

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 8Sfk/14/2024
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200032
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 04. 2025
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Anita Filová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2025:5022200032.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej, zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a sudcu JUDr. Rastislava Dluhoša, PhD. (sudca spravodajca), v právnej veci žalobkyne: DS Recovery, a.s. v likvidácii, so sídlom Na letisko 2088/15, 058 01 Poprad, právne zastúpená advokátskou kanceláriou: L/R/P advokáti, s.r.o., so sídlom Slávičie údolie 6, 811 02 Bratislava, IČO: 52 735 354, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102369514/2021 zo dňa 22. novembra 2021, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Správneho súdu v Banskej Bystrici č. k. ZA-30S/15/2022-151 zo dňa 16. novembra 2023, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

odôvodnenie:

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Čadca (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobkyne kontrolu na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 100049226/2021 zo dňa 13. januára 2021 (ďalej len „protokol“).
2. Na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania správca dane rozhodnutím č. 100924229/2021 zo dňa 27. mája 2021 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobkyňi rozdiel dane v sume 33.000,- eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2014.
3. Žalovaný rozhodnutím č. 102369514/2021 zo dňa 22. novembra 2021 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil.
4. V predmetnej veci orgány finančnej správy neuznali žalobkyňi ako daňovo uznateľný náklad výdavok žalobkyne vo výške 150.000,- eur, na základe faktúry od dodávateľa L RACING, s.r.o. za dodanie reklamných služieb podľa uzatvorenej zmluvy.
5. Žalovaný dal do pozornosti zistenia správcu dane, že k faktúre bola priložená zmluva o reklame, podľa ktorej mal byť reklamný text umiestnený na reklamných podujatiach zaradených do kalendára SAMŠ pre rok 2014, ako aj na testovacích podujatiach tímu L RACING. Reklamný text podľa zmluvy mal zahŕňať propagáciu loga, obchodné meno a činnosť objednávateľa, pričom reklamný text mal byť umiestnený na súťažných ako aj sprievodných vozidlách tímu L RACING.
6. Správca dane nahliadol do spisu žalobkyne z daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2014, pričom vyhotovil kópie viacerých listinných dôkazov (vymenovaných v jeho rozhodnutí), z ktorých vychádzal.
7. S odkazom na zabezpečené doklady dal žalovaný do pozornosti zistenie správcu dane, že zmluva o reklame neobsahuje vymedzenie konkrétnych reklamných služieb a časových úsekov ich dodania (na ktorých konkrétnych podujatiach mala byť reklama realizovaná). Rozsah a druh služby nebol riadne

špecifikovaný ani v dodatočne predloženej objednávke. Presne špecifikovať reklamné služby nevedel ani K.. M. Y., ktorý mal za žalobkyňu reklamné služby objednávať a ani Ing. Peter Lipták, konateľ deklarovaného dodávateľa v čase uskutočnenia obchodov. Všetci vypočutí deklarovali, že išlo o reklamu na viacerých pretekoch.

8. Ku kontrole bola predložená fotokópia listu z kalendára pretekov tímu L RACING s.r.o. za rok 2014, kde sú na mape Slovenskej republiky vyznačené konkrétne preteky (ide aj o preteky v Poľsku a Maďarsku). Žalobkyňa predložila dňa 27. novembra 2019 tiež fotografie z piatich konkrétnych pretekov, na ktorých je viditeľný polep s logom žalobkyne. K vyjadreniu k protokolu vo veci vyrubovacieho konania pre daň z pridanej hodnoty predložila žalobkyňa ďalšie fotografie pretekárskych vozidiel, ktoré zachytávajú neidentifikované pretekárske vozidlá na štarte a v cieľi s názvom pretekov, na týchto vozidlách však logo žalobkyne nie je zachytené.

9. Správca dane vykonal lustráciu na rôznych webových stránkach obsahujúcich fotodokumentáciu a videozáznamy pretekov tímu L RACING z roku 2014, zameral sa najmä na preteky označené žalobkyňou vo vyjadrení predloženom dňa 27. novembra 2019. O svojich zisteniach správca dane vyhotovil úradný záznam, v ktorom zhrnul, že na žalobkyňou uvedených pretekoch sa na pretekárskych vozidlách tímu L RACING nenachádzalo logo žalobkyne. Správca dane v rámci konania vo veci dani z príjmov právnickej osoby vykonal porovnanie fotografií predložených žalobkyňou a tými, ktoré boli získané z videí a stránky www.sams-asn.sk, pričom zistil, že okrem toho, že na ním získaných fotografiách sa nenachádza logo žalobkyne, sú odlišné od fotografií predložených žalobkyňou aj farebne.

