

Súd: Krajský súd Nitra
Spisová značka: 11S/167/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4019200634
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 07. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Darina Vargová
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2021:4019200634.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Dariny Vargovej a členiek senátu JUDr. Lenky Kostolanskej a JUDr. Dany Kálnayovej, v právnej veci žalobcu: MM Transped, s.r.o., Veľké Ludince 699, IČO: 35 927 691, zastúpeného: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., Hlavná 31, Trnava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o správnej žalobe zo dňa 11. 12. 2019 proti rozhodnutiu žalovaného č. 102334953/2019 zo dňa 10. 10. 2019, takto

rozhodol:

Súd z r u š u j e rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102334953/2019 zo dňa 10. 10. 2019 ako i rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 101504499/2019 zo dňa 19. 06. 2019 a v e c v r a c i a Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie.

Súd p r i z n á v a žalobcovi právo na náhradu trov konania v plnom rozsahu.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Správca dane začal s výkonom daňovej kontroly u žalobcu dňa 19. 04. 2018, predmetom ktorej bola daň z príjmov právnickej osoby (ďalej len „DPPO“) za rok 2014, 2015 a 2016, ako i kontrola dodržiavania ustanovení zákona o účtovníctve za účtovné obdobie rokov 2014, 2015 a 2016.

2. Dňa 19. 04. 2018 účtovníčka žalobcu predložila správcovi dane tam uvedené účtovné doklady za kontrolované zdaňovacie obdobie, ktoré boli doplnené dňa 14. 05. 2018, o čom spísal správca dane zápisnice o ústnom pojednávaní.

3. Správca dane dožiadaním zo dňa 14. 06. 2018 požiadal Daňový úrad Bratislava o preverenie, či sa faktúry vystavené spoločnosťou SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o., a to v roku 2014 za prenájom reklamnej plochy hokejovej haly Dukla Trenčín na základe uzatvorenej zmluvy - za I.-IV. štvrťrok 2014 nachádzajú v účtovníctve spoločnosti SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o., či sú uhradené, a na základe ktorých prijatých faktúr boli vystavené, ktorý dodávateľ vyhotovil reklamné nápisy, resp. všetko, čo je uvedené v zmluvách o šírení reklamy, evidenciu prijatých a odoslaných faktúr s úhradami, knihu záväzkov a pohľadávok za kontrolované zdaňovacie obdobie, pokladničné doklady a bankové výpisy, ako aj zistiť, čo bolo predmetom fakturácie, nakoľko podľa zmluvy to bolo šírenie reklamy a podľa textu uvedeného na faktúrach prenájom reklamnej plochy.

Okrem toho predmetom dožiadania boli aj roky 2015 a 2016.

4. Dožiadaný Daňový úrad Bratislava v podaní zo dňa 13. 09. 2018 ohľadom dodávateľa žalobcu - SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. oznámil, že vykonal ústne pojednávanie so štatutárnym zástupcom uvedenej spoločnosti Y. X. v zmysle žiadosti správcu dane, z toho bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní. Konateľ spoločnosti SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. zaslal dožiadanému daňovému úradu doklady, a to za rok 2014 účtovné doklady, faktúry a uzavreté zmluvy so žalobcom. Okrem toho predložil zmluvu o prenájme reklamnej plochy č. 191213 zo dňa 19. 12. 2013 (zimný štadión Pavla Demitru v Trenčíne), kde ako dodávateľ je uvedená spoločnosť ProfiTechnum spol. s r.o. a odberateľ SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o., a prislúchajúce faktúry.

Daňový úrad Bratislava predložil i zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 15. 08. 2018 spísanú s konateľom spoločnosti SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. Y. X., ktorý uviedol, že reklamy a reklamné spoty na zimnom štadióne Pavla Demitru v Trenčíne zabezpečovali subdodávateľia a naposledy konkrétne zadania boli zadané p. S. - ako realizátorovi požiadaviek partnera.

5. Výzvou zo dňa 05. 10. 2018 správca dane žiadal AS Trenčín, a.s., aby v určenej lehote vydal účtovné doklady preukazujúce hospodárske operácie a účtovné prípady, za roky 2015 a 2016 v zmysle zmlúv o spolupráci (SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. ako partner a AS Trenčín, a.s. ako klub) zo dňa 01. 01. 2014 a 01. 01. 2016 nadväzne na obchodnú spoluprácu so žalobcom. Okrem toho do uvedenej výzvy zadal i otázky. AS Trenčín doručil správcovi dane odpoveď na ním položené otázky dňa 24. 10. 2018 a zaslal žiadané účtovné doklady a fotografie.

6. Správca dane ďalšou výzvou zo dňa 21. 11. 2018 požiadal žalobcu o predloženie dôkazov - k zmluve o zabezpečení špedičných služieb uzavretej so STEMI Transpor s.r.o. (Česká republika) zo dňa 01. 01. 2007 a jej dodatkom a príslušné faktúry.

7. Okrem toho v administratívnom spise sa nachádza úradný záznam o tom, že účtovníčka žalobcu v dňoch 23. 11. 2018 a 26. 11. 2018 elektronicky - e-mailom zaslala doklady ku kontrole DPPO žalobcu za zdaňovacie obdobia 2014, 2015 a 2016, avšak doklady boli neúplné. Doplnenie bolo uskutočnené podaním zo dňa 10. 12. 2018.

8. Ďalšou výzvou zo dňa 10. 12. 2018 správca dane vyzval spoločnosť NatureBed, s.r.o., aby v lehote stanovenej správcovi dane oznámila, či vystavila faktúru č. OF062 zo dňa 18. 12. 2013, z čoho konkrétne pozostávala nábytková zostava Sofia, predložila výdajku zo skladu, prípadne ďalšie dôkazy. Odpoveď na výzvu bola doručená správcovi dane dňa 16. 01. 2019 a obsahovala informáciu, že nábytková zostava pozostávala z čela, nožičiek, drevenej bázy, matracov a vrchnej časti nazývanej topper, súčasťou boli aj potvrdenia o úhrade.

9. Dňa 20. 12. 2018 oznámil žalobca zmenu jeho právneho zastupovania v daňovej kontrole a predložil plnomocenstvo pre advokátsku kanceláriu MAĎAR & Partners, s.r.o.

10. V administratívnom spise správcu dane sa nachádza úradný záznam spísaný dňa 28. 01. 2019 o nahliadnutí do spisu daňového subjektu SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. s tým, že dôkazy uvedené v rozhodnutí zo dňa 23. 05. 2017 využil pri kontrole DPPO za zdaňovacie obdobie roku 2014. Súčasťou administratívneho spisu je aj rozhodnutie zo dňa 23. 05. 2017, ktoré sa týkalo vyrubenia rozdielu dane v sume 15.000,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2014 daňového subjektu SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. Ďalší úradný záznam spísal správca dane dňa 28. 01. 2019, z ktorého vyplýva, že nahliadol do spisu daňového subjektu žalobcu - daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie jún 2015 a zdaňovacie obdobie december 2015 a doklady, dôkazy a zistenia využil pri kontrole DPPO žalobcu za zdaňovacie obdobie 2014, 2015 a 2016. Súčasťou spisu je rozhodnutie žalovaného zo dňa 17. 08. 2017, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra zo dňa 03. 05. 2017, ktorým určil žalobcovi rozdiel dane v sume 12.000,- eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2015. V spise je založené predvolanie svedka J. V. pri uvedenej daňovej kontrole, odpoveď na MVI českého správcu dane, ktorým požiadal o vypočítanie súčasného konateľa spoločnosti TH - TH spol. s r.o. J. V., bytom v Prahe, ktorý mal byť dodávateľom kontrolovaného daňového subjektu SENZOR s.r.o. na poskytovanie reklamných služieb. Z odpovede na MVI vyplýva, že výsluch svedka J. V. nemohol byť vykonaný, nakoľko v mieste bydliska sa nezdržiava a nepodarilo sa ho ani predviesť.

11. Súčasťou spisu je i zápisnica o ústnom pojednávaní so svedkom Y. X. - konateľom spoločnosti SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. spísaná v súvislosti s daňovou kontrolou dodania tovarov a služieb za zdaňovacie obdobie január - jún 2015, zápisnica o ústnom pojednávaní so svedkom T. S. v súvislosti s daňovou kontrolou zdaňovacieho obdobia 06/2015 a 12/2015 spísaná vo vyrubovacom konaní u žalobcu, zápisnica o ústnom pojednávaní so svedkom P. G. za uvedené zdaňovacie obdobie vo vyrubovacom konaní u žalobcu.

