

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: ZA-30S/264/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 5022200655
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 11. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Kochan Morová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:5022200655.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Kochan Morovej a členov senátu Mgr. Andreja Maukša a JUDr. Aleny Majerovej, v právnej veci žalobcu: Bratislavský Meštiansky Pivovar s.r.o., so sídlom Stará Vajnorská 37, 831 04 Bratislava, IČO: 44 436 475, právne zastúpený: BOHUNICKÝ & Co. s.r.o., so sídlom Lermontovova 16, 811 05 Bratislava - mestská časť Staré Mesto, IČO: 47 876 034, 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. 102872130/2022 z 24. 10. 2022, takto

rozhodol:

I. Rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102872130/2022 z 24. 10. 2022, ako aj rozhodnutie orgánu verejnej správy nižšieho stupňa Daňového úradu Žilina č. 100921651/2022 zo dňa 19. 04. 2022 z r u š u j e a vec vracia orgánu verejnej správy nižšieho stupňa na ďalšie konanie.

II. Žalovaný j e p o v i n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v rozsahu 100 %.

odôvodnenie:

Administratívne konanie

1. U žalobcu ako daňového subjektu bola Daňovým úradom Žilina (ďalej „správca dane“ alebo „orgán verejnej správy 1. stupňa“) vykonaná daňová kontrola dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015, ktorá začala dňa 01. 04. 2021. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol č. 102314963/2021 zo dňa 19. 11. 2021, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole žalobcovi doručený dňa 10. 12. 2021 a nasledujúcim dňom začalo vyrubovacie konanie. Žalobca sa k protokolu vyjadril podaním zo dňa 02. 11. 2021.

2. Správca dane po doplnení dokazovania vydal rozhodnutie č. 100921651/2022 zo dňa 19. 04. 2022 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil rozdiel v sume 36.300,00 Eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015. Správca dane prijal záver, že žalobca v rozpore s ustanovením § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z. z.“) a § 21 ods. 1 prvá veta zákona č. 595/2003 Z.z. zaúčtoval do nákladov zdaňovacieho obdobia 2015 na účet 518600 Inzercia, reklama, marketing náklady vo výške 165.000 Eur, na základe čoho došlo podľa § 17 ods. 2 písm. a) zákona č. 595/2003 Z.z. k zvýšeniu základu dane z príjmov právnickej osoby za rok 2015 o 165.000 Eur.

3. Správca dane zistil, že žalobca zaúčtoval do nákladov zdaňovacieho obdobia roka 2015 došlé faktúry od dodávateľa NOBOX MEDIA, s.r.o., Kopčianska 10, 851 01 Bratislava, IČO: 46 895 418 (ďalej

len „NOBOX MEDIA, s.r.o.“), a to: faktúru č. 150100153 zo dňa 29. 05. 2015, predmet fakturácie - zabezpečenie reklamnej kampane LED - Trnavské Mýto Bratislava za obdobie 6/2014 - 12/2014, 1/2015 - 5/2015, fakturovaná čiastka bez DPH 165.000,00 Eur, z toho zaúčtované v nákladoch zdaňovacieho obdobia roka 2015 - pomerná časť uvedená vo faktúre za zdaňovacie obdobia 1/2015 - 5/2015 vo výške 25.000,00 Eur; faktúra č. 150100366 zo dňa 30. 09. 2015, predmet fakturácie - zabezpečenie reklamnej kampane LED - Trnavské Mýto Bratislava za obdobie 6/2015 - 9/2015, fakturovaná čiastka bez DPH 80.000,00 Eur; faktúra č. 150100454 zo dňa 31. 10. 2015, predmet fakturácie - zabezpečenie reklamnej kampane LED - Trnavské Mýto Bratislava za obdobie 10/2015, fakturovaná čiastka bez DPH 20.000,00 Eur; faktúra č. 150100502 zo dňa 31. 12. 2015, predmet fakturácie - zabezpečenie reklamnej kampane LED - Trnavské Mýto Bratislava za obdobie 10/2015, fakturovaná čiastka bez DPH 20.000,00 Eur; dňa 31. 12. 2015 na základe dokladu 15/D071 Nevyfakturovaná dodávka - reklama 2015/10 čiastka 20.000,00 Eur, k uvedenému bola od dodávateľa NOBOX MEDIA, s.r.o. prijatá faktúra číslo 150100501 zo dňa 30. 11. 2015, s textom: „Fakturujeme Vám za zabezpečenie reklamnej kampane LED-Trnavské Mýto Bratislava za obdobie 10/2015“, fakturovaná čiastka bez DPH 20.000 Eur.

4. Správca dane konštatoval, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal oprávnenosť zaradenia uplatnených nákladov do daňových výdavkov v súlade s ustanovením § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z., podľa ktorého daňovým výdavkom je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa ustanovenia § 21 ods. 1 prvá veta zákona č. 595/2003 Z.z. daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval a výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

5. Voči prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102872130/2022 zo dňa 24. 10. 2022 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný uviedol, že podľa údajov uvedených na faktúrach, tieto vystavil A. B., bývalý konateľ dodávateľa NOBOX MEDIA, s.r.o. Podkladom k fakturácii bola Zmluva o zabezpečení reklamných služieb zo dňa 22. 05. 2014 v znení dodatkov č. 1 a č. 2, v zmysle ktorej mal dodávateľ NOBOX MEDIA, s.r.o. zabezpečiť reklamnú kampaň pre žalobcu prostredníctvom LED SMD veľkoplošnej obrazovky umiestnenej na Trnavskom mýte v Bratislave s frekvenciou opakovania spotov dĺžky 1,5 minúty. Cena za obdobie jún – december 2014 bola dohodnutá v celkovej sume 140.000, Eur bez DPH, cena za január až máj 2015 v celkovej sume 25.000,00 Eur bez DPH, cena za júl až september 2015 v celkovej sume 80.000,00 Eur bez DPH a cena za október až december 2015 v celkovej sume 60.000,00 Eur bez DPH. Z poskytnutej fotodokumentácie, ktorú predložil žalobca vyplynulo, že plnenia spočívali v prezentovaní reštaurácií žalobcu na Dunajskej a Drevenej ulici v Bratislave. Na predložených objednávkach bola uvedená iba osoba objednávateľa (žalobcu), na objednávke však nebol uvedený žiaden dodávateľ ani žiadna osoba, ktorá mala objednané služby realizovať. Predmetné objednávky neboli špecifikované ani na predmetných faktúrach, pričom faktúry sa neodvolávali na žiadnu zmluvu. Zo súvisiaceho reportu predloženého žalobcom nebolo zrejmé, kto report vyhotovil, kto bol dodávateľ a tiež nebolo zrejmé, akej reklamnej kampane sa report týkal.

6. Žalovaný ďalej uviedol, že deklarovaný dodávateľ NOBOX MEDIA, s.r.o. nepotvrdil hodnovernosť predmetných vystavených faktúr. V čase výkonu daňovej kontroly u žalobcu bol dodávateľ ex offa vymazaný z Obchodného registra SR. Správcovi dane neboli poskytnuté od tejto spoločnosti žiadne doklady. Deklarovaný dodávateľ nezamestnával žiadnych zamestnancov, nevlastnil majetok a sídlo spoločnosti bolo virtuálne. Za rok 2015 nepodal účtovnú závierku ani daňové priznanie na dani z príjmov. Žalobca označil A. B. (konateľ spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. od 10. 03. 2014 do 01. 10. 2015) ako osobu, s ktorou za dodávateľa NOBOX MEDIA, s.r.o. konal pri uzatváraní obchodov. V čase vystavenia faktúr č. 150100454 zo dňa 31. 10. 2015, č. 150100502 zo dňa 31. 12. 2015 a č. 150100501 zo dňa 30. 11. 2015 už A. B. konateľom nebol, avšak žalobcom nebol predložený doklad, ktorý by oprávňoval A. B. konať v tom čase za dodávateľa. Svedok A. B. vo svedeckej výpovedi (zápisnica č. 101249922/2020 zo dňa 04. 08. 2020) uviedol, že už nedisponuje dokladmi spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o., odovzdal ich novému konateľovi a spoločníkovi C. C., Poľská republika. Ďalej uviedol, že v roku 2015 faktúry za spoločnosť NOBOX MEDIA, s.r.o. vystavoval on sám. Spoločnosť NOBOX MEDIA, s.r.o. vykonávala kúpu a predaj reklamného priestoru, inú činnosť nevykonávala. Všetky reklamné služby boli zabezpečené v subdodávkach. A. B. uviedol, že zobrazenie spotu fakturovala spoločnosť

DPP Media s. r. o, pričom výroba spotu bola zrejme v subdodávke prostredníctvom spoločnosti SMUGGLERS, s.r.o. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že označený subdodávateľ DPP Media s.r.o. je nekontaktný. Viac ako 90% všetkých prijatých zdaniteľných plnení v roku 2015 u spoločnosti NOBOX MEDIA s.r.o. bolo fakturovaných od spoločnosti SMUGGLERS, s.r.o., ktorá je tiež nekontaktná. Od 10. 09. 2015 bol konateľom spoločnosti SMUGGLERS, s.r.o. občan Poľskej republiky pán D. B.. Ako vyplynulo z výpovede bývalého konateľa spoločnosti SMUGGLERS, s.r.o. pána A. E. (zápisnica č. 101725495/2020 zo dňa 12. 11. 2020) spoločnosť služby zabezpečovala subdodávateľsky, pričom žiadny subdodávateľov uviesť nevedel.

