

Súd: Krajský súd Trenčín  
Spisová značka: 11S/27/2020  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6019200694  
Dátum vydania rozhodnutia: 11. 01. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Rastislav Dluhoš, PhD.  
ECLI: ECLI:SK:KSTN:2022:6019200694.5

## 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: C. BM v. o. s., so sídlom E. XX/C, XXX XX K., IČO: XX XXX XXX, právne zastúpeného Advokátskou kanceláriou CORPIS, s.r.o., so sídlom Gorkého 10, 811 01 Bratislava, IČO: 47 237 783, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 02.10.2019 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 08.04.2019, takto

### rozhodol:

Správny súd žalobu z a m i e t a .

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

### odôvodnenie:

1. Žalobca sa správnou žalobou podanou na Krajský súd v Banskej Bystrici domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 02.10.2019 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“), potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej aj „správca dane“) č. XXXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 08.04.2019 (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“) a podľa zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) žalobcovi určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 15.033,33 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2017, znížením nadmerného odpočtu zo sumy 29.947,67 Eur na sumu 14.914,34 Eur. Pre nesplnenie zákonných podmienok a pre spochybnenie právnej povahy fakturovaného zdaniteľného plnenia daňové orgány neuznali žalobcovi nárok na odpočet DPH z faktúry vystavenej spoločnosťou A. s.r.o. za reklamné a marketingové služby na podujatí K. W. E. XXXX a z faktúry vystavenej spoločnosťou K. s.r.o. za propagáciu značky C. na pretekoch MS O. Q. B. Z. XXXX.

2. Krajský súd v Banskej Bystrici uznesením č.k. 24S/274/2019-105 zo dňa 08.01.2020 postúpil vec Krajskému súdu v Trenčíne (ďalej aj „správny súd“) ako súdu vecne a miestne príslušnému.

3. Petitom správnej žaloby sa žalobca domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie. Rozhodnutie žalovaného považuje za nezrozumiteľné a nepreskúmateľné, vychádzajúce z nesprávneho právneho posúdenia veci, zavádzajúce od podstaty. Zistenie skutkového stavu je nepostačujúce na riadne posúdenie veci. Rozhodnutia daňových orgánov sa opierajú o také skutočnosti, ktoré boli mimo vedomia a vplyvu žalobcu. Nemohli mu byť známe a ani ich nemohol ovplyvniť. Rozhodnutia daňových orgánov odkazujú na existenciu nejakého podnikateľského reťazca, avšak s týmto reťazcom

subdodávateľov žalobca nemal žiadny zmluvný vzťah, nemal o nich žiadne informácie, dokonca o ich existencii ani netušil. Žalobca zdôraznil, že právny vzťah mal iba so svojimi obchodnými partnermi, s ktorými uzatvoril písomné zmluvy.

4. Žalobca odmietol taký výklad právnych predpisov zo strany daňových orgánov, podľa ktorého bolo jeho povinnosťou dostatočne si preveriť svojich zmluvných partnerov, ich schopnosť realizovať svoj záväzok, či už osobne alebo prostredníctvom tretích subjektov. Je názoru, že nemá právnu povinnosť zisťovať a preverovať históriu svojho obchodného partnera. Odmieta niesť zodpovednosť za zistenia správcu dane týkajúce sa subdodávateľov jeho zmluvného partnera. Objednal si služby u konkrétnej spoločnosti a neviazal sa na to, akým postupom a spôsobom propagácia, marketing a reklama prebehne a ako ju jeho zmluvný partner zabezpečí a obstará. Žalobca nesúhlasí s postupom správcu dane, ktorý podmieňuje priznanie nároku na odpočet DPH nesplniteľnými požiadavkami, resp. požiadavkami, ktoré nevyplývajú z nejakej právnej povinnosti. Požadovať od žalobcu, aby získaval informácie, ktoré sú obchodným tajomstvom iných subjektov, nie je v súlade so zákonom.

5. Žalobca zdôraznil, že právnym základom jeho spolupráce so spoločnosťou A. s.r.o. bola Zmluva o poskytovaní reklamných služieb zo dňa 23.03.2017. Zo žiadneho jej ustanovenia nevyplýva, že by žalobca prejavil vôľu na dodanie inej ako reklamnej a marketingovej služby a jeho záujmom nebola finančná podpora nejakej športovej akcie formou sponzoringu. Pre žalobcu bolo podstatné, aby jeho reklama a propagácia, prezentácia jeho mena bola viditeľná na frekventovanom bonitnom poli a mieste, kde sa dostane do povedomia potenciálnych obchodných partnerov, keďže podujatie charakteru golfového turnaja má predpokladanú schopnosť prilákať pozornosť subjektov, ktoré si všimnú existenciu žalobcu na trhu a začnú sa o činnosť žalobcu zaujímať z hľadiska svojich potrieb. Už iba zrková registrácia názvu C. je postačujúca na návštevu jeho stránok. Samotné slovné spojenie C. je tak vyčerpávajúce a pre zainteresovaného diváka tak jasné, že nepotrebuje ďalšie vysvetlenie. Žalobca nemá záujem o priazeň subjektov, ktoré z pohľadu na logo spoločnosti nechápu, o čo ide, ale iba úzky okruh tých, čo v danej problematike pracujú a vedia to oceniť. Názov C. sa šíril médiami medzi množstvom neidentifikovaných subjektov, ktorí môžu byť potenciálni zákazníci žalobcu. Reklama je podľa žalobcu presne cieleňá informácia určená neobmedzenému, resp. neurčitému okruhu subjektov za účelom propagácie mena, názvu a činnosti ukrývajúcej sa za týmto menom. To bol aj zámer a cieľ žalobcu a k tomu smeroval prejav jeho vôle uvedený v písomnej zmluve uzatvorenej so žalobcovým obchodným partnerom.

6. K záveru daňových orgánov, že plnenia zo sporných faktúr nie sú reklamnými službami, ale sú sponzoringom, žalobca uviedol, že zo zmluvy uzatvorenej so spoločnosťou A. s.r.o. nikde nevyplýva, že by chcel sponzorovať, obdarovať alebo dotovať túto spoločnosť, teda svojho dodávateľa služby, alebo nejakú jej činnosť alebo podujatie. Nepožadoval, aby táto spoločnosť zo zmluvnej sumy plnenia za služby sponzorovala nejaké podujatie alebo subjekt. Nie je mu známe, že by táto spoločnosť mala nejakú sponzorskú zmluvu viazanú na toto zmluvné plnenie alebo že by v zmluve bolo zakotvené, že časť odplaty sa použije na sponzoring.

7. Pojem reklamy má podľa žalobcu viacero definícií, ktorých spoločným základom je využitie reklamy ako procesu šírenia informácií s cieľom zaujať prijímateľa produktu. Najvšeobecnejšia definícia vymedzuje reklamu ako cieľavedomé komunikačné pôsobenie zamerané na určitú cieľovú skupinu, ktorej úlohou je pomáhať pri utváraní postojov, názorov a zvyklostí, vedúcich k žiaducim činnostiam. Základným a samozrejmým cieľom reklamy je upútať príjemcu dostatočne na to, aby si kúpil propagovaný produkt. Žalobca sa stotožňuje s názorom žalovaného, že reklamou je akékoľvek verejné oznámenie vysielané za odplatu alebo inú podobnú protihodnotu vrátane vlastnej propagácie, ktorého zámerom je podporiť predaj, nákup alebo nájom tovaru alebo služieb vrátane nehnuteľností, práv a záväzkov, alebo dosiahnuť iný účinok sledovaný objednávateľom reklamy alebo vysielateľom. Presne toto predpokladal aj žalobca, že sa stane na základe zmluvy, ktorú uzatvoril so spoločnosťou A. s.r.o.

8. Sponzorovanie podľa žalobcu predstavuje marketingový nástroj podnikateľa, ktorý však obsahuje reklamnú informáciu v širšom zmysle. To však nebolo zámerom žalobcu ani obsahom prejavu jeho vôle. Sponzorovanie nie je na rozdiel od reklamy definované prostredníctvom odvysielaného obsahu, ale ako činnosť s konkrétnym účelom. Jeho ústredným motívom nie je presvedčiť adresáta ku kúpe určitého výrobku zdôrazňovaním jeho kvalít, porovnávaním s podobnými výrobkami, neobsahuje ani žiadny reklamný príbeh (nemá dynamický charakter). Žalobca nemal dôvod pri propagácii uvádzať

nejaké príbehy. Žalobca zdôraznil, že žalovaný sa síce zaoberá sponzorom a jeho definovaním, avšak opomína predovšetkým to, že v danej situácii neexistujú účastníci sponzorského vzťahu a ani zmluvu medzi žalobcom a spoločnosťou A. s.r.o. nemožno podľa obsahu podradiť pod sponzorskú zmluvu. Pre vznik sponzorského daru je potrebné označiť účastníkov právneho úkonu a jeho subjekty ako darcu a obdarovaného aj nezameniteľný prejav vôle darcu a obdarovaného k odovzdaniu daru a prevzatiu daru. Toto však nepochybne v danom právnom vzťahu absentuje.

