

Súd: Krajský súd Trenčín
Spisová značka: 13S/100/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200289
Dátum vydania rozhodnutia: 26. 01. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Ing. Miroslav Mand'ák
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2022:3021200289.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Trenčíne v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ing. Miroslava Mand'áka a sudcov JUDr. Milana Straku a JUDr. Jozefa Šuleka v právnej veci žalobcu GeoServices s.r.o. so sídlom Drieňová 34, Bratislava - mestská časť Ružinov, IČO 46 156 429, zastúpeného JUDr. Ľubomírom Vanekom, advokátom so sídlom Potočná 169/85, Skalica, IČO 42 293 529 proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, IČO 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101002259/2021 zo dňa 08.06.2021, takto

rozhodol:

Krajský súd žalobu **z a m i e t a**.

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

o d ô v o d n e n i e :

I.

Priebeh administratívneho konania a napadnuté rozhodnutie žalovaného

1. Oznámením o daňovej kontrole zo dňa 11.03.2020 Daňový úrad Trenčín podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku oznámil žalobcovi výkon daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie september 2019 a začiatok daňovej kontroly určil na deň 15.04.2020. Daňová kontrola bola podľa § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku ukončená dňa 16.06.2020 doručením protokolu z daňovej kontroly č. 101030120/2020 zo dňa 12.06.2020 žalobcovi s výzvou podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole v lehote 15 pracovných dní, keďže daňovou kontrolou bol zistený rozdiel dane v sume 2 000 eur na DPH za zdaňovacie obdobie september 2019. K protokolu zaslal žalobca správcovi dane vyjadrenie s pripomienkami zo dňa 06.07.2020 a tieto pripomienky k zisteniam uvedeným v protokole dňa 24.02.2021 Daňový úrad Trenčín podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku prerokoval so žalobcom. Následne rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 100366661/2021 zo dňa 03.03.2021 bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane v sume 2 000 eur na DPH za zdaňovacie obdobie september 2019, keď správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočet DPH úhrnom v sume 2 000 eur z faktúry č. 40/2019 zo dňa 16.09.2019 od dodávateľa Ing. Ján Siska, predmet fakturácie „podľa zmluvy zo dňa 05.09.2019“, základ dane 10 000 eur, DPH 2 000 eur, celkom 12 000 eur (s tým, že ide o zmluvu o reklame, propagačnej činnosti a inzercii zo dňa 05.09.2019). Správca dane na základe vykonaného dokazovania dospel k záveru, že na základe spornej faktúry neboli žalobcovi dodané reklamné služby, ale išlo o sponzoring, ktorý ako taký nie je predmetom DPH v zmysle § 2 zákona o DPH a z tohto dôvodu pri jeho dodaní nemôže vzniknúť daňová povinnosť podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH, a preto ani žalobcovi ako odberateľovi nemôže vzniknúť nárok na odpočet DPH podľa § 49 zákona o DPH. V prípade sporných deklarovaných reklamných služieb totiž absentujú prvky reálnej reklamnej činnosti pre žalobcu, propagácia jeho výrobkov alebo služieb, snaha o ich presadenie na aktuálnom alebo budúcom trhu. Nebol teda preukázaný ekonomický cieľ deklarovanej reklamnej činnosti uplatniť produkty žalobcu na trhu, a teda chýba pridaná hodnota

