

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 1Sfk/51/2021  
Identifikačné číslo spisu: 4019200558  
Dátum vydania rozhodnutia: 17. februára 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Fečík  
Funkcia: predseda senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:4019200558.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v kasačnom senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): BIOENERGY TOPOĽČANY s.r.o., so sídlom Budovateľská 38, 080 01 Prešov, IČO: 35 875 208, právne zast. BENČÍK & PARTNERS, s.r.o., so sídlom Aurela Stodolu 12, 080 01 Prešov, IČO: 36 860 441, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o správnej žalobe na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102028397/2019 zo dňa 26.08.2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre sp. zn. 11S/136/2019 zo dňa 21.07.2021, takto

### r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.
- II. Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### O d ô v o d n e n i e

- I.  
Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie - rok 2012, vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Nitra (ďalej aj „správca dane“) rozhodnutie č. 100946418/2019 zo dňa 24.04.2019, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov žalobcovi vyrubil rozdiel dane z príjmov právnickej osoby v sume 73.032,26 eur za zdaňovacie obdobie - rok 2012. Správca dane neuznal žalobcovi právo na uplatnenie daňových výdavkov za poradenské a konzultačné služby uvedené na faktúrach od dodávateľov Taranto s.r.o., naposledy so sídlom Klincová 37, 821 08 Bratislava, IČO: 45 934 924 (spoločnosť zanikla v roku 2014 v dôsledku zlúčenia s právnym nástupcom BRYLING, s.r.o.), BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o., so sídlom Tallerova 4, 811 02 Bratislava,

Apertis, s.r.o., so sídlom Medzi hrušky 26, 962 21 Lieskovec, IČO: 43 979 360, ADOS-TIMA, s.r.o., so sídlom Budovateľská 35, 080 01 Prešov, IČO: 36 470 881, INGOS Prešov, s.r.o., so sídlom Francisciho 11, 080 01 Prešov, IČO: 31 698 352, VPJ, s.r.o., so sídlom Budovateľská 38, 080 01 Prešov, IČO: 44 472 587 a Prokion, s.r.o., so sídlom Potočná 22, 010 04 Žilina, IČO: 36 037 591. Správca dane rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca nepreukázal, že ním uplatnené náklady boli skutočne vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie jeho zdaniteľných príjmov v zmysle § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej aj „zákon o dani z príjmov“). V prípade prác, ktoré mala vykonať spoločnosť BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o. (práce vykonané na stavbe kogeneračnej jednotky v Topoľčanoch) správca dane uviedol, že žalobca nepreukázal, že práce vykonala spoločnosť uvedená na predložených faktúrach, čím došlo k porušeniu § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Správca dane konštatoval, že formálne doloženie obchodného prípadu zmluvou, faktúrou a dokladmi o úhrade, je bez preukázania skutočného vykonania služieb pre daňové účely nepostačujúce.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102028397/2019 zo dňa 26.08.2019 prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

## II.

### Konanie pred krajským súdom

3. Žalobca podal na Krajský súd v Nitre správnu žalobu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102028397/2019 zo dňa 26.08.2019. Žalobca v správnej žalobe namietal neuznanie nákladov na reklamu žalobcu do daňových výdavkov v preverovanom zdaňovacom období roku 2012. Uviedol, že reklama mala spočívať v zverejnení obchodného mena, príp. loga žalobcu ako generálneho partnera kultúrno - spoločenského podujatia, pričom výsledkom tejto reklamy bolo získanie nových obchodných partnerov, odberateľov elektrickej energie a tepla a tým aj dosahovanie zdaniteľných príjmov. Žalobca ďalej namietal neuznanie dodávateľských faktúr od dodávateľov (BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o., Apertis, s.r.o., ADOS-TIMA, s.r.o., INGOS Prešov, s.r.o., VPJ, s.r.o., Prokion, s.r.o.) ako daňových výdavkov namietajúc, že uniesol vlastné dôkazné bremeno a preukázal vykonanie služieb.

4. Dňa 21.07.2021 Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“) vyhlásil rozsudok sp. zn. 11S/136/2019 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“), ktorým zamietol žalobu podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) ako nedôvodnú a nepriznal žalovanému právo na náhradu trov konania. Krajský súd mal za to, že uvedenie žalobcu (jeho obchodného mena príp. loga) ako generálneho reklamného partnera kultúrno - spoločenského podujatia skupiny Elán žiadnym spôsobom nepreukazuje prezentáciu žalobcu ako výrobcu elektriny a tepla. Podľa názoru krajského súdu týmto spôsobom nemohla byť a nebola široká verejnosť informovaná o službách, ktoré realizuje v súvislosti so svojou podnikateľskou činnosťou.

5. Krajský súd v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že:

- 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 aj uvedený ako jeho generálny sponzor. Nebolo dôvodné ani potrebné vykonávať dokazovanie pribratím znalca, nakoľko v tomto prípade nejde o odbornú otázku, ktorú by nebol kvalifikovaný posúdiť správca dane. Konateľky spoločnosti Taranto, s.r.o. zhodne potvrdili, že žalobca mal záujem o sponzoring podujatia a skutočnosť, že zmluva medzi nimi je označená ako zmluva o reklamnej spolupráci, je irelevantná, nakoľko je podstatný obsah a charakter plnenia z uvedenej zmluvy,
- 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 § 2 písm. i) a § 19 zákona o dani z príjmov vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. Správca dane v dostatočnom rozsahu i sám vykonal potrebné zisťovania, avšak ani dokazovanie zo strany správcu dane nevedlo k preukázaniu dôvodnosti uplatnenia odpočítania dane,