7. Správca dane vykonal úkony smerom k osobe posledného konateľa spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. občanovi Poľskej republiky pánovi C. C. za účelom získania dokladov uvedenej spoločnosti. Doklady správcovi dane predložené neboli. Nemožnosť preverenia fakturovaného plnenia u deklarovaneho dodávateľa, konanie žalobcu s osobou A. B., ktorý už nebol oprávnený konať za deklarovajúcu dodávateľskú spoločnosť, nemožnosť preverenia plnenia u subdodávateľov a zásadné nedostatky v dokladoch, ktoré žalobca predložil (objednávky bez uvedenia dodávateľa, resp. osoby, ktorá má objednané služby realizovať; report bez uvedenia osoby, ktorá report vyhotovila, bez uvedenia dodávateľa a bez uvedenia reklamnej kampane, ktorej sa report týka), založili odôvodnené pochybnosti správcu dane o dôveryhodnosti predložených dokladov a o pravdivosti tvrdení v nich uvedených. Správca dane oboznámil s pochybnosťami žalobcu, ktorý mal potom preukázať napr. aké realizačné riešenia v prípade reklamných kampaní odsúhlasoval s deklarovávaným dodávateľom, akých subdodávateľov použil dodávateľ, keďže mu to umožňovala zmluva, prípadne mal predložiť iné dôkazy, ktoré preukážu, že k realizácii plnenia došlo tak, ako to deklaruje dodávateľ NOBOX MEDIA, s.r.o. Žalobca však žiadne dôkazy nepredložil.

8. Podľa žalovaného bolo neobvyklé, že žalobca dňa 16. 04. 2014 zadal objednávku, ktorá neobsahovala identifikáciu žiadneho dodávateľa a dňa 22. 05. 2014 podpísal zmluvu o zabezpečení reklamných služieb na obdobie jedného roka (od 06/2014 do 05/2015) na dohodnutú výšku odmeny 165.000,00 Eur bez DPH s konateľom spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. A. B., ktorý sa stal konateľom dňa 10. 03. 2014 (zápis o tejto skutočnosti v obchodnom registri je zo dňa 11. 04. 2014). Žalobca uzatvoril zmluvný vzťah s vysokou zmluvnou cenou s osobou, ktorá nemala žiadne skúsenosti v oblasti reklamných služieb, čo potvrdil aj A. B. vo svojej výpovedi. A. B. mal predložiť konkrétne obchodné podmienky ako počet spotov, dĺžku spotu, frekvenciu opakovania spotu na LED obrazovke, cenovú ponuku atď. Časť z týchto skutočností nebola súčasťou Zmluvy o zabezpečení reklamných služieb zo dňa 22. 05. 2014, pretože neobsahovala počet zobrazení spotu a dohodnutá cena plnenia za jednotlivé mesiace bola značne rozdielna. Kým za jún – december 2014 a jún – december 2015 bola cena stanovená na 20.000,00 Eur bez DPH mesačne, za mesiace január – máj 2015 bola cena stanovená na 5.000,00 Eur bez DPH mesačne. Neobvyklé bolo, že spoločnosť NOBOX MEDIA, s.r.o, ktorá mala pôsobiť na trhu v oblasti reklamy a poskytovať svojim klientom služby, nepoužívala ani e-mailovú komunikáciu, čo mohlo byť dostatočným signálom pre žalobcu na obozretné správanie sa pri vstupe do obchodných vzťahov s touto spoločnosťou. Navyše z Obchodného registra SR mohol mať žalobca vedomosť o tom, že A. B. bol konateľom viacerých spoločností, ktoré boli prevedené na štatutárov cudzích štátnych príslušníkov (spoločnosť AMAPOL s.r.o, Bely, s.r.o., Travalex, s.r.o.). Z registra účtovných závierok mohol žalobca zase zistiť, že podľa účtovnej závierky v rokoch 2012 a 2013 spoločnosť NOBOX MEDIA, s.r.o. vykazovala tržby aj náklady v sume 0,00 Eur. Skutočnosti, ktoré si žalobca overoval ohľadom spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o., t.j. či sa dodávateľ nachádza v zozname platiteľov; či je A. B. konateľom spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. sa žalovanému javili ako nedostatočné.

9. Žalovaný v súvislosti s dôkazným bremenom poukázal na závery rozsudku Najvyššieho správneho súdu SR č. k. 6Sžfk/22/2020 z 02. 02. 2022 bod 36, z ktorého vyplýva, že nie je úlohou finančných orgánov preukazovať, že údaje deklarované na daňových dokladoch sú v rozpore so skutočnosťou, ale sú povinné preukázať, že o tvrdeniach daňového subjektu existujú natoľko závažné pochybnosti, ktoré ich činia nedôveryhodnými, nesprávnymi alebo neúplnými. Žalovaný uviedol, že žalobca počas daňovej kontroly ako aj vyrubovacieho konania opakovane poukazoval na to, že správca dane nedostatočne zistil a vyhodnotil skutkový stav vo vzťahu k zákonu o dani z príjmov, keď skutočnosti relevantné z hľadiska dane z pridanej hodnoty nie sú dostatočné z hľadiska dane z príjmov. Žalovaný konštatoval, že v prípade, ak je skutkový stav rovnaký, je potrebné z tohto skutkového stavu vychádzať pri každom druhu daní a tento zistený skutkový stav posúdiť v súvislosti s ustanoveniami konkrétneho zákona (buď v súvislosti so zákonom č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov alebo v súvislosti so zákonom č. 595/2003 Z.z.).

10. Žalovaný dodal, že základným kritériom pre uznanie nákladov v zmysle ustanovenia § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. sú tri podmienky, ktoré musia byť splnené súčasne, a to podmienka vecnosti (náklady musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, t.j., že musí byť súvislosť medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym nákladom), podmienka preukázateľnosti (daňový subjekt musí viesť preukázať, že náklad skutočne vznikol) a podmienka zaúčtovania (preukázateľný náklad musí byť zaúčtovaný). Len ak je splnená podmienka vecnosti nákladov vo vzťahu k podnikaniu a súčasne i podmienka preukázateľnosti nákladov a ich zaúčtovania, potom sa náklady uznajú za daňové náklady, ak zákon neustanovuje inak. Pre splnenie zákonných podmienok pre uznanie daňového nákladu a následné určenie správnej výšky základu dane nepostačuje, ak daňový subjekt deklaruje prijatie dodávky tovaru alebo služby len preukázaním daňového dokladu - faktúry s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia na jednej strane jednoznačne preukazovať prijatie plnenia a na druhej strane je potrebné, aby bolo preukázané, že k prijatiu tovaru alebo služby deklarovaného v daňovom doklade reálne aj došlo, a to v rámci dojednaných dodávok služieb jednotlivými dodávateľmi. Pokiaľ nie sú splnené tieto hmotnoprávne podmienky, nie je možné konštatovať, že daňový subjekt preukázal rozhodujúce skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane. Po preskúmaní prvostupňového rozhodnutia žalovaný dospel k záveru, že rozhodnutie je v súlade s § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z., obsahuje odôvodnenie, skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami žalobcu a úvahy ovplyvňujúce hodnotenie dôkazov. Správca dane zákonným spôsobom zistil všetky skutočnosti, ktoré vyhodnotil jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach a na základe ktorých prijal právny záver, pričom postupoval v súlade s judikatúrou Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ. Záver správcu dane tak vychádza zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, na základe ktorého bolo možné presvedčivo konštatovať, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, pretože nepreukázal reálne dodanie služieb dodávateľom uvedeným na faktúrach.

Správna žaloba – žalobné body

11. Správnu žalobou, doručenu v zákonnej lehote, sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného, ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane, ich zrušenia a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie v zmysle § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f) a g) a § 191 ods. 3 písm. a) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“). Zároveň si uplatnil náhradu trov konania.

12. Žalobca uviedol, že jeho žalobné námietky spočívajú v tom, že prvostupňový orgán a žalovaný v rozpore s Ústavou Slovenskej republiky, zákonom č. 595/2003 Z.z. a ustálenou judikatúrou odmietajú jeho preukázaný daňový výdavok kvalifikovať ako daňový výdavok podľa zákona č. 595/2003 Z.z. a upierajú mu právo na zníženie základu dane o preukázaný daňový výdavok, a teda obe rozhodnutia vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci. Právo znížiť základ dane z príjmov za zdaňovacie obdobie 2015 mu vzniklo z dôvodu vynaloženia daňových výdavkov – odplaty preukázateľne zaplatenej dodávateľovi za preukázateľne dodané služby dodávateľom. Žalobca si na základe Zmluvy o zabezpečení reklamných služieb z 22. 05. 2014 vrátane jej Dodatku č. 1 z 19. 05. 2015 a Dodatku č. 2 zo 17. 09. 2015 objednal od dodávateľa – obchodnej spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. reklamné služby za účelom propagácie reštaurácií žalobcu prostredníctvom reklamných spotov zobrazovaných na LED SMD veľkoplošnej obrazovke s rozlohou cca 100 m² nachádzajúcej sa na Trnavskom myte v Bratislave, s frekvenciou opakovania spotov 1,5 minúty. V relevantnom čase podľa verejne dostupného obchodného registra bola spoločnosť NOBOX MEDIA, s.r.o. oprávnená vykonávať podnikateľskú činnosť v oblasti „reklamné a marketingové služby“. V čase poskytnutia zdaniteľného plnenia nemal žalobca uzatvorený iný záväzkový vzťah, ktorého predmetom by bolo zabezpečenie reklamných služieb prostredníctvom LED SMD obrazovky na Trnavskom myte v Bratislave a dodávateľ bol jediným poskytovateľom daného plnenia žalobcovi. Predmetom reklamného plnenia dodávateľa bolo zabezpečenie reklamy, nie jej priame vykonanie, teda k poskytnutiu zdaniteľného plnenia došlo už vykonaním úkonov smerujúcich k tomu, aby reklama žalobcu prostredníctvom LED SMD obrazovky na Trnavskom myte v Bratislave bola uskutočnená. Zdôraznil, že nie je sporným, že k uskutočneniu dohodnutej reklamy naozaj došlo. Správcovi dane predložil mnohé listinné dôkazy, ktoré zdokumentovali uskutočnenie reklamy (najmä fotografiami preukazujúcimi prezentáciu žalobcu, ako aj videom, na ktorom bolo zachytené reálne poskytnutie predmetného plnenia). Poskytnutím tohto plnenia dodávateľom a zaplatením odplaty za jeho poskytnutie žalobcom došlo podľa § 19 ods. 2 písm. k) zákona č. 595/2003 Z.z. k vzniku daňového výdavku na strane žalobcu a k naplneniu všetkých podmienok kvalifikácie výdavku žalobcu na

zabezpečenie reklamy ako daňového výdavku; podmienky vecnosti (výdavok vynaložený na propagáciu reštaurácií žalobcu je preukázateľne výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov žalobcu, ktorý prostredníctvom týchto reštaurácií podniká a príjmy dosahuje z tržieb za predaj jedál a nápojov v predmetných reštauráciách); podmienky preukázateľnosti (žalobca v daňovom konaní jednoznačne preukázal vznik výdavku nielen jednotlivými faktúrami a dokladmi o ich úhrade, ale aj fotodokumentáciou a videodokumentáciou reálneho uskutočnenia objednanej reklamy); a podmienky zaúčtovania (daňový výdavok bol preukázateľne a nesporne zaúčtovaný v účtovníctve žalobcu). Zdôraznil, že podmienka zaúčtovania sa týka zaúčtovania na strane daňovníka (žalobcu), nie na strane dodávateľa, prípadne subdodávateľa. Je relevantné, či daňový výdavok vo svojom účtovníctve eviduje daňovník (žalobca) a nie je relevantné, či príjem zodpovedajúci tomuto daňovému výdavku zaevidoval vo svojom účtovníctve aj dodávateľ, prípadne subdodávateľ. Uviedol, že daňový subjekt nemá povinnosť preukazovať správcovi dane vierohodnosť, správnosť ani úplnosť evidencií a záznamov vedených tretími osobami. Opačný výklad by sa priečil spravodlivosti, keďže by na daňovníkov prenášal zodpovednosť za vedenie účtovníctva tretích strán.

13. Žalobca argumentoval, že žalovaný a správca dane vo svojich rozhodnutiach nezohľadnili dôkazy svedčiace v prospech žalobcu a tieto bez ďalšieho označili za „nepostačujúce“, pričom v neprospech žalobcu vyhodnotili aj také skutočnosti, ktoré sa týkali výlučne tretích osôb (subdodávateľov). Poukázal na skutočnosť, že žalovaný, ako aj prvostupňový orgán, založili svoje odôvodnenie výlučne na tvrdení, že nebolo preukázané, že reklamné služby skutočne zabezpečil dodávateľ. V tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky zo dňa 26. 09. 2014, sp. zn. 5 Afs 110/2013, ktorý konštatoval, že závery správcu dane vo vzťahu k dani z príjmov sú mylné, ak vychádzajú z nesprávneho východiska, že daňový subjekt musí v daňovom konaní preukázať nielen to, či došlo k faktickému dodaniu služieb, ale aj to, že toto plnenie uskutočnila práve tá osoba, ktorá je ako poskytovateľ tohto plnenia uvedená na faktúre. Namietal, že žalovaný sa nezaoberal logickou úvahou, že ak nie je preukázané, že reklamu pre žalobcu zabezpečila spoločnosť NOBOX MEDIA, s.r.o., potom kto iný by mal ekonomický alebo právny dôvod na zabezpečovanie reklamného plnenia v prospech žalobcu. Podľa žalobcu nebolo prekážkou, že dodávateľ ďalej zabezpečoval splnenie tohto záväzku pomocou subdodávateľov – či už spoločnosti SMUGGLERS, s.r.o. a spoločnosti DPP Media s.r.o., na ktorých výbere sa nepodieľal a o ich účasti na zabezpečení reklamy až do začatia daňovej kontroly nemal vedomosť, keďže výber subdodávateľov bol vo výlučnej réžii dodávateľa. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 15. 03. 2011, sp. zn. 3Sžf/1/2011 a zdôraznil, že ani prípadnú problematickosť dodávateľa nemohol žalobca v priebehu obchodnej spolupráce zistiť, keďže dodávateľ riadne plnil svoje povinnosti vyplývajúce mu z obchodného vzťahu so žalobcom v súlade s uzatvorenou zmluvou a v čase plnenia neexistovali žiadne okolnosti navodzujúce pochybnosti o spoľahlivosti dodávateľa. Uviedol, že je potrebné oddeľovať informácie, ktoré mal žalobca v čase realizácie predmetných obchodov, od informácií získaných neskôr správcom dane (napr. informácie o neskoršom zániku dodávateľa).

14. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 2 Sžfk 71/2017, ktorý konštatoval, že ak má správca dane dôvodné pochybnosti o reálnosti fakturovaných plnení, ktoré daňový subjekt doložil daňovými dokladmi, a za ktoré zaplatil dohodnutú cenu vrátane dane a zároveň doložil správcovi dane predmet tohto plnenia, musí správca dane preukázať, že tieto plnenia sú fiktívne a nepoužiteľné pre ich zhodnotenie na deklarovaný podnikateľský účel. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 1/2010 zo dňa 19. 08. 2010, ktorý konštatoval, že pre daňový subjekt je dôkazné bremeno splnené už tým, že disponuje existenciou materiálneho plnenia a faktúrou od príslušného dodávateľa. V otázke hodnotenia výsledkov dokazovania správneho orgánu poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2 Sžo 146/2009 zo dňa 24. 02. 2010. Uviedol, že správny orgán je pri hodnotení dôkazov povinný postupovať v zmysle zásady uvedenej v ustanovení § 3 ods. 3 daňového poriadku. Z rozhodnutí podľa žalobcu však nepochybne vyplýva postup, ktorý je priamym porušením tejto zásady. Správca dane ani žalovaný vo svojom rozhodnutí nevysvetlili, prečo v prospech žalobcu nezohľadnili existenciu fotodokumentácie v spojení s ďalšími dôkazmi preukazujúcimi, že predmetné služby boli žalobcovi reálne poskytnuté. Uviedol, že riadne preukázal, že cena za poskytnuté služby bola uhradená v plnej výške, bezhotovostnými bankovými prevodmi, pričom prijatie predmetných úhrad na účet dodávateľa vyplýva aj z výpovede konateľa dodávateľa NOBOX MEDIA, s.r.o. Namietal, že je neakceptovateľné, aby záver, že reklamné služby neboli žalobcovi poskytnuté dodávateľom, založil správca dane výlučne na pochybnostiach týkajúcich sa vzťahu medzi dodávateľom a jeho subdodávateľmi a na skutočnostiach týkajúcich sa samotných

subdodávateľov. Namietal, že správca dane a žalovaný rezignovali na hodnotenie dôkazov svedčiacich v prospech žalobcu, keď konštatovali, že dôkazy predložené žalobcom sú nesprávne a nepresvedčivé, bez toho, aby vysvetlili, prečo ich za také považujú. V tejto súvislosti poukázal na rozhodnutie Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Vetrenko v. Moldavsko, nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. IV. ÚS 296/09 a rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, sp. zn. 2 Afs 24/2005.

15. Uzavrel, že pred správcou dane ako aj žalovaným relevantne preukázal všetky fázy obchodného vzťahu medzi ním a dodávateľom a reálne poskytnutie služieb zo strany dodávateľa, keď jednotlivými dôkazmi preukázal nadviazanie a priebeh obchodnej spolupráce s dodávateľom, reálnosť uskutočnenia služieb objednaných u dodávateľa, skutočné uskutočnenie úhrad odplaty za služby poskytnuté dodávateľom, riadne zaúčtovanie daňového výdavku a splnenie všetkých zákonných náležitostí na uplatnenie práva na zníženie základu dane o daňový výdavok. Uviedol, že žalovaný v napadnutom rozhodnutí nevysvetlil, prečo nezohľadnil v prospech žalobcu zhodné tvrdenia žalobcu a pána A. B., v spojení s ďalšími dôkazmi preukazujúcimi, že predmetné služby boli žalobcovi zo strany dodávateľa reálne poskytnuté, existenciu písomnej zmluvy medzi žalobcom a dodávateľom, dôkazy o reálnom uskutočnení plnenia, reálne zaplatenie za služby dodávateľovi, riadne vedenie účtovníctva a splnenie všetkých daňovo-právnych povinností žalobcu. Za jeden z najzásadnejších nedostatkov napadnutého rozhodnutia, považoval chýbajúcu úvahu žalovaného o tom, aký dôvod by mala spoločnosť DPP Media s.r.o. na umiestnenie reklamy žalobcu na LED obrazovke na Trnavskom mýte v Bratislave, ak to nebolo pre spoločnosť NOBOX MEDIA, s.r.o. v rámci subdodávky pre žalobcu. Žalobca je jediným prevádzkovateľom reštaurácií pod názvom „Bratislavský Meštiansky Pivovar“, teda žiadny iný subjekt než žalobca na území Slovenskej republiky nemal rozumný dôvod túto značku na vlastné náklady propagovať.

16. Na záver správnej žaloby uviedol, že správca dane viedol výsluch svedka A. B. v rozpore s Daňovým poriadkom, čoho dôsledkom bolo okrem iného aj odopretie práva žalobcu klásť tomuto svedkovi otázky, a žalovaný sa touto vadou prvostupňového konania vôbec nezaoberal; teda došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

Vyjadrenie žalovaného k správnej žalobe

17. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť. Poukázal na skutočnosť, že žalobca v žalobe namietal tie isté skutočnosti ako v odvolaní a bol toho názoru, že sa dostatočne vysporiadal vo svojom rozhodnutí s námietkami žalobcu. Poukázal na § 8 a § 32 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, na základe ktorých žalobca mal povinnosť zabezpečiť potrebné listiny a záznamy už v čase uplatnenia nákladov. 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 č. 595/2003 Z. z. následne upravuje. Tým, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok daňového nákladu, došlo k porušeniu hmotnoprávneho predpisu a teda dôkazné bremeno bolo na žalobcovi, ktorý existenciu daňovo relevantných plnení musí nielen zaúčtovať, správne zaevidovať, ale aj preukázať. Uviedol, že preskúmaním spisového materiálu, napadnutého rozhodnutia správcu dane a odvolacích námietok dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie správcu dane a konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu sú v súlade s požiadavkami príslušných zákonných ustanovení. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom zistiť reálnosť obchodu deklarovaného spornými faktúrami, zaobstaral podklady a dôkazy nevyhnutné pre zistenie skutkového stavu a vydanie rozhodnutia. Nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerával sa aj na ich obsahovú stránku, t. j. či doklady sú obrazom reálneho plnenia deklarovaným dodávateľom a údaje v nich majú povahu faktú. Žalobca bol podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. zaťažený dôkazným bremenom na preukázanie všetkých skutočností, ktoré uviedol v daňovom priznaní. Nakoľko správca dane preukázateľne spochybnil vierohodnosť dôkazov predložených žalobcom, je zrejmé, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a došlo k presunu dôkazného bremena späť na žalobcu, aby odstránil pochybnosti správcu dane predložením vierohodných dôkazov. Žalovaný je toho názoru, že sa zaoberal každou zistenou skutočnosťou a dospel k logickému záveru, že žalobca aj keď si objednal službu u dodávateľa a tieto služby boli vykonané subdodávateľsky, musí vedieť, za aké konkrétne služby zaplatil 165.000,00 Eur, v akom rozsahu boli tieto služby vykonané a v konečnom dôsledku sa mal zaujímať aj kým konkrétne boli vykonané, t. j. musel mať vedomosť o možnostiach poskytnutia predmetných služieb dodávateľom, s ktorým spolupracoval.

18. Žalovaný uviedol, že dôvodom pre obmedzenia práva žalobcu na uplatnenie nákladov v základe dane z príjmov neboli nedostatky zistené u iného subjektu, na ktoré nemá žalobca žiaden dosah. Dôvodom pre vylúčenie nákladov zo základu dane žalobcu boli zistenia správcu dane a to, že skutočnosti tvrdené žalobcom neboli preukázané. Podľa § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane a jej nesplnenie má za následok, že hmotnoprávne podmienky neboli splnené (nepredloženie jednoznačných dôkazov). Žalovaný uviedol, že aj keď sa žalobca nijako nepodieľal na výbere subdodávateľov a dodávateľov subdodávateľov a za ich služby bol zodpovedný dodávateľ, žalobca mal vo vlastnom záujme vedieť, aké služby sa vykonávali, v akom rozsahu, za ktoré v konečnom dôsledku zaplatil (samotná úhrada ceny za poskytnuté služby taktiež nepreukazuje, že služby vykonal skutočne dodávateľ uvedený na predmetných faktúrach). Správne orgány vo svojich rozhodnutiach podrobne uviedli, na základe akých skutočností rozhodovali, správca dane vykonal rozsiahle šetrenie danej veci a z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia je zrejmé, že žalobca nepreukázal, kto reklamnú kampaň skutočne vykonal, žalobca nebol dostatočne obozretný pri výbere svojich dodávateľov, čo malo za následok, že predmetné faktúry žalobca neoprávnene zahrnul do daňových nákladov. Daňové doklady musia na jednej strane jednoznačne preukazovať prijatie plnenia a na druhej strane je potrebné, aby bolo preukázané, že k prijatiu tovaru alebo služby deklarovaného v daňovom doklade reálne aj došlo, a to v rámci dojednaných dodávok služieb jednotlivými dodávateľmi.

19. Uviedol, že v daňovom konaní pri dôkaznej povinnosti platí zásada prejednávacia a nie vyhľadávacia. Len formálne doloženie uskutočneného obchodného prípadu bez preukázania skutočného dodania tovaru alebo vykonania fakturovaných služieb je pre daňové účely nepostačujúce. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. Nie je povinnosťou správcu dane, ak vzniknú pochybnosti o osobe uvedenej na faktúre zisťovať, či, kto a v akom rozsahu práce a služby pre daňový subjekt vykonal. Po preskúmaní prvostupňového rozhodnutia a predloženého administratívneho spisu k odvolaniu, mal žalovaný preukázané, že správca dane na základe rozsiahleho šetrenia postupoval správne a v súlade so zákonom č. 595/2003 Z.z. ako aj so zákonom č. 563/2009 Z.z.

Replika, duplika

20. Žalobca v replike uviedol, že správny orgán nemôže v rámci svojej procesnej obrany v správnom súdnictve uplatňovať argumenty nad rámec tých, ktoré tvoria odôvodnenie napadnutého rozhodnutia. Skutočnosť, že žalovaný sám kvalifikuje svoj vlastný procesný postup a svoje vlastné rozhodnutie ako zákonné, nie je pre posúdenie zákonnosti napadnutého rozhodnutia relevantné. Pokiaľ žalovaný v závere 3. strany vyjadrenia uvádza, že daňový subjekt je zaťažený dôkazným bremenom nielen po formálnej stránke (vystavenými dokladmi), ale aj po stránke obsahovej (skutočnosti, ktoré viedli k vystaveniu dokladov), žalobca má za to, že aj toto bolo zo strany žalobcu splnené, keď žalobca predložil správcovi dane nielen formálne dôkazy (napr. Zmluvu o zabezpečení reklamných služieb zo dňa 22. mája 2014 vrátane jej Dodatku č. 1 zo dňa 19.05.2015 a Dodatku č. 2 zo dňa 17.09.2015, faktúry či reporty o uskutočnenom plnení), ale aj materiálne dôkazy (najmä fotodokumentáciu a videodokumentáciu zabezpečenej reklamy na LED SMD obrazovke na Trnavskom mýte v Bratislave), ktorá nevyvrátiteľne preukazuje reálne uskutočnenie reklamných služieb, ktoré spoločnosť NOBOX MEDIA, s.r.o., zabezpečovala. Správca dane, ale aj žalovaný v napadnutých rozhodnutiach zhodne uznávali a nespochybovali, že žalobca „mal umiestenú reklamu na LED obrazovke na Trnavskom Mýte“. Uviedol, že žalovaný pričíta na ťarchu žalobcu nepredloženie listín či dôkazov, avšak sám neuvádza, aké konkrétne listiny či dôkazy by to mali byť. Pokiaľ žalovaný na 5. strane vyjadrenia uviedol, že žalobca nepreukázal, že dodávateľ bol skutočným dodávateľom služieb, potom si žalovaný podľa žalobcu v rámci svojej správnej úvahy vôbec nezodpovedal významnú logickú otázku, a síce, kto iný (aký iný subjekt) by prichádzal do úvahy ako iný možný dodávateľ predmetných reklamných služieb, ak nie dodávateľ. Z administratívneho spisu správcu dane je podľa žalobcu totiž zrejmé, že žiadne zmluvné vzťahy s totožným predmetom plnenia žalovaný s nikým odlišným od dodávateľa neuzavrel a ani mu z tohto titulu neboli od nikoho tretieho vystavené žiadne faktúry (žiadne iné faktúry si ani neuplatnil ako daňový výdavok). Tvrdenie žalovaného uvedené na 5. strane vyjadrenia žalovaného, o tom, že „predmetné objednávky nie sú špecifikované ani na predmetných faktúrach, pričom faktúry sa

