

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/7/2020
Identifikačné číslo spisu: 6018200785
Dátum vydania rozhodnutia: 28. februára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:6018200785.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členiek senátu JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. a Mgr. Kristíny Babiakovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): SUPERWINCH - navijáky, gps s.r.o., so sídlom Jesenského 58, Zvolen, IČO: 36 633 780, zast.: Lion Law Partners s.r.o., advokátska kancelária so sídlom Komenského 14A, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101906459/2018 zo dňa 26. septembra 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/147/2018-94 zo dňa 10. júla 2019, 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.

Priebeh administratívneho a súdneho konania

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej aj ako „správny súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101906459/2018 zo dňa 26. septembra 2018, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni Daňovým úradom Banská Bystrica (ďalej aj ako „správca dane“) č. 100979480/2018 zo dňa 17. mája 2018, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2014 v sume 1.270,01 Eur a neuznal daňovú stratu v sume 69.704,89 Eura.

2. Závery správcu dane, s ktorými sa žalovaný v napadnutom rozhodnutí stotožnil, vychádzali z daňovej kontroly u žalobcu, predmetom ktorej bola daň z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2014. Podľa zistení daňových orgánov bolo hlavným predmetom podnikateľskej činnosti

žalobcu v kontrolovanom zdaňovacom období poskytovanie reklamných služieb na internete prostredníctvom web - reklamy. Žalobca si v roku 2014 zaúčtoval reklamné služby, inzercia - náklady celkom v sume 75.823,39 Eur za reklamné služby (logo, reklamná kampaň formou banneru) stránok www.gpsnaviguj.sk, www.gpsnavijaky.sk, www.serenastav.sk a www.mikisystemy.sk poskytované na webových stránkach www.bvcom.sk, www.bvcomreklama.sk, www.bvcomeurope.sk, www.mcafe.sk, www.realmarket.sk od troch dodávateľov: 1/ BV Com EUROPE, s.r.o. v sume 52.435,00 Eur, 2/ Mcafe s.r.o. vo výške 2.930,00 Eur a 3/ Obchodno zábavné centrum CITYSHOP BB, s.r.o. vo výške 1.830,00 Eur. Žalobca mal troch odberateľov reklamných služieb, ktorým fakturoval, a to SERENASTAV s.r.o., MIKI SYSTÉMY s.r.o. a Mcafe s.r.o.

3. Správca dane vylúčil z daňových výdavkoch náklady v sume 57.195 Eur (52.435 Eur + 2.930 Eur + 1.830 Eur) pre porušenie § 2 písm. i/, písm. j/, § 17 ods. 2 písm. a/, § 19 ods. 2 písm. k/ a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej aj ako „zákon o dani z príjmov“). Išlo o náklady z faktúr od dodávateľov BV Com EUROPE, s.r.o., Mcafe s.r.o. a Obchodno zábavné centrum CITYSHOP BB, s.r.o.

4. Podľa záverov správcu dane žalobca v zdaňovacom období roku 2014 nenakúpil, nepredal žiadny tovar, neevidoval na zásobách k 01. januáru 2014 žiadny materiál, resp. tovar. Nepredložil žiadny investičný zámer na nákup a predaj, nezamestnával žiadnych zamestnancov a platiteľ dane zo závislej činnosti bol len v rokoch 2005 a 2006. Správca dane nepreveroval obchodné vzťahy medzi dodávateľom BV Com EUROPE, s.r.o. a žalobcom, pretože na oboch stranách vystupovala tá istá osoba oprávnená konať. Jediným konateľom žalobcu je T. M. A., ktorý je zároveň prokurista dodávateľa. Do 03. januára 2014 bol v spoločnosti tohto dodávateľa zapísaný ako konateľ a spoločník. K niektorým faktúram od dodávateľa BV Com EUROPE, s.r.o. boli priložené print screeny obrazovky, pričom nebol na nich špecifikovaný dátum, v ktorom boli vytvorené. Na preukázanie realizácie reklamných služieb od dodávateľa Obchodno zábavné centrum CITYSHOP BB, s.r.o. neboli pripojené k faktúram žiadne prílohy, rovnako aj od dodávateľa Mcafe s.r.o. Fakturované služby, ktoré musia súvisieť s podnikateľskou činnosťou daňového subjektu, žalobca nepreukázal.

5. Žalobca tiež v roku 2014 zaúčtoval faktúry od dodávateľa BV Com EUROPE, s.r.o. v sume 2.250,00 Eur a v sume 9.080,00 Eur (2.790 Eur + 3.500 Eur + 2.790 Eur) za reklamné služby stránok www.serenastav.sk a www.mikisystemy.sk poskytované na webových stránkach www.bvcom.sk, www.bvcomreklama.sk a www.bvcomeurope.sk. Správca dane tieto náklady vylúčil z daňových výdavkov pre porušenie § 2 písm. i/, j/, § 17 ods. 2 písm. a/ a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, pretože podľa odberateľských faktúr neboli nakúpené reklamné služby stránok www.serenastav.sk a www.mikisystemy.sk od spoločnosti BV Com EUROPE, s.r.o. vyfakturované spoločnostiam SERENASTAV s.r.o. a MIKI SYSTÉMY s.r.o.

