

Súd: Krajský súd Nitra
Spisová značka: 11S/136/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4019200558
Dátum vydania rozhodnutia: 21. 07. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Eva Šišková
ECLI: ECLI:SK:KSNR:2021:4019200558.6

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Nitre, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Šiškovej a členov senátu JUDr. Dany Kálnayovej a Mgr. Matúša Staríčka, v právnej veci žalobcu: BIOENERGY TOPOĽČANY s.r.o., Budovateľská 38, Prešov, IČO: 35 875 208, zastúpeného: BENČÍK & PARTNERS, s.r.o., Františkánske námestie 4, Prešov, IČO: 36 860 441 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o správnej žalobe zo dňa 28. 10. 2019 proti rozhodnutiu žalovaného č. 102028397/2019 zo dňa 26. 08. 2019, takto

rozhodol:

Súd žalobu **z a m i e t a**.

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

o d ô v o d n e n i e :

I. Priebeh administratívneho konania

1. Správca dane začal s výkonom daňovej kontroly u žalobcu dňa 02. 06. 2016, predmetom ktorej bola daň z príjmov právnickej osoby (ďalej len DPPO) za rok 2012.

2. Výzvou zo dňa 21. 10. 2016 správca dane vyzval spoločnosť BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o. so sídlom v Bratislave o predloženie tam uvedených účtovných dokladov. Zásielka sa vrátila s oznámením, že adresát je neznámy.

3. Dňa 12. 01. 2017 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní so svedkom P. P., bývalým konateľom spoločnosti BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o. (konateľ v čase od 27. 07. 2010 do 22. 03. 2012), ktorý uviedol, že si nepamätá, či spoločnosť v roku 2012 mala zamestnancov. Svedok potvrdil vystavenie a podpísanie faktúr pre žalobcu na základe zmluvy o dielo z roku 2012, pričom faktúry, v čase, kedy už nebol konateľom, vystavil na základe plnomocenstva, ktoré mu udelila Y. O., konateľka v čase od 23. 03. 2012 do 28. 10. 2014 (ktoré dodatočne predložil správcovi dane). Doklady predložiť nevedel, zostali v účtovníctve spoločnosti. Uviedol, že spoločnosť vykonávala odborné prehliadky a skúšky na elektrických zariadeniach, revízneho technika nemala, tieto si dojednávala subdodávateľsky. Za žalobcu jednal s H. P.. Svedok dodatočne predložil správy o revízii elektrických zariadení, ktoré sú podpísané revíznym technikom P. P..

4. Správcom dane bol následne vypočutý ako svedok P. P., ktorý potvrdil, že podpísal revízne správy elektrických zariadení. Nevedel uviesť, kto si revízie v sídle žalobcu objednal, komunikoval s p. P., za vykonanie revízií mu bola vyplatená suma 1.400,- až 1.500,- eur. Práce nefaktoval, pracoval na základe ústnej dohody, je starobný dôchodca. Hotovosť prijal od p. P..

5. Správca dane následne žiadosťou o MVI požiadal cyperské finančné orgány o vypočutie svedka Y. A., ktorý je konateľom spoločnosti BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o. od 29. 10. 2014.

6. Dňa 14. 03. 2017 spísal správca dane zápisnicu o ústnom pojednávaní s konateľom žalobcu, kedy ho oboznámil s kontrolnými zisteniami. Správca dane dňa 15. 03. 2017 spísal úradný záznam, z ktorého vyplýva, že pre správne určenie dane využije skutočnosti zistené v rámci výkonu daňových kontrol za zdaňovacie obdobie máj, júl, august, september 2012, jún 2014 a október 2015 u žalobcu, predmetom ktorých bola daň z pridanej hodnoty za uvedené zdaňovacie obdobia.

7. Rozhodnutím zo dňa 03. 04. 2017 prerušil daňovú kontrolu od 06. 04. 2017 z dôvodu zaslania MVI na Cyprus. Dňa 21. 09. 2017 urgoval správca dane odpoveď na zaslanú MVI na Cyprus. Odpoveď bola doručená dňa 24. 11. 2017, z ktorej vyplynulo, že cyperské orgány nemohli vykonať preverenie žiadosti správcu dane, lebo zásielka adresovaná Y. A. sa vrátila nevyzdvihnutá. Následne správca dane oznámil pominutie dôvodov prerušenia kontroly dňom 24. 11. 2017.

8. Dňa 07. 12. 2017 spísal správca dane zápisnicu o ústnom pojednávaní s konateľom žalobcu, kde ho oboznámil s výsledkami preverovania v súvislosti s daňou z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2012, k čomu podal žalobca písomné vyjadrenie podaním zo dňa 18. 12. 2017.

9. Protokol z daňovej kontroly vypracoval správca dane dňa 27. 12. 2017, ktorý bol doručený žalobcovi dňa 02. 01. 2018 s výzvou na vyjadrenie k nemu. Žalobca podal písomné vyjadrenie k protokolu podaním zo dňa 10. 01. 2018, námietky žalobcu boli predmetom prerokovania na ústnom pojednávaní dňa 21. 02. 2018.

10. Správca dane vydal dňa 07. 03. 2018 rozhodnutie, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel v sume 73.032,26 eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012. Proti rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím zo dňa 28. 08. 2018 tak, že ho zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Podstatným dôvodom zrušenia rozhodnutia správcu dane bola potreba vyzvať dodávateľské spoločnosti Apertis, s.r.o., ADOS-TIMA, s.r.o., INGOS Prešov s.r.o., VPJ, s.r.o. a Prokion, s.r.o. na predloženie dokladov a dôkazov, ktorými by preukázali, že poradenské a konzultačné služby v prospech žalobcu vykonali. Následne správca dane zaslal výzvy uvedeným deklarovateľským spoločnostiam, ktoré si (okrem spoločnosti VPJ, s.r.o.- zásielka sa vrátila s oznámením, že adresát je neznámy), prevzali.

11. Spoločnosť ADOS-TIMA, s.r.o. správcovi dane potvrdila vystavenie faktúr pre žalobcu a zaslali evidenciu vyšších faktúr, ktoré boli zaúčtované do výnosov, pričom služby vykonali RNDr. U. T., konateľ osobne. Spoločnosť INGOS Prešov s.r.o. predložila správy o vykonaní poradenstva za mesiace január 2012 - november 2012 za jednotlivé mesiace, z ktorých vyplynuli konkrétne dátumy v mesiaci a rokovaní s predmetom - technické možnosti rozšírenia dodávok tepla vo Zvolene, legislatívne zmeny, rokovaní na URSO, obhliadky fariem na pestovanie rýchlorastúcich drevín, aktualizácia koncepcie Mesta Topoľčany v oblasti tepelnej energetiky, v Tatrabanke. Spoločnosť Apertis, s.r.o. potvrdila, že faktúry pre žalobcu vystavila, tieto predložila a zaslala i evidenciu faktúr, ktoré boli zaúčtované do výnosov spoločnosti, poradenskú a konzultačnú činnosť vykonali G. U. O. a tieto doložili mesačnými správami, faktúry boli uhradené. Z listín označených ako zmluva o poradenskej a konzultačnej pomoci, v jednotlivých mesiacoch mala zahŕňať - poradenskú činnosť v oblasti kombinovanej výroby elektriny a tepla u žalobcu, a informácie zo súvisiacej legislatívy, ako i plánované aktivity pre nasledujúce obdobia, a legislatívnu činnosť. Spoločnosť Prokion, s.r.o. predložila sprievodné správy o poskytnutí poradenstva na základe zmluvy o poskytovaní poradenstva zo dňa 01. 01. 2012. Spoločnosť INGOS Prešov s.r.o. predložila správy o vykonaní poradenstva za mesiace roku 2012, spravidla týkajúce sa rokovaní na úradoch, v Tatrabanke, ako i vystavené faktúry. Spoločnosť ADOS-TIMA, s.r.o. tiež predložila faktúry vystavené pre žalobcu v preverovanom zdaňovacom období roku 2012 s popisom k poradenstvu pri nákupe biomasy za jednotlivé mesiace roku 2012.

12. Následne správca dane vydal v poradí druhé rozhodnutie, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel na DPPO za obdobie roku 2012 v sume 73.023,28 eur. Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím.

13. Súčasťou spisu je i zápisnica o ústnom pojednávaní so svedkom PhDr. G. S. - vykonanou v súvislosti s daňovou kontrolou DPH za obdobie august a september 2012 u žalobcu, ktorá sa vyjadrovala za spoločnosť Taranto s. r. o., v roku 2012 bola jej konateľkou, ako i P. S., zápisnica o vypočutý svedka G.. Y. P., vedúcej správy majetku sa služieb Mestského úradu Topoľčany v súvislosti s daňovou kontrolou DPH u žalobcu za obdobie august a september 2012. Svedkyňa uviedla, že na odborných miestach - plaváreň, stolnotenisová hala, zimný štadión, bývalá ZŠ Továrnická, MŠ Lipová boli samostatné plynové kotolne, kde bola zazmluvnená dodávky plynu asi od SPP, a.s. a tieto bolo potrebné rekonštruovať, pričom bola schválené mestským zastupiteľstvom zmena dodávateľa tepla a to v súlade s koncepciou tepelného hospodárstva Mesta Topoľčany v novembri 2012 v tepelnej energetike. Materská škola na Lipovej ulici a ZŠ na Továrnickej ulici sú napojené na rozvody tepla od októbra 2013.

14. Súčasťou spisu sú i faktúry vystavené spoločnosťou Taranto s. r. o., na ktorých je uvedený predmet - na základe zmluvy o reklamnej spolupráci vám fakturujeme - v popise nie je uvedené nič. Jedná sa o faktúry č. 2012003 zo dňa 16. 06. 2012 v celkovej sume 62 400,00 eur, z toho základ dane v sume 52.000,00 eur a DPH v sume 10.400,00 eur, faktúra č. 2012008 v celkovej sume 31.200,- eur, z toho základ dane v sume 26.000,- eur a DPH v sume 5.200,- eur, faktúra č. 2012011 zo dňa 31. 08. 2012 v celkovej sume 31.260,- eur, z toho základ dane v sume 26.000,- eur a DPH v sume 5.200,- eur a faktúra č. 2012015 zo dňa 07. 09. 2012 v celkovej sume 124.800,- eur, z toho základ dane v sume 104.000,- eur a DPH v sume 20.800,- eur, celkom v sume 208.000,- eur, za reklamnú spoluprácu, ktoré vystavila dodávateľská spoločnosť Taranto s. r. o., ktorá spoločnosť bola ku dňu 04. 07. 2014 dobrovoľne vymazaná z obchodného registra, a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť BRYLING, s.r.o., ktorá je právnym nástupcom ďalších 14-tich spoločností.

Zmluva o reklamnej spolupráci bola uzavretá medzi objednávateľom - žalobcom a dodávateľom - Taranto s. r. o. dňa 01. 06. 2012, ktorou sa dodávateľ zaviazal zabezpečiť uvedenie žalobcu ako generálneho reklamného partnera na kultúrno - spoločenskom podujatí - megakonzert skupiny ELÁN s názvom „Koniec leta s Elánom“ v oddychovej a rekreačnej zóne Nitrianske Rudno spočívajú v zmysle prílohy č. 1, objednávateľ mal poskytnúť technické grafické podklady pre výrobu reklamného panelu. Odplata bola dohodnutá na sumu 208.000,- eur, ktorá mala by uhradená v splátkach v sume 52.400,- eur, 21.200,- eur, 21.200,- eur a 124.800,- eur k dátumom tam uvedeným. Súčasťou spisu je i protokol z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu žalobcu za obdobie júl 2012 zo dňa 12. 09. 2013, rozhodnutie zo dňa 19. 11. 2013, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel v sume 15.600,- a znížil mu nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie júl 2012 zo sumy 79.604,13 na sumu 64.004,13 eur, rozsudok Krajského súdu v Nitre sp. zn. 11S/68/2014 zo dňa 18. 02. 2015, ktorým bola žaloba žalobcu zamietnutá, ako i rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/36/2015 zo dňa 24. 05. 2017, ktorým bol uvedený rozsudok potvrdený. Ďalej je súčasťou spisu i protokol z daňovej kontroly vykonanej u žalobcu zo dňa 12. 04. 2016, predmetom ktorej bola DPH za zdaňovacie obdobie august 2012, rozhodnutie správca dane zo dňa 17. 01. 2017, ktorým správca dane určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu 5.200,- eur za uvedené zdaňovacie obdobie, protokol z daňovej kontroly zo dňa 12. 04. 2016 predmetom, ktorého je DPH za obdobie september 2012 u žalobcu, ako i rozhodnutie správca dane zo dňa 17. 01. 2017, ktorým žalobcovi učil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 20.800,- eur na DPH za zdaňovacie obdobie september 2012.

15. Súčasťou spisu sú faktúry predložené žalobcom ktoré si uplatnil do daňových nákladov, a to faktúra č. 0022012 zo dňa 26. 01. 2012 v celkovej sume 31.200,- eur, z toho základ dane v sume 26.000,- eur a DPH v sume 5.200,- eur, č. 0052012 zo dňa 27. 02. 2012 v celkovej sume 31.200,- eur, z toho základ dane v sume 26.000,- eur a DPH v sume 5.200,- eur, č. 0092012 zo dňa 27. 03. 2012 v celkovej sume 31.200,- eur, z toho základ dane v sume 26.000,- eur a DPH v sume 5.200,- eur a č. 0132012 zo dňa 27. 04. 2012 v celovej sume 31.200,- eur, z toho základ dane v sume 26.000,- eur a DPH v sume 5.200,- eur, celkom v sume 104.000,- eur, za práce vykonané na stavbe kogeneračnej jednotky v Topoľčanoch v zmysle Zmluvy o dielo zo dňa 02. 01. 2012, vystavených spoločnosťou BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o. Správca dane z výpisu z Obchodného registra zistil, že spoločnosť v čase vykonania prác mala evidované sídlo na adrese I. a P. XXXX/X, S., ktoré zmenila od 16. 05. 2012 do 12. 10. 2012 na adresu Q. S. 4, A.. Od 13. 10. 2012 do 28. 10. 2014 na adresu L. XXXX/X. N. a od 29. 10. 2014 na adresu S. 4, W.. V spoločnosti došlo dňa 29. 10. 2014 k zmene, kedy jediným spoločníkom a konateľom spoločnosti sa stal Y. A., I. republika.

16. Správca dane ďalej zistil, že daňový subjekt si uplatnil do daňových nákladov na základe faktúr č. 2012005 zo dňa 31. 01. 2012 sumu celkom 1.800,- eur, z toho základ dane v sume 1.500,- eur a DPH v sume 300,- eur, č. 2012011 zo dňa 31. 03. 2012 v celkovej sume 1.800,- eur, z toho základ dane v sume 1.500,- eur a DPH v sume 300,- eur. č. 2012015 zo dňa 30. 04. 2012 v celkovej sume 1.800,- eur, z toho základ dane v sume 1.500,- eur a DPH v sume 300,- eur, č. 2012021 zo dňa 31. 05. 2012 v celkovej sume 1.000,- eur. z toho základ dane v sume 1.500,- eur a DPH v sume 300,- eur, č. 2012025 zo dňa 30. 06. 2012 v celkovej sume 1.800,- eur, z toho základ dne v sume 1.500,- eur a DPH v sume 300,- eur, 2012032 zo dňa 31. 07. 2012 v celkovej sume 1.800,- eur, z toho základ dane v sume 1.500,- eur a DPH v sume 300,- eur, č. 2012039 zo dňa 31. 08. 2012 v celkovej sume 1.800,- eur, z toho základ dane v sume 1.500,- eur a DPH v sume 300,- eur, č. 2012046 zo dňa 30. 09. 2012 v celkovej sume 1.800,- eur, z toho základ dane v sume 1.500,- eur a DPH v sume 300,- eur, č. 2012051 zo dňa 31. 10. 2012 v celkovej sume 1 800500 eur, z toho základ dane v sume 1.500,- eur a DPH v sume 300,- eur, č. 2012056 zo dňa 30. 11. 2012 v celkovej sume 1.800,- eur, z toho základ dane v sume 1.500,- eur a DPH v sume 300,- eura č. 2012061 zo dňa 31. 12. 2012 v celkovej sume 1.800,- eur, z toho základ dane v sume 1.500,- eur a DPH v sume 300,- eur, celkom sumu 16.500,- eur, za poradenskú a konzultačnú činnosť podľa zmluvy o poradenskej a konzultačnej činnosti č. 01-2012/3-BIOTO, vystavených spoločnosťou Apertis, s.r.o.

