

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: ZA-30S/15/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200032
Dátum vydania rozhodnutia: 16. 11. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Alena Antalová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2023:5022200032.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Antalovej a členov senátu JUDr. Dariny Štoffovej a Mgr. Mariána Štulajtera (sudca spravodajca) v právnej veci žalobcu: DS Recovery, a. s. v likvidácii, so sídlom Boženy Němcovej 8, 811 04 Bratislava, IČO: 36 377 210, právne zastúpený: 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, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102369514/2021 zo dňa 22. novembra 2021, takto

rozhodol:

Žalobu zamietá.

Žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznáva.

odôvodnenie:

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Žilina ako správca dane (ďalej ako „správca dane“ alebo „orgán verejnej správy prvého stupňa“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z príjmu právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014. Podľa Oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 21. januára 2020 daňová kontrola začala dňa 26. februára 2020. O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil Protokol č. 100049226/2021 zo dňa 13. januára 2021 (ďalej len „Protokol“), ktorý doručil žalobcovi spolu s Výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v Protokole dňa 18. januára 2021. Žalobca sa k Protokolu vyjadril písomne podaním zo dňa 26. januára 2021 a jeho pripomienky boli prerokované na ústnom pojednávaní, z ktorého bola vyhotovená Zápisnica dňa 11. mája 2021.

Rozhodnutie správcu dane

2. Správca dane následne dňa 27. mája 2021 vydal Rozhodnutie č. 100924229/2021 (ďalej ako „rozhodnutie správcu dane“), ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 33 000,00 Eur na dani z príjmu právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2014. V odôvodnení svojho rozhodnutia správca dane uviedol, že daňovou kontrolou bolo zistené, že žalobca zaúčtoval do svojich daňových výdavkov sumu 150 000,00 Eur bez DPH na základe dodávateľskej faktúry interné č. FP14342 (ďalej len „Faktúra“) od dodávateľa L RACING s.r.o., so sídlom Osloboditeľov 569, 049 41 Krásnohorské Podhradie, IČ DPH: A. (ďalej ako „Dodávateľ“), kde v predmete fakturácie bolo uvedené: „Fakturujeme Vám, na základe zmluvy o reklame sumu.“ Fakturovaná suma bola vo výške 150 000,00 Eur bez DPH, pričom k faktúre bola priložená Zmluva o vykonaní reklamy zo dňa 1. decembra 2014 (ďalej ako „Zmluva“), uzatvorená medzi žalobcom a Dodávateľom. Predmetom Zmluvy bol záväzok zhotoviteľa vykonať podľa požiadaviek

objednávateľa reklamu - umiestnenie reklamného textu za podmienok dohodnutých Zmluvou a záväzok objednávateľa za vykonanie reklamy v zmysle Zmluvy zaplatiť.

3. Poskytovanie reklamných služieb zo strany spoločnosti Dodávateľa už bolo preverované daňovou kontrolou dane z pridanej hodnoty za mesiac december 2014 s následným vyrubovacím konaním. Zamestnanci správca dane vykonávajúci kontrolu dane z príjmov žalobcu za zdaňovacie obdobie roku 2014 získali informácie z administratívneho spisu týkajúceho sa kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014, o čom spísali úradný záznam. Správca dane v rámci daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za december 2014 zistil, že na Faktúre a ani na Zmluve nebolo uvedené, aké konkrétne reklamné služby boli predmetom fakturácie, v akom rozsahu a v akom časovom období. V Zmluve nebolo uvedené, na ktorých reklamných podujatiach zaradených do kalendára Slovenskej asociácie motoristického športu a reklamných a testovacích podujatiach tímu L RACING bola realizovaná reklama a aký bol dátum uskutočnenia plnenia. Rozsah a druh dodanej služby nebol špecifikovaný ani v Objednávke, ktorú žalobca predložil až dodatočne dňa 27. novembra 2019 (ďalej ako „Objednávka“). Správca dane z údajov obchodného registra zistil, že v spoločnosti Dodávateľa došlo od roku 2016 k viacerým zmenám, pričom spoločnosť zanikla v dôsledku zlúčenia dňom 18. januára 2017 a právnym nástupcom sa stala spoločnosť RHEA GROUP, s.r.o., IČO: 45 686 327. Z dôvodu zániku spoločnosti Dodávateľa nebolo možné preveriť pravosť a pravdivosť údajov na Faktúre. Rozsah služby a dátum uskutočnenia plnenia nevedel presne špecifikovať a preukázať ani žalobca, resp. jeho konateľ B. C. D., ani konateľ Dodávateľa E. F. G. a ani svedkovia vypočutí vo vyrubovacom konaní. Všetci uviedli iba to, že sa jednalo o reklamu na viacerých pretekoch v roku 2014. Ku kontrole bola predložená fotokópia listu z fotokalendára pretekov tímu L RACING r. 2014, kde boli na mape Slovenskej republiky vyznačené konkrétne preteky tímu L RACING v roku 2014, celkom 16 pretekov na Slovensku, v Poľsku a v Maďarsku. Z tohto kalendára nebolo zrejmé, že sa na všetkých týchto pretekoch uskutočnila reklama pre žalobcu. Splnomocnený zástupca žalobcu predložil dňa 27. novembra 2019 dôkazy, a to 9 fotografií z piatich pretekov, na ktorých je viditeľný na každom vozidle jeden polep s textom „DaPS“ (logo spoločnosti žalobcu v danom čase, ktoré vychádzalo z predchádzajúceho obchodného mena žalobcu „DaPS, a.s.“). V rámci vyjadrenia k Protokolu (DPH) boli zaslané nové fotografie pretekárskych vozidiel v počte 17 kusov, ktoré zachytávajú nejaké pretekárske vozidlá pri štarte alebo v celi, kde je viditeľná hlavne štartovacia alebo cieľová rampu, na týchto vozidlách však nie je viditeľné umiestnenie loga „DaPS“.

4. Vzhľadom na uvedené zistenia zaslal správca dane žalobcovi Výzvu na predloženie dôkazov zo dňa 26. októbra 2020, na ktorú žalobca dňa 16. novembra 2020 odpovedal správcovi dane e-mailom, že v danej veci nemá k dispozícii žiadne ďalšie dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia okrem tých, ktoré boli správcovi dane predložené v rámci daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty žalobcu za mesiac december 2014. Správca dane následne v dňoch 13. až 14. novembra 2020 na internete vo verejne dostupných zdrojoch vyhľadával a prezeral rôznu fotodokumentáciu a zverejnené videá týkajúce sa automobilových pretekov tímu L RACING z roku 2014, najmä sa zamerával na automobilové preteky označené žalobcom vo Vyjadrení k pochybnostiam správcu dane o správnosti, pravdivosti a úplnosti predložených dokladov zo dňa 26. novembra 2019, pričom o zisteniach z internetu bol vyhotovený Úradný záznam č. 101753024/2020 zo dňa 18. novembra 2020. V uvedenom vyjadrení totiž zástupca žalobcu predložil správcovi dane tvrdenia k reklamným službám, doklady a dôkazy, ktoré mali preukazovať skutočné dodanie reklamných služieb, a to fotografie k umiestneniu reklamného textu na konkrétnych vozidlách na konkrétnych pretekoch: Miskolc Rally v dobe 28. až 30. marca 2014, Rally Prešov v dobe 2. až 3. mája 2014, Liptov Trophy Huty dňa 22. júna 2014, Rally Lubeník v dobe 27. až 28. júna 2014 a Rally Tatry v dobe 24. až 25. októbra 2014. Správca dane zistil, že logo žalobcu sa nenachádzalo na vozidlách, na ktorých sa podľa žalobcom predložených fotografií nachádzať malo. Fotografie získané správcu dane z rôznych internetových portálov ohľadom automobilových pretekov tímu L RACING v roku 2014 preukazovali, že na žiadnom pretekárskom automobile tímu L RACING sa logo žalobcu nenachádzalo, teda pre žalobcu nebola zo strany Dodávateľa poskytnutá žiadna reklama tak, ako to tvrdil žalobca a Dodávateľ ako poskytovateľ reklamy. Po zhodnotení všetkých dokladov, dôkazov a zistení správca dane dospel k záveru, že zo strany Dodávateľa neboli poskytnuté reklamné služby v zmysle Zmluvy, ktoré boli deklarované Faktúrou, keďže Dodávateľ a žalobca síce uviedli pri ústnych pojednávaniach to, že sa jednalo o reklamu na viacerých pretekoch v roku 2014, avšak ich tvrdenia neboli preukázané, pričom fotodokumentácia predložená žalobcom ohľadom automobilových pretekov buď nezobrazovala poskytnutie reklamy pre žalobcu alebo fotografie síce obsahovali logo žalobcu, avšak pri kontrole dane z príjmov právnických osôb bolo zistené, že

tieto fotografie nezodpovedajú realite a v skutočnosti sa na pretekárskych automobiloch žiadne logo spoločnosti žalobcu nenachádzalo.

5. Správca dane vyhodnotil zistené skutočnosti a dôkazy, pričom dospel k záveru, že nebola splnená základná podmienka pre uznanie nákladov na reklamu do daňových výdavkov, t.j. nebolo preukázané, že žalobcovi vznikli daňové výdavky v zmysle § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej ako „zákon č. 595/2003 Z. z.“ alebo „Zákon o dani z príjmov“) a boli preukázateľne vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Správca dane uviedol, že Faktúra sama o sebe nie je preukázaním realizácie obchodnej transakcie, nakoľko listinný dôkaz nie je bez preukázania skutkovej podstaty dôkazom o tom, že určité plnenie bolo aj uskutočnené. Je to len tvrdenie o takejto skutočnosti, nakoľko technicky je možné využiť akýkoľvek doklad znejúci na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne zrealizované bolo alebo nie. Účtovný doklad môže byť takýmto dôkazom len vtedy, ak bol vystavený na základe skutočného plnenia. Splnenie formálnej stránky na uplatnenie daňových výdavkov vyjadrené faktúrami je síce jednou z podmienok, aby boli na základe nich uznané v daňových výdavkoch, tieto faktúry však musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. V prípade, že sa mu nepodari odstrániť pochybnosti správcu dane o tom, či došlo k dodaniu reklamných služieb, má to pre neho negatívny následok v podobe neuznania daňových výdavkov. Správca dane tak dospel k záveru, že žalobca zaúčtoval do nákladov Faktúru od Dodávateľa neoprávnene. Počas daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania bolo preukázané, že reklamné služby v zmysle Zmluvy neboli dodané. Fotografie a fotokalendár, ktoré boli poskytnuté zo strany žalobcu a mali preukazovať ako skutočne bol žalobca prezentovaný na automobilových pretekoch v roku 2014, boli správcu dane na základe reálnych videí, oficiálnych fotografií z jednotlivých pretekov spochybnené, pričom podľa názoru správcu dane boli tieto fotografie dodatočne upravované, t.j. doplnené o logo spoločnosti žalobcu s cieľom preukázať, že žalobcovi boli Dodávateľom poskytnuté reklamné služby. Všetky ostatné podporné dôkazy zo strany žalobcu ohľadom poskytnutia reklamy (výpoveď F. G., H. G., čestné vyhlásenia obchodných partnerov žalobcu a automechanikov Dodávateľa) považoval správca dane za účelovo podané s cieľom dokázať, že reklama na automobilových pretekoch poskytnutá bola. Správca dane poukázal aj na tú skutočnosť, že Zmluva bola uzatvorená až dňa 1. decembra 2014, t.j. po skončení sezóny. V bode IV. Zmluvy je uvedené, že sa uzatvára na obdobie od jej podpisu do 31. decembra 2014. Ani v Zmluve a ani v predmetnej Faktúre nebola odvolávka na záväznú Objednávku reklamy a reklamných služieb, ktorá je síce z februára 2014, avšak táto bola doložená až počas daňovej kontroly. Hodnota reklamných služieb za rok 2014 poskytnutých zo strany Dodávateľa bola vo vysokej sume (150 000,00 Eur bez DPH), reklamné služby mali byť poskytované približne jeden rok, t.j. počas pretekárskej sezóny, a teda žalobca mal o to viac predložiť správcovi dane riadne, hodnoverné a nespochybniteľné dôkazy o skutočnom poskytnutí reklamných služieb v roku 2014.

6. Správca dane skonštatoval, že na základe uvedených zistení suma 150 000,00 Eur zaúčtovaná do daňových výdavkov na základe Faktúry od Dodávateľa nie je daňovým výdavkom v zmysle § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov, nakoľko žalobca ako daňový subjekt dostatočne nepreukázal jej vynaloženie na daňové účely. Podľa § 17 ods. 2 písm. b) Zákona o dani z príjmov správca dane zvýšil základ dane o sumu 150 000,00 Eur, v dôsledku čoho vyrubil žalobcovi rozdiel dane vo výške 33 000,00 Eur.