12. Správca dane spísal dňa 13. 02. 2019 zápisnicu o ústnom pojednávaní, predmetom ktorej bolo nazretie do spisu žalobcu a oboznámenie so zistenými skutočnosťami - a to splnomocneným právnym zástupcom žalobcu. Správca dane mu oznámil, že v roku 2014 neuzná výdavky za prenájom reklamnej plochy v priestoroch hokejovej haly Dukla Trenčín na základe uzatvorenej zmluvy za I.-IV. štvrťrok 2014 od dodávateľa SLOVAK HOCKEY ACADEMY s.r.o. z prijatých faktúr č. 2014003, 2014012, 2014029, 2014043 a odpisy z nábytku do spálne vo výške 1.670 eur - prijatá faktúra č. C od dodávateľa NatureBed, s.r.o.

13. Ďalší úradný záznam bol spísaný správcou dane dňa 01. 03. 2019 o nazretí do spisu žalobcu - daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2017. Údaje z tohto daňového priznania správca dane použil pri vypracovaní protokolu k daňovej kontrole dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2014, 2015 a 2016.

14. Protokol z daňovej kontroly u žalobcu - kontrola DPPO a dodržiavanie ustanovení zákona o účtovníctve za účtovné obdobia - rokov 2014, 2015 a 2016 bol vypracovaný dňa 07. 03. 2019. Výzvou zo dňa 07. 03. 2019 vyzval správca dane žalobcu na vyjadrenie sa k zisteniam v protokole, ktorý mu zaslal a výzva bola doručená zástupcovi žalobcu dňa 20. 03. 2019, kedy bola ukončená daňová kontrola. Žalobca podal k protokolu vyjadrenie. Dňa 11.06. 2019 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní so zástupcom žalobcu, predmetom ktorej bolo prerokovanie pripomienok a dôkazov žalobcu ku kontrolným zisteniam uvedeným v protokole daňovej kontroly zo dňa 07. 03. 2019.

15. Dňa 19. 06. 2019 vydal správca dane rozhodnutie, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2014 v sume 44.367,40 eur ako rozdiel dane vyrubenej podaným daňovým priznaním v sume 8.868,05 eur, daňou zistenou správcou dane v sume 53.235,45 eur. Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie zo dňa 24. 07. 2019.

II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia žalovaného

16. O odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102334953/2019 zo dňa 10. 10. 2019 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil.

17. Uviedol, že správca dane pri daňovej kontrole u žalobcu zistil, že si žalobca uplatnil do daňových nákladov, na základe faktúr č. 2014003 zo dňa 05. 02. 2014 sumu 50.000,- eur, č. 2014012 zo dňa 15. 05. 2014 sumu 50.000,- eur, č. 2014029 zo dňa 15. 09. 2014 sumu 50.000,- eur a č. 2014043 zo dňa 02. 12. 2014 sumu 50.000,- eur, celkom sumu 200.000,- eur za prenájom reklamnej plochy v priestoroch hokejovej haly Dukla Trenčín na základe uzatvorenej zmluvy za I. až IV. štvrťrok 2014. Faktúry vystavila spoločnosť SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o.

Správca dane kontrolou predložených dokladov tiež zistil, že žalobca si zaúčtoval do daňových nákladov na účet 551001- odpisy, odpis v sume 1.670,- eur z dlhodobého hmotného majetku, nábytkovej zostavy Sophia. Správcou dane bolo zistené, že tento dlhodobý hmotný majetok nadobudol žalobca na základe dodávateľskej faktúry č. C. vystavenej spoločnosťou NatureBed, s.r.o. zo dňa 18. 12. 2013, pričom preddavok - záloha bola vyplatená dňa 28. 11. 2013. Cena nábytkovej zostavy bola celkom 12.021,- eur. Na základe odpovede dodávateľa zo dňa 16. 01. 2019 správca dane zistil, že sa jednalo o nákup nábytku do spálne. Daňový subjekt tak nesprávne zaradil a účtoval o ňom ako o kancelárskom nábytku.

Na základe výsledku daňovej kontroly správca dane neuznal žalobcovi uplatnené daňové výdavky (náklady) v celkovej sume 201.670,00 eur a o uvedenú sumu zvýšil žalobcovi základ dane.

V rámci vysporiadania sa s odvolacími námietkami žalobcu správca dane uviedol, že v priebehu daňovej kontroly na základe predložených účtovných dokladov, ktorými daňový subjekt deklaroval uplatnenie daňových výdavkov preveril všetky skutočnosti, súvisiace s dodaním reklamných prác v spoločnosti, vedenej na predložených dokladoch ako dodávateľ a tiež v spoločnosti, ktorá sa na dodaní reklamy a poskytnutí reklamných plôch podieľala. Správca dane zistené skutočnosti uviedol v protokole z daňovej kontroly a tiež v odvolaní napadnutom rozhodnutí. Žalovaný k námietkam žalobcu preto dodal, že správca dane zistil skutkový stav dostatočne a správne, pričom skutočnosti zistené v priebehu vykonaného dokazovania vyhodnotil v nadväznosti na ustanovenie platných právnych predpisov, konkrétne na § 2 písm. i) v nadväznosti na § 19 ods. 2 písm. k) zákona o dani z príjmov.

Okrem toho uviedol, že správca dane v priebehu daňovej kontroly, pri preverovaní vykonania reklamných služieb spoločnosťou SLOVAK HOCKEY ACADEMY s.r.o. zistil, že hokejový štadión Pavla Demitru v Trenčíne, kde bola umiestnená reklama žalobcu bol vo vlastníctve mesta Trenčín, ktoré ho prenajalo HK DUKLA Trenčín, pričom HK mohol v zmysle uzatvorenej zmluvy s mestom Trenčín priestory hokejového štadióna prenajímať tretím osobám. HK DUKLA Trenčín mal uzatvorenú zmluvu so spoločnosťou ProfiTechnum spol. s r.o., ktorej hlavným predmetom podnikania bola reklamná činnosť, ale z dôvodu, že spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov, reklamu na zimnom štadióne realizovali jeho zamestnanci. Z účtovnej evidencie spoločnosti SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. bolo zistené, že eviduje od spoločnosti ProfiTechnum spol. s r.o. faktúry za prenájom reklamných plôch. Zo zistených skutočností vyplýva, že reklamu v prospech žalobcu napriek zmluvnému vzťahu nerealizovala spoločnosť SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o., ale spoločnosť ProfiTechnum spol. s r.o. K námietke žalobcu, že mal obchodný vzťah iba so spoločnosťou SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. žalovaný uviedol, že spoločnosť v priebehu daňovej kontroly správcovi dane účtovné doklady, ktorými deklarovala vykonanie reklamných prác predložila, ale pokiaľ si žalobca uplatňuje nárok na uznanie daňových výdavkov (nákladov) na základe vystavených dodávateľských faktúr, musí byť schopný preukázať nielen vecnú súvislosť úhrady za vykonané služby s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmov, ale tiež to, že služby boli aj reálne vykonané a to práve dodávateľom uvedeným na vystavených faktúrach. Samotné faktúry a doklady o úhrade sú síce formálnou podmienkou uznania daňových výdavkov, nie sú však postačujúcou podmienkou pre priznanie daňových výdavkov, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Zmluvný vzťah je dvojstranný právny akt, a preto jeho naplnenie musia viesť preukázať predložením relevantných, správcovi dane overiteľných dôkazov obidvaja obchodní partneri, tak odberateľ, ako aj dodávateľ. V prípade žalobcu na základe zistenia, že spoločnosť SLOVAK HOCKEY ACADEMY s.r.o. vystupovala v danom prípade ako sprostredkovateľ, požiadal o preukázanie vykonania reklamných služieb spoločnosťou ProfiTechnum spol. s r.o., ktorá však vykonanie reklamných služieb žiadnym spôsobom nepreukázala. Z uvedeného dôvodu nebolo možné vyvodiť záver, že prenájom reklamnej plochy, v skutočnosti zabezpečenie reklamy zrealizovala spoločnosť uvedená na vystavených faktúrach ako dodávateľ, a ani spoločnosť ProfiTechnum spol. s r.o. ako subdodávateľ, nakoľko uvedená spoločnosť nepredložila správcovi dane o realizácii, resp. zabezpečení reklamy žiadne dôkazy.

Žalovaný nespochybnil vytvorenie loga žalobcu, ani jeho osadenie do ľadovej plochy, ale na základe vykonaného dokazovania tvrdí, že realizáciu reklamy nepreukázala ani jedna z uvedených spoločností.