17. Žalobca si uplatnil do daňových nákladov na základe faktúr č. FV 12003 zo dňa 31. 01. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. FV 12006 zo dňa 29. 02. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. FV 12011 zo dňa 31. 03. 2011 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. FV 12015 zo dňa 30. 04. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. FV12020 zo dňa 31. 05. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. FV 12023 zo dňa 30. 06. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. FV 12028 zo dňa 31. 07. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur. č. FV 12031 zo dňa 31. 08. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. FV 12036 zo dňa 30. 09. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 300,- eur, č. FV 12039 zo dňa 31. 10. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur a č. FV 12044 zo dňa 30. 11. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur. z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur. Celkom sumu 30.000,- eur, za poradenstvo pri nákupe BIOMASY, vystavených spoločnosťou ADOS-TIMA, s.r.o. Prílohou predložených faktúr bol zoznam činností, ktoré boli v príslušnom období dodávateľskou spoločnosťou zrealizované. Jednalo sa o týždenné kontroly materiálových vstupov na KWK Topolčany, rokovania s DAH Biomasa - špecifikácia množstva, obchodné rokovania s DAH BIOMASA Prešov, vyhodnotenie dodávok pre KWK Topolčany, cestovné náklady s uvedením dátumu vykonania činnosti v príslušnom fakturačnom období.

18. Správca dane ďalej kontrolou predložených dokladov zistil, že daňový subjekt si uplatnil do daňových nákladov, na základe dodávateľských faktúr č. F20120002 zo dňa 31. 01. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur. z toho základ dane v sume 2.500,-eur a DPH v sume 500,- eur, č. F20120012 zo dňa 29. 02. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. F201200027 zo dňa 31. 03. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur. č. F20120036 zo dňa 30. 04. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. F20120043 zo dňa 31. 05. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. F20120051 zo dňa 30. 06. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. F20120060 zo dňa 31. 07. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. F20120067 zo dňa 31. 08. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. F20120076 zo dňa 30. 09. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur č. F20120085 zo dňa 31. 10. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. F20120094 zo dňa 30. 11. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur a č. F20120103 zo dňa 31. 12. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, celkom sumu 30.000,- eur ako odmenu za služby vystavené spoločnosťou INGOS Prešov s.r.o.

19. Ďalej žalobca predložil a uplatnil si do daňových nákladov na základe dodávateľských faktúr č. F 120002 zo dňa 31. 01. 2012 v celkovej sume 3.600,- eur, z toho základ dane v sume 3.000,- eur a DPH v sume 600,- eur, č. F 120004 zo dňa 29. 02. 2012 v celkovej sume 3.600,- eur, z toho základ dane v sume 3.000,- eur a DPH v sume 600,- eur, č. F 120006 zo dňa 30. 03. 2012 v celkovej sume 3.600,- eur, z toho základ dane v sume 3.000,- eur a DPH v sume 600,- eur, č. F 120008 v celkovej sume 3.600,- eur, z toho základ dane v sume 3.000,- eur a DPH v sume 600,- eur, č. F 120010 zo dňa 31. 05. 2012 v celkovej sume 3.600,- eur, z toho základ dane v sume 3.000,- eur a DPH v sume 600,- eur, č. F 120012 zo dňa 29. 06. 2012 v celkovej sume 3.600,- eur, z toho základ dane v sume 3.000,- eur a DPH v sume 600,- eur, č. F 120014 zo dňa 31. 07. 2012 v celkovej sume 3.600,- eur, z toho základ dane v sume 3.000,- eur a DPH v sume 600,- eur, č. F 120016 zo dňa 31. 08. 2012 v celkovej sume 3.600,- eur, z toho základ dane v sume 3.000,- eur a DPH v sume 600,- eur, č. F 120018 zo dňa 28. 09. 2012 v celkovej sume 3.600,- eur, z toho základ dane v sume 3.000,- eur a DPH v sume 600,- eur, č. F 120020 zo dňa 31. 10. 2012 v celkovej sume 3.600,- eur, z toho základ dane v sume 3.000,- eur a DPH v sume 600,- eur, č. F 1200022 zo dňa 30. 11. 2012 v celkovej sume 3.600,- eur, z toho základ dane v sume 3.000,- eur a DPH v sume 600,- eur a č. F 120024 zo dňa 31. 12. 2012 v celkovej sume 3.600,- eur, z toho základ dane v sume 3.000,- eur a DPH v sume 600,- eur, celkom sumu 36.000,- eur, za poradenstvo, vystavených spoločnosťou VPJ, s.r.o.

20. Súčasťou administratívneho spisu sú i faktúry predložené žalobcom, ktoré si uplatnil do daňových nákladov na základe dodávateľských faktúr č. 2012013 zo dňa 31. 01. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. 2012025 zo dňa 29. 02. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. 2012030 zo dňa 31. 03. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. 2012038 zo dňa 30. 04. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. 2012046 zo dňa 31. 05. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. 2012056 zo dňa 30. 06. 2012 v celkovej sume 3.00,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. 2012074 zo dňa 31. 07. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. 2012083 zo dňa 31. 08. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. 2012095 zo dňa 30. 09. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. 2012109 zo dňa 31. 10. 2012 v celkovej sume 3 000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, č. 2012123 zo dňa 30. 11. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur a č. 2012142 zo dňa 31. 12. 2012 v celkovej sume 3.000,- eur, z toho základ dane v sume 2.500,- eur a DPH v sume 500,- eur, celkom sumu 30.000,- eur, za poradenstvo v zmysle zmluvy o poskytovaní poradenstva zo dňa 01. 01. 2012, vystavených spoločnosťou Prokion, s.r.o.

II. Zhrnutie napadnutého rozhodnutia žalovaného

21. O odvolaní žalobcu rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 102028397/2019 zo dňa 26. 08. 2019 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil.

22. Žalovaný k námietke žalovaného, že správca dane nerešpektoval vylovený právny názor žalovaného a nevykonal potrebné dokazovanie uviedol, že správca dane pokračoval v doplnení dokazovanie v priebehu vyrubovacieho konania vykonal dokazovanie v súlade s vysloveným právnym názorom odvolacieho orgánu, ktorý správcovi dane nariadil, aby vyzval dodávateľov konzultačných a poradenských služieb k predloženiu dôkazov, preukazujúcich vykonanie fakturovaných služieb, K námietke žalobcu, rozhodnutie obsahuje tieto skutočnosti, proti ktorým už namietal odvolací orgán uviedol, že správca dane musí v zmysle ustanovení daňového poriadku uviesť v rozhodnutí všetky skutočnosti, ktoré boli zistené v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, pričom rozhodnutie doplní o skutočnosti, ktoré zistí v priebehu doplneného dokazovania.

23. K tvrdeniu žalobcu, že rozhodnutie správcu dane je postavené na subjektívnom názore, pričom je namierené proti daňovému subjektu, čo je preukázateľné pri porovnaní rozhodovacej činnosti iných správcov dane v obdobných veciach žalovaný uviedol, že správca dane v priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a doplneného vyrubovacieho konania vykonal za účelom preverenia skutočnosti

deklarovaných žalobcom v účtovnej evidencii rozsiahle dokazovanie, a zistené skutočnosti posúdil v zmysle ustanovení zákona o dani z príjmov. K rozhodovacej činnosti iných správcov dane poukázal na to, že žalobca nekonkretizoval, v akých podobných prípadoch rozhodol správca dane iným spôsobom, a preto nevie k námietke zaujať relevantné stanovisko.

24. K nezákonnosti, arbitrárnosti rozhodnutia a k nesprávnemu právnemu názoru podotkol, že vzhľadom na to, že žalobca neuviedol, prečo považuje rozhodnutie správcu dane za nezákonné, arbitrárne a v čom vidí nesprávnosť vysloveného právneho názoru správcom dane, nemá možnosť zaujať k námietke adekvátne stanovisko.

25. K námietke nedostatočne zistenému skutkovému stavu žalovaný uviedol, že správca dane vykonal za účelom preverenia predložených listinných dôkazov dostatočné dokazovanie.

26. K neuznaným nákladom na reklamu na základe dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou Taranto s. r. o. mal za to, že dôkazom, preukazujúcim dodanie reklamných služieb nie je ani predloženie vystavených dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou Taranto s. r. o. V zmysle § 19 ods. 2 písm. k) zákona o dani z príjmov. daňovými výdavkami sú tiež výdavky (náklady) na reklamu vynaložené na účel prezentácie podnikateľskej činnosti daňovníka, tovaru, služieb, nehnuteľnosti, obchodného mena, ochrannej známky, obchodného označenia výrobkov a iných práv a záväzkov súvisiacich s činnosťou daňovníka so zámerom dosiahnutia, zabezpečenia, udržania lebo zvýšenia príjmov daňovníka. K zneniu § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame v znení neskorších predpisov a § 32 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii v znení neskorších predpisov vyplýva, že cieľom reklamy je prezentácia produktov, alebo podpora ich predaja. V prípade žalobcu uvedenie obchodného mena, príp. loga ako generálneho partnera kultúrno - spoločenského podujatia, nie je možné považovať za dôkaz prezentácie daňového subjektu ako výrobcu elektrickej energie a tepla s cieľom jeho ďalšieho uplatnenia na trhu, s následnou možnosťou nadväzovania a uzatvárania obchodných vzťahov medzi zúčastnenými podnikateľskými subjektmi prípadne spotrebiteľskou verejnosťou vzhľadom na špecifický druh a osobitosť podnikania, ktorým je výroba elektriny s právom na podporu v zmysle zákona o podpore obnoviteľných zdrojov energie, ako i s osobitnými možnosťami získavania špecifických odberateľov, ktorými sú distribútori elektrickej energie a nie jej koncoví odberatelia. Žalovaný prezentoval názor, že uplatnené náklady na reklamu neplnia ekonomický účel, výsledkom ktorého je získanie nových obchodných partnerov, odberateľov elektrickej energie a tepla, a tým zvýšenie dosahovaných zdaniteľných príjmov. K nevykonaniu dôkazu - priznaniu znalca žalovaný uviedol, že je na rozhodnutí správcu dane a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z vykonaného dokazovania z nich vyvodí, s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré má správca dane k dispozícii. Žalovaný ďalej uviedol, že žalobca sa svedeckých výpovedí konaných so zástupcami dodávateľskej spoločnosti nezúčastnil, a tým svoje právo, klásť svedkom za účelom objasnenia sporných skutočností otázky, nevyužil.

27. K nakontrahovaniu nových odberateľov a k zvýšeniu obratu žalovaný uviedol, že správca dane vykonal v priebehu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia august a september 2012 ústne pojednávajúce so zástupcami krytej plavárne a stolnotenisovej haly, ktorí predložili správcovi dane zmluvy o dodávke a odbere tepla so spoločnosťou TOMA, s. r. o., ktorá bola v kontrolovanom zdaňovacom období správcom rozvodnej siete tepla v Meste Topoľčany, s ktorou mal žalobca uzatvorenú zmluvu o dodávke tepla. Z uvedeného vyplýva, že nových odberateľov tepla mal možnosť získať iba správca rozvodnej siete, spoločnosť TOMA, s. r. o., a nie žalobca ako výrobca tepla. Zo zistení správcu dane vyplynulo, že mestské zastupiteľstvo Mesta Topoľčany ešte dňa 27. 06. 2012 Uznesením č. 11/2012/IX. bod 13 naplánovalo a schválilo v súlade s koncepciou rozvoja mesta v tepelnej energetike, ktorú vypracovala spoločnosť Apertis. s.r.o., rozšírenie tepelných rozvodov, čo znamená, že boli na tepelné rozvody pripojení ďalší odberatelia.

28. Žalobca k neuznaným nákladom na základe faktúr vystavených spoločnosťou BLONDES SK & BROKER LONDON LTD s.r.o. zdôraznil, že dodávateľ nemusel mať na poskytnutie služby oprávnenie, pretože ju zabezpečil subdodávateľsky, čo potvrdil P. P., ktorý revízne skúšky vykonal. Žalovaný k námietkam žalobcu uviedol, že opodstatnenosť vykonávaných revíznych skúšok a ani skutočnosť, že spoločnosť môže zabezpečovať práce na základe uzatvorenej zmluvy subdodávateľským spôsobom nespochybnuje. Správca dane si v priebehu daňovej kontroly preveroval vykonanie revíznych skúšok u

p. P. P., ktorý bol označený ako osoba, ktorá na základe platného oprávnenia na vykonávanie revízných skúšok, tieto revízne skúšky v priestoroch prevádzky daňového subjektu vykonala. Revízny technik p. P. P. vo svojej svedeckej výpovedi potvrdil, že odborné prehliadky a revízne skúšky elektrických zariadení kogeneračnej jednotky vykonal, a to na základe objednávky od p. P., bývalého konateľa spoločnosti BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o., ktorému odovzdal aj vypracované revízne správy, za čo mu bola poskytnutá odmena cca 1.700,00 eur, ale doklad o prevzatí finančných prostriedkov a ani uzatvorenú dohodu predložiť nevedel. P. P. vo svedeckej výpovedi, ktorú poskytol správcovi dane v priebehu daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012 uviedol, že revízne skúšky u daňového subjektu vykonal na základe ponuky, ktorú mu predložila spoločnosť EGON, zastúpená p. O.. Skúšky vykonal na základe dohody o vykonaní prác za dohodnutú odmenu 1.750,- eur, ktorá mu bola vyplatená v hotovosti, svoje vyjadrenie však listinnými dôkazmi nepreukázal. Z výpovedí revízneho technika nie je možné jednoznačne určiť, kto požiadavku na vykonanie revízných skúšok revíznemu technikovi predložil. Správca dane si v priebehu daňovej kontroly preveroval vykonanie prác tiež v dodávateľskej spoločnosti BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o., ktorá pre daňový subjekt dodávať faktúry. Správca dane vyzval spoločnosť na predloženie účtovných dokladov a iných listinných dôkazov výzvou zaslanou na adresu sídla spoločnosti, ktorá sa vrátila správcovi dane ako nedoručená z dôvodu, že adresát je neznámy. Doklady spoločnosti nepredložil správcovi dane ani bývalý konateľ spoločnosti P. P. z dôvodu, že sa nachádzajú v účtovnej evidencii spoločnosti a doklady sa nepodarilo správcovi dane zabezpečiť ani od súčasného konateľa spoločnosti p. Y. A., ktorý je občanom cyperskej republiky.

29. Zdôraznil, že prípade uzatvoreného zmluvného vzťahu musia jeho uskutočnenie preukázať relevantnými správcovi dane overiteľnými dôkazmi obidve zmluvné strany, ktoré v prípade realizácie obchodného prípadu disponujú rovnakými listinnými dôkazmi. V prípade, že uskutočnenie obchodného prípadu preukáže predložením listinných a iných dôkazov iba jeden obchodný partner, nie je možné považovať realizáciu obchodného prípadu za preukázanú.

30. K neuznaniu dodávateľských služieb za poradenské a konzultačné služby od dodávateľských spoločností APERTIS s.r.o., ADOS-TIMA, s.r.o., INGOS Prešov s.r.o., VPJ, s.r.o. a Prokion. s.r.o. žalovaný uviedol, že všetky doklady, ktoré uvedené spoločnosti predložili správcovi dane ako dôkazy preukazujúce vykonanie fakturovaných služieb, správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval, ako i informácie, ktoré sa nachádzali v prílohách všetkých predložených faktúr tak daňovým subjektom, ako aj dodávateľskými spoločnosťami porovnaním s verejne dostupnými informáciami.

31. Správca dane overoval znenia ustanovení zákonov z oblasti elektroenergetiky a tepelnej energetiky, zmeny legislatívy príslušných vyhlášok, porovnával informácie uvedené v prílohách faktúr s informáciami uvedenými vo výstupoch z rokovaní Národnej rady SR, v zápisniciach z mestského zastupiteľstva Mesta Topoľčany a pod.. Správca dane pri tomto obsiahlom preverovaní zistil pochybenia zo strany poskytovateľov služieb, ktorí vo svojich správach poskytnutých žalobcovi uviedli nesprávne znenie jednotlivých ustanovení zákona, nesprávne označenie zákona ako takého, duplicitne poskytnuté informácie u jedného poskytovateľa v rôznych mesiacoch, prípadne zhodné informácie poskytnuté rôznymi dodávateľskými spoločnosťami, pričom v mnohých prípadoch boli informácie podané daňovému subjektu oneskorene. Všetky informácie, ktoré daňový subjekt ako výrobca tepla a elektriny k svojej činnosti potreboval, boli zverejňované na oficiálnej webovej stránke Úradu pre reguláciu sieťových odvetí. Nakoľko daňový subjekt v priebehu daňovej kontroly nepreukázal priamu súvislosť medzi uplatnenými nákladmi na poradenskú a konzultačnú činnosť a dosiahnutými zdaniteľnými príjmami, žalovaný považuje rozhodnutie správcu dane za správne.