10. Dňa 21. januára 2020 žalobkyňa predložila 19 fotografií, kde sú zachytené pretekárske vozidlá, avšak na väčšine nie sú zachytené pretekárske vozidlá tímu L RACING a zároveň na žiadnej nie je zachytené logo žalobkyne. Na fotografii č. 11 je záber servisného zázemia - automobil č. 51 je však zachytený rovnako bez loga žalobkyne.

11. Vyššie uvedené podstatné skutočnosti komunikoval správca dane žalobkyňi, ktorá ich relevantne nevysvetlila a nenavrhol ani relevantné dôkazy na vyvrátenie vznesených pochybností.

12. Pokiaľ sa žalobkyňa odvolávala na výsluch pána Liptáka, tento uviedol, že prezentácia žalobkyne bola na súťažných motorových vozidlách, na sprievodných vozidlách, v servisnom zázemí, na webovej stránke spoločnosti L RACING, s.r.o., na športových televíznych kanáloch a printových médiách. K týmto tvrdeniam však nebol predložený žiadny dôkaz.

13. Čo sa týka predloženého fotokalendára pretekov, tak v tomto boli obsiahnuté fotografie, ktoré správca dane spochybnil svojimi zisteniami. Ďalšia reklamná činnosť uvádzaná pánom Liptákom nebola podľa správca dane preukázaná a neodkazuje na ňu ani zmluva o reklame.

14. Z predložených čestných vyhlásení Ing. Branislava Čekovského a ďalších konateľov rôznych spoločností vyplýva, že sa mali zúčastniť rôznych pretekov a získať na nich kontakt na žalobkyňu. Automechanici spoločnosti L RACING, s.r.o. svojimi čestnými vyhláseniami zase deklarovali, že pracovali pre spoločnosť L RACING, s.r.o. a sprevádzali súťažné tímy tejto spoločnosti na pretekoch. Tieto čestné vyhlásenia podľa názoru správca dane nepotvrdzujú samotné uskutočnenie reklamnej činnosti.

15. Podľa názoru žalovaného boli vyššie zhrnuté zistenia správca dane dostatočné. Navyše pochybnosti vznesené správcou dane podporila tiež skutočnosť, že v čase podpísania zmluvy o reklame sa spoločnosť L RACING, s.r.o. podľa obchodného registra volala RIAVA, s.r.o. (čo zmluva nerefektuje), mala iné sídlo a nesprávne sú tiež údaje o právnej forme žalobkyne (v čase podpisu zmluvy mala právnu formu spoločnosti s určením obmedzeným, nie akciovej spoločnosti ako je uvedené na zmluve). Obdobné nezrovnalosti sa týkajú vystavenej faktúry.

16. Žalovaný sa stotožnil so záverom správca dane, že v predmetnej veci bolo relevantne spochybnené samotné poskytnutie reklamnej služby (umiestnenie deklarovaného loga na vozidlách a pod.), tieto pochybnosti žalobkyňa nevyvrátila. Žalobkyňou uplatnený daňový výdavok tak nebol preukázaný a nespĺňal podmienky podľa § 2 písm. i) v spojení s § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“).

II.

Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

17. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu a žiadala zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie.

18. Názor správu dane, že žalobkyňa nepreukázala vykonanie reklamnej služby, a teda reklamné plnenie nebolo skutočne dodané deklarovaným dodávateľom, označila žalobkyňa za nesprávny. V daňovom

konaní predložila všetky dostupné dôkazy o uskutočnení a dodaní reklamných služieb a o splnení zákonných podmienok pre uznanie daňového nákladu. Žalobkyňa poskytla správcovi dane potrebnú súčinnosť, predložila dostatok dôkazov a je to práve správca dane, ktorý je povinný jednoznačne preukazovať ním tvrdené skutočnosti.

19. Prípadné formálne nedostatky zmluvy o reklame sú podľa názoru žalobkyne irelevantné, keďže Ing. Lipták vo svojej výpovedi uviedol, že reklamné služby boli žalobkyňou objednané na základe ústnej objednávky a práve táto objednávka bola neskôr inkorporovaná do písomnej zmluvy. Tento svedok uviedol aj spôsob a popis, ako bola predmetná reklama zrealizovaná. Správca dane nemôže spochybňovať jeho vyjadrenia len z titulu, že po viac ako piatich rokoch od poskytnutia predmetného plnenia si nespomína na všetky podrobnosti realizácie reklamných služieb.

20. Z predloženej objednávky je podľa žalobkyne zrejmé, že si u dodávateľa objednala propagáciu loga, obchodného mena a činnosti na reklamných podujatiach zaradených do kalendára SAMŠ 2014, ako aj na reklamných a testovacích podujatiach tímu L RACING s.r.o. Prípadné tvrdenia správcu dane a žalovaného o nepreukázaní dodania reklamných služieb sú subjektívne a nepodložené.

21. K spochybňovaniu fotografie a fotokalendára predložených žalobkyňou táto uviedla, že skutočnosť, že správca dane z verejne dostupných zdrojov nedokázal identifikovať reklamné polepy na pretekárskych vozidlách počas niektorých pretekov, neznamená, že tieto polepy sa nenachádzali na žiadnom vozidle a ani na sprievodných vozidlách či servisnom zázemí spoločnosti L RACING, s.r.o. Žalobkyňa vo svojich vyjadreniach uviedla, že reklama bola predovšetkým na sprievodných vozidlách z dôvodu väčšej plochy. Správca dane a žalovaný sa okrem toho nezaoberali predloženými čestnými vyhláseniami konateľov obchodných partnerov žalobkyne, s ktorými nadviazala spoluprácu práve vďaka realizácii reklamnej činnosti. Riadne sa nezaoberali ani čestnými vyhláseniami zamestnancov spoločnosti L RACING, s.r.o., ktorí boli automechanici a potvrdili realizáciu reklamných činností pre žalobkyňu. Predložené dôkazy hodnotili orgány finančnej správy svojvoľne.

22. Žalobkyňa podľa vlastného názoru predloženými dôkazmi uniesla svoje dôkazné bremeno a ďalšie požiadavky na dokazovanie zo strany správcu dane a žalovaného boli neprimerané. Je to práve správca dane, resp. žalovaný, kto svoje pochybnosti náležite nepreukázal.

23. Žalobkyňa navrhla vykonať v správnom súdnom konaní ako dôkaz výpovede osôb, ktorých čestné vyhlásenia predložila v daňovom konaní.

24. Správny súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. ZA-30S/15/2022-151 zo dňa 16.11.2023 (ďalej len „napadnutý rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) správnu žalobu žalobkyne zamietol.

25. Správny súd skonštatoval, že podstata argumentácie správcu dane a žalovaného spočíva v tom, že žalobkyňa riadne nepreukázala skutočné dodanie reklamných služieb dodávateľom, a preto jej daňový výdavok bol uplatnený v rozpore s § 2 písm. i), § 21 ods. 1 a § 17 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov.

26. Podľa názoru správneho súdu je reálne uskutočnenie základnou podmienkou pre to, aby mohol byť daňový výdavok v súlade s § 2 písm. i) v spojení s § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov uznaný. Dôkazné bremeno v tomto smere je pritom na strane daňového subjektu a na jeho splnenie nepostačuje len predloženie formálnych dokladov. Ak orgány finančnej správy na základe vykonaného dokazovania nadobudli relevantné pochybnosti o reálnom uskutočnení plnenia, tieto náležite oznámili daňovému subjektu, dôkazné bremeno na vyvrátení vnesených pochybností opätovne zaťažuje daňový subjekt.

27. Žalobkyňa síce v predmetnom konaní predložila doklady preukazujúce jej nárok, správca dane a žalovaný však tieto doklady preverili a relevantne ich spochybnili. Tieto pochybnosti spočívajú v tom, že na predloženej zmluve neboli jednoznačne vymedzené reklamné služby, ich rozsah a časové obdobie ich poskytnutia. Správca dane navyše vykonal šetrenie vo vzťahu k žalobkyňou predloženým fotografiám a zistil z verejne dostupných zdrojov, že tieto nereflektujú realitu. Logo žalobkyne sa totiž nenachádzalo na žiadnom z pretekárskych vozidiel, ktoré sa mali zúčastniť žalobkyňou označených pretekov. O týchto skutočnostiach bola žalobkyňa oboznámená a tieto pochybnosti ani relevantne nevysvetlila, resp. nevyvrátila. Logickým dôsledkom tejto skutočnosti je, že žalobkyňa nebola podľa § 2 písm. i) v spojení s § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov uznané daňové oprávnenie - uplatnený výdavok.