- námietka týkajúca sa dôkazného bremena žalobcu a orgánov správy daní nebola dôvodná. Napriek žalobcom predloženým dôkazom a jeho tvrdeniam ostalo sporné, či náklady od deklarovaného dodávateľa Taranto, s.r.o. boli za poskytnutie reklamy, alebo malo ísť o sponzorstvo. 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 na následnú verifikáciu daňovníkom tvrdených skutočností. Žalobca sa mylí, keď tvrdí, že svoje dôkazné bremeno uniesol tým, že predložil zmluvu o reklamnej spolupráci, povinnú evidenciu, resp. účtovné doklady, ktorých vystavenie je predpísané zákonom, a tým svoje dôkazné bremeno vyčerpal. Pokiaľ si daňovník (žalobca) uplatňuje daňové výdavky, musí mať vždy k dispozícii dôkazy o tom, že išlo o jeho výdavky spojené s udrzaním alebo dosahovaním príjmov. Správca dane nemá povinnosť preukazovať/dokazovať opak skutočností deklarovaných daňovníkom, ale má povinnosť viesť dokazovanie za účelom čo najúplnejšieho zistenia skutočností nevyhnutných pre účely správy daní. Spochybnením žalobcom deklarovaných skutočností na základe relevantných dôvodov je dôkazné bremeno správcu dane 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 uplatnených výdavkom za reklamu a poskytol žalobcovi možnosť, aby ich uplatnenie obhájil a objasnil, akým spôsobom mu bola poskytnutá reklama na kultúrno - spoločenskom podujatí - megakonzert skupiny Elán, pričom žalobca nepreukázal príčinnú súvislosť s ním tvrdenou reklamou, ktorá mala spočívať len v uvedení mena, resp. loga žalobcu na koncerte skupiny Elán a získaním nových odberateľov tepla, vzostup výroby tepla a tým aj tržieb žalobcu,

- 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) zákona o dani z príjmov. Reklama, jej 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,

- možnosť uznať výdavky daňového subjektu za daňové, ak sú preukázateľne vynaložené, je podmienená ich účelom, ktorým je dosiahnutie, zabezpečenie, 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. Nestačí, ak je predmetom reklamy obchodné meno, resp. logo žalobcu, pretože táto 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 iný spôsob jeho propagácie,

- dôkazy predložené žalobcom a získané v priebehu administratívnej kontroly a vyrubovacieho konania boli vyhodnotené takým spôsobom, že nimi nebolo preukázané, že dodané reklamné služby boli reklamou žalobcu, pretože žalobcu, ani predmet jeho podnikania nijakým spôsobom nepropagovali, ani nezviditeľnili. Z týchto 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) zákona o dani z príjmov 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. Preto námietka žalobcu nesprávne zisteného skutkového stavu veci ani námietka nesprávneho právneho posúdenia veci nebola dôvodná,

- 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. toto tvrdenie vyvrátili, a to tým, že nových partnerov v Meste Topoľčany získal žalobca na základe koncepcie nového plánu Mesta Topoľčany,

- čo sa týka služieb fakturovaných spoločnosťou BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o. za obdobie roku 2012, žalobca nepreukázal náklady spojené so zaplatením faktúr za revízie elektrických zariadení. Správca dane zistil viaceré nezrovnalosti vo výpovediach svedkov a poukázal na rozdielne vyjadrenia konateľa spoločnosti BLONDER 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 dodávateľská 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 práv zabezpečila spoločnosť elektrikára. 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,

- čo sa týka daňových nákladov uplatnených žalobcom na základe faktúr vystavených spoločnosťou Apertis, s.r.o. (konzultačná a poradenská činnosť celkom na sumu 16.500,- eur), plnenia uvedené v týchto faktúrach boli všeobecného charakteru, všetky informácie (ktoré mali byť predmetom poradenských a konzultačných služieb) sú dostupné na webových stránkach napr. [www.urso.gov.sk](http://www.urso.gov.sk), kde sú metodické usmernenia, hlásenia, oznámenia, aktualizované formuláre, postupy. Žalobca nepreukázal priamy súvis vynaložených výdavkov v sume 16.500,- eur na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmu a tieto výdavky sú uplatnené v nákladoch v rozpore s § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov,

- v prípade uplatnenia daňových nákladov na základe faktúr vystavených spoločnosťou ADOS-TIMA, s.r.o. za poradenstvo pri nákupe biomasy v celkovej sume 30.000,- eur, krajský súd sa stotožnil s pochybnosťami súvisiacimi s personálnym prepojením spoločností, v tejto súvislosti nebolo zrejmé, v záujme ktorej spoločnosti vystupoval a konal RNDr. Jozef Durkoš pri obchodných rokovaniach o objeme a cene drevnej štiepky. Kvalita drevnej štiepky je pritom dohodnutá v kúpnej zmluve uzatvorenej medzi spoločnosťou DAH Biomasa, s.r.o. a žalobcom ako kupujúcim a v osobitných ustanoveniach kúpnej 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. Krajský súd zhodnotil, že nakoľko žalobca nepreukázal, že by boli náklady skutočne svojím účelovým určením potrebné na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňového subjektu pre jeho podnikanie, dodávateľské faktúry vystavené spoločnosťou ADOS-TIMA, s.r.o. boli uplatnené do daňových výdavkov neoprávnene,

- v prípade dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou INGOS Prešov, s.r.o. v celkovej sume 30.000,- eur (odmena za služby), s poukazom na personálnu prepojenosť spoločníkov spoločností R GES, s.r.o. a spoločnosti INGOS Prešov, s.r.o., dôvodne vznikli pochybnosti, za aký subjekt konal Ing. Gula. V čase keď už Ing. Gula nebol konateľom žalobcu, vystupoval ako oprávnená, zodpovedná osoba za žalobcu pri rokovaniach s bankou. Ing. Gula 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. Správca dane správne 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 Ing. Gula spolu s RNDr. Jozefom Durkošom (jediný konateľ a spoločník spoločnosti ADOS - TIMA, s.r.o.) konateľmi. V kontexte uvedeného potom vystáva otázka, či Ing. Gula vystupoval pri obchodných rokovaniach ako spoločník žalobcu alebo ako oprávnená osoba konať za žalobcu (pri rokovaniach s Tatra Bankou, a. s.) alebo pri rokovaniach 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,