9. Ku konštatácii daňových orgánov o neúmerne vysokej cene fakturovaných služieb žalobca uviedol, že v danom prípade nejde o cenovú reguláciu a cena vznikla dohodou zmluvných strán. Cena služby zohľadnila predovšetkým očakávaný efekt pre žalobcu, ktorý ani nemusel byť splnený a mohol zostať bez povšimnutia a bez efektívneho účinku, keďže dodávateľ sa k účinku reklamy nezaviazal. Plnenie vo výške 300.000,- Eur teda nemuselo splniť ekonomicky pozitívny efekt. Ide o podnikateľské riziko. Cena služby bola po dôkladnej ekonomickej analýze vyhodnotená ako prijateľná. Žalobca vďaka reklamným službám udržal svoje postavenie na trhu, udržal si zmluvných partnerov, pričom získal nových. Finančná kvantifikácia reklamného efektu je však nerealizovateľná. Žalobca nesúhlasí s tvrdením žalovaného, že samotné uvedenie loga C. je nepostačujúce na reklamu žalobcu. Je to iba subjektívny názor žalovaného. Žalobca je na trhu už dostatočne známy, aj keď ho zamestnanci daňových orgánov nepoznajú, a preto účinok reklamy je v danom prípade znásobený jej jednoduchosťou a pripomenutím. V zmluve sa pojem reklama ani nemusel vyskytovať a nemalo by to vplyv na predmet a rozsah plnenia.

10. Pokiaľ ide o dodávateľskú spoločnosť K. s.r.o. a ňou vystavenú spornú faktúru za propagáciu značky C. na pretekoch MS O. Q. B. Z. XXXX, žalobca uviedol, že faktúra bola vystavená na základe plnenia zo Zmluvy o zabezpečení reklamy uzatvorenej medzi spoločnosťou C. BM s.r.o. spoločnosťou K. s.r.o. zo dňa 10.07.2017. Podľa uvedenej zmluvy sa obstarávateľ zaväzuje pre objednávateľa zabezpečiť reklamu spôsobom a formou v súlade so zmluvou a právnymi predpismi na športových podujatiach Majstrovstiev Slovenskej republiky v rally a pretekoch automobilov do vrchu organizovaných Slovenskou asociáciou motoristického športu (A.), ktorá je v súlade s Medzinárodnými a Národnými športovými poriadkami organizovaná v termínoch, miestach a usporiadateľmi zapísanými v kalendári A. pre rok 2017. Žalobca postupu správcu dane vytkol, že v tomto prípade ním vedené dokazovanie bolo zamerané na skutočnosti, ktoré sú mimo vedomia, diania a vplyvu žalobcu, netýkajú sa ho a nedisponuje informáciami o nich, nakoľko sa jedná o subjekty, s ktorými nemá obchodné vzťahy. K spoločnosti M. W. s.r.o., ktorá mala byť dodávateľom spoločnosti K. s.r.o., žalobca uviedol, že o nej nemal vedomosť, nakoľko s ňou nemal žiadny obchodný vzťah.

11. Žalobca uviedol, že ani v prípade plnení dodaných spoločnosťou K. s.r.o. nemal záujem poskytovať sponzorský dar a ani k jeho poskytnutiu nedošlo. Mal záujem zlepšovať a zviditeľňovať svoju existenciu a postavenie na trhu. Žalovaný odôvodňujúc svoje rozhodnutie podľa žalobcu zápasí s pojmami reklama a sponzoring. Tento zápas potom zdanlivo vytvára problém. Z pohľadu trhového hospodárstva je však nepodstatné, ako sa predmet služby a obchodnej spolupráce pomenuje. Dôležité je iba to, či predmet zmluvy je zreteľne odlišný od daru a od darovacej zmluvy. V danom prípade o dar ani darovaciu zmluvu nešlo. Dôležité podľa žalobcu je posúdiť, či si niekto niečo reálne objednal alebo či to len predstieral, či to bolo splnené podľa predstáv objednávateľa a či bol následne objednávateľ za dodanú službu ochotný zaplatiť dohodnutú sumu. Dôležitý je len úsudok objednávateľa služby, či mu je služba potrebná a cenná tak, ako je vyjadrené v dohode o cene. Ak je s tým spokojný, tak mu jeho spokojnosť daňový orgán nemá oprávnenie vziať. Správca dane podľa žalobcu nemá právomoc určovať predmet zmluvného vzťahu ani jeho pomenovanie ani jeho rozsah a cenu.

12. K správnej žalobe sa na výzvu správneho súdu písomne vyjadril žalovaný. Poukázal na závery dokazovania vykonaného správcou dane, ktorý zistil, že „Reklamné a marketingové služby K. W. E. XXXX“, ktoré boli predmetom fakturácie, v skutočnosti nerealizoval deklarovaný dodávateľ A. s.r.o. Správca dane preto preveroval ďalšie články obchodného reťazca. Fakturované „reklamné a marketingové služby“ reálne nevykonali ani deklarovaný subdodávateľ Q., s.r.o., ani jeho dodávateľ O. R. s.r.o. Organizátorom podujatia „K. W. E. XXXX“ bolo záujmové združenie K. Q., ktoré zabezpečovalo celé podujatie. Toto záujmové združenie si objednalo realizáciu mediálnej kampane od spoločnosti B. M. s.r.o., ktorá reklamné služby zadávala k realizácií jednotlivým médiám, resp. iným spoločnostiam, ktoré zabezpečili prezentáciu v časopisoch, mesačníkoch, na billboardoch, banneroch a pod. Kampaň bola zameraná na reklamu a prezentáciu podujatia K. W. E. XXXX ako takého, a teda nejednalo sa o reklamu daňového subjektu a jeho výrobkov, resp. činnosti. Spoločnosť B. M. s.r.o. služby spočívali

v propagácii podujatia K. W. E. XXXX fakturovala organizátorovi tohto podujatia spoločnosti K. Q., záujmové združenie. Predmetom fakturácie nebola reklama konkrétnej spoločnosti a jej produktov, ale plnenie spočívajúce v prezentácii celého podujatia s uverejnením partnerov podujatia, ktorí sa finančne spolupodieľali na jeho realizácii. Uvedený organizátor podujatia K. Q., záujmové združenie postúpil práva k mediálnemu priestoru priamo aj spoločnosti O. R. s.r.o. Odplata za postúpenie práv k mediálnemu priestoru medzi záujmovým združením K. Q. a spoločnosťou O. R. s.r.o. bola dohodnutá jednorazovo - s dátumom plnenia dňa 30.09.2017, v celkovej výške 36 000,- Eur, z toho DPH v sume 6 000,- Eur. Spoločnosť O. R. s.r.o. práva k mediálnemu priestoru hneď v ten deň, kedy ich nadobudla, postúpila spoločnosti Q., s.r.o. (dátum plnenia uvedený na faktúre je dňa 30.09.2017). Odmena za postúpenie práv bola dohodnutá a fakturovaná jednorazovo v celkovej sume 37 500,- Eur, z toho DPH v sume 6 250,- Eur. U ďalšieho fakturačného článku - spoločnosti Q., s.r.o. - došlo k zmene predmetu fakturácie, k zmene dátumu dodania plnenia, a tiež k neúmernému navýšeniu ceny fakturovaného plnenia. Uvedené skutočnosti nastali bez toho, aby spoločnosť Q., s.r.o. fyzicky vykonala akékoľvek úkony za účelom realizácie plnenia. Spoločnosť Q., s.r.o., ktorá bola podľa tvrdenia jej bývalého konateľa len v pozícii sprostredkovateľa a jej úloha spočívala v prevzatí USB kľúča od firmy A. s.r.o. a odovzdaní tohto kľúča firme O. R., s.r.o., už svojmu odberateľovi A. s.r.o. fakturovala reklamné a marketingové služby, t. j. nie postúpenie práv k mediálnemu priestoru. Okrem toho predmetné plnenie bolo odberateľovi fakturované s dátumom dodania dňa 22.09.2017, pritom podľa vykonaných zistení spoločnosť O. R. s.r.o. postúpila práva k mediálnemu priestoru na podujatí K. W. E. XXXX spoločnosti Q. s.r.o. až dňa 30.09.2017. U tejto spoločnosti došlo aj k neúmernému navýšeniu ceny za fakturované plnenie, nakoľko spoločnosť Q., s.r.o. (bez toho, aby vykonala akékoľvek úkony) fakturovala reklamné a marketingové služby len za jeden mesiac v celkovej sume 46 200,- Eur, z toho DPH v sume 7 700,- Eur. Následne A. s.r.o., ktorá bola podľa zistení správca dane tiež len sprostredkovateľom, fakturovala kontrolovanému daňovému subjektu reklamné a marketingové služby v celkovej sume 60 000,- Eur, z toho DPH v sume 10 000,- Eur (dátum plnenia dňa 22.09.2017).