28. Výsluch Ing. Liptáka bol podľa názoru správneho súdu riadne vyhodnotený, pričom nesúhlas žalobkyne s jeho posúdením zo strany správcu dane a žalovaného bez ďalšieho nie je dôvodom jeho nezákonnosti. Ak svedok tvrdil, že prezentácia žalobkyne spočívala v prezentácii loga na súťažných motorových vozidlách, sprievodných vozidlách, v servisnom zázemí, na webovej stránke dodávateľa, na športových televíznych kanáloch a v printe, tieto tvrdenia neboli preukázané. Svedecká výpoveď navyše nie je jediným a ani nespochybniteľným dôkazom v daňovom konaní.

29. Rovnako sa správca dane a žalovaný vysporiadali s predloženými čestnými vyhláseniami. Aj podľa názoru správneho súdu tieto nepreukazujú uskutočnenie reklamnej činnosti (ide len o vyhlásenia týkajúce sa toho, že došlo k nadviazaniu obchodnej spolupráce, resp. že išlo o automechanikov dodávateľa žalobkyne, avšak abscentuje v nich tvrdenie o tom, že logo žalobkyne bolo niekde umiestnené).

30. Návrhu, aby vypočul Ing. Liptáka, obchodných partnerov žalobkyne a automechanikov dodávateľa, ktorí predložili čestné vyhlásenia, správny súd nevyhovel. Zdôraznil, že správny súd vychádza zo skutkového stavu, ktorý bol daný (ustálený) v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy, ako to vyplýva z ustanovenia § 135 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“), pričom v správnom súdnom konaní sa dokazovanie v zásade nevykonáva. Úlohou správneho súdu nie je nahrádzať činnosť orgánov verejnej správy, ale preskúmať zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy. Teda posúdiť, či tieto splnili povinnosti stanovené zákonom.

31. Ani zvyšné všeobecné námietky žalobkyne týkajúce sa nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného či nesprávneho právneho posúdenia veci a iné neboli podľa správneho súdu dôvodné.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

32. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa (ďalej aj ako „sťažovateľka“) kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP. Žiadala napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť správne súdu na ďalšie konanie.

33. Sťažovateľka namietala závery správneho súdu, že dôkazné bremeno v daňovom konaní bolo prioritne na jej strane, a to aj čo sa týka požiadavky vyvrátenia správcom dane vznesených pochybností. Rovnako namietala názor správneho súdu, že svoje dôkazné bremeno neunesla a nepredložila relevantné dôkazy preukazujúce uskutočnenie deklarovaných reklamných služieb.

34. Podľa názoru sťažovateľky táto v daňovom konaní predložila všetky dôkazy potrebné na preukázanie jej nároku. Predložila zmluvu, objednávku, faktúru, doklady v rámci kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014, fotokalendár z pretekov tímu L RACING z roku 2014, fotografie z pretekov a čestné vyhlásenia obchodných partnerov a automechanikov dodávateľa. Z týchto dôkazov je podľa názoru sťažovateľky preukázaná existencia plnenia a uniesla preto svoje dôkazné bremeno. Sťažovateľka tiež zastáva názor, že ňou v správnej žalobe uvádzané rozhodnutia boli relevantné a preukázala ich spojitosť s predmetnou vecou. Z tejto rozhodovacej činnosti je zrejmé, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno a opak musí preukazovať správca dane.

35. Správny súd podľa názoru sťažovateľky tiež postupoval nesprávne, ak nevyhovel jej návrhom na vykonanie dokazovania. Podľa § 120 písm. a) a § 119 SSP je zrejmé, že správny súd je oprávnený vykonávať dokazovanie. Správny súd musí mať možnosť sám a v plnom rozsahu vykonávať dokazovanie, pretože ak bude chcieť zmeniť rozhodnutie orgánu verejnej správy, táto zmena bude musieť byť podložená aspoň z časti vykonaným dokazovaním. Správny súd pri rozhodovaní nesmie byť v skutkových otázkach obmedzený len tým, čo zistil orgán verejnej správy, a to ani čo do rozsahu vykonaných dôkazov, ich obsahu a hodnotenia.