Rozhodnutie žalovaného

7. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný Rozhodnutím č. 102369514/2021 zo dňa 22. novembra 2021 (ďalej ako „rozhodnutie žalovaného“) tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení svojho rozhodnutia popísal obsah odvolania žalobcu a zopakoval obsah zistení správcu dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, ako aj dôvody uvedené v rozhodnutí správcu dane. Žalovaný ďalej uviedol, že ako odvolací orgán preskúmal skutkový stav veci, postup správcu dane, dodržanie zákonných podmienok na vydanie rozhodnutia a opodstatnenosť pripomienok a námietok odvolávajúceho, pričom zistil, že námietky uvedené v odvolaní sú neopodstatnené.

8. Podľa žalovaného správca dane získal všetky dôkazy zákonným spôsobom podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Daňový poriadok“). Správca dane postupoval pri daňovej kontrole v súlade so základnými a všeobecnými

ustanoveniami podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku. Správca dane dodržal zásadu zákonnosti, chránil záujmy štátu a pritom dbal na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb v daňovom konaní. Zo zistení správcu dane je zrejmé, že Dodávateľ reálne nevykonával reklamu na základe Zmluvy, pričom vystavil spornú Faktúru.

9. Žalovaný zistil podľa údajov v Obchodnom registri SR, že v spoločnosti Dodávateľa došlo k viacerým zmenám odo dňa zápisu, t.j. od 28. októbra 1997. Pochybnosti o uskutočnení reklamy Dodávateľom podporuje podľa žalovaného aj skutočnosť, že žalobca nekonal v dobrej viere, keď podľa údajov v Obchodnom registri SR v čase podpísania predmetnej Zmluvy, t.j. dňa 1. decembra 2014, obchodné meno spoločnosti Dodávateľa bolo „RIAVA, s.r.o.“ a nie „L RACING s.r.o.“ a sídlo spoločnosti v čase podpísania Zmluvy, t.j. dňa 1. decembra 2014, bolo Fraňa Kráľa 2080, 022 01 Čadca a nie Osloboditeľov 569, 049 41 Krásnohorské Podhradie, ako bolo uvedené v predmetnej Zmluve. Z uvedeného podľa žalovaného vyplýva, že žalobca o rozporoch a nezrovnalostiach musel vedieť už v čase uzatvorenia Zmluvy. Taktiež v spornej faktúre č. 2014/0429 zo dňa 31. decembra 2014 je ako dodávateľ uvedený L RACING s.r.o., Osloboditeľov 569, 049 41 Krásnohorské Podhradie, ktorý toto obchodné meno mal od 17. decembra 2016 a uvedené sídlo od 18. októbra 2018, teda nie v čase vystavenia Faktúry. Žalobca v čase podpísania predmetnej Zmluvy, t.j. 1. decembra 2014, mal obchodné meno „DaPS, s.r.o.“ (od 17. decembra 1997 do 19. decembra 2014) a nie „DaPS, a.s.“ ako je v predmetnej Zmluve a spornej Faktúre (došlo k zmene právnej formy), t.j. žalobca sám seba nesprávne uviedol. Žalovaný je toho názoru, že aj tieto zistené skutočnosti potvrdzujú záver správcu dane, že došlo zo strany žalobcu ku konaniu, ktoré malo za následok zníženie základu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014.

10. K poukazu žalobcu na Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie C-68/92 žalovaný uviedol, že bolo dôkazným bremenom žalobcu preukázať, že skutkový stav v jeho prípade má prvky z uvedeného rozsudku a nie uvádzať právny záver pre neho výhodný. Žalovaný uviedol, že nemožno spochybniť, že aj logo môže plniť funkciu reklamy. Treba však uviesť, že cieľom reklamy je predovšetkým prezentácia konkrétnych vlastností poskytovaných produktov a služieb a vyzdvihovanie ich vlastností, predností, prípadne dostupnosti oproti konkurencii, čím sa zákazníci a klienti vyzývajú k ich kúpe. Súdny dvor Európskej únie v predmetnom rozsudku definoval pojem „reklamné služby“ ako akúkoľvek aktivitu smerujúcu k šíreniu odkazu a informovaniu spotrebiteľa o existencii a vlastnostiach výrobku alebo služby s cieľom zvýšiť ich odbyt. Súdny dvor Európskej únie podľa uvedeného rozsudku síce považoval za reklamu aj činnosť na cocktail párty, ale podstatná bola skutočnosť, že touto činnosťou boli prezentované konkrétne výrobky daného subjektu. V predmetnom prípade u žalobcu z predloženej Faktúry, Zmluvy, svedeckých výpovedí a tiež vyjadrení žalobcu nebolo preukázané, že logo, ktoré malo byť prezentované na automobilových pretekoch, obsahovalo odkaz pre verejnosť o existencii a vlastnostiach výrobkov a služieb poskytovaných žalobcom tak, ako reklamnú službu definuje judikatúra Súdneho dvora Európskej únie. Správca dane zistil, že logo žalobcu nebolo umiestnené na predmetných vozidlách a žalobca počas výkonu kontroly a následného vyrubovacieho konania nepreukázal, že na automobilových pretekoch tímu L RACING 2014 sa prezentovala podnikateľská činnosť žalobcu a jeho produkty a služby. Žalovaný sa plne stotožnil so závermi súdu a podotkol, že žalobca v odvolaní vytrhol z kontextu iba body 141 a 142 daného rozsudku a opomenul nasledovné body, ktoré riešia, že nedošlo k dodaniu služby. Pre vyriešenie otázky, či došlo k dodaniu služby, bol v tejto veci podstatný obsah Zmluvy a posúdenie naplnenia predmetnej Zmluvy, ktorá upravovala zabezpečenie reklamy tak, že reklamný text mal byť umiestnený na súťažných, ako aj na doprovodných vozidlách tímu L RACING 2014. Reklamný text pre účely Zmluvy mal zahŕňať propagáciu loga, obchodného mena a činnosti žalobcu. Porovnaním dohodnutého predmetu Zmluvy, ktorý mal byť obsahom dodania služby, s výsledkom činnosti Dodávateľa a s následnou fakturáciou dodania reklamy je zrejmé, že k plneniu predmetu Zmluvy, a teda k dodaniu fakturovanej služby nedošlo.

11. Vo vzťahu k zvýšeniu tržieb v nasledujúcom období, na ktoré poukázal žalobca v odvolaní, podľa žalovaného nebolo preukázané, že k zvýšeniu tržieb prispela sporná reklama poskytnutá Dodávateľom tak, ako to tvrdí žalobca. K posúdeniu nákladov na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov je podľa žalobcu potrebné uviesť, že právnické osoby sú účtovné jednotky účtujúce v podvojnóm účtovníctve, teda pri právnických osobách sa neposudzuje preukázateľne zaplatený daňový náklad. Pri dani z príjmov právnických osôb sa vychádza z výsledku hospodárenia zisteného v účtovníctve účtovnej jednotky, ktorý sa upraví podľa § 17 Zákona o dani z príjmov. V niektorých prípadoch je možné uznať v základe dane z príjmov právnickej osoby náklad až vtedy, keď je zaplatený (čo ovplyvní základ dane),

ale v prípade žalobcu sa o takýto náklad nejedná. Námiетка žalobcu, že správca dane neskúmal a nevyhodnotil, či reálne došlo k platbe za reklamné služby, je teda neopodstatnená.

12. K poukazu žalobcu na Rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 100284795/2011 zo dňa 18. februára 2021, ktorého predmetom bolo preverovanie reklamného plnenia z pohľadu zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, žalovaný uviedol, že správca dane pri kontrole dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014 posudzoval uplatnený náklad v spojitosti so Zákonom o dani z príjmov a zistil, že žalobca k umiestneniu loga na doprovodných vozidlách a banneroch nepredložil žiadny reálny dôkaz o tom, že týmto spôsobom bola poskytnutá reklama, preto sumu 150 000,00 Eur neuznal za daňový náklad spĺňajúci podmienku uvedenú v § 2 písm. i) Zákona o dani z príjmov v nadväznosti na § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov.

13. Žalovaný skonštatoval, že právo na uplatnenie daňových nákladov má daňový subjekt pri dodržaní podmienok ustanovených v § 2 písm. i) Zákona o dani z príjmov, ako aj v § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov, podľa ktorého za daňové náklady nemožno považovať také náklady, ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané. Pri zisťovaní základu dane sa vychádza z výsledku hospodárenia zisteného v účtovníctve, pričom podľa § 32 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Zákon o účtovníctve“) za preukázateľný účtovný záznam sa považuje iba účtovný záznam, ktorého obsah dokazuje skutočnosť, či už priamo alebo nepriamo obsahom iných preukázateľných účtovných záznamov. Na základe týchto skutočností aj v zmysle citovaného Zákona o účtovníctve musí byť doklad vyhotovený na základe skutočného a reálneho plnenia. Účtovný doklad môže byť dôkazom, ak bol vystavený na základe reálneho plnenia, ktoré musí daňový subjekt preukázať, a tiež musí byť v súlade s ustanovením § 7 ods. 1 a 2 a § 32 ods. 1 Zákona o účtovníctve.

14. Žalovaný bol toho názoru, že správca dane postupoval správne a v súlade s § 17 ods. 2 písm. b) Zákona o dani z príjmov, keď zvýšil základ dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014 o sumu 150 000,00 Eur a vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 33 000,00 Eur.

Žaloba

15. Žalobca sa žalobou podanou v zákonom stanovenej lehote domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane. Žalobca mal za to, že rozhodnutím správcu dane došlo k porušeniu jeho práv a právom chránených záujmov tým, že rozhodnutie správcu dane vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu orgánmi verejnej správy bol nedostačujúce pre riadne posúdenie veci a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

16. Žalobca namietal, že záver správcu dane o tom, že nepreukázal reálne vykonanie reklamy podľa Zmluvy, a teda že plnenie nebolo skutočne dodané Dodávateľom, je nesprávny. Žalobca tvrdil, že tak v priebehu daňovej kontroly, ako aj v priebehu vyrubovacieho konania správcovi dane predložil všetky relevantné dôkazy o vierohodnosti a realite uskutočnenia dodania reklamných služieb Dodávateľom, pričom toto plnenie naplnilo všetky pojmové znaky uznateľného daňového výdavku podľa § 2 písm. i) Zákona o dani z príjmov spolu s ustanovením § 19 ods. 2 písm. k) Zákona o dani z príjmov, a teda mal právo na zaradenie daného nákladu do daňových výdavkov podľa Zákona o dani z príjmov. Tvrdil, že daný daňový výdavok, ktorý bol predmetom daňovej kontroly, súvisel so zdaniteľným príjmom žalobcu a vynaloženie tohto výdavku žalobca správcovi dane preukázal dostatočne. Žalobca trval na tom, že zachoval štandardný postup pri realizácii zdaniteľných obchodov vo vzťahu k Dodávateľovi a konal pritom v dobrej viere s náležitou odbornou starostlivosťou. Žalobca poskytol správcovi dane súčinnosť, čo podľa jeho názoru preukazujú doklady predložené v rámci daňovej kontroly, ako aj vyrubovacieho konania. Žalobca mal za to, že správca dane vyvodil tendenčné skutkové závery výlučne v jeho neprospech.

17. Žalobca tvrdil, že vyčerpal vlastné dôkazné bremeno a spíňal všetky kritériá, na základe ktorých došlo k preneseniu dôkazného bremena na správcu dane, keďže žalobca disponoval existenciou materiálneho plnenia, čo odvodzoval od toho, že správcovi dane predložil Zmluvu, Faktúru a Objednávku, pričom tieto následne podporil ďalšími dôkazmi. Pre neuznanie výdavku ako daňového výdavku je podľa

žalobcu nevyhnutnou povinnosťou správcu dane predložiť „dostatočne objektívne“ dôkazy, ktoré by jednoznačne odôvodnili záver, že nedošlo k splneniu podmienok podľa Zákona o dani z príjmov. Podľa žalobcu bol správca dane povinný preukázať ním tvrdené skutočnosti, pričom nemohol svoju dôkaznú povinnosť presúvať na žalobcu. Podľa žalobcu „existencia, hoci aj prípadných odôvodnených pochybností nepostačuje, pretože je vždy nevyhnutné jednoznačné preukázanie skutočností tvrdených Správcom dane.“ Žalobca v tomto smere poukázal na Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 15. marca 2011 sp. zn. 3Sžf/1/2011, Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28. novembra 2012, Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/25/2010 zo dňa 7. decembra 2010 a Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 7Sžf/41/2013 zo dňa 28. mája 2015. Žalobca tiež tvrdil, že v zmysle Rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-384/2004 musí správca dane dôverovať v legalitu uskutočnených obchodných operácií a nie každú operáciu mať a priori za podozrivú.