K ďalším námietkam žalovaný uviedol, že zo znenia § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov vyplýva, že daňový výdavok (náklad) musí byť preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, avšak skutočnosť, že daňový subjekt dosiahol v kontrolovanom zdaniteľnom období kladný výsledok hospodárenia neznamená, že ho dosiahol na základe zrealizovanej reklamy. K námietke týkajúcej sa vyjadrenia správcu dane, že vynaložené výdavky nesúviseli s propagáciou činnosti žalobcu, lebo sa jeho príjmy nezvýšili, žalovaný uviedol, že správca dane uvedenú skutočnosť v rozhodnutí uviedol z dôvodu porovnania dosiahnutých príjmov v obdobiach, keď si žalobca neuplatňoval náklady na reklamu s obdobiami, keď si daňový subjekt náklady na reklamu uplatňoval, pričom z porovnania dosahovaných príjmov vyplynulo, že daňový subjekt dosahoval približne rovnaké príjmy bez ohľadu na to, či na propagáciu obchodného mena využíval reklamu, alebo nie. Žalobca v priebehu daňovej kontroly žiadnym spôsobom nepreukázal, že na základe realizácie reklamy uzatvoril nové obchodné vzťahy, resp. že získal nových zákazníkov. Správca dane sa k dosiahnutým zdaniteľným príjmom vyjadril aj z dôvodu zistenia, že časť príjmov daňového subjektu tvoria príjmy na základe zmluvy uzatvorenej so spoločnosťou, ktorá je personálne prepojená so žalobcom. K výdavkom na reklamu, ktoré podľa správcu dane nesúviseli s propagáciou činnosti žalobcu žalovaný uviedol, že umiestnenie loga, resp. názvu spoločnosti na ľadovej ploche zimného štadióna a na reklamných paneloch, bez

uvedenia druhu vykonávanej podnikateľskej činnosti, nenapĺňa znaky reklamnej služby, nakoľko takáto forma zverejnenia neprináša šírenie odkazu a informovanosť budúcich obchodných partnerov o druhu a vlastnostiach poskytovanej služby, s cieľom zvýšiť ich dopyt. K vyjadreniu žalobcu, že po ukončení realizácie reklamy vykázal ako hospodársky výsledok stratu žalovaný uviedol, že vzťah medzi formou realizácie reklamy a výškou dosiahnutých zdaniteľných príjmov nebol v priebehu daňových kontrol vykonaných v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach preukázaný.

V zmysle § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov, ako aj § 32 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii žalovaný uviedol, že reklama je predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu a reklamou je tiež akékoľvek verejné oznámenie vysielané za odplatu alebo inú podobnú protihodnotu vrátane vlastnej propagácie, ktorého zámerom je podporiť predaj, nákup alebo nájom tovaru alebo služieb vrátane nehnuteľností, práv a záväzkov alebo dosiahnuť iný účinok sledovaný objednávateľom reklamy alebo vysielateľom. K citovanej definícii žalovaný dodal, že skutočnosť, že predmetom reklamy bolo logo žalobcu a jeho obchodný názov bez uvedenia druhu poskytovaných služieb nebolo možné považovať za prezentáciu podnikateľskej činnosti daňovníka a uplatnené výdavky za výdavky vynaložené v súlade so znením § 19 ods. 2 písm. k) zákona o dani z príjmov.

Následne žalovaný konštatoval, že správca dane na základe zistených skutočností vyslovil záver, že dodávateľská spoločnosť okrem predložených faktúr žiadnym iným spôsobom nepreukázala, že reklamné práce v prospech žalobcu vykonala.

Záverom sa žalovaný vyjadril aj k námietkam žalobcu, týkajúcim sa neuznania odpisov z nábytkovej zostavy, v rámci čoho uviedol, že správca dane v priebehu daňovej kontroly vyzval daňový subjekt na preukázanie druhu obstaraného dlhodobého hmotného majetku. Správca dane v súčinnosti s dodávateľom nábytkovej zostavy zistil, že sa jedná o spáľňovú zostavu, ktorá sa podľa vyjadrenia konateľa žalobcu mala nachádzať na adrese sídla spoločnosti, uvedenej v obchodnom registri, kde má žalobca jednu z miestností zariadenú ako kanceláriu. Na žiadosť správcu dane o preverenie nábytkovej zostavy vykonaním miestneho zisťovania žalobca uviedol, že zostavu predal, uvedenú skutočnosť však správcovi dane žiadnym spôsobom nepreukázal. Správca dane zistil, že vlastníkom nehnuteľnosti na adrese sídla spoločnosti je Ing. P. T., ako občan, a nakoľko vyčlenenie priestorov nehnuteľností na podnikateľské účely nebolo preukázané, žalovaný považoval rozhodnutie správcu dane neuznať odpis z dlhodobého hmotného majetku, spáľňovej zostavy, ako daňový výdavok vynaložený v zmysle § 19 zákona o dani z príjmov, za správne.

Zhrnúc uvedené žalovaný mal za to, že správca dane v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vykonal dokazovanie, pri ktorom preverovaním dokladov predložených žalobcom, ako aj dokladov a dôkazov získaných v zmysle § 24 ods. 4 daňového poriadku zistil skutočnosti, ktoré podrobne popísal v protokole z daňovej kontroly a tiež v rozhodnutí, ktoré je predmetom odvolania. V rozhodnutí správcu dane vydanom v súlade so znením § 63 ods. 5 daňového poriadku uviedol úvahy, ktoré ho viedli k vysloveniu záveru, že účel reklamy, t.j. prezentácia podnikateľskej činnosti žalobcu, tovaru alebo služieb nebol preukázaný. K vysporiadaniu sa s námietkami žalobcu žalovaný dodal, že správca dane prerokoval pripomienky a námietky žalobcu a zaujal k nim stanovisko pri ústnom pojednávaní, konanom za účelom prerokovania pripomienok a dôkazov predložených žalobcom dňa 11. 06. 2019. Pretože námietky a pripomienky žalobcu nemali vplyv na výsledok daňovej kontroly, správca dane ich v rozhodnutí neuviedol.

III. Argumenty žalobcu v podanej žalobe

18. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca žalobu zo dňa 11. 12. 2019 (doručená súdu dňa 13. 12. 2019), ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 10. 10. 2019, ako i rozhodnutia Daňového úradu Nitra zo dňa 19. 06. 2019. Žalobné dôvody vymedzil v zmysle § 191 ods. 1 písm. c), d), e) a g) SSP a bližšie ich v žalobe špecifikoval, pričom mal za to, že správca dane musí

zistiť skutočnosti tak, aby boli objektívne zistené, čo možno najúplnejšie, je povinný prihliadnúť na všetko, čo vyšlo najavo.

19. V prvom žalobnom bode mal za to, že správca dane porušil ust. § 24 ods. 2 daňového poriadku, nedostatočne zistil skutkový stav. Poukázal na to, že správca dane neumožnil žalobcovi nahliadnúť a vyjadriť sa k zápisniciam, ktoré získal nahliadnutím do spisov iných daňových subjektov, resp. správca dane neumožnil žalobcovi nahliadnúť, prejednať a vyjadriť sa k úradným záznamom správcu dane vo veci nahliadnutia do elektronických spisov iných daňových subjektov, prípadne k výsledkom dožiadaní od iných správcov dane, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu.

Zdôraznil, že správca dane nedodrжал zákonom ustanovený postup, keď neumožnil v priebehu daňovej kontroly ani v priebehu vyrubovacieho konania žalobcovi klásť otázky svedkom (svedok Y. X., svedok Y. C., svedok T. L.) a vychádzajúc z obsahu napadnutého rozhodnutia o týchto plánovaných úkonoch správca dane žalobcu ani neupovedomil. Správca dane je povinný o výsluchu svedka včas písomne vyzosmieť daňový subjekt alebo jeho zástupcu.

20. Ďalej spochybnil doručovanie dokumentov elektronickými prostriedkami, ani napadnuté rozhodnutie nebolo doručené žalobcovi zákonom ustanoveným spôsobom, t. j. elektronickými prostriedkami.