36. Ku kasačnej sťažnosti sa písomne vyjadril žalovaný, prezentujúc názor o zákonnosti napadnutého rozsudku. Kasačnú sťažnosť navrhol ako nedôvodnú zamietnuť. Zdôraznil, že vykonaným dokazovaním bolo spochybnené dodanie reklamnej služby. Keďže sťažovateľka, na ktorej v tomto smere leží dôkazné bremeno, reálne dodanie reklamnej služby nepreukázala, nemohol jej byť daňový výdavok uznaný.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

37. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

38. Na úvod považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť sťažovateľky je písaná príliš všeobecne, resp. jej výhrady k záverom správneho súdu sú v zásade všeobecné a nekonkrétne, bez reakcie na argumentáciu správneho súdu (osobitne čo sa týka námietok spochybňujúcich závery správneho súdu vo vzťahu k dôkaznému bremenu sťažovateľky). Kasačný súd dáva do pozornosti, že podľa § 445 ods. 1 písm. c) SSP je náležitosťou kasačnej sťažnosti vymedzenie konkrétnych dôvodov podania kasačnej sťažnosti (a teda aj nezákonnosti rozsudku správneho súdu). Kasačný súd pritom za

sťažovateľku dôvody nezákonnosti rozhodnutia správneho súdu nevyhľadáva. Hoci v predmetnej veci vymedzenie sťažnostných bodov sťažovateľkou nebráni meritórnemu prieskumu jej kasačnej sťažnosti, v duchu starorímskeho *vigilantibus iura scripta sunt* (právo je dané bdelym) však kasačný súd jedným dychom dodáva, že spôsob formulácie kasačnej sťažnosti a vágnosť námietok v nej obsiahnutých sa nepochybne odrazili aj v charaktere a konkrétnosti odpovedí, ktoré od kasačného súdu sťažovateľka získala. Za čo nesie zodpovednosť práve sťažovateľka (§ 453 ods. 2 SSP) v súčinnosti s jej právnym zástupcom.

39. Kľúčovými otázkami, ktoré bol kasačný súd vyzvaný sťažovateľkou zodpovedať, boli otázky, (i) či správny súd náležite posúdil mieru dôkazného bremena, ktorým bola sťažovateľka v daňovom konaní zaťažená s ohľadom na dôkazy, ktoré produkovala a (ii) či správny súd postupoval správne, ak zamietol návrhy sťažovateľky na vykonanie dokazovania výsluchom svedkov v správnom súdnom konaní.

IV.1.

K posúdeniu (ne)primeranosti dôkazného bremena v daňovom konaní

40. V súvislosti s prvou nastolenou otázkou dáva kasačný súd do pozornosti, že na proces daňovej kontroly, určovania a vyrubovania daňových povinností sa vzťahuje všeobecný daňový procesný predpis - zákon 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“), pokiaľ zákon o dani z príjmov neupravuje inak (§ 1 ods. 1 a 2 Daňového poriadku). Keďže procesný režim a postup príslušných orgánov v rôznych daňových otázkach sú spoločné, možno v tomto rozsahu uplatňovať spoločné procesné daňové zásady a judikatórne závery týkajúce sa procesného postupu podľa Daňového poriadku, pokiaľ osobitný predpis (zákon o dani z príjmov) neupravuje inak.

41. Aj v daňovom konaní týkajúcom sa dane z príjmov preto platí, že dôkazné bremeno na preukázaní zákonných podmienok daňových oprávnení na úseku dane z príjmov (vrátane uplatnených daňových výdavkov) prioritne ťaží daňový subjekt (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 03.02.2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27.09.2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30.04.2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže mu byť priznané daňové oprávnenie (rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21.04.2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11.06.2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020).

42. Vyššie uvedené však neznamená, že dôkazné bremeno daňového subjektu je bezvýhradné, resp. neobmedzené (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019, bod 54). Dokazovanie v daňovom konaní a aj prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcom dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12.2009). Inými slovami, nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy. Ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku) a týmto naň prenáša dôkazné bremeno za účelom rozptýlenia identifikovaných pochybností správcu dane (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017 zo dňa 15.11.2017, publikované v ZNAUÚS pod č. 71/2017).

43. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt však nie je akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť

dôvodná, ktorá má oporu v správcom dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení zákonných podmienok pre priznanie daňového oprávnenia (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019). Aj keď správca dane vedie dokazovanie v daňovom konaní a hodnotenie získaných dôkazov podlieha jeho voľnej úvahe (zásada voľného hodnotenia dôkazov), neznamená to, že môže jednotlivé dôkazy vyhodnocovať svojvoľne. Práve naopak, musí posudzovať získané dôkazy jednotlivo ako aj vo vzájomných súvislostiach, pričom je povinný prihliadať na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku).