- v prípade uplatnenia daňových nákladov na základe dodávateľských faktúr od spoločnosti VPJ, s.r.o. v celkovej sume 36.000,- eur za poradenstvo, vystavených spoločnosťou VPJ, s.r.o. sa nejednalo o vyhodnotenie biznis plánov spoločnosti za rok 2012, ale len o účelové vypracovanie dokumentu, ktorý neobsahuje skutočné mesačné výstupy a vstupy, a v týchto údajoch absentuje výpovedná hodnota pre žalobcu. Krajský súd zhodnotil, že žalobca si faktúry vystavené spoločnosťou VPJ, s.r.o. uplatnil v daňových výdavkoch neoprávnene, nakoľko výdavky (náklady) neboli skutočne svojím účelovým určením potrebné na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňového subjektu,

- v prípade uplatnenia dodávateľských faktúr v celkovej sume 30.000,- eur vystavených spoločnosťou Prokion, s.r.o. do daňových výdavkov v zdaňovacom období roku 2012, vykonaným dokazovaním bolo zistené, že plnenia uvedené v predmetných faktúrach boli všeobecného charakteru, všetky informácie sú uvedené na verejne dostupných, štátom zriadených webových stránkach (napr. www.nrsr.sk, www.ul'so.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,

6. Krajský súd sa ďalej stotožnil so zisteniami žalovaného a správcu dane, 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 o dani z príjmov. Krajský súd taktiež uviedol, že všeobecné námietky žalobcu mu neumožnili uskutočniť prieskum zákonnosti, keď je vedený a súčasne limitovaný rozsahom a dôvodmi žaloby. Krajský súd nie je oprávnený za žalobcu vyhl'adávať, domýšľať si dôvody nezákonnosti, ktoré žalobca uvedie len vo všeobecnosti.

7. Krajský súd poukázal na to, že v súvislosti s fakturovanými službami vyššie uvedených spoločností bola spochybnená ekonomická opodstatnenosť (výstupy z nich majú opakujúci sa, všeobecný charakter, navyiac sa nachádzajú na webových stránkach, resp. spadajú pod činnosť štatutárnych orgánov žalobcu - napr. výsledky hospodárenia, ktoré neboli vykonané na základe reálnych výsledkov, ale vo forme prognóz, a to aj v čase, kedy už výsledky hospodárenia boli známe). 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), 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 sa daňový výdavok, ak zákon neustanovuje inak, s poukazom na § 19 ods. 2 až 5, § 20, § 21 zákona o dani z príjmov. V prejednávanej veci je spornou podmienka vecnosti sporných daňových výdavkov. Krajský súd dal do pozornosti aj personálne prepojenie spoločností, ktoré mali pre žalobcu vykonať konzultačné a poradenské služby, pričom dôkazy preukazujúce tieto služby považoval za nedostatočné, všeobecné, opakujúce sa.

8. Krajský súd dal do pozornosti aj skutočnosť, 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 nárokováný prostredníctvom prevádzkovateľa regionálnej distribučnej siete. V roku 2012 približne polovicu tržieb za predaj elektrickej energie tvorila štátna podpora. Z dôvodu využitia štátnej podpory je viac ako žiaduce, aby sa žalobca snažil čo najefektívnejšie použiť verejné zdroje, čomu nezodpovedá konanie žalobcu, ktorý platil nemalé finančné prostriedky za služby, ktoré mal bežne dostupné ako každý iný podnikateľ v obdobnej sfére, pričom navyiac ani nepreukázal, že ním vynaložené prostriedky možno považovať za výdavky na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov.

9. Krajský súd nepovažoval navrhnuté dôkazy (vypočutie konateľov dodávateľských spoločností) za dôkaz, ktorý by akýmkoľvek spôsobom zvrátil už zistené a preukázané skutočnosti. Uviedol, že doklady boli zaslané konateľmi spoločností na žiadosť správcu dane, boli nimi podpísané, bolo na nich uvedené poskytnutie konkrétnej služby, a je takmer vylúčené, aby ako svedkovia uviedli odlišné skutočnosti, než ktorými preukazovali dodanie fakturovaných služieb.

10. K judikatúre, na ktorú poukazoval žalobca (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej aj „Súdny dvor EÚ“) vo veci C-174/00 (Kennemer Golf) a rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C 151/13 (Le Rayon d' Or) krajský súd nevidel žiadnu skutkovú ani právnu zhodu s prejednanou vecou.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

##### A) Kasačná sťažnosť

11. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu zmeniť tak, že sa správnej žalobe vyhovie, alternatívne žiadal napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie a rozhodnutie.

12. Sťažovateľ namietal, že krajský súd v napadnutom rozsudku nevyjadril vlastný právny názor, ale stotožnil sa so všetkými argumentami žalovaného, preto považoval napadnutý rozsudok za rámcový, arbitrárny a nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov.

13. Sťažovateľ v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol tieto námietky:

- právny názor krajského súdu, ktorý vylúčil z daňovo uznaných nákladov náklady, ktoré boli fakturované spoločnosťou Taranto, s.r.o. za reklamu z dôvodu, že nešlo o reklamu ale o sponzorstvo, nemôže obstať. Sťažovateľ dostatočným spôsobom preukázal väzbu reklamných služieb na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení a samotnú materiálnu existenciu zdaniteľného plnenia. Záver o údajnom sponzoringu nie je odrazom vykonaného dokazovania, čo potvrdzuje aj skutočnosť, že samotná zmluva o reklame uzatvorená medzi sťažovateľom a dodávateľom hovorí o reklame, nie o sponzoringu, čo potvrdili aj vypočutí svedkovia. 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. Jediným cieľom sledovaným sťažovateľom bolo prostredníctvom propagácie (reklamy) spoločnosti udržať zdaniteľné príjmy, zvýšiť záujem potencionálnych zákazníkov o služby poskytované sťažovateľom, znížiť záujem o odpájanie sa od centrálného zdroja vybudovaním si vlastných konkurenčných plynových kotolní a zviditeľniť sa na trhu. Na základe reklamnej kampane došlo u sťažovateľa k zvýšeniu obratu zapojením nových odberných miest, čím sťažovateľovi výrazne stúpila výroba tepla a tým aj tržby za danú činnosť. Krajský súd dospel k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci bez vykonania znaleckého dokazovania znalcom z oblasti reklamného práva,

- v prípade dodávateľa BLONDES SK & BROKER LONDON LTD., s.r.o. bolo na úkor sťažovateľa neprímerane a zaťažujúco prenesené dôkazné bremeno. Ako nezákonný označil postup žalovaného, ktorý vylúčil náklady sťažovateľa len z dôvodu, že dodávateľ nepredložil správcom dane listinné dôkazy,

- sťažovateľ preukázal vyčerpávajúcim spôsobom poradenstvo poskytnuté dodávateľmi APERTIS s.r.o., ADOS-TIMA, s.r.o., INGOS Prešov, s.r.o., VPJ, s.r.o. a Prokion, s.r.o.. Krajský súd sa nevysporiadal s tým, že externé poradenské firmy vykonali poradenské služby vždy na základe outsourcingu na báze paušálnej mesačnej odmeny v konkrétnom mesiaci, čo bolo kľúčovým pri znižovaní nákladov sťažovateľa. Sťažovateľ poukázal na to, že má 13 zamestnancov a preto nemal iné riešenie ako objednať poradenské služby prostredníctvom dodávateľov,

- v predmetnej veci bola splnená podmienka vecnosti daňového výdavku, nakoľko existuje reálny súvis medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom,

- nesúhlasil s názorom krajského súdu, že ním uvedená judikatúra Súdneho dvora EÚ nie je aplikovateľná na danú vec, keď v každej z vecí, ktoré viedli k rozsudkom Súdneho dvora EÚ [rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-174/00 (Kennemer Golf) a rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C 151/13 (Le Rayon d' Or)] existovalo zdaniteľné poskytovanie služieb, na ktoré sa vzťahoval paušál, pričom nie je relevantné množstvo poskytnutých a prijatých služieb v prejednávacom prípade. 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. Sťažovateľ namietal, že krajský súd judikátom nevenoval žiadnu pozornosť a nijakým spôsobom sa s danými judikátmi nevysporiadal,

- krajský súd spolu so žalovaným odignorovali návrhy sťažovateľa počas celého konania. Sťažovateľ mal za to, že je nevyhnutné, aby boli vypočutí jednotliví konatelia spoločností, nakoľko správca dane

neuznal daňové náklady z dodávateľských faktúr napriek množstvu listinných dôkazov, ktoré boli správcovi dane predložené,

- je neprípustné a v rozpore so zásadou rovnosti, aby identický daňový úrad ako správca dane v jednom prípade náklady na poradenstvo z hľadiska dane z príjmov právnickej osoby uznal a v druhom prípade nie. Sťažovateľ k tomu uviedol, že po zmene sídla boli u neho vykonané dve daňové kontroly, a to daňová kontrola dane z príjmov právnickej osoby za rok 2015, pričom náklady na poradenstvo boli uznané Daňovým úradom Prešov 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 v minulosti vo viacerých daňových kontrolách priznal žalobcovi ako daňovému subjektu odpočet DPH z dodávateľských faktúr za poradenstvo (daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobie 07/2012, 08/2012, 09/2012 a 06/2014). Sťažovateľ namietal, že správca dane týmto postupom porušil základnú zásadu správy daní uvedenú v § 3 ods. 9 daňového poriadku.

#### IV.

##### Právny názor kasačného súdu

14. Kasačný senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

15. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu pripadlo posúdiť, či krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia [§ 440 ods. 1 písm. g) SSP], keď zamietol ako nedôvodnú správnu žalobu z dôvodu, že daňové orgány vec správne posúdili, keď nepriznali sťažovateľovi uplatnenie daňových nákladov z dôvodu nepreukázania, že jeho výdavky slúžili na dosiahnutie, zaistenie a udržanie jeho zdaniteľných príjmov a v prípade spoločnosti BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o., že deklarované práce uskutočnila táto spoločnosť.

16. Kasačný súd vyhodnotil dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od právnych záverov krajského súdu.

17. Podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2012 daňovým výdavkom je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

18. Podľa § 2 písm. j) zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2012 základom dane je 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.

19. Podľa § 19 ods. 2 písm. k) zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2012 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.

20. Podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2012 daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalej....

21. Podľa § 3 ods. 9 daňového poriadku správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely.

22. Podľa § 24 daňového poriadku 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,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

23. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo na inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

24. V prejednáwanej veci bola pre správne posúdenie kľúčová otázka, či sťažovateľ splnil všetky podmienky pre uznanie daňových výdavkov, najmä či preukázal, že vykonanie prác resp. služieb a či preukázal vynaloženie nákladov (výdavkov) na dosiahnutie, zaistenie a udržanie jeho zdaniteľných príjmov, t. j. či tieto náklady možno považovať za daňový výdavok v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov.