32. K poukazovaniu na judikatúru Súdneho dvora EÚ, konkrétne rozsudky sp. zn. C-463/14 zo dňa 03.09.2015 v kauze Asparuchovo Lajke Investment Company, Kennemer Golf (C 174/00 EU: Č: 2002:200) a Le Rayon d'Or (CI 51/13, EU:c:2014:185), ktoré sa týkajú uplatnenia odpočtu dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr za poradenské služby žalovaný poukázal na vyjadrenie správcu dane v jeho rozhodnutí, kde na základe porovnania skutočností zistených v priebehu daňovej kontroly s obsahom judikátu vyslovil záver, že vo svojej podstate a charaktere neriešia rovnakú právnu situáciu. Okrem toho uviedol, že z dôvodu, že žalobca neuvádza, v ktorých bodoch možno jednotlivé citované rozsudky týkajúce sa dane z pridanej hodnoty aplikovať na jeho prípad, zaujímať stanovisko.

33. K námietke žalobcu týkajúcej sa odôvodnenia rozhodnutia uviedol, že správca dane pri odôvodnení rozhodnutia postupoval v súlade so znením § 63 ods. 5 daňového poriadku. Správca dane vo vydanom rozhodnutí uviedol všetky skutočnosti zistené v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacích konaniach, vyhodnotil dôkazy, ktoré predložil žalobca a tiež dôkazy, ktoré si zabezpečil správca dane bez súčinnosti s daňovým subjektom, vysporiadal sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu uvedenými vo vyjadreniach daňového subjektu a taktiež uviedol, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov v nadväznosti na právne predpisy, podľa ktorých zistené skutočnosti posudzoval, a na základe ktorých rozhodol. Odvolací orgán z uvedeného dôvodu považuje tvrdenie daňového subjektu, že v rozhodnutí správcu dane absentuje odôvodnenie, za irelevantné. K verifikácii účtovných dokladov spoločnosti BIOFNEGY BARDEJOV, s.r.o. odvolací orgán uvádza, že správca dane vyzval spoločnosti Apertis, s.r.o., ADOS-TIMA, s.r.o., IGNOS PREŠOV s.r.o., Prokion, s.r.o. a VPJ, s.r.o. k zapožičaniu dodávateľských faktúr spolu s prílohami a ďalších dokladov na základe zistenia, že v evidenciách predložených spoločnosťami, sa nachádzala ako odberateľ konzultačných a poradenských služieb aj spoločnosť BIOENERGY BARDEJOV s.r.o., ktorá mala v kontrolovanom zdaňovacom období rovnakého konateľa a spoločníka ako daňový subjekt. Správca dane žiadal o predloženie uvedených dokladov z dôvodu porovnania obsahu poskytovaných fakturovaných služieb, pri ktorom zistil, že dodávateľské spoločnosti fakturovali poradenské a konzultačné služby pre daňový subjekt a spoločnosť BIOENERGY BARDEJOV s.r.o. v rovnakom rozsahu, v podstate a tiež v charaktere poskytovaných informácií.

34. Žalovaný k návrhu žalobcu na uskutočnenie svedeckých výpovedí konateľov dodávateľských spoločností uviedol, že správca dane neignoroval požiadavku žalobcu na vykonanie svedeckých výpovedí, ale na základe zistenia, že konatelia poradenských spoločností sú majetkovo a personálne prepojené s daňovým subjektom, považoval vykonanie svedeckých výpovedí za neopodstatnené, nakoľko konatelia dodávateľských spoločností by vo svojich svedeckých výpovediach nepochybne potvrdili skutočnosti deklarované na predložených listinných dôkazoch. Listinné dôkazy, ktoré dodávateľské spoločnosti predložili na výzvu správcovi dane sa zhodovali s dokladmi predloženými ku kontrole daňovým subjektom. ako aj s dokladmi vystavenými pre spoločnosť BIOENERGY BARDEJOV s.r.o. Správca dane navyše preskúmaním predložených listín zistil, že všetky informácie, ktoré boli predmetom poradenských a konzultačných služieb sú zverejnené na oficiálnej štátom zriadenej webovej stránke Úradu pre reguláciu sieťových odvetví. Na uvedenej stránke sú zverejnené tiež metodické usmernenia, oznámenia, hlásenia.

35. Ďalej žalovaný zdôraznil, že správca dane preveril všetky skutočnosti, ktoré boli obsahom poskytnutých konzultačných a poradenských služieb, pričom zistil, že informácie, ktoré poskytli daňovému subjektu dodávateľské spoločnosti sú všeobecné, v niektorých prípadoch aj nepresné, s nesprávne uvedenými odkazmi na zákony; znenia zákonných ustanovení, a niektoré informácie boli žalobcovi poskytnuté po lehote ich aplikácie. Všetky informácie, ktoré žalobca ako výrobca elektriny a tepla k svojej činnosti potreboval, sú zverejnené na oficiálnej webovej stránke Úradu pre reguláciu sieťových odvetví. K námietke žalobcu, že využívanie externých pracovníkov požadoval rakúsky spoločník a akceptovala ho aj úverová banka nie je dôkazom preukazujúcim, že poskytnuté služby boli preukázateľne vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov.

III. Argumenty žalobcu

36. Žalobca podal dňa 31. 10. 2019 žalobu prostredníctvom svojho právneho zástupcu. Tvrdil, že žalovaný svojím rozhodnutím a procesným postupom ukrátil žalobcu na jeho právach. Žalobca žiadal súd, aby preskúmal zákonnosť rozhodnutia a procesného postupu žalovaného. Keďže aj rozhodnutie Daňového úradu Nitra, pobočka Topoľčany, má tie isté vady, pre ktoré žalobca napadá druhostupňové rozhodnutie žalovaného, žiada žalobca preskúmať aj zákonnosť a postup daňového úradu pri vydávaní prvostupňového rozhodnutia. Žalobca vidí nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného v hmotnoprávnej a procesnoprávnej rovine.

37. Uviedol, že prvé rozhodnutie správcu dane zo dňa 07. 03. 2018 bolo žalovaným dňa 28.08.2018 zrušené a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie rozhodnutie. Ani po vrátení veci správca dane dostatočne nezistil skutkový stav a nevykonal dokazovanie v dostatočnej miere potrebnej na prijatie zákonného rozhodnutia, pretože odmietol vykonať dôkazy navrhované žalobcom, a na

základe vykonaného dokazovania prijal nesprávny právny záver, ktorý bol potvrdený žalovaným. Žalovaný a ani správca dane sa relevantným a zákonným spôsobom nevysporiadali s námietkami žalobcu, dostatočným spôsobom neodôvodnili svoje rozhodnutia zákonnými ustanoveniami a ustálenou judikatúrou. Žalovaný a správca dane porušili zásadu rovnakého zaobchádzania a rozhodli v rozpore s § 3 ods. 9 daňového poriadku, podľa ktorého správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

38. Žalovaný neuviedol, ktoré ustanovenia hmotnoprávneho a procesnoprávneho predpisu boli žalobcom porušené. Celý výsledok daňovej veci postavil na svojom subjektívnom názore. Poukázal pritom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/47/ 2017. Námietkami a vyjadreniami účastníka konania sa musí zaoberať už správca dane, a to najneskôr v odôvodnení rozhodnutia. Pokiaľ tak neurobil, jeho rozhodnutie je arbitrárne, vydané jednostranne na základe zistení správcu dane. Z hľadiska právnej praxe nie je možné tieto nedostatky ponechať na odstraňovanie až v štádiu odvolacieho konania vlastnou činnosťou žalovaného.

39. K faktúram vystaveným spoločnosťou Taranto s. r. o., ktoré žalovaný a správca dane neuznal žalobcovi, lebo malo podľa nich ísť o sponzorstvo, a nie o reklamu, uviedol, že je presvedčený, že dostatočným spôsobom preukázal väzbu reklamných služieb na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení a samotnú materiálnu existenciu zdaniteľného plnenia. K daňovej kontrole predložil všetky dokumenty a účtovné doklady preukazujúce realizáciu reklamných služieb. Záver správcu dane o údajnom sponzoringu nie je odrazom vykonaného dokazovania, nevyplýval z listinných dôkazov, ani z vyjadrení svedkov v daňovej kontrole a je v rozpore s cieľom sledovaným žalobcom. Uvedené potvrdzuje fakt, že samotná zmluva o reklame uzatvorená medzi žalobcom a dodávateľom hovorí o reklame, nie o sponzoringu. V danom prípade bola naplnená aj definícia reklamy ustanovená v § 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 platnom znení, podľa ktorého reklama na účely tohto zákona je akékoľvek verejné oznámenie vysielané za odplatu alebo inú podobnú protihodnotu vrátane vlastnej propagácie, ktorého zámerom je podporiť predaj, nákup alebo nájom tovaru alebo služieb vrátane nehnuteľností, práv a záväzkov alebo dosiahnuť iný účinok sledovaný objednávateľom reklamy alebo vysielateľom. Jediným cieľom sledovaným žalobcom bolo prostredníctvom propagácie (reklamy) spoločnosti udržať si zdaniteľné príjmy, zvýšiť záujem potenciálnych zákazníkov o služby poskytované žalobcom, znížiť záujem o odpájanie sa od centrálného zdroja vybudovaním si vlastných konkurenčných plynových kotolní a zviditeľniť sa na trhu.

40. Žalobca uviedol, že na základe propagácie a reklamy žalobcu na kultúrno-spoločenskom podujatí megakoncert skupiny Elán s názvom „Koniec leta s Elánom“ dňa 07. 09. 2012 v oddychovej a rekreačnej zóne Nitrianske Rudno sa žalobcovi podarilo nakontrahovať nových odberateľov, ktorými boli: SBD AB, ZŠ Továrnická, MŠ Lipová, Krytá plaváreň, Stolnoteniová hala, Zimný štadión hotel, Zimný štadión hokejový klub, Gymnázium a SOŠ Drevárska. Na základe reklamnej kampane došlo u žalobcu k zvýšeniu obratu zapojením nových odberných miest. Túto informáciu žalovaný odignoroval, keď v napadnutom rozhodnutí uvádza, že uplatnené náklady na reklamu neplnia ekonomický účel, výsledkom ktorého je získanie nových obchodných partnerov, odberateľov elektrickej energie a tepla, a tým zvýšenia dosahovaných zdaniteľných príjmov. Žalovaný sa vôbec nevysporiadal s dôkazom predloženým žalobcom, ktorý preukázal získanie nových odberateľov na základe poskytnutej reklamy. K argumentácii žalovaného, že nových odberateľov tepla mal možnosť získať iba správca rozvodnej siete, spoločnosť TOMA, s. r. o., a nie žalobca ako výrobca tepla, žalobca konštatuje, že uvedená spoločnosť bola ako potrebný medzičlánok medzi žalobcom ako výrobcom tepla a konečnými odberateľmi tepla určená rozhodnutím ÚRSO, a nič to nemení na skutočnosti, že výrobcom tepla bol žalobca. Súčasne žalobcovi týmto krokom výrazne stúpla výroba tepla a tým aj tržby za danú činnosť, čím bola naplnená definícia reklamy ustanovená v § 32 ods. 1 zákona č. 308/2000 Z. z. o vysielaní a retransmisii v platnom znení. Žalobca je presvedčený, že jednoznačne preukázal väzbu reklamných služieb na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení, ktorých nepreukázanie mu počas celého konania vyčítal správca dane. Žalobca nesúhlasí s argumentáciou žalovaného v napadnutom rozhodnutí, že uvedenie obchodného mena, príp. loga ako generálneho partnera kultúrno-spoločenského podujatia, nie je možné považovať za dôkaz prezentácie daňového subjektu ako výrobcu elektrickej energie a tepla. Žalobca zdôrazňuje, že na koncertoch bola realizovaná reklama obsahujúca reklamnú informáciu o spoločnosti žalobcu. Reklamnou informáciou bolo obchodné meno žalobcu a vôbec nie je potrebné, aby na reklamných nosičoch bola odprezentovaná informácia, akému predmetu podnikania sa žalobca

venuje. V žiadnom prípade nemal v úmysle poskytnúť akýkoľvek príspevok, resp. dar. Jediným cieľom sledovaným žalobcom bolo prostredníctvom propagácie (reklamy) obchodného mena spoločnosti udržať si zdaniteľné príjmy, zvýšiť záujem potenciálnych zákazníkov o služby poskytované žalobcom a znížiť záujem existujúcich zákazníkov o odpájanie sa od centrálného zdroja žalobcu a budovania si samostatných plynových kotolní a celkovo sa zviditeľniť na slovenskom trhu. Žalobca v kontexte uvádza, že v danom prípade posúdenie, či išlo o reklamu alebo o plnenie bez protihodnoty, ako uvádza správca dane, môže objektívne a relevantne posúdiť iba znalec z oblasti reklamného práva. Správca dane a žalovaný nie je kompetentný na posudzovanie, či v prípade, kedy reklamný partner poskytne plnenie a je mu zaň poskytnutá propagácia na podujatí - spája svoje meno s dobrým menom akcie, pôjde o dar (plnenie bez protihodnoty), alebo o reklamu. Preto mal byť privolaný do daňového konania znalec z oblasti reklamného práva, ktorý by sa relevantným spôsobom vedel vyjadriť k danej problematike.

41. K nákladom zaúčtovaným od dodávateľa BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o. uviedol, že vyčerpávajúco zdôvodnil, že oprávnenie na vykonávanie odborných prehliadok a skúšok na elektrickom zariadení s prevádzkovým napätím do 1000 V dodávateľ nemusel mať, pretože dané služby zabezpečil subdodávateľsky prostredníctvom subdodávateľa P. P., ktorý revízie elektrických zariadení kogeneračnej jednotky v Topolčanoch potvrdil. Začiatkom roka 2012 bola uzatvorená zmluva o dielo za účelom realizácie revízie elektrického zariadenia nainštalovaného do kogeneračnej jednotky. Opodstatnenosť revízií vykonaných v období 01-04/2012 podčiarkuje skutočnosť, že nasledujúcich 5 rokov nebolo potrebné vykonať ďalšie revízie elektrického zariadenia. Tak ako žalobca kontroloval elektrovizie, po ročnej prevádzke kontroloval aj ďalšie vyhradené technické zariadenia, a to tlakové zariadenia (kotol K- 1 a K-2). Žalobca v danom prípade uniesol vlastné dôkazné bremeno a preukázal reálne vykonanie dodanej služby, preto nesúhlasí s názorom žalovaného, ktorý na jeho ťarchu pripisuje nespôluprácu dodávateľa. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uvádza, že v prípade uzatvoreného zmluvného vzťahu musia jeho uskutočnenie preukázať relevantnými, správcovi dane overiteľnými dôkazmi obidve zmluvné strany. V danom prípade obchodný partner žalobcu listinné dôkazy preukazujúce vykonanie prác v zmysle vystavených dodávateľských faktúr správcovi dane nepredložil, čo znamená podľa žalovaného, že vykonanie prác nebolo dodávateľskou spoločnosťou v priebehu vykonania daňovej kontroly preukázané. Žalobca namietá, že správca dane nesprávnym postupom pri dokazovaní prenášal dôkazné bremeno na žalobcu nad rámec zákona a rovnako tak postupoval žalovaný. Žalobca zdôrazňuje, že Najvyšší súd SR vo viacerých svojich rozhodnutiach konštatoval, že v prípade, ak u daňového úradu vzniknú pochybnosti z dôvodu preverovania účtovnej evidencie dodávateľov, nemôže to mať negatívny dopad na výsledok daňovej kontroly. Daňový subjekt nemôže predpokladať, že pri niektorých dodávateľoch by mal nad rámec svojich povinností zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že pri týchto spoločnostiach nebude účtovná evidencia riadne vedená. Žalobca konal v dobrej viere, preukázateľne obstaral služby od dodávateľa, čo nespochybňuje ani správca dane, nie je v súlade so zákonom, aby žalovaný vylúčil tieto náklady žalobcovi len z dôvodu, že dodávateľ nepredložil správcovi dane listinné dôkazy.