44. Hoci z procesného hľadiska sa pri dokazovaní postupuje pri jednotlivých daniach rovnako, z materiálneho hľadiska je potrebné jednotlivé typy daní odlišovať. Kasačný súd v tomto smere preto dáva do pozornosti, že podmienky pre uplatnenie daňového výdavku (nákladu) v oblasti dane z príjmu (§ 2 písm. i) a § 21 ods. 1 a 2 zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31. decembra 2014) a podmienky pre uplatnenie práva na odpočet dane v oblasti dane z pridanej hodnoty (§ 49 ods. 1, 2 a nasl. zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov; ďalej len „zákon o DPH“) nie sú identické, ale naopak, sú odlišné.

45. Vychádzajúc z § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov možno konštatovať, že základnými zákonnými podmienkami pre uznanie daňového výdavku sú (i) vecnosť, (ii) preukázateľnosť vynaloženia a (iii) zaúčtovanie. Pri podmienke vecnosti je potrebné skúmať, či sú konkrétne výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, resp. zdaniteľných príjmov. Pri podmienke zaúčtovania (zaevidovania) je potrebné skúmať, či bol výdavok aj riadne zaúčtovaný, resp. zaevidovaný v daňovej evidencii.

46. Pri podmienke preukázateľnosti vynaloženia je potrebné skúmať, či daňový subjekt preukázal (listinne a v prípade vznesených dôvodných pochybností aj inými dôkazmi) vynaloženie/vznik daňových výdavkov, resp. či takýto výdavok (v určitej výške) skutočne vznikol (nestačí pritom len realizácia platby). V prípadoch deklarovaných odplatných nadobudnutí tovaru (výdavok ako kúpna cena) daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia a súčasne je potrebné, aby bolo preukázané že k prijatiu tovaru deklarovaného v daňovom doklade reálne došlo, a to v rámci dojednaných dodávok tovarov (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/45/2015 zo dňa 26.01.2017).

47. Kasačný súd konštatuje, že splnenie podmienok pre priznanie daňového výdavku je spojené s preukázaním reálneho dodania tovaru či služby. Abstraktné vynaloženie finančných prostriedkov bez protiplnenia nemožno považovať za preukázanie vynaloženia daňového výdavku (podmienka preukázateľnosti) a ani za výdavok zabezpečujúci dosiahnutie, zabezpečenie či udržanie príjmov (podmienka vecnosti).

48. Kasačný súd v súvislosti s vyššie uvedenými podmienkami pre uznanie daňových výdavkov (nákladov) dáva do pozornosti, že dôkazné bremeno daňového subjektu sa viaže práve a len k preukázaniu týchto podmienok. Rovnako aj vznášanie pochybností správcom dane musí byť smerované k spochybneniu splnenia predmetných podmienok. Všetky vyššie uvedené podmienky pritom majú objektívny charakter - nie sú viazané na dobrú vieru daňového subjektu ani na jeho obozretnosť. Podmienky uplatnenia daňového výdavku buď objektívne sú alebo nie sú dané.

49. Kasačný súd tiež zdôrazňuje, že daň z príjmu nie je na európskej úrovni plne harmonizovaná na rozdiel od dane z pridanej hodnoty. Smernica Rady 2006/112/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „Smernica o DPH“) neupravuje a ani sa nevzťahuje na problematiku dane z príjmov (a contrario čl. 1 a čl. 2 Smernice o DPH). Preto rozhodovacia činnosť Súdneho dvora Európskej únie týkajúca sa Smernice o DPH nie je uplatniteľná v oblasti rozhodovania o dani z príjmov. V tejto časti preto kasačný súd ani na argumentáciu odkazom na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie neprihliada.

50. Aplikujúc vyššie uvedené kasačný súd, v zhode so správnym súdom, konštatuje, že správca dane a žalovaný v predmetnej veci spochybnili to, že žalobkyni bolo dodávateľskou spoločnosťou L RACING, s.r.o. dodané deklarované reklamné plnenie, ktoré (resp. náklady na ktoré) si sťažovateľka uplatnila ako daňový výdavok. Kasačný súd sa stotožňuje so závermi orgánov finančnej správy, že zmluva o reklamných službách bola v časti ich vymedzenia (rozsahu a časov dodania) všeobecná. Až výpoveďou Ing. Liptáka a doloženou objednávkou bolo objasnené, že reklamná spolupráca mala spočívať v dodaní prezentácie loga na športových motorových vozidlách na pretekoch, sprievodných vozidlách, servisnom zázemí, televíznych kanáloch, printe a webovom sídle deklarovaného dodávateľa. Bolo pritom dôkazným bremenom sťažovateľky, aby dodanie takto definovaných reklamných služieb preukázala. Jej obchodný partner a ani Ing. Lipták totiž neposkytli žiadne dôkazy preukazujúce uskutočnenie reklamných služieb.

51. Sťažovateľka preukazovala dodanie reklamných služieb, okrem predloženej zmluvy, objednávky a faktúry, predložením fotodokumentácie športových vozidiel na ňou označených pretekoch s jej logom (v niektorých prípadoch išlo o fotodokumentáciu bez loga sťažovateľky). Kasačný súd však dáva do pozornosti sťažovateľky, rovnako ako správny súd, že správca dane a žalovaný tieto ňou predkladané dôkazy relevantne spochybnili. Správca dane opakovanou lustráciou verejne dostupných zdrojov (mediálne výstupy, videozáznamy z dotknutých pretekov a pod.) zabezpečil fotodokumentáciu dotknutých športových vozidiel na športových podujatiach označených sťažovateľkou, pričom na týchto sa logo sťažovateľky vôbec nenachádzalo (a to ani na miestach, kde sa malo nachádzať podľa fotodokumentácie predloženej sťažovateľkou, ktorá bola zjavne farebne upravená). Zistenia správcu dane a žalovaného aj podľa názoru kasačného súdu, v zhode so správnym súdom, spochybňujú reálne dodanie reklamných služieb sťažovateľke na základe zmluvy o reklame. Orgány finančnej správy o týchto pochybnostiach sťažovateľku oboznámili a umožnili jej uniesť jej dôkazné bremeno na vyvrátenie zadefinovaných pochybností. Sťažovateľka však tento priestor nevyužila, žiadne relevantné dôkazy a vysvetlenia neposkytla. Inými slovami, sťažovateľka nepriniesla do daňového konania žiadny iný dôkaz, ktorý by preukázal, že na dotknutých športových podujatiach bolo jej logo naozaj propagované a umiestňované.

52. Na vyššie uvedenom dôkaznom stave nič nezmenili ani čestné vyhlásenia predložené sťažovateľkou. Kasačný súd dáva do pozornosti, že obchodní partneri sťažovateľky vo svojich čestných vyhláseniach deklarovali, že na športových podujatiach získali kontakt na sťažovateľku, neuvádzali však, že by niekde zahliadli jej logo, resp. že by toto bolo na športových vozidlách a podobne. Rovnako automechanici spoločnosti L RACING, s.r.o. deklarovali svoju účasť na pretekoch v mene dodávateľa, vo svojich čestných vyhláseniach však neuviedli žiadne skutočnosti, ktoré by sa týkali reklamnej činnosti pre sťažovateľku.

53. Za takéhoto dôkazného stavu sa kasačný súd, rovnako ako správny súd, v plnom rozsahu stotožňuje s orgánmi finančnej správy, že sťažovateľka v daňovom konaní neunesla svoje dôkazné bremeno na preukázanie reálnej existencie plnenia - deklarovaneho daňového výdavku, a teda nepreukázala naplnenie podmienok preukázateľnosti vynaloženia a vecnosti daňového výdavku podľa § 2 písm. i) v spojení s § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Dôkazné bremeno, ktoré bolo kladené na sťažovateľku, nepovažuje kasačný súd sa neprimerané, keďže orgány finančnej správy od nej požadovali len základné preukázanie existencie deklarovaneho plnenia, ktoré malo tvoriť podstatu ňou uplatneného daňového výdavku. Požadovali pritom dôkazy v jej priamej dispozičnej sfére, týkajúce sa jej a jej priameho obchodného partnera - dodávateľa L RACING, s.r.o. Takéto dôkazy (vyvracajúce alebo vysvetľujúce pochybnosti prezentované správcom dane) však sťažovateľka v daňovom konaní nepredložila.

54. Z tohto dôvodu preto v prípade sťažovateľky nemožno ani uvažovať o aplikácii akejkoľvek staršej rozhodovacej činnosti kasačného súdu, ktorá prezumuje inú intenzitu dôkazného bremena v prípade preukázania reálnej existencie dodávaného plnenia, na ktorú sa vo svojej správnej žalobe opakovane odvolávala sťažovateľka. Navyše kasačný súd v tomto rozsudku obsiahlo uviedol všeobecné a judikatúrou ustálené východiská týkajúce sa dôkazného bremena v daňovom konaní vo veciach dane z príjmov (body 40 až 49 tohto rozsudku) a tiež uviedol, z akých dôvodov sťažovateľka svoje dôkazné bremeno v predmetnej veci neunesla (body 50 až 53 tohto rozsudku).