25. Ako správne uviedol krajský súd, v zmysle ustálenej judikatúry je kvalifikovaným daňovým výdavkom len taký výdavok, ktorý bol skutočne vynaložený, bol vynaložený v súvislosti s dosiahnutím, zabezpečením a udrzaním zdaniteľných príjmov a ktorý daňovník účtoval v účtovníctve.

26. Daňový subjekt, ktorý o náklade účtuje v účtovníctve a následne ho zahrnie aj do daňového priznania, je povinný v prípade dôvodných pochybností správcu dane preukázať, že ho skutočne vynaložil (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/32/2014 zo dňa 19.11.2015, rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/74/2016 zo dňa 22.11.2018, rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/20/2016 zo dňa 12.07.2018 a rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/34/2015 zo dňa 22.02.2017). Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to má daňový subjekt ako platiteľ dane možnosť obstarat' si dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžg/119/2013 zo dňa 06.05.2014).

27. Nárok daňovníka na uznanie uplatnených výdavkov viaže zákon na splnenie podmienok. Musí ísť o výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, ktorý je preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka a zároveň musí ísť o výdavok dostatočne preukázaný. Bezpodmienečné splnenie týchto podmienok zakladá nárok daňovníka na uznanie uplatnených výdavkov správcom dane (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/32/2014 zo dňa 19.11.2015). Ak správca dane po vykonaní daňovej kontroly preukáže, že daňovník hodnoverným spôsobom nevie preukázať existenciu podmienok, ktoré sú pre uplatnenie tohto nároku zákonom stanovené, teda, že ide o výdavky, ktoré daňovník vynaložil na úhradu tovarov a služieb, a ich vecnú súvislosť, ako aj to, že tovar (služby) bol reálne dodaný a služby boli reálne uskutočnené, a to práve osobou (dodávateľom) uvedenou na faktúre, tak nesplnil podmienky pre priznanie daňových výdavkov. Splnenie formálnej stránky na uplatnenie daňového výdavku,



vyjadrené predloženými dokladmi, je síce jednou z podmienok, aby boli na základe týchto dokladov uznané daňové výdavky, tieto doklady však musia byť obrazom reálneho plnenia od reálneho dodávateľa uvedeného na daňových dokladoch a musia byť skutočne svojím účelovým určením potrebné na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňovníka v predmete jeho podnikania. Len formálne doloženie uskutočnenia obchodného prípadu faktúrou, prípadne dokladmi o úhrade, je bez preukázania skutočného vykonania služieb na daňové účely nepostačujúce.

28. Daňový subjekt v daňovom konaní nesie daňové bremeno, z ktorého vyplýva dôkazná povinnosť predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku. Daňový subjekt je povinný preukázať reálnosť plnenia, ktoré bolo osvedčované predloženými účtovnými dokladmi a za tým účelom si obstarat' dostatočné množstvo dôkazov, ktoré by preukázali poskytnutie tvrdených služieb s tým, že správcovi dane prináleží v rámci kontroly preverovať skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane, k čomu patrí vyhodnotenie, vrátane možnosti spochybnenia predložených dôkazov. Ak správca dane pri preverovaní písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom je opäť na daňovom subjekte vyvrátiť spochybnenie pôvodných dôkazov správcom dane predložením či navrhnutím ďalších dôkazov. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom.

29. K prechodu dôkazného bremena došlo aj v prejednávacom prípade, keď vierohodnosť dokladov predložených sťažovateľom bola v konaní spochybnená výsledkami rozsiahleho dokazovania vykonaného správcom dane, na základe ktorého správca dane nadobudol dôvodné pochybnosti o oprávnenosti uplatnenia faktúr vystavených spoločnosťou BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o. v celkovej sume 104.000,- eur do daňových výdavkov (nákladov). V tejto súvislosti je potrebné poukázať najmä na rozporuplné výpovede svedkov, ktorí neodstránili pochybnosti správcu dane. Vypočutí svedkovia viac menej potvrdzovali vykonanie prác pre sťažovateľa, avšak bývalý konateľ spoločnosti BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o. okrem protokolov o revízií nevedel predložiť žiadne listinné dôkazy, ani sa nevedel vyjadriť k odovzdaniu a prevzatíu prác, úhrade a doručení faktúr. Počas daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za obdobie máj 2012 bývalý konateľ spoločnosti BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o. uviedol, že revíziu objednal v spoločnosti EGON SK, s.r.o.. V rámci daňovej kontroly dane z príjmov za rok 2012 spoločnosť EGON SK, s.r.o. nespomenul, pričom uviedol, že na výkon revízie spoločnosť BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o. priamo dojednala špecialistu (P. P.). P. P., ktorý mal vykonať predmetné práce nevedel uviesť názov firmy, ktorá si tieto práce u neho objednala. Nakoľko spoločnosť BLONDES SK & BROKER LONDON LTD, s.r.o. nebola v čase daňovej kontroly kontaktná, nebolo možné preveriť zaúčtovanie sporných faktúr ani úhrady za tieto faktúry.

30. Za zmienku tiež stojí skutočnosť, že P. P. deklaroval, že mu bola uhradená odmena za vykonané služby vo výške 1.400,- až 1.500,- eur, čo je v porovnaní s výškou dodávateľských faktúr (suma vo výške 104.000,- eur) pomerne zanedbateľná suma. Kasačný súd súhlasí so správcom dane, že konanie sťažovateľa, ktorý si objednal tieto služby u obchodnej spoločnosti, ktorá na ich vykonanie nemala oprávnenie, za viac ako 70 násobok ceny, možno považovať za účelové konanie na získanie daňového zvýhodnenia, ktorého účelom je zníženie daňovej povinnosti. Kasačný súd poukazuje na to, že daňovým výdajom sa prevádza daňová záťaž na štátny rozpočet, a tým sprostredkovane na ostatných daňových poplatníkov. Každý výdaj, ktorý je odpočítaný z príjmov, znižuje daňovú povinnosť a teda znižuje aj daňové príjmy štátneho rozpočtu. Je preto nevyhnutné, aby odpočítaný výdaj bol daňovým výdajom, ktorý uznáva zákon o dani z príjmov, inak dochádza k znižovaniu príjmov štátneho rozpočtu.