13. Z vyššie uvedených zistení podľa žalovaného správca dane dospel k záveru, že v popísanom reťazci došlo k neúmernému umelému navýšeniu ceny za fakturované plnenie. Organizátor podujatia K. Q., záujmové združenie za celé obdobie fakturoval svojmu odberateľovi plnenie (postúpenie práv k mediálnemu priestoru) vo výške 36 000,- Eur. Ďalšie články v reťazci už vystupovali iba ako sprostredkovatelia a nie dodávatelia služieb. Predmetné spoločnosti si medzi sebou formálne vykazovali nákup a následný predaj predmetu fakturácie. Koncový dodávateľ A. s.r.o. už fakturoval plnenie len za jeden mesiac vo výške 60 000,- Eur (celková suma bola dohodnutá vo výške 360 000,- Eur vrátane DPH). V tejto súvislosti správca dane oprávnenne poukázal na to, že uvedené spoločnosti na začiatku reťazca si medzi sebou fakturovali postúpenie práv k mediálnemu priestoru s dátumom dodania dňa 30.09.2017 (K. Q., záujmové združenie, O. R. s.r.o.), no subdodávateľ Q., s.r.o. a dodávateľ A. s.r.o. bez toho, aby vykonali akékoľvek úkony, už fakturovali reklamné a marketingové služby s dátumom dodania dňa 22.09.2017. Okrem toho v prípade spoločnosti Q., s.r.o., u ktorej došlo k zmene predmetu fakturácie, k zmene dátumu dodania, k umelému navýšeniu ceny za fakturované plnenie, absentujú dôkazy o zdaniiteľnom plnení, podklady k fakturácii, absentuje účtovníctvo. Žalovaný poukázal na to, že v prípade fakturovaného plnenia spoločnosťou A. s.r.o. bol sporným aj samotný charakter tohto plnenia.

14. Žalovaný uviedol, že v prejednávanej veci (fakturované reklamné a marketingové služby na podujatiach preteky MS O. Q. B. Z. a K. W. E. XXXX) primárnym dôvodom pre obmedzenie práva žalobcu na odpočítanie DPH bolo porušenie ustanovení § 49 ods. 1 a 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH v nadväznosti na § 19 a § 2 ods. 1 písm. b) tohto zákona. Správca dane na základe vykonaného dokazovania prvotne spochybnil samotný charakter fakturovaného plnenia. Zároveň správca dane vychádzal z právneho názoru vysloveného v rozsudku Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „SD EÚ“) vo veci C-530/09 zo dňa 27.10.2011, v ktorom SD EÚ opakovane definoval reklamné služby, za ktoré je pre účely DPH možné považovať „činnosť na podporu predaja, ak zahŕňa rozširovanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj“. Fakturované plnenie však tieto znaky reklamy nespĺňalo.

15. Podľa žalovaného správca dane na základe preukázaných kontrolných zistení správne prijal záver, že žalobca podporil sponzorským príspevkom príslušné športové podujatie. Sponzorský príspevok v čase uskutočnenia zdaniiteľných plnení nebol predmetom DPH, a teda ani nezakladal právo na odpočet dane v zmysle ustanovení § 49 a § 51 zákona o DPH. Žalovaný prezentoval názor, že charakter a účel športových podujatí, súvisiacich s dodávateľskou faktúrou č. XXXXXXXXXX (K. s.r.o.) - preteky MS

O. Q. B. Z., a s dodávateľskou faktúrou č. 1XXXXX zo dňa 05.09.2017 (A. s.r.o.) - golfový turnaj K. W. E. XXXX, nemožno charakterizovať ako bázu typickú pre obchodné stretnutia na reklamné účely, slúžiace na prezentáciu výrobných produktov a podnikateľských služieb, s cieľom ich uplatnenia na trhu s následnou možnosťou nadväzovania a uzatvárania obchodných vzťahov medzi zúčastnenými podnikateľskými subjektami, prípadne spotrebiteľskou verejnosťou, pričom už z dokladov predložených žalobcom je tiež zrejmé, že mediálna kampaň bola zameraná na prezentáciu športových podujatí - „K. W. E. XXXX“ a „MS O. Q. B. Z.“ ako takých, nejednalo sa teda o reklamu podnikateľskej činnosti kontrolovaného žalobcu. Tvrdenie žalobcu, že v dôsledku uvedenia označenia „kovomont“ na týchto podujatiach znovuzískal významného obchodného partnera v podobe odberateľa (Q. B.V. z I.), s ktorým uzatvoril nový kontrakt, nebolo preukázané.

16. Plnenie s odvolaním sa na uzatvorenú zmluvu, ktoré bolo označené ako „propagácia značky kovomont na pretekoch MS O. Q. B. Z.“, je vymedzené ako prezentácia spoločnosti formou bannerovej reklamy, injektáže v relácii a sponzorovaného odkazu. Podľa predložených fotografií prezentácia spoločnosti spočívala v umiestnení názvu „kovomont“ na banneroch, uvedením názvu „kovomont“ ako sponzora pred a po relácii, obsahom ktorej bola reportáž z daného podujatia, umiestnenie uvedeného názvu vo vysielaní relácie.

17. Žalovaný skonštatoval, že reklama a sponzorovanie sú dva samostatné inštitúty, ktoré sa môžu vzájomne prelínať, sú z obsahového hľadiska veľmi úzko súvisiace činnosti. Ale v zmysle § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o reklame“) reklama je prezentácia produktov v každej podobe s cieľom uplatniť ich na trhu. Možno teda konštatovať, že 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. 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 dobrého mena sponzora. (Rozsudok NS SR sp. zn. 3SŽ/17/2014 zo dňa 24.02.2015). Rozlišovacím kritériom pre určenie, či ide o reklamu alebo sponzorský odkaz, je sledovaný účel. Sponzorský odkaz v zmysle zákonnej definície (zákon č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii v znení neskorších predpisov) môže obsahovať reklamné oznámenie v širšom slova zmysle propagujúce obchodné meno, služby, tovary, prípadne slogan sponzora. Účelom sponzorského odkazu je vytváranie alebo upevňovanie dobrej povesti alebo mena sponzora, to znamená, že sa jedná o propagáciu, ale len uvedením obchodného mena sponzora, resp. uvedením názvu jeho tovaru, aktivity alebo ochrannej známky. Z uvedeného vyplýva, že sponzorský odkaz má obsahovať informácie o skutočnosti, že dané športové podujatie je sponzorované a tiež, kto je jeho 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.

18. Žalovaný ďalej uviedol, že v zmysle rozhodovacej činnosti SD EÚ (napr. už uvedený 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. Z uvedeného vyplýva, že sponzorský odkaz má obsahovať informácie o skutočnosti, že dané športové podujatie je sponzorované a tiež, kto je jeho 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. Sponzoring rovnako 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 však 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 krát s uvedením, že sa jedná o sponzora. Jeho ústredným motívom nie je presvedčiť diváka ku kúpe určitého výrobku zdôrazňovaním jeho kvalít, porovnávaním s podobnými výrobkami, neobsahuje žiadny reklamný príbeh (nemá dynamický charakter). K základným a najčastejším formám šport sponzoringu patrí napríklad sponzorovanie kultúrnych a športových podujatí, družstiev, individuálnych športovcov a celých športových organizácií. Pokiaľ ide o definíciu pojmov „reklama“ versus „sponzoring“, žalovaný dospel zhodne so správcom dane k právnomu názoru, že výraz

v podobe „C.“ nenaplnil obsahovo pojmové zložky reklamy, pretože nevyzdvihoval kvalitatívne vlastnosti sponzora alebo jeho produktov, nepoukazuje na jeho výnimočnosť (viaceré obchodné spoločnosti sú zaregistrované pod takýmto obchodným označením), a teda nemôže dochádzať k podpore predaja jeho produktu či služieb, keďže označenie C. neobsahuje pre potenciálnych záujemcov žiadnu informáciu o ekonomickej činnosti žalobcu.

19. 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.

20. 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.

21. Krajský súd v Trenčíne ako vecne a miestne príslušný správny súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutia 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, nariadil na prejednanie veci pojednávanie, na ktorom účastníci zotrvali na obsahu svojich doterajších písomne prezentovaných názorov.

22. Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného č. XXXXXXXXX/XXXX zo dňa 02.10.2019, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Partizánske č. XXXXXXXXX/XXXX zo dňa 08.04.2019, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určený rozdiel v sume nadmerného odpočtu 15.033,33 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie september 2017.

23. Z administratívneho spisu správny súd pre potreby súdneho prieskumu zistil, že Daňový úrad Trenčín vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie september 2017. Daňová kontrola bola začatá dňa 21.12.2017 a ukončená dňa 10.12.2018 doručením protokolu.

24. V kontrolovanom zdaňovacom období september 2017 si žalobca uplatnil odpočítanie DPH vo výške 10.000,- Eur z faktúry č. XXXXXX zo dňa 05.09.2017, dátum vzniku daňovej povinnosti 22.09.2017, vystavenej na sumu celkom 60.000,- Eur, predmet fakturácie: „Fakturujeme Vám na základe zmluvy. Reklamné a marketingové služby. K. W. E. XXXX.“ Faktúru vystavila spoločnosť A. s.r.o., IČO: XX XXX XXX.

25. Z vyjadrenia žalobcu vyplynulo, že obchodná spolupráca medzi ním a dodávateľskou spoločnosťou začala približne v apríli 2017. Konateľ A. s.r.o. oslovil B. K. - konateľa žalobcu - s ponukou možnosti byť reklamným partnerom na podujatiach K. W. E. XXXX. Žalobca si nepreveroval možnosť poskytnutia reklamných a marketingových služieb od iných dodávateľov, nakoľko vychádzal z informácie, že dodávateľ mal ako jediný postúpené všetky reklamné práva od organizátora podujatia. Konateľ žalobcu jednal iba s konateľom dodávateľa T. O. J.. Cena za reklamu a marketing bola dohodnutá v Zmluve. Žalobca predložil svoje logo dodávateľovi a ten zabezpečil návrh reklamy podľa Zmluvy. Realizáciu služieb si žalobca preveroval prostredníctvom fotodokumentácie, odvysielaných relácií, na internete, prípadne osobne. Žalobca uviedol, že pomocou reklamy svojho obchodného mena/loga sa snažil o udržanie a zabezpečenie príjmov, udržanie pozície na trhu, udržanie dodávateľov a odberateľov. Došlo tiež k znovuzískaniu významného odberateľa z Holandska.

26. Preverovaním správca dane zistil, že od 02.06.2018 je spoločnosť A. s.r.o. v likvidácii. V kontrolovanom zdaňovacom období bol jej konateľom T. O. J.. Z jeho výsluchu vyplynulo, že účtovnú agendu spoločnosti odovzdal novému konateľovi. Spoločnosť sa zaoberala sprostredkovaním reklamného priestoru, nezamestnávala žiadnych zamestnancov. Reklamné služby pre žalobcu spočívali v prezentácii žalobcu na sociálnych sieťach, v printových médiách, na billboardoch. Logo žalobcu

bolo umiestňované aj na rôznych banneroch. Svedok Zima sa k organizátorovi podujatia K. W. E. XXXX vyjadriť nevedel, keďže jeho oslovil Michal M. - konateľ spoločnosti Q., s.r.o. Táto spoločnosť mala zakúpené reklamné práva, komunikovala s organizátorom podujatia a preto fyzická realizácia reklamných a marketingových služieb bola v kompetencii spoločnosti Q., s.r.o., spoločnosť A., s.r.o. bola len v pozícii sprostredkovateľa.

27. Svedok M. M. uviedol, že účtovné doklady spoločnosti Q., s.r.o., ktorej bol konateľom v kontrolovanom zdaňovacom období, odovzdal novému konateľovi. Spoločnosť Q., s.r.o. nemala žiadnych zamestnancov. Podklady k reklame dostal svedok na osobnom stretnutí od T. O. J. na USB kľúči, tento následne posunul spoločnosti O. R., s.r.o., ktorá reklamnú kampaň realizovala. On nerobil nič. Čo konkrétne a ako chcela na podujatí K. W. E. XXXX propagovať spoločnosť C. BM s.r.o., svedok M. M. uviesť nevedel, keďže neprišiel do kontaktu s nikým z tejto spoločnosti a ani obchodné meno mu nič nehovorilo. Za spoločnosť O. R. jednal s jej konateľom L. M..

28. Z výpovede svedka L. M. vyplynulo, že je konateľom spoločnosti O. R., s.r.o. od 14.03.2017. Spoločnosť sa v rámci podnikateľských aktivít v roku 2017 zaoberala kúpou reklamných práv k mediálnemu priestoru na podujatí K. W. E. XXXX. Reklamné práva spoločnosť nakúpila od záujmového združenia K. Q. a odpredala ich s určitým ziskom odberateľovi - spoločnosti Q., s.r.o., ktorá bola jej jediným odberateľom. Záujmové združenie K. Q. bolo jediným dodávateľom. Spoločnosť nemala okrem konateľa žiadneho zamestnanca. Nevlastnila žiadny hmotný ani nehmotný investičný majetok. A. L. M. oslovil pán K. zo záujmového združenia K. Q. a ponúkol mu spoluprácu v oblasti odkúpenia reklamných práv na podujatí K. W. E. XXXX.

29. Správca dane vykonal výsluch M. B. - osoby oprávnenej konať za záujmové združenie K. Q.. Svedok uviedol, že spoločnosť C. BM s.r.o. nepozná, avšak jej konateľa pozná z golfu. Potvrdil, že združenie K. Q. bolo organizátorom podujatia K. W. E. 2017. Malo dvoch stálych zamestnancov a jedného na dohodu. Taktiež spolupracovalo s rôznymi živnostníkmi a spoločnosťami. Hlavným dodávateľom bola spoločnosť B. M. s.r.o., ktorá zabezpečovala celú mediálnu kampaň na podujatí. Hlavným odberateľom bola spoločnosť O. R., s.r.o. a rôzni menší partneri, ktorých bolo 15 až 20. Záujmovému združeniu boli zasielané logá rôznych spoločností, ktorým spoločnosť O. R. s.r.o. predala reklamné partnerstvá, tiež informácia o reklamnom partnerovi a jeho pozícii v reklamnej kampani. Celý nákup reklamnej kampane zabezpečovala spoločnosť B. M. s.r.o.

30. Správca dane vypočul ako svedka B. C. - konateľa spoločnosti B. M. s.r.o. Spoločnosť sa v roku 2017 zaoberala nákupom a predajom mediálneho priestoru. Pre záujmové združenie K. Q. spoločnosť B. M. s.r.o. zabezpečovala mediálnu kampaň na podujatí K. W. E. XXXX. Hlavnými dodávateľmi spoločnosti boli TV M., Y. radio, E V. Z., M. K. H., M. L. a zoznam.sk. Následným dopytom na uvedené médiá správca dane zistil, že mediálnu kampaň viažucu sa k podujatiu K. W. E. XXXX objednávala spoločnosť B. M. s.r.o.

31. Vyhodnotením zistení správca dane skonštatoval, že „Reklamné a marketingové služby K. W. E. XXXX“, ktoré boli predmetom fakturácie, fakticky nerealizoval deklarovaný dodávateľ - spoločnosť A. s.r.o., ani deklarovaný subdodávateľ Q., s.r.o. ani jeho dodávateľ O. R. s.r.o. Záujmové združenie K. Q. ako organizátor podujatia si objednalo propagáciu a prezentáciu uvedeného podujatia od spoločnosti B. M. s.r.o. Kampaň bola zameraná na prezentáciu a propagáciu podujatia K. W. E. XXXX, nešlo o reklamu konkrétnej spoločnosti a jej produktov. Predmetom fakturácie medzi spoločnosťou B. M. s.r.o. a K. Q. nebolo zabezpečenie reklamy pre konkrétnu spoločnosť, ale plnenie spočívajúce v prezentácii celého podujatia s uvedením partnerov podujatia, ktorí sa finančne spolupodieľali na jeho realizácii. Organizátor podujatia K. Q. postúpil práva k mediálnemu priestoru priamo 15 až 20 subjektom a tiež spoločnosti O. R. s.r.o., pričom odplata za postúpenie práv k mediálnemu priestoru spoločnosti O. R. s.r.o. bola dohodnutá jednorazovo, s dátumom plnenia 30.09.2017, v celkovej výške 36.000,- Eur na celé obdobie. Spoločnosť O. R. s.r.o. práva k mediálnemu priestoru v ten istý deň (30.09.2017) postúpila spoločnosti Q. s.r.o. za 37.500,- Eur. Q. s.r.o. už svojmu odberateľovi - spoločnosti A. s.r.o. fakturovala reklamné a marketingové služby, t.j. nie postúpenie práv k mediálnemu priestoru, a to s dátumom plnenia skorším - 22.09.2017, hoci spoločnosť O. R. s.r.o. postúpila práva k mediálnemu priestoru spoločnosti Q., s.r.o. až dňa 30.09.2017. Došlo tiež k neúmernému navýšeniu ceny za fakturované plnenie, keď spoločnosť Q., s.r.o. bez vykonania akýchkoľvek úkonov fakturovala reklamné a marketingové služby iba za jeden

mesiac v celkovej sume 46.200,- Eur. Následne spoločnosť A. s.r.o., ako tiež iba sprostredkovateľ, fakturovala žalobcovi za jeden mesiac reklamné a marketingové služby v celkovej sume 60.000,- Eur.

32. Správca dane dospel k záveru o nepreukázaní toho, že by sa preverovaná obchodná transakcia uskutočnila tak, ako bolo deklarovane na spornej faktúre č. XXXXXX a že by priamemu dodávateľovi vznikla ich uskutočnením daňová povinnosť. Kontrolovaný platiteľ si svojho priameho obchodného partnera dostatočne nepreveril, nepreveroval si jeho skúsenosti, schopnosti realizovať svoj záväzok, nezaujímal sa, či zmluvný záväzok zrealizuje sám alebo prostredníctvom tretej osoby. Správca dane poukázal na vyjadrenie štatutára K. Q., ktorý sa s konateľom spoločnosti C. K. s.r.o. pozná z golfového, z čoho vyplýva, že kontrolovaný platiteľ mohol vedieť, akým spôsobom prebehajú takéto podujatia, kto je schopný ich organizovať a zrealizovať. Podľa správca dane úlohou dodávateľskej spoločnosti bolo cenu plnenia umelo nadhodnotiť prostredníctvom vykonštruovaného reťazca subdodávateľov, o čom kontrolovaný platiteľ mohol a mal vedieť, nakoľko sa poznal so zástupcom organizátora podujatia.

33. Správca dane okrem už uvedeného poukázal aj na charakter plnenia deklarovane na faktúre č. XXXXXX, ktoré neposúdil ako reklamu, ale ako sponzoring. Predmetom zmluvného záväzku medzi žalobcom a dodávateľom bolo prezentovať logo žalobcu, bez odkazu na jeho podnikateľskú činnosť, na konkrétny výrobok alebo službu. Z dokladov predložených žalobcom vyplýva, že na podujatiach K. W. E. XXXX bolo rôznymi spôsobmi odprezentované len označenie „kovomont“ bez uvedenia ďalších informácií o spoločnosti. Pritom nejde o celé obchodné meno žalobcu (C. BM s.r.o.) a dokonca ani o registrované logo. Správca dane tiež zistil, že v obchodnom registri je zapísaných ďalších 9 spoločností, ktoré majú vo svojom obchodnom názve uvedené slovo „kovomont“. Na základe posúdenia obsahu komunikátu slova „kovomont“ preto správca dane skonštatoval, že sa jedná o sponzorský odkaz a nie o reklamu, keďže neobsahuje prvky pre reklamu typické. Sponzorský príspevok v čase uskutočnenia zdaniateľného plnenia nebol predmetom DPH. Kontrolovaný platiteľ podľa správca dane neoprávnene posúdil jemu fakturované plnenie deklarovane na faktúre č. XXXXXX ako reklamu a nie ako sponzoring.

34. V kontrolovanom zdaňovacom období si žalobca uplatnil odpočítanie DPH vo výške 5.000,- Eur aj z faktúry č. XXXXXXXXX zo dňa 08.08.2017 vystavenej spoločnosťou K. s.r.o. v celkovej sume 30.000,- Eur s predmetom fakturácie: „Fakturuje Vám na základe zmluvy propagáciu značky kovomont - preteky MS O. Q. B. Z. XXXX.“

35. Z vyjadrenia žalobcu vyplynulo, že v priebehu mesiaca jún 2017 pán P. B. zo spoločnosti K. s.r.o. oslovil s ponukou na spoluprácu pána N. M. - konateľa žalobcu. Tieto osoby dojednávajú detaily obchodnej transakcie. Spoločnosť C. K. s.r.o. si nepreverovala možnosť propagácie značky u iných dodávateľov, nakoľko jej nie je známe, že by aj iná firma propagovala značku ponúknutou formou. Detaily spolupráce boli uvedené v Zmluve o zabezpečení reklamy zo dňa 10.07.2017.

36. Preverovaním správca dane zistil, že spoločnosť K. s.r.o. bola dňa 06.01.2018 vymazaná z obchodného registra zlúčením so spoločnosťou Y., s.r.o., ktorá sa stala v čase svojej existencie právnym nástupcom 39 zaniknutých spoločností. Táto bola dňa 06.03.2018 tiež vymazaná z obchodného registra zlúčením so spoločnosťou M. W. s.r.o., ktorá bola ku dňu 30.10.2018 právnym nástupcom 23 zaniknutých spoločností. Správcovi dane sa od nástupníckych spoločností nepodarilo zabezpečiť účtovné doklady spoločnosti K. s.r.o.

37. Bývalá konateľka spoločnosti K. s.r.o. T. Z. Y. pri výsluchu svedka uviedla, že hlavným predmetom podnikateľskej činnosti boli reklamné a poradenské služby. Spoločnosť K. s.r.o. zabezpečovala reklamu pre svojich zákazníkov na športových podujatiach, jednalo sa o motoristické preteky, rally, či preteky do vrchu. Spoločnosť C. BM s.r.o. bola jedným z hlavných odberateľov. Svedkyňa potvrdila vystavenie faktúry č. XXXXXXXXX a jej bezhotovostnú úhradu. Za jej spoločnosť jednal so spoločnosťou C. BM s.r.o. P. B.. Dodávateľom reklamných služieb bola spoločnosť M. W. s.r.o., kde svedkyňa komunikovala s pánom I..

38. Svedok P. B. zastupoval spoločnosť K. s.r.o. pri rokovaníach s N. M. - konateľom spoločnosti C. BM s.r.o. - o propagácii tejto spoločnosti na motoristických športových podujatiach. S pánom M., ktorý sám preteká, sa svedok okrem obchodných rokovaní stretával osobne aj na pretekoch. Propagácia spoločnosti C. BM s.r.o. spočívala v reklame na banneroch, injektážach v televízii a sponzorovaných odkazoch v reláciách uvádzaním označenia „kovomont“. K organizácii pretekov MS O. Q. B. Z. XXXX

sa svedok bližšie vyjadriť nevedel, keďže v rámci obchodného vzťahu bola spoločnosť K. s.r.o. iba v pozícii sprostredkovateľa. Spoločnosť K. s.r.o. na základe požiadavky spoločnosti C. BM s.r.o. zadala realizáciu objednávky ďalšej spoločnosti, ktorá z motoristického podujatia vyrobila mediálne výstupy a spropagovala spoločnosť na podujatí.

39. Svedok N. I., konateľ spoločnosti M. W. s.r.o., potvrdil, že jeho spoločnosť sa okrem iného v roku 2017 zaoberala aj propagáciou značiek a spoločností na automobilových pretekoch, kde ich hlavným obchodným partnerom v oblasti marketingových aktivít v roku 2017 bola spoločnosť K. s.r.o. Spoločnosť M. Group s.r.o. nemala v roku 2017 žiadnych zamestnancov. Propagácia značky „kovomont“ bola vykonaná subdodávateľsky, zahŕňala tri produkty: bannerovú reklamu, injekťáže v reláciách a sponzorovaný odkaz v reláciách. Výrobu relácie zabezpečila spoločnosť studioL., s.r.o. Svedok I. nevedel uviesť organizátora podujatia MS O. Q. B. Z. XXXX. Na základe zmluvy s organizáciou A. bol majiteľom práv na motoristických podujatiach konaných pod hlavičkou asociácie a preto nepotreboval zmluvný vzťah s organizátorom konkrétnych pretekov. Zo spoločnosti C. BM s.r.o. pozná svedok pána N. M..

40. Z verejne dostupných informačných zdrojov správca dane zistil, že organizátorom podujatia MS O. Q. B. Z. XXXX bol subjekt ZO J. M. K. nad K.. V odpovedi na dopyt správcu dane uvedený subjekt oznámil, že so spoločnosťou K. s.r.o. ani s prezentáciou značky „kovomont“ nemá žiadny zmluvný vzťah a ani s touto spoločnosťou doteraz nespupracoval. Na podporu svojho tvrdenia priložil zoznam subjektov, ktorých logo bolo prezentované na športovom podujatí MS O. Q. B. Z. XXXX. Obchodný názov a ani iné označenie spoločnosti C. BM s.r.o. sa v zaslanom zozname nenachádza. ZO J. M. K. nad K. uviedol, že preteky organizuje pod hlavičkou Slovenskej asociácie motoristického športu, ktorá má zmluvu s reklamnou agentúrou M. P., disponujúcou vysielacími právami na všetky podujatia O. zastrešené pod A. na Slovensku aj v zahraničí. Agentúra na týchto podujatiach propaguje svojich partnerov.

41. V prípade deklarovaného plnenia v zmysle faktúry č. XXXXXXXXXX sa správca dane zameril na posúdenie charakteru plnenia a dospel tak ako v prípade prvej spornej faktúry k totožnému záveru, t.j. že nešlo o poskytnutie reklamných služieb pre spoločnosť C. s.r.o., ale o sponzorstvo zo strany tejto spoločnosti. U. toho zistil správca dane skutočnosti, ktoré zakladajú dôvodné pochybnosti o uskutočnení plnenia dodávateľom deklarovaným na predloženej faktúre.

42. Na základe vykonaného dokazovania správca dane vydal rozhodnutie č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 08.04.2019, ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 15.033,33 Eur za zdaňovacie obdobie september 2017, znížením nadmerného odpočtu zo sumy 29.947,67 Eur na sumu 14.914,34 Eur. Správca dane skonštatoval nesplnenie podmienok na priznanie nárok na odpočet DPH z faktúr vystavených spoločnosťami A. s.r.o. a K. s.r.o. Súčasťou rozdielu v sume nadmerného odpočtu 15 033,33 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie september 2017 je aj faktúra č. XXXXXXXXXX od dodávateľa M.-R. K., spol. s r.o., s predmetom fakturácie „štartovné M.-Q. E. 22.9.-24.9.2017“ v celkovej sume 200,00 eur, z toho DPH 33,33 Eur. Táto faktúra nebola predmetom následného odvolania ani správnej žaloby.

43. Na odvolanie žalobcu Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. XXXXXXXXXX/XXXX zo dňa 02.10.2019 potvrdilo prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Stotožnilo sa s rozsahom vykonaného dokazovania, z neho ustáleným skutkovým stavom ako aj naň nadväzujúcim právnym posúdením veci. Poukázalo na rozsudok SD EÚ vo veci C-530/09 zo dňa 27.10.2011, v ktorom SD EÚ opakovane definoval reklamné služby, za ktoré je pre účely DPH možné považovať „činnosť na podporu predaja, ak zahŕňa rozširovanie správy určenej na informovanie verejnosti o existencii alebo kvalitách výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich predaj.“ Fakturované plnenia, z ktorých si žalobca uplatnil nárok na odpočet DPH, však tieto znaky reklamy nespĺňali. Správca dane správne prijal záver, že žalobca podporil sponzorským príspevkom príslušné športové podujatia. Sponzorský príspevok v čase uskutočnenia fakturovaných zdaniteľných plnení nebol predmetom dane z pridanej hodnoty a teda nezakladal právo na odpočet v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH.

44. Podľa § 19 ods. 1 prvá veta zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

45. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

46. 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.

47. 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.

48. 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.

49. 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.

50. 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 alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

51. Podľa § 24 ods. 1 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.

52. Podľa § 24 ods. 2 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.

53. Podľa § 24 ods. 3 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.

54. Podľa § 24 ods. 4 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.

55. 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 povinnosť 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 a predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

56. 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.

57. Podľa § 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov výkon práva, ktorý je v rozpore so zásadami poctivého obchodného styku, nepožíva právnu ochranu.

58. Po preskúmaní správnej žaloby, vyjadrenia žalobcu a vyjadrení žalovaného ako aj administratívneho spisu dospel senát správneho súdu k jednomyselnému záveru, že rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom a za súladný so zákonom možno označiť aj procesný postup žalovaného ako aj správcu dane vedúci k vydaniu napadnutého a prvostupňového rozhodnutia. Správny súd konštatuje, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle, efektívne, dostatočné a na účely predmetu daňového konania orientované dokazovanie, o čom svedčí obsah administratívneho spisu, pričom z vykonaného dokazovania vyvodil správne skutkové závery, keď svoje úvahy, vedúce ho k ustáleniu skutkového stavu, racionálne odôvodnil a takto zistený skutkový stav správne právne posúdil. Žalovaný následne preskúmal skutkový stav a postup správcu dane a v napadnutom rozhodnutí sa vysporiadal s podstatnými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu a zároveň napadnuté rozhodnutie náležite odôvodnil. Záver správcu dane a žalovaného, že vykonaným dokazovaním bolo spochybnené, resp. nebolo preukázané reálne dodanie reklamných služieb deklarovanými dodávateľskými spoločnosťami (A. s.r.o. a K. s.r.o.) a že v spojení s týmto zistením si žalobca neoprávnené uplatnil právo na odpočet DPH z dodávateľských faktúr od týchto dodávateľov, je opodstatnený, plne súladný s ustálenou rozhodovacou praxou súdu a judikatúrou kasačného súdu.

59. K dôkaznej povinnosti správny súd uvádza, že v daňovom konaní má prioritne dôkaznú povinnosť daňový subjekt (žalobca), pričom správca dane dokazovanie vykonáva a vedie a jeho úlohou je najmä zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. 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. 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 ktorých sú príslušné orgány povinné postupovať. 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. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu (žalobcu) ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

60. Správny súd ďalej konštatuje, že potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 241/07-44). V tejto súvislosti je potrebné mať na pamäti základnú zásadu obchodného práva, ktorou je poctivý obchodný styk. Poctivý obchodný styk je základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti a prejavuje sa tým, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj vedomosť o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom (žalobcom) sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 3 ods. 6 daňového poriadku oprávnené. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa,

ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nepreverí si, či tovar alebo služby boli skutočne dodané zmluvným dodávateľom. Plnenia, resp. konania, ktoré nie sú uskutočnené v rámci obvyklých obchodných podmienok, u ktorých absentuje akýkoľvek ekonomický zmysel a sú deklarované len s cieľom získania výhod upravených zákonom, možno považovať za zneužitie objektívneho daňového práva.

61. Podľa názoru správneho súdu má správca dane právo preverovať realitu dodávky tovaru alebo služby. Už samotné zistenie skutočností, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, že je nedôveryhodný, rizikový, problémový a nekontaktný, že nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky alebo služby, že zdaniteľné plnenie nie je odzrkadlené v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňujú vierohodnosť o realnosti dodávok tovaru alebo služieb. 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, pretože práve žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v daňovom priznaní. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme DPH je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (rozsudky z 29.04.2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02 Zb. s. I. 5337, bod 76, ako aj z 21.02.2006, Halifax, a i., C-255/02 Zb. s. I. 1609, bod 71). Daňový subjekt (žalobca) disponuje právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH, je iniciátorom odpočítania DPH, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok a ak daňový subjekt (žalobca), na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený (rozsudok NS SR zo dňa 23.06.2010, sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím ÚS SR zo dňa 23.02.2011, sp. zn. III. ÚS/78/2011-17, rozsudok NS SR 8Sžfk/10/2020 z 08.07.2020).

62. Správny súd konštatuje, že splnenie podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. Nárok na odpočet je viazaný na bezpodmienečné splnenie zákonných podmienok uvedených v citovaných právnych normách, pričom ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na žalobcu je potrebné uviesť, že zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužiteľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a služby reálne uskutočnené (§ 9 zákona o DPH) konkrétnym subjektom uvedeným na faktúre. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH teda nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom; pre vznik nároku na odpočet DPH musí daňový subjekt (žalobca) zároveň preukázať reálne vykonanie obchodu, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Pokiaľ teda žalobca tvrdil, že došlo k dodaniu služieb dodávateľmi A. s.r.o. a K. s.r.o., bolo jeho povinnosťou takéto tvrdenie preukázať, predloženými dôkazmi odstrániť odôvodnené pochybnosti správcu dane.