21. Žalobca poukázal i na nedostatky vo výroku rozhodnutia správcu dane, ako aj žalovaného, ktorí neuviedli vo výroku rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní a tiež vytýkal, že v rozhodnutí absentuje uvedenie, v akej zákonom určenej súvislosti a podľa ktorého konkrétneho ustanovenia hmotnoprávneho predpisu žalobcovi určil peňažné plnenie, výrok a ani odôvodnenie napadnutého rozhodnutia neobsahuje konkrétne ustanovenie hmotnoprávneho právneho predpisu, podľa ktorého mala vzniknúť žalobcovi daňová povinnosť. Uviedol, že pri správe daní s výnimkou nákladov vzniknutých daňovému subjektu, znáša všetky náklady samotný správca dane a o tejto skutočnosti je povinný, aj z pohľadu právnej istoty všetkých účastníkov daňového konania rozhodnúť vo výrokovej časti rozhodnutia. Zdôraznil tiež, že z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR ohľadom výrokovej časti každého administratívneho rozhodnutia musí byť výrok rozhodnutia jasný, určitý a zrozumiteľný a musí byť z neho zrejmé, a nepochybné, čoho sa výrok týka a čo je jeho predmetom. Pritom poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu SR.

22. Okrem toho namietal, že správca dane neúplne a nedostatočne zistil skutkové okolnosti, ktoré neposkytujú dostatočný podklad pre prijaté závery žalovaného a správcu dane. Rovnako tak vytýkal, že žalovaný zmätočne a zavádzajúco v napadnutom rozhodnutí definuje, čo sa rozumie reklamou, kedy sa odvoláva na ust. § 32 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii a o zmene zákona č. 195/2000 Z. z. o telekomunikáciách v znení neskorších predpisov, pričom pojem reklama je možné vykladať len v kontexte ust. § 2 ods. 1 písm. a/ zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov, kde je definované, že reklama je predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu. Žalovaný a správca dane vôbec nebrali do úvahy túto legálnu definíciu reklamy a to napriek tomu, že bolo nesporne preukázané, že diváci, resp. potencionálni klienti boli oboznámení s logom spoločnosti. Žalovaný a správca dane neuvádzajú zdroj, resp. ničím nepodložili svoje tvrdenie, že firemné logo žalobcu by samo o sebe malo podávať informácie o produktoch a službách žalobcu.

23. Ďalším dôvodom, pre ktorý žalovaný a správca dane zdôvodnili neuznanie uplatnených výdavkov žalobcom bola skutočnosť, že podľa názoru žalovaného žalobca nezískal nových zákazníkov, a z uvedeného dôvodu preto dodané reklamné služby nemali pre žalobcu ekonomické opodstatnenie. Zákon o dani z príjmov a ani žiadny iný zákon nevyžaduje, aby daňový subjekt, ako príjemca takéhoto plnenia na základe reklamných služieb získal nových zákazníkov. Tento názor považoval za neprávny, nelogický a ničím nepodložený. Skutočnosť, či určitá reklama plní svoj účel možno len predpokladať, toto však nemožno nikdy dopredu jednoznačne a s určitosťou povedať, nakoľko účinok reklamy sa odvíja od rôznych faktorov. Z týchto dôvodov nemožno žalovaným všeobecne a na neprospech žalobcu konštatovať, či určitá reklama mala alebo nemala požadovaný účinok na potencionálnych nových, alebo už aj existujúcich zákazníkov. Žiadny príjemca reklamných služieb predsa dopredu nemôže vedieť, aký efekt daná reklama bude mať, v akom rozsahu tieto reklamné služby zapôsobia, a aký budú mať vplyv na ľudské správanie, resp. na zákazníkov. V tejto súvislosti poukázal žalobca na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/64/2016, z ktorého v abstrakte citoval. Tiež zdôraznil, že v hospodárskej praxi niet

výnosov bez nákladov, pričom hospodárska realita je vo všeobecnosti taká, že na každý výnos treba vynaložiť náklady. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/53/2016 zo dňa 06. 07. 2017.

24. Ďalej žalobca uviedol, že mal právny vzťah iba so spoločnosťou SLOVAK HOCKEY ACADEMY s.r.o. a namietal, že prijaté závery správcu dane sú nesprávne a navyše správca dane preniesol ťarchu posúdenia relevancie právnych vzťahov na žalobcu.

25. Taktiež mal za to, že žalovaný sa žiadnym spôsobom nevysporiadal s podstatnými dôkazmi, ktoré žalobca v priebehu daňovej kontroly predložil, a to s predloženou fotodokumentáciou a videodokumentáciou, uvedené dôkazy sú riadnou súčasťou administratívneho spisu a jedným z podstatných dôkazov, ktoré je možné vyhodnotiť v prospech žalobcových tvrdení.

26. V závere poukázal na to, že žalovaný nesprávne zistil a vyhodnotil skutkový stav, ako aj dôkazy a z tohto dôvodu sú jeho závery a právne posúdenie v rozpore s príslušnou právnou úpravou, judikatúrou SR ako i judikatúrou ESD, čo robí jeho postup ako i napadnuté rozhodnutie nepreskúmateľným a tiež je napadnuté rozhodnutie z uvedených dôvodov nezákonné.

IV. Vyjadrenie žalovaného k podanej žalobe

27. Žalovaný podal k žalobe vyjadrenie podaním zo dňa 31. 03. 2020. Vo svojom vyjadrení v prvom rade uviedol, že trvá na výroku v žalobou napadnutom rozhodnutí a poukázal na odôvodnenie tohto rozhodnutia ako aj dôkazy, ktoré sú súčasťou spisu. Dospel k záveru, že žalobca v žalobe neuvádza také nové skutočnosti, ktoré by svojou podstatou mali vplyv na výrok rozhodnutia.

28. K námietke žalobcu o nesprávnosti rozhodnutia žalovaného v tom, že vychádzal z nesprávneho hodnotenia dôkazov a dospel k nesprávnemu posúdeniu veci uviedol, že zistenia správcu dane ako aj závery z týchto zistení vyplývajúce sú vyčerpávajúcim spôsobom uvedené v rozhodnutí Daňového úradu Nitra č. 100504499/2019 zo dňa 19. 06. 2019, ako aj v rozhodnutí žalovaného č. 102334953/2019 zo dňa 10. 10. 2019.

29. K námietke žalobcu o porušení ust. § 45 ods. 1 písm. d) daňového poriadku, nakoľko správca dane neumožnil žalobcovi nahliadnuť a vyjadriť sa k zápisniciam, ktoré získal nahliadnutím do spisov iných daňových subjektov, prejednať a vyjadriť sa k úradným záznamom vo veci nahliadnutia do elektronických spisov iných daňových subjektov, prípadne k výsledkom dožiadaní, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu uviedol, že žalobca neuvádza a nekonkretizuje dôvody, pre ktoré považuje skutkový stav za nedostatočne zistený, a preto k námietke nemožno zaujať relevantné stanovisko. Pokiaľ žalobca vyžaduje, aby žalovaný zaujal k jeho námietkam stanovisko, musia byť námietky konkrétne popísané.

Ohľadom namietaného prejednávania a vyjadrenia sa k úradným záznamom, ktoré spísal správca dane pri nahliadnutí do elektronických spisov iných daňových subjektov žalovaný uviedol, že z citovaného ustanovenia vyplýva pre žalobcu iba právo nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, a nie právo nahliadnuť do úradných záznamov správcu dane.

30. K ďalšej námietke, že mu správca dane neumožnil klásť otázky svedkom, lebo ho neupovedomil o ich výsluchu, žalovaný uviedol, že správca dane získal vyjadrenia Y. C. a T. L., týkajúce sa zabezpečenia a predloženia účtovných dokladov spoločnosti (nie svedecké výpovede), z nahliadnutia do spisu z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2014, vykonanej v spoločnosti SLOVAK HOCKEY ACADEMY s.r.o. (úradný záznam č. 100318484/2019 zo dňa 28. 01. 2019). K namietanej svedeckej výpovedi Y. X., konateľa spoločnosti SLOVAK HOCKEY ACADEMY s.r.o. žalovaný uviedol, že správca dane uskutočnil ústne pojednávanie s konateľom spoločnosti za účelom podania svedeckej výpovede dňa 09. 02. 2016, pričom svedeckej výpovede sa zúčastnili splnomocnení zástupcovia žalobcu. Žalovaný z uvedeného dôvodu považoval námietky žalobcu za nedôvodné. K nerešpektovaniu procesných práv, ktoré vyplývajú žalobcovi z citovaných ustanovení Ústavy SR žalovaný dodal, že tieto práva žalobcu porušené neboli, čo vyplýva aj z konania žalobcu. K nerešpektovaniu § 3 a § 45

daňového poriadku žalovaný zastal ten názor, že správca dane postupoval v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania v zmysle platných právnych predpisov.