31. Sťažovateľ ako podnikateľský subjekt je sám zodpovedný nielen za výber svojho obchodného partnera, ale aj za dokumentovanie svojej obchodnej činnosti, z ktorej mu vyplývajú povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Ak je ako daňový subjekt v tomto smere nedôsledný, musí potom znášať následky v podobe dôkaznej núdze v prípadnom daňovom konaní.

32. Kasačný súd sa vzhľadom na uvedené nemohol stotožniť s námietkou sťažovateľa týkajúcou sa neprímeraného a zaťažujúceho prenesenia dôkazného bremena. V súvislosti s uvedeným kasačný súd konštatuje, že správca dane preveruje skutkový stav a dopĺňa dokazovanie aj za účelom odstránenia vzniknutých pochybností. Nemá však povinnosť určiť, akým konkrétnym spôsobom sa má (okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená) preukázať pravdivosť nejakých tvrdení. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávanom prípade nestalo (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/45/2020 zo dňa 27.10.2022).

33. V súvislosti s námietkou týkajúcou sa vylúčenia nákladov fakturovaných spoločnosťou Taranto, s.r.o., je potrebné zdôrazniť, že samotné uvedenie obchodného mena, prípadne loga sťažovateľa ako generálneho partnera kultúrno - spoločenského podujatia (koncertu skupiny Elán) samo o sebe nepreukazuje vykonávanie reklamnej činnosti pre podnikateľa v záujme zabezpečenia dosiahnutia príjmu, nakoľko toto žiadnym spôsobom nepreukazuje prezentáciu sťažovateľa ako výrobcu elektriny a tepla. Z obsahu administratívneho spisu a súdneho spisu vyplýva, že sťažovateľ bol prezentovaný ako generálny partner koncertu skupiny Elán, zobrazením jeho obchodného mena, prípadne loga, bez akejkoľvek bližšej informácie o predmete podnikania, službách či výrobkoch sťažovateľa. Táto informácia v ponímaní bežného účastníka, resp. diváka uvedeného koncertu je obvykle chápaná tak, že uvedený generálny reklamný partner finančne prispel organizátorovi uvedeného kultúrneho podujatia na výdavky a náklady spojené s organizáciou predmetného koncertu. Zároveň je potrebné brať do úvahy, že iná správa, resp. informácia napríklad o predmete činnosti žalobcu, o ním poskytovaných produktoch a službách, adresovaná širokej verejnosti, nebola na propagačných nosičoch obsiahnutá. Prihliadnuc na charakter a na účel spoločensko-kultúrneho podujatia, teda aj na cieľ jeho návštevy širokou verejnosťou, nemožno uvedené podujatie charakterizovať ako platformu typickú pre obchodné stretnutia na reklamné účely, slúžiace na prezentáciu výrobných produktov a podnikateľských služieb, s cieľom ich uplatnenia na trhu, s následnou možnosťou nadväzovania a uzatvárania obchodných vzťahov medzi zúčastnenými podnikateľskými subjektmi, príp. spotrebiteľskou verejnosťou. Obzvlášť to možno konštatovať v súvislosti s predmetom a osobitosťami podnikania žalobcu ako výrobcu elektriny s právom na podporu podľa § 3 a § 4 zákona č. 309/2009 Z. z. o podpore obnoviteľných zdrojov energie a vysoko účinnej kombinovanej výroby a o zmene a doplnení niektorých. V nadväznosti na vyššie uvedené je potrebné poukázať na osobitosti podnikania výrobcu elektriny s právom na podporu, ktorý má špecifických odberateľov (distribútorov elektrickej energie) a nie koncových odberateľov elektriny, resp. širokú verejnosť, ktorá mala byť adresátom sťažovateľom tvrdenej reklamy. S ohľadom na uvedené nie je možné tvrdiť, že deklarované výdavky sťažovateľa na reklamu boli vynaložené na prezentáciu podnikateľskej činnosti sťažovateľa, jeho tovaru či služieb, obchodného mena, ochrannej známky, obchodného označenia výrobkov a iných práv a záväzkov súvisiacich s činnosťou sťažovateľa so zámerom dosiahnutia, zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia príjmov daňovníka ako to ustanovuje § 19 ods. 2 písm. f) zákona o dani z príjmov. Kasačný súd zároveň dodáva, že z administratívneho spisu ani zo súdneho spisu nevyplýva, že by na základe reklamnej kampane došlo u sťažovateľa k zvýšeniu obratu zapojením nových odberných miest, ako to tvrdil sťažovateľ v kasačnej sťažnosti.

34. Ohľadom námietky nevykonania znaleckého dokazovania, na účel určenia, či išlo o reklamu, kasačný súd uvádza, že z pohľadu právneho posúdenia, či si môže sťažovateľ uplatniť deklarované náklady na reklamu ako daňové výdavky nie je primárne rozhodujúce, či išlo o tzv. „sponzorstvo“ alebo reklamu. Pre posúdenie oprávnenosti daňových výdavkov sťažovateľom, nie je rozhodujúci charakter sťažovateľom zvolenej prezentácie, ale jej súvis z jeho zdaniteľným príjmom. Konštatovanie príbratého znalca, ktorý by v znaleckom posudku uviedol, že išlo o reklamu, by nebolo samo o sebe spôsobilé zvrátiť závery orgánov verejnej správy, a síce, že deklarované výdavky sťažovateľa neslúžia na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie jeho zdaniteľných príjmov.