63. Podľa správneho súdu samotné faktúry od dodávateľa sú len formálnou podmienkou uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH na vstupe, nie však postačujúcou, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Rovnako tak zaúčtovanie predmetných faktúr ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH zdaniteľnej dodávky tovarov a služieb. Ak daňové a účtovné doklady (faktúry, zmluvy, doklady o úhrade a pod.) neodrážajú materiálne plnenie a boli vystavené bez skutkovej podstaty, nemôže byť žalobcovi na základe takýchto podkladov a zhodného tvrdenia účastníkov fakturovaného obchodu priznané právo na odpočet DPH. Preto bolo základnou povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu preukázať, že na uplatnenie práva na odpočítanie dane má právny nárok. Následne správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnený odpočet DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybní deklarovaný zdaniteľný obchod, je

na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok na odpočítanie dane.

64. Žalobca v konaní nedoložil také dôkazy, ktorými by preukázal, že dodanie fakturovaných služieb bolo reálne uskutočnené dodávateľmi uvedenými sporných faktúrach (A. s.r.o. a K. s.r.o.). Organizátorom podujatia „K. W. E. XXXX“ bolo záujmové združenie K. Q., ktoré zabezpečovalo celé podujatie. Toto záujmové združenie si objednalo realizáciu mediálnej kampane od spoločnosti B. M. s.r.o., ktorá reklamné služby zadávala k realizácií jednotlivým médiám, resp. iným spoločnostiam, ktoré zabezpečili prezentáciu v časopisoch, mesačníkoch, na billboardoch, banneroch a pod. Kampaň bola zameraná na reklamu a prezentáciu podujatia K. W. E. XXXX ako takého, nejednalo sa o reklamu žalobcu a jeho výrobkov, resp. činnosti. Spoločnosť B. M. s.r.o. služby spočívajúce v propagácii podujatia K. W. E. XXXX fakturovala organizátorovi tohto podujatia spoločnosti K., záujmové združenie. Predmetom fakturácie nebola reklama konkrétnej spoločnosti a jej produktov, ale plnenie spočívajúce v prezentácii celého podujatia s uverejnením partnerov podujatia, ktorí sa finančne spolupodieľali na jeho realizácií. Uvedený organizátor podujatia K. Q., záujmové združenie postúpil práva k mediálnemu priestoru priamo aj spoločnosti O. R. s.r.o. Odplata za postúpenie práv k mediálnemu priestoru medzi záujmovým združením K. Q. a spoločnosťou O. R. s.r.o. bola dohodnutá jednorazovo - s dátumom plnenia dňa 30.09.2017, v celkovej výške 36 000,- Eur, z toho DPH v sume 6 000,- Eur. Spoločnosť O. R. s.r.o. práva k mediálnemu priestoru hneď v ten deň, kedy ich nadobudla, postúpila spoločnosti Q., s.r.o. (dátum plnenia uvedený na faktúre je dňa 30.09.2017). Odmena za postúpenie práv bola dohodnutá a fakturovaná jednorazovo v celkovej sume 37 500,- Eur, z toho DPH v sume 6 250,- Eur. U ďalšieho fakturačného článku - spoločnosti Q., s.r.o. - došlo k zmene predmetu fakturácie, k zmene dátumu dodania plnenia, a tiež k neúmernému navýšeniu ceny fakturovaného plnenia. Uvedené skutočnosti nastali bez toho, aby spoločnosť Q., s.r.o. fyzicky vykonala akékoľvek úkony za účelom realizácie plnenia. Spoločnosť Q., s.r.o., ktorá bola podľa tvrdenia jej bývalého konateľa len v pozícii sprostredkovateľa a jej úloha spočívala v prevzatí USB kľúča od firmy A. s.r.o. a odovzdání tohto kľúča firme O. R., s.r.o., už svojmu odberateľovi A. s.r.o. fakturovala reklamné a marketingové služby, t. j. nie postúpenie práv k mediálnemu priestoru. Okrem toho predmetné plnenie bolo odberateľovi fakturované s dátumom dodania dňa 22.09.2017, pritom podľa vykonaných zistení spoločnosť O. R. s.r.o. postúpila práva k mediálnemu priestoru na podujatí K. W. E. 2017 spoločnosti Q. s.r.o. až dňa 30.09.2017. U tejto spoločnosti došlo aj k neúmernému navýšeniu ceny za fakturované plnenie, nakoľko spoločnosť Q., s.r.o. (bez toho, aby vykonala akékoľvek úkony) fakturovala reklamné a marketingové služby len za jeden mesiac v celkovej sume 46 200,- Eur, z toho DPH v sume 7 700,- Eur. Následne A. s.r.o., ktorá bola podľa zistení správca dane tiež len sprostredkovateľom, fakturovala kontrolovanému daňovému subjektu reklamné a marketingové služby v celkovej sume 60 000,- Eur, z toho DPH v sume 10 000,- Eur (dátum plnenia dňa 22.09.2017). Organizátor podujatia K. Q., záujmové združenie za celé obdobie fakturoval svojmu odberateľovi plnenie (postúpenie práv k mediálnemu priestoru) vo výške 36 000,- Eur. Ďalšie články v reťazci už vystupovali iba ako sprostredkovatelia a nie dodávatelia služieb. Predmetné spoločnosti si medzi sebou formálne vykazovali nákup a následný predaj predmetu fakturácie. Koncový dodávateľ A. s.r.o. už fakturoval plnenie len za jeden mesiac vo výške 60 000,- Eur (celková suma bola dohodnutá vo výške 360 000,- Eur vrátane DPH). V tejto súvislosti správca dane oprávnenne poukázal na to, že uvedené spoločnosti na začiatku reťazca si medzi sebou fakturovali postúpenie práv k mediálnemu priestoru s dátumom dodania dňa 30.09.2017 (K. Q., záujmové združenie, O. R. s.r.o.), no subdodávateľ Q., s.r.o. a dodávateľ A. s.r.o. bez toho, aby vykonali akékoľvek úkony, už fakturovali reklamné a marketingové služby s dátumom dodania dňa 22.09.2017. Okrem toho v prípade spoločnosti Q., s.r.o., u ktorej došlo k zmene predmetu fakturácie, k zmene dátumu dodania, k umelému navýšeniu ceny za fakturované plnenie, absentujú dôkazy o zdaniteľnom plnení, podklady k fakturácii, absentuje účtovníctvo. Účtovníctvo A. s.r.o. bolo v čase vykonávania dokazovania správcou dane nedostupné, nakoľko medzičasom sa spoločnosť dostala do likvidácie. Rovnako tak na ďalšom článku dodávateľského reťazca, keď bolo zistené, že spoločnosť Q. s.r.o. má už nového konateľa. Nižšie subdodávateľské články reťazca (Q. s.r.o. a O. R. s.r.o.) potvrdili, že nedisponovali žiadnymi zamestnancami a ich úlohou bolo len prevziať od vyššie postaveného článku v reťazci USB kľúč a odovzdať ho nižšie postavenému článku. Spoločnosti O. R. s.r.o, Q. s.r.o. a A. s.r.o. okrem odovzdania si USB kľúča a následnej fakturácie, vždy s vyššou sumou, reálne vo veci reklamných služieb pre žalobcu nič nevykonali.

65. Pokiaľ ide o dodávateľskú spoločnosť K. s.r.o., medzičasom zaniknutú zlúčením s iným subjektom, jej bývalá konateľka T. Z. Y. síce formálne potvrdila vystavenie faktúry, avšak súčasne z výpovede svedka P. B. vyplynulo, že v rámci obchodného vzťahu bola spoločnosť K. s.r.o. iba v pozícii sprostredkovateľa,

keď na základe požiadavky spoločnosti C. BM s.r.o. zadala realizáciu objednávky ďalšej spoločnosti - M. W. s.r.o. Keďže táto nemala žiadnych zamestnancov, jej konateľ N. I. uviedol, že zákazku tiež realizoval subdodávateľsky. K organizátorovi podujatia MS O. Q. B. Z. XXXX sa za spoločnosť K. s.r.o. ani spoločnosť M. W. s.r.o. nikto zo svedkov vyjadriť nevedel. ZO J. M. K. nad K., ktorý bol správcom dane identifikovaný ako organizátor uvedeného podujatia, správcovi dane písomne oznámil, že so spoločnosťou K. s.r.o. ani s prezentáciou značky „C.“ nemá žiadny zmluvný vzťah a ani s touto spoločnosťou doteraz nespôlpracoval. Na podporu svojho tvrdenia priložil zoznam subjektov, ktorých logo bolo prezentované na športovom podujatí MS O. Q. B. Z. XXXX. Obchodný názov a ani iné označenie spoločnosti C. BM s.r.o. sa v zaslanom zozname nenachádza.

66. Ak za takejto dôkaznej situácie, ktorá podľa názoru správneho súdu relevantne spochybnila dôveryhodnosť deklarovaných obchodných transakcií (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 deklarovaných zdaniteľných plnení u dodávateľov a zistených subdodávateľov nesťažila dôkaznú situáciu správcovi dane, ale ju sťažila žalobcovi (1Sžf/4/2016). Vzhľadom na to, že žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno spoľahlivo nepreukázal, že k realizácii plnení skutočne došlo tak, ako deklarujú sporné faktúry vystavené spoločnosťami A. s.r.o. a K. s.r.o., nemohol byť nárok na odpočet dane za zdaňovacie obdobie september 2017 uznaný ako oprávnený. Z právneho hľadiska žalobca nespĺnil zákonom stanovené podmienky pre odpočet DPH uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

67. K námietke o neoprávnenosti presúvania dôkazného bremena na kontrolovaný daňový subjekt správny súd uvádza, že z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane v posudzovanom prípade zákonným spôsobom viedol dokazovanie, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav veci s tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly všetky potrebné podklady a dôkazy pre svoje rozhodnutie, bez ohľadu na to, či tieto dôkazy boli v prospech alebo v neprospech žalobcu a tieto i správne vyhodnotil. 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, pretože žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti potrebné pre priznanie nároku na odpočet DPH. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte. Správny súd sa nestotožňuje s tvrdením, že žalovaný a správca dane nezákonne zaťažili žalobcu dôkazným bremenom. Ako už bolo vyššie uvedené, okamihom, keď správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov na sporných faktúrach, musí žalobca produkovať (označiť a navrhnuť) ďalšie dôkazy na preukázanie, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Je len a len na žalobcovi, akými skutočnosťami (dôkazmi) preukáže realitu 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 vystavenými spoločnosťami A. s.r.o. a K. s.r.o., teda či dodávateľia označení na faktúrach reálne uskutočnili dodanie fakturovaných služieb žalobcovi. V každom prípade je potrebné si uvedomiť, že je to práve žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Pokiaľ si túto procesnú povinnosť žalobca nespĺní, nemôže mu byť nárok na odpočet DPH priznaný.

68. K otázke právnej povahy deklarovaných zdaniteľných plnení v zmysle sporných faktúr správny súd pripomína, že vo svojej doterajšej rozhodovacej činnosti eviduje opakované 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, 11S/41/2020, 11S/43/2020. Prejednávaná vec nevykazuje také skutkové špecifiká, aby bolo potrebné odchyliť sa od záverov, k akým dospel správny súd v označených rozhodnutiach. Administratívne orgány podľa názoru správneho súdu postupovali správne, ak sa zaoberali aj charakterom plnenia deklarovaného spornými faktúrami vystavenými spoločnosťami A. s.r.o. a K. s.r.o., nakoľko pri sponzorskom odkaze resp. sponzorstve na rozdiel od reklamy by žalobca nemal právo na odpočítanie DPH.

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

70. V prejednávanej veci mala reklama poskytnutá žalobcovi predstavovať uvedenie loga žalobcu „C.“ (alebo „kovomont“) na športových podujatiach. Takéto zverejnenie iba loga však ani podľa názoru správneho súdu nespĺňa kritéria reklamy. Uvedenie loga samo osebe 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 športových podujatiach reálne prezentovala podnikateľská činnosť žalobcu, jednotlivé produkty a služby. Okrem toho správny súd si kladie otázku, či činnosť žalobcu naozaj je, ako sa to snažil aj na pojednávaní správneho súdu ozrejmiť právny zástupca žalobcu, medzi bežnou verejnosťou alebo hoci aj medzi špecifickou verejnosťou tvorenou fanúšikmi motoristického športu alebo golfu 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.

71. V nadväznosti na ustanovenie § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z.z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov je potrebné zdôrazniť, že vymedzuje všeobecne len formu reklamy. Je pritom podstatné, že akákoľvek prípustná forma reklamy musí súvisieť s obchodnou, podnikateľskou činnosťou alebo inou zárobkovou činnosťou daného subjektu s cieľom uplatniť jeho produkty na trhu. V danej právnej veci bola pritom spochybnená práve schopnosť sporného plnenia uplatniť produkty žalobcu na trhu. Samotné uvedenie loga nemá vo vzťahu k predmetu podnikania žalobcu, jeho produktom alebo službám žiadnu vypovedaciu hodnotu. Neobsahuje v tomto ohľade ani len všeobecnú informáciu. Žiadnym spôsobom nepropaguje ich vlastnosti, neporovnáva ich s inými produktmi, nevyzdvihuje ich kvality. Nemôže teda logicky predstavovať ani podnet k ich kúpe, zvýšeniu ich odbytu. V zmysle ustanovenia § 2 ods. 1 písm. a) zákona o reklame je pritom podmienka tohto cieľu dominantná. V zásade môže ísť o akúkoľvek formu realizácie reklamy, podstatná je jej schopnosť dosiahnuť, resp. sledovať cieľ, ktorým je uplatnenie produktov na trhu. Nie je pritom nevyhnutne potrebné, aby daný subjekt preukazoval, že sa tak reálne stalo. Uvedená schopnosť dosiahnuť tento cieľ musí vychádzať z objektívne existujúcich skutočností. V danej veci však žalobca zaplatil za umiestnenie loga na motoristickom športovom podujatí alebo golfovom turnaji, 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 športových podujatiach alebo v reláciách odvysielaných médiami izolované, ale bolo zväčša umiestňované 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, golfového hráča alebo celého podujatia. Správny súd tu v nadväznosti na popieranie zo strany žalobcu, že by bol sponzorom čohokoľvek, dáva do pozornosti, že na jednej z fotografií predložených žalobcom ako príloha k správnej žalobe sú pod názvom „C. uvedené slová „sponzor programu“. Na doposiaľ uvádzaných záveroch nič nementí skutočnosť, ak odberateľ a dodávateľská spoločnosť vzájomný obchodný vzťah formálne zastrešia zmluvou o reklame, nakoľko je potrebné posudzovať úkony, konanie účastníkov zmluvného vzťahu ako aj výsledok činnosti so zreteľom na ich skutočnú povahu, úmysel a reálny výsledok. Rovnako je akceptovateľné, ak správne orgány pri vysvetľovaní pojmov reklama a sponzorský odkaz poukazovali na znenie zákona o vysielaní a retransmisii a rozhodovaciu činnosť NS SR, ktorá z týchto ustanovení vychádza. Definícia reklamy a v podstate aj sponzorského odkazu uvedená v tomto zákone reálne dopadá aj na prejednávanú vec, s použiteľnosťou na danú právnu situáciu, a to aj s ohľadom na výklad týchto pojmov, ktoré podal SD EÚ vo svojej konštantnej rozhodovacej činnosti.

72. 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, či už dodané spoločnosťou A. s.r.o. alebo K. s.r.o., žiadne typické prvky reklamy. Naopak vzhľadom na svoj charakter, ako aj všetky ostatné okolnosti, je možné uzavrieť, že ide o typický sponzorský odkaz.

73. 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, že postačí zistenie, že objednávateľ reklamy je s výsledkom dodaného produktu alebo služby spokojný. 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 a minimalizoval svoje náklady. 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.

74. 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 „C.“ sa veľa nedozvie. Nestrháva na seba pozornosť návštevníka motoristického podujatia alebo golfového turnaja. Práve tým, že logo musí nielenže zápasť o svoj priestor na športovom podujatí alebo televíznej obrazovke s inými logami ďalších spoločností, ale aj vzhľadom na všeobecne akceptovanú notoriету, že primárne chodia návštevníci športových podujatí sledovať a vnímať športové výkony a nie reklamné bannery, sa vnímateľnosť informácie ponúkaná logom zo strany návštevníka motoristického podujatia zhoršuje, najmä schopnosť rýchlej percepcie informačnej hodnoty zobrazeného loga.

75. Logo v istom zmysle môže plniť funkciu reklamy v podstate iba výnimočne u veľkých spoločností, ktoré sa vyznačujú dlhodobým, masívnym a prakticky celú spoločnosť zasahujúcim pôsobením na globálnom trhu, a to najmä z dôvodu, že ich produkty alebo služby sú dlhodobo všade prítomné, rozšírené a známe (napr. M. Q., Y., Q., R. R., E.). Aj u týchto spoločností však platí, že sa do takejto unikátnej pozície na 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 „C.“ umiestnenom či už vo forme loga na reklamnom banneri niekde popri trati motoristického podujatia alebo v záverečných titulkoch motoristickej relácie. 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 faktúr vystavených spoločnosťou A. s.r.o. a K. s.r.o. nejde o reklamu, ale ide o sponzoring, sú tieto ich úvahy právne korektné.

76. 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 prípadnú 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 správcu dane a preto žalobu ako nedôvodnú v celom rozsahu zamietol (§ 190 SSP).

77. 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.

78. 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 správny 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.