neodvolávajú na žiadnu zmluvu“, považuje žalobca za zavádzajúce. Podľa žalobcu v žiadnom právnom predpise nie je odkaz na príslušnú objednávku či zmluvu kvalifikovaný ako náležitosť faktúry. Obsahom faktúry býva spravidla to, čo je ako jej náležitosť determinované relevantnými právnymi normami. Žalobca nesúhlasil ani s tvrdením žalovaného, že by dodávateľ nepotvrdil hodnovernosť predmetných vystavených faktúr. Z napadnutého rozhodnutia, ako aj zo spisu správcu dane podľa žalobcu výslovne vyplýva, že dodávateľ v kontrolných výkazoch deklaroval vystavenie faktúr, pri ktorých si žalobca daňový výdavok uplatnil. Poskytnutie služieb, ktoré boli predmetom fakturácie, ako aj samotná fakturácia, boli potvrdené aj výpoveďou svedka A. B., ktorý pôsobil ako štatutárny orgán dodávateľa; zároveň svedok A. E. potvrdil, že za spoločnosť SMUGGLERS, s.r.o., odovzdával príslušné subdodávateľské faktúry dodávateľovi. Žalobca ďalej považoval za neakceptovateľné, aby bolo na ľarchu žalobcu kladené to, že dodávateľ, alebo ktorýkoľvek jeho subdodávateľ, bol až v čase výkonu daňovej kontroly vymazaný z obchodného registra; obzvlášť, ak správca dane realizoval daňovú kontrolu v novembri 2021, t. j. po takmer šiestich (6) rokoch od poskytnutia predmetných reklamných služieb. Žalobca nemôže zodpovedať za zmenu pomerov, ktorá nastala v dôsledku uplynutia dlhého času medzi poskytnutím reklamných služieb a výkonom daňovej kontroly. Správca dane podľa názoru žalobcu tiež nedostatočne zistil skutkový stav, keď vôbec nevypočul svedka C. F., ktorý bol v čase výkonu daňovej kontroly štatutárnym orgánom spoločnosti DPP Media s.r.o. Ako konateľ tejto spoločnosti, ktorý zodpovedá za vedenie účtovníctva, totiž mohol disponovať účtovnými dokladmi, ktoré by preukazovali vzťah tejto spoločnosti a spoločnosti SMUGGLERS, resp. dodávateľa. Nedostatočným bol podľa žalobcu aj postup správcu dane, kedy tento nevykonal všetky úkony potrebné k zisteniu skutočného pobytu pána D. G., spoločníka spoločnosti SMUGGLERS, napriek tomu, že svedok pán E. sa výslovne vyjadril, že za spoločnosť SMUGGLERS komunikoval a „staral sa o papiere“ práve pán G.. Správca dane však od výsluchu tohto svedka upustil hneď po tom, čo sa mu predvolanie na výsluch vrátilo s poznámkou „adresát neznámy“. Pokiaľ sa žalovaný odvolával na to, že žalobca mal pri uzatváraní Zmluvy o zabezpečení reklamných služieb zo dňa 22. mája 2014 vedieť, že pán A. B. je okrem iného konateľom spoločností, v ktorých bola majetková účasť prevedená na cudzích štátnych príslušníkoch, pričom za týmto účelom žalovaný uvádza spoločnosti (i) AMAPOL s.r.o., (ii) Bely, s.r.o. a (iii) Travelex, s.r.o., žalobca uviedol, že v prípade (i) spoločnosti AMAPOL s.r.o. došlo k prevodu obchodného podielu na cudzieho štátneho príslušníka dňa 02. 07. 2014; v prípade (ii) spoločnosti Bely, s.r.o. došlo k prevodu obchodného podielu na cudzieho štátneho príslušníka dňa 21. 08. 2015 a v prípade (iii) spoločnosti Travelex, s.r.o. došlo k prevodu obchodného podielu na cudzieho štátneho príslušníka dňa 16. 07. 2015; teda vo všetkých týchto prípadoch ide o skutočnosti, ktoré nastali ex post, po uzatvorení zmluvného vzťahu medzi žalobcom a dodávateľom. V tomto kontexte žalobca opätovne poukázal na to, že v zmysle Zmluvy o zabezpečení reklamných služieb zo dňa 22.05.2014 sa žalobca zaviazal zaplatiť dodávateľovi dohodnutú odplatu až po ukončení poskytnutia služby. Žalobca pristúpil k uzatvoreniu tohto zmluvného vzťahu s tým, že za dohodnuté služby zaplatí až po ich poskytnutí (žalobca skutočne zaplatil dodávateľovi dohodnutú odplatu až po tom, čo boli reklamné služby žalobcovi riadne poskytnuté a zdokumentované). V tomto smere žalobca nerozumie úvahe žalovaného, prečo by malo byť uzatvorenie zmluvy s dodávateľom, za takýchto podmienok, neobozretné. Ak by po podpise zmluvy k poskytnutiu služieb nedošlo, tak by ich žalobca dodávateľovi jednoducho nezaplatil. Ako prílohu k replike žalobca priložil odkaz na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k.: I. ÚS 259/2022-37 z 12. októbra 2022, týkajúci sa dokazovania existencie zdaniteľného plnenia a nedostatkov na strane tretieho subjektu.

21. Žalovaný v duplike uviedol, že s argumentáciou žalobcu uvedenou v podanom vyjadrení nesúhlasí a v celom rozsahu zotrváva na skutkovej a právnej argumentácii uvedenej vo svojom rozhodnutí, ako aj na skutočnostiach uvádzaných vo vyjadrení žalovaného zo dňa 09. 03. 2023.

Právny rámec

22. Podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. v znení účinnom v relevantnom období, na účely tohto zákona sa rozumie 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 pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t), v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak.

23. Podľa § 21 ods. 1 cit. zákona prvá časť vety, 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.

24. Podľa § 24 ods. 1 písm. a) daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov.

25. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

26. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Konanie pred správnym súdom, posúdenie vecí správnym súdom

27. Zákonom č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov prešiel od 01. 06. 2023 výkon súdnictva z krajských súdov na správne sudy vo všetkých veciach, v ktorých bola od 01. 06. 2023 daná právomoc správnych súdov, konkrétne aj z Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici, v dôsledku čoho je predmetná vec vedená na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. ZA-30S/264/2022.

28. Správny súd nariadil na prejednanie veci podľa § 107 ods. 1 písm. a) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) pojednávanie na 27. novembra 2024, nakoľko o jeho nariadenie požiadal žalobca. Na predmetnom pojednávaní sa právny zástupca žalobcu vyjadril v zhode s obsahom správnej žaloby. Nad rámec rozsahu žalobných bodov správnej žaloby uviedol, že správca dane nevykonal všetky dôkazy v plne postačujúcej miere, napríklad u pána H., ktorý bol spoločníkom v spoločnosti SMUGGLERS s.r.o. sa správca dane uspokojil s tým, že sa mu ho nepodarilo na prvýkrát predvolať a uviedol, že vo veci nie je úplne zrejmé, či došlo k vykonaniu daňovej kontroly v zákonnej jednoročnej lehote podľa § 46 daňového poriadku.

29. Správny súd vecne príslušný podľa § 10 SSP a miestne príslušný podľa § 13 ods. 1 SSP preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie prvostupňového orgánu verejnej správy vrátane konania, ktoré ich vydaniu predchádzalo v rámci žalobných bodov správnej žaloby a dospel k záveru, že žaloba bola podaná dôvodne a je potrebné jej priznať úspech.

30. Vychádzajúc z § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. možno konštatovať, že základnými zákonnými podmienkami pre uznanie daňového výdavku sú (i) vecnosť, (ii) preukázateľnosť vynaloženia a (iii) zaúčtovanie. Pri podmienke vecnosti je potrebné skúmať, či sú konkrétne výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. Pri podmienke zaúčtovania (zaevidovania) je potrebné skúmať, či bol výdavok aj riadne zaúčtovaný, resp. zaevidovaný v daňovej evidencii.