z takto vyvíjanej činnosti na dodávkach tovarov a služieb žalobcu. Správca dane poukázal na znenie § 2 ods. 1 písm. a), b) zákona č. 147/2001 Z.z., podľa ktorého reklamou je predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu, pričom produktom sa rozumie tovar, služby, nehnuteľnosti, obchodné meno, ochranná známka, označenie pôvodu výrobkov a iné práva a záväzky súvisiace s podnikaním. Účelom reklamy je propagovať a podporovať predaj, nákup alebo nájom tovaru alebo služieb, jej cieľom je informovanie spotrebiteľov o konkrétnych produktoch a ovplyvnenie jej správania. V posudzovanom prípade bolo na banneroch umiestnené len logo žalobcu a z neho nie je možné vyvodiť, v akej oblasti žalobca podniká, aké služby, príp. tovary ponúka. Účastník memoriálu tak dostal len informáciu o existencii žalobcu ako podnikateľského subjektu, ktorý podporil športové podujatie, ale nedostal informáciu, aké výrobky alebo služby žalobca poskytuje, nedostal informáciu o cenách, technických parametroch, dodacích podmienkach a pod. Samotné zverejnenie loga nespĺňa kritéria reklamy, nemá vypovedaciu hodnotu k nejakému výrobku alebo službe. Naproti tomu sponzorstvo je možné charakterizovať ako marketingový nástroj podnikateľa, ktorý obsahujú reklamnú informáciu v širšom zmysle slova a jeho základným účelom je vytvorenie, resp. udržanie dobrého mena a dobrej povesti podnikateľského subjektu (sponzora) a práve tento účel slúži ako základné odlišujúce kritérium medzi reklamou a sponzorovaním. Sponzorstvo tak slúži skôr k propagácii firmy ako takej, primárnym cieľom nie je nabádať ku kúpe konkrétneho výrobku, tovaru alebo služby. Sponzorský odkaz predstavuje zvyčajne prezentáciu loga, nepredstavuje podnikateľský potenciál spoločnosti, nepoukazuje na kvalitu jej produktov, neporovnáva tovary a služby s podobnými ponukami iných firiem, neobsahuje ani žiadny reklamný príbeh, t.j. nemá dynamický charakter.

2. O odvolaní žalobcu voči rozhodnutiu Daňového úradu Trenčín č. 100366661/2021 zo dňa 03.03.2021 rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101002259/2021 zo dňa 08.06.2021 tak, že rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100366661/2021 zo dňa 03.03.2021 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil s odôvodnením, že rozhodnutie správca dane je v súlade s požiadavkami príslušných zákonných ustanovení s tým, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že splnil zákonné podmienky na uplatnenie si práva na odpočet DPH v zmysle spornej faktúry. Uzavrel, že žalobca a jeho deklarovaný dodávateľ predstierali poskytnutie reklamných služieb, pričom v skutočnosti sa jednalo o sponzorský príspevok a ten nie je predmetom DPH podľa § 2 zákona o DPH, z ktorého dôvodu pri jeho dodaní nemôže vzniknúť daňová povinnosť podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH, a preto ani žalobcovi nemôže vzniknúť nárok na odpočet DPH podľa § 49 zákona o DPH. Účelom konania žalobcu bolo podľa žalovaného získať neoprávnenú daňovú výhodu vo forme neoprávneného uplatnenia odpočítania DPH, na čo v prípade poskytnutia sponzorského príspevku nemal nárok.

II.

Žalobné body a vyjadrenia účastníkov

3. Včas podanou správnu žalobou zo dňa 11.08.2021, keď v záhlaví tohto rozsudku označené rozhodnutie žalovaného si prevzal žalobca dňa 16.06.2021 sa žalobca domáha zrušenia uvedeného rozhodnutia žalovaného č. 101002259/2021 zo dňa 08.06.2021 s odôvodnením, že napadnuté rozhodnutie žalovaného vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a skutkový stav, ktorý vzal správca dane a žalovaný za základ napadnutého rozhodnutia je v rozpore s administratívnym spisom a nemá v ňom oporu.