31. Žalovaný k jednotlivým namietaným ustanoveniam daňového poriadku uviedol:

- k § 14 ods. 1 písm. a) daňového poriadku - žalobca ako platiteľ dane z pridanej hodnoty je povinný doručovať správcovi dane podania elektronickými prostriedkami. Nakoľko sa jedná o povinnosť, ktorá pre žalobcu vyplýva z citovaného ustanovenia, žalovaný k uvedenému ustanoveniu nebude zaujímať stanovisko.

- k § 32 daňového poriadku žalovaný uviedol, že z citovaného ustanovenia vyplývajú povinnosti správcu dane týkajúce sa doručovania písomností elektronickými prostriedkami. Správca dane a žalovaný pri doručovaní elektronickými prostriedkami postupujú v súlade s interným riadiacim aktom, v zmysle ktorého sa protokoly a rozhodnutia, ktorými sa daňovým subjektom ukladajú povinnosti a priznávajú práva nedoručujú elektronicky. Správca dane a tiež žalovaný doručil žalobcovi preukázateľne všetky dokumenty, týkajúce sa daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a tiež odvolacieho konania. Skutočnosť, že žalobcovi boli doručené tak, ako aj ostatným daňovým subjektom dokumenty týkajúce sa uvedených konaní v listinnej forme nie je považovaná za porušenie citovaného ustanovenia správcom dane a žalovaným. Spôsob doručenia dokumentov nemá na konanie správcu dane, na skutočnosti zistené v priebehu daňovej kontroly a na rozhodovaciu činnosť správcu dane a žalovaného vplyv.

32. K absentovaniu podstatných zákonom obligatórne určených náležitostí vo výroku napadnutého rozhodnutia, ako i k absencii o úhrade nákladov správy ako i námietku, že správca dane a ani žalovaný vo výroku rozhodnutia neuviedli, v akej zákonom stanovenej súvislosti a podľa ktorého konkrétneho hmotnoprávneho ustanovenia určili žalobcovi peňažné plnenie, ktoré je spojené so vznikom daňovej povinnosti, žalovaný s poukazom na ust. § 63 daňového poriadku poukázal na to, že rozhodnutie musí obsahovať okrem údajov uvedených v písmene c), rozhodnutie vo veci s uvedením právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá lehota plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12 a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená. Z citovaného ustanovenia vyplýva, že správca dane a aj žalovaný sú povinní vo výroku rozhodnutia uviesť právny predpis, podľa ktorého rozhodovali, t. j. podľa ktorého vydali rozhodnutie. Citované ustanovenia neukladá správcovi dane a žalovanému uviesť vo výroku rozhodnutia jednotlivé ustanovenia hmotnoprávneho predpisu, ktorých porušenie správca dane vykonanou daňovou kontrolou zistil. Rozhodnutie vo veci znamená, že správca dane v rozhodnutí uvedie, či vyrubuje daň, rozdiel dane oproti vyrubenej dani. Žalovaný, ako odvolací orgán vo výroku rozhodnutia uvedie, či rozhodnutie správcu dane potvrdzuje, mení, zrušuje a vec vracia na ďalšie konanie, alebo ruší. Správca dane vo výroku rozhodnutia uviedol § 68 ods. 5 daňového poriadku, podľa ktorého správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubil žalobcovi daň oproti dani vyrubenej daňovým priznaním podaným žalobcom. Žalovaný vo výroku uviedol § 74 ods. 4 daňového poriadku, ktorý ustanovuje postup odvolacieho orgánu pri vydaní rozhodnutia v odvolacom konaní. Z citovaných ustanovení vyplýva, že výrok rozhodnutia je v rozhodnutiach vydaných správcom dane a žalovaným uvedený v súlade s platnými právnymi predpismi. Žalovaný z uvedeného dôvodu považuje námietky žalobcu za nedôvodné.

V zmysle § 63 daňového poriadku správca dane vydáva aj rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12 daňového poriadku, ktorým správca dane rozhoduje o výške nákladov, ktoré prislúchajú osobám uvedeným v § 12 ods. 2 daňového poriadku, t. j. osobám, ktoré sa na výzvu správcu dane zúčastňujú úkonov súvisiacich so správou daní, pričom musí ísť o úkony vymedzené v citovanom ustanovení, za ktoré týmto osobám patrí náhrada hotových výdavkov a ušlého zárobku. Správca dane vydal rozhodnutie, ktorým na základe výsledku daňovej kontroly vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov. Pretože žalobca v priebehu daňovej kontroly nebol účastníkom úkonov súvisiacich so správou daní a nebol ani v postavení osoby v zmysle § 12 ods. 2 daňového poriadku vo výroku žalobou napadnutých rozhodnutí nemohlo byť uvedené rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní. Žalovaný považoval aj uvedenú námietku žalobcu za irelevantnú.

33. K ďalším námietkam žalobcu uviedol, že správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval uplatnené výdavky (náklady) na dodanie reklamných služieb z pohľadu ustanovení zákona o dani z príjmov, v dôsledku čoho žalovaný uviedol argumentáciu tak, ako je uvedená v samotnom rozhodnutí napadnutom žalobou (bližšie opísané v čl. I. a II. odôvodnenia tohto rozsudku). Okrem toho dodal, že reklamou je predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty na trhu a reklamou je tiež

akékoľvek verejné oznámenie vysielané za odplatu alebo inú podobnú protihodnotu vrátane vlastnej propagácie, ktorého zámerom je podporiť predaj, nákup alebo nájom tovaru alebo služieb vrátane nehnuteľností, práv a záväzkov alebo dosiahnuť iný účinok sledovaný objednávateľom reklamy alebo vysielateľom. Skutočnosť, že predmetom reklamy bolo logo žalobcu a jeho obchodný názov bez uvedenia druhu poskytovaných služieb nebolo možné považovať za prezentáciu podnikateľskej činnosti daňovníka a uplatnené výdavky (náklady) za výdavky (náklady) vynaložené v súlade so znením § 19 ods. 2 písm. k) zákona o dani z príjmov. Ďalej uviedol, že dôvodom na neuznanie uplatnených výdavkov (nákladov) vynaložených na reklamné služby bolo zistenie, že dodávateľská spoločnosť bola iba sprostredkovateľom služieb a subdodávateľská spoločnosť zabezpečenie reklamných služieb žiadnym spôsobom nepreukázala. K zmätočnej a zavádzajúcej definícii reklamy dodal, že pojem reklama je zadefinovaný tiež v § 32 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii, čo znamená, že vyjadrenie správcu dane a žalovaného nebolo možné považovať za prekročenie právomoci. Z uvedeného vyplývalo, že tvrdenie žalobcu, že pojem reklama je možné vykladať len v kontexte zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame v znení neskorších predpisov je zavádzajúci.

Okrem toho žalovaný dodal, že výdavky (náklady) na reklamu ako daňové výdavky, musia v prvom rade spĺňať podmienky uvedené vo všeobecnej definícii daňového výdavku uvedenej v § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov. Daňový subjekt musí vedieť preukázať, že výdavok (náklad) skutočne vznikol a tiež súvislosť takéhoto výdavku (nákladu) s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím zdaniteľných príjmov daňovníka. Výdavok (náklad) musí byť správne zaúčtovaný v súlade s postupmi účtovníctva alebo zaevidovaný v daňovej evidencii vedenej podľa § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov. Žalovaný k námietkam žalobcu, že zákon o dani z príjmov, a ani žiadny iný zákon nevyžaduje, aby daňový subjekt ako príjemca takéhoto plnenia na základe reklamných služieb získal nových zákazníkov uvádza, že v § 19 sú ustanovené výdavky (náklady), ktoré je možné v zmysle zákona o dani z príjmov považovať za daňové výdavky. Žalovaný k namietanému nesprávnemu, nelogickému a ničím nepodloženému názoru uvádza, že daňové subjekty vynakladajú výdavky (náklady) na reklamné služby z dôvodu zabezpečenia nových obchodných partnerov a tým aj zvýšenia príjmov.

34. Žalovaný nespochybnil znenie § 3 ods. 6 daňového poriadku, ale vynaloženie daňových výdavkov (nákladov) na základe predložených dodávateľských faktúr preukázané nebolo, nakoľko spoločnosť, ktorá reklamné služby skutočne zrealizovala, ich realizáciu správcovi dane žiadnym spôsobom nepreukázala. K priamej závislosti medzi výdavkami vynaloženými na reklamné služby a dosiahnutými príjmami žalovaný uviedol, že aj v prípade, že by sa uvedená skutočnosť preukázala, uplatnené výdavky (náklady) na reklamné služby nie je možné uznať za daňové výdavky, nakoľko ich realizácia nebola dodávateľom resp. subdodávateľom preukázaná. Správca dane a ani žalovaný nespochybnili skutočnosť, že reklamná služba, osadenie loga žalobcu, bola zrealizovaná, ale spochybnili dodávateľa reklamných služieb, pretože zo zistení správcu dane v priebehu daňovej kontroly vyplynulo, že spoločnosť, deklarovaná na vystavených dodávateľských faktúrach bola iba sprostredkovateľom dodania reklamných služieb a spoločnosť, ktorá reklamu zrealizovala, nepredložila správcovi dane žiadne dôkazy, ktorými by realizáciu reklamných služieb preukázala.