42. V žalobe ďalej uviedol, že správca dane neuznal celkom 11 dodávateľských faktúr za poradenskú a konzultačnú činnosť od dodávateľa Apertis, s.r.o. ako daňové výdavky (náklady) na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2012. Výsledky poradenstva poskytnutého dodávateľom Apertis, s.r.o. za kontrolované zdaňovacie obdobie boli využité pri navrhovaní ceny tepla vo vzťahu k Úradu pre reguláciu sieťových odvetví (ÚRSO). Odsúhlasená výška ceny tepla je pre jeho podnikateľskú činnosť v segmente elektroenergetiky a tepelnej energetiky kľúčová. Žalobca preukázal správcovi dane počas daňovej kontroly, ako použil poradenstvo poskytnuté dodávateľom, a namiesto toho, aby to správca dane akceptoval, vyhodnotil to ako účelové.

43. Rovnako postupoval správca dane, keď neuznal celkom 12 dodávateľských faktúr za poradenskú a konzultačnú činnosť od dodávateľa ADOS-TIMA, s.r.o. ako daňové náklady na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2012. Poradenské služby predstavujú podnikateľské poradenstvo pri nákupe surovinových vstupov, ktoré sú vyčíslené v celkovej výške viac ako 5 mil. EUR ročne (čo tvorí viac ako 50 % všetkých nákladov), konzultácie s dodávateľmi, kontrolu dodávateľských služieb so zdôraznením na kontrolu kvality drevnej štiepky ako surovinovej základne na prevádzku kogeneračnej jednotky. V prípade realizácie predmetu zmluvy tohto typu nie je natoľko dôležitá písomná forma výstupov, ale je dôležitý know-how v rámci poradenstva pri nákupe biomasy ako materiálového vstupu pre kogeneračnú jednotku. Kontrola materiálových vstupov prebiehala tak, že konateľ spoločnosti ADOS-TIMA, s.r.o. prišiel do prevádzky žalobcu a priamo na sklade ale v kontrolnej miestnosti kogeneračnej jednotky

zrealizoval kontrolu materiálových vstupov. Úloha dodávateľa bola nezastupiteľná pri obchodných rokovaniach ohľadne objemu a ceny drevnej štiepky na ten ktorý kvartál s cieľom vyrokovať čo najnižšiu kúpnu cenu.

44. Správca dane neuznal celkom 12 dodávateľských faktúr za poradenskú a konzultačnú činnosť od dodávateľa INGOS Prešov s. r. o. ako daňové náklady na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2012. Dodávateľ poskytoval pre žalobcu poradenstvo a komunikáciu spoločnosti s Tatra bankou, a.s. Bratislava, ako úverujúcou bankou a poradenstvo týkajúce sa inžinierskej činnosti a projektovej dokumentácie. Žalobca predložil správcovi dane v rámci výkonu daňovej kontroly prílohy faktúr, v ktorých sú špecifikované konkrétne rokovania v rámci plnenia predmetu zmluvy. Pritom by bolo nelogické a neracionálne, aby konateľ dodávateľa INGOS Prešov s. r. o. evidoval každý výstup poradenskej činnosti v písomnej forme a zhotovoval z každého rokovania s obchodnými partnermi písomný záznam.

45. Správca dane ďalej neuznal 12 dodávateľských faktúr za poradenskú a konzultačnú činnosť od dodávateľa VPJ, s.r.o. ako daňové náklady na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2012. Žalobca ako dôkaz poradenskej činnosti predložil správcovi dane biznis plány spoločnosti BIOENERGY TOPOĽČANY s.r.o. vypracované dodávateľom spoločnosťou VPJ, s.r.o., mesačné vyhodnotenia uvedených biznis plánov za rok 2012, vstupy a výstupy k biznis plánu za rok 2012 a tabuľku hospodársky výsledok pred zdanením za rok 2011-2016. Biznis plán bol kľúčový pre reálny výkon podnikateľskej činnosti spoločnosti žalobcu. Žalobca predložil správcovi dane kvantá materiálov dokazujúcich reálnu poradenskú činnosť dodávateľa, a preto nevie, aké ďalšie dôkazy správca dane ešte chcel.

46. Správca dane v poslednom prípade neuznal celkom 12 dodávateľských faktúr za poradenskú a konzultačnú činnosť od dodávateľa Prokion, s.r.o. ako daňové náklady na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2012. Podľa zmluvy o poskytovaní poradenstva je prioritou plnenia aplikácia predmetu zmluvy v praxi spočívajúca v reálnom poskytovaní poradenstva spoločnosťou Prokion, s.r.o. pre žalobcu. Dodávateľ mal so žalobcom uzatvorenú zmluvu na báze paušálnej mesačnej odmeny. Spoločnosť Prokion, s.r.o. zabezpečovala pre žalobcu monitoring legislatívy najmä vo vzťahu k Ministerstvu hospodárstva SR a Úradu pre reguláciu sieťových odvetví (ÚRSO) SR. Žalobca reálne využíva poradenskú činnosť Prokion, s.r.o. pri riešení praktických problémov. Legislatívny rámec podnikania v elektroenergetike je kľúčový, pretože každá zmena legislatívy mala vplyv na výkon podnikateľskej činnosti žalobcu, otázka podpory, výroby elektriny alebo tepla, legislatívne zmeny rozsahu definície pojmov predstavujúcich premenné v rámci energetických výpočtov. Poradenská činnosť dodávateľa bola pre žalobcu nezastupiteľná.

47. Žalobca poukázal v žalobe i na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, konkrétne na rozsudok č. k. C-463/14 zo dňa 03.09.2015 v kauze Asparuchovo Lake Investment Company týkajúci sa uplatnenia odpočtu dane z pridanej hodnoty (DPH) z dodávateľských faktúr za poradenské služby externých poradenských firiem na báze paušálnej mesačnej odmeny. Je pravdou, že v danom prípade išlo o daň z pridanej hodnoty a nie o daň z príjmov, ale podstata posudzovania poradenských služieb Európskym súdnym dvorom je použiteľná aj pre daný prípad, kedy ide o daň z príjmov právnickej osoby. Európsky súdny dvor priznal ako oprávnený odpočet DPH zo zaplatených faktúr za poradenské služby v prípadoch, keď služby neboli vykonané, ale poradcovia boli pripravení poskytnúť poradenské služby v danom konkrétnom mesiaci poskytnúť. To nie je situácia žalobcu, v prípade ktorého externé poradenské firmy na základe outsourcingu vždy poradenské služby na báze paušálnej mesačnej odmeny v konkrétnom mesiaci vykonali. Podľa citovaného rozsudku Európskeho súdneho dvora článok 24 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „poskytovanie služieb“ zahŕňa aj prípady zmlúv o predplatení poradenských služieb podniku, najmä právnych, obchodných a finančných služieb, keď poskytovateľ služby počas trvania zmluvy k dispozícii objednávateľovi. V prípade zmlúv o predplatení poradenských služieb sa majú článok 62 ods. 2, článok 63 a článok 64 ods. 1 smernice vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná udalosť nastane a daňová povinnosť vzniká uplynutím obdobia, pre ktoré bola platba dohodnutá, pričom nie je relevantné, či a ako často objednávateľ využil služby poskytovateľa. Súdny dvor v bode 40 rozsudku Kennemer Golf (C 174/00, EU:C:2002:200) W v bode 36 rozsudku Le Rayon d'Or (C 151/13, EU:C:2014:185) rozhodol, že vzhľadom na to, že poskytovanie služieb charakterizuje najmä stála disponibilita poskytovateľa služieb na účely poskytovania služieb požadovaných objednávateľom v akomkoľvek čase, na účely konštatovania, existencie súvislosti medzi poskytnutím a získanou protihodnotou nie je nevyhnutné preukázať, že sa platba vzťahuje na individualizované a časovo ohraničené poskytnutie starostlivosti

uskutočnené na žiadosť objednávateľa V každej z vecí, ktoré viedli k týmto rozsudkom, existovalo zdaniteľné poskytovanie služieb, na ktoré sa vzťahoval paušál, pričom nie je relevantné množstvo poskytnutých a prijatých služieb v prejednávacom prípade, počet použitých golfových ihrísk alebo množstvo poskytnutých zdravotných starostlivostí. Skutočnosť, že služby nie sú vopred vymedzené ani individualizované a odmena sa vypláca vo forme paušálu, nemôže ovplyvniť priamu súvislosť, ktorá existuje medzi vykonaným poskytnutím služieb a prijatou protihodnotou, ktorej výška je stanovená vopred a podľa presne stanovených kritérií. Správca dane judikátom nevenoval absolútne žiadnu pozornosť a nijakým spôsobom sa s danými judikátmi nevysporiadal.

48. Žalovaný rovnako zaujal k judikátom alibistický postoj a konštatoval, že nie je v jeho kompetencii vysloviť záver, že uvedené judikáty sa dajú použiť na iné druhy dane. Vzhľadom na všeobecný záver Európskeho súdneho dvora k poskytovaniu poradenských a konzultačných služieb na báze paušálnej mesačnej odmeny je v rozpore konštatovanie žalovaného, že žalobca nepreukázal priamu súvislosť medzi uplatnenými nákladmi na poradenskú a konzultačnú činnosť a dosiahnutými zdaniteľnými príjmami.

49. Žalobca navrhol správcovi dane pri dodávateľoch poradenských a konzultačných služieb výsluch svedkov - konateľov dodávateľských spoločností z dôvodu, že správcovi dane nepostačovali na preukázanie oprávnenosti nákladov faktúry a zmluvy o poradenstve zaslané dodávateľmi. Správca dane odignoroval návrh žalobcu s odôvodnením, že táto požiadavka sa javí ako irelevantná z dôvodu úzkeho majetkového, personálneho a obchodného prepojenia týchto osôb s kontrolovaným daňovým subjektom. Rovnaký postoj zaujal aj žalovaný. Pritom žalobca na svojom návrhu na výsluch daných svedkov nevidí nič irelevantné. Správca dane neuznal daňové náklady z dodávateľských faktúr napriek množstvu listinných dôkazov, ktoré boli správcovi dane predložené, a preto je nevyhnuté, aby boli jednotliví konatelia dodávateľov vypočutí k zdaniteľným plneniam. Bez vykonania tohto dôkazu je prvostupňové rozhodnutie správcu dane a napadnuté rozhodnutie žalovaného nezákonné. Správca dane má povinnosť v daňovom konaní dostatočne zistiť skutkový stav a musí pritom vykonať dokazovanie čo najúplnejšie. Preto je podľa názoru žalobcu rozhodnutie nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a nedostatočne zistený skutkový stav daňovej veci. Správca dane v daňovej kontrole a následnom vyrubovacom konaní porušil § 24 ods. 2 a ods. 4 daňového poriadku a § 3 ods. 2 daňového poriadku, podľa ktorého 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.

50. Žalobca poukázal na skutočnosť, že za nezákonné považuje i neuznanie nákladov za poradenstvo od dodávateľov konkretizovaných v článku III. bod 6 žaloby. Celkom ide o neuznanie nákladov za poradenstvo od piatich poradenských firiem. Je zaujímavé, že po zmene sídla žalobcu boli vykonané v spoločnosti žalobcu dve daňové kontroly. Bola to daňová kontrola dane z príjmov právnickej osoby žalobcu za rok 2015, pričom náklady na poradenstvo boli uznané Daňovým úradom Prešov ako správcom dane v plnej výške. Druhou daňovou kontrolou bola daňová kontrola dane z pridanej hodnoty spoločnosti BIOENERGY BARDEJOV, s.r.o. za kontrolované zdaňovacie obdobie 07/2017. V tomto prípade Daňový úrad Prešov, pobočka Bardejov rovnako priznal žalobcovi odpočet DPH z dodávateľských faktúr za poradenstvo za kontrolované zdaňovacie obdobie v plnej výške. Daňový úrad Nitra, pobočka Topoľčany, čiže rovnaký daňový úrad, ktorý v prvom stupni vydal žalované rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane, v minulosti vo viacerých daňových kontrolách priznal žalobcovi ako daňovému subjektu odpočet DPH z dodávateľských faktúr za poradenstvo. Konkrétne išlo o daňovú kontrolu žalobcu za kontrolované zdaňovacie obdobie DPH 07/2012, DPH 08/2012, DPH 09/2012 a DPH 06/2014. Je neprípustné a v rozpore so zásadou rovnosti pred zákonom, aby identický daňový úrad ako správca dane v závislosti od personálneho zloženia kontrolnej skupiny v jednom prípade náklady na poradenstvo z hľadiska dane z príjmov právnickej osoby a odpočet DPH z hľadiska dane z pridanej hodnoty uznal a v druhom prípade nie. Daňový úrad a žalovaný porušili v žalovanom prípade aj § 3 ods. 9 daňového poriadku, podľa ktorého správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

IV. Vyjadrenie žalovaného

51. Žalovaný k podanej správnej žalobe zaslal vyjadrenie zo dňa 07. 01. 2020, a uviedol, že trvá na výroku v žalobou napadnutom a vyššie uvedenom rozhodnutí o odvolaní, pričom poukázal na odôvodnenie tohto rozhodnutia ako aj dôkazy, ktoré sú súčasťou spisu.

52. Žalobca v žalobe namieta nesprávnosť rozhodnutia žalovaného v tom, že vychádzal z nesprávneho hodnotenia dôkazov žalovaným ako odvolacím orgánom a taktiež prvostupňovým orgánom a nesprávneho posúdenia veci. Zistenia správcu dane ako aj závery z týchto zistení vyplývajúce sú vyčerpávajúcim spôsobom uvedené v rozhodnutí Daňového úradu Nitra zo dňa 24. 04. 2019, ako i v rozhodnutí Finančného riaditeľstva SR zo dňa 26. 08. 2019.

53. Žalovaný k námietkam žalobcu, že ani po vrátení veci správcu dane dostatočne nezistil skutkový stav a nevykonal dokazovanie v dostatočnej miere potrebnej na prijatie zákonného rozhodnutia, pretože odmietol vykonať dôkazy navrhované žalobcom uviedol že zrušil rozhodnutie správcu dane a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu preverenia vykonania fakturovaných poradenských a konzultačných služieb v dodávateľských spoločnostiach. Nakoľko na základe rozhodnutia žalovaného správcu dane pokračoval v priebehu vyrubovacieho konania v doplnení dokazovania, vykonal iba tie úkony, ku ktorým ho zaviazal správca dane. Správca dane vykonal dokazovanie v súlade s vysloveným právnym názorom žalovaného, ktorý správcovi dane nariadil, aby vyzval dodávateľov konzultačných a poradenských služieb k predloženiu dôkazov, preukazujúcich vykonanie fakturovaných služieb.

54. K navrhovaným dôkazom, ktoré podľa názoru žalobcu správcu dane odmietol vykonať žalovaný uviedol, že správca dane nevykonal svedecké výpovede zástupcov spoločností, ktoré vykonávali v prospech žalobcu konzultačnú a poradenskú činnosť z dôvodu, že sa jedná o zástupcov spoločností, ktoré sú personálne a majetkovo prepojené na žalobcu. Správca dane ani žalovaný nepochybujú o skutočnosti, že uvedení zástupcovia dodávateľských spoločností by vykonanie konzultačných a poradenských služieb v prospech žalobcu v zmysle vystavených faktúr, potvrdili, čo znamená, že správca dane by žiadne podstatné informácie súvisiace s vykonaním služieb, nezistil.

55. K vyjadreniu žalobcu, že formou reklamy sa chcel zviditeľniť na trhu žalovaný uvádza, že nakoľko sa jednalo o výrobcu tepla v Meste Topoľčany, a jeho odberateľmi sú právnické a fyzické osoby, ktoré podnikajú resp. bývajú na území Mesta Topoľčany, žalovaný nepovažuje náklady na reklamnú činnosť, za náklady vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov.

56. Žalovaný k námietke žalobcu, týkajúcej sa nakontrahovania nových odberateľov v zmysle predloženého zoznamu uvádza, že správca dane vykonal v priebehu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia august a september 2012 ústne pojednávania so zástupcami krytej plavárne a stolnotenisovej haly, ktorí predložili správcovi dane zmluvy o dodávke a odbere tepla uzatvorené so spoločnosťou TOMA, s. r. o., ktorá bola v kontrolovanom zdaňovacom období správcom rozvodnej siete tepla v Meste Topoľčany, a s ktorou mal žalobca uzatvorenú zmluvu o dodávke tepla. Zo zistení správcu dane vyplýva, že nových odberateľov tepla mal možnosť získať iba správca rozvodnej siete, teda spoločnosť TOMA, s. r. o. (ktorej jediným spoločníkom je žalobca) a nie žalobca, ako výrobca tepla. Zo zistení správcu dane ďalej vyplynulo, že mestské zastupiteľstvo Mesta Topoľčany ešte dňa 27. 06. 2012 Uznesením č. 11/2012/IX. bod 13 naplánovalo a schválilo v súlade s koncepciou rozvoja Mesta Topoľčany v tepelnej energetike, ktorú vypracovala spoločnosť Apertis, s.r.o., rozšírenie tepelných rozvodov, čo znamená, že boli na tepelné rozvody pripojení ďalší odberatelia. Žalovaný k vyjadreniu žalobcu, že spoločnosť TOMA, s. r. o. bola iba medzičlánok medzi ním a koncovými odberateľmi uvádza, že práve spoločnosť TOMA, s. r. o. ako rozvodná spoločnosť zabezpečovala nových odberateľov pre výrobcu tepla. Pre konečného odberateľa nie je podstatné, kto teplo vyrobí, ale kto a za akých podmienok mu teplo dodá.

