduje riešenie otázky rozlišovacích kritérií medzi reklamou a sponzoringom, ide o veci sp. zn. XXS/X/XXXX, XXS/X/XXXX, XXS/XX/XXXX, XXS/XX/XXXX, XXS/XX/XXXX, XXS/XXX/XXXX, XXS/XXX/XXXX, XXS/XXX/XXXX, 11S/141/2019, 11S/143/2019. Prejednávaná vec nevykazuje také skutkové špecifiká, aby bolo potrebné odchýliť sa od postojov, aké už zaujal a záverov, k akým dospel v označených rozhodnutiach.

35. Administratívne orgány podľa názoru správneho súdu postupovali správne, ak sa zaoberali aj charakterom plnenia deklarovaného spornými faktúrami, nakoľko pri sponzorskom odkaze resp. sponzorstve na rozdiel od reklamy by žalobca nemal právo na odpočítanie DPH. V súvislosti s námietkou, že túto dôležitú právnu otázku neuviedol výslovne správca dane v protokole z daňovej kontroly, ale s ňou bol žalobca prekvapivo konfrontovaný až v neskorších fázach administratívneho konania, čo malo mať za následok ujmu na jeho právach, správny súd uvádza, že s právnym náhľadom správcu dane na povahu (charakter) dodaných služieb bol žalobca oboznámený ešte pred vydaním prvostupňového rozhodnutia, k tomuto právnemu názoru žalobca podal svoje vyjadrenie, s ktorým sa správca dane riadne vysporiadal. Keďže prvostupňové konanie pred správcom dane treba spolu s odvolacím konaním vnímať ako jeden celok, mal žalobca podľa názoru správneho súdu dostatok možností zareagovať aj na takúto právnu argumentáciu správcu dane. Okrem toho je potrebné si uvedomiť, že správny súd dôvod neuznania práva žalobcovi na odpočet DPH pre iné právne posúdenie povahy (charakteru) dodanej služby považuje až za sekundárny dôvod, vidiac naďalej ako primárny dôvod to, že žalobca nepreukázal, že spoločnosť K&L, s.r.o. bola skutočne dodávateľom služieb uvedených na sporných dodávateľských faktúrach prostredníctvom deklarovaných subdodávateľov. Preto aj skutočnosti, že

žalobca bol správcom dane o jeho právnom náhľade na právnu povahu dodaných služieb oboznámený až po doručení protokolu z daňovej kontroly, je potrebné v kontexte s už uvedeným priznať inú právnu relevanciu, než aká by tejto spornej otázke patrila, ak by posúdenie dodaných služieb ako sponzoring bolo jediným dôvodom pre neuznanie práva žalobcovi na odpočet DPH.

36. Správny súd konštatuje, že v zmysle rozhodovacej činnosti SD 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).

37. V prejednávanej veci mala reklama poskytnutá žalobcovi predstavovať uvedenie loga žalobcu „C. construction“ na pretekárskych vozidlách. Takéto zverejnenie loga na pretekárskych autách na športovom podujatí však 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 na motoristických pretekoch 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 špecifickou verejnosťou tvorenou fanúšikmi motoristického športu tak všeobecne známa, že by zo samotného loga bez ďalšieho diváci mali akúkoľvek aspoň všeobecnú informáciu o produktoch a službách, ktoré žalobca poskytuje. Odpoveď na takto položenú otázku sa javí byť negatívna.