4. Žalobca namieta, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí neuviedol, aké konkrétne skutočnosti ho viedli k tomu, že deklarované dodané služby nevyhodnotil ako reklamu, ale ako sponzoring. Takýto záver žalovaného považuje žalobca za subjektívny a zasahujúci do práv žalobcu na určenie si formy sebareprezentácie. Konštatovanie žalovaného, že v posudzovanom prípade ide o sponzoring považuje žalobca za nesprávny. Žalobca ďalej tvrdí, že nie je ničím odôvodnený záver žalovaného, že žalobca je sponzorom predmetného športového podujatia a zverejnenie loga malo byť poskytnuté ako protihodnota za sponzorstvo podujatia. Žalobca je toho názoru, že všetky dôkazy vykonané v priebehu daňovej kontroly bez akýchkoľvek pochybností potvrdili dodanie reklamných služieb tak, ako to deklaroval žalobca a jeho dodávateľ, a teda že v konaní žalobca splnil všetky svoje zákonné povinnosti a vyčerpávajúco preukázal uplatnený nárok na odpočet DPH. Žalobca zdôraznil, že zverejnenie loga žalobcu, ktoré pozostáva z dvoch slov, a to GEO (výraz všeobecne známy a spojený s prebratými medzinárodnými výrazmi geography, geometry, geodesy) a SERVICES (činnosti, servis, služby) sa jednoznačne musí považovať za reklamu, ktorá oslovuje potencionálnych zákazníkov o služby spojené so zemou, geometrické práce, geodetické práce, kartografické práce.

5. Žalobca tvrdí, že zo strany správcu dane bol nezákonne zaťažovaný dôkazným bremenom, keď zo zákona vyplýva, že dôkazné bremeno znáša daňový subjekt len ku skutočnostiam, ktoré sám tvrdí, pričom podľa žalobcu je nesporné, že v tomto prípade žalobca svoje dôkazné bremeno uniesol.

6. Žalobca súčasne so správnou žalobou podal návrh na priznanie odkladného účinku správnej žalobe, o ktorom krajský súd rozhodol uznesením č.k. 13S/100/2021-38 zo dňa 06.10.2021 tak, že návrh zamietol, keď dospel k záveru, že neboli zistené dôvody pre jeho priznanie.

7. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe, ktoré si súd od neho vyžiadal poukázal na to, že žalobné body sú rovnaké ako v odvolacom konaní, a preto zotrváva na svojej argumentácii uvedenej v napadnutom rozhodnutí. Zopakoval, že v zmysle rozhodnutí Súdneho dvora EÚ 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 podnikateľského subjektu. Sponzorstvo slúži skôr k propagácii firmy, jeho primárnym cieľom nie je nabádať ku kúpe konkrétneho výrobku, tovaru alebo služby. Samotné zverejnenie loga nespĺňa kritéria reklamy, nemá vypovedaciu hodnotu k nejakému výrobku alebo službe, nespĺňa kritéria reklamy. Sponzorský odkaz (sponzoring) predstavuje zvyčajne prezentáciu loga (statický charakter prezentácie). Nepredstavuje podnikateľský potenciál spoločnosti, nepoukazuje na kvalitu jej produktov, neporovnáva tovary a služby s podobnými ponukami iných firiem, neobsahuje ani žiaden reklamný príbeh. Žalovaný zdôraznil, že pri sponzorskom odkaze, resp. sponzorstve, na rozdiel od reklamy daňový subjekt nemá právo na odpočítanie DPH s tým, že žalobca a jeho dodávateľ predstierali poskytnutie reklamných služieb, pričom v skutočnosti sa jednalo o sponzorský príspevok.

8. Žalobca v replike zotrval na svojom predchádzajúcom stanovisku uvedenom v správnej žalobe. Zdôraznil, že pokiaľ žalovaný podradil predmetné služby pod sponzorstvo, vôbec sa nevysporiadal so skutočnosťou, v čom malo sponzorstvo vlastne spočívať s tým, že je neprípustné, aby žalovaný bez akýchkoľvek dôkazov a vysvetlení označil určité služby za sponzorstvo len za tým účelom, aby nepriznal žalobcovi právo na odpočítane dane.

III.