18. Žalobca taktiež poukázal na zásadu in dubio pro mitius uplatňovanú v daňovom konaní, ktorú vymedzil Ústavný súd Slovenskej republiky v Náleze sp. zn. I. ÚS 241/2007 zo dňa 18. septembra 2008, a ktorá sa podľa žalobcu má týkať dôkazov predložených žalobcom správcovi dane a ich vyhodnoteniu správcom dane.

19. Žalobca v správnej žalobe k vyhodnoteniu dôkazov správcom dane tvrdil, že skutočnosť, že správca dane nedokázal z verejne dostupných zdrojov identifikovať reklamné polepy na pretekárskych vozidlách počas niektorých pretekov, neznamená, že tieto polepy sa nenachádzali na žiadnom z pretekárskych vozidiel, ako aj na doprovodných vozidlách a v servisnom zázemí Dodávateľa. Žalobca vo vyjadrení k zisteniam uvedeným v Protokole zo dňa 26. februára 2021 uviedol, že znenie reklamného textu bolo prezentované predovšetkým na doprovodných vozidlách, a to z dôvodu väčšej plochy, lepšej viditeľnosti reklamy, ako aj možnosti oslovenia širšieho spektra potenciálnych obchodných partnerov. Žalobca tvrdil, že k tejto skutočnosti predložil správcovi dane fotografie, avšak k týmto sa správca dane nevyjadril, resp. ich nespochybnil. Žalobca považoval za účelové konštatovanie správcu dane v Zápisnici z ústneho pojednávania zo dňa 11. mája 2021, keď správca dane uviedol, že fotografie predložené žalobcom boli dodatočne upravované o predmetné logo žalobcu s cieľom potvrdiť vlastné tvrdenia, že spoločnosti boli poskytnuté reklamné služby Dodávateľom na automobilových pretekoch, pričom tieto spochybnené fotografie boli použité aj vo fotokalendári predloženom ku daňovej kontrole. Správca dane z tohto dôvodu spochybnil ako dôkaz aj predmetný fotokalendár. Žalobca vzhľadom na uvedené tvrdil, že správca dane vyhodnotil predložené dôkazy selektívne a svojvoľne, keďže to, že správca dane neidentifikoval polepy na pretekárskych vozidlách, nie je dôvodom na neuznanie nároku žalobcu na zníženie základu dane v podobe uplatnenia preukázaného daňového výdavku podľa § 17 ods. 1 písm. b) Zákona o dani z príjmov. Podľa žalobcu správca dane relevantne nepreukázal, že predmetné fotografie boli dodatočne upravované, ale len vyjadril svoj subjektívny názor, ktorý nepodložil žiadnym objektívnym dôkazom.

20. Žalobca ďalej namietal, že poukaz správcu dane v jeho rozhodnutí a v Protokole „na dátumy“, čím sa podľa tvrdenia žalobcu snažil spochybniť relevantnosť poskytnutého plnenia“, nie je odpodstatnený. V tejto súvislosti žalobca uviedol, že zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov a ani zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov neustanovujú povinnú písomnú formu uzatvorenia Zmluvy. Písomná Objednávka z februára 2014 bola podľa žalobcu tzv. offertou, ktorú Dodávateľ prijal, čím došlo k uzatvoreniu Zmluvy. Predmet plnenia, čas, cena a platobné podmienky boli podľa žalobcu v danej objednávke vymedzené, a teda žalobca mal za to, že záver správcu dane o nepreukázaní plnenia objektívnymi dôkazmi je jeho subjektívnym tvrdením. Skutočnosť, kedy bola Zmluva uzatvorená, nemá podľa žalobcu žiadny vplyv na to, že reklamné služby boli žalobcovi Dodávateľom riadne poskytované počas celej sezóny r. 2014, a to na základe predmetnej Objednávky a Zmluvy.

21. Správca dane podľa žalobcu tiež opomenul skutočnosť, o ktorej sa zmienil E. G. v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100625118/2020 zo dňa 6. marca 2020, že predmetné služby boli žalobcom objednané ústne a obsah tejto ústnej objednávky bol inkorporovaný do písomnej Objednávky z februára 2014. Podľa žalobcu E. G. do Zápisnice zo dňa 6. marca 2020 ďalej okrem iného uviedol aj spôsob a popis, ako bola reklama pre žalobcu zrealizovaná. Žalobca namietal, že je nelegitímne, aby správca dane spochybnil svedkove tvrdenia len z titulu, že si svedok z objektívnych príčin uplynutia času viac než 5 rokov podrobne nepamätá na všetky detaily a podrobnosti poskytnutého plnenia. Svedok p. G. podľa žalobcu v Zápisnici zo dňa 6. marca 2020 zosumarizoval jednotlivé plnenia tak, že tieto mali spočívať v uvedení

obchodného mena žalobcu na doprovodných vozidlách, pretekárskych vozidlách počas pretekov, ako aj na banneroch v servisnom zázemí počas pretekov, ďalej v uvedení loga žalobcu vo fotokalendári a uvedení tohto loga na webe jednotlivých pretekov. Počas konania jednotlivých pretekov boli ako reklamné predmety poskytované aj tričká, ktoré sa vyrábali pre konkrétne preteky. Svedok G. mal podľa žalobcu do zápisnice tiež uviesť, že suma plnenia vynaložená spoločnosťou na prezentáciu obchodného mena a svojej činnosti je uznaným daňovým výdavkom v plnej výške bez ohľadu na formu reklamy.

22. Ďalej žalobca namietal, že správca dane žiadnym spôsobom nevyhodnotil, respektíve sa nezaoberal predloženými čestnými vyhláseniami osôb, a to konkrétne E. I. J., K. L., H. I., E. M. F., E. N. D. a E. B. D., pričom sa jednalo o osoby konateľov konkrétnych obchodných spoločností, ktoré vďaka reklame realizovanej Dodávateľom pre žalobcu nadviazali so žalobcom obchodnú spoluprácu v nasledujúcich obdobiach. Rovnakým spôsobom správca dane podľa žalobcu postupoval aj vo vzťahu k vyhláseniam G. I., O. B. a P. I., ktorí boli zamestnancami Dodávateľa a vykonávali prácu na pozícii automechanik, pričom mali potvrdiť realizáciu reklamy Dodávateľom v prospech žalobcu. Správca dane podľa žalobcu len povrchno a formálne skonštatoval, že tieto čestné vyhlásenia považuje za účelové, pričom samy o sebe nepreukazujú poskytnutie reklamných služieb Dodávateľom pre žalobcu.

23. Žalobca v správnej žalobe navrhol vykonať na pojednávaní dokazovanie výsluchom H. G., ktorý podľa jeho vyjadrenia zodpovedal za všetky úkony k realizácii reklamných služieb, ďalej výsluchom E. I. J., K. L., H. I., E. M. F., E. N. D., E. B. D., t.j. vtedajších ako aj súčasných členov štatutárnych orgánov obchodných partnerov žalobcu, a ďalej výsluchom G. I., O. B. a P. I. ako mechanikov Dodávateľa. Žalobca navrhol vykonať tieto dôkazy z dôvodu, že žalovaný označil čestné vyhlásenia daných osôb za účelové a adekvátne ich nevyhodnotil. Vykonanie týchto dôkazov by podľa žalobcu malo vplyv na preukázanie dodania reklamných služieb Dodávateľom.

24. Žalobca uviedol v správnej žalobe aj to, že si splnil povinnosti, ktoré mu vyplývajú z ustanovenia § 7 ods. 1 a 2 a § 32 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

25. Žalobca v správnej žalobe namietal tiež arbitrárnosť rozhodnutia správcu dane a rozhodnutia žalovaného, a to z dôvodu, že správca dane a žalovaný svoje rozhodnutie o neuznaní daňového výdavku dostatočne neodôvodnili. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na Rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 1S/68/2017 zo dňa 7. decembra 2017. „Správca dane“ sa podľa žalobcu v napadnutom rozhodnutí vysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu vo vzťahu k pochybnostiam správcu dane len formalisticky, keď odkázal na stranu 7 rozhodnutia správcu dane.

26. Žalobca v správnej žalobe ďalej namietal, že správca dane a žalovaný vydali svoje rozhodnutia v rozpore s ustanovením § 3 ods. 1, ods. 2, ods. 3, ods. 5 a ods. 10 Daňového poriadku, ako aj v rozpore s ustanovením § 24 ods. 2 Daňového poriadku v spojení s § 63 ods. 5 Daňového poriadku, čím podľa žalobcu malo dôjsť k porušeniu základných práv a právom chránených záujmov žalobcu. Podľa názoru žalobcu bola porušená povinnosť správcu dane viesť dokazovanie podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, keďže správca dane vyhľadával výlučne také dôkazy, ktoré svedčia v neprospech žalobcu, pričom dôkazy, ktoré svedčili v jeho prospech, správca dane ignoroval alebo tendenčne interpretoval ako nedôveryhodné. Žalobca tvrdil, že správca dane vyhodnotil ním predložené dôkazy ku daňovej kontrole selektívne a účelovo, keďže počas daňovej kontroly a počas vyrubovacieho konania správcovi dane predložil fotografie, ktoré preukazovali realizáciu prezentácie žalobcu spoločnosťou Dodávateľa, avšak správca dane tieto opomenul a ignoroval ako dôkazy, pričom svoj záver odôvodnil len tým, že nebol schopný identifikovať polepy na pretekárskych vozidlách tímu L RACING počas konkrétnych pretekov. Žalobca za účelom odstránenia rozporov v tejto súvislosti navrhol vykonať dôkaz výsluchom p. H. G., ktorý vyhotovoval predmetný fotokalendár, avšak správca dane tento dôkazný prostriedok nevykonával s tým, že žalobca mal dostatočný čas na to, aby predmetné rozpory odstránil sám. Žalobca takéto konanie správcu Dane považoval za priame porušenie základných zásad daňového konania podľa § 3 ods. 1, ods. 2, ods. 3 a ods. 5 Daňového poriadku, predovšetkým zásady rovnosti zbraní, ako aj práva na spravodlivý proces, čomu podľa žalobcu zodpovedá povinnosť poskytnúť každému účastníkovi konania možnosť uviesť svoje tvrdenia, vrátane dôkazov za podmienok, ktoré ho zjavne nezvýhodňujú vo vzťahu k protistrane.

27. Vzhľadom na uvedené žalobca žiadal, aby správny súd zrušil rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Žalobca zároveň žiadal, aby mu správny súd priznal právo na náhradu trov konania v celom rozsahu.

Vyjadrenie žalovaného k žalobe

28. Žalovaný v písomnom vyjadrení k žalobe uviedol, že žalobca v správnej žalobe namietal tie isté skutočnosti ako v odvolaní, pričom uvádzal závery z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia. Žalovaný bol toho názoru, že sa dostatočne vysporiadal vo svojom rozhodnutí s námietkami žalobcu. Po zhrnutí zisteného skutkového stavu doplnil, že skutočnosť, že sa logo žalobcu na súťažných vozidlách spoločnosti Dodávateľa nenachádzalo, je fakt. Ani na jednom preteku, z ktorého boli poskytnuté fotografie ako dôkaz žalobcom, nebolo vozidlo s jeho logom. Táto skutočnosť bola zrejماً zo všetkých verejne dostupných videí, oficiálnych fotografií Slovenskej asociácie motoristického športu. Nie je pravda, že správca dane nedokázal identifikovať reklamné polepy na pretekárskych autách ako uvádza žalobca. Naopak, správca dane podrobne vyhodnotil fotografie predložené žalobcom a dospel k záveru, že tieto boli dodatočne upravované o predmetné logo žalobcu s cieľom preukázať vlastné tvrdenia, že žalobcovi boli poskytnuté reklamné služby Dodávateľom na automobilových pretekoch. Tieto spochybnené fotografie boli použité aj vo fotokalendári predloženom ku daňovej kontrole, a preto predmetný fotokalendár nie je možné považovať za dôkaz preukazujúci tvrdenie žalobcu, že reklamné služby boli vykonané Dodávateľom. Osobitné podmienky pre uplatnenie nákladov vynaložených na reklamu do daňových nákladov Zákon o dani z príjmov upravuje v § 19 ods. 2 písm. k). Zároveň v § 21 ods. 1 písm. e) Zákon o dani z príjmov vyžaduje, aby takto vynaložené náklady neboli v rozpore so zákonom o reklame, podľa ktorého reklama musí byť vynaložená na účel prezentácie podnikateľskej činnosti daňovníka, tovaru, služieb, nehnuteľností, obchodného mena, ochrannej známky, obchodného označenia výrobkov a iných práv a záväzkov súvisiacich s činnosťou daňovníka, reklama musí byť vynaložená so zámerom dosiahnutia, zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia príjmov daňovníka a reklama musí byť realizovaná v súlade so základnými požiadavkami na reklamu podľa Zákona o reklame. Správca dane sa nezaoberal týmito osobitnými podmienkami pre uplatnenie nákladov na reklamu, nakoľko nebola splnená základná podmienka pre uznanie nákladov na reklamu, t.j. nebolo preukázané, že uvedené náklady skutočne vznikli a boli preukázateľne vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniateľných príjmov. Faktúra sama o sebe nie je preukázaním realizácie obchodnej transakcie, nakoľko listinný dôkaz nie je bez preukázania skutkovej podstaty dôkazom o tom, že určité plnenie bolo aj uskutočnené. Je to len tvrdenie o takejto skutočnosti, nakoľko technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne zrealizované bolo alebo nie.