55. Kasačný súd preto konštatuje, že nezistil nesprávne právne posúdenie veci zo strany správneho súdu vo vzťahu k otázke dôkazného bremena v daňovom konaní a (ne)primeranosti miery dôkazného bremena, ktorým bola sťažovateľka, s ohľadom na ňou produkované dôkazy, v predmetnej veci orgánmi finančnej správy zaťažená.

IV.2.

K otázke vykonávania dokazovania v správnom súdnom konaní

56. Pokiaľ sťažovateľka namietala nesprávnosť postupu správneho súdu, ktorý zamietol jej návrhy na vypočutie osôb, ktorých čestné vyhlásenia predložila v daňovom konaní a Ing. Liptáka, v správnom súdnom konaní, ani s touto jej námietkou sa kasačný súd nestotožnil.

57. Kasačný súd v zhode so správnym súdom poukazuje na skutočnosť, že správne súdy nie sú v zásade súdmi skutkovými. Úlohou správnych súdov je zabezpečovať ochranu základných práv a slobôd fyzických a právnických osôb súdnym prieskumom zákonnosti rozhodnutí a opatrení orgánov verejnej správy (§ 2 ods. 1 a 2 SSP). Správne súdy sú v zásade viazané skutkovým a právnym stavom ku dňu vydania rozhodnutia preskúmaného rozhodnutia orgánu verejnej správy (§ 135 ods. 1 SSP) a vychádzajú zo skutkového stavu zisteného orgánom verejnej správy (§ 119 SSP). Nie je pre nich typická plná jurisdikcia. Z tohto dôvodu sa v správnom súdnom konaní dokazovanie vykonáva len výnimočne, a spravidla na zistenie dôvodov nezákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktoré nemožno priamo

zistiť z administratívneho spisu (§ 119 druhá veta a § 120 písm. a) SSP; o konanie podľa § 120 písm. b) a c) SSP v predmetnej veci nejde).

58. Kasačný súd dáva do pozornosti, že sťažovateľka sa vo svojej argumentácii mylí, ak tvrdí, že správny súd nemôže bez vykonania dokazovania zmeniť rozhodnutie orgánu verejnej správy. Je potrebné upozorniť, že správny súd v právnom poriadku Slovenskej republiky v konaní o všeobecnej správnej žalobe (teda v konaní, o aké ide v predmetnej veci) môže rozhodnutie orgánu verejnej správy len zrušiť (alebo správnu žalobu zamietnuť). Keďže nemá právomoc preskúmať rozhodnutie zmeniť, t. j. nemá kompetenciu nahradiť rozhodnutie orgánu verejnej správy vlastným rozhodnutím (§ 191 SSP), je otázka prípadného dokazovania v sťažovateľkou naznačených súvislostiach irelevantná. Výnimkou je iba ustanovenie § 198 SSP, ktoré upravuje možnosť správneho súdu po vykonanom dokazovaní moderovať sankciu uloženú orgánom verejnej správy v rámci správnej žaloby vo veciach správneho trestania, o čo však v danej veci nejde.

59. Aj podľa názoru kasačného súdu v predmetnej veci nebol daný dôvod, aby správny súd vykonal sťažovateľkou navrhované dôkazy. Sťažovateľka sa totiž svojím návrhom na vykonanie dokazovania výsluchom svedkov v správnom súdnom konaní snažila odstrániť jej vlastné pochybenie z daňového konania, v ktorom relevantné dôkazné návrhy neprodukovala (nenavrhla výsluch svedkov, ktorých navrhovala vypočuť v správnom súdnom konaní), čo logicky rezultovalo do záveru orgánov finančnej správy o neunesení jej dôkazného bremena v daňovom konaní. Kasačný súd môže len zopakovať, že je úlohou a zodpovednosťou sťažovateľky, aby svoje práva a procesné návrhy uplatňovala včas a v takých procesných štádiách, ktoré sú pre tieto návrhy vymedzené, inak sa sama vystavuje riziku straty uplatňovaného práva (*vigilantibus iura scripta sunt*). Aj tento bod kasačnej sťažnosti sťažovateľky preto nebol dôvodný.

V.

Záver

60. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľky. Rozsudok správneho súdu považuje za dostatočne odôvodnený, vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci a nezistil ani procesné vady postupu správneho súdu, ktoré by mali dopad na právo sťažovateľky na spravodlivý proces. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľky podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

61. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľka nemala úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

62. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.