Konanie na správnom súde

9. Senát Krajského súdu v Trenčíne konajúci ako správny súd (§ 23 ods. 1 S.s.p.), v ktorého právomoci je preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia (§ 6 ods. 1 S.s.p.), ako vecne (§ 10 S.s.p.) a miestne príslušný na konanie (§ 13 ods. 1 S.s.p.), vychádzajúc zo skutkového stavu v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia (§ 135 ods. 1 S.s.p.) zisteného správnym orgánom (§ 119 S.s.p.), preskúmal napadnuté rozhodnutie a postup správneho orgánu podľa § 177 ods. 1 S.s.p., v rozsahu (§ 182 ods. 1 písm. c/ S.s.p.) a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 182 ods. 1 písm. e/ S.s.p.), pričom rozsahom a dôvodmi žaloby je súd v správnom súdnictve viazaný (§ 134 ods. 1 S.s.p.), pokiaľ nejde o vady, na ktoré prihliada ex offio (§ 134 ods. 2 S.s.p.) a po zistení, že správna žaloba bola podaná oprávnenou osobou (§ 178 ods. 1 S.s.p.), zastúpenou advokátom (§ 49 ods. 1 S.s.p.), v zákonnej lehote (§ 181 ods. 1 S.s.p.), proti rozhodnutiu, ktoré môže byť predmetom súdneho prieskumu (§ 6 ods. 2, § 7 S.s.p.), vec prejednal a rozhodol na pojednávaní (§ 107 ods. 1 písm. a/ S.s.p.) a po oboznámení sa so správnou žalobou, vyjadreniami účastníkov konania, ako aj s obsahom súdneho a administratívneho spisu dospel správny súd jednomyseľne (§ 139 ods. 4 veta prvá S.s.p. v spojení s § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z.) k záveru, že nakoľko rozhodnutie a postup žalovaného v medziach žaloby sú v súlade so zákonom, a keďže v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil správny súd ani takú vadu, na ktorú má povinnosť prihliadať ex offio (§ 134 ods. 2 S.s.p.), nie je možné priznať správnej žalobe úspech a teda žaloba nie je dôvodná, preto verejne vyhláseným rozsudkom (§137 ods. 2 S.s.p.) vyslovil, že sa žaloba zamietla (§ 190 S.s.p.).

10. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

11. Podľa § 24 ods. 1 písm. a), b), c) Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje a) skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosť, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

12. Podľa § 24 ods. 2, 3, 4 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Správca dane preukazuje skutočnosť o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosť všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

13. Dôkaznú povinnosť v daňovom konaní má prioritne daňový subjekt (žalobca). Správca dane dokazovanie vykonáva a vedie. Úlohou správcu dane je zistiť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane.

14. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie.

15. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné orgány povinné postupovať.

16. Zásada voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.

17. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu (žalobcu) ohľadom ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

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

19. 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.

20. Podľa § 2 ods. 1 písm. a), b) zákona č. 147/2001 Z.z., reklama je predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu, ak osobitný predpis neustanovuje inak, pričom produkt je tovar, služby,

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

21. Vychádzajúc z citovaného ust. § 2 ods. 1 písm. a), b) zákona č. 147/2001 Z.z. je potrebné zdôrazniť, že vymedzuje všeobecne len formu reklamy. Je pritom podstatné, že akákoľvek prípustná forma reklamy musí súvisieť s obchodnou, podnikateľskou činnosťou alebo inou zárobkovou činnosťou daného subjektu s cieľom uplatniť jeho produkty na trhu. Sponzorský odkaz má funkciu informačnú, reklama má funkciu propagačnú a presvedčovaciu. Informuje o existencii určitého konkrétneho produktu alebo služby, vyzdvihuje vlastnosti určitého produktu alebo služby, prezentuje jeho funkcie, využiteľnosť, praktickú upotrebitelnosť. Logo môže plniť funkciu reklamy v podstate iba u veľkých spoločností, ktoré sa vyznačujú dlhodobým, masívnym a prakticky celú spoločnosť zasahujúcim pôsobením na relevantnom trhu (napr. Facebook) alebo tým, že ich produkty sú všade prítomné, rozšírené a známe (napr. Coca Cola, Audi, Apple, Airbus, IKEA). Aj u týchto spoločností však platí, že sa do takejto pozície na relevantnom trhu museli v počiatkoch ich podnikateľského pôsobenia najskôr prepracovať systematickou aplikáciou „klasických“ reklamných techník - prezentáciou konkrétnych vlastností produktu alebo služby alebo vyzdvíhovaním 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 vyzdvíhovaním 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.