29. Žalovaný zistil podľa údajov v Obchodnom registri SR, že v spoločnosti Dodávateľa došlo k viacerým zmenám odo dňa zápisu, t.j. od 28. októbra 1997 v obchodnom mene: od 28. októbra 1997 do 16. októbra 2016 - RIAVA, s.r.o.; od 17. októbra 2016 do 16. decembra 2016 – LX Racing s.r.o.; od 17. decembra 2019 - L Racing s.r.o., v sídle: od 28. októbra 1997 do 15. októbra 2003 - Májová 1664, 022 01 Čadca; od 16. októbra 2003 do 16. októbra 2016 - Fraňa Kráľa 2080, 022 01 Čadca; od 17. októbra 2016 do 16. decembra 2016 - Jelenia 1, 811 05 Bratislava - mestská časť Staré Mesto; od 17. decembra 2016 do 17. októbra 2018 - Boženy Němcovej 8, 811 04 Bratislava - mestská časť Staré Mesto; od októbra 2018 - Osloboditeľov 569, 049 41 Krásnohorské Podhradie. Pochybnosti o uskutočnení reklamy Dodávateľom podporuje aj skutočnosť, že žalobca nekonal v dobrej viere, keď podľa údajov v Obchodnom registri SR v čase podpísania Zmluvy, t.j. dňa 1. decembra 2014 obchodné meno spoločnosti Dodávateľa bolo RIAVA, s.r.o. a nie L Racing s.r.o.; sídlo spoločnosti v čase podpísania Zmluvy, t.j. dňa 1. decembra 2014 bolo Fraňa Kráľa 2080, 022 01 Čadca a nie Osloboditeľov 569, 049 41 Krásnohorské Podhradie. Z uvedeného vyplýva, že žalobca o rozporoch a nezrovnalostiach musel vedieť už v čase uzatvorenia Zmluvy. Taktiež v spornej Faktúre je ako dodávateľ uvedený L RACING s.r.o., Osloboditeľov 569, 049 41 Krásnohorské Podhradie, ktorý toto obchodné meno mal od 17. decembra 2016 a toto sídlo od 18. októbra 2018, teda nie v čase vystavenia Faktúry. Žalobca v čase podpísania Zmluvy, t.j. 1. decembra 2014 mal obchodné meno DaPS, s.r.o. (od 17. decembra 1997 do 19. decembra 2014) a nie ako je v Zmluve a Faktúre DaPS, a.s. (došlo k zmene právnej formy), t.j. žalobca sám seba nesprávne uviedol. Žalovaný je toho názoru, že uvedené zistenia ohľadne Zmluvy, Faktúry a Objednávky sú opodstatnené a majú vplyv na posúdenie danej veci, teda nie ako namieta žalobca, že tieto závery možno označiť za arbitrarne. V prípade žalobcu bolo zistené, že jeho logo nebolo umiestnené na vozidlách a žalobca počas výkonu

daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania nepreukázal, že na automobilových pretekoch tímu L RACING 2014 sa prezentovala podnikateľská činnosť žalobcu, jednotlivé produkty a služby.

30. Žalovaný uviedol, že za daňovo uznané výdavky (náklady) sú vo všeobecnosti považované výdavky (náklady) v zdaňovacom období, v ktorom vznikli, za predpokladu splnenia všeobecného testu daňovej uznateľnosti. Podľa § 2 písm. i) Zákona o dani z príjmov sa daňovým výdavkom (nákladom) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov rozumie výdavok (náklad) preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka. To znamená, že pre zistenie základu dane sa odpočítavajú výdavky (náklady) vo výške preukázanej daňovníkom a vo výške stanovenej týmto zákonom a osobitnými predpismi. Výdavky musia byť skutočne svojím účelovým určením potrebné na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňovníka v predmete jeho podnikania. Len formálne doloženie uskutočnenia obchodného prípadu faktúrou a dokladmi o úhrade je bez preukázania skutočného vykonania prác, služieb (uskutočnenia dodávok a pod.) pre daňové účely nepostačujúce. Z dôvodu akceptovania nákladu na daňové účely je daňový subjekt zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti jeho vynaloženia, a to nielen po formálnej stránke (vystavenými dokladmi), ale aj po stránke obsahovej (skutočnosti, ktoré viedli k vystaveniu dokladov). Žalobca dôkazné bremeno neunesol a nepreukázal, že ním uplatnené náklady boli skutočne vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie jeho zdaniteľných príjmov. Je pritom vecou žalobcu, aké dôkazné prostriedky má k dispozícii a či je schopný tvrdené skutočnosti aj preukázať. Ak žalobca vo svojich obchodných prípadoch neprejavil náležitú mieru opatrnosti, prebral tak na seba riziko, že nebude môcť splniť svoju povinnosť niesť dôkazné bremeno. Daňový doklad je z hľadiska uplatnenia nákladov (výdavkov) v základe dane z príjmov právnickej osoby použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť. Aj keď sa pri zisťovaní základu dane u spoločnosti účtujúcej v sústave podvojného účtovníctva vychádza z vykázaného výsledku hospodárenia, tento výsledok hospodárenia sa v súlade so Zákonom o dani z príjmov následne upravuje. Podľa § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané. Tým, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok daňového nákladu, došlo k porušeniu hmotnoprávneho predpisu a teda dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý existenciu daňovo relevantných plnení musí nielen zaúčtovať, správne zaevidovať, ale aj preukázať. Správca dane nie je povinný preukázať existenciu daňovej transakcie, ale overuje, či ju daňový subjekt preukázal a deklaroval správne. Práve pre tieto prípady je potrebné mať dostatok dôkazov, ktoré preukazujú uskutočnenie, a teda aj prijatie konkrétneho plnenia. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôžu byť náklady vykázané daňovým subjektom uznané ako oprávnené. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku sa pri správe daní berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

31. Žalovaný bol toho názoru, že druhostupňové rozhodnutie je v súlade s ustanovením § 63 ods. 5 Daňového poriadku, obsahuje odôvodnenie, skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami žalobcu, úvahy ovplyvňujúce hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo. Záver žalovaného vychádza podľa jeho názoru zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, na základe ktorého bolo možné presvedčivo konštatovať, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že deklarovaný Dodávateľ bol dodávateľom reklamných služieb.

32. Vzhľadom na uvedené žalovaný žiadal správny súd, aby správnu žalobu žalobcu zamietol a žalobcovi nepriznal právo na náhradu trov konania.

Replika žalobcu

33. Žalobca v replike k Vyjadreniu žalovaného zo dňa 8. augusta 2022 uviedol, že konštatovania žalovaného v jeho vyjadrení k správnej žalobe nie sú úplne správne. Vo vzťahu k vyhodnoteniu dôkazov, ktoré žalobca predložil správcovi dane, a to k fotografiám a fotokalendáru, žalobca odkázal na svoju správnu žalobu a opätovne vyjadril svoj názor, že žalovaný selektívne a svojvoľne vyhodnotil predložené

dôkazy. Podľa žalobcu správca dane žiadnym spôsobom nepreukázal, že predmetné fotografie boli dodatočne upravované, len vyjadril svoj subjektívny názor, avšak tento nepodložil žiadnym dôkazom. Ďalej uviedol, že obchodnú spoluprácu vo svojich čestných vyhláseniach potvrdilo viacero svedkov a osôb, ktoré vďaka zrealizovanej reklame nadviazali so žalobcom obchodnú spoluprácu. Nevykonanie výsluchu svedka H. G. ako konateľa spoločnosti Dodávateľa považoval žalobca za porušenie základných zásad daňového konania podľa § 3 ods. 1, ods. 2, ods. 3 a ods. 5 Daňového poriadku a porušenie zásady rovnosti zbraní. Ku konštatovaniu žalovaného, že správca dane sa nezaoberal osobitnými podmienkami pre uplatnenie nákladov na reklamu, nakoľko nebola splnená základná podmienka pre uznanie nákladu za daňový výdavok, žalovaný uviedol, že s ním nesúhlasí, pretože zo strany žalobcu došlo k verifikácii uvedených podmienok pre legitímne uznanie predmetného nároku žalobcu. Žalobca mal za to, že uniesol vlastné dôkazné bremeno, nakoľko správcovi dane predložil Zmluvu, Faktúru a Objednávku, pričom tieto boli následne podporené dôkazmi predloženými počas daňovej kontroly, resp. vo vyrubovacom konaní. Podľa žalobcu správca dane, resp. žalovaný nepreukázali nimi tvrdenú domnienku o nesplnení podmienok pre vznik nároku žalobcu na zaradenie výdavku ako daňového výdavku podľa Zákona o dani z príjmov. Žalobca opätovne poukázal na Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C - 384/2004 a Rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 1S/68/2017 zo dňa 7. decembra 2017. Tvrdil, že predložil dôkazy, ktoré preukazujú realitu poskytnutia reklamných služieb, čím mu vzniklo oprávnenie zaradiť si tento svoj výdavok za reklamné služby ako daňový výdavok podľa § 2 písm. i) Zákona o dani z príjmov v spojení s § 19 ods. 2 písm. k) Zákona o dani z príjmov. Z uvedeného dôvodu preto žalobca v celom rozsahu zotrval na záveroch uvedených v správnej žalobe a navrhol, aby správny súd rozhodol v zmysle žalobného návrhu.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

34. Zákom č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov bol zriadený Správny súd v Banskej Bystrici. Podľa § 3 ods. 3 písm. a) uvedeného zákona výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne sudy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu v Trenčíne a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici. Vzhľadom na uvedené sa toto konanie pôvodne vedené na Krajskom súde v Žiline pod sp. zn. 30S/15/2022 vedie na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. ZA-30S/15/2022.

35. Správny súd vec prejednal na nariadenom pojednávaní dňa 16. novembra 2023, na ktoré boli účastníci konania riadne a včas predvolaní v súlade s § 108 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej ako „SSP“). Po preskúmaní napadnutých rozhodnutí z dôvodov uplatnených v žalobe správny súd dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

36. Splnomocnený zástupca žalobcu na pojednávaní uviedol, že sa v celom rozsahu pridriava všetkých skutočností, dôvodov a argumentácie tak, ako boli uvedené v správnej žalobe. Mal za to, že žalobca v daňovej kontrole, ako aj vo vyrubovacom konaní uniesol dôkazné bremeno, a to na preukázanie tých skutočností, ktoré tvrdil, a to tým, že predložil Faktúru, Zmluvu, Objednávku a tieto dôkazy predložené žalobcom boli následne verifikované aj výpoveďami svedkov. Vzhľadom na to, že v daňovom konaní a ani vo vyrubovacom konaní tieto svedkovia neboli vypočutí, navrhol ich v odvolacom konaní vypočuť s poukazom na to, že správca dane vyhodnotil čestné vyhlásenia predložené žalobcom vykonané týmito osobami ako účelové a tieto dôkazy podľa názoru žalobcu neboli vyhodnotené objektívne. Navrhol preto, aby z dôvodov uvedených v žalobe správny súd zrušil tak rozhodnutie správcu dane, ako aj rozhodnutie žalovaného. Splnomocnený zástupca žalobcu na pojednávaní navrhol, aby správny súd vykonal dokazovanie výsluchom svedkov navrhnutých v správnej žalobe (títo boli označení len menom a priezviskom, bez identifikátorov) s výnimkou p. G., ktorý už bol vypočutý orgánmi verejnej správy, a to za účelom, že žalobcom predložené čestné vyhlásenia boli vyhodnotené ako nepostačujúce, pričom sa domnieval, že výsluchom týchto svedkov by boli potvrdené tvrdenia žalobcu.