31. Správny súd v súvislosti s vyššie uvedenými podmienkami pre uznanie daňových výdavkov (nákladov) dáva do pozornosti, že dôkazné bremeno daňového subjektu sa viaže len k preukázaniu týchto podmienok a k ich nesplneniu majú smerovať aj prípadné správcom dane zistené pochybnosti. Všetky uvedené podmienky pritom majú objektívny charakter - nie sú viazané na dobrú vieru daňového subjektu či na jeho obozretnosť. Podmienky pre uplatnenie daňového výdavku preto buď objektívne sú, alebo nie sú dané. Z uvedených dôvodov správny súd za najpodstatnejšiu námietku žalobcu považoval argument, že rozhodnutia správcu dane a žalovaného vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, keď odmietajú žalobcovi preukázaný daňový výdavok kvalifikovať ako daňový výdavok podľa zákona č. 595/2003 Z. z., hoci všetky náležitosti legálnej definície daňového výdavku sú v tomto prípade splnené a zároveň tým upierajú právo žalobcu na zníženie základu dane o preukázaný daňový výdavok. Žalobca v tomto smere dôvodne poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky z 26. 09. 2014 sp.zn. 5Afs 110/2013, ktorý konštatoval: „S ohľadom na vyššie uvedené závery sú závery

správca dane vo vzťahu k dani z príjmov mylné, nakoľko vychádzajú z nesprávneho východiska, že daňový subjekt musí v daňovom konaní preukázať nielen to, či došlo k faktickému dodaniu služieb, ale aj to, že toto plnenie uskutočnila práve tá osoba, ktorá je ako poskytovateľ tohto plnenia uvedená na faktúre, ktorú daňový subjekt ako dôkaz k preukázaniu tvrdeného právneho vzťahu predkladá.“

32. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sfk/71/2022 zo dňa 26. 6. 2024, ktorý v bodoch 16. až 18. konštatoval: „Krajský súd aj žalovaný poukázali na nenaplnenie zákonnej podmienky preukázateľnosti zaúčtovaných daňových výdavkov na platbách za reklamné plnenia, pričom správca dane i žalovaný mal pochybnosti o tom, že žalobca tovar nadobudol od deklarovaných dodávateľov. Pri podmienke preukázateľnosti vynaloženia daňových výdavkov je potrebné skúmať, či daňový subjekt preukázal (listinne a prípadne aj inými dôkazmi) skutočné vynaloženie daňových výdavkov, pričom nestačí len realizácia platby. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať reálne prijatie plnenia uvedeného v daňovom doklade, a to v rámci dojednaných dodávok jednotlivými dodávateľmi. Zároveň musí žalobca preukázať vecnú súvislosť úhrady za tovar alebo služby s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím jeho príjmov (rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/45/2015 zo dňa 26. januára 2017, sp. zn. 5Sžf/60/2015 zo dňa 28. februára 2017). „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane.“ (rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14.11.2018 a obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16.12.2009). Dôvodom na prenos dôkazného bremena na daňový subjekt však nie je akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť objektívne podložená a dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcovi dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (tu pre uznanie uplatneného výdavku ako daňového) (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 03.09.2019). Až kvalifikovaným spochybnením založeným na relevantných dôkazoch dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Ak daňový orgán vyslovil pochybnosti o reálnom charaktere deklarovaných zdaniteľných plnení, teda že išlo len o formálne vystavenie faktúr od dodávateľa, je jeho povinnosťou tieto závery náležite osvedčiť a vecne zdôvodniť, prečo považuje plnenia za fiktívne (por. napr. rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. I. ÚS/627/2022 z 27. apríla 2023). K predchádzajúcej judikatúre (I. ÚS 259/2022, IV. ÚS 601/2022) Ústavný súd SR v označenom rozhodnutí doplnil, že preukázateľné spochybnenie tvrdení daňového subjektu môže spočívať aj v tom, že dôkazy produkované daňovým subjektom (resp. dôkazy, ktoré majú byť v prospech skutkovej verzie daňového subjektu) sú natoľko vnútorné rozporné a protichodné (dôkazná inkonzistencia), že ako celok neposkytujú spoľahlivý a presvedčivý obraz o skutkovom dejí, z ktorého vyvodzuje daňový subjekt svoje nároky. V takom prípade postačuje, aby správca dane tieto rozpory kvalifikovaným spôsobom identifikoval a zdôvodnil a vytvoril daňovému subjektu procesný priestor na pôdoryse Daňového poriadku, aby sa k týmto rozporom mohol vyjadriť, resp. ich odstrániť. Rozpory, na ktoré poukazuje správca dane, však musia byť relevantné, t. j. musia spochybňovať rozhodujúce skutočnosti týkajúce sa samotnej podstaty zdaniteľného plnenia v priamom dodávateľsko-odberateľskom vzťahu daňového subjektu, pričom nestačia iba rozpory v nepodstatných detailoch.... V bode 22. uviedol, že: „Kasačný súd konštatuje, že nekontaktnosť nástupníckych spoločností pôvodných dodávateľov (PEGA Trenčín s.r.o., TRIPOSTAV, s.r.o., RCA Tech s.r.o. a BKB holding s.r.o.) v čase daňovej kontroly, ktorá prebiehala cca 4 roky po uskutočnení predmetných zdaniteľných plnení, nie je dostatočným spochybnením podmienky preukázateľnosti, resp. skutočného vynaloženia daňového výdavku (nákup smrekovej guľatiny) sťažovateľom. Tu treba poukázať na to, že daňový subjekt nie je objektívne schopný pri uskutočnení obchodu, z ktorého si uplatňuje daňový výdavok, predvídať a ovplyvniť budúce podnikateľské správanie svojho dodávateľa ani rozhodnutia jeho spoločníka týkajúce sa zániku spoločnosti. Preto by len z dôvodu zániku spoločnosti dodávateľa či v dôsledku neskoršieho neplnenia jeho daňových povinností alebo nedostatku spolupráce so správcou dane v čase daňovej kontroly nemal daňový subjekt v súvislosti s preukazovaním výdavku

utrpieť ujmu. V súvislosti s nekontaktnosťou deklarovaného dodávateľa kasačný súd odkazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/44/2020 zo dňa 25. mája 2021, cit: „Senát kasačného súdu dospel k totožnému záveru, že konštatovanie finančných orgánov o nekontaktnosti subjektu, ktorého žalobca označil za svojho dodávateľa, nie je bez akýchkoľvek ďalších skutočností postačujúce z hľadiska opodstatneného spochybnenia reálnosti deklarovaných obchodov.“Kasačný súd preto prisvedčuje námietke sťažovateľa, že správca dane sformuloval pochybnosti o uskutočnení obchodov, z ktorých si sťažovateľ uplatňoval daňové výdavky pri dani z príjmov, predovšetkým zo skutočností a dôvodov, ktoré stáli na strane dodávateľov, nie na strane sťažovateľa... 25. Kasačný súd je toho názoru, že na rozdiel od právneho režimu preukazovania hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty, pri preukazovaní vynaloženia daňového výdavku pri dani z príjmov sa kladie dôraz najmä na jeho účel a súvislosť s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním príjmov daňovníka (samozrejme pri splnení ostatných kvalifikačných podmienok). Kasačný súd sa stotožňuje s tvrdením sťažovateľa, že iba spochybnenie identity dodávateľa a jeho statusu nie je pre účely právneho režimu dane z príjmov rozhodujúce a samo osebe nie je dôvodom pre neuznanie deklarovaného výdavku (obdobne rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/34/2015). Túto skutočnosť však zároveň nie je možné vykladať izolovane (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/22/2020 z 2. februára 2022). 26. Pre uznanie daňového výdavku z hľadiska podmienky preukázateľnosti jeho vynaloženia je podstatné, aby daňový subjekt preukázal, že určitý tovar alebo služba boli ním nadobudnuté v rámci obchodných vzťahov, v určitom množstve a cene“.

33. V prejednávanej veci z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že bolo vykonané rozsiahle dokazovanie, ktoré smerovalo k preukázaniu dodania predmetných reklamných služieb žalobcovi od dodávateľa žalobcu, t.j. spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o., resp. u dodávateľa NOBOX MEDIA, s.r.o. od jeho subdodávateľov SMUGGLERS, s.r.o. a DPP Media s.r.o. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na prijaté závery správcu dane v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia, v ktorom konštatoval, že na preukázanie oprávnenosti fakturovaných reklamných služieb ako nákladovej položky žalobca predložil správcovi dane sporné dodávateľské faktúry a doklady, z ktorých je zrejmé, že došlo k odvysielaniu reklamných spotov, predložené doklady nepreukazujú dodanie spoločnosťou NOBOX MEDIA, s.r.o. a neverifikujú dodávateľa uvedeného na faktúre (str. 58). Správca dane tým nijako nespochybnil faktické dodanie predmetných reklamných služieb. O tom, že sa reklamná služba dodala, svedčí výpoveď svedka A. B. do Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 101249922/2020 dňa 04.08.2020, ktorý uviedol, že majiteľom reklamnej plochy, na ktorej prebiehala reklamná kampaň pre žalobcu bola spoločnosť DPP Media s.r.o., Bratislava. Za túto spoločnosť oslovil pána I. G. (konateľ spoločnosti DPP Media s.r.o. od 31.02.2012 do 07.12.2018), s ktorým dohodol podmienky spolupráce. Správca dane z ISFS zistil, že s konateľom spoločnosti DPP Media s.r.o., s p. I. G. bola spísaná Daňovým úradom Bratislava Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101420867/2018/9104401/lva zo dňa 25.07.2018 vo veci preverenia uskutočnených zdaniteľných obchodov medzi spoločnosťami DPP Media s.r.o. a daňovým subjektom Czech Public Media s.r.o, Kozí 916/5, 110 00 Praha 1, IČ DPH: CZ24788686 (ďalej len „Czech Public Media s.r.o.“) za zdaňovacie obdobie od 01.01.2014 do 31.01.2016 (na základe získaných informácií bolo zistené, že spoločnosť DPP Media s.r.o. prenajímala LED obrazovku na Trnavskom Mýte od spoločnosti Czech Public Media s.r.o.). Správca dane získal z Daňového úradu Bratislava Zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 101420867/2018/9104401/lva zo dňa 25.07.2018 spolu s ďalšími súvisiacimi dokumentmi: Smlouva o nájmu reklamního zařízení zo dňa 05.01.2015; prijaté faktúry DPP Media s.r.o. rok 2014, 2015 a 2016; faktúra č. 20150701 zo dňa 10.07.2015; faktúra č. 20150303 zo dňa 20.03.2015; zoznam vydaných faktúr DPP Media s.r.o. rok 2014, 2015 a 2016; výpis z účtu č. J. XXXX XXXX XXXX XXXX por. č. 8/2015; por. č.7/2015 str. 1; por. č. 12/2015 str. 3; por. č. 9/2015 str. 2, por. č. 4/2015 str. 3, por. č. 6/2015 str. 5; podklady k dani z pridanej hodnoty marec 2015; získané údaje z preverovania obchodnej spolupráce spoločnosti DPP Media s.r.o. a Czech Public Media s.r.o. a spracované do odpovede na žiadosť o MVI č. 101593605/2018, o čom bol spísaný úradný záznam č. 100171684/2021 zo dňa 01.02.2021; monitoring kampane - reporty (záznamy o odvysielaní spotov) v počte 4 ks za obdobie 01.02.2015 - 31.05.2015 s reklamnými spotmi (fotografiami s logom žalobcu, prípadne s iným reklamným popisom v súvislosti so žalobcom). Do Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 101420867/2018/9104401/lva konateľ spoločnosti DPP Media s.r.o. I. G. uviedol, že hlavným predmetom činnosti spoločnosti DPP Media s.r.o. v období od 01.01.2014 do 31.01.2016 bol predaj reklamného času LED obrazovky na Trnavskom mýte, Šancová 112, 831 03 Bratislava. Spoločnosť DPP Media s.r.o. spolupracovala so spoločnosťou Czech Public Media s.r.o. na základe uzatvorenej zmluvy o nájme reklamného zariadenia zo dňa 05.01.2015. Konateľom spoločnosti Czech Public Media s.r.o. je D. B., ktorý je zároveň spoločníkom DPP Media s.r.o. Za spoločnosť DPP Media s.r.o. uzatváral zmluvy

I. G. ako konateľ a za Czech Public Media s.r.o. p. D. B.. K bližšej charakteristike predmetu fakturácie - konkrétne služby/tovar, ktorý dodala spoločnosť Czech Public Media s.r.o. spoločnosti DPP Media s.r.o. v zdaňovacom období od 01.01.2014 do 31.01.2016 sa vyjadril, že predmetom fakturácie boli dodané služby v zmysle uzatvorenej zmluvy o nájme reklamného zariadenia zo dňa 05.01.2015, na základe ktorej boli prijaté dve faktúry od spoločnosti Czech Public Media s.r.o. - faktúra č. 20150303 zo dňa 20.03.2015 za prenájom reklamného zariadenia LED obrazovky na Trnavskom Mýte za rok 2014 vo výške 12.700,00 eur a faktúra č. 20150701 zo dňa 10.07.2015 za prenájom vysielacieho času na LED obrazovke na Trnavskom mýte za 1-6/2015 vo výške 10.000,00 Eur. Svedok sa k priebehu spolupráce vyjadril, že klienti, ktorí chceli mať reklamnú kampaň kontaktovali spoločnosť DPP Media s.r.o., ktorá si na základe zmluvy o nájme reklamného zariadenia objednávala reklamný čas od spoločnosti Czech Public Media s.r.o. Z odpovede na Žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 101593605/2018 (ďalej len „žiadosť o MVI“), v rámci ktorej bola preverovaná obchodná spolupráca spoločnosti DPP Media s.r.o. a Czech Public Media s.r.o. bolo zistené, že spoločnosť DPP Media s.r.o. eviduje faktúry č. 20150303 a č. 20150701 vystavené spoločnosťou Czech Public Media s.r.o. v prijatých faktúrach za rok 2015, daň z pridanej hodnoty z faktúry č. 20150303 bola priznaná v evidencii dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2015 ako nadobudnutie tovaru z iného členského štátu a zároveň bolo uplatnené odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. c/ zákona o DPH a z faktúry č. 20150701 nebola daňovým subjektom DPP Media s.r.o. doteraz priznaná daň z pridanej hodnoty v daňovom priznaní. Ďalej sa v odpovedi na žiadosť o MVI uvádza, že podľa vyjadrenia konateľa spoločnosti DPP Media s.r.o. vlastníkom LED obrazovky na Trnavskom Mýte nie je spoločnosť DPP Media s.r.o. ani spoločnosť Czech Public Media s.r.o. Súčasťou odpovede na žiadosť o MVI je monitoring kampane - reporty (záznamy o odvysielaní spotov) pre odvolávajúceho sa v počte 4 ks za obdobie 01.02.2015 - 31.05.2015 s reklamnými spotami (fotografiami s logom žalobcu, prípadne s iným reklamným popisom v súvislosti so žalobcom), ktoré správcovi dane predložil konateľ spoločnosti DPP Media s.r.o. I. G. (CZ) k Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 101420867/2018/9104401/lva zo dňa 25.07.2018. Uvedené reporty a spoty sú identické s reportami a spotami, ktoré predložil žalobca ako podpornú dokumentáciu k dodávateľským faktúram od spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. Na základe získanej evidencie vydaných faktúr za rok 2014 a rok 2015 od spoločnosti DPP Media s.r.o., spoločnosť DPP Media s.r.o. vystavila pre spoločnosť NOBOX MEDIA, s.r.o. v roku 2014 faktúry v počte 15 ks v sume 35.160,00 eur, z toho základ dane 29.300,00 eur a DPH 5.860,00 eur, v roku 2015 faktúry v počte 34 ks v sume 113.832,00 eur, z toho základ dane 94.860,00 eur a DPH 18.972,00 eur. Z predložených dokladov žalobcom vystavila spoločnosť NOBOX MEDIA, s.r.o. v roku 2015 pre žalobcu za zabezpečenie reklamnej kampane LED - Trnavské Mýto Bratislava za rok 2014 v sume 168.000,00 eur, z toho základ dane 140.000,00 eur a DPH 28.000,00 eur, za rok 2015 v sume 198.000,00 eur, z toho základ dane 165.000,00 eur a DPH 33 000,00 eur (str. 19 až 20 napadnutého rozhodnutia). Z úradného záznam správcu dane č. 100171684/2021 zo dňa 01. 02. 2021 dokonca vyplýva, že počas daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie 5/2015, 9/2015, 10/2015 a 12/2015 bolo zistené, že pre daňový subjekt – žalobcu na základe predložených dodávateľských faktúr spoločnosť NOBOX MEDIA, s.r.o. dodala reklamné služby v kontrolovanom období v subdodávke spoločnosťou DPP Media s.r.o., Panenská 8, Bratislava (príloha 9u adm. spisu).

34. Žalovaný bol toho názoru, že sa zaoberal každou zistenou skutočnosťou a dospel k logickému záveru, že žalobca aj keď si objednal službu u dodávateľa a tieto služby boli vykonané subdodávateľsky, musí vedieť, za aké konkrétne služby zaplatil 165.000,00 Eur, v akom rozsahu boli tieto služby vykonané a v konečnom dôsledku sa mal zaujímať aj kým konkrétne boli vykonané, t. j. musel mať vedomosť o možnostiach poskytnutia predmetných služieb dodávateľom, s ktorým spolupracoval. Takýto záver žalovaného je mylný, pokiaľ vyústil do toho, že neuznal žalobcovi daňovo uznateľné výdavky v žiadnom rozsahu. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/34/2015 z 22. 02. 2017, ktorý uvádza, že „pokiaľ správca dane nevytlčil faktické vykonanie prác, prislúchajúcich k daňovo neuznateľným faktúram, ktorých reálny základ bol preverovaním subdodávateľov žalobcu spochybnený, potom nebolo možné pri vyhodnotení splnenia podmienok uznateľnosti daňového výdavku podľa § 2 písm. i) v spojení s § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov len tak, bez ďalšieho, neuznať tento deklarováný daňový výdavok pre účely určenia dane z príjmov. Z uvedeného dôvodu, ak je v rámci realizácie inštitútov správy daní, zameraných na správne zistenie dane z príjmov, spochybnený reálny základ preverovaných daňových dokladov len v osobe dodávateľa tovaru alebo služby, je úlohou správcu dane na základe riadne zisteného skutkového stavu ustáliť a vyhodnotiť splnenie podmienok spočívajúcich v zistení realizácie spochybnených plnení, v zaplatení za deklarované plnenia, ako i účelnosti preverovaných výdavkov pre potreby určenia základu predmetnej dane (§ 2 písm. i) v spojení s § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov) a následne zväžiť

realizáciu postupu podľa § 48 ods. 1 písm. c) daňového poriadku.“ Ak reklamná služba dodaná bola, je potrebné ustáliť, či bola dodaná v takom (alebo nižšom) rozsahu, ako je uvedené na sporných faktúrach. „Ak kontrolovaný daňový subjekt vo vzťahu k osobe spochybneného dodávateľa uvedeného na faktúre neunesie dôkazné bremeno, stále prichádza do úvahy možnosť, aby správca dane preverovaný základ dane zistil čo najúplnejšie a následne rozhodnutím určil postupom pri určení dane podľa pomôcok. Správca dane na správne určenie dane môže použiť, okrem pomôcok uvedených v paragrafe 48 ods. 3 daňového poriadku, aj nesporné a vierohodné daňové doklady predložené kontrolovaným daňovým subjektom § 48 ods. 4 citovaného zákona.“