38. V nadväznosti na ustanovenie § 2 ods. 1 písm. a) zákona o reklame je potrebné zdôrazniť, že vymedzuje všeobecne len formu reklamy. Je pritom podstatné, že akákoľvek prípustná forma reklamy musí súvisieť s obchodnou, podnikateľskou činnosťou alebo inou zárobkovou činnosťou daného subjektu s cieľom uplatniť jeho produkty na trhu. V danej právnej veci bola pritom spochybnená práve schopnosť sporného plnenia uplatniť produkty žalobcu na trhu. Samotné uvedenie loga nemá vo vzťahu k predmetu podnikania žalobcu, jeho produktom alebo službám žiadnu vypovedaciu hodnotu. Neobsahuje v tomto ohľade ani len všeobecnú informáciu. Žiadnym spôsobom nepropaguje ich vlastnosti, neporovnáva ich s inými produktmi, nevyzdvihuje ich kvality. Nemôže teda logicky predstavovať ani podnet k ich kúpe, zvýšeniu ich odbytu. V zmysle ustanovenia § 2 ods. 1 písm. a) zákona o reklame je pritom podmienka tohto cieľu dominantná. V zásade môže ísť o akúkoľvek formu realizácie reklamy, podstatná je jej schopnosť dosiahnuť, resp. sledovať cieľ, ktorým je uplatnenie produktov na trhu. Nie je pritom nevyhnutne potrebné, aby daný subjekt preukazoval, že sa tak reálne stalo. Uvedená schopnosť dosiahnuť tento cieľ musí vychádzať z objektívne existujúcich skutočností. V danej veci však žalobca zaplatil za umiestnenie loga na pretekárskom vozidle, pričom takéto uvedenie obchodného mena žalobcu objektívne neobsahuje žiadnu informáciu o jeho podnikateľskej činnosti, jeho produktoch a službách a teda objektívne nemôže uplatniť produkty žalobcu na trhu. Okrem toho z dôkazov predložených žalobcom vyplýva, že logo žalobcu nebolo na pretekárskych automobiloch izolované, ale bolo umiestnené konkrétnom pretekárskom automobile spolu s ďalšími logami spoločností s rôznym obchodným a výrobným zameraním. Toto samo o sebe znižuje šancu podať akúkoľvek konkrétnu informáciu o žalobcovi a jeho produktoch. Dokonca je možné uviesť, že uvedené v priemernom divákovi prirodzene evokuje, že ide o sponzorov daného jazdca, rally tímu alebo podujatia. Na uvedených záveroch 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. Rovnako je akceptovateľné, ak správne orgány pri vysvetľovaní pojmov reklama a sponzorský odkaz poukazovali na znenie zákona o vysielaní a retransmisii a rozhodovaciu činnosť NS SR, ktorá z týchto ustanovení vychádza. Definícia reklamy a v podstate aj sponzorského odkazu uvedená v tomto zákone reálne dopadá aj na prejednanú vec, keď definícia vyššie uvedených pojmov

je použiteľná na danú právnu situáciu, a to aj s ohľadom na výklad týchto pojmov, ktoré podal SD EÚ vo svojej konštantnej rozhodovacej činnosti.

39. Správny súd poukazuje na rozhodnutie NS SR vo veci 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.“ Správny súd je toho názoru, že práve uvedené rozhodnutie podporuje závery správcu dane a žalovaného, keď NS SR de facto konštatoval, že rozdiel medzi reklamou a sponzoringom je aj v tom, že pri reklame sa používajú typické prostriedky na podporu predaja, nákupu alebo prenájmu výrobku a služieb, ktoré potom naopak absentujú v sponzorskom odkaze. Dôležité sú teda prostriedky, ktoré v ňom boli použité. V prejednávanej veci neobsahuje sporné plnenie žiadne typické prvky reklamy. Naopak vzhľadom na svoj charakter, ako aj všetky ostatné okolnosti, je možné uzavrieť, že ide o typický sponzorský odkaz.

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

41. Sponzorský odkaz má funkciu informačnú, reklama má funkciu propagačnú a presvedčovaciu. Informuje o existencii určitého konkrétneho produktu alebo služby, vyzdvihuje vlastnosti určitého produktu alebo služby, prezentuje jeho funkcie, využiteľnosť, praktickú upotrebitelnosť. Zo slovnej informácie „ESIN construction“ sa recipient veľa nedozvie. E. na seba pozornosť návštevníka motoristického podujatia. Práve tým, že logo musí zápasíť o svoj priestor na závodnom automobile s inými logami ďalších spoločností a navyše sa nachádza na rýchlo sa pohybujúcom objekte, zhoršuje sa vnímateľnosť informácie zo strany návštevníka motoristického podujatia, t.j. schopnosť rýchlej percepcie informačnej hodnoty zobrazeného loga.

42. 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. Nič z uvedeného však nie je možné identifikovať v slovnom spojení „ESIN construction,“ umiestnenom vo forme loga na nevelkej ploche vymedzenej časti závodného automobilu vizuálne spoluzahŕteného logami ďalších spoločností.

43. Keďže sponzorský odkaz nezakladá vo všeobecnosti právo na odpočítanie DPH, tak na uvedenú vec nie je možné aplikovať závery, ktoré vyslovil SD EÚ vo svojich rozhodnutiach týkajúcich sa DPH, podvodného konania a vedomosti subjektov o takomto podvodnom resp. zneužívajúcom konaní. Ak teda daňové orgány dospeli k záveru, že v prípade plnenia podľa sporných faktúr nejde o reklamu, ale ide o sponzoring, sú tieto ich úvahy právne korektné.

44. K prípadnej potrebe aplikácie judikatúry SD 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 SD 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 SD 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).“ SD 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 NS SR) preukázané splnenie hmotnoprávných podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH. Ako bolo vysvetlené vyššie, žalobca splnenie hmotnoprávných podmienok v zmysle zákona o DPH nepreukázal.

45. 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 rozhodovaciu činnosť Nejvyššího správného soudu České republiky (ďalej aj „NSS ČR“), napr. na rozsudok sp. zn. 6 Afs 148/2016 zo dňa 19.01.2017: „Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že závěry o neprokázání uskutečnění zdanitelného plnění daňovým subjektem a o účasti daňového subjektu na podvodu nejsou kompatibilní. Než začne správce daně jakkoliv zkoumat a prokazovat případnou účast na daňovém podvodu, musí mít postaveno najisto, zda k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění došlo (srov. např. již shora odkazovaný rozsudek č. j. 6 Afs 170/2016 - 30 ). Je totiž nutné pečlivě rozlišovat případy, kdy nárok na odpočet DPH plátcí vůbec nevznikne, neboť plátcé 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 plátcé DPH nebylo. Postup plátcé 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 zvýšená nikoli preto, že sa dopustil či účastnil podvodu, ale preto, že nárok na odpočet mu vôbec nevznikl, pretože fakticky nebylo žiadne zdaniteľné plnenie uskutočnené.“

46. Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, možno konštatovať, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení v časti označeného dodávateľa sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu ako nedostatočne unesené.

47. Po preskúmaní veci súd dospel k záveru, že v procesnom postupe správcu dane a žalovaného neboli zistené žiadne porušenia zásad daňového konania dosahujúce relevanciu odôvodňujúcu konštatáciu dôvodu na zrušenie preskúmaných rozhodnutí v zmysle § 191 ods. 1 písm. g) SSP. Daňové orgány vykonali dostatočné dokazovanie a žalovaný prihliadol na všetky relevantné skutočnosti, ktoré vyšli v daňovom konaní najavo. Z uvedených dôvodov správny súd dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného ani prvostupňového rozhodnutia zo žiadneho zo žalobcom deklarovaných dôvodov, a preto žalobu ako nedôvodnú v celom rozsahu zamietol (§ 190 SSP).

48. Podľa § 168 veta prvá SSP žalovanému prizná správny súd podľa pomeru jeho úspechu vo veci voči žalobcovi právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania iba, ak to možno spravodlivo požadovať. Žalobca bol v konaní neúspešný, a preto o trovách konania bolo rozhodnuté podľa § 168 SSP tak, že úspešnému žalovanému súd náhradu trov konania nepriznal, nakoľko žalovanému žiadne dôvodne vynaložené trovy nevznikli a žalovaný si náhradu trov konania ani neuplatnil.

49. Tento rozsudok prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

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

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

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