37. Poverená zástupkyňa žalovaného na pojednávaní uviedla, že sa pridriava všetkých dôvodov tak, ako sú uvedené vo vyjadrení doručenom správne súdu k žalobe, ako aj dôvodov preskúmaného rozhodnutia žalovaného. Mala za to, že nie je pravdivé tvrdenie žalobcu, resp. splnomocneného zástupcu žalobcu, že v administratívnom konaní neboli vypočutí navrhovaní svedkovia, pretože bol vypočutý svedok p. G., spoločník žalovaného a zároveň boli vyhodnotené žalobcom predložené čestné

vyhlásenia označených svedkov s tým, že bolo správcom dane i žalovaným vyhodnotené, že tieto čestné vyhlásenia nemali takú dôkaznú silu a neboli spôsobilé potvrdiť tvrdenia žalobcu. Zároveň toto vyhodnotenie uviedol aj v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. V odvolaní navyše nebolo jasne uvedené, ktorých svedkov má žalovaný vypočuť, pretože pokiaľ sa jednalo o svedkov, ktorí mali vykonávať práce automechanikov, podľa názoru zástupkyne žalovaného, aj podľa názoru správcu dane, títo nemohli dosvedčiť, či reklamu vykonal dodávateľ uvedený na Faktúre vzhľadom na náplň ich práce. Ďalej správca dane mal k dispozícii čestné vyhlásenia od konateľov rôznych spoločností a títo podľa obsahu týchto vyhlásení len potvrdili, že sa zúčastnili nejakých automobilových pretekov v roku 2014 a uviedli, že poznajú konateľa žalobcu. Takéto dôkazy by neboli spôsobilé preukázať, že deklarovanú reklamu alebo reklamné služby dodal Dodávateľ uvedený na Faktúre. Navrhla preto, aby správny súd správnu žalobu zamietol.

38. Podľa § 2 ods. 1, 2 SSP (1) v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. (2) 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, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

39. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne sudy v správnom súdnictve preskúmavajú 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.

40. Podľa § 134 ods. 1 SSP správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak ďalej nie je ustanovené inak.

41. Podľa § 135 ods. 1 SSP v znení účinnom do 30. júna 2023 na rozhodnutie správneho súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo v čase vydania opatrenia orgánu verejnej správy.

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

43. Podľa § 2 písm. i) Zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31. decembra 2014 je daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak.

44. Podľa § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31. decembra 2014 daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

45. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3 a 5 Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2021 (1) Pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. (2) Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane. (3) 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. (5) Správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

46. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku v znení účinnom do 31. decembra 2021 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.

47. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane a postup, ktorý ich vydaniu predchádzal, pričom rozsah prieskumu bol stanovený dôvodmi nezákonnosti uplatnenými v žalobe. Správne súdnictvo je ovládané dispozičnou zásadou, čo znamená, že určenie rozsahu a obsahu prieskumu správneho súdu patrí žalobcovi (§ 134 ods. 1 SSP). Správny súd je viazaný jednak rozsahom a jednak dôvodmi nezákonnosti, ktoré boli v žalobe uplatnené.

48. Žalobca sa včas podanou správnu žalobou domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane. Správca dane rozhodnutím zo dňa 27. mája 2021 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 33 000,00 Eur na dani z príjmu právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2014, a to z dôvodu, že žalobcovi neuznal zníženie základu dane z príjmu právnickej osoby o sumu 150 000,00 Eur, ktorú si žalobca zaúčtoval do daňových výdavkov na základe Faktúry vystavenej Dodávateľom za poskytnutie reklamných služieb. Správca dane dospel na základe zisteného skutkového stavu k záveru, že Dodávateľ reálne nedodal žalobcovi ním fakturované reklamné služby podľa Zmluvy, Faktúry a Objednávky, v dôsledku čoho nebolo možné žalobcom účtovaný výdavok považovať za daňový výdavok podľa § 2 písm. i) Zákona o dani z príjmov v spojení s § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov. O odvolaní žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil, keďže odvolanie žalobcu vyhodnotil ako nedôvodné. Žalobca správnu žalobu napadol rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane, pričom namietal, že obe rozhodnutia orgánov verejnej správy vychádzajú z nedostatočne zisteného skutkového stavu, nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné a v konaní pred správcou dane došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

49. Z napadnutého rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane vyplýva, že správca dane a žalovaný svoje rozhodnutia odôvodnili tým, že žalobca nepreukázal, že reklamné služby v zmysle Zmluvy tak, ako je to deklarované na Faktúre, mu Dodávateľ skutočne poskytol, a teda daňové výdavky boli žalobcom uplatnené v rozpore s § 2 písm. i), § 21 ods. 1 a § 17 ods. 2 písm. a) Zákona o dani z príjmov. Pre posúdenie predmetnej veci je teda kľúčová otázka, či žalobca splnil podmienky pre uznanie daňových výdavkov, t. j. či preukázal, že výdavok bol vynaložený v súvislosti s reálne (materiálne) poskytnutým plnením, v danom prípade reklamnými službami, ktoré mal zrealizovať Dodávateľ, a či preukázal vynaloženie týchto výdavkov na dosiahnutie, zaistenie a udržanie jeho zdaniteľných príjmov.

50. Nevyhnutným predpokladom pre uznanie výdavkov za daňové výdavky podľa § 2 písm. i) v spojení s § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov je to, aby s nimi spojené plnenie bolo vôbec reálne uskutočnené. Ak nie je splnený už uvedený základný predpoklad materiálnej existencie plnenia, nemá význam skúmať, či tieto výdavky boli vynaložené na dosiahnutie, zaistenie a udržanie zdaniteľných príjmov daňového subjektu. Dôkazné bremeno na preukázanie tejto skutočnosti zaťažuje daňový subjekt a normatívne je vyjadrené v ustanovení § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Ústavný súd Slovenskej republiky v tejto súvislosti v Uznesení sp. zn. III. ÚS 401/2009 zo dňa 16. decembra 2009 uviedol, že „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). Najčastejšie ide o účtovné doklady podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú.“ Pre unesenie dôkazného bremena daňového subjektu však nestačí len formálne predloženie dokladov, ale tieto doklady musia byť obrazom reálneho plnenia od reálneho dodávateľa uvedeného na daňových dokladoch. Keďže uskutočňovanie zdaniteľných plnení je vlastnou ekonomickou činnosťou daňového subjektu, je to práve daný daňový subjekt, kto má možnosť a aj povinnosť zaobstarat' si všetky potrebné dôkazy, ktoré zabezpečia, že zdaniteľné plnenie bude môcť správcovi dane spoľahlivo preukázať. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v tejto súvislosti v Rozsudku sp. zn. 1SfK/51/2021 zo dňa 17. februára 2023 uviedol, že „Splnenie formálnej stránky na uplatnenie daňového výdavku, vyjadrené predloženými dokladmi, je síce jednou z podmienok, aby boli na základe týchto dokladov uznané daňové výdavky, tieto doklady však musia byť obrazom reálneho plnenia od reálneho dodávateľa uvedeného na daňových dokladoch

a musia byť skutočne svojím účelovým určením potrebné na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňovníka v predmete jeho podnikania.“ Nepostačuje teda, ak daňový subjekt predloží správcovi dane akékoľvek doklady, ale musí predložiť také, z ktorých bude možné bez pochybností vyvodiť záver, že k zdaniteľnému plneniu došlo. Ak daňový subjekt také dôkazy správcovi dane predloží, t.j. je z nich zrejmé, že daňové výdavky podľa zaúčtovanej faktúry skutočne a preukázateľne vznikli a sú odrazom nesporne existujúceho a uskutočneného plnenia, unesie tým svoje dôkazné bremeno. Avšak v prípade, ak správca dane z predložených odkladov nadobudne pochybnosti o reálnom uskutočnení plnenia a tieto pochybnosti daňovému subjektu kvalifikovane oznámi (postupom podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku), dôkazné bremeno opäť zaťažuje daňový subjekt. Ústavný súd Slovenskej republiky v už citovanom Uznesení sp. zn. III. ÚS 401/2009 zo dňa 16. decembra 2009 uviedol: „Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly, preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť (§ 29 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov), a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením, alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Naznačeným spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie už uvedenej kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednacej.“

51. Žalobca v danom prípade predložil správcovi dane doklady na preukázanie jeho nároku predovšetkým Faktúru, Zmluvu, doklady v rámci daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 a ďalšie dôkazy (najmä fotokalendár z pretekov tímu L RACING v r. 2014, fotografie z daných pretekov, čestné vyhlásenia obchodných partnerov žalobcu a automechanikov Dodávateľa). Správca dane však predložené doklady preveril a nadobudol pochybnosti o reálnosti poskytnutia deklarovaných reklamných služieb Dodávateľom žalobcovi, pričom svoje pochybnosti žalobcovi v priebehu daňovej kontroly oznámil postupom podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku na ústnom pojednávaní dňa 1. decembra 2020 a umožnil žalobcovi sa k jeho pochybnostiam vyjadriť a predložiť na ich vyvrátenie dôkazy. Konkrétne správca dane v tejto súvislosti uviedol, že na Faktúre a ani na Zmluve nebolo uvedené, aké konkrétne reklamné služby boli predmetom fakturácie, v akom rozsahu, v akom časovom období a poskytnutie reklamných služieb nevyplýva ani z fotografií predložených žalobcom v rámci daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 (9 fotografií z konkrétnych pretekov tímu L RACING v r. 2014) a fotografií predložených žalobcom v rámci vyjadrenia k Protokolu z kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 zo dňa 21. januára 2020 v počte 17 kusov, keďže ich porovnaním s fotografiami získanými správcom dane z verejne dostupných internetových portálov ohľadom automobilových pretekov tímu L RACING v roku 2014 správca dane zistil, že logo žalobcu sa nenachádzalo na žiadnom pretekárskom automobile tímu L RACING, o čom vyhotovil Úradný záznam č. 101753024/2020 zo dňa 18. novembra 2020, a teda správca dane dospel k záveru, že zo strany Dodávateľa nebola žalobcovi poskytnutá žiadna reklama tak, ako to tvrdil žalobca, poskytovateľ reklamy a jednotliví svedkovia vo svojich vyjadreniach. Žalobca sa prostredníctvom splnomocneného zástupcu na ústnom pojednávaní dňa 1. decembra 2020 s uvedenými pochybnosťami správcu dane o správnosti, pravdivosti a úplnosti predložených dokladov oboznámil a uviedol, že v prípade potreby sa vyjadri dodatočne v lehote do desiatich dní. Dôkazné bremeno na preukázanie oprávnenosti uznania predmetných výdavkov žalobcu na reklamu za daňový výdavok tak prešlo opätovne na žalobcu. Žalobca však ani následne vo vyrubovacom konaní nepredložil také doklady, ktoré by bez dôvodných pochybností preukazovali skutočné dodanie reklamných služieb Dodávateľom, keďže v jeho Vyjadrení sa k zisteniam v protokole zo dňa 26. februára 2021 uviedol len vlastné hodnotenie už skôr predložených dôkazov. Správca dane vo vyrubovacom konaní následne vyhľadal na internete na oficiálnej stránke Slovenskej asociácie motoristického športu www.sams-asn.sk fotografie pretekárskych vozidiel, a to vozidlo Citroën C2R2 so štartovným číslom 59 (fotogaléria Rally Miškolc 2014) a Citroën C 2 D 2 so štartovným číslom 23 (fotogaléria Rally Lubeník) a prostredníctvom vyhľadávача www.google.sk fotografiu pretekárskeho vozidla Peugeot 208 VTi so štartovným číslom 21 (Rally Prešov 2014), pričom na týchto vozidlách sa logo žalobcu nenachádzalo a pri porovnaní s fotografiami predloženými žalobcom v rámci daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 správca dane dospel k záveru, že žalobcom predložené fotografie boli upravované jednak farebne, ako aj doplnené o logo spoločnosti žalobcu, ktoré sa reálne v čase pretekov na pretekárskych vozidlách nenachádzalo. O týchto skutočnostiach správca dane spísal Úradný záznam č. 100795902/2021 zo dňa 10. mája 2021. Správca dane prerokoval pripomienky žalobcu k Protokolu na ústnom pojednávaní dňa 11. mája 2021, oboznámil

právneho zástupcu žalobcu s vyhodnotením dôkazov (Zmluva, Faktúra, 9 fotografií z piatich konkrétnych pretekov predložených žalobcom dňa 27. novembra 2019, 19 fotografií z pretekov predložených žalobcom dňa 21. januára 2020, Zápisnica o ústnom pojednávaní dňa 6. marca 2020 zachytávajúca výpoveď svedka H. G., Zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 10. októbra 2019 s vyjadrením konateľa žalobcu p. D., Zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 24. októbra 2019 zachytávajúca výpoveď svedka E. F. G., potvrdenia obchodných partnerov žalobcu o obchodnej spolupráci, čestné vyhlásenia automechanikov G. I., O. B. a P. I.) a skonštatoval, že žalobca predložil ku kontrole dôkazy, ktoré nemajú žiadnu výpovednú hodnotu, čo sa týka skutočného poskytnutia reklamných služieb. Keďže žalobca žiadne ďalšie dôkazy nepredložil, správca dane vydal dňa 27. mája 2021 rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2014, v odôvodnení ktorého uviedol hodnotenie žalobcom predložených dôkazov.