35. Správca dane v prípade, keď dospel k záveru, že reklamné služby propagujúce reštaurácie žalobcu boli žalobcovi reálne dodané, žalobca za ne uhradil dodávateľovi odplatu a táto odplata ako výdavok (nesporne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov žalobcu) bola žalobcom vedená v daňovej evidencii, nemohol uzavrieť, že žalobca nepreukázal vynaloženie daňovo uznateľného výdavku v žiadnom rozsahu. Správca dane v prípade odôvodnených pochybností o skutočnej výške výdavku, teda o reálnej cene žalobcovi poskytnutej reklamnej služby, bol povinný zisťovať a ustáliť reálnu preukázanú výšku výdavku s cieľom čo najúplnejšie zistiť základ dane. Za účelom čo najpresnejšieho zistenia základu dane môže správca dane použiť postup podľa § 48 ods. 1 písm. c) daňového poriadku a určiť daň aj podľa pomôcok vrátane vierohodných daňových dokladov získaných v administratívnom konaní. Pokiaľ má správca dane za to, že dodávateľ NOBOX MEDIA, s.r.o. uvedený na faktúre reklamné služby skutočne nedodal a bol účelovo zapojený do reťazca, je potrebné zisťovať, či zo zaobstaraných dôkazov nevyplýva, ktorý subjekt skutočne reklamné služby dodal (kto mohol mať materiálne, personálne, či iné predpoklady pre ich dodanie). Z tohto zistenia potom možno odvodiť aj aká bola reálne cena týchto reklamných služieb zaplatená subjektu, ktorý ich skutočne poskytol, a teda aj výška vynaložených daňových výdavkov. Správny súd dodáva, že z vykonaného dokazovania sa javí, že týmto subjektom mohla byť práve spoločnosť DPP Media s.r.o., ktorá si reklamnú plochu prenajímala a ktorá mala k dispozícii reporty a spoty žalobcu, teda mohla reklamné služby žalobcovi reálne poskytnúť. Pre účely výšky daňových výdavkov je možné vychádzať z fakturovaných súm touto spoločnosťou.

36. Správny súd na základe vyššie uvedeného zrušil napadnuté ako aj prvostupňové rozhodnutie z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Úlohou správcu dane bude v ďalšom konaní ustáliť, aké boli žalobcove skutočne vynaložené náklady za reklamné služby, ktoré mu boli poskytnuté, teda či zapojenie ďalšieho dodávateľa a subdodávateľa do fakturačného reťazca nespôsobilo neúmerné navýšovanie fakturovanej sumy, ktorá mala predstavovať ekonomické zvýhodnenie, v tomto prípade navýšením nákladov a znížením základu dane z príjmov právnickej osoby, tak ako to správca dane tvrdil v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia.

37. K námietke žalobcu ohľadom nezákonne vykonaného výsluchu svedka A. B., správny súd uvádza, že túto námietku žalobca prvýkrát uviedol v správnej žalobe, z administratívneho spisu táto námietka nevyplýva. V rozhodnutí správcu dane na str. 4 sa uvádza, že súčasťou administratívneho spisu z daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015 u daňového subjektu - žalobcu sa v súlade s ust. § 24 ods. 4 a § 19 ods. 7 daňového poriadku stala Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101249922/2020 zo dňa 04. 08. 2020, ako dokument, ktorý bol získaný z administratívneho spisu daňovej kontroly DPH u žalobcu za zdaňovacie obdobie máj 2015, september 2015, október 2015, december 2015 a január 2016, predmetom ktorej je výpoveď svedka A. B., konateľa spoločnosti NOBOX MEDIA, s.r.o. (č. 9e adm. spisu). Z predmetnej zápisnice vyplýva, že za žalobcu sa na ústnom pojednávaní nikto nezúčastnil, hoci bol správcou dane oboznámený o výsluchu svedka Upovedomením č. 101090723/2020 zo dňa 26. 06. 2020. Keďže z námietky žalobcu nie je možné vyabstrahovať, v čom konkrétne mala spočívať nezákonnosť výsluchu A. B., čoho dôsledkom malo byť okrem iného aj odopretie práva žalobcu klásť tomuto svedkovi otázky, ktorý sa ústneho pojednávania ani nezúčastnil, správny súd vyhodnotil túto námietku ako nekonkrétne, ktorá nebola dostatočne vymedzená. Správna žaloba žalobcu je všeobecnou správnu žalobou, pri ktorej nie je v právomoci správneho súdu vyhľadávať za žalobcu nezákonnosti v postupe a v rozhodnutiach orgánov verejnej správy, prípadne konkretizovať všeobecné a nekonkrétne žalobné námietky. Iniciátorom súdneho konania pred správnym súdom je žalobca - účastník administratívneho konania a je na ňom, ako svoje právo na prieskum zákonnosti rozhodnutí (príp. opatrení) orgánov verejnej správy využije, teda aké žalobné dôvody v správnej žalobe prednesie a vymedzí.

38. Súdny prieskum zákonnosti správneho rozhodnutia je ovládaný dispozičnou zásadou. Rozsah súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu je daný žalobnými dôvodmi nezákonnosti (s výnimkou prípadov uvedených v § 134 ods. 2 SSP). Podat' správnu žalobu a rozšíriť žalobné body je v zmysle § 181 ods. 1 SSP v spojení s § 183 SSP možné len v lehote 2 mesiace od oznámenia napadnutého rozhodnutia. Vo vzťahu k námietkam žalobcu uplatneným v replike zo dňa 28. 04. 2023 a na pojednávaní dňa 27. 11. 2024, v ktorých namietal, že žalovaný sám kvalifikuje svoj vlastný procesný postup a svoje rozhodnutie ako zákonné; že žiaden právny predpis neustanovuje objednávku alebo zmluvu ako náležitosť faktúry; že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav, keď nevypočul svedka C. F., ktorý bol v čase výkonu daňovej kontroly štatutárnym orgánom spoločnosti DPP Media s.r.o. a nevykonal všetky úkony k zisteniu pobytu D. H., ktorý bol spoločníkom v spoločnosti SMUGGLERS s.r.o.; že A. B. bol konateľom ďalších iných spoločností, v ktorých bola majetková účasť prevedená na cudzích štátnych príslušníkoch; že v zmysle Zmluvy o zabezpečení reklamných služieb zo dňa 22.05.2014 sa žalobca zaviazal zaplatiť dodávateľovi dohodnutú odplatu až po ukončení poskytnutia služby a preto namieta úvahu žalovaného o neobozretnom konaní žalobcu a k námietke vznesenej na pojednávaní o nedodržaní lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa § 46 daňového poriadku, správny súd uvádza, že podľa doručky v administratívnom spise bolo žalobcovi napadnuté rozhodnutie doručené dňa 03. 11. 2022, a teda lehota na podanie správnej žaloby a rozšírenie žalobných bodov uplynula dňa 03. 01. 2023. V zákonom stanovenej lehote žalobca podal len žalobu na Krajský súd v Žiline. Vzhľadom na uvedené je správny súd pri prieskume napadnutého rozhodnutia viazaný len obsahom tohto podania a na námietky vznesené v replike a na pojednávaní, t. j. po uplynutí lehoty na rozšírenie správnej žaloby, neprihliada.

39. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP, podľa ktorého správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech. Vzhľadom na to, že žalobca bol v konaní úspešný, správny súd priznal žalobcovi úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania (§ 167 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozhodnutia samostatným uznesením (§ 175 ods. 2 SSP).

40. Toto rozhodnutie prijal senát krajského súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú je potrebné podať na Správny súd v Banskej Bystrici v lehote 30 dní od doručenia rozsudku. O kasačnej sťažnosti rozhoduje Najvyšší správny súd Slovenskej republiky.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania (ktorému správne mu súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka - spisová značka, čo sa ním sleduje a podpis) 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 SSP sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"),
- d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh).

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

Kasačná sťažnosť podaná v listinnej podobe musí byť podaná 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.

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom. To neplatí, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,

b) ide o konania o správnej žalobe v sociálnych veciach alebo vo veciach azylu, zaistenia a administratívneho vyhostenia podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d) SSP,
c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.