35. Na základe uvedených skutočností žiadal, aby Krajský súd v Nitre žalobu ako bezdôvodne podanú zamietol.

V. Ďalší priebeh súdneho konania

36. Na prejednanie podanej správnej žaloby súd nariadil pojednávanie, ktorého sa zúčastnil právny zástupca žalobcu a žalobca, pričom právny zástupca žalobcu sa pridržel argumentácie uvedenej v žalobe a žiadal rozhodnúť rovnako ako vo veci vedenej na tunajšom súde pod sp. zn. 11S/166/2019. Pojednávanie sa nezúčastnil žalovaný, predvolanie na pojednávanie mal riadne a včas vykázané.

VI. Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

37. Krajský súd v Nitre ako súd vecne a miestne príslušný (ust. §10, ust. § 13 ods. 1 Správny súdny poriadok, ďalej len "SSP"), viazaný rozsahom a dôvodmi podanej žaloby (ust. § 134 ods. 1, 2 SSP) a vychádzajúc zo zisteného skutkového stavu, preskúmal na pojednávaní konanom dňa 27. 07. 2021 žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného zo dňa 10. 10. 2019, ako i konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, pričom dospel k záveru, že podaná žaloba je dôvodná, a preto súd rozsudkom zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako i správcu dane podľa ust. § 191 ods. 1 písm. g/, ods. 3 písm. a/ SSP, majúc pritom za to, že došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

38. Podľa § 2, písm. a), b), c), f), h), i), j) zák. č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov účinnom do 31. 12. 2014 (teda v kontrolovanom zdaňovacom období), na účely tohto zákona sa rozumie

- a) daňovníkom fyzická osoba alebo právnická osoba,
- b) predmetom dane príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka okrem osobitne vymedzeného predmetu dane podľa § 12,
- c) príjmom peňažné plnenie a nepeňažné plnenie dosiahnuté aj zámenou, ocenené cenami bežne používanými v mieste a v čase plnenia alebo spotreby, a to podľa druhu, kvality, prípadne miery opotrebenia predmetného plnenia, ak tento zákon neustanovuje inak; za nepeňažné plnenie fyzickej osoby, ktorá účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva alebo vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo 11, sa považuje aj prijatie zmenky ako platobného prostriedku, ktorou dlžník uhradil pohľadávku veriteľovi, ktorý je fyzickou osobou,
- f) predmetom dane daňovníka s neobmedzenou daňovou povinnosťou príjem (výnos) plynúci zo zdrojov na území Slovenskej republiky a zo zdrojov v zahraničí,
- h) zdaniteľným príjmom príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy,
- i) daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve 1) 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,
- j) základom dane rozdiel, o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky (§ 19) pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 17 ods. 1, písm. a), b), ods. 2 vyššie citovaného zákona, pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza

- a) u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva 1) alebo u daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo ods. 11, z rozdielu medzi príjmami a výdavkami,
- b) u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva 1) z výsledku hospodárenia, Výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa
- a) zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške,
- b) upraví o sumy, ktoré nie sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa tohto zákona sú zahrňované do základu dane,
- c) upraví o sumy, ktoré sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa tohto zákona sa nezahrnú do základu dane.

Podľa § 21 ods. 1 vyššie citovaného zákona, 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, a ďalej písm. a) až k).

39. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení účinnom v čase vydanie rozhodnutia žalovaného, 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.

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, vybaví ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správneému určeniu a vyrubeniu dane.

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.

Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 vyššie citovaného zákona, daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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.

Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

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.

Podľa § 31 ods. 1 vyššie citovaného zákona, do vlastných rúk sa doručujú písomnosti,

- a) o ktorých tak výslovne ustanovuje tento zákon,
- b) ak je deň doručenia rozhodujúci pre začiatok plynutia lehoty, ktorej nesplnenie by pre adresáta mohlo byť spojené s právnou ujmom,
- c) ak tak určí správca dane.

Podľa § 45 ods. 1, písm. c/, d/, e/ f/ a g/ vyššie citovaného zákona, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo

- c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia,
- d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,
- e) klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní,
- f) vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,
- g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 46 ods. 5 vyššie citovaného zákona, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

Podľa § 74 ods. 4 vyššie citovaného zákona, odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

40. Podľa § 140 SSP, vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.

41. V preskúmvanej veci súd vychádzal zo zásady iudex ne eat ultra petita partium (sudca nech nejde nad návrhy strán), ktorá vyplývala z ust § 134 ods. 1, 2 zákona č. 162/2015 Z. z., teda konkrétne tvrdenie žalobcu (osobitná náležitosť žaloby), že bol ukrátený na svojich právach nezákonným rozhodnutím správneho orgánu, pričom musí ísť o subjektívne práva, vyplývajúce z právneho predpisu. Žalobca ale musí poukázať na konkrétne skutočnosti, z ktorých vyvodzuje porušenie práva zo strany finančného orgánu. Konanie správneho súdnictva však nie je pokračujúcim správnym (daňovým) konaním, súd nevykonáva dokazovanie (nenahrádza činnosť správneho - daňového orgánu pri zisťovaní skutkového stavu), pre súd je rozhodujúci stav, ktorý tu bol v čase vydania rozhodnutia a posudzuje iba otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

42. Predmetom súdneho prieskumu bolo napadnuté rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane z príjmov žalobcovi za zdaňovacie obdobie roku 2014 v sume 44.367,40 eur. Vychádzajúc z § 134 ods. 1, 2 SSP správny súd preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia, ako aj predchádzajúceho konania výlučne z dôvodov nezákonnosti uplatnených vo včas podanej žalobe. Mal pritom za to, že každý, kto sa cíti dotknutý na svojich právach alebo právom chránených záujmoch rozhodnutím orgánov verejnej správy, má Ústavou Slovenskej republiky zaručené právo na súdnu ochranu. Je len na ňom, ako svoje právo využije. Správny súd poskytuje ochranu právam a právom chráneným záujmom účastníkov administratívnych konaní pred nezákonnosťou rozhodnutia a postupov orgánov verejnej správy. Správne súdnictvo je ovládané dispozičnou zásadou, čo znamená, že je na žalobcovi, aby určil v žalobe rozsah a obsah prieskumu správneho súdu. Správny súd je viazaný tak rozsahom ako aj uplatnenými dôvodmi nezákonnosti uvedenými v žalobe. Správny súd nie je ďalšou inštanciou v administratívnom konaní. Nemá oprávnenie dôvody nezákonnosti z obsahu preskúmvaného administratívneho spisu a napadnutého rozhodnutia za žalobcu vyhľadávať a tak žalobné dôvody nezákonnosti za žalobcu dopĺňať a ani všeobecne uplatnené dôvody nezákonnosti podľa obsahu administratívneho spisu a rozhodnutí na daný prípad konkretizovať. Inak povedané, všeobecne uplatnené námietky nezákonnosti bez ich konkretizácie na daný prípad, neumožňujú súdny prieskum zákonnosti.