6. Podľa žalovaného žalobca neposkytol žiadne vyhodnotenie prínosu a výhod, ktoré mu ako konečnému užívateľovi priama reklama prináša. Žalovaný poukázal na to, že stránky www.gpsnaviguj.sk a www.gpsnavijaky.sk sú vo vlastníctve spoločnosti Atlantis Systems s.r.o. (domény gpsnavijaky.sk až od 24.01.2014).

7. Žalovaný neuznal za dôkaz realizácie reklamy pre žalobcu elektronický zápis súboru vo formáte .PNG predložený vo vyrubovacom konaní na CD nosiči z dôvodu, že tieto súbory preukazujú len skutočnosť, že snímka bola vytvorená v určitom čase a dátume, avšak samotná snímka nie je dôkazom realizácie fakturovaných reklamných služieb v tom čase a v takom rozsahu v akom boli uvedené na faktúre. Spolu so správcou dane spochybnil takýto dôkaz v daňovom konaní pre možnosť úpravy vstupných dát v PC (dátum a čas). Podľa žalovaného daňový subjekt nepreukázal opodstatnenosť zahrnutia rozporovaných nákladov do daňových výdavkov. Žalobcom predložené dôkazy - print screeny a CD nosič žalovaný nepovažoval za vierohodné dôkazy preukazujúce, že k realizácii reklamných služieb došlo v tom čase a rozsahu ako je uvedené na faktúrach. Správca dane predvolal konateľa spoločnosti BV Com EUROPE, s.r.o. V. R. na výsluch svedka, avšak predvolanie sa svedkovi nepodarilo doručiť, nakoľko na uvedenej adrese sa nezdržiava minimálne 3-5 rokov.

8. Žalovaný konštatoval, že daňový subjekt predložením dodávateľských faktúr, print screenov webových stránok dodávateľa bez uvedeného dátumu vytvorenia a CD nosiča jednoznačným a nezameniteľným spôsobom nepreukázal svoje tvrdenia o realizácii reklamných služieb. To, že služba dodávateľom BV Com EUROPE, s.r.o. žalobcovi bola poskytnutá, nebolo podľa žalovaného preukázané a sám žalobca si nezabezpečil také dôkazy, ktoré by jednoznačne preukazovali skutočné poskytnutie fakturovaných služieb. Predložený CD nosič s elektronickými zápismi obsahuje snímky, ktoré sú totožné s tými, ktoré boli predložené v papierovej podobe, t. j. bez dátumov. Žalobca tvrdil, že sa jedná o priamu reklamu, avšak potenciálni zákazníci sa z údajov na stránkach www.gpsnavijaky.sk a www.gpsnaviguj.sk dozvedia len neaktuálne údaje z roku 2006 o ponúkaných produktoch za sumy v mene SKK. Žalovaný poukázal na to, že žalobca dlhodobo podniká so stratou. Poskytovanie reklamných služieb je v skutočnosti hlavným predmetom jeho činnosti (nie predaj navigačiek a gps zariadení). Žalobca si tiež dlhodobo neplní svoje záväzky, nakupuje reklamné služby, za ktoré nezaplatí. Z celkovej fakturovanej sumy 84.918 Eur zaplatil spoločnosti BV Com EUROPE, s.r.o. len sumu 100 Eur. V kontrolovanom zdaňovacom období mal vykázané náklady v sume 92.143,14 Eur a celkové výnosy v sume 26.038,18 Eur. Z celkových nákladov predstavovali náklady na priamu reklamu sumu 57.195 Eur.

9. Správny súd v odôvodnení rozsudku poukázal na to, že spornou otázkou bolo, či náklady žalobcu, ktoré boli žalobcovi vyfakturované dodávateľskými spoločnosťami, sú odrazom reálneho plnenia, a teda, či sú alebo nie sú daňovými výdavkami žalobcu.

10. Uviedol, že dodanie reklamných služieb dodávateľ BV Com EUROPE, s.r.o. nepotvrdil. Správca dane zistil, že spoločnosť je nekontaktná. Daňovým orgánom sa nepodarilo vypočítať V. R., konateľa, pre jeho nedostupnosť a neúspešné doručenie predvolania na výsluch. Prokuristom dodávateľa BV Com EUROPE, s.r.o. je konateľ žalobcu, ktorý bol do 02. januára 2014 aj konateľom tohto dodávateľa. Z dôvodu personálneho prepojenia nebolo možné objektívne vyhodnotiť realnosť dodania fakturovaných reklamných služieb.

11. Z obsahu administratívneho spisu podľa správneho súdu vyplýva, že na webových stránkach www.gpsnaviguj.sk a www.gpsnavijaky.sk, ktoré mali byť reklamované na stránkach dodávateľa, sa nachádzajú neaktuálne údaje z roku 2006, keď bol na nich ponúkaný tovar za sumy v slovenských korunách.

12. Súborné na CD nosiči preukazujú len skutočnosť, že snímka bola vytvorená v určitom čase a dátume, sama o sebe však nie je podľa správneho súdu absolútnym dôkazom realizácie fakturovaných reklamných služieb v tom čase a v tom rozsahu, ako boli uvedené na sporných faktúrach. Ani zaúčtovanie faktúr v účtovníctve u dodávateľa, aj žalobcu, ešte samo o sebe nie je dôkazom, že k plneniam na nich uvedených reálne aj došlo. Musí byť nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú skutočnosť, t. j. že faktúry boli vystavené za služby, ktoré sa reálne uskutočnili a vystavil ich ten, kto ich vystaviť mal.

13. Podľa názoru správneho súdu žalobca nerozptýlil pochybnosti správcu dane o oprávnenosti vynaložených výdavkov na jeho podnikateľské účely, neuviedol v čom je prínos reklamy, za ktorú bolo fakturované pre neho samotného. Žalobca neunesol dôkazné bremeno tvrdenia ohľadom preukázania ním samotným uvádzaných skutočností v daňovom priznaní. Žalobca žiadnym iným dôkazom, na výzvu správcu dane, nepreukazoval dodanie reklamných služieb, iba CD nosičom predloženým vo vyrubovacom konaní. Správny súd v zhode so stanoviskom daňových orgánov zastával názor, že ani týmto dôkazom žalobca nepreukázal realnosť dodania fakturovaných reklamných služieb. Z jeho obsahu, jednotlivých print screenov podľa správneho súdu automaticky nevyplýva, že ak aj vznikol tak, ako tvrdí žalobca, bol skutočne zverejnený na stránkach dodávateľa, prostredníctvom ktorých mali byť reklamované stránky žalobcu. Z povahy veci, t. j. z povahy internetovej reklamy vo virtuálnom prostredí vyplýva, že bez ďalších sofistikovanejších dôkazov, preukazujúcich poskytnutie reklamy v určitom časovom období a rozsahu ako bolo za ne fakturované, nemožno ustáliť, že k plneniu aj v skutočnosti došlo.

14. Takémuto dôkazu - „CD nosiču“ nemožno podľa správneho súdu pričítať vypovedaciu schopnosť na preukázanie skutočností uvádzaných žalobcom v daňovom priznaní. Takýto dôkaz nemožno preceňovať (prisudzovať mu vyššiu vypovedaciu schopnosť aká mu prináleží), posudzovať ho izolovane bez vzájomnej súvislosti s ostatnými zisteniami daňových orgánov. Navyše, tento dôkaz vedie len k preukázaniu toho, či fakturované reklamné služby boli reálne uskutočnené, pričom zároveň musí byť preukázaná aj vecná súvislosť úhrady za služby s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmov.

15. Významným je zistenie z dostupných zdrojov daňových orgánov - zo systému finančnej správy, z vyjadrení daňového subjektu, že žalobca nepreukázal súvislosť reklamy s činnosťou žalobcu, ani prínos fakturovanej reklamy. Spochybnenie prínosu fakturovaných plnení vyplýva z toho, že mali byť reklamované webové stránky žalobcu, na ktorých však boli neaktuálne údaje z minulých rokov, pričom ani sám žalobca neobhájil preukázanie prínosu fakturovaných reklám.

16. Správny súd dôvodil, že z ustanovenia § 19 ods. 2 písm. k/ zákona o dani z príjmov vyplýva, že pri vymedzení výdavkov, ktoré si daňovník môže odpočítať od príjmov zahrňovaných do základu dane z príjmov, je nutné vychádzať z ustanovenia § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov, podľa ktorého daňovým výdavkom sa rozumie výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložených daňovým subjektom, zaúčtovaný v účtovníctve, pričom je dôležité, aby tieto výdavky súviseli s činnosťou daňovníka a slúžili na dosiahnutie zvýšenia jeho príjmov. Správca dane a žalovaný sa dôsledne riadili týmito ustanoveniami zákona o dani z príjmov, pričom dospeli k správneému záveru, že daňový subjekt zákonom vyžadované náležitosti nespĺnil, keď nepreukázal, že by výdavky na reklamu súviseli s jeho činnosťou ako podnikateľa.

17. Správny súd poukázal zistenia správcu dane ohľadom toho, že žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období neevidoval na zásobách k 01. januáru 2014 žiadny materiál, resp. tovar, nenakúpil a nepredal žiadny tovar, nepredložil žiadny investičný zámer, resp. neuzatvoril obchodné zmluvy na nákup a predaj v rámci maloobchodnej a veľkoobchodnej činnosti, tiež nezamestnával žiadnych zamestnancov. Potom záver správcu dane, ak konštatoval, že hlavným predmetom podnikateľskej činnosti žalobcu v kontrolovanom zdaňovacom období bolo poