

Súd: Krajský súd Trenčín
Spisová značka: 11S/43/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3020200091
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 02. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Rastislav Dluhoš, PhD.
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2021:3020200091.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trenčíne v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD., členov JUDr. Aleny Radičovej a JUDr. Jozefa Šuleka, v právnej veci žalobcu: L., a.s., so sídlom S. XXXX, XXX XX H. T., IČO: XX XXX XXX, právne zastúpeného ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA ŠTRBÁŇ, s.r.o., so sídlom Dvory 1932, 020 01 Púchov, IČO: 36 867 454, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. XXXXXXXXX/XXXX zo dňa 16.01.2020 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. XXXXXX/XXXX zo dňa 24.07.2019, takto

rozhodol:

Krajský súd žalobu **z a m i e t a**.

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

o d ô v o d n e n i e :

1. Žalobca sa správnou žalobou doručenu Krajskému súdu v Trenčíne (ďalej aj „správny súd“) dňa 23.03.2020 domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. XXXXXXXXX/XXXX zo dňa 16.01.2020 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“), potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej aj „správca dane“) č. XXXXXX/XXXX zo dňa 24.07.2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) žalobcovi určený rozdiel dane v sume nadmerného odpočtu 10.000,- Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2016, v podstate z dôvodu porušenia ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH žalobcom tým, že si uplatnil právo na odpočítanie DPH z faktúr vystavených spoločnosťou P., s.r.o. s predmetom fakturácie zabezpečenia propagácie obchodného mena/loga žalobcu, pričom nebolo preukázané, že spoločnosť P. s.r.o. bola skutočne dodávateľom služieb uvedených na sporných dodávateľských faktúrach. Daňové orgány tiež spochybnili právnu povahu deklarovaného plnenia, keď poskytnuté služby posúdili ako sponzorstvo a nie ako reklamu.

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

3. K námietke podstatného porušenia ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy žalobca prezentoval názor, že všetky dôkazy vykonávané správcom dane majú a musia byť realizované

ešte počas daňovej kontroly, ktorá je ukončená doručením protokolu, pričom výsledky daňovej kontroly zakladajúce konkrétne právne dôvody na vyrubenie rozdielu dane nemožno v ďalšom postupe správca dane meniť a už vôbec nie na ľarchu kontrolovaného daňového subjektu. V tejto súvislosti žalobca namietol, že prvostupňové rozhodnutie bolo založené na úplne inom právnom dôvode než aký pre vyrubenie rozdielu dane bol ustálený v protokole z daňovej kontroly a navyše odôvodnenie prvostupňového rozhodnutia a odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného si navzájom odporujú. Kým správca dane odôvodňoval vyrubenie rozdielu dane posúdením zdaniteľného plnenia ako sponzorského odkazu a nie reklamy s tým, že prípadná otázka vedomosti žalobcu a zapojení do podvodného reťazca je irelevantná, žalovaný v napadnutom rozhodnutí zdôraznil nepreukázanie skutočnosti, že deklarovaná dodávateľská spoločnosť bola reálne dodávateľom služieb uvedených na sporných dodávateľských faktúrach a tiež že žalobca nepreukázal vynaloženie všetkých rozumných opatrení a potrebnej starostlivosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči takých zdaniteľných plnení, ktoré samy osebe zneužívajú právo poskytované a plynúce zo zásady neutrality DPH. Postupom správca dane preto podľa žalobcu došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, keď celé dokazovanie správca dane počas výkonu daňovej kontroly bolo vedené a dôkazy vykonávané iba vo vzťahu k preukazovaniu reálnosti dodania služby spoločnosťou P. s.r.o., pričom správca dane nedal počas výkonu daňovej kontroly žalobcovi žiadnym spôsobom na vedomie, že spochybňuje právno-daňový charakter dodanej služby ako reklamy. Žalobca, nemajúc vedomosť o takomto spochybnení, nemohol predkladať dôkazy preukazujúce charakter poskytnutej služby ako reklamnej služby podliehajúcej režimu DPH.

4. Súčasťou porušenia práv žalobcu v daňovom konaní je aj nevykonanie dôkazov navrhovaných žalobcom, ktorými sa mala preukázať reálnosť dodania reklamných služieb spoločnosťou P., s.r.o. Správca dane tak nevykonával všetky dôkazy potrebné na úplné zistenie skutočného stavu veci, t.j. predmetom dokazovania neboli všetky skutočnosti, okolnosti a otázky, z ktorých následne správca dane a po ňom žalovaný vyvodili výrok svojich rozhodnutí, čím bolo administratívne konanie zaťažené vadou nedostatočného zistenia skutkového stavu veci.

5. V nadväznosti na už uvedené považuje žalobca napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj jemu predchádzajúce prvostupňové rozhodnutie za zmätočné, nekonzistentné vo vzťahu k pomenovaniu jednoznačného dôvodu vyrubenia rozdielu dane (neosvedčenie reálnosti dodania služby deklarovaným dodávateľom alebo posúdenie dodaných služieb ako sponzoringu alebo vedomé zapojenie sa žalobcu do podvodného konania), čoho bezprostredným dôsledkom je vada nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného.

6. Žalobca tiež namietol nesprávne právne posúdenie veci, spočívajúce v posúdení služieb dodaných na základe sporných faktúr ako sponzoringu a nie ako reklamy. Právny názor daňových orgánov vychádza podľa žalobcu z nesprávnej interpretácie právnych predpisov, označených správcou dane v jeho rozhodnutí, ktorých aplikácia bola realizovaná na ľarchu žalobcu, a to bez relevantného právneho základu a zdôvodnenia. V tomto kontexte žalobca namietol najmä aplikáciu zákona č. 308/2000 Z.z. o vysielaní a retransmisii a o zmene zákona č. 195/2000 Z.z. o telekomunikáciách v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon č. 308/2000 Z.z.“ alebo „zákon o vysielaní a retransmisii“) na daný prípad, nakoľko výkladové pojmy žalovaným použité a celková pôsobnosť použitého zákona sa vzťahuje a upravuje výlučne postavenie a pôsobnosť Rady pre vysielanie a retransmisii, a práva a povinnosti vysielateľa, prevádzkovateľa retransmisie, poskytovateľa audiovizuálnej mediálnej služby. Pokiaľ daňové orgány citujú a aplikujú ustanovenia zákona o vysielaní a retransmisii, robia tak bez racionálneho právneho základu, pričom terminológiu použitú v dotknutom zákone možno interpretovať výlučne v jeho kontexte, rozhodne nejde o všeobecné výkladové pravidlá. Zdôraznenia hodným pri tom ostáva, že sponzorský odkaz tak, ako je zadaný v zákone o vysielaní a retransmisii, považuje žalovaný nesprávne za "zákonnú definíciu". Napokon aj zo samotnej citácie ustanovenia § 38 ods. 1 zákona o vysielaní a retransmisii, použitej správcou dane v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia, vyplýva, že legálna definícia "sponzorovania" sa vzťahuje výlučne na zákon o vysielaní a retransmisii, ktorú podstatnú skutočnosť už však daňové orgány neuvádzajú. Už z týchto dôvodov preto možno považovať rozhodnutia daňových orgánov za vychádzajúce z nesprávneho právneho posúdenia veci, keď aplikujú na prípad žalobcu nesprávne právne normy, resp. normy, ktoré sú pre právne posúdenie irelevantné a výslovne nesprávne.

7. Podľa žalobcu nie je zrejmé, na základe akých kritérií a zákonných podkladov žalovaný určuje definície sponzoringu ako nezdaniteľného plnenia spôsobom, že uvedenie loga nemá vypovedaciu hodnotu k nejakému výrobku alebo službe, ktorú žalobca v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytuje; nepodáva informáciu ani o tom, v akej oblasti žalobca podniká; účelom sponzorského odkazu je vytváranie alebo upevňovanie dobrej povesti alebo mena sponzora, tzn., že sa jedná o propagáciu, ale len uvedením obchodného mena sponzora, resp. uvedením názvu jeho tovaru, aktivity alebo ochrannej známky, a na základe akých kritérií a zákonných podkladov určuje hranice medzi reklamou a sponzoringom spôsobom, že reklama a sponzorovanie sú dva samostatné inštitúty, ktoré sa môžu vzájomne prelínať, sú z obsahového hľadiska veľmi úzko súvisiace činnosti. Zámerom reklamy je podporiť predaj, nákup alebo nájom tovaru alebo služieb, naproti tomu sponzorstvo je informácia o tom, kto je sponzorom, bez uvedenia akýchkoľvek špecifických propagačných prvkov, ktoré by vyzdvihovali kvalitatívne vlastnosti sponzora alebo jeho produktov. Odhliadnuc od skutočnosti, že takéto svojvoľné hodnotiace úvahy žalovaného bez náležitého uvedenia právnych predpisov, z ktorých žalovaný pri kreovaní svojich výsledkov vychádza, považuje žalobca za nesprávny procesný postup žalovaného, vo vzťahu k samotnému právnemu posúdeniu v daňovej veci posudzovaných služieb ako reklamy žalobca dodal, že reklamu ako žalobcom objednanú službu propagácie svojej spoločnosti je nutné hodnotiť komplexnejšie a extenzívnejšie ako len v rámci ustanovení zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon č. 147/2001 Z.z.“ alebo „zákon o reklame“), a to v súlade so žalobcom sledovanou ekonomicko-spoločenskou kauzou (účelom) objednanej služby v danom individuálnom prípade, čo však žalovaný v rozpore so svojou povinnosťou nevykonal. V zmysle ustanovenia § 9 ods. 1 zákona o DPH dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru, s výnimkou negatívneho vymedzenia služby v intenciách zákona o DPH, ktoré negatívne vymedzenie však na posudzovanú službu v žiadnom prípade nemožno aplikovať, resp. posudzovaná služba také podmienky negatívneho vymedzenia rozhodne nespĺňa.

8. Konštatácie a právne závery daňových orgánov k právnej povahe dodaných služieb sú podľa žalobcu v príkrom rozpore s doslovnou dikciou zákona o reklame, v zmysle ktorého je predmetom reklamy aj (hoci len) vyobrazenie obchodného mena, ochrannej známky alebo iného práva súvisiaceho s podnikaním podnikateľského subjektu. O reklamu ide teda aj v prípade, keď šíriteľ reklamy, resp. subjekt poverený zabezpečením reklamy pre svojho odberateľa predvádza, prezentuje alebo inak oznamuje v každej (bez rozdielu) podobe hoci len obchodné meno, logo alebo vyobrazenie odberateľa, čo má explicitnú oporu v označených zákonných ustanoveniach zákona o reklame. V nadväznosti na to poukázal žalobca na ním v administratívnom konaní predložený dôkaz - Licenčnú zmluvu a dohodu o používaní ochrannej známky, na základe ktorej je žalobca oprávneným užívateľom ochrannej známky „L. B.“, čo samo osebe osvedčuje prezentáciu tejto ochrannej známky ako reklamy v intenciách zákona o reklame, teda vyobrazenie „L. B.“ na pretekárskych automobiloch a reklamných predmetoch nie je len obchodným menom a logom, ale je aj ochrannou známkou, ku ktorej disponuje žalobca užívateľským právom.

9. Ak správca dane dôvodí, že „takéto zverejnenie loga na pretekárskych autách na určitom regionálnom športovom podujatí nespĺňa kritéria reklamy“, tak svoj nesprávny právny záver vyvodzuje z mylnej a ústavne nekonformnej interpretácie ustanovení zákona o reklame, ktorú navyše aplikuje výrazne a výlučne na ťarchu daňového subjektu, a to v priamom rozpore s doslovným znením zákona o reklame. Žalobca akcentoval, že predmetom reklamy a jej prínosom nemusí byť vždy len informovanie o svojich tovaroch a službách, prípadne realizovaných referenciách, pričom takto reklamu v žiadnom prípade reštriktívne nezužuje ani zákon o reklame. Naopak, už len samotné uvedenie obchodného mena spoločnosti, jeho loga alebo vizualizácie má pre podnikateľský subjekt racionálny spoločensko-ekonomický význam, kedy sa obchodný názov (obchodné meno), a to aj prostredníctvom jeho vizuálnej podoby loga, dostáva do povedomia širokému okruhu ľudí, čím spoločnosť prezentuje svoju etablovanosť na danom trhu, ekonomickú stabilitu a dostáva do povedomia svoju "značku" potenciálnym obchodným partnerom, ktorí následne spoločnosť žalobcu vnímajú ako vierohodnú spoločnosť a silného partnera s dobrým menom. Nehovoriac o tom, že po oboznámení sa s takouto formou reklamy uvedením obchodného mena a loga si adresáti tejto informácie môžu spoločnosť žalobcu vyhľadať a prípadne si ju spojiť s jej činnosťou. Z takýchto premís podľa žalobcu vychádza aj zákonodarca, keď priamo v zákone o reklame negatívnym spôsobom (§ 2) definuje, čo reklamou nie je, argumentom a contrario z čoho možno následne vyvodiť právny výsledok, že každá iná forma propagácie spoločnosti spôsobom prezumovaným v § 2 ods. 1 písm. a) zákona o reklame reklamou v právnom zmysle slova je. Žalobca opätovne zdôraznil, že prezentácia obchodného mena, loga, ochrannej známky alebo vizualizácie je ako reklama v zákone o reklame zadaná explicitným spôsobom. Takáto forma

reklamy prezentovaním obchodného mena a loga spoločnosti je pri tom v podnikateľskom prostredí úplne bežná a osvedčená, kedy takto svoje spoločnosti reklamujú (propagujú) významné podnikateľské subjekty v danom segmente. Preto je aj pre žalobcu, ktorý už svojim personálnym a materiálnym vybavením, ako aj rozsahom realizovaných stavebných projektov presahuje znaky malej stavebnej spoločnosti, ekonomicky a spoločensky-businessovo dôležité prezentovať svoju spoločnosť aj takouto formou reklamy. Predmetná forma reklamy nie je pritom ničím výnimočná ani v iných segmentoch športu a zábavných aktivít ako je napr. futbal, hokej, basketbal, golf, moto-preteky, adrenalínové aktivity a pod., na ktorých podujatiach si obchodné spoločnosti za účelom reklamy a propagácie obchodného mena svojej spoločnosti vo veľkom prenajímajú reklamné plochy (bannery) alebo priestor práve na použitých zariadeniach či oblečení, pričom rovnako na nich majú uvedené výlučne obchodné meno a logo svojej spoločnosti, a to za účelom zviditeľnenia svojej značky. Tieto skutočnosti sú pritom všeobecne známe a aj správcovi dane známe z jeho úradnej činnosti. Žalobca ďalej doplnil, že reklama na danom type športového podujatia (automobilové závody) má svoje osobitné miesto práve s ohľadom na skupinu fanúšikov, sledovateľov, pretekárov a vlastníkov jazdeckých tímov, ktorí sú širokou spoločenskou komunitou, pričom enormné množstvo členov takejto komunity sú významné osoby pohybujúce sa v segmente výstavby a rozvoja cestového ruchu (najmä investori), v ktorom segmente žalobca v prevažnom rozsahu podniká, nehovoriac ďalej aj o rozsiahlej skupine "bežných" ľudí sledujúcich (či už osobne alebo cez médiá) tieto podujatia, do povedomia ktorých sa značka žalobcu týmto spôsobom taktiež dostáva. Práve aj z tohto dôvodu má pre žalobcu investovanie do reklamy v tomto segmente veľký význam, pričom po celú dobu prinášal tento typ investovania do reklamy žalobcu pozitívny prospech, či už vo forme všeobecnej propagácie jeho obchodného mena (značky) pozitívnym spôsobom, ako aj vo forme individuálnych kontraktov, ktoré mu tento typ reklamy napomohol získať.

10. Podľa žalobcu nemôže opomenuté zostať ani to, že umiestnenie reklamy na pretekárske vozidlá bolo len jednou z parciálnych častí poskytnutej služby, kedy v rámci propagácie spoločnosti žalobcu jeho zmluvný partner P., s.r.o. zabezpečil prezentáciu žalobcu aj iným dohodnutým spôsobom v intenciách uzatvorených zmlúv o reklame, čo bolo zistené aj v rámci daňovej kontroly (internetová stránka, reklamné predmety rozdávané na podujatiach, odvysielanie reportáží v TV, reklama na depe (stánku) na každom súťažnom podujatí, prezentácia loga v printových médiách a pod.), ktoré všetky činnosti a parciálne plnenia treba podľa žalobcu kumulatívne (v ich spojení) vyhodnocovať s ohľadom na ich charakter ako reklamy.

11. Záverom správnej žaloby namietol žalobca, že daňové orgány nepreukázali vedomú účasť žalobcu na podvodnom konaní. Ak žalovaný čo i len čiastočne vychádzal pri svojich správnych úvahách odôvodňujúcich vyrubenie rozdielu dane zo skutočnosti, že vzhľadom na okolnosti ležiace na strane tretích subjektov (na strane dodávateľa P., s.r.o. a jeho prípadných subdodávateľov) je namieste pochybovať o reálnosti dodania zdaniteľných plnení, nárok na odpočítanie DPH mohol žalobcovi nepriznať a rozdiel v dani vyrubiť len v prípade, že by v daňovej kontrole objektívne preukázal, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že dodanie zdaniteľného plnenia je súčasťou daňového podvodu zo strany jeho priameho dodávateľa P., s.r.o., ktoré skutočnosti však rozhodne neboli v rámci daňovej kontroly preukázané, preto nie je založený dôvod na rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane spôsobom vydania napadnutého rozhodnutia žalovaného. Žalovaný nesprávne vec právne a skutkovo posúdil, keď v rozpore s výsledkami dokazovania nesprávne konštatoval, že žalobca vedel, resp. vedieť mal o podvodnom konaní jeho priameho dodávateľa a ďalších jeho subdodávateľoch, pričom prvostupňový správca dane a/ani žalovaný neoznačil žiadne konkrétne vecné a dôvodné skutkové okolnosti preukazujúce vedomosť žalobcu o podvodnom konaní ani žiadne konkrétne skutočnosti preukazujúce, že by (a ako) mal žalobca konať v predmetnej transakcii neopatrne.

12. K správnej žalobe sa na výzvu správneho súdu písomne vyjadril žalovaný, zotrvajúc v plnom rozsahu na skutočnostiach a záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí. Zdôraznil, že žalobca bol v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania zo strany správcu dane oboznamovaný so zistenými skutočnosťami, ako aj so závermi správcu dane a bolo mu umožnené vyjadrovať sa k nim. Mal tiež možnosť predkladať relevantné dôkazy, preukazujúce tvrdenia žalobcu. Žalobcovi tak nebola odňatá možnosť vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam zisteným správcou dane. Z odôvodnenia správcu dane jednoznačne vyplýva konštatácia nepreukázania dodania služieb v zmysle sporných faktúr deklarovaných dodávateľom P., s.r.o., ako aj vedomosť žalobcu o prijatí faktúr s takým predmetom fakturácie, ktorý nie je v súlade so skutočnosťou, a to za účelom uplatnenia odpočítania dane a taktiež posúdenie zdaniteľného plnenia v zmysle sporných faktúr ako sponzoringu (propagácia obchodného

mena spoločnosti)/poskytnutie sponzorského príspevku žalobcom. Žalovaný má za to, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí uviedol podstatný obsah prednesov, stručne a jasne vyložil, ktoré skutočnosti má za preukázané a ktoré nie, o ktoré dôkazy oprel svoje skutkové zistenia a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov spravoval, prečo nevykonal i ďalšie dôkazy a posúdil zistený skutkový stav podľa príslušných ustanovení, ktoré použil. Správca dane sa podľa žalovaného vyrovnal s návrhmi a námietkami žalobcu, rozpormi v dôkazoch a dbal na to, aby odôvodnenie rozhodnutia bolo presvedčivé, zaoberalo sa príčinami sporu a aby obsahovalo dostatočné dôvody, na základe ktorých je založené.

13. Žalobcovo tvrdenie o neumožnení vyjadriť sa k právnej kvalifikácii dodanej služby ako sponzoringu zo strany správcu dane je podľa žalovaného zavádzajúce a sám žalobca toto svoje tvrdenie následne popiera, keď uvádza, že bol o posúdení predmetných služieb ako sponzoringu zo strany správcu dane oboznámený pri ústnom pojednávaní uskutočnenom dňa 04.06.2019 a následne na tento záver správcu dane reagoval vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 19.06.2019. Žalobca mal teda možnosť vyjadriť sa, uplatniť svoje námietky voči záverom správcu dane o posúdení žalobcom prijatých služieb ako sponzoringu a predložiť relevantné dôkazy v rámci vyrubovacieho konania.

14. Žalovaný zotrval na názore, že nie je pochybením, ak daňové orgány pri vysvetľovaní pojmov reklama a sponzorský odkaz poukazovali na znenie zákona o vysielaní a retransmisii. Definícia reklamy a v podstate aj sponzorského odkazu uvedená v tomto zákone reálne dopadá aj na prejednávajúcu vec, keď definícia vyššie uvedených pojmov je použiteľná na danú právnu situáciu, a to aj s ohľadom na výklad týchto pojmov, ktoré podal Súdny dvor Európskej únie (ďalej aj „SD EÚ“) vo svojej konštantnej rozhodovacej činnosti. 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 zúčastnených subjektov o takomto podvodnom, resp. zneužívajúcom konaní.

15. Na vyjadrenie žalovaného k správnej žalobe podal žalobca repliku, v ktorej zopakoval základné tézy svojej argumentácie. Zdôraznil, že správcom dane uvádzané rozličné a dodatočne sa meniace dôvody vyrubenia rozdielu nadmerného odpočtu DPH zakladajú absolútnu nepredvídateľnosť rozhodovacej činnosti daňových orgánov, čo je v rozpore so základnými princípmi právneho štátu.

16. V duplike žalovaný stručným vyjadrením potvrdil nemennosť svojich záverov, ako aj vnímanie realizácie celého administratívneho konania v súlade so zákonom.

17. Podľa § 2 ods. 2 SSP každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, môže sa za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

18. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

19. Krajský súd v Trenčíne ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutie a postup žalovaného v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnej žalobe, vychádzajúc zo skutkového stavu v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia, viazaný rozsahom a žalobnými dôvodmi. Po zistení, že žaloba bola podaná riadne zastúpenou oprávnenou osobou, v zákonnej lehote a proti rozhodnutiu, ktoré je spôsobilým predmetom súdneho prieskumu v rámci správneho súdnictva, rozhodol o veci bez nariadenia pojednávania verejne vyhláseným rozsudkom, vychádzajúc zo súhlasu účastníkov s takýmto postupom, majúc za to, že skutkové ani právne súvislosti prípadu a zrozumiteľne prezentovaná písomná argumentácia účastníkov konania prejednanie veci na pojednávaní nevyžadujú.

20. Z administratívneho spisu správny súd pre potreby súdneho prieskumu zistil, že Daňový úrad Trenčín vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia február 2016 až máj 2016, zameranú na dodržiavanie ustanovení zákona o DPH. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol č.

XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 17.05.2018, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 21.05.2018.

21. Žalobca s v kontrolovanom zdaňovacom období marec 2016 uplatnil okrem iného právo na odpočítanie DPH spolu vo výške 10.000,- Eur na základe dodávateľských faktúr vystavených v mene spoločnosti P. s.r.o., T. XX, XXX XX T., IČO: XX XXX XXX. Išlo o faktúry:

- č. XXXXXXXXXXXX, dátum dodania 13.03.2016, predmet: zabezpečenie propagácie obchodného mena/loga spoločnosti L. construction, a.s. na pretekoch E. S. B. XXXX zo dňa 13.03.2016 (propagácia obchodného mena/loga na produkčnom vozidle SUBARU IMPREZA GT, pilotované H. B. a na internetovej stránke www.klracing.eu <<http://www.klracing.eu>>), základ dane 25.000,- Eur, DPH 5.000,- Eur;

- č. XXXXXXXXXXXX, dátum dodania 26.03.2016, predmet: zabezpečenie propagácie obchodného mena/loga spoločnosti L. construction, a.s. na pretekoch S. W. XXXX zo dňa 26.03.2016 (propagácia obchodného mena/loga na produkčnom vozidle ŠKODA FABIA R5, pilotované Q. P. a na internetovej stránke www.klracing.eu <<http://www.klracing.eu>>); základ dane 25.000,- Eur, DPH 5.000,- Eur.

22. Správca dane zistil, že spoločnosť P., s.r.o. zanikla v dôsledku zlúčenia dňa 18.05.2017 s právnym nástupcom I. - P.O. s.r.o., T. XX, XXX XX T., IČO: XX XXX XXX, ktorá spoločnosť následne zanikla dňa 09.06.2017 zlúčením s právnym nástupcom B., s.r.o., T. XX, 851 XX T., IČO: XX XXX XXX, ktorej konateľom od 03.10.2015 do 08.10.2019 bol H. J..

23. Z výsluchu svedka O.. E. P. vyplynulo, že v čase od 12.04.2008 do 30.08.2016 bol konateľom spoločnosti P. 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 svedok nemá, boli odovzdané novému konateľovi Pavlovi J., 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 a č. XXXXXXXXXXXX., ako aj bezhotovostné úhrady od žalobcu. K predmetu fakturácie 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 spresnili, kde a na akom závodnom vozidle bude umiestnené obchodné meno/logo spoločnosti L. B. a.s. Spoločnosť P., s.r.o. podľa svedka zákazku realizovala ako celok, t.j. zabezpečila vozidlo spolu s benzínom, servisnými technikmi, pneumatikami a zázemím subdodávateľsky prostredníctvom spoločnosti S. P. 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 S. P. s.r.o., ktorá 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 ich názvy si svedok nespomenul. Svedok O.. E. P. sa nevedel vyjadriť, či spoločnosť P., s.r.o. produkčné závodné vozidlá mala prenajaté, ani kto bol ich vlastníkom. Fotky z pretekov vyhotovil Q. J..

24. Z výsluchu svedka O.. E. A. vyplynulo, že v čase od 12.04.2008 do 30.08.2016 bol (druhým) konateľom spoločnosti P. 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 a 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.klracing.eu <<http://www.klracing.eu>>. Podľa svedka sa služby neskôr fakturované žalobcovi zabezpečovali prostredníctvom subdodávateľských spoločností S. P. s.r.o. alebo M., s.r.o. Drobné propagačné predmety zabezpečovala spoločnosť O. s.r.o. a C. s.r.o. Podklady pre realizáciu dodaných služieb poskytol žalobca, spoločnosť P., s.r.o. ich následne poskytla O. T. - konateľovi M., s.r.o. a S. P. s.r.o. Zodpovednosť za vzniknuté nedostatky, za neporušenosť a čitateľnosť loga mal na starosti O. T.. Spoločnosť S. P. 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 O. a nepamätal si už, ktorá z jeho spoločností dodala služby pre konkrétne preteky.

25. Správca dane za účelom preverenia zdaniteľných obchodov deklarovanych faktúrami č. XXXXXXXXXXXX a č. XXXXXXXXXXXX požiadal H. J., konateľa P., 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.

26. Z výsluchu svedka O. T. vyplýva, že od 30.12.2014 do 13.06.201 bol konateľom spoločnosti S. P. 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 P., s.r.o. prenajímal závodné produkčné vozidlá, pričom zabezpečoval kompletný balík služieb. Potvrdil vystavenie faktúr pre spoločnosť P., s.r.o., avšak konkrétne podrobnosti faktúr si nepamätal a uviesť nevedel ani dôvod prechodu obchodného podielu na nového konateľa. Podľa svedka spoločnosť S. P. s.r.o. nebola vlastníkom produkčných závodných vozidiel. Tieto boli prenajaté od H. H., ktorý má viacero spoločností, avšak ich názvy svedok pri výsluchu uviesť nevedel. Vždy, keď sa jednalo o služby poskytované spoločnosti P., s.r.o., bol subdodávateľom spoločnosti S. P. s.r.o. H. H. 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 H. H.. Na základe zmluvy o prevode obchodného podielu zo dňa 26.05.2016 previedol svedok obchodný podiel na cudzieho štátneho príslušníka. Účtovníctvo spoločnosti S. P. s.r.o. odovzdal novému konateľovi - G. J.. Svedok ako dôvod prevodu obchodného podielu uviedol, že mal ešte ďalšie dve spoločnosti, s ktorými začal vyvíjať obchodnú činnosť.

27. Na základe žiadosti o informácie správca dane zistil, že G. J. podľa vlastného vyjadrenia nie je ani riaditeľom ani konateľom spoločnosti S. P. 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 S. P. s.r.o., nikdy o nej nepočul.

28. Z informácií získaných správcom dane k spoločnosti M., s.r.o. vyplynulo, že spoločnosť od 02.05.2001 do 16.05.2016 sídlila na adrese C. XXXX/XX, H. T. a od 17.05.2016 na adrese Q. XX, T.. Od 02.05.2001 do 14.04.2016 bol konateľom spoločnosti M., s.r.o. O.. M. W., od 14.04.2016 do 20.02.2017 bol konateľom O. T. a od 20.02.2017 ním bol O. F. z E..

29. V súvislosti s pokusom správcu dane o predvolanie O.. M. W., bývalého konateľa M., s.r.o., na výsluch, sa k správcovi dane dostavil M. W. ml., ktorý uviedol, že jeho otec je dlhodobo ťažko chorý. Spoločnosť M., 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 O. T..

30. Správca dane následne vykonal výsluch O. T. ako bývalého konateľa spoločnosti M., 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 M., s.r.o. svedok neskôr previedol na maďarského občana O. F., keďže mal viacero spoločností a nemal čas sa toľkým venovať. Novému konateľovi, ktorého osobne nepozná, odovzdal účtovníctvo spoločnosti. Svedok potvrdil, že spoločnosti P. s.r.o. prenajímal závodné produkčné vozidlá v zmysle písomných zmlúv. K detailnému popisu ich obsahu sa vyjadriť nevedel. Závodné produkčné vozidlá si spoločnosť M., s.r.o. prenajímal od spoločností H. H., ich názvy uviesť nevedel.

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

32. Správca dane sa oboznámil aj s obsahom web stránky www.klracing.eu <<http://www.klracing.eu>>, kde pri prehliadaní časti „Sezóna 2016“ zistil, že stránka neobsahuje všetky preteky a podujatia za rok

2016 tak, ako je deklarované na sporných faktúrach. Na web stránke sa nenachádzali preteky E. S. B. 2016 ani S. W. 2016.

33. Daňový úrad Trenčín, vychádzajúc z obsahu protokolu a výsledkov vyrubovacieho konania, vydal rozhodnutie č. XXXXXX/XXXX zo dňa 24.07.2019, ktorým podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 10.000,- Eur na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2016, znížením nadmerného odpočtu zo sumy 96.827,22 Eur na sumu 86.827,22 Eur. Podľa správcu dane nebolo preukázané, kto služby skutočne v rámci obchodných vzťahov realizoval, komu ako skutočnému dodávateľovi vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH z deklarovaneho dodania uvedeneho na sporných faktúrach a nebolo preukázané, že DPH bola objektívne (t.j. nielen formálne na daňovom doklade) uplatnená voči inému platiteľovi z dodaných služieb v tuzemsku. Nebolo jednoznačne preukázané, že spoločnosť S. P. s.r.o. dodala reklamné služby spoločnosti P., s.r.o., ktorej nevznikla daňová povinnosť z dodania fakturovaných služieb, keďže táto spoločnosť iba formálne prevzala obsah faktúr iného dodávateľa. Právo na odpočítanie DPH možno podľa správcu dane uplatniť len vo vzťahu ku skutočne splatným daniam, t.j. daniam zodpovedajúcim plneniu podliehajúcemu DPH, resp. zaplateným z dôvodu splatnosti. Právo na odpočítanie sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia na faktúre.

34. Závery prezentované v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane okrem skutočností sumarizovaných v protokole z daňovej kontroly oprel aj o tieto zistenia:

- bývalí konatelia spoločnosti P., s.r.o. len formálne potvrdili dodanie fakturovaných služieb žalobcovi, pričom im chýbali konkrétne vedomosti o okolnostiach zabezpečovania fakturovaných služieb;
- správcovi dane nebolo predložené účtovníctvo dodávateľa žalobcu - spoločnosti P., s.r.o. a ani účtovníctvo subdodávateľských spoločností;
- nebola zistená a preukázaná prepojenosť medzi deklarovaným priamym dodávateľom žalobcu a jeho subdodávateľmi - spoločnosťou S. P. s.r.o., pričom bola spochybnená aj reálna ekonomická činnosť subdodávateľa;
- priamy dodávateľ žalobcu prestal vykonávať činnosť, bol odpredaný a následne zrušený a vymazaný z obchodného registra;
- u dodávateľa ako aj subdodávateľa došlo k zmene v osobe konateľov (S. P. s.r.o.), resp. k opakovanému právnomu nástupníctvu (P., s.r.o. > I. P.O. s.r.o. > B., s.r.o.), pričom konateľmi sa stali cudzí štátni príslušníci;
- O. T. ako bývalý konateľ subdodávateľskej spoločnosti S. P. s.r.o. nevedel identifikovať svojich dodávateľov (konkrétne spoločnosti), prostredníctvom ktorých mal realizovať zákazky, hoci s nimi mal prichádzať do obchodného styku opakovane, nevedel sa vyjadriť k okolnostiam a motívu vzniku obchodnej spolupráce medzi jeho spoločnosťami a spoločnosťou P., s.r.o., neuchoval si v pamäti vedomosť o názve ani jednej zo spoločností H. H., ktoré pre neho mali zabezpečovať služby, 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 P., s.r.o. to mal byť on, kto protokolárne odovzdával závodné produkčné vozidlá pred každým z pretekov.

35. Nad rámec konštatácie nepreukázania dodania fakturovaných služieb dodávateľskou spoločnosťou P., s.r.o. správcu dane v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia skonštatoval, že pri fakturovaných službách išlo v skutočnosti o poskytnutie sponzorského príspevku a nie o poskytnutie reklamných služieb. Podľa správcu dane rozlišovacím kritériom medzi reklamou a sponzorským odkazom je sledovaný účel. Sponzorský odkaz v zmysle zákona č. 308/2000 Z.z. môže obsahovať reklamné oznámenie v širšom slova zmysle, tzn. že sa jedná o propagáciu, ale len uvedením obchodného mena sponzora, resp. uvedením názvu jeho tovaru, aktivity alebo ochrannej známky. O reklamu ide vtedy, ak informácia je natoľko agresívna, že jej účelom je podpora predaja a nákupu a naopak o reklamu nejde vtedy, ak informácia bude mať prevažne informatívny charakter a sleduje účel, ktorým je snaha sponzora o vytvorenie alebo udržanie jeho dobrého mena. Z uvedeného podľa správcu dane vyplýva, že sponzorský odkaz má obsahovať informácie o skutočnosti, že dané športové podujatie je sponzorované a tiež kto je sponzorom, avšak bez uvedenia akýchkoľvek špecifických propagačných prvkov, ktoré by vyzdvihovali kvalitatívne vlastnosti sponzora alebo jeho produktov, nakoľko ich uvedením sa sponzorský odkaz stáva zároveň reklamou. Keďže na závodných automobiloch bolo umiestnené len logo „L. B.“ a nebol uvedený žiadny odkaz na službu, výrobok či iný výkon, vyrábaný priamo alebo nepriamo distribuovaný žalobcom, ide v prípade služieb v zmysle faktúr č. XXXXXXXXXXXX a č. XXXXXXXXXXXX

o sponzoring a nie reklamu, čo vyplýva aj z výpovedí bývalých konateľov dodávateľa, ktorí uviedli, že predmetom fakturácie bola propagácia obchodného mena žalobcu tým, že jeho logo bolo umiestnené na závodných automobiloch počas pretekov rally. Zásah do grafickej úpravy pretekárskeho vozidla uvedením nápisu „L. B.“ nemôže žiadnym spôsobom ovplyvniť správanie potenciálnych zákazníkov alebo obchodných partnerov žalobcu, bez ohľadu na to, či sa na jednotlivých podujatiach ako diváci zúčastnia bežní fanúšikovia automobilového športu alebo manažéri či majitelia (akcionári) spoločností. Logo žalobcu bez akéhokoľvek ďalšieho náznamu alebo indicie nemôže poskytnúť osobám sledujúcim podujatia automobilových pretekov informáciu o tom, či sa jedná o názov podnikateľského subjektu alebo iného typu organizácie, ktorá by prípadne mohla mať nejaký záujem dostať sa v rámci komplexnej reklamnej kampane do povedomia. Alebo informáciu o tom, či sa jedná o názov nejakého produktu, tovaru, príp. služby. To, že by žalobca takýmto čiastkovým spôsobom dopĺňal napr. realizáciu nejakej konkrétnej kampane, nebolo v rámci daňovej kontroly podľa správcu dane preukázané.

36. Hoci podľa uzatvorených zmlúv o propagácii obchodného mena/loga a reklame medzi žalobcom a dodávateľom sa dodávateľ zaviazal vo vlastnom mene zabezpečiť pre odberateľa aj potlač-vyobrazenie obchodného mena/loga žalobcu na drobných propagačných a reklamných predmetoch, ktoré mali byť voľne k dispozícii na automobilových pretekoch (trička, šiltovky, kľúčenky,...), pričom druh propagačných predmetov mal určiť dodávateľ, nebolo podľa správcu dane preukázané, že spoločnosť P., s.r.o. bola reálnym dodávateľom takýchto predmetov, resp. že takéto predmety vôbec existovali a na príslušných pretekoch boli distribuované medzi verejnosť. Dodanie drobných propagačných predmetov okrem toho ani nebolo súčasťou fakturácie.

37. K tvrdeniu žalobcu, že ním zvolený spôsob investovania do vlastnej propagácie prinášal po celú dobu pozitívny prospech, napr. vo forme dodatočných individuálnych kontraktov, správca dane uviedol, že mu neboli predložené žiadne dôkazy, napr. analýza rastu príjmov časovo nadväzujúcich na prijaté reklamné plnenia, alebo zmluvy uzatvorené po realizácii reklám v ďalších zdaňovacích obdobiach. Z podaných účtovných závierok žalobcu vyplýva, že v roku 2016 boli tržby žalobcu v sume 22.345.639,- Eur a v roku 2017 boli celkové tržby v sume 22.529.028,- Eur, to znamená, že v roku, kedy by sa mal prejavovať pozitívny efekt poskytnutých reklamných služieb, vzrástli tržby o 183.389,- Eur, čo v percentuálnom vyjadrení predstavuje 0,82 %, hoci len za kontrolované obdobia február 2016 až máj 2016 investoval žalobca do propagácie svojho obchodného mena/loga sumu 402.000,- Eur (vrátane DPH).

38. Na odvolanie žalobcu Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 16.01.2020 prvostupňové rozhodnutie potvrdilo, pričom sa stotožnilo s rozsahom vykonaného dokazovania správcom dane, ním ustáleného skutkového stavu a s naň nadväzujúcim právnym posúdením. Aj podľa žalovaného (str. 9 napadnutého rozhodnutia) nebolo preukázané, že práve spoločnosť P. s.r.o. je dodávateľom služieb deklarovaných na sporných faktúrach, t.j. predmetné služby neboli touto spoločnosťou dodané žalobcovi a spoločnosti P. s.r.o. nevznikla daňová povinnosť v zmysle zákona o DPH, keďže nebolo preukázané, že subdodávateľská spoločnosť S. P. s.r.o. dodala služby spoločnosti P., s.r.o. Súčasne sa žalovaný stotožnil aj s kvalifikáciou poskytnutého plnenia ako sponzorského príspevku, ktorý v čase realizácie dodaných služieb nebol daňovo uznateľným výdavkom (nákladom) a taktiež nebol predmetom DPH. Žalovaný sa vyporiadal aj s dôkazom predloženým v odvolacom konaní, podľa ktorého E. R. mal potvrdiť nadviazanie obchodnej spolupráce so žalobcom na základe pozitívneho zasiahnutia reklamou. Zistil, že podľa kontrolných výkazov žalobcu už v januári 2016 bol E. R. dodávateľom žalobcu a preto potvrdenie o obchodnej spolupráci nepreukazuje nadviazanie obchodnej spolupráce na základe reklamy, ktorá sa mala realizovať až následne, t.j. až po vzniku obchodnej spolupráce.

39. 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.

40. 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.

41. 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.

42. 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.

43. 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.

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

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

45. 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.

46. Podľa § 24 ods. 3 <<https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/2009/563/>> daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

47. 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.

48. 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.

49. 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.

50. 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.

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

52. 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.

53. 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.

54. 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.

55. V prejednávanej veci možno ako sporné body vnímať otázku korektnosti správcom dane vykonaného dokazovania, či žalobca na základe vykonaného dokazovania uniesol alebo neuniesol dôkazné bremeno za účelom preukázania oprávnenosti nároku na odpočet DPH zo sporných faktúr, aká je miera zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom v daňovom konaní, či dodané plnenia sú reklamou alebo sponzorom a tiež to, či v danom prípade je alebo nie je dôvodné aplikovať judikatúru SD EÚ týkajúcu sa právnych následkov vedomosti daňového subjektu o jeho účasti na podvodnom konaní v rámci obchodného reťazca.

56. 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 deklarovaneho subdodávateľa S. P. 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.

57. Správny súd poukazuje na to, že je na správcovi dane vykonávajúcom 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 skutočnosti 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.

58. 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 dane z pridanej hodnoty 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.

59. Vyššie uvedené závery správny súd vyvodil z početnej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „NS SR“) týkajúcej sa podmienok pre uplatnenie práva na odpočet DPH, rozsahu dokazovania v daňovom konaní, otázok dôkazného bremena a jeho prípadného rozloženia medzi správcu dane a daňový subjekt. Aj NS SR v jednom zo svojich nedávnych rozsudkov sp. zn. 10Sžfk/43/2018 zo dňa 19.06.2019 sám skonštatoval, že „judikatúra kasačného súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017. Aplikácia v kasačnej sťažnosti sťažovateľkou citovaného rozhodnutia vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 sa tak viac-menej obmedzuje na formálne požiadavky na predkladané doklady, v zmysle aktuálnej konštantnej judikatúry však od celkovej dôkaznej situácie závisí, či na preukázanie práva na odpočet dane je potrebné v dokazovaní pokračovať ďalej.“

60. V rozsudku sp. zn. 10Sžfk/3/2019 zo dňa 19.06.2019 poukázal NS SR na stále platné judikáty vo veciach sp. zn. 8Sžf/36/2010 a sp. zn. 2Sžf/52/2010 týkajúcich sa podmienok na uplatnenie práva na odpočet DPH. V rozsudku sp. zn. 8Sžf/36/2010 zo dňa 28.04.2011 vyslovil NS SR, že „uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Existenciu zákonných podmienok pre nárok na odpočet musí preukázať platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje.“ Rovnako aj v rozsudku sp. zn. 2Sžf/52/2010 zo dňa 21.09.2011 konštatuje NS SR, že „z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný spol. J., s.r.o.“ Potrebu jednoty identity deklarovaného dodávateľa tovarov a služieb a skutočného dodávateľa tovarov a služieb ako jednu zo základných podmienok pre možnosť uplatnenia si odpočtu DPH postuluje NS SR aj v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/27/2018 zo dňa 11.06.2019.

61. Vo vzťahu k spochybneniu identity skutočného dodávateľa správcou dane v daňovom konaní aj so zreteľom na judikatúru SD EÚ považuje správny súd za potrebné poukázať aj na rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/94/2014 zo dňa 29.02.2016, v ktorom bol vyjadrený nasledovný názor: „Právo na odpočet dane z pridanej hodnoty vzniká vtedy, ak je preukázané, že predmetné plnenia boli uskutočnené osobou uvedenou vo faktúrach. Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. V preverovaných prípadoch, vzhľadom na zistené skutočnosti, došlo k pochybnostiam ohľadom reálneho dodania plnení uskutočnených osobou uvedenou na daňových dokladoch. Keďže v daňovom konaní leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte, je na ňom, aby bez všetkých pochybností, v prípade následnej daňovej kontroly preukázal deklarované skutočnosti, aj s určitým časovým odstupom. Najvyšší súd Slovenskej republiky rešpektuje rozsudok ESD Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11,

ako aj ostatných obdobných záverov vydaných ESD, ktoré zaujímajú stanovisko k možnosti daňového subjektu sledovať zákonnosť výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Tieto závery sa však týkajú len vzdialenejších dodávateľov v reťazci, ktorí priamo nerealizujú obchodnú transakciu ako bezprostrední dodávateľia preverovaného daňového subjektu. Subjekt, u ktorého sa vyskytujú pochybnosti alebo nezrovnalosti, ktoré nekorešponujú s údajmi deklarovanými preverovaným daňovým subjektom, ktorý s ním konal a bol priamo účastný deklarovaného zdaniteľného plnenia, nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie, nakoľko bol sám spoluaktérom tejto transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia DPH.“

62. Pokiaľ ide o mieru obozretnosti daňových subjektov pri vstupovaní do obchodných vzťahov s inými podnikateľskými subjektmi, správny súd považuje za vhodné poukázať na rozsudok NS SR sp. zn. 4Sžfk/4/2019 zo dňa 03.12.2019, ktorý po konštatácii splnenia formálnej stránky ako nutnej podmienky pre uznanie práva na odpočítanie DPH, nie však absolútnej, zdôrazňuje, že „každý subjekt, ktorý sa rozhodne vstúpiť do tzv. daňového systému, si musí byť vedomý, že s aplikáciou dane sa spájajú tak práva, ako aj povinnosti. V prípade, že si daňový subjekt uplatňuje právo (napr. právo na odpočet DPH), musí už od počiatku premýšľať nad tým, ako toto právo obháji v prípadnom spore a v nadväznosti na to by mal, z dôvodu objektívnej i požadovanej obozretnosti, daný obchod patrične zdokumentovať.“ V inom rozsudku sp. zn. 3Sžf/105/2014 zo dňa 28.01.2015 zdôraznil NS SR, že „uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstať dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane.“ Uvedenú líniu v rozhodovacej činnosti potvrdzuje NS SR aj v rozsudku sp. zn. 6Sžfk/2/2019 zo dňa 08.07.2020, v ktorom zdôrazňuje, že „povinnosťou daňového subjektu, ktorý si uplatňuje odpočet DPH z faktúr, z konkrétnej obchodnej transakcie, je zabezpečiť si všetky dostupné a relevantné podklady preukazujúce existenciu obchodného vzťahu, jeho reálnosť a doklady potrebné k preukázaniu všetkých zákonných podmienok na uplatnenie odpočtu DPH z obchodnej transakcie, a to, podľa názoru kasačného súdu, najlepšie pred uplatnením nároku na odpočet DPH, práve vzhľadom na „prísnosť“ právnej úpravy nároku na odpočet DPH, ktorá je každému daňovému subjektu zrejماً pred realizáciou obchodného prípadu, z ktorého v budúcnosti bude uplatňovať alebo môže uplatňovať nárok na odpočet DPH. Vzhľadom na striktnú zákonnú úpravu odpočtu DPH je v záujme každého daňového subjektu preveriť si, pred vznikom a reálnym uskutočnením obchodnej transakcie, všetky „signály“, indície, ktoré sa dostanú do sféry jeho pôsobnosti, a ktoré môžu v danom časovom období naznačovať, určité, i keď neoverené, nepodložené fakty, signalizujúce alebo nevylučujúce možnú budúcu problematickosť pripravovanej, uzatvárateľnej, realizovanej obchodnej transakcie, z pohľadu budúceho uplatnenia odpočtu DPH daňovým subjektom, a to bez ohľadu na to, či takto zistené skutočnosti v čase obchodnej transakcie, v čase jej prípravy, spochybnili alebo majú dôkaznú silu v danom čase spochybniť obchodnú transakciu daňového subjektu. Kasačný súd poukazuje na potrebu daňového subjektu postupovať s príslušnou odbornou starostlivosťou pri príprave, realizácii a vykonaní obchodnej transakcie, ktorá môže byť posudzovaná, z hľadiska nárokov daňového subjektu na odpočet DPH. Zodpovedný daňový subjekt skutočnosti týkajúce sa obchodu, zisťuje a hlavne preveruje pred a v čase obchodného vzťahu, relevantnosť, obchodných partnerov, prípadne obchodného reťazca partnerov, a to nielen pri každom negatívnom signáli obchodnej transakcie, ktorá sa v momente získania tejto indície, signálu „nejaví“ ako rozhodujúca, určujúca a relevantná a nie až v čase uplatnenia odpočtu DPH voči štátu.“

63. K rozsahu dokazovania v daňovom konaní sa NS SR vyslovil už v rozsudku sp. zn. 4Sžf/84/2012 zo dňa 18.06.2013, v ktorom uviedol, že „zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto 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 skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.“ K otázke, kto nesie v daňovom konaní dôkazné bremeno, sa NS SR vyslovil v rozsudku sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s nálezom ÚS SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z ktorých vyplýva, že „primárne je nevyhnutné uniesť

dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“ Obdobne judikoval NS SR vo veci vedenej pod sp. zn. 5Sžf/11/2014, v ktorej uviedol, že „dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu dostačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané.“ K totožným záverom dospel NS SR aj v rozsudku sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017.

64. Z ďalších výsledkov rozhodovacej činnosti NS SR k otázke dôkazného bremena a jeho prípadného presúvania medzi daňovým subjektom a správcou dane upriamuje správny súd pozornosť na rozsudok, sp. zn. 3Sžf/26/2016 zo dňa 18.10.2017, v zmysle ktorého „v okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo... Spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní ...“ V rozsudku sp. zn. 1Sžf/81/2015 zo dňa 01.12.2016 vyslovil NS SR, že „správca dane nie je povinný dokazovať neexistenciu zdaniteľného plnenia, pokiaľ sa daňovému subjektu nepodari presvedčivo preukázať jeho existenciu. Postačuje, ak správca dane vykonanými dôkazmi dostatočne spochybnil tvrdenie žalobcu o rozhodujúcich skutočnostiach (vykonanie služby dodávateľom) a žalobca tieto pochybnosti v konaní napriek výzve nevyvrátil, nakoľko iba formálna existencia faktúry nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.“ Možno odkázať aj na rozsudok NS SR sp. zn. 1Sžf/4/2016 zo dňa 25.04.2017, podľa ktorého „nemožnosť preveriť uskutočnenie predmetných plnení u dodávateľov, resp. subdodávateľov žalobcu, a to v dôsledku prevodu obchodných podielov a výmene konateľov v týchto spoločnostiach, sťažila dôkaznú situáciu žalobcovi, nie správcovi dane, ktorý na základe vyššie opísaných zistení oprávnene spochybnil reálnosť deklarovaných plnení. Je totiž na žalobcovi, ktorý si uplatnil právo na odpočítanie dane a ktorého zaťažuje dôkazné bremeno na preukázanie skutočností, ktoré sa ukázali ako pochybné, aby tieto pochybnosti vyvrátil ďalšími dôkazmi.“

65. Z vyššie citovaných ako aj ďalších rozhodnutí NS SR vyplýva najmä to, že dôkazná povinnosť v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt (2Sžf/4/2009, 5Sžf/11/2014). Na preukázanie reálneho (nie fiktívneho) uskutočnenia zdaniteľného plnenia nie je postačujúca iba formálna existencia faktúry (8Sžf/51/2010). Je na správcovi dane, aby s poukazom na konkrétny predmet daňového konania vymedzil potrebný rozsah dokazovania (4Sžf/84/2012, 4Sžf/74/2015). 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 (1Sžf/81/2015), je tu procesná povinnosť daňového subjektu obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie (5Sžf/97/2010, 3Sžf/26/2016). 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 (1Sžf/4/2016).

66. Správny súd zastáva názor, že pochybnosti správcu dane a žalovaného v danej veci o identite skutočného dodávateľa a deklarovanych subdodávateľov na základe sporných faktúr sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z dokazovania vykonaného správcom dane za účelom preverenia tvrdení žalobcu. Správca dane správne zamerl a rozšíril dokazovanie aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t.j. aj na právne vzťahy týkajúce sa dodávateľa deklarovaneho na sporných faktúrach a jeho subdodávateľov. Správca dane mal právo preveriť existenciu zdaniteľnych 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 deklarovane, skutočne realizovali. Postupy správcu dane a žalovaného, ktorým spochybnili dôkazy predložené žalobcom v daňovom konaní, resp. ich vyhodnotili ako formálne alebo ako nepostačujúce na preukázanie žalobcom uvádzaných tvrdení, vrátane odôvodnenia týchto pochybností, je potrebné považovať za preukázané zisteným skutkovým stavom a za právne korektné. Úvahy správcu dane a žalovaného odôvodňujúce toto spochybnenie nevykazujú prvky arbitrárnosti, ale naopak účinne viedli k 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 deklarovanej spoločnosťou P., s.r.o., je preto potrebné považovať za náležité vyargumentovaný. Ak žalobca dôkazné bremeno neunesol, nemohol úspešne a právne účinne uplatniť svoj nárok na odpočet DPH.

67. 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 (O. E. P. a Ing. E. A.). 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 P. s.r.o. zostala bez reálneho výsledku z dôvodu nekontaktosti nového konateľa, ktorý bol súčasne aj konateľom ďalšieho právneho nástupcu uvedenej spoločnosti (H. J.). Tento síce reagoval na operatívny kontakt zamestnanca správcu dane a prisľúbil dodanie účtovníctva, avšak sľub zostal nenaplnený. Keďže bývalí konatelia spoločnosti P., s.r.o. zhodne vypovedali, že žalobcovi dodané služby zabezpečovali prostredníctvom dodávateľských spoločností, za ktoré mal konať O. T., bol správny postup správcu dane, ktorým sa rozhodol preveriť tieto informácie vypočutím označenej osoby a zadovážením účtovníctva spoločnosti S. P. s.r.o. (spoločnosť M., s.r.o., v ktorej sa O. T. stal konateľom 14.04.2016, pri kontrolovanom zdaňovacom období marec 2016 ako subdodávateľ neprichádzala do úvahy). Z dôvodov, ktoré sú bližšie opísané v prvostupňovom rozhodnutí, sa síce podarilo vypočuť O. T., avšak nepodarilo sa získať účtovníctvo spoločnosti S. P. s.r.o. G. J. ani netušil, že by mal byť novým konateľom spoločnosti S. P. s.r.o. O. T. pri výsluchu nevedel identifikovať dodávateľov, prostredníctvom ktorých mal realizovať zákazky, nemal vedomosť o názve ani jednej zo spoločností H. H., ktoré pre neho mali zabezpečovať reklamné služby. Nevedel sa vyjadriť k okolnostiam ani motívu vzniku obchodnej spolupráce medzi jeho spoločnosťami a spoločnosťou P., 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 P., 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 deklarovaneho dodávateľsko-odberateľského vzťahu na viacerých jeho známych stupňoch (1Sžf/81/2015), správca dane konštatoval neunesenie dôkazného bremena žalobcom, nastúpila procesná povinnosť žalobcu obnoviť dôveryhodnosť celej deklarovanej transakcie (3Sžf/26/2016), a to nielen na úrovni vzťahu žalobca-dodávateľ, ale aj na úrovni vzťahu dodávateľ-subdodávateľa. Zistená nemožnosť dôsledného preverenia deklarovanych zdaniteľných plnení u dodávateľa a tiež u deklarovanych subdodávateľov nesťažila dôkaznú situáciu správcovi dane, ale ju sťažila žalobcovi (1Sžf/4/2016).

68. 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 deklarovaneho 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 autentickosť vyhotovených obrazových a zvukovoobrazových záznamov, ale spochybnil konkrétny deklarovaný dodávateľsko-odberateľský reťazec, na spodných priečkach ktorého mali byť spoločnosti patriace H. H., na ďalšom stupni soddávateľská spoločnosť O. T. (S. P. s.r.o., v niektorých iných zdaňovacích obdobiach aj M., s.r.o.), na ďalšom stupni spoločnosť P., s.r.o. a na konci žalobca.

69. K otázke právnej povahy deklarovaných zdaniateľných 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. 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. Prejednávaná vec nevykazuje také skutkové špecifiká, aby bolo potrebné odchyliť sa od postojov, aké už zaujal a záverov, k akým dospel v označených rozhodnutiach.

70. 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 P., s.r.o. bola skutočne dodávateľom služieb uvedených na sporných dodávateľských faktúrach prostredníctvom deklarovaného subdodávateľa. 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.

71. 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 výrobku alebo k využitiu určitej služby zdôrazňovaním kvalít produktu, porovnávaním s podobnými výrobkami alebo službami, neobsahuje ani žiadny reklamný príbeh (nemá dynamický charakter).

72. V prejednáwanej veci mala reklama poskytnutá žalobcovi predstavovať uvedenie loga žalobcu „L.“ 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.

73. 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, nevzdvihuje 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 na 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 vysloviť, 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. Úprava reklamy a v podstate aj sponzorského odkazu uvedená v tomto zákone reálne dopadá aj na prejednávajúcu vec, keď definícia vyššie uvedených pojmov je použiteľná na danú právnu situáciu, a to aj s ohľadom na výklad týchto pojmov, ktoré podal SD EÚ vo svojej konštantnej rozhodovacej činnosti.

74. 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.

75. 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.

76. 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 „L. B.“ sa veľa nedozvie. Nestráha 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.

77. 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 alebo tým, že ich produkty sú všade prítomné, rozšírené a známe (napr. M., E.'s, B. B., I., I., O., ...). 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 „L. B.“ umiestnenom vo forme loga na nevelkej ploche vymedzenej časti závodného automobilu vizuálne spoluzahľteného logami ďalších spoločností.

78. 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.

79. 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 hmotnoprávnych podmienok pre priznanie nároku na odpočet DPH. Ako bolo vysvetlené vyššie, žalobca splnenie hmotnoprávnych podmienok v zmysle zákona o DPH nepreukázal.

80. V nadväznosti na uvedené v predchádzajúcom bode správny súd poukazuje na rozsudok NS SR sp. zn. 1Sžfk/8/2016 zo dňa 08.06.2017, podľa ktorého „doktrínu zneužitia práva je v zmysle citovaného rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Maks Pen (sp. zn. C-18/13, marginálny bod č. 22) možné v súdnom konaní aplikovať iba v prípade, ak je preukázané, že zdaniteľné obchody prebehli a ich materiálne výsledky reálne existujú.“ V citovanom rozsudku kasačný súd vytkol príslušnému krajskému súdu, že pristúpil k aplikácii únieho práva prostredníctvom judikatúry Súdneho dvora, keď v preskúmvanej veci išlo o nekolízny právny stav, ktorý nasvedčoval aplikácii dotknutých ustanovení zákona o DPH. NS SR v citovanom rozsudku ďalej uviedol, že „bolo povinnosťou správneho súdu preveriť splnenie základných podmienok stanovených vnútroštátnym právnym poriadkom na vznik práva na odpočítanie dane a následne, či si aj žalobca podaním daňového priznania toto právo v súlade s uvedeným právnym poriadkom uplatnil. Medzi základné predpoklady vzniku práva na odpočítanie dane patrí vznik daňovej povinnosti u dodávateľa tovaru (v preskúmvanej veci ide o stavbu), s čím sa spája dôkazné bremeno žalobcu preukázať nadobudnutie tovaru od označeného platiteľa, ktorý vystupuje v úlohe jednoznačne identifikovateľného dodávateľa tovaru.“ Správny súd poukazuje na názor NS SR v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/60/2017 zo dňa 27.06.2019: „Daňový subjekt zásadne preukazuje skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje, teda že prijal zdaniteľné plnenia v rozsahu, kvalite a spôsobom vyplývajúcim z predložených dokladov a od dodávateľa uvedeného na faktúre. Ak preukáže uskutočnenie zdaniteľného plnenia tak, ako ho deklaruje, môžu orgány finančnej správy neuznať daňovému subjektu nárok na odpočet dane len z dôvodu zneužitia práva alebo pre účasť na daňovom podvode. Inak platí zásada neutrality dane, v zmysle ktorej má byť podnikateľ (zdaniteľná osoba) plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene tovarov a služieb, ak tieto použil na uskutočnenie ekonomických aktivít podliehajúcich DPH. Zatiaľ čo v prípade preukázania vzniku nároku na odpočet dane zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku zásadne daňový subjekt, ktorý si nárok uplatnil, v prípade preukázania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode je dôkazné bremeno len na správcovi dane.“

81. Aj Ústavný súd Slovenskej republiky, posudzujúc vec, kde sa sťažovateľka dožadovala aplikácie právnych záverov SD EÚ, podľa ktorých v prípade, že bolo zdaniteľné plnenie preukázateľne uskutočnené, no v skutočnosti nebolo vykonané dodávateľom ani subdodávateľom, nárok na odpočet môže byť zamietnutý len za podmienky, že sa preukáže, že išlo o súčasť podvodného jednania, o čom zdaniteľná osoba vedela alebo mala vzhľadom na okolnosti vedieť, považuje pred pristúpením k aplikácii uvedenej judikatúry SD EÚ za nevyhnutné, aby bolo najskôr preukázané uskutočnenie zdaniteľného plnenia, čoho jedným z aspektov je aj preukázanie toho, že tovar alebo službu skutočne dodal deklarovaný dodávateľ (bližšie pozri uznesenie ÚS SR sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15.11.2017). Len na doplnenie predchádzajúcich bodov rozsudku správny súd dodáva, že v citovanom uznesení Ústavný súd Slovenskej republiky zaujal postoj aj k otázke presunu dôkazného bremena, keď dospel k záveru, že „východisko argumentácie súdov, podľa ktorého v prípade správcom dane preukázaných pochybností o uskutočnení zdaniteľných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt, je možné považovať za ústavne konformné. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymeraní a výbere dane.“

82. 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 rozhodovaciu činnosť Nejvyššího správního 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 plátce neprokáže, že k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec, či v deklarovaném rozsahu došlo, od situací, kdy nárok na odpočet sice vznikl (neboť zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno), avšak z určitých důvodů jej daňovému subjektu nelze přiznat (což bude - jak správně podotýká stěžovatel - v souladu s judikaturou Soudního dvora EU především v případě nárokování odpočtu zneužívajícím způsobem či v důsledku daňových podvodů). Teprve tehdy, prokáže-li daňový subjekt, že k plnění, s jehož uskutečněním je spojen vznik nároku na odpočet daně, skutečně došlo, je na místě položit si otázku, zda se tak nestalo v důsledku zneužívajícího či podvodného jednání. Pokud však k uskutečnění zdanitelného plnění vůbec nedošlo, respektive daňový subjekt v tomto směru neunesl důkazní břemeno, je zbytečné se případným podvodným jednáním z povahy věci zabývat, neboť zde žádné (zneužívající či jiné) daňově relevantní jednání plátce DPH nebylo. Postup plátce daně, který vykáže neexistující plnění, na základě něhož následně nárokuje odpočet DPH, lze sice také považovat v jistém (širším) smyslu za podvodný, avšak daňová povinnost mu v tomto případě bude zvýšena nikoli proto, že se dopustil či účastnil podvodu, ale proto, že nárok na odpočet mu vůbec nevznikl, neboť fakticky nebylo žádné zdanitelné plnění uskutečněno.“

83. Podobný názor (ako citovaný v predchádzajúcom bode rozsudku) vyslovil NSS ČR v rozsudku sp. zn. 3 Afs 92/2017 zo dňa 07.11.2018, keď uviedol: „Případná neúčast na daňovém podvodu je až sekundární podmínkou pro přiznání nároku na odpočet daně, kdy platí, že je-li plnění zasaženo daňovým podvodem a osoba povinná k dani je účastníkem tohoto podvodu, respektive o tomto podvodu věděla či vědět mohla, nenáleží jí nárok na odpočet daně (viz například rozsudky Soudního dvora ze dne 6.7.2006, ve věci C-439/04 a C-440/04, Axell Kittel, nebo ze dne 12.1.2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd a ostatní). Tomu zcela konvenuje závěr opakovaně vyslovený Nejvyšším správním soudem, že k posouzení existence daňového podvodu zpravidla dochází až tehdy, jsou-li splněny hmotněprávní podmínky pro nárok na odpočet daně (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25.9.2014, č. j. 9 Afs 57/2013 - 37, ze dne 21.5.2015, č. j. 9 Afs 181/2014 - 34, ze dne 23.11.2015, č. j. 6 Afs 180/2015 - 17, ze dne 24.5.2017, č. j. 5 Afs 144/2016 - 32, nebo ze dne 21.12.2016, č. j. 6 Afs 252/2016 - 35). Ve stěžovatelově případě však zmíněná sekundární podmínka nebyla vůbec zkoumána, neboť v první řadě nebyly naplněny hmotněprávní předpoklady pro přiznání nároku na odpočet daně, což učinilo otázku daňového podvodu irelevantní. Orgány finanční správy proto nebyly povinny prokazovat, jak se stěžovatel nesprávně domnívá, že uplatnil nárok na odpočet daně podvodně nebo zneužívajícím způsobem.“

84. Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania, kedy správca dane aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosť 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. Argumentáciu daňových orgánov nadväzujúcu na skutkové zistenia k otázke splnenia zákonných podmienok na uplatnenie práva na odpočet DPH považuje správny súd za dostatočnú a presvedčivú, nevykazujúcu prvky arbitrárnosti.

85. 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).

86. 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.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 dní odo dňa doručenia tohto rozsudku na Najvyšší súd Slovenskej republiky prostredníctvom Krajského súdu v Trenčíne.

V kasačnej sťažnosti je potrebné uviesť všeobecné náležitosti podania podľa § 57 SSP, t.j. ktorému správne súdu je podanie určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania. Ďalej sa v kasačnej sťažnosti musí uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“) a návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g) až i) SSP sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

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. Uvedená povinnosť 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. 1 písm. c) a d) SSP,
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.