52. Pokiaľ žalobca v žalobe len všeobecne tvrdil, že vyčerpal svoje dôkazné bremeno tým, že predložil správcovi dane Zmluvu, Faktúru, Objednávku a ďalšie vyššie uvedené dôkazy, čím podľa jeho názoru preukázal existenciu materiálneho plnenia, t. j. poskytnutie sporných reklamných služieb Dodávateľom, pričom správca dane nemohol svoje dôkazné bremeno presúvať na žalobcu, takéto tvrdenie je len jeho vlastným hodnotením dôkaznej situácie a postupu správcu dane bez toho, aby žalobca uviedol, v čom konkrétne bol postup správcu nezákonný. Napriek všeobecnosti uvedeného tvrdenia žalobcu a absenciou jasného konštatovania žalobcu, aký dopad na zákonnosť rozhodnutia správcu dane má namietaný postup správcu dane, správny súd považuje za potrebné uviesť, že správca dane vyhodnotil žalobcom predložené doklady podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadol na skutočnosti nielen tvrdené žalobcom, ale aj na vlastné zistenia, t. j. prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo, a to v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Keď správca dane v danom konkrétnom prípade vyhodnotil Zmluvu, Faktúru a Objednávku tak, že tieto doklady samé o sebe nepreukazujú, že Dodávateľ žalobcovi fakturované reklamné služby poskytol, pričom o pravdivosti ďalších predložených dokladov (fotokalendár a žalobcom predložené fotografie z rôznych pretekov tímu L RACING v r. 2014) nadobudol pochybnosti a za týmto účelom vykonal vlastné zisťovanie, takýto postup správcu dane je podľa správneho súdu v súlade so zákonom. Podľa Rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3SŽf/1/2011 z 15. marca 2011 „Aby mohli byť skutočnosti uvedené v predložených dôkazoch akceptované zo strany správcu dane, museli by spĺňať podmienky preukaznosti hmotnoprávneho nároku na úpravu - zníženie základu dane a jeho verifikovateľnosti. To znamená, museli by obsahovať skutočnosti, ktoré by osvedčovali vznik nároku na uznanie tvrdených daňových výdavkov (nákladov), ktoré by mohol správca dane v rámci daňovej kontroly overiť. Ak sa správca dane pokúsil tvrdenia žalobcu, ako daňového subjektu verifikovať, takémuto postupu nemožno nič vytknúť. Daňový subjekt, uplatňujúci si úpravu základu dane z príjmov, je v tomto smere pre unesenie vlastnej dôkaznej povinnosti povinný disponovať takými dôkazmi, ktorými je možné verifikovať, t.j. preukázať údaje uvedené vo faktúre a v účtovnej evidencii.“ Keďže správca dane vyhodnotením žalobcom predložených dôkazov a ich vlastnou verifikáciou nadobudol dôvodné pochybnosti o ich pravdivosti a tieto svoje pochybnosti žalobcovi aj riadne v súlade s § 46 ods. 5 Daňového poriadku oznámil, dôkazné bremeno na vyvrátenie pochybností správcu dane prešlo na žalobcu a bol to práve žalobca, ktorý mal následne povinnosť uniesť dôkazné bremeno k preukázaniu skutočnosti, že k dodaniu sporných reklamných služieb Dodávateľom skutočne došlo. Podľa Rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1SfK/51/2021 zo dňa 17. februára 2023 „správcovi dane prináleží v rámci kontroly preverovať skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane, k čomu patrí vyhodnotenie, vrátane možnosti spochybnenia predložených dôkazov. Ak správca dane pri preverovaní písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom je opäť na daňovom subjekte vyvrátiť spochybnenie pôvodných dôkazov správcu dane predložením či navrhnutím ďalších dôkazov.“ Ak žalobca následne žiadne ďalšie dôkazy na preukázanie svojho nároku nepredložil v rámci daňovej kontroly a ani vo vyrubovacom konaní, ale sa len odvolával na ním už skôr predložené a správcu dane spochybnené dôkazy, dôkaznú núdzu žalobcu nebol správca dane povinný sám vlastnou činnosťou kompenzovať a záver správcu dane v jeho rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane z príjmov právnickej osoby (a následne aj žalovaného v žalobe napadnutom rozhodnutí) o nepreukázaní skutočnosti, že došlo k plneniu, v dôsledku ktorého by žalobca vynaložil daňový výdavok podľa § 2 písm. i) Zákona o dani z príjmov, je len logickým dôsledkom neunesenia dôkazného bremena žalobcom. Nie je správny názor žalobcu v správnej žalobe, že je povinnosťou správcu dane predložiť dôkazy, že nedošlo k splneniu podmienok (pre uznanie daňového výdavku) podľa Zákona o dani z príjmov, keďže ako už správny súd uviedol, je to žalobca ako daňový subjekt, ktorý má povinnosť preukázať, že došlo

k vynaloženiu daňovo uznateľných výdavkov v súvislosti so skutočne (materiálne) poskytnutým plnením, v danom prípade reklamnými službami od Dodávateľa. Správca dane nemá povinnosť predkladať dôkazy, že nie sú splnené predpoklady pre uznanie výdavku ako daňového výdavku podľa § 2 písm. i) Zákona o dani z príjmov, keďže je orgánom verejnej správy vykonávajúcim hodnotenie dôkazov, pričom jeho hodnotenie sa odvíja od charakteru dôkazov, ktoré predloží daňový subjekt. Vlastné šetrenie vykonáva vtedy, ak daňovým subjektom predložené dôkazy považuje za pochybné za účelom ich verifikácie a zistenia skutočného stavu veci. Podľa Rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s Rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011 „Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.“ Záver správcu dane o nepreukázateľnosti nároku uplatňovaného žalobcom nie je výsledkom dokazovania správcu dane, ale neunesenia dôkazného bremena žalobcom, keďže ním predložené dôkazy boli správcom dane riadne sponychybnené a ďalšie dôkazy žalobca nepredložil. Správca dane nebol ani povinný označovať dôkazy, ktoré by mal žalobca predložiť. Splnenie podmienok na úpravu základu dane z príjmov jeho znížením o daňové výdavky je povinný preukázať žalobca a správca dane nemohol viesť (a ani nevedol) dokazovanie tak, aby dôkaznú núdzu žalobcu kompenzoval. Správny súd dáva v tejto súvislosti do pozornosti Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015, podľa ktorého „Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokým sa bez pochyb nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím.“

53. Pokiaľ žalobca v správnej žalobe poukázal na viaceré rozhodnutia súdov (Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 15. marca 2011 sp. zn. 3Sžf/1/2011, Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28. novembra 2012, Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/25/2010 zo dňa 7. decembra 2010 a Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 7Sžf/41/2013 zo dňa 28. mája 2015, Rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-384/2004) bez toho, aby konkretizoval, ako sú závery uvedené v daných rozhodnutiach aplikovateľné na skutkový a právny stav prejednávanej veci, takéto poukázanie je podľa správneho súdu bezpredmetné. V správnej žalobe chýba konkretizácia dopadov záverov odkazovaných súdnych rozhodnutí na zákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného. Nepostačovalo tak na dané rozhodnutia súdov len poukázať a sotožniť sa s nimi. Aby bolo poukázanie na ne zo strany žalobcu relevantné, žalobca by musel ozrejmiť ich právny a skutkový základ, najmä jeho blízkosť s prejednanou vecou, predmet, sporné ustanovenia zákona, relevantné právne závery a konkrétne dôsledky ich vplyvu na zákonnosť napadnutých rozhodnutí. Výňatky odôvodnení rozsudkov a konštatácie názorov žalobcu k nim takéto kritériá zďaleka nespĺňajú.

54. Odkaz žalobcu na zásadu „in dubio pro mitius“ vo vzťahu k vyhodnoteniu dôkazov správcom dane s následnou citáciou časti Nálezu Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 241/2007 zo dňa 18. septembra 2008 je rovnako bezpredmetný. Žalobca rovnako nezrejmil, ako konkrétne sa závery Ústavného súdu Slovenskej republiky v danom náleze vzťahujú na okolnosti prejednávanej veci. Správny súd nemôže vykonať súdny prieskum na základe takto všeobecne a nekonkrétne formulovaného odkazu. Správny súd nie je oprávnený dôvody nezákonnosti sám vyhľadávať a za žalobcu dopĺňať podľa zistení z administratívneho spisu, ani všeobecne žalobcom uplatnené dôvody konkretizovať na daný prípad, a už vôbec nie postupovať pri preskúvaní napadnutých rozhodnutí na základe domnienok o obsahu žalobných námietok. Je povinnosťou žalobcu v správnej žalobe jasným a zrozumiteľným spôsobom sformulovať, z akých dôvodov a v akej skutkovej alebo právnej otázke sa orgán verejnej správy mylí, s uvedením konkrétneho následku na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Správny súd však pre úplnosť a vo všeobecnosti konštatuje, že zásada in dubio pro mitius sa uplatňuje len v prípade, ak je právna norma, ktorá sa má vo veci aplikovať, nejasná a treba pristúpiť k jej výkladu. Ak je možný taký výklad nejasnej, resp. neurčitej právnej normy, ktorý je pre účastníka miernejší, uplatní sa tento výklad. Uvedenú zásadu však v žiadnom prípade nemožno vzťahovať na dôkaznú povinnosť účastníka konania, ktorého zaťažuje dôkazné bremeno na preukázanie svojich tvrdení, a hodnotenie dôkazov orgánom verejnej správy. Orgán verejnej správy nemôže hodnotiť dôkazy predložené účastníkom konania tak, že v prípade pochybností o existencii účastníkom tvrdeného nároku by sa priklonil k záveru, že nárok je daný aj bez jeho jednoznačného preukázania. Ak účastník konania je v dôkaznej núdzi a nemá k dispozícii také dôkazy, ktoré by jednoznačne a bez pochyb preukazovali

existenciu ním tvrdeného nároku, nemôže sa dovolávať vo svoj prospech použitia zásady in dubio pro mitius pri hodnotení dôkazov a vyvodzovaní záveru orgánu verejnej správy, či tu nárok je alebo nie je.