57. Poukázal na výpoveď konateľky spoločnosti Taranto s. r. o. Mgr. G. S. C., ktorá vo svojom vyjadrení uviedla, že žalobca mal záujem sponzorovať nimi zabezpečované podujatie. P. S., ktorý sprostredkoval kontakt so žalobcom pri svedeckej výpovedi uviedol, že s ponukou sponzorovať koncert oslovil okrem žalobcu aj iné spoločnosti, ktoré boli uvedené ako partner alebo generálny partner podľa výšky sponzorského príspevku. K propagácii žalobcu uviedol, že jeho obchodné meno bolo uvedené na vstupenkách, pričom na plagátoch, na webových stránkach a v rádiách, kde bol koncert skupiny Elán propagovaný, bol žalobca uvedený ako generálny partner koncertu. Skutočnosť, že predložená zmluva je uzatvorená na reklamné služby a nie na sponzorstvo, nie je dôkazom o tom, že žalobcovi

boli poskytnuté spoločnosťou Taranto s. r. o. reklamné služby. V prípade žalobcu uvedenie obchodného mena, príp. loga ako generálneho partnera kultúrno - spoločenského podujatia, nie je možné považovať za dôkaz prezentácie žalobcu ako výrobcu elektrickej energie a tepla s cieľom jeho ďalšieho uplatnenia na trhu. Dodávateľská spoločnosť Taranto s. r. o. nepredložila správcovi dane okrem vyjadrenia zástupcov žiadne dôkazy, ktorými by vykonanie reklamnej služby preukázala z dôvodu, že v roku 2014 zanikla a doklady spoločnosti nemala k dispozícii.

58. K neuznaniu nákladov na základe dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o. žalovaný nespochybnil opodstatnenosť vykonávania revízných skúšok, a ani skutočnosť, že spoločnosť si môže zabezpečovať práce na základe uzatvorenej zmluvy subdodávateľským spôsobom. Žalovaný k rozdielnym vyjadreniam revízneho technika uviedol, že z predložených vyjadrení nie je možné jednoznačne určiť, kto požiadavku na vykonanie revízných skúšok revíznemu technikovi predložil. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval vykonanie prác tiež v spoločnosti BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o. Výzva správcu dane na predloženie účtovných a iných listinných dôkazov, preukazujúcich vykonanie revízných skúšok, adresovaná na adresu sídla sa vrátila správcovi dane ako nedoručená z dôvodu, že adresát je neznámy. Doklady spoločnosti nepredložil správcovi dane ani bývalý konateľ spoločnosti P. P. z dôvodu, že sa nachádzajú v účtovnej evidencii spoločnosti. Doklady sa nepodarilo správcovi dane zabezpečiť ani v rámci medzinárodnej výmeny informácií od súčasného konateľa spoločnosti p. Y. A., ktorý je občanom cyperskej republiky.

59. Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval všetky údaje a informácie, ktoré sa nachádzali v prílohách všetkých dodávateľských faktúr (poradenské služby), ktoré predložil správcovi dane žalobca a dodávateľské spoločnosti, a to porovnaním s verejne dostupnými informáciami. Správca dane overoval znenia ustanovení zákonov z oblasti elektroenergetiky a tepelnej energetiky, zmeny legislatívy, príslušné vyhlášky, porovnával informácie uvedené v prílohách faktúr s informáciami uvedenými vo výstupoch z rokovaní Národnej rady SR, v zápisniciach z mestského zastupiteľstva mesta Topoľčany a pod. Správca dane pri tomto obsiahlom preverovaní zistil pochybenia zo strany poskytovateľov služieb, ktorý vo svojich správach poskytnutých žalobcovi uviedli nesprávne znenie jednotlivých ustanovení zákona, nesprávne označenie zákona ako takého, duplicitne poskytnuté informácie u jedného poskytovateľa v rôznych mesiacoch, prípadne zhodné informácie, poskytnuté rôznymi dodávateľskými spoločnosťami, pričom v mnohých prípadoch boli informácie podané žalobcovi oneskorene. Všetky informácie, ktoré žalobca ako výrobca tepla a elektriny k svojej činnosti potreboval, boli zverejňované na oficiálnej webovej stránke Úradu pre reguláciu sieťových odvetví. Nakoľko žalobca v priebehu daňovej kontroly nepreukázal priamu súvislosť medzi uplatnenými nákladmi na poradenskú a konzultačnú činnosť a dosiahnutými zdaniteľnými príjmami, žalovaný považuje rozhodnutie správcu dane za správne.

60. Žalobca poukázal na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, konkrétne cituje z rozsudkov č. k. C-463/14 zo dňa 03.09.2015 v kauze Asparuchovo Lajke Investment Company, Kennemer Golf (C 174/00 EU: Č: 2002:200) a Le Rayon d'Or (C151/13, EU:c:2014:185), ktoré sa týkajú uplatnenia odpočtu dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr za poradenské služby a tvrdí, že správca dane im vo svojom rozhodnutí nevenoval žiadnu pozornosť. K uvedeným námietkam žalobcu žalovaný uviedol, že správca dane sa vyjadril k uvedenej judikatúre na strane 46 rozhodnutia, kde na základe porovnania skutočností zistených v priebehu daňovej kontroly s obsahom judikátu vyslovil záver, že vo svojej podstate a charaktere neriešia rovnakú právnu situáciu. Žalovaný k uvedenej judikatúre nebude z dôvodu, že žalobca neuvádza, v ktorých bodoch možno jednotlivé citované rozsudky týkajúce sa dane z pridanej hodnoty aplikovať na jeho obchodné transakcie, zaujímať stanovisko.

61. Žalovaný k návrhu na uskutočnenie svedeckých výpovedí konateľov dodávateľských spoločností uviedol, že je na rozhodnutí správcu dane a jeho úvaha aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z vykonaného dokazovania z nich vyvodí, s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré má správca dane k dispozícii. Správca dane v danom prípade aj napriek predloženým listinným dôkazom zo strany poradenských spoločností a svedeckým výpovediam, ktoré by vykonanie fakturovaných konzultačných a poradenských služieb potvrdili vyslovil záver, že v priebehu daňovej kontroly nebol preukázaná priama súvislosť uplatnených daňových nákladov na poradenskú a konzultačnú činnosť na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. K porušeniu

ustanovenia § 3 ods. 2 daňového poriadku žalovaný uviedol, že správca dane pri hodnotení predložených a získaných dôkazov postupoval v súlade s uvedeným ustanovením.

62. Žalovaný k postupu správcu dane pri vykonanej daňovej kontrole dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2015 a daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 07/2017 nebude zaujímať stanovisko, nakoľko nemá o dokladoch, ktoré boli predmetom daňových kontrol, vykonanom dokazovaní, o úvahách správcu dane pri posudzovaní predložených dokladov, a ani o výsledkoch daňových kontrol, vedomosť.

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

V. Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

63. Krajský súd v Nitre ako správny súd vecne príslušný podľa § 10 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) a miestne príslušný podľa § 13 ods. 1 SSP vec prejednal na nariadenom pojednávaní, na ktorom žalobca zotrval na argumentácii uvedenej v správnej žalobe a žalovaný zotrval na stanovisku prezentovanom v odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia i stanoviska k správnej žalobe, a po preskúmaní žalobou napadnutého rozhodnutia z dôvodov uvedených v žalobe zistil, že žaloba žalobcu nie je dôvodná, a preto ju podľa ust. § 190 ods. 1 SSP zamietol.

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

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

65 Podľa § 3 ods. 1, 2, 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, v znení účinnom v čase rozhodovania 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, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne 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, 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.

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.

66. Podľa § 2 písm. i) a písm. j) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení účinnom na toto konanie (do 31. 12. 2012), na účely tohto zákona sa rozumie

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 alebo 14, 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 § 19 ods. 2 písm. k) vyššie citovaného zákona daňové výdavky, ktoré možno uplatniť len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone sú výdavky (náklady) na reklamu vynaložené na účel prezentácie podnikateľskej činnosti daňovníka, tovaru, služieb, nehnuteľností, obchodného mena, ochrannej známky, obchodného označenia výrobkov a iných práv a záväzkov súvisiacich s činnosťou daňovníka so zámerom dosiahnutia, zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia príjmov daňovníka.

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, 1) výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalej

a) výdavky (náklady) na obstaranie hmotného majetku, nehmotného majetku (§ 22) a hmotného majetku a nehmotného majetku vylúčeného z odpisovania (§ 23),

b) výdavky na zvýšenie základného imania vrátane splácania pôžičiek,

c) úplatky alebo iné neoprávnené výhody poskytnuté inej osobe priamo alebo sprostredkované aj vtedy, ak v príslušnom štáte je poskytnutie takéhoto úplatku alebo inej neoprávnenej výhody obvykle tolerované,

d) výdavky na vyplácané podiely na zisku vrátane podielov na zisku (tantiém) členov štatutárnych orgánov a ďalších orgánov právnických osôb,

e) výdavky (náklady) presahujúce limity ustanovené týmto zákonom alebo osobitnými predpismi 15) a výdavky (náklady) vynaložené v rozpore s týmto zákonom alebo s osobitnými predpismi, 103)

f) výdavky prevyšujúce príjmy v zariadeniach na uspokojovanie potrieb zamestnancov alebo iných osôb s výnimkou § 17 ods. 3 písm. e), pričom výdavky a príjmy sa posudzujú v úhrne za všetky zariadenia,

g) výdavky na technické zhodnotenie (§ 29 ods. 1) a výdavok, ktorý sa považuje za technické zhodnotenie (§ 29 ods. 2),

h) výdavky na reprezentáciu okrem výdavkov na reklamné predmety v hodnote neprevyšujúcej 16,60 eura za jeden predmet,

i) výdavky na osobnú potrebu daňovníka vrátane výdavkov (nákladov) na ochranu osoby daňovníka a blízkych osôb daňovníka, na ochranu majetku daňovníka, ktorý nie je súčasťou obchodného majetku daňovníka, a majetku blízkych osôb daňovníka; toto ustanovenie sa nepoužije na výdavky (náklady) podľa § 19 ods. 2 písm. e) a p),

j) výdavky (náklady) vynaložené na príjmy nezahŕňané do základu dane,

k) výdavky (náklady) na nákup vlastných akcií vo výške sumy prevyšujúcej nominálnu hodnotu akcií.

67. Podľa § 2 ods. 1 písm. a), b) zákona 147/2001 Z. z. o reklame a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon o reklame“) v znení účinnom na toto konanie, podľa tohto zákona

a) reklama je predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou 1b) s cieľom uplatniť produkty na trhu,

b) produkt je tovar, služby, nehnuteľnosti, obchodné meno, 2) ochranná známka, 3) označenie pôvodu výrobkov 4) a iné práva a záväzky súvisiace s podnikaním.

Podľa § 2 ods. 2 písm. a) vyššie citovaného zákona, reklamou nie je označenie sídla právnickej osoby, trvalého pobytu fyzickej osoby, označenie prevádzkarne alebo organizačnej zložky právnickej osoby alebo fyzickej osoby obchodným menom, ako aj označenie budov, pozemkov a iných nehnuteľných vecí alebo hnutelných vecí vo vlastníctve alebo v nájme týchto osôb

68. Predmetom súdneho prieskumu bolo žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2012.

69. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane a postup, ktorý ich vydaniu predchádzal, pričom rozsah prieskumu bol stanovený dôvodmi nezákonnosti uplatnenými v žalobe. Každý, kto sa cíti dotknutý na svojich právach alebo právom chránených záujmoch

rozhodnutím orgánov verejnej správy, má Ústavou SR 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 postupu orgánov verejnej správy. Správne súdnictvo je ovládané dispozičnou zásadou, čo znamená, že určenie rozsahu a obsahu prieskumu správneho súdu patrí žalobcovi. Správny súd je viazaný jednak rozsahom a jednak dôvodmi nezákonnosti, ktoré boli v žalobe uplatnené. Správny súd nie je ďalšou inštanciou v administratívnom konaní. Nemá oprávnenie dôvody nezákonnosti z obsahu preskúmaných rozhodnutí, ani z obsahu administratívnych spisov 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. To znamená, že všeobecne uplatnené námietky nezákonnosti bez ich konkretizácie na daný prípad neumožňujú súdny prieskum zákonnosti.

70. Z obsahu podanej správnej žaloby vyplýva, že žalobca namietal neuznanie nákladov na reklamu žalobcu do daňových výdavkov v preverovanom zdaňovacom období roku 2012, ktorá mala byť žalobcovi poskytnutá jeho dodávateľom, a to na základe nesprávneho vyhodnotenia predložených dôkazov v rozpore s ich obsahom. Podľa vyjadrenia žalobcu mala reklama spočívať v zverejnení obchodného mena príp. loga žalobcu ako generálneho partnera kultúrno - spoločenského podujatia, pričom podľa neho preukázal, že výsledkom tejto reklamy bolo získanie nových obchodných partnerov, odberateľov elektrickej energie a tepla a tým aj dosahovaných zdaniteľných príjmov. Poukazoval na výpovede svedkov, ktorí mali túto skutočnosť potvrdiť, ako i uzavretú zmluvu o reklamnej spolupráci zo dňa 01. 06. 2012. Uvedenie žalobcu (jeho obchodného mena, príp. i loga) ako generálneho reklamného partnera kultúrno-spoločenského podujatia - koncertu skupiny Elán podľa názoru súdu ešte žiadnym spôsobom nepreukazuje prezentáciu žalobcu ako výrobcu elektriny a tepla a týmto spôsobom rozhodne nemohla byť a nebola široká verejnosť informovaná o službách, ktoré realizuje v súvislosti so svojou podnikateľskou činnosťou.

71. Skutočnosť, že žalobca bol uvedený ako generálny reklamný partner koncertu ešte neznamená reklamu jeho produktov a služieb, ktorá nebola ani preukázaná, ale nasvedčuje tomu, že žalobca bol sponzorom tohto podujatia a z toho dôvodu bol i uvedený ako jeho generálny sponzor. S poukazom na dôkaznú situáciu v predmetnej veci je i súd toho názoru, že nebolo dôvodné a potrebné vykonávať dokazovanie pribatím znalca, nakoľko v tomto prípade nejde o odbornú otázku, ktorú by nebol kvalifikovaný posúdiť správca dane. I správny súd, ako i daňové orgány, poukazuje na výpovede svedkov, konateľky spoločnosti Taranto s. r. o. PhDr. S. a P. S., ktorí zhodne potvrdili, že žalobca mal záujem o sponzoring podujatia. Skutočnosť, že zmluva medzi nimi podpísaná, je označená ako zmluva o reklamnej spolupráci, je irelevantné, podstatný je obsah a charakter plnenia z uvedenej zmluvy.