22. Aj v zmysle rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ (napr. C-530/09 zo dňa 27.10.2011) boli reklamné služby opakovane definované ako činnosť na podporu predaja, ak zahŕňa rozširovanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj. Sponzoring taktiež predstavuje marketingový nástroj podnikateľa, ktorý však obsahuje reklamnú informáciu v širšom slova zmysle. Základným účelom sponzorovania je najmä vytvorenie dobrého mena, povesti právnickej či fyzickej osoby (tzv. goodwill). Sponzorstvo slúži skôr k propagácii firmy, jeho primárnym cieľom nie je nabádať ku kúpe konkrétneho výrobku, tovaru alebo služby. Sponzorský odkaz, resp. sponzoring predstavuje zvyčajne prezentáciu loga, alebo prezentáciu výrobku skôr statického charakteru, často s uvedením, že sa jedná o sponzora. Jeho ústredným motívom nie je presvedčiť adresáta informácie ku kúpe určitého alebo využitiu určitej služby výrobku zdôrazňovaním kvalít produktu, porovnávaním s podobnými výrobkami alebo službami, neobsahuje ani žiadny reklamný príbeh (nemá dynamický charakter).

23. Najvyšší súd Slovenskej republiky definoval reklamu vo svojom rozsudku sp. zn. 6Sžo/8/2013, v ktorom bol prezentovaný záver, že „z hľadiska rozlíšenia medzi reklamou a sponzorským odkazom je dôležité posúdiť obsah komunikátu. Posúdiť, či obsah konkrétneho komunikátu obsahuje oznam informatívneho charakteru alebo, či už ide o údaje určené k podpore predaja, nákupu alebo prenájmu výrobku alebo služieb, je úlohou žalovaného. Dôležité sú prostriedky, ktoré v ňom boli použité a rovnako aj určité kvalitatívne hodnotenie konkrétneho produktu. V reklame je možné použiť subjektívne hodnotiace komentáre, vyzdvíhovanie vlastností produktu, alebo rôznymi inými formami pozitívne reklamovaný produkt propagovať. V sponzorskom odkaze takéto výrazové prostriedky nie je možné použiť, nemôže obsahovať typické reklamné prvky. V prípade, ak by sponzorský odkaz takéto prvky obsahoval, bolo by tak možné obchádzať prísnejšie pravidlá, ktoré platia pre vysielanie reklamy.“ Rozdiel medzi reklamou a sponzoringom je teda aj v tom, že pri reklame sa používajú typické prostriedky na podporu predaja, nákupu alebo prenájmu výrobku a služieb, ktoré potom naopak absentujú v sponzorskom odkaze. Dôležité sú teda prostriedky, ktoré v ňom boli použité.

24. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z.z., predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

25. Ako je zrejmé z vyššie cit. § 2 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z.z., keďže sponzorské zo strany sponzora nie je protihodnotou za poskytnutú službu, nie je sponzoring predmetom DPH, a preto si z neho nie je možné uplatňovať nárok na odpočet DPH.

26. Správny súd po preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia a konania, ktoré mu predchádzalo dospel k záveru, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie s cieľom preveriť splnenie zákonných predpokladov pre uplatnenie nároku na odpočet DPH zo strany