35. Kasačné námietky sťažovateľa, týkajúce sa poradenských služieb poskytnutých spoločnosťami APERTIS, s.r.o., ADOS - TIMA, s.r.o., INGOS Prešov, s.r.o., VPJ, s.r.o. a Prokion, s.r.o., mal kasačný súd za nedôvodné. Správca dane nezaložil nepriznanie výdavkov na poradenskú činnosť ako

daňových výdavkov v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov na tej skutočnosti, že by sťažovateľ nepreukázal uskutočnenie služieb. Z obsahu napadnutých rozhodnutí a z napadnutého rozsudku vyplýva, že orgány verejnej správy oboch stupňov na základe výsledkov preverovania sťažovateľom priznanej dane z príjmov vychádzali z toho, že poskytnutie poradenských služieb bolo preukázané. Žalovaný nepopieral vykonanie „poradenských služieb“, ale ich fakturáciu neuznal ako daňové výdavky z dôvodu, že nešlo o výdavky (náklady) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdanieľných príjmov. Samotná skutočnosť, že sťažovateľ zaplatil sumu za poskytnuté služby ešte neznamená, že sa jedná o uznateľné daňové výdavky. Pre posúdenie nákladov ako daňových výdavkov je rozhodujúce, či majú tieto priamy súvis s dosiahnutím, zabezpečením a udržaním zdanieľných príjmov. Nie je nutné, aby po vynaložení výdavkov reálne nasledoval vznik predpokladaných príjmov, nakoľko nemožno ani predpokladať, že vynaložené náklady vždy prinesú očakávané príjmy. Podstatné ale je, aby výdaje bezprostredne súviseli s podnikateľskou činnosťou daňového subjektu, boli primerané a existoval medzi nimi a očakávanými príjmami príčinný vzťah. Pre posúdenie, či ide o daňový výdaj, alebo či sa jedná o fiktívny obchod, musí správca dane zhodnotiť všetky zhromaždené skutkové podklady v súlade so zásadami daňového poriadku a v súlade so zásadami formálnej logiky (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 2 Afs 180/20106 zo dňa 21.01.2010).

36. K poradenským službám kasačný súd poukazuje na zistenia správcu dane, zhrnuté v rozhodnutiach orgánov verejnej správy ako aj v napadnutom rozsudku a síce:

- obchodná spoločnosť Apertis, s.r.o. poskytovala sťažovateľovi poradenské služby v oblasti „legislatívy pre cenotvorbu v energetiky“. Zo zistení správcu dane vyplýva, že poskytnuté informácie boli všeobecného charakteru; išlo o informácie, ktoré boli dostupné na internetových stránkach ([www.urso.gov.sk](http://www.urso.gov.sk)),

- obchodná spoločnosť ADOS-TIMA, s.r.o. poskytovala sťažovateľovi poradenské služby v oblasti „spracovanie rozborov a sledovanie efektívnosti racionalizačných opatrení pri znižovaní nákladov“. Podľa zistení správcu dane bol jediným spoločníkom a konateľom spoločnosti ADOS-TIMA, s.r.o. RNDr. Jozef Durkoš, ktorý bol zároveň členom dozornej rady sťažovateľa a zároveň aj členom dozornej rady jediného dodávateľa štiepky - spoločnosti DAH Biomasa, s.r.o. Spoločníkom spoločnosti DAH Biomasa, s.r.o. bola spoločnosť D.A.H., s.r.o., v ktorej bol jedným zo spoločníkov a konateľov RNDr. Jozef Durkoš. Správca dane poukázal na úzke personálne, obchodné a majetkové prepojenie týchto spoločností, ako aj na skutočnosť, že nie je zrejmé, za akú spoločnosť a v záujme akej spoločnosti mal konať RNDr. Jozef Durkoš pri poskytovaní „poradenských služieb“;

- obchodná spoločnosť INGOS Prešov, s.r.o. mala podľa vyjadrenia sťažovateľa poskytovať poradenské služby pri rokovaniach s TATRA bankou, a.s., obchodnou spoločnosťou TOMA, s.r.o. a poradenské služby týkajúce sa inžinierskej a projektovej dokumentácie. Správca dane poukázal na to, že jediným konateľom a spoločníkom spoločnosti INGOS Prešov, s.r.o. bol Ing. Igor Gula, ktorý bol konateľom spoločnosti R GES, s.r.o., ktorá je jedným zo spoločníkov sťažovateľa. Ing. Igor Gula bol zároveň členom dozornej rady spoločnosti TOMA, s.r.o.. Jediným spoločníkom spoločnosti TOMA, s.r.o. bol sťažovateľ. Správca dane aj v tomto prípade poukázal na personálne, obchodné a majetkové prepojenie týchto spoločností, a na to, že nie je zrejmé, v záujme ktorej spoločnosti mal vystupovať Ing. Igor Gula, pri poskytovaní poradenských služieb,

- obchodná spoločnosť VPJ, s.r.o. mala sťažovateľovi poskytovať poradenské služby, ktoré predstavovali rutinné úlohy (ktoré spadali do výkonu funkcie konateľa spoločnosti v zmysle spoločenskej zmluvy sťažovateľa). Správca dane zároveň poukázal na personálne, majetkové a obchodné prepojenie spoločnosti VPJ, s.r.o. a sťažovateľom cez Ing. Jána Harďoňa, ktorý bol spoločníkom a konateľom spoločnosti VPJ, s.r.o. a zároveň aj predsedom dozornej rady sťažovateľa,

- obchodná spoločnosť Prokion, s.r.o. mala poskytnúť sťažovateľovi poradenské služby v oblasti elektroenergetiky - monitoring legislatívy vo vzťahu k Ministerstvu hospodárstva Slovenskej republiky a Úradu pre reguláciu sieťových odvetví. Správca dane zistil, že fakturované služby majú všeobecný charakter, pričom sú uvedené na verejne dostupných internetových stránkach ([www.urso.gov.sk](http://www.urso.gov.sk)). Správca dane taktiež zistil, že spoločnosť Prokion, s.r.o. fakturovala poradenské služby aj spoločnosti BIOENERGY BARDEJOV, s.r.o., pričom správy, ktoré tvorili prílohu faktúr, boli identické so správami pre sťažovateľa. Jediný rozdiel bol v názve odberateľa.