72. Súd je toho názoru, že správca dane poskytol žalobcovi dostatočný priestor na preukázanie jeho tvrdení a na preukázanie, že služby uvedené na predložených dodávateľských faktúrach vystavených spoločnosťou Taranto s. r. o. v celkovej sume 208.000,- eur boli v súlade s ust. § 2 písm. i/ a § 19 zákona o príjmoch vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. Správca dane v dostatočnom rozsahu i sám vykonal potrebné zisťovania, a to najmä dožiadaním na príslušnom Daňovom úrade v Bratislave a Daňovom úrade v Trenčíne (za účelom vypočutia konateľky spoločnosti Taranto s. r. o. a konateľa spoločnosti AGENCY GEMINI, s. r. o.), avšak ani vykonané dokazovanie zo strany správcu dane nevedlo k preukázaniu dôvodnosti uplatnenia odpočítania dane z pridanej hodnoty u žalobcu. Dokazovanie bolo podľa názoru súdu vykonané v potrebnom rozsahu a v priebehu daňovej kontroly neboli porušené práva, ani právom chránené záujmy žalobcu ako daňového subjektu, ani ust. § 24 ods. 2 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

73. Námietka týkajúca sa dôkazného bremena žalobcu a orgánov správy daní nebola dôvodná. Žalobca tvrdil, že svoje dôkazné bremeno vyčerpal predložením účtovných evidencií, z ktorých vplynulo, že k poskytnutiu reklamných služieb došlo, pretože ak disponuje existenciou plnenia a má k tomu zodpovedajúcu faktúru od deklarovaného dodávateľa, svoju dôkaznú povinnosť v daňovom konaní splnil a preukázanie opaku leží na správcovi dane. Takto formulovaná žalobná námietka nemohla obstať, pretože nezodpovedá zistenému skutkovému stavu veci, ani platnej právnej úprave. V preskúmanej veci bolo napriek žalobcom predloženým dôkazom a jeho tvrdeniam sporné práve, či náklady od deklarovaného dodávateľa Taranto s. r. o. boli za poskytnutie reklamy, alebo malo ísť o sponzorstvo, a teda bolo sporné žalobcom deklarované vynaloženie výdavkov na jeho reklamu z dôvodov, ktoré

boli v odôvodnení rozhodnutia žalovaného podrobne popísané. Z § 24 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva povinnosť daňového subjektu (žalobcu) preukazovať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo v iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania a vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Správca dane pritom nie je povinný označovať daňovému subjektu dôkazy, ktoré má predložiť. Splnenie podmienok na uplatnenie daňových výdavkov pre určenie výšky dane z príjmu preukazuje daňovník (žalobca), pričom splnenie týchto podmienok nespočíva len vo formálnej deklarácii predložením dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu a musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži len na následnú verifikáciu daňovníkom tvrdených skutočností a dokladov, ktoré predložil. To znamená, že je dôkaznou povinnosťou žalobcu ako daňovníka nepochybne preukázať, že výdavky, ktorých vynaloženie deklaroval v daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby zodpovedá skutočnosti a ak svoje tvrdenia nepreukáže, nemôže byť deklarovaný výdavok uznaný za výdavok daňový. Žalobca sa mylí, keď tvrdí, že svoje dôkazné bremeno zvládol tým, že predložil zmluvu o reklamnej spolupráci, povinnú evidenciu, resp. účtovné doklady, ktorých vystavenie je predpísané zákonom, a tým svoje dôkazné bremeno vyčerpal, pretože uvedené tvrdenie nemá oporu v § 24 daňového poriadku. Pokiaľ si daňovník (žalobca) uplatňuje daňové výdavky, musí mať vždy k dispozícii dôkazy o tom, že išlo o jeho výdavky spojené s udrжанím alebo dosahovaním príjmov. Žalobca sa mylí aj v tvrdení, že bolo povinnosťou orgánov správy daní preukázať, že skutočnosti deklarované žalobcom predloženými dokladmi/dôkazmi nie sú pravdivé, pretože toto tvrdenie nemá oporu v § 24 daňového poriadku. Orgány správy daní nemajú povinnosť preukazovať/dokazovať opak skutočností deklarovaných daňovníkom. Majú povinnosť viesť dokazovanie za účelom čo najúplnejšieho zistenia skutočností nevyhnutných pre účely správy daní a ich úlohou v zmysle § 24 ods. 2 a § 3 ods. 2 daňového poriadku je správne určenie a vyrubenie dane. Za tým účelom preverujú skutočnosti deklarované daňovým subjektom a ak dospejú k pochybnostiam o správnosti, úplnosti alebo vierohodnosti evidencií a záznamov, ktoré je daňový subjekt povinný viesť, majú povinnosť označiť zistené skutočnosti, ktoré k ich pochybnostiam viedli, oboznámiť s nimi daňový subjekt (žalobcu) a umožniť mu, aby sa k nim vyjadril. Spochybnením žalobcom deklarovaných skutočností na základe relevantných dôvodov je dôkazné bremeno správcu dane (žalovaného) v daňovom konaní vyčerpané a je opäť na daňovom subjekte, aby predložením ďalších dôkazov alebo vysvetlení rozptýlil pochybnosti orgánov správy daní a obhájil správnosť, úplnosť a vierohodnosť deklarovaných skutočností. Z obsahu administratívneho spisu vyplynulo, že žalobca bol oboznámený s pochybnosťami správcu dane vo vzťahu k uplatneným výdavkom za reklamu a poskytol žalobcovi možnosť, aby ich uplatnenie obhájil a objasnil, akým spôsobom mu bola poskytnutá reklama na kultúrno - spoločenskom podujatí - megakoncert skupiny Elán. Súd sa stotožnil s názorom správcu dane i žalovaného, že získanie nových odberateľov tepla, vzostup výroby tepla a tým aj tržieb žalobcu, žalobca nepreukázal, že bola v príčinnej súvislosti s ním tvrdenu reklamou, ktorá mala spočívať len v uvedení mena, resp. loga žalobcu na koncerte skupiny Elán.

74. Výdavok na reklamu je daňovým výdavkom len vtedy, ak je vynaložený na účel prezentácie podnikateľskej činnosti daňovníka, tovaru, služieb, obchodného mena, ochrannej známky, obchodného označenia výrobkov a iných práv a záväzkov súvisiacich s činnosťou daňovníka so zámerom dosiahnutia, zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia jeho príjmov, čo vyplýva z § 19 ods. 2 písm. k) citovaného zákona. Reklama je predvedenie, prezentácia alebo iné oznámenie v každej podobe súvisiace s obchodnou, podnikateľskou alebo inou zárobkovou činnosťou s cieľom uplatniť produkty (t. j. tovar, služby, nehnuteľnosti, obchodné meno, ochrannú známku, označenie pôvodu výrobku, iné práva a záväzky súvisiace s podnikaním) na trhu (§ 2 ods. 1 písm. a), b) zákona o reklame). Žalobca tvrdil, že sporné výdavky, ktoré vynaložil na reklamu dostatočne preukázal svojím účtovníctvom. Zo strany dodávateľa - spoločnosti Taranto s. r. o. neboli predložené žiadny dôkazy, nakoľko dňa 04. 07. 2014 došlo k dobrovoľnému výmazu spoločnosti.

75. Možnosť uznať výdavky daňového subjektu za daňové, ak sú preukázateľne vynaložené, je podmienená ich účelom, ktorým je dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov daňovníka (žalobcu) a výdavky vynaložené na reklamu možno popri uvedenom uznať za daňové len vtedy, ak boli vynaložené na účel vymedzený v § 19 písm. k) zákona o dani z príjmov. To znamená, že požiadavka správcu dane na ozrejmenie spôsobu realizácie reklamy a vyhodnotenie ekonomického prínosu bola legitímna a podstatná pre správne určenie dane. Správny súd sa stotožnil s vyhodnotením

dôkazov žalovaným a boli ním označené za účelové. Žalovaný (správca dane) správne argumentoval tým, že nestačí, ak je predmetom reklamy obchodné meno, resp. logo žalobcu, pretože tá musí mať taký obsah, aby žalobcu prezentovala v rozsahu propagácie predmetu jeho podnikateľskej činnosti, sídla, kontaktu pre možnosť záujemcov nadviazať s ním obchodnú spoluprácu, alebo iného spôsobu jeho propagácie.

76. Na základe uvedeného dospel správny súd k záveru, že pokiaľ boli dôkazy predložené žalobcom a získané v priebehu administratívnej kontroly a vyrubovacieho konania vyhodnotené takým spôsobom, že nimi nebolo preukázané, že dodané reklamné služby boli reklamou žalobcu, pretože žalobcu, ani predmet jeho podnikania nijakým spôsobom nepropagovali, ani nezviditeľňovali, bolo takéto vyhodnotenie predložených dôkazov a z nich prijaté skutkové závery v súlade s ich obsahom. Z týchto správnych skutkových záverov vyvodili orgány správy daní správny záver, že žalobca nepreukázal, že deklarované výdavky na reklamu sú daňovými výdavkami v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, pretože nepreukázal, že boli vynaložené na účel vymedzený v § 19 ods. 2 písm. k) tohto zákona a že boli vynaložené v súvislosti s jeho zdaniteľným príjmom, a teda, že zvyšujú výsledok hospodárenia žalobcu v preverovanom zdaňovacom období, ktorý má vplyv na výšku dane z príjmov. To znamená, že žalobná námietka nesprávne zisteného skutkového stavu veci, ani žalobná námietka nesprávneho právneho posúdenia veci nebola dôvodná.

77. Správny súd na záver vyhodnotenia uvedených nákladov dáva do pozornosti i tú skutočnosť, že žalobca nepreukázal, že by získal nových partnerov na základe reklamy. Naopak, svedkovia, ktorí boli vypočutí v súvislosti s niektorými faktúrami vystavenými deklarovaným dodávateľom Taranto s. r. o. pri daňovej kontrole žalobcu pri preverovaní dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl a august 2012 toto jeho tvrdenie vyvrátili a to tým, že nových partnerov v Meste Topoľčany získal žalobca na základe koncepcie nového plánu Mesta Topoľčany.

78. Ďalej bolo daňovou kontrolou zistené, že si žalobca zaúčtoval do daňových nákladov v preverovanom zdaňovacom období roku 2012 faktúry od spoločnosti BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o., ktorú dňa 21. 10. 2016 vyzval, aby mu predložila účtovné a daňové doklady spoločnosti BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o. za obdobie január - apríl 2012 a podala vysvetlenie k faktúram vystaveným pre žalobcu. Zásielka sa vrátila správcovi dane s označením „adresát neznámy“. Štatutárnym orgánom spoločnosti BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o. bol v čase od 27. 07. 2010 do 29. 02. 2012 P. P., ktorého správca dane vypočul ako svedka dňa 12. 01. 2017. Svedok uviedol, že faktúry č. 0022012 a č. 0052012 vystavil on osobne ako konateľ spoločnosti, faktúry č. 0092012 a č. 0132012 vystavil na základe generálnej plnej moci, ktorá mu bola udelená dňa 01. 03. 2012. V predloženom plnomocenstve, ktoré bolo správcovi dane doručené dňa 06. 02. 2017, spoločnosť BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o., zastúpená konateľom p. Y. O., občanom Cyperskej republiky, splnomocnila svedka na vykonávanie všetkých obchodných záležitostí spoločnosti. Svedok na výzvu správcu dane na predloženie účtovných dokladov zaúčtovaných v účtovníctve spoločnosti BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o. tieto nepredložil, nakoľko tieto zostali v účtovníctve spoločnosti BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o. K objednávaní prác svedok uviedol, že za žalobcu, ako odberateľa jednal pravdepodobne s RNDr. T.. Ďalej uviedol, že spoločnosť vykonávala pre daňový subjekt odborné prehliadky a skúšky elektrických zariadení s prevádzkovým napätím do 1000V (revízie elektrických zariadení), odborné prehliadky a skúšky na zariadení pred nebezpečenstvom atmosferickej elektrickej energie, ktoré môže vykonávať len odborný elektrikár špecialista, a nakoľko spoločnosť špecialistu nemala, zabezpečila práce subdodávateľským spôsobom. Výstupnými dokumentmi boli protokoly o odborných prehliadkach a skúškach, vyhotovené revíznym technikom. Svedok predložil správcovi dane protokoly o revízii elektronického zariadenia a Osvedčenie č. 296 IZA 1998 EZE A 22 zo dňa 24. 06. 1998 P. P.. Svedok okrem uvedených dokladov, nepredložil správcovi dane na preukázanie vykonania fakturovaných prác žiadne ďalšie dôkazy, a nevedel sa vyjadriť k spôsobu odovzdania a prevzatia prác, a ani k spôsobu odovzdania, resp. doručenia odberateľských faktúr.

79. Správca dane ďalej vypočul ako svedka dňa 02.03.2017 P. P., ktorý k vykonaniu odborných prehliadok a skúšok elektrických zariadení v mieste sídla žalobcu v januári až apríl 2012 a pravosť pečiatky na predložených revízných správach potvrdil. Uviedol, že sa jednalo o opakované revízie, komunikoval iba s P. P.. Svedok ďalej uviedol, že vykonané práce nefakturoval, nakoľko nemá živnosť,

pracoval na základe ústnej dohody, daňové priznanie nepodával, je poberateľom starobného dôchodku, peniaze cca 1 400,- až 1500,- eur mu boli vyplatené v hotovosti P. P..

80. Správca dane za účelom preverenia účtovnej evidencie spoločnosti BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o.. zaslal dňa 10. 03. 2017 žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, v ktorej žiadal o preverenie podnikateľskej činnosti konateľa spoločnosti Y. A. na území Slovenskej republiky a tiež preverenie faktúr vystavených spoločnosťou pre žalobcu. Z odpovede na žiadosť, ktorá bola správcovi dane doručená dňa 24. 11. 2017 vyplynulo, že cyperská finančná správa zaslala spoločnosti úradný list, v ktorom požadovala predložiť účtovné doklady spoločnosti. Zásielka sa vrátila odosielateľovi ako „nevyzdvihnutá“.

81. Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane použil neprimerane zaťažujúci a extenzívny výklad znášania dôkazného bremena na jeho úkor, správny súd vyhodnotil túto námietku ako nedôvodnú. 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 okrem podmienky zaúčtovania v účtovníctve aj podmienka preukázateľnosti stanovená v § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. Žalobca ako daňový subjekt bol priamo účastný dvojstranných obchodných vzťahov so svojim dodávateľom, ktorých dostatočné preukázanie bol teda spôsobilý zaistiť, nakoľko ako podnikateľský subjekt, ktorý bol platiteľom dane z príjmov (daňovníkom), vedel, resp. mal vedieť, v akom rozsahu je potrebné vznik nároku na zníženie základu dane preukázať. Zo znenia § 24 Daňového poriadku nevyplýva záver, na ktorom žalobca založil svoje tvrdenia o zvládnutí dôkazného bremena a to, že predložením účtovných dokladov prípadne ďalších podporných podkladov, ktorých vystavenie je predpísané zákonom, je dôkazné bremeno daňového subjektu vyčerpané. Pokiaľ daňovník v daňovom priznaní znížil základ dane z príjmov o daňové výdavky, z princípu preukázateľnosti podľa § 2 písm. i) v nadväznosti na § 19, § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. vyplýva, že musí mať vždy k dispozícii dôkazy o tom, že zákonné podmienky boli splnené a právo na takúto úpravu základu dane vzniklo. Dôkazné bremeno sa presúva na správcu dane až vtedy, ak bolo daňovníkom preukázané, že daňové výdavky daňovníka špecifikované na zaúčtovaných faktúrach skutočne a preukázateľne vznikli a to tak, ako ich vznik deklaruje daňovník (tzn. spôsobom zahŕňajúcim pôvod nákladu - výdavku v osobe pôvodcu), a teda nie je sporná deklarovaná existencia nákladu vynaloženého daňovníkom na dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržanie zdaniteľných príjmov.

82. Za tejto dôkaznej situácie je i správny súd toho názoru, že žalobca nepreukázal náklady spojené so zaplatením faktúr za revízie elektrických zariadení. Správca dane nespochybnil snahu žalobcu, na ktorú poukazoval, že revízie vykonal v záujme bezpečnosti kogerenčnej haly, avšak v konaní a dokazovaní zistil správca dane viaceré nezrovnalosti vo výpovediach svedkov, a to P. P. (konateľ Taranto s.r.o. do 22. 03. 2012), ktorý bol pôvodne konateľom dodávateľa BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o. a ktorý potvrdil, že práce boli vykonané subdodávateľom - P. P., revíznym technikom, ktorý vykonanie prác síce potvrdil, ale uviedol, že žiadne zmluvy neboli uzavreté a za prácu mu bola vyplatená hotovosť v sume 1.400,- až 1.500,- eur. Správca dane nazrel do spisu žalobcu, z ktorého zistil, že správca dane pri výkone daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012 preveroval uplatnený nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 0132012 zo dňa 27. 04. 2012 od spoločnosti BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o. Dňa 28. 11. 2012 sa konateľ dodávateľskej spoločnosti P. P. vyjadril, že nakoľko spoločnosť nemala povolenie na vykonanie prác, ktoré môže vykonávať len elektrikár špecialista, práce boli vykonané dodávateľsky spoločnosťou Egon SK s.r.o. a meno technika, ktorý práce vykonal, je uvedené v protokole. P. P. uviedol, že jednal s konateľom spoločnosti Egon SK s.r.o. s P. O., pričom zmluva bola podpísaná dňa 02.01.2012. Následným preverovaním správca dane zistil, že spoločnosť Egon SK s.r.o., je registrovaná za platiteľa dane z pridanej hodnoty od 01. 10. 2010

sa na sídle Panenská 24, Bratislava nenachádza, jedná sa o virtuálnu adresu. Daňové priznania podával daňový subjekt od februára 2011 do septembra 2011.