žalobcu zo spornej faktúry, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Záver správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že v posudzovanom prípade bol predmetom plnenia sponzoring je opodstatnený, plne súladný s ustálenou rozhodovacou praxou nielen tunajšieho, ale i kasačného súdu, ako i Súdneho dvora EÚ. V prejednávanej veci neobsahuje sporné plnenie žiadne typické prvky reklamy. Naopak vzhľadom na svoj charakter, ako aj všetky ostatné okolnosti, je možné uzavrieť, že ide o typický sponzorský odkaz. V prejednávanej veci mala reklama poskytnutá žalobcovi predstavovať uvedenie jeho loga na športovom podujatí, pričom takéto zverejnenie loga 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 predmetnom športovom podujatí reálne prezentovala podnikateľská činnosť žalobcu, jednotlivé produkty a služby. Okrem toho správny súd si kladie otázku, či činnosť žalobcu naozaj je medzi bežnou verejnosťou alebo medzi športovou verejnosťou tak všeobecne známa, že by zo samotného loga bez ďalšieho diváci mali akúkoľvek aspoň všeobecnú informáciu o produktoch a službách, ktoré žalobca poskytuje. Odpoveď na takto položenú otázku sa javí byť negatívna. V danej právnej veci teda bola spochybnená práve schopnosť sporného plnenia uplatniť produkty žalobcu na trhu. Správny súd konštatuje, že samotné uvedenie loga nemá vo vzťahu k predmetu podnikania žalobcu, jeho produktom alebo službám žiadnu vypovedaciu hodnotu. Neobsahuje v tomto ohľade ani len všeobecnú informáciu. Žiadnym spôsobom nepropaguje ich vlastnosti, neporovnáva ich s inými produktmi, nevyzdvihuje ich kvality. Nemôže teda logicky predstavovať ani podnet k ich kúpe, zvýšeniu ich odbytu. V zmysle ustanovenia § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z.z. je pritom podmienka tohto cieľu dominantná. V zásade môže ísť o akúkoľvek formu realizácie reklamy, podstatná je jej schopnosť dosiahnuť, resp. sledovať cieľ, ktorým je uplatnenie produktov na trhu. Nie je pritom nevyhnutne potrebné, aby daný subjekt preukazoval, že sa tak reálne stalo. Uvedená schopnosť dosiahnuť tento cieľ musí vychádzať z objektívne existujúcich skutočností. V danej veci však uvedenie obchodného mena žalobcu objektívne neobsahuje žiadnu informáciu o jeho podnikateľskej činnosti, jeho produktoch a službách a teda objektívne nemôže uplatniť produkty žalobcu na trhu. Nejde teda o reklamu, ale o sponzoring. Na uvedenom závere nič nemení skutočnosť, ak odberateľ a dodávateľská spoločnosť ich obchodný vzťah formálne zastrešia zmluvou o reklame, nakoľko je potrebné posudzovať úkony, konanie účastníkov zmluvného vzťahu ako aj výsledok činnosti so zreteľom na ich skutočnú povahu, úmysel a reálny výsledok. Vychádzajúc z vyššie uvedených záverov, že v posudzovanom prípade bol predmetom plnenia sponzoring, ktorý nie je predmetom DPH, nemohol byť žalobcovi nárok na odpočet DPH priznaný. Rozhodnutie správcu dane ako i žalovaného je potom správne. Z právneho hľadiska teda žalobca nespĺnil základnú podmienku uvedenú v ust. § 2 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z.z. pre uplatnenie si nároku na odpočet DPH.

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

28. Žalobcova námietka, že v posudzovanom prípade ide jednoznačne o poskytnutie reklamných služieb a nie o sponzoring nie je dôvodná. Ako je popísané v bode 26 tohto rozsudku, záver správcu dane a žalovaného, že sporné plnenie vykazuje znaky sponzoringu je opodstatnený. Aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky ako i rozhodnutí Súdneho dvora EÚ jednoznačne vyplýva, že pokiaľ prezentácia subjektu sa obmedzí len na statické umiestnenie loga a nemá za cieľ dynamickým spôsobom informovať adresátov o vlastnostiach výrobkov, o ich cenách a kvalitách v porovnaní s konkurenčnými výrobkami, ide o sponzoring (so všetkými dôsledkami, najmä nemožnosti uplatniť si DPH na vstupe), ktorý je na rozdiel od reklamy definovaný ako činnosť zameraná najmä na propagáciu názvu, obchodného mena, ochrannej známky, dobrej povesti, tovarov a aktivít osoby, ktorá sponzoring poskytla. Záver správcu dane a žalovaného, že v posudzovanom prípade nešlo o reklamu, ale o sponzoring je správny. K otázke právnej povahy deklarovaných zdaniteľných plnení v zmysle spornej faktúry v tejto súvislosti správny súd poukazuje i na svoju doterajšiu rozhodovaciu činnosť pri riešení otázky rozlišovacích kritérií medzi reklamou a sponzoringom (ide o veci sp. zn. 13S/7/2018, 13S/8/2018, 13S/44/2018, 11S/19/2018, 11S/20/2018, 11S/129/2018, 11S/131/2018, 11S/139/2019, 11S/141/2019, 11S/143/2019) s tým, že prejednávaná vec nevykazuje také skutkové špecifiká, aby bolo potrebné odchyliť sa od postojov, aké už zaujal a záverov, k akým dospel v označených rozhodnutiach.

29. Žalobné námietky v otázke dôkazného bremena a dokazovania správny súd rovnako vyhodnotil ako nedôvodné. Správny súd sa otázkou dôkazného bremena a dokazovania v daňovom konaní podrobne zaoberal v bodoch 13 až 18 tohto rozsudku. Rozhodovacou praxou kasačného súdu je ustálené, že pokiaľ správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov na faktúre (k čomu v posudzovanom prípade nepochybne došlo), musí daňový subjekt (žalobca) v daňovom konaní preukázať, že k

realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu totiž nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažovaný dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti potrebné pre priznanie nároku na uznanie uplatnených výdavkov. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdanieľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte. Správny súd sa teda nestotožňuje s tvrdením žalobcu, že žalovaný a správca dane nezákonne zaťažili žalobcu dôkazným bremenom. Rovnako sa správny súd nestotožnil s tvrdením žalobcu, že si splnil svoju dôkaznú povinnosť. Naopak, ako už bolo vyššie uvedené, okamihom, keď správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov na sporných faktúrach, musí žalobca produkovať (označiť a navrhnúť) ďalšie dôkazy na preukázanie, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Je len a len na žalobcovi, akými skutočnosťami (dôkazmi) žalobca preukáže reálnosť sporných obchodov. V zmysle Daňového poriadku totiž možno na preukázanie rozhodujúcich skutočností použiť všetko, čo nie je získané v rozpore so zákonom. V posudzovanom prípade je podstatou sporu to, či predmetné obchody reálne prebehli tak ako je deklarované spornými faktúrami, teda či žalobca nadobudol reklamné služby ako deklaruje, alebo ide len o sponzoring. V každom prípade je potrebné si uvedomiť, že je to práve žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdanieľného plnenia. Pokiaľ si túto procesnú povinnosť žalobca nesplní, nemôže mu byť nárok na uplatnenie DPH na vstupe priznaný.

30. Vychádzajúc z vyššie uvedeného je zrejmé, že správny súd sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že rozhodnutie žalovaného vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 191 ods. 1 písm. c/ S.s.p.), že je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov (§ 191 ods. 1 písm. d/ S.s.p.), že zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci (§ 191 ods. 1 písm. e/ S.s.p.), že skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu (§ 191 ods. 1 písm. f/ S.s.p.).

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

32. Pretože správny súd v prejednávanej veci ustálil, že napadnuté rozhodnutie ako i konanie mu predchádzajúce sú v súlade so zákonom a pretože žalobné námietky (žalobu) vyhodnotil ako nedôvodné, za použitia vyššie citovaného ustanovenia § 190 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku a žalobu zamietol.

33. Žalovaný bol v konaní úspešný, avšak v danej veci nevyšli najavo skutočnosti, pre ktoré by bolo možné spravodlivo žiadať priznanie náhrady trov konania žalovanému, preto správny súd rozhodol tak, že žalovanému sa náhrada trov konania nepriznáva (§ 168 S.s.p.).

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

Poučenie:

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

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

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