37. Kasačný súd aj vzhľadom na uvedené konštatuje, že výdavky za „poradenské resp. konzultačné služby“ poskytované spoločnosťami APERTIS, s.r.o., ADOS - TIMA, s.r.o., INGOS Prešov, s.r.o., VPJ, s.r.o. a Prokion, s.r.o. nemožno uznať ako daňové náklady, a to práve z dôvodu nepreukázania jednej zo zákonných podmienok v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2012. Kasačný súd poukazuje na všeobecný charakter poskytovaných informácií, ako aj na tú skutočnosť, že ide o informácie, ktoré sú sťažovateľovi verejne dostupné. Navyše boli tieto informácie poskytované spoločnosťami, ktoré mali úzke personálne, majetkové a obchodné prepojenie, preto nie je možné kvalifikovať tieto služby ako poradenské služby poskytované externými osobami. Kasačný súd má vzhľadom na vyššie uvedené za to, že poskytnuté „poradenské služby“ nemohli byť z hľadiska ich obsahu pre sťažovateľku prospešné, najmä keď išlo o všeobecné informácie, ktoré boli verejne dostupné. Nie je preto možné tvrdiť, že by da jednalo o náklady vynaložené v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2012. Kasačný súd sa tak stotožňuje s názorom krajského súdu, že sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno, keď nepreukázal, že predmetné výdavky boli skutočne vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov.

38. Kasačný súd dopĺňa, že pre právne posúdenie veci nie je relevantné, či poradenské služby boli vykonávané a uhrádzané paušálne. Podstatné je, že náklady na tieto služby nemali priamu súvislosť s dosiahnutými zdaniteľnými príjmami, to znamená, že nešlo o výdavky na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. Daňové výdavky daňovníka musia byť skutočne svojím účelovým určením potrebné na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňovníka v predmete jeho podnikania.

39. Ohľadom sťažovateľom citovanej judikatúry Súdneho dvora EÚ [rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-174/00 (Kennemer Golf) a rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-151/13 (Le Rayon d' Or)] kasačný súd sa stotožňuje s krajským súdom, že uvedené rozhodnutia skutkovo ani právne nesúvisia s prejednávanou vecou. Vo veci C-151/13 (Le Rayon d'Or) Súdny dvor EÚ posudzoval, či paušálnu platbu (ktorú vyplácajú poisťovne poskytovateľom sociálnych služieb) za zdravotnú starostlivosť treba zohľadniť v rámci výpočtu odpočítateľnej pomernej časti tejto dane. V danej veci Súdny dvor EÚ judikoval, že paušálna platba na starostlivosť, napriek tomu, že služby starostlivosti nie sú vopred konkretizované a vymedzené, predstavuje protihodnotu za odplatné poskytovanie starostlivosti, a z toho dôvodu patrí do rámca pôsobnosti DPH. Vec C-174/00 (Kennemer Golf) sa taktiež týkala dane z pridanej hodnoty, keď Súdny dvor EÚ judikoval, že ročné predplatné členov športového zväzu môže predstavovať protihodnotu za služby a preto patrí do rámca DPH. Je zrejmé, že tieto rozhodnutia Súdneho dvora EÚ nie sú aplikovateľné na predmetnú vec, keď v prejednávanom prípade sťažovateľovi vyrubil správca dane rozdiel na dani z príjmov za rok 2012, keď mu neuznal uplatnené daňové výdavky. Kasačný súd opakovane konštatuje, že skutočnosť, že platby boli dodávateľom hradené paušálne a išlo teda o paušálne poskytované služby nie je v predmetnej veci právne relevantná, keď správca dane neuznal výdavky ako daňové výdavky (náklady) z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2012.

40. Čo sa týka námietky sťažovateľa týkajúcej sa porušenia zásady legitímneho očakávania, kasačný súd konštatuje, že mu nie sú známe skutočnosti týkajúce sa daňovej kontroly dane z príjmov za rok 2015 a daňových kontrol dane z pridanej hodnoty, nakoľko sťažovateľ svoje tvrdenia nepodložil žiadnymi dôkazmi. Kasačný súd na doplnenie uvádza, že podmienky priznania odpočtu dane z pridanej hodnoty, prípadne oslobodenia od dane z pridanej hodnoty sú rozdielne ako v prípade uplatnenia výdavkov ako daňových výdavkov. Preto výsledky daňových kontrol na dani z pridanej hodnoty nemusia byť relevantné a nemusia priamo súvisieť s výsledkami daňových kontrol dane z pridanej hodnoty.

41. Kasačný súd preto dospel k záveru, že skutočnosti, ktorými sťažovateľ spochybňoval napadnutý rozsudok krajského súdu a rozhodnutia orgánov verejnej správy neboli dôvodné. Podľa názoru kasačného súdu je rozhodnutie krajského súdu riadne odôvodnené, krajský súd vyslovil v rozhodnutí svoj právny názor a reagoval na všetky námietky sťažovateľa, ktoré boli podstatné pre rozhodnutie vo veci samej.

42. Kasačný súd po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil ako nedôvodné, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

43. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 SSP.

44. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

### **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.