83. Správca dane v priebehu kontroly dane z pridanej hodnoty za máj 2012 vypočul ako svedka p. P., ktorý dňa 09. 04. 2013 do zápisnice o ústnom pojednávaní uviedol, že vykonal odborné prehliadky a skúšky elektrických zariadení v mieste sídla daňového subjektu v mesiacoch január až apríl 2012, z ktorých dňa 26. 04. 2012 vyhotovil Záznam o odbornej prehliadke a odbornej skúške. Niekedy v januári bol za ním zo spoločnosti Egon SK, s.r.o. p. O., ktorý si objednal vykonanie revíznej skúšky v priestoroch sídla daňového subjektu na základe písanej dohody o vykonaní prác, pričom dohodnutá suma za práce 1 750,- eur. Záznamy s jeho podpisom a pečiatkou odovzdal P. P., ktorý zabezpečil ich podpísanie žalobcom.

84. Správca dane na základe uvedeného poukázal na rozdielne vyjadrenia konateľa spoločnosti BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o., ktorý v rámci výkonu daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012 ako svedok vypovedal, že revíziu elektrických zariadení uvedenú na faktúre č. 013012 vykonala dodávateľsky spoločnosť Egon SK s.r.o. a v rámci výkonu daňovej kontroly dane z príjmov právnických osôb za rok 2012 sa vyjadril, že na výkon týchto prác zabezpečila spoločnosť BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o. subdodávateľsky elektrikárom, špecialistom. Nakoľko dodávateľská spoločnosť nepredložila účtovné doklady spoločnosti, nie je možné dodávateľské faktúry predložené žalobcom ku kontrole považovať za vierohodné a preukazujúce skutočnosť, nakoľko reálna existencia a dodanie služieb dodávateľom BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o. nebola preukázaná.

85. Žalobca si uplatnil do daňových nákladov na základe faktúr celkom sumu 16.500,- eur, za poradenskú a konzultačnú činnosť podľa zmluvy o poradenskej a konzultačnej činnosti č. 01-2012/3-BIOTO, vystavených spoločnosťou Apertis, s.r.o.. K predloženým faktúram boli priložené správy vypracované dodávateľom. Žalobca predložil dňa 26.07.2016 správcovi dane Organizačný poriadok spoločnosti BIOENERGY TOPOĽČANY s.r.o., v ktorom sa v časti Pôsobnosť a organizačná štruktúra predmetného dokumentu nachádza schéma organizačnej štruktúry spoločnosti a v časti Právo a legislatíva, Legislatíva pre oblasť cenotvorby v energetike, sú uvedené činnosti, ktoré pre daňový subjekt zabezpečuje spoločnosť Apertis, s.r.o. Legislatívna oblasť cenotvorby v energetike, ktorú zabezpečuje spoločnosť Apertis s.r.o. obsahuje odbornú poradenskú a konzultačnú činnosť pre oblasť regulácie cien v elektroenergetike a tepelnej energetike, analyzovanie navrhnutých technických a obchodných opatrení, výpočty a prepočty cien, nákladov a vyhodnocovanie finančných dopadov na spoločnosť a spracovanie ekonomicko-finančných vyhodnotení. Správca dane vyzval žalobcu k písomnému vyjadreniu k výstupným dokumentom spoločnosti Apertis s.r.o., s uvedením konkrétneho vplyvu poradenskej a konzultačnej pomoci na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmu daňového subjektu. Žalobca uviedol, využil informácie využil pri navrhovaní ceny tepla na rok 2013 vo vzťahu k ÚRSO, ktoré sú pre jeho podnikateľskú činnosť v segmente elektroenergetiky a tepelnej energetiky kľúčové.

86. Správny súd sa stotožnil so závermi orgánov finančnej správy, že plnenia uvedené v predmetoch faktúr boli všeobecného charakteru, všetky informácie sú dostupné na webových stránkach napr. www.urso.gov.sk, kde sú metodické usmernenia, hlásenia, oznámenia, aktualizované formuláre, postupy. Bez preukázania priameho súvisu na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmu, sú vynaložené výdavky (náklady) v sume 16.500,- eur, uplatnené v daňových nákladoch v rozpore s ustanovením § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov.

87. Žalobca si uplatnil do daňových nákladov na základe faktúr celkom sumu 30.000,- eur, za poradenstvo pri nákupe BIOMASY, vystavených spoločnosťou ADOS-TIMA, s.r.o. Prílohou predložených faktúr bol zoznam činností, ktoré boli v príslušnom období dodávateľskou spoločnosťou zrealizované. Jednalo sa o týždenné kontroly materiálových vstupov na KWK Topoľčany, rokovania s DAH Biomasa - špecifikácia množstva, obchodné rokovania s DAH BIOMASA Prešov, vyhodnotenie dodávok pre KWK Topoľčany, cestovné náklady s uvedením dátumu vykonania činnosti v príslušnom fakturačnom období.

88. Z organizačného poriadku žalobcu v časti Pôsobnosť a organizačná štruktúra predmetného dokumentu sa nachádza schéma organizačnej štruktúry spoločnosti a v časti Prevádzková analýza

sú uvedené Činnosti, ktoré pre daňový subjekt zabezpečuje spoločnosť ADOS TIMA, s.r.o. Podľa Prevádzkovej analýzy (ADOS-TIMA) - Spracovanie rozborov a sledovanie efektívnosti racionalizačných opatrení pri znižovaní nákladov, spoločnosť vyhodnocuje kvalitatívne parametre nakupovanej suroviny, navrhuje realizáciu racionalizačných opatrení pri znižovaní spotreby paliva, podieľa sa na vypracovaní opatrení smerujúcich k znižovaniu pomeru vyrobenej MWh ku spotrebe paliva, spolupracuje s ostatnými oddeleniami pri zabezpečení správnej evidencie palív a spracovaní výkazov hospodárenia spoločnosti, navrhuje realizáciu racionalizačných opatrení pri znižovaní spotreby paliva.

89. Podľa vyjadrenia žalobcu, fakturované služby predstavovali podnikateľské poradenstvo pri nákupe surovinových vstupov, konzultácie s dodávateľmi, kontrola s dôrazom na kvalitu štiepky ako surovinovej základne na prevádzku kogeneračnej jednotky. Kontrola drevnej štiepky prebiehala tak, že konateľ spoločnosti RNDr. T. v sídle daňového subjektu, priamo v kontrolnej miestnosti zrealizoval komplexnú kontrolu materiálových vstupov. Žalobca ďalej uviedol, že pokiaľ ide o aplikáciu informácií získaných poradenskou činnosťou dodávateľa, informácie využívali v kontrolovanom zdaňovacom období konatelia spoločnosti. Jediným konateľom spoločnosti ADOS-TIMA, s.r.o. je RNDr. U. T., ktorý bol v čase vykonávaných prác členom dozornej rady žalobcu a zároveň aj členom dozornej rady jediného dodávateľa drevnej štiepky spoločnosti DAH Biomasa, s.r.o. Spoločníkom spoločnosti dodávateľa DAH Biomasa s.r.o. je spoločnosť D.A.H., s.r.o. Prešov, v ktorej jedným zo spoločníkov a konateľom je opäť RNDr. U. T.. Spoločnosť ADOS-TIMA, s.r.o. (kde je jediným spoločníkom a jediným konateľom RNDr. U. T.) je spoločníkom spoločnosti R GES, s.r.o., ktorá je jedným zo spoločníkov žalobcu.

90. Súd sa stotožnil s pochybnosťami, ktoré vzniesol správca dane súvisiacimi s personálnym prepojením spoločností, ak spoločnosť ADOS-TIMA, s.r.o. ako dodávateľ poradenských služieb je s dodávateľom drevnej štiepky - DAH Biomasa s.r.o. a s odberateľom poradenských služieb a drevnej štiepky - žalobcu opodstatnene vznikla pochybnosť, v záujme ktorej spoločnosti z vyššie uvedených spoločností vystupoval a konal RNDr. U. T. pri obchodných rokovaniach o objeme a cene drevnej štiepky. Správne poukázal žalovaný, že kvalita drevnej štiepky je dohodnutá v Kúpnej zmluve na predaj a odber energetickej drevnej biomasy číslo 001/2012/DB - BIOTOP uzatvorenej medzi predávajúcim DAH Biomasa, s.r.o. a žalobcom ako kupujúcim, kde v Osobitných ustanoveniach zmluvy sa uvádza, že ak predávajúci (DAH Biomasa, s.r.o.) nezabezpečí kupujúcemu dostatok drevnej štiepky v mieste plnenia v potrebnom množstve a kvalite, a z toho dôvodu musí byť kupujúcim znížená, resp. zastavená výroba a dodávka tepla a elektriny, je predávajúci povinný uhradiť škody týmto vzniknuté. Žalobca si potom dodávateľské faktúry, vystavené spoločnosťou ADOS-TIMA, s.r.o. uplatnil do daňových výdavkov (nákladov) neoprávnene, nakoľko výdavky (náklady) musia byť skutočne svojim účelovým určením potrebné na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňového subjektu pre jeho podnikanie.

91. Dodávateľské faktúry v celkovej sume 30.000,- eur boli vystavené spoločnosťou INGOS Prešov s.r.o. a to ako odmenu za služby. Prílohu faktúr tvoril zoznam prác, ktoré boli spoločnosťou INGOS Prešov s.r.o. zrealizované v prospech žalobcu. Jedná sa o rokovania so spoločnosťou Apertis, s.r.r. o technických možnostiach rozšírenia dodávok tepla vo Zvolene, rokovania o legislatívnych zmenách v energetike SEIA BB. rokovania na ÚRSO, obhliadky fariem na pestovanie drevín, rokovania o aktualizácii koncepcie mesta Topoľčany, rokovanie o možnosti dodávok tepla pre pekárne v Topoľčanoch, rokovania v Tatra Banke, rokovanie s TOMA, s.r.o., rokovania na ZSE v Bratislave a rokovania v Topoľčanoch k rozšíreniu DS, s uvedením dátumu vykonania činnosti v príslušnom fakturačnom období. Podľa predložených súpisov prác mali rokovania dlhodobejší charakter, nakoľko sa niektoré rokovania (so spoločnosťou Apertis, s.r.o., TOMA, s.r.o., Pekárne Topoľčany, Tatra Banka a.s.) uskutočňovali vo viacerých zdaňovacích obdobiach.

92. V organizačnom poriadku žalobcu v časti Pôsobnosť a organizačná štruktúra predmetného dokumentu sa nachádza schéma organizačnej štruktúry spoločnosti a v časti Banky a investície sú uvedené činnosti, ktoré pre daňový subjekt zabezpečuje spoločnosť INGOS Prešov s.r.o. V zmysle predloženého dokumentu spoločnosť zabezpečuje pre daňový subjekt návrhy koncepcie investičnej politiky spoločnosti, určuje spracovanie rozborov efektívnosti investícií, zostavuje rozbor plnenia investičnej výstavby, identifikuje veličiny úspešnosti investičných zámerov v oblasti kapitálovej potreby, krytie finančnými zdrojmi odbyt, technickú koncepciu nákladov, výnosov, výdavkov a príjmov, zabezpečuje dodržiavanie predpisov a pod., vypracováva vyjadrenia k návrhom a žiadostiam o povolenie investičnej akcie, vyhodnocuje účinky investičných zámerov, kontroluje dodržiavanie objemu

a štruktúry nákladov investičného rozpočtu vo fáze realizácie, porovnáva očakávané efekty investícií s ich skutočnými efektmi a zabezpečuje ďalšie činnosti.

93. Žalobca vo svojom vyjadrení k poskytovaniu poradenskej a konzultačnej činnosti poskytovanej spoločnosťou INGOS Prešov s. r. o. uviedol, že sa jednalo o poradenstvo a komunikáciu s Tatra Bankou a.s. Bratislava ako úverujúcou bankou a poradenstvo týkajúce sa inžinierskej a projektovej dokumentácie, pričom uviedol, že G.. G. L., F.. ako konateľ spoločnosti INGOS Prešov s. r. o. neviduje každý výstup poradenskej činnosti v písomnej forme, nakoľko sa v podnikateľskej praxi v zásade nevyhotovujú písomné záznamy. Väčšina obchodných rokovaní má neformálny charakter, kedy sa uzatvárajú tzv. džentlmenské dohody.

94. S poukazom na personálnu prepojenosť spoločnosti INGOS Prešov s.r.o., kde je jedným zo spoločníkov spoločnosti R GES s.r.o. a jediný konateľ a spoločník spoločnosti INGOS Prešov s, r. o, bol v tom čase G.. G. L.. F., ktorý bol v čase od 25. 11. 2009 do 18. 05. 2011 konateľom žalobcu a vykonával úvodné rokovania s Mestom Topoľčany pri zriaďovaní žalobcu a tiež rokovania s Tatra Bankou, a.s. - úverujúcou bankou spoločnosti, dôvodne vznikli pochybnosti, za aký subjekt konal G.. L.. Správca dane nazretím do spisu žalobcu zistil, že v čase, keď už G.. L.. F. nebol konateľom žalobcu, vystupoval ako oprávnená, zodpovedná osoba za žalobcu pri rokovaní s bankou. Správca dane ďalej zistil, že G.. G. L.. F. je tiež konateľom spoločnosti R GEE s.r.o., t. j. spoločnosti, ktorá je jedným zo spoločníkov žalobcu. Jediným spoločníkom spoločnosti TOMA, s. r. o. bol žalobca (od 18. 02. 2010 do 14. 12. 2018). Správca dane opäť poukázal na úzke personálne, majetkové a obchodné prepojenie spoločnosti INGOS Prešov s.r.o., ako dodávateľa poradenských služieb so žalobcom ako odberateľom poradenských služieb, cez spoločníka spoločnosti R GES, s.r.o., v ktorej boli v zdaniteľnom období roku 2012 G.. G. L., F. spolu s H.. U. T. (jediný konateľ a spoločník spoločnosti ADOS-TIMA, s.r.o.), konateľmi. Správne potom dôvodil správca dane, že v kontexte vyššie uvedených prepojení vyvstáva otázka, či G. L., F. vystupoval pri obchodných rokovaní ako spoločník žalobcu alebo ako oprávnená osoba konaj za žalobcu (pri rokovaní s Tatra Bankou a.s.) alebo pri rokovaní so spoločnosťou TOMA, s.r.o., ktorá je jediným odberateľom tepla od žalobcu, vystupuje v záujme spoločnosti TOMA, s.r.o., kde bol členom dozornej rady (od 06. 04. 2011 do 14. 12. 2018), alebo v záujme žalobcu, kde bol konateľom. Správca dane po preverení všetkých vyššie uvedených zistení dospel správne k záveru, že daňový subjekt si faktúry vystavené spoločnosťou INGOS Prešov s. r. o. uplatnil v daňových výdavkoch (nákladoch) neoprávnené, nakoľko výdavky (náklady) musia byť skutočne svojim účelovým určením potrebné na dosiahnutie. zabezpečenie a udržanie príjmov daňového subjektu.

95. Žalobca si ďalej uplatnil do daňových nákladov na základe dodávateľských faktúr celkom sumu 36.000,- eur za poradenstvo, vystavených spoločnosťou VPJ, s.r.o. Prílohu predmetných faktúr tvoril zoznam činností, ktoré boli v príslušnom období realizované. Jednalo sa o prerokovanie manažérskych výsledkov uplynulého mesiaca manažérsky plán bežného mesiaca, posúdenie plnenia obchodných zmlúv-dodanie suroviny a predaj energie, prerokovanie aktuálnej finančnej situácie, plnenie ekonomického plánu, príprava materiálov na zasadnutie DR. Uvedené činnosti boli vykonávané každý mesiac za prítomnosti konateľov spoločnosti VPJ, s.r.o. a v tom čase konateľov žalobcu. I podľa názoru správneho súdu činnosti uvedené v prílohách faktúr predstavujú rutinné úlohy, ktoré vykonávajú konatelia spoločnosti, prípadne manažment spoločnosti v zmysle predloženej Spoločenskej zmluvy žalobcu. Organizačný poriadok spoločnosti, kde v časti i Obchodné zmluvy, kontrola plánu hospodárenia sú uvedené činnosti. ktoré pre daňový subjekt zabezpečuje spoločnosť VPJ, s.r.o., jednalo sa o vytváranie systému analýz a kontroly a poskytovanie informácií o stave spoločnosti, získavanie informácií o napĺňaní cieľov spoločnosti, účasť na tvorbe strategických cieľov spoločnosti. zisťovanie kritických faktorov vo všetkých útvaroch a vnútroorganizačných jednotkách a procesoch spoločnosti, ktoré bránia plneniu strategických zámerov, koordináciu jednotlivých subsystémov riadenia spoločnosti a vyhodnotenie plnenia plánov. Žalobca predložil správcovi dane dňa 29.03.2017 ako dôkaz poradenskej činnosti biznis plány spoločnosti. vypracované spoločnosťou VPJ, s.r.o. a mesačné vyhodnotenie biznis plánov za rok 2012. Vyhodnotenie však musí vychádzať zo skutočných údajov kalendárneho mesiaca, a nie obsahovať údaje predpokladané v biznis plánoch. Je správne konštatovať, že v tomto prípade sa nejedná o vyhodnotenie, ale len o účelové vypracovanie dokumentu, ktorý neobsahuje skutočné mesačné výstupy a vstupy, a v týchto údajoch absentuje výpovedná hodnota pre žalobcu. Po preverení všetkých uvedených zistení, ako i personálneho prepojenia uvedených spoločností si žalobca faktúry vystavené spoločnosťou VPJ, s.r.o. uplatnil v daňových výdavkoch (nákladoch) neoprávnené, nakoľko

výdavky (náklady) musia byť skutočne svojim účelovým určením potrebné na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňového subjektu.

96. Žalobca si na základe dodávateľských faktúr celkom v sume 30.000,- eur za poradenstvo v zmysle zmluvy o poskytovaní poradenstva zo dňa 01.01.2012. vystavených spoločnosťou Prokion, s.r.o.. uplatnil do daňových výdavkov v zdaňovacom období roku 2012. K uvedeným faktúram boli predložené sprievodné správy týkajúce sa poradenských Služieb. Okrem toho z Organizačného poriadku žalobcu, v časti Právne služby sú uvedené činnosti, ktoré pre žalobcu zabezpečuje spoločnosť Prokion, s.r.o. Jedná sa legislatívu v oblasti vecnej regulácie s dôrazom na OZE - KVET, primárnu legislatívu v oblasti energetiky, tepelnej energetiky, elektroenergetiky, sekundárna legislatíva v oblasti tepelnej energetiky, elektroenergetiky, sekundárnu legislatívu v oblasti kvality suroviny, vyhodnocovanie legislatívnej iniciatívy, obsahovej stránky návrhov, analýzy dopadov zmien alebo doplnení existujúcich noriem na podnikania spoločnosti. Poradenstvo a návrhy riešení, odporúčania, tvorba a príprava základných konceptov, príprava návrhov písomností a ekonomické a organizačné poradenstvo, návrhy riešení, odporúčania. Žalobca vo vyjadrení uviedol, že poradenská činnosť spadá do voľnej živnosti činnosti podnikateľských, organizačných a ekonomických poradcov, a ďalej uviedol, spoločnosť Prokion, s.r.o. zabezpečovala monitoring legislatívy vo vzťahu k Ministerstvu hospodárstva SR a Úradu pre reguláciu sieťových odvetví. Dodávateľské faktúry majú priamu súvislosť s výrobou a distribúciou elektrickej energie a tepla pre odberateľov ZSE, a.s.. ZSE Energie, a.s. a TOMA, s.r.o. Topoľčany. Spolupráca so spoločnosťou bola nadviazaná prostredníctvom H.. U. T. z dôvodu neexistencie vlastných kapacít.. K vplyvu poskytovanej poradenskej činnosti sa vyjadril, že uvedená poradenská činnosť mala vplyv na dosiahnuté hospodárske výsledky. Vykonaným dokatovaním bolo zistené, že plnenie uvedené v predmetoch faktúrach boli všeobecného charakteru, všetky informácie sú uvedené na verejne dostupných, štátom zriadených webových stránkach napr. www.nrsr.sk, www.ulso.gov.sk, kde sú v časti legislatíva uvedené všetky znenia zákonov, nariadení vlády, ďalej sú tam uvedené v chronologickom usporiadaní informácie a usmernenia. Takto vynaložené výdavky (náklady) nie sú uplatnené v súlade s ustanovením § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov, nakoľko daňový subjekt nepreukázal ich priamy súvis s dosiahnutými zdaniteľnými príjmami.

97. Správny súd sa stotožnil so zisteniami orgánov finančnej správy, že aby mohol byť výdavok uznateľný za daňový výdavok, musí byť splnená okrem podmienky zaúčtovania v účtovníctve aj podmienka preukázateľnosti stanovená v § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. náklady na poradenstvo a konzultácie, ktoré boli fakturované dodávateľskou spoločnosťou neuznal za daňový výdavok. Po zrušení rozhodnutia správcu dane, žalovaný v prvom zrušujúcom rozhodnutí vyslovil názor, že je potrebné doplniť dokazovanie a vyzvať dodávateľské spoločnosti na predloženie dôkazov preukazujúcich fakturované služby. Správca dane neuznal žalobcovi náklady na poradenské služby, ktoré mu boli dodané spoločnosťami s úzkym personálnym prepojením, a to : spoločnosť ADOS-TIMA, s.ro., Prokion, s.r.o., Apertis, s.r.o., INGOS Prešov s. r. o. a VPJ, s.r.o.. Žalobca namietal záver, k akému dospeli daňové orgány, avšak žalobné námietky majú všeobecnú povahu bez prilihavej a zrozumiteľnej skutkovej a právnej argumentácie, ktorou by žalobca bližšie ozrejmil, v akom zmysle namietané skutočnosti spôsobili následok v podobe nezákonnosti napadnutého rozhodnutia, čo by mohlo vyústiť do zrušenia rozhodnutia správnym súdom. Všeobecné námietky neumožňujú správne súdu uskutočniť prieskum zákonnosti, pretože rozsahom a dôvodmi žaloby je správny súd vedený a súčasne limitovaný. Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia správny súd vychádza zo skutkového stavu, ktorý tu bol v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy v zmysle § 135 ods. 1 SSP. Správny súd nie je oprávnený za žalobcu vyhľadávať, domýšľať si dôvody nezákonnosti, ktoré žalobca uvedie len vo všeobecnosti.

98. V súvislosti s fakturovanými službami uvedených spoločností bola správcom dane spochybnená ekonomická opodstatnenosť, ak výstupy z nich majú opakujúci sa, všeobecný charakter, naviac, ich dosah je na stránkach webových, resp. spadajú pod činnosť štatutárnych orgánov žalobcu. Povinnosťou daňových orgánov bolo preveriť tvrdenia žalobcu, či boli skutočne dodané služby deklaroványm spôsobom. Správca dane tvrdenia žalobcu spochybnil, a to z dôvodov podrobne uvedených jednak v protokole, jednak v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia, ktoré preniesol aj žalovaný do dôvodov vo svojom rozhodnutí, čím sa dôkazné bremeno na vyvrátenie pochybnosti správcu dane prenieslo na žalobcu a žalobca dôkazné bremeno neuniesol. Základným kritériom pre uznanie výdavkov v zmysle uvedených zákonných ustanovení sú tri podmienky, ktoré musia byť splnené súčasne, a to:

- podmienka vecnosti (výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, to znamená, že musí byť súvislosť medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom),
- podmienka preukázateľnosti (daňovník musí vedieť preukázať, že výdavok skutočne vznikol) a
- podmienka zaúčtovania (preukázateľný výdavok musí byť zaúčtovaný). Uvedené kritériá musia daňovníci vždy brať v úvahu, a to pri každom konkrétnom výdavku, pretože len v prípade, ak je splnená podmienka vecnosti výdavkov vo vzťahu k podnikaniu a súčasne i podmienka preukázateľnosti výdavkov a ich zaúčtovania, potom sa výdavky uznajú za daňový výdavok, ak zákon neustanovuje inak, s poukazom na § 19 ods. 2 až 5, § 20, § 21 zákona o dani z príjmov.

99. Podmienka vecnosti daňového výdavku je splnená vtedy, ak je výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. To znamená, že musí byť reálny súvis medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom. V prejednáwanej veci je spornou práve podmienka vecnosti sporných daňových výdavkov, pričom aj správny súd dáva do pozornosti personálne prepojenie spoločností, ktoré mal pre žalobcu vykonať konzultačné a poradenské služby s dôrazom na to, že spôsobom, akým boli preukázané, aj súd považuje tieto dôkazy za nedostatočné, všeobecné, opakujúce sa a okrem toho i také, ktoré boli dostupné na webových stránkach a iných portáloch, ktoré mali byť pre žalobcu ako subjekt podnikajúci v určitej oblasti - výroba tepla, dostupné bez toho, aby ich bolo potrebné sprostredkovať prostredníctvom služieb od deklarovaných, personálne prepojených dodávateľov. Žalobca preukazoval náklady na poradenské a konzultačné služby uzatvorenými zmluvami, faktúrami, ich zaúčtovaním v účtovníctve a následne, vo vyrubovacom konaní prekladali i dodávatelia faktúry a dôkazy o poskytnutých službách (okrem spoločnosti VPJ, s.r.o., ktorá bola na sídle spoločnosti uvedenom v obchodnom registri neznáma a teda nepredložila žiadne účtovné a ani iné doklady), ale podľa názoru správneho súdu, žalobca nepreukázal ich vecnosť vo vzťahu k jeho podnikaniu. Správy vyhotovené k faktúram sú všeobecného, opakujúceho sa charakteru. Okrem toho sa súd stotožnil aj s názorom žalovaného, že charakter fakturovaných služieb patrí výsostne štatutárnemu zástupcovi žalobcu, ako sú napríklad výsledky hospodárenia, ktoré neboli vykonané na základe reálnych výsledkov, ale vo forme prognóz, a to aj v čase, kedy už výsledky hospodárenia boli známe.

100. Žalovaný založil napadnuté rozhodnutie na závere, že akýkoľvek výdavok nielen daňový sa nevyhnutne musí vzťahovať k jeho nositeľovi - dodávateľovi. Materiálna existencia výdavku teda predstavuje reálny materiál, tovar, služby skutočne dodané skutočnými osobami v príslušnom množstve, kvalite a čase odberateľom prevzaté a skontrolované. V danom priebehu výkonu daňovej kontroly v rámci vyrubovacieho ani odvolacieho konania nebolo žalobcom preukázané, že vyfakturované práce reálne vykonal a fyzicky pre žalobcu dodali ním deklarovaní dodávatelia, naviac, náklady fakturované dodávateľmi tak, ako boli konkretizované, nemohli smerovať k dosiahnutiu, zabezpečeniu a udržaniu príjmov žalobcu. Na základe toho uzavrel, že náklady na základe dokladov - faktúr vystavených deklarovanými dodávateľmi žalobcu, ktorí v týchto konkrétnych prípadoch nedodali žiadne na týchto faktúrach deklarované služby nemožno považovať za výdavky a dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2013 Z. z., a to napriek ich zaúčtovaniu v účtovníctve a úhradám na účet. S uvedenými závermi žalovaného možno súhlasiť, ako aj s tými, že tvrdenia a podklady predložené žalobcom vykazujú vážne logické nezrovnalosti, ktoré ním neboli v daňovom konaní ani v rámci prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia správnym súdom vyvrátené

101. Súd, rovnako ako orgány finančnej správy dáva do pozornosti, že žalobca je zriadený pre kombinovanú, vysoko účinnú výrobu elektrickej a tepelnej energie na báze obnoviteľného zdroja. Výnosom žalobcu sú tržby za predaj tepla, elektriny a štátna podpora-doplatok nárokaný prostredníctvom prevádzkovateľa regionálnej distribučnej siete (organizácia poverená štátom k vyplácaniu podpory výrobcovi elektrickej energie) v zmysle ustanovenia § 4 ods. 1 písm. c) zákona č. 309/2009 Z. z. o podpore obnoviteľných zdrojov energie a vysoko účinnej kombinovanej výroby a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Správca dane zistil, že v roku 2012 približne polovica tržieb za predaj elektrickej energie zaúčtovaných na účet 602200 - Tržby z predaja elektrickej energie (v sume 4324281.17 EUR) tvorila práve štátna podpora. Jedná sa o štátnu podporu výrobcovi elektrickej energie vyplácanou prostredníctvom distribučnej spoločnosti, ktorá je štátom poverená vyplácať podporu výrobcovi elektrickej energie. Výrobcovia elektrickej energie sú finančne podporovaní výkupnou cenou, ktorá zahŕňa poplatok, za určitých podmienok sú oslobodení od spotrebnej dani na elektrinu a výstavba zariadení na biomasu môže byť podporená prostredníctvom financovania z fondov EÚ. Túto skutočnosť žalobca nepoprel a aj z dôvodov využitia štátnej podpory pri podnikaní žalobcu je viac ako žiadúce, aby pri svojom hospodárení postupoval s odbornou starostlivosťou a aby sa snažil čo najefektívnejšie

použiť verejné zdroje, čomu však spôsobom, za aké služby, ktoré mal inak bežne dostupné ako každý iný podnikateľ podnikajúci v obdobnej sfére, platil nemalé finančné prostriedky, pričom navyše nepreukázal, že ním vynaložené prostriedky možno považovať za výdavky a dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2013 Z. z.

102. Pokiaľ žalobca odvodzuje nesprávnosť rozhodnutia žalovaného na základe skutočností, že konatelia dodávateľov predložili dôkazy o uskutočnení zdaniteľných plnení, správny súd poukazuje na to, že sa jedná o dôkazy, ktoré ako dôkaz boli vyhodnotené daňovými orgánmi vo vzájomnej súvislosti s ďalšími dôkazmi. Napokon, ani prípadné vypočutie konateľov dodávateľských spoločností by nevyvrátilo pochybnosti orgánov finančnej správy o tom, že žalobca nepreukázal, že náklady vynaložené na konzultačné a poradenské služby je možné považovať za výdavky na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. Súd sa stotožnil s postupom správcu dane ako i žalovaného, keď nepovažoval navrhnuté dôkazy - vypočutie konateľov dodávateľských spoločností za dôkaz, ktorý by akýmkoľvek spôsobom zvrátil už zistené a preukázané skutočnosti. Doklady na požiadanie správcu dane boli zaslané konateľmi spoločností, ktorí boli i podpísané pod listinami, na ktorých bolo uvedené poskytnutie konkrétnej služby, a teda je takmer vylúčené, aby ako svedkovia uviedli odlišné skutočnosti, než ktorými preukazovali dodanie fakturovaných služieb.

103. Správca dane vykonal dokazovanie v súlade s ustanoveniami § 24 Daňového poriadku, v súlade so zásadami daňového konania uvedenými v § 3 Daňového poriadku. Jednotlivé dôkazy vyhodnotil v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku, keď vykonané dôkazy hodnotil podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti. V odôvodnení svojich rozhodnutí sa tak správca dane ako aj žalovaný vysporiadali so všetkými skutočnosťami aj právnymi otázkami majúcimi význam pre správne určenie dane žalobcovi. Neobstojí žalobná námietka, že nedošlo k vyhodnoteniu vykonaných dôkazov. Samotný fakt, že žalobca nesúhlasí so závermi, aké vyvodili daňové orgány z vykonaného dokazovania nepreukazuje nezákonnosť rozhodnutia.

104. Správny súd k judikatúre, na ktorú žalobca v žalobe poukazoval uvádza, že nevidí žiadnu skutkovú ani právnu zhodu v rozsudkoch ESD Kennemer Golf (C 174/00 a Le Rayon d' Or (C 151/13) s prejednanou vecou. Plnenia fakturované dodávateľmi poradenských a konzultačných služieb žalobcovi neboli preukázané, hoci boli deklarované ako vykonané, a tieto považovali orgány finančnej správy i správny súd za účelové s tým, že tieto deklarované služby nemožno považovať za výdavky a dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2013 Z. z. Správny súd sa nevie vyjadriť ani k námietke žalobcu v odlišnom prístupe správcu dane, resp. iného správcu dane pri posudzovaní rovnakej situácie u žalobcu, resp. iného daňového subjektu, nakoľko nepozná skutkový stav v iných konaniach.

105. Preskúmaním žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného v intenciách podanej žaloby správny súd dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju rozsudkom zamietol podľa ust. § 190 SSP.

106. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol) nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP, nakoľko zo súdneho spisu nevyplýva, že by žalovanému v súvislosti s predmetným konaním trovy konania vznikli.

107. 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.

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.