55. Námiетка žalobcu v správnej žalobe k vyhodnoteniu dôkazov správcom dane, v rámci ktorej tvrdil, že skutočnosť, že správca dane nedokázal z verejne dostupných zdrojov identifikovať reklamné polepy na pretekárskych, resp. doprovodných vozidlách počas niektorých pretekov tímu L RACING v r. 2014 a v predložennom fotokalendári z pretekov, neznamená, že sa na vozidlách nenachádzali, a námiетка že správca dane vyhodnotil tieto dôkazy selektívne a svojvoľne, je nedôvodná. Správca dane vo svojom rozhodnutí zo dňa 27. mája 2021 podrobne uviedol spôsob, akým vyhodnotil žalobcom predložené fotografie (9 fotografií z piatich konkrétnych pretekov predložených žalobcom dňa 27. novembra 2019), a to uvedením konkrétnych pretekov s dátumom ich konania, identifikáciou konkrétneho pretekárskeho vozidla jeho značkou a štartovným číslom, riadnym uvedením verejne dostupného zdroja (väčšinou sa jednalo o portál www.autosportfoto.sk, www.sams-asn.sk, www.youtube.com, internetový vyhľadávač O.), z ktorého získal fotografie daného konkrétne identifikovaného pretekárskeho vozidla, o čom spísal úradné záznamy nachádzajúce sa v administratívnom spise (Úradný záznam č. 101753024/2020 zo dňa 18. novembra 2020 vyhotovený počas daňovej kontroly a Úradný záznam č. 100795902/2021 zo dňa 10. mája 2021 vyhotovený vo vyrubovacom konaní), ku ktorým priložil farebne vytlačené fotografie konkrétnych pretekárskych vozidiel. Pokiaľ správca dane vizuálnym porovnaním fotografie konkrétne identifikovaného pretekárskeho vozidla získanej z verejných zdrojov s fotografiou toho istého pretekárskeho vozidla predloženou žalobcom zistil, že na fotografii predloženej žalobcom je pretekárske vozidlo s logom žalobcu, avšak na fotografii toho istého pretekárskeho uviedla získanej nezávisle od žalobcu z verejne dostupných zdrojov sa logo žalobcu nenachádza (bolo tam prázdne miesto), je záver správcu dane, že fotografia predložená žalobcom nezodpovedá realite, logický a vychádza z racionálnej úvahy, pričom záver správcu dane, že žalobcom predložená fotografia musela byť graficky upravovaná doplnením o logo žalobcu, je prirodzeným a logickým zdôvodnením tohto rozporu, keďže je všeobecne známe, že existujú technické postupy úpravy fotografií, ktoré sú zvlášť v digitálnej podobe pomerne jednoduché. Správca dane sa v napadnutom rozhodnutí vyčerpávajúco a podrobne venoval každej jednotlivéj žalobcom predloženej fotografii, na ktorej bolo viditeľné logo žalobcu na pretekárskych vozidlách, pričom logo žalobcu neidentifikoval ani v jednom prípade toho istého pretekárskeho vozidla na fotografiách získaných nezávisle od žalobcu. Správca dane taktiež na ústnom pojednávaní dňa 11. mája 2021 predložil všetky fotografie pretekárskych vozidiel získaných správcom danom z internetu nezávisle od žalobcu splnomocnenému zástupcovi žalobcu k nahliadnutiu a požiadal ho o vyjadrenie k týmto fotografiám, pričom zástupca žalobcu sa k rozdielom vyjadriť nevedel a nemal vedomosť o pôvode žalobcom skôr predložených fotografií a len predpokladal, že žalobca ich zrejme získal od Dodávateľa. Vo vzťahu k 19 fotografiám predloženým žalobcom dňa 21. januára 2020 správca dane v napadnutom rozhodnutí uviedol, že vozidlá sú zachytené pri štarte na jednotlivých pretekoch v takej pozícii, že ani na jednej fotografii nie je viditeľné logo žalobcu, pričom len na fotografii č. 11 zo servisného zázemia je pretekárske vozidlo Citroën č. 51 zachytené z boku, a to bez loga žalobcu a túto fotografiu predložil sám žalobca. Správca dane tak skonštatoval, že logo žalobcu sa na súťažných vozidlách tímu L RACING nenachádzalo ani na jednom z pretekov, z ktorých boli žalobcom predložené fotografie ako dôkaz, pričom táto skutočnosť bola zreteľná zo všetkých verejne dostupných videí a oficiálnych fotografií Slovenskej asociácie motoristického športu. Správca dane mal za to, že fotografie predložené žalobcom boli dodatočne upravované o predmetné logo žalobcu s cieľom preukázať vlastné tvrdenia, že žalobcovi boli posunuté reklamné služby Dodávateľom na automobilových pretekoch. Tieto spochybnené fotografie boli použité aj vo fotokalendári predložennom počas daňovej kontroly, z tohto dôvodu správca dane spochybnil ako dôkaz aj predmetný fotokalendár. Z uvedeného bolo správne súdu zrejmé, že správca dane sa v napadnutom rozhodnutí riadne vysporiadal s dôkazmi predloženými žalobcom, pričom ich v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku vyhodnotil podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadol na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Výsledkom hodnotenia dôkazov správcu dane v tomto smere je záver, že žalobca predloženými fotografiami a ani predmetným fotokalendárom nepreukázal, že došlo k poskytnutiu reklamných služieb zo strany Dodávateľa. Nie je preto pravdivé tvrdenie žalobcu v správnej žalobe, že správca dane sa k ním predloženým fotografiám nevyjadril, resp. ich riadne nespochybnil. Taktiež vyhodnotenie týchto dôkazov správcu dane v tom smere, že podľa jeho názoru boli fotografie dodatočne upravované (doplnené) o logo žalobcu s cieľom preukázať, že žalobcovi boli poskytnuté reklamné služby Dodávateľom, nemožno podľa správneho súdu považovať za svojvoľné, keďže je podložené riadnou úvahou v súlade so zásadami logického myslenia. Samotná skutočnosť, že žalobca s vyhodnotením dôkazov správcu dane nesúhlasí a polemizuje s ním, sama o sebe nespôsobuje

nezákonnosť rozhodnutia správcu dane, navyše ak žalobca v správnej žalobe ani neuviedol konkrétne, v čom je takéto vyhodnotenie dôkazov v rozpore so zákonom alebo so zásadami logického uvažovania. Pokiaľ žalobca v správnej žalobe tvrdil, že skutočnosť, že správca dane nedokázal z verejne dostupných zdrojov identifikovať reklamné polepy na vozidlách počas niektorých pretekov, neznamená, že sa tieto polepy na pretekárskych, resp. doprovodných vozidlách, či v servisnom zázemí nenachádzali, správny súd uvádza, že v danom prípade za opäť jedná len o polemiku žalobcu bez uvedenia konkrétnych dopadov na zákonnosť rozhodnutia správcu dane, respektíve žalovaného. Správny súd opätovne dodáva, že daňové konanie je vedené prejednacou zásadou a nie zásadou vyhľadávacou (ako už bolo uvedené v bode 52 tohto rozsudku), a teda správca dane nemal povinnosť viesť dokazovanie tak, aby sám zistil, či sa reklamné polepy s logom žalobcu skutočne nachádzali na vozidlách tímu L RACING, keďže unesenie dôkazného bremena na preukázanie tvrdeného poskytnutia reklamných služieb žalobcovi Dodávateľom zaťažovalo žalobcu. Ak žalobca dôkazné bremeno svojho tvrdenia neunesol, a teda nepredložil nielen také fotografie, ale ani akékoľvek iné dôkazy, z ktorých by bez pochyb vyplývalo, že konkrétne reklamné služby (forma a rozsah reklamných služieb nie sú v Zmluve presne špecifikované) boli skutočne poskytnuté, žalobca musí znášať negatívny dôsledok v podobe neuznania jeho výdavkov za daňové výdavky podľa § 2 písm. i) Zákona o dani z príjmov.

56. Námietka žalobcu v správnej žalobe, že poukaz v správcu dane na nezrovnalosti ohľadom dátumu uzatvorenia Zmluvy (táto bola uzatvorená až po skončení pretekárskej sezóny v r. 2014), je neopodstatnený, nakoľko podľa žalobcu došlo k jej uzatvoreniu ústne už skôr, a to prijatím Objednávky reklamných služieb Dodávateľom, je rovnako len všeobecným polemickým konštatovaním žalobcu bez uvedenia konkrétnych dôvodov, aký dopad na zákonnosť napadnutého rozhodnutia má daný poukaz správcu dane, čo správne mu súdu neumožňuje vykonať súdny prieskum v tomto ohľade. Správny súd nie je oprávnený dôvody nezákonnosti v žalobe neuvedené dopĺňať podľa zistení zo správneho spisu ani všeobecne uplatnené dôvody (ich dopad na zákonnosť napadnutého rozhodnutia) konkretizovať na daný prípad. To znamená, že všeobecne uplatnené námietky v rámci žalobných bodov správnej žaloby neumožňujú správne mu súdu uskutočniť prieskum zákonnosti, pretože práve rozsahom a dôvodmi žaloby je súd pri prieskume limitovaný a súčasne aj vedený (§ 134 ods. 1 SSP).

57. Žalobca ďalej namietal, že správca dane opomenul vziať do úvahy skutočnosti, o ktorých vypovedal svedok E. H. G. v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100625118/2020 zo dňa 6. marca 2020, pričom podľa žalobcu nie je legitímne, aby správca dane spochybňoval svedkove tvrdenia len z titulu, že si svedok po viac než 5 rokoch nepamätal podrobne na všetky detaily poskytnutého plnenia. Správny súd aj túto námietku žalobcu vyhodnotil ako nedôvodnú preto, že jej obsahom je opätovne len nesúhlas a žalobcovo vlastné hodnotenie toho, ako sa správca dane vysporiadal s výpoveďou daného svedka bez uvedenia konkrétneho dopadu na zákonnosť napadnutého rozhodnutia správcu dane. Podľa správneho súdu sa správca dane v napadnutom rozhodnutí riadne a dostatočne vysporiadal s danou svedeckou výpoveďou, keď uviedol, že podľa vyjadrenia svedka pána H. G. spočívala prezentácia žalobcu ako reklamného partnera podobe prezentácie loga firmy na súťažných motorových vozidlách, na doprovodných vozidlách, v servisnom zázemí, na webovej stránke spoločnosti dodávateľa, na športových televíznych kanáloch a v printových médiách, avšak svedok k svojim tvrdeniam pri ústnom pojednávaní nepredložil žiadny dôkaz. Svedok sa vyjadril, že preteky sa uskutočnili podľa kalendára Slovenskej asociácie motoristického športu a jeho tím sa ich zúčastňoval celú sezónu. Dôkazom poskytnutia reklamy má byť fotokalendár pretekov, t.j. brožúra v rozsahu 15 listov. Správca dane uviedol, že fotokalendár pretekov (koncoročná brožúra) obsahoval fotografie z pretekov, avšak skúmaním jednotlivých fotografií bolo zistené, že fotografie použité v tejto brožúre nezodpovedajú realite, keďže na niektorých fotografiách sa síce nachádzalo logo žalobcu na súťažných vozidlách, ale tieto fotografie správcu dane vlastnými zisteniami spochybnil. K ostatným formám poskytnutia reklamy, t.j. webovej stránke spoločnosti Dodávateľa, športovým televíznym kanálom a printovým médiám nepredložil svedok žiadne dôkazy o tom, že reklama takto skutočne bola poskytnutá a o týchto formách reklamy nepojednávala ani Zmluva. Ďalej sa správca dane v napadnutom rozhodnutí vysporiadal aj s výpoveďou svedka E. F. G. na ústnom pojednávaní dňa 24. októbra 2019 (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102435824/2019), na ktorom svedok uviedol, že poskytnutie reklamných služieb pre žalobcu spočívalo v prenájme reklamnej plochy, avšak na detaily si nepamätal. Uviedol, že logo žalobcu bolo umiestnené na súťažných a doprovodných vozidlách a mohlo sa jednať aj o bannery, avšak na detaily si nepamätal s odstupom času. Ohľadom dokumentácie z pretekov sa vyjadril, že sa za každé podujatie tvorila dokumentácia a každý obchodný partner dostane fotodokumentáciu, ale nemal ju pri sebe a bude ju musieť vyhľadať. Správca dane konštatoval, že žiadne fotografie a

ani iné dôkazy v tomto ohľade neboli doložené. Správny súd v tomto ohľade uvádza, že svedecká výpoveď sama o osebe nepredstavuje nespochybniteľný dôkaz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom výpovede svedka, ak správca dane tieto tvrdenia v procese dokazovania nemôže hodnoverným spôsobom verifikovať, resp. z iných vykonaných dôkazov vyplýva, že tieto tvrdenia nemajú oporu v skutočnosti. Pokiaľ teda správca dane v napadnutom rozhodnutí skonštatoval, že tvrdenia svedkov v tomto ohľade sú formálne a bezpredmetné, takéto vyhodnotenie svedeckých výpovedí v kontexte ďalších dôkazov po ich posúdení jednotlivito a aj vo vzájomných súvislostiach nevykazuje žiadnu logickú chybu. Podstatnou okolnosťou vyhodnotenia dôkazov správcom dane je to, že vo vzťahu k preukázaniu žalobcom tvrdeného nároku nemajú žiadnu dôkaznú hodnotu. Správny súd považuje vyhodnotenie daných svedeckých výpovedí správcom dane za presvedčivé a logicky konzistentné. Skutočnosť, že žalobca s takýmto vyhodnotením dôkazov subjektívne nesúhlasí a považuje ho za nesprávne, nespôsobuje nezákonnosť rozhodnutia. Nepostačuje, ak žalobca s hodnotením dôkazov správcom dane alebo žalovaným nesúhlasí, resp. vykonané dôkazy vyhodnotil sám inak bez toho, aby súčasne uviedol, v čom je hodnotenie jednotlivého správcom dane vykonaného dôkazu, resp. hodnotenie dôkazov v ich súhrne, v rozpore so zákonom alebo so zásadami logického uvažovania. Len jednostranné závery, hodnotenia, domnienky a konštatovania žalobcu samé o sebe nezákonnosť napadnutého rozhodnutia neosvedčujú. Bez toho, aby žalobca vyjadril jasné stanovisko k súvisu týchto námietok so zákonnosťou preskúmaného rozhodnutia, tieto námietky nie sú vo svojej podstate ničím iným, len vyjadrením vlastného názoru, resp. vyjadrením všeobecného nesúhlasu s hodnotením správcu dane alebo žalovaného.

58. Rovnaké závery možno skonštatovať aj vo vzťahu k žalobcom namietanej skutočnosti, že správca dane nevyhodnotil, resp. sa nezaoberal predloženými čestnými vyhláseniami obchodných partnerov žalobcu a automechanikov dodávateľa. Správca dane v napadnutom rozhodnutí uviedol, že E. B. D. (SMS - súkromná montážna spoločnosť, a.s., so sídlom Q. J. XXX, Q. J., IČO: 36 464 635) potvrdil, že sa zúčastnil na pretekoch Rally Prešov, ako aj Rally Tatry roku 2014, kde získal kontakt na žalobcu, čo vyústilo do vzájomnej obchodnej spolupráce. Konatelia rôznych ďalších spoločností (E. I. J., K. L., H. I., E. M. F., E. N. D.) potvrdili, že sa zúčastnili na niektorom z automobilových pretekov v roku 2014, pričom spoznali p. C. D. z Čadce (konateľ žalobcu), došlo aj k ďalším stretnutiam, ktoré skončili vzájomnou obchodnou spoluprácou. Ďalej správca dane uviedol, že G. I., O. B., P. I. v čestných vyhláseniach vyhlásili, že pracovali pre Dodávateľa ako automechanici, pričom náplňou ich práce bola okrem iného aj údržba a oprava pretekárskych automobilov, ako aj sprevádzanie súťažných tímov tejto spoločnosti na pretekoch a súťažiach na jednotlivých športových podujatiach počas celého súťažného roku 2014. Správca dane tieto vyhlásenia vyhodnotil tak, že skutočnosti v nich uvedené nedokazujú, že Dodávateľ poskytol žalobcovi v roku 2014 reklamné služby. Podľa správcu dane je možné, že všetci menovaní zástupcovia obchodných spoločností sa mohli zúčastniť pretekov v roku 2014 a nadviazať obchodnú spoluprácu s p. D. (konateľ žalobcu), ako je aj pravdou, že menovaní automechanici pracovali pre spoločnosť Dodávateľa a zúčastňovali sa na pretekoch. Tieto tvrdenia však podľa správcu dane nepreukazujú poskytnutie reklamných služieb Dodávateľom žalobcovi. Správny súd aj v tomto prípade konštatuje, že vyhodnotenie predmetných dôkazov správcom dane je zrozumiteľné a vychádza zo zásad logického uvažovania, pričom stručnosť tohto vyhodnotenia je daná tým, že dotyčné osoby sa k poskytnutiu reklamy dodávateľom žalobcovi nijako nevyjadrili a túto ani žiadnym spôsobom nepotvrdili. Pokiaľ správca dane skonštatoval, že predložené dôkazy nemajú žiadnu výpovednú hodnotu, čo sa týka preukázania skutočného poskytnutia reklamných služieb žalobcovi, správny súd sa s takýmto hodnotením stotožňuje. Námietka žalobcu, že správca dane podľa jeho názoru len povrchno a formálne skonštatoval, že tieto čestné vyhlásenia považuje za účelové, je rovnako len vyjadrením a vlastného hodnotenia týchto dôkazov žalobcom bez toho, aby uviedol v čom konkrétne vykazuje hodnotenie správcu dane nesprávnosť, resp. logickú chybu a aký to malo vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

59. Pokiaľ žalobca v správnej žalobe a aj na pojednávaní pred správnym súdom navrhol vykonať na pojednávaní dokazovanie výsluchom svedkov H. G., obchodných partnerov žalobcu a automechanikov dodávateľa, takýto návrh nebol dôvodný, keďže pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia správny súd vychádza zo skutkového stavu, ktorý tu bol v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy (§ 135 ods. 1 SSP). V správnom súdnictve správny súd pri prejednávaní všeobecnej správnej žaloby dokazovanie zásadne nevykonáva. Úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahrádzať činnosť orgánov verejnej správy, ale preskúmať zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, teda posúdiť, či orgány

verejnej správy splnili povinnosti stanovené zákonom. Správny súd preto návrhu žalobcu na vykonanie dokazovania výsluchom uvedených svedkov nevyhoviel.

60. Konštatovanie žalobcu v správnej žalobe, že si splnil povinnosti, ktoré mu vyplývajú z ustanovenia § 7 ods. 1 a ods. 2 a § 32 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov je len všeobecné a nekonkrétne, čo správne mu súdu neumožňuje vykonať súdny prieskum. Správny súd nemôže všeobecne žalobcom uplatnené dôvody konkretizovať namiesto žalobcu na daný prípad a už vôbec nie postupovať pri preskúvaní napadnutých rozhodnutí na základe domnienok o obsahu žalobných námietok. Správny súd len pre úplnosť konštatuje, že to, či daňový subjekt vedie účtovné záznamy a akým spôsobom v nich eviduje určitý výdavok, nemá vplyv na preukaznosť tvrdení daňového subjektu v daňovom konaní a jeho povinnosti unesenia dôkazného bremena, keďže zisťovanie skutkového stavu v daňovom konaní nezávisí len od účtovného aspektu. Rovnako nemožno skonštatovať ani to, že samotná evidencia určitého výdavku daňového subjektu v účtovných záznamoch daňového subjektu by mala za následok jeho automatické zaradenie ako daňovo uznateľného výdavku v zmysle § 2 písm. i) Zákona o dani z príjmov.

61. Žalobná námietka žalobcu, že rozhodnutie správcu dane vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, nie je dôvodná. Žalobca vo vzťahu k právne posúdeniu správcu dane uviedol len to, že dodanie reklamných služieb Dodávateľom naplnilo všetky pojmové znaky uznateľného daňového výdavku podľa § 2 písm. i) Zákona o dani z príjmov. Žalobca neuviedol, v čom konkrétne je právne posúdenie správcu dane v jeho rozhodnutí nesprávne. Takto všeobecne formulovaná žalobná námietka neumožňuje správne mu súdu vykonať súdny prieskum, keďže správny súd nie je oprávnený a ani povinný namiesto žalobcu sám vyhľadávať a dopĺňať prípadné dôvody nezákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy.

62. Nedôvodná je aj žalobná námietka žalobcu, že správca dane a žalovaný vydali svoje rozhodnutia v rozpore s ustanovením § 3 ods. 1, ods. 2, ods. 3, ods. 5 a ods. 10 Daňového poriadku, ako aj v rozpore s ustanovením § 24 ods. 2 Daňového poriadku v spojení s § 63 ods. 5 Daňového poriadku, čím podľa žalobcu malo dôjsť k porušeniu základných práv a právom chránených záujmov žalobcu a jeho práva na spravodlivý proces. Žalobca svoj nesúhlas s vyhodnotením dôkazov správcou dane a žalovaným spája s porušením uvedených ustanovení Daňového poriadku, čo podľa správneho súdu nie je náležité. Ako už správny súd uviedol v prechádzajúcich bodoch tohto rozsudku, správca dane sa podrobne vysporiadal s dôkazmi predloženými žalobcom tak počas daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní, tieto vyhodnotil podľa svojej úvahy jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach v súlade so zásadami logického uvažovania, pričom žalobcovi umožnil predkladať aj iné dôkazy. To, že žalobca sa s vyhodnotením dôkazov správcou dane a následne aj žalovaným nestotožňuje, nespôsobuje nezákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane a žalovaného. Rovnako nestačí, ak žalobca len poukázal na ustanovenia Daňového poriadku, ktoré mali byť postupom správcu dane a žalovaného porušené a skonštatovať porušenie zásad daňového konania, ale žalobca by musel špecifikovať, akým konkrétnym procesným postupom orgánu verejnej správy došlo k zásahu do jeho procesných práv a aký to malo konkrétny vplyv na zákonnosť postupu a rozhodovania správcu dane a žalovaného, čo žalobca neurobil.

63. Námietka žalobcu, že rozhodnutie správcu dane a rozhodnutie žalovaného sú nepreskúmateľné pre ich nedostatočné odôvodnenie, rovnako nie je dôvodná. Konštatovanie žalobcu v správnej žalobe bez bližšej špecifikácie a argumentácie predstavuje len vyjadrenie nesúhlasu žalobcu s odôvodnením rozhodnutia správcu dane aj rozhodnutia žalovaného. Všeobecné a bližšie nekonkretizované tvrdenie žalobcu v správnej žalobe, že „Správca dane sa v napádanom rozhodnutí vysporiadal s námietkami žalobcu týkajúcimi sa pochybností Správcu dane (ktoré vyplývali z textu odôvodnenia) obsiahnutými v Odvolaní len formalisticky, keď odkazuje na str. 7 Rozhodnutia DÚ CA...“ je navyše samo o sebe nezrozumiteľné, keďže žalobca poukazuje na rozhodnutie správcu dane, avšak jeho znenie by skôr nasvedčovalo, že žalobca má na mysli rozhodnutie žalovaného. Správny súd však nie je povinný z dôvodu nezrozumiteľnosti namiesto žalobcu interpretovať žalobcove vlastné tvrdenia a vychádzať len z domnienok o obsahu žalobcových tvrdení. Správny súd však vo všeobecnosti uvádza, že rozhodnutie orgánu verejnej správy môže byť nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/1/2009, v ktorom sa zaoberal otázkou nepreskúmateľnosti administratívneho rozhodnutia, pričom dospel k nasledovným záverom: „Za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť možno podľa

názoru Najvyššieho súdu SR považovať také rozhodnutie správneho orgánu, z ktorého výroku nemožno zistiť, ako vlastne správny orgán vo veci rozhodol, prípadne výrok ktorého je vnútorne rozporuplný. Pod pojem spadajú prípady, keď sa nedá rozoznať, čo je výrok, odôvodnenie, kto je účastníkom konania, a kto bol rozhodnutím zviazaný. Medzi ďalšie dôvody nezrozumiteľnosti rozhodnutia správneho orgánu patrí rozpornosť výroku s odôvodnením, absencia právnych záverov, vyplývajúcich z rozhodujúcich skutkových okolností, ako aj ich nejednoznačnosť.“... „Nedostatok dôvodov znamená jednak absolútny nedostatok odôvodnenia, ale aj to, že v rozhodnutí absentujú skutočnosti, ktoré viedli správny orgán k rozhodnutiu. Nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôvodov je založená na nedostatku dôvodov skutkových zistení, o ktoré sa opierajú rozhodovacie dôvody. Za takéto vady možno považovať prípady, keď je rozhodnutie založené na skutočnostiach v konaní nezisťovaných, prípadne na dôkazoch získaných v rozpore so zákonom alebo prípady, keď nie je zrejmé, či nejaké dôkazy boli v konaní vykonané.“ Preskúmané rozhodnutie žalovaného ani rozhodnutie správcu dane takýmito vadami netrpia, pretože obsahujú zákonom stanovené náležitosti v zmysle § 63 Daňového poriadku. V ich odôvodnení sa uvádza, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami žalobcu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie vykonaného dokazovania a použitie právnych predpisov, podľa ktorých orgány verejnej správy rozhodovali. Odôvodnený je aj záver správcu dane a žalovaného o nesplnení zákonných podmienok pre uznanie daňového výdavku podľa § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov. Samotná skutočnosť, že žalobca s takýmto odôvodnením nesúhlasí, resp. že nesúhlasí s vyhodnotením dôkazov správcou dane a žalovaným, sama osebe nespôsobuje nezákonnosť týchto rozhodnutí z dôvodu ich nezrozumiteľnosti alebo nedostatku dôvodov. Nestotožnenie sa žalobcu s argumentáciou správcu dane a žalovaného si nemožno zamieňať s nezrozumiteľnosťou alebo nedostatkom dôvodov. Správca dane a žalovaný v odôvodnení preskúmaných rozhodnutí v zrozumiteľnom obsahu a dostatočnom rozsahu reagovali na všetky relevantné otázky, ktoré v konaní vyvstali a dostatočne a zrozumiteľne odôvodnili výroky svojich rozhodnutí. Pokiaľ žalobca v správnej žalobe v tejto súvislosti poukázal na Rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 1S/68/2017 zo dňa 7. decembra 2017 bez toho, aby uviedol, či závery uvedené v danom rozhodnutí vychádzajú z obdobných skutkových alebo právnych skutočností, takýto poukaz je bezpredmetný. Navyše, rozhodnutia krajských súdov nepredstavujú pre správny súd záväznú judikatúru a nejedná sa ani o rozhodovaciu prax vyšších súdnych autorít.

64. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti správny súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane a konania, ktoré im predchádzalo, z dôvodov uvedených v správnej žalobe, dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane sú v súlade so zákonom, a preto s poukazom na § 190 SSP žalobu ako nedôvodnú zamietol.

65. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP (a contrario), podľa ktorého má právo na náhradu trov konania v správnom súdnictve len taký žalobca, ktorý bol v konaní celkom alebo sčasti úspešný. Žalobca nebol v konaní úspešný, preto mu správny súd právo na náhradu trov konania nepriznal.

66. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Toto rozhodnutie nadobudne právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti v tej istej lehote proti tomuto rozsudku (§145 ods. 2 SSP v znení účinnom do 30. júna 2023 s poukazom na §493e SSP).

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech, pričom ju musí podať v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia správneho súdu (§ 443 ods.2 písm. a) SSP v znení účinnom do 30. júna 2023 s poukazom na § 493e SSP).

Kasačná sťažnosť sa podáva na Správnom súde v Banskej Bystrici.

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny 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 správnym 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 správny 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 vyššie pod písm. g) až i) 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 správnym súdom.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť:

- a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"), d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti. Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom (§ 449 ods. 1 SSP). Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Povinnosti podľa ods. 1 neplatia, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná, alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa (§ 449 ods. 2 písm. a) SSP).

Kasačnú sťažnosť je potrebné 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.