43. Preskúmvajúc napadnuté rozhodnutie žalovaného v zmysle vyššie citovaných ustanovení zákona, ako aj po oboznámení sa s administratívnym spisom žalovaného, pripojenými listinnými dôkazmi, si správny súd pripojil aj rozsudok Krajského súdu v Nitre v konaní pod sp. zn. 11S/166/2019 zo dňa 26. 05. 2021 a zistil, že ide o tých istých účastníkov konania a skutkové okolnosti, ako aj obdobné námietky, ale iné zdaňovacie obdobie, a preto v zmysle § 140 SSP (z ktorého vyplýva, že vo veciach tohto istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody) odkazuje na odôvodnenie rozsudku tunajšieho súdu č. k. 11S/166/2019-77 zo dňa 26. 05. 2021, v ktorom sa uvádza nasledovné:

„53. K námietke žalobcu o nesprávnom doručovaní rozhodnutí správcu dane i žalovaného do vlastných rúk, teda že tieto neboli žalobcovi doručené elektronickými prostriedkami (rozpor s ust. § 32 ods. 4, 7, 8 daňového poriadku) správny súd uvádza, že rozhodnutie správcu dane zo dňa 19. 06. 2019 bolo doručené do vlastných rúk právnomu zástupcovi žalobcu (Maďar & Partners, s.r.o.), ktorý zásielku prevzal dňa 25. 06. 2019 osobne. Podaním zo dňa 24. 07. 2019 podal odvolanie v mene žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane, o ktorom rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím zo dňa 10. 10. 2019, ktoré bolo doručené dňa 18. 10. 2019 právnomu zástupcovi žalobcu (Maďar & Partners, s.r.o.). Dňa 16. 12. 2019 bola podaná správna žaloba zo dňa 11. 12. 2019 súčasným právnym zástupcom žalobcu, teda včas. Správny súd predovšetkým uvádza, že žalobca v žalobe neuviedol, aký má táto prípadná vada vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, ani to, akým spôsobom bolo zasiahnuté do jeho subjektívnych práv. Z vyššie popísaného stavu vyplýva, že žalobcovi nebolo upreté právo na podanie odvolania, a ani jeho právo žiadať správny súd o prieskum zákonnosti rozhodnutí správnych orgánov, teda nedošlo ku zásahu do jeho subjektívnych práv. Správny súd uvedené námietky žalobcu považoval za nedôvodné.

54. K výpovediam už vypočutých svedkov v iných daňových kontrolách, z ktorých si správca dane vyhotovil úradné záznamy a fotokópie vykonaných dôkazov správny súd uvádza, že ak v rámci daňovej kontroly u žalobcu správca dane použil ako dôkazy z iných daňových kontrol, toto právo správcu dane nemožno spochybniť, nakoľko vyplýva priamo z ust. § 24 ods. 4 daňového poriadku. Nebolo povinnosťou správcu dane upovedomiť žalobcu o výsluchu svedkov vykonávaných v rámci daňovej kontroly u iného daňového subjektu. Správca dane bol však povinný s takto získaným a použitým dôkazom oboznámiť žalobcu a dať mu priestor, aby sa k tomuto dôkazu vyjadril, resp. navrhol doplnenie dokazovania, a to ešte pred spísaním protokolu z daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu. Táto povinnosť správcu dane korešponduje s právom žalobcu ako daňového subjektu v zmysle ust. § 45 ods. 1 písm. f/ daňového poriadku, t.j. vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené vyjadrenia k nim. Túto povinnosť si správca dane splnil, keď splnomocneného zástupcu žalobcu oboznámil s vykonanými dôkazmi a to i s dôkazmi, ktoré získal nahliadnutím do spisov daňových kontrol iných daňových subjektov, resp. žalobcu pri daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti DPH za príslušné zdaňovacie obdobie.

55. Žalobca namieta i porušenie jeho procesných práv, ktoré mali spočívať v tom, že nemohol nahliadnúť do spisu správcu dane a jeho úradných záznamov. S uvedenou námietkou sa správny súd nestotožnil. Považoval za správny postup správcu dane, ktorý využil poznatky z iných daňových kontrol, čo mu daňový poriadok umožňuje a pri vyhotovení kópií zo spisov iných daňových kontrol, vyhotovil úradný záznam a pripojil kópie listín, ktoré boli pre daňovú kontrolu relevantné a z ktorých pri svojom rozhodnutí ako jeden z podkladov vychádzal. Z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane dňa 28. 01. 2019 vyhotovil úradný záznam o nahliadnutí do spisu daňového subjektu SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o. - daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobie 10/2014 a z neho vyplýva, že pri daňovej kontrole DPPO žalobcu za rok 2014 využil dôkazy uvedené v rozhodnutí č. 101025102/2017 zo dňa 23. 05. 2017, ktoré rozhodnutie resp. jeho kópiu do spisu založil. Ďalší úradný záznam spísal dňa 28. 01. 2019 o tom, že nahliadol do spisu žalobcu - daňová kontrola oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie jún 2015 a za zdaňovacie obdobie december 2015 a doklady, dôkazy a zistenia využil pri kontrole DPPO žalobcu za zdaňovacie obdobie roku 2014, 2015 a 2016. Do spisu zadovážil fotokópiu rozhodnutia žalovaného č. 101782478/2017 zo dňa 17. 08. 2017 týkajúceho sa DPH za zdaňovacie obdobie december 2015 u žalobcu, predvolanie na výsluch svedka J. V. s doručenkou o jej neprevzatí, odpoveď na MVI týkajúcu sa spoločnosti TH-TH s.r.o. z Českej daňovej správy, zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 09. 02. 2016 so svedkom Y. X., zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 08. 12. 2016 so svedkom T. S., zápisnicu o ústnom pojednávaní so svedkom P. G..

56. V administratívnom spise sa nachádza i zápisnica o ústnom pojednávaní so zástupcom žalobcu JUDr. Milošom Maďarom, PhD., LL.M o nazretí do spisu žalobcu a oboznámení sa so zistenými skutočnosťami - daňová kontrola dane z príjmov právnickej osoby - zdaňovacie obdobie rokov 2014, 2015 a 2016, z ktorej vyplýva, že zástupcovi žalobcu bolo umožnené nahliadnúť do spisu žalobcu, a to vrátane úradných záznamov spísaných správcou dane, zástupca bol oboznámený s tým, ktoré výdavky správca dane neuznáva v jednotlivých rokoch. Zástupca žalobcu prehlásil, že sa vyjadrovať nebude a vyjadrí sa až k protokolu z daňovej kontroly.

57. Za nedôvodné považoval správny súd i námietky týkajúce sa neúplnosti výroku rozhodnutia správcu dane a žalovaného. Rozhodnutia obidvoch orgánov obsahujú všetky zákonom stanovené náležitosti, uvedené v ust. § 63 ods. 3 daňového poriadku, a/označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal, b/číslo a dátum rozhodnutia, c/obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c) rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená, e) poučenie o mieste, lehote a forme podania odvolania s upozornením na prípadné vylúčenie odkladného účinku, f) vlastnoručný podpis oprávnenej osoby s uvedením jej mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky. K námietke žalobcu, že rozhodnutie správcu dane a žalovaného neobsahuje rozhodnutie o náhrade nákladov dane správny súd poukazuje na znenie ust. § 12 daňového poriadku, podľa ktorého náklady, ktoré vznikli v súvislosti so správou daní (nielen v daňovom konaní) s výnimkou nákladov, ktoré vznikli daňovému subjektu, hradí správca dane. Ide najmä o ušlý zisk alebo ušlý zárobok, hotové výdavky, ktoré vznikli osobám (svedok, zástupca ustanovený správcou dane, osoba, ktorá má listiny a iné veci potrebné v súvislosti so správou daní) tým, že sa na výzvu správcu dane zúčastnili na úkonoch

súvisiacich so správou daní. Správca dane rozhodne o uplatnených nárokoch do 15 dní odo dňa ich uplatnenia a v tejto lehote aj poukáže ich úhradu. Z uvedeného vyplýva, že správca dane rozhoduje o uplatnených nárokoch, pričom v tomto daňovom konaní správny súd nezistil, že by si oprávnené osoby uplatnili nárok na náklady, a teda opäť správny súd poukazuje na to, že nie je zrejmé, v čom došlo k porušeniu práv alebo oprávnených záujmov žalobcu v dôsledku neuvedenia náhrady nákladov do výroku rozhodnutí, ak je zrejmé, že tieto hradí správca dane.

58. Žalobná námietka nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí rovnako nebola dôvodná. Žalobca predovšetkým túto námietku v žalobe nekonkretizoval, len všeobecne uviedol, že napadnuté rozhodnutie považuje za nepreskúmateľné, nakoľko orgány verejnej správy vlastnú dôkaznú núdzu pričítali žalobcovi ako neunesenie jeho dôkazného bremena. Správny súd v zmysle SSP nie je oprávnený za žalobcu dôvody nezákonnosti vyhľadávať, ani konkretizovať. Rozhodnutie orgánu verejnej správy môže byť nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov. Správny súd poukazuje na odôvodnenie rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/1/2009, v ktorom sa zaoberal otázkou nepreskúmateľnosti administratívneho rozhodnutia, pričom dospel k nasledovnému záveru:

"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, čo 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 i ich nejednoznačnosť". ...

"Nedostatok dôvodov znamená jednak absolútny nedostatok odôvodnenia, ale i 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 takýmito vadami netrpí. Správny súd má za to, že napadnuté rozhodnutie žalovaného obsahuje zákonom stanovené náležitosti. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia sa uvádza, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie vykonaného dokazovania a použitie právnych predpisov, podľa ktorých žalovaný rozhodoval a preto je v súlade s § 63 ods. 5 daňového poriadku. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaný uviedol, ako sa vyrovnal s odvolacími námietkami žalobcu a skutočnosť, že žalobca s takýmto hodnotením žalovaného nesúhlasí, nespôsobuje samo o sebe jeho nezákonnosť (z dôvodu nezrozumiteľnosti alebo nedostatku dôvodov). Pre úplnosť správny súd uvádza, že ani prípadné čiastkové nedostatky odôvodnenia rozhodnutí orgánov verejnej správy nespôsobujú ich nezákonnosť, pokiaľ nemajú vplyv na zrozumiteľnosť rozhodnutia ako celku.

59. Pokiaľ išlo o námietky žalobcu týkajúce sa porušenia ust. § 24 ods. 2 daňového poriadku, po preskúmaní veci dospel súd k záveru, že správca dane, ako aj žalovaný v danom prípade nepostupovali v intenciách citovaných právnych noriem, keď žalobcu neinformovali o ústnom pojednávaní a vypočutí konateľa spoločnosti SLOVAK HOCKEY ACADEMY s. r. o. Y. X., o ktorom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní na Daňovom úrade Bratislava dňa 15. 08. 2018. O výsluchu uvedeného svedka dožiadaný daňový úrad neupovedomil žalobcu a teda je možné konštatovať, že v preskúmanom daňovom konaní bolo zo strany správcu dane porušené právo žalobcu špecifikované v ust. § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku, a to byť prítomný na výsluchu svedka. S prihliadnutím na uvedené nemožno akceptovať argumentáciu žalovaného spočívajúcu v bagatelizovaní významu takéhoto procesného porušenia, (ak bol žalobca, resp. jeho zástupca pri výsluchu svedka v súvislosti s inou daňovou kontrolou u žalobcu), ale je potrebné považovať za ignorovanie zákonnej požiadavky reálne vytvoriť žalobcovi možnosť na využitie práva účasti na výsluchu svedka a klásť mu otázky. V tejto súvislosti súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/15/2015 zo dňa 28. 02. 2017, podľa ktorého: "Na daňové konanie sa tiež vzťahuje pravidlo, že finančné orgány sú povinné postupovať ústavne konformným spôsobom, a preto, ak je v daňovom konaní v rámci dokazovania vykonávaný výsluch svedkov a daňový subjekt nemá možnosť byť prítomný na tomto výsluchu a klásť pri ňom svedkom otázky, sú potom takto

získané svedecké výpovede dôkaznými prostriedkami zabezpečenými správcom dane v rozpore so zákonom."

60. Uvedené pochybenie správcu dane neodstránil ani žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane potvrdil, napriek tomu, že na to neboli splnené podmienky. Na daňové konanie sa vzťahuje pravidlo, že daňové orgány sú povinné postupovať ústavne konformným spôsobom, čo v prejednávanej veci znamená umožniť účastníkovi konania - žalobcovi, aby jeho vec bola prejednaná v jeho prítomnosti, aby bol oboznámený s vykonanými dôkazmi a zistenými skutočnosťami a mohol sa k nim vyjadriť (čl. 38 ods. 22 Listiny základných práv a slobôd). V prípade, ak by súd na túto zistenú vadu neprihliadol, znamenalo by to v podstate akceptovanie nezákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného ako odvolacieho daňového orgánu a teda popretie základných zásad právneho štátu, vyplývajúcich z čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky."

44. S poukazom na dôvody vyššie uvedené bolo potrebné rozhodnutie žalovaného ako odvolacieho daňového orgánu zo dňa 10. 10. 2019, ako i rozhodnutie správcu dane zo dňa 19. 06. 2019 (čoho sa žalobca domáhal) zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie (pokračovanie vo vyrubovacom konaní) bez toho, aby sa súd zaoberal vecnou správnosťou týchto rozhodnutí, a to podľa ust. § 191 ods. 1 písm. g/ SSP, nakoľko došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia.

Ďalšími hmotnoprávnymi námietkami žalobcu, týkajúcimi sa merita veci sa už súd nezaoberal, aby neprejudikoval výsledok ďalšieho konania daňových orgánov.

45. V ďalšom konaní budú daňové orgány viazané právnym názorom súdu (§ 191 ods. 6 SSP). Správca dane v priebehu ďalšieho konania dôsledne vypočuje štatutárneho zástupcu žalobcu k deklarovanej obchodnej činnosti za zdaňovacie obdobie roku 2014, pri ktorých si žalobca uplatnil do daňových nákladov úhradu faktúr (uvedených v bode 17. tohto rozsudku), najmä od deklarovanej spoločnosti SLOVAK HOCKEY ACADEMY, s.r.o., vypočuje konateľa dodávateľa Y. X. (konateľa spoločnosti SLOVAK HOCKEY ACADEMY s.r.o.), ktorý bol priamym dodávateľom žalobcu, a ktorý sa vyjadroval k reklamných nápisom, reklamných spotoch a reklamným aktivitám v zmysle zmluvy o šírení reklamy a o jeho výsluchu upovedomil žalobcu, resp. jeho zástupcu tak, aby sa mohol tohto procesného úkonu zúčastniť a uplatniť tak svoje procesné právo klásť svedkom otázku. V prípade, ak žalobca podá vyjadrenie, správca dane zváži, či z vyjadrenia vyplýva potreba vykonať ďalšie dokazovanie, resp. dokazovanie doplniť a v kladnom prípade dokazovanie doplní, resp. zdôvodní, prečo ďalšie dokazovanie nevykoná.

46. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzný právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné).

47. Ako už správny súd konštatoval vyššie, správne orgány nepostupovali pri vykonávaní daňovej kontroly tak, aby dôsledne dbali na zachovanie procesných práv žalobcu ako daňového subjektu a to najmä tým, že nebol upovedomený o výsluchu svedka Y. X. dožiadaným daňovým úradom. Správny súd na základe vyššie uvedeného skonštatoval, že sú dané dôvody na zrušenie napadnutého rozhodnutia žalovaného ako i správcu dane založené na porušení procesných práv žalobcu.

48. Záverom správny súd zdôrazňuje, že ustanovenie § 24 ods. 1 daňového poriadku upravuje povinnosť daňového subjektu preukazovať skutočnosti uvedené v § 24 ods. 1 písm. a), b), c), pričom správca dane nie je povinný vyzývať daňovníka alebo označovať dôkazy, ktoré má daňový subjekt predložiť. Splnenie podmienok na úpravu základu dane z príjmov jeho znížením o daňové výdavky preukazuje daňovník, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom

podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané, čo zreteľne vyplýva z platnej právnej úpravy, podľa ktorej sa daňovým výdavkom rozumie výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom na tento účel zaúčtovaný v účtovníctve alebo evidencii daňovníka (§ 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z.). Daňovými výdavkami naopak nie sú výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané (§ 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z.). Možno tak súhlasiť so záverom žalovaného, že na to, aby mohol byť výdavok uznateľný za daňový výdavok, musí byť splnená predovšetkým podmienka zaúčtovania v účtovníctve, ako i podmienka preukázateľnosti stanovená v § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z.

49. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalobcovi, ktorý mal v konaní úspech (súd žalobe vyhovel), priznal právo na plnú náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 167 ods. 1 SSP. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník. (§ 175 ods. 2 SSP).

50. Súd takto rozhodol v pomere hlasov 3:0, a to s poukazom na ust. § 3 ods. 9 zák. č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Poučenie:

Proti rozhodnutiu správneho súdu nie je prípustný opravný prostriedok, ak tento zákon neustanovuje inak. (ust. § 133 ods. 2 SSP).

Proti každému právoplatnému rozhodnutiu krajského súdu je prípustná kasačná sťažnosť, ak zákon neustanovuje inak (ust. § 439 ods. 1, 2, 3 SSP).

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len dôvodmi uvedenými v ust. § 440 ods. 1, 2 SSP. V kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy, okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti.

Kasačnú sťažnosť môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia krajského súdu subjektu oprávnenému na jej podanie, ak nie je ustanovené inak. Lehota na podanie kasačnej sťažnosti je 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu v prípadoch uvedených v § 145 ods. 2 SSP. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť.

Kasačná sťažnosť sa podáva na krajskom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal. V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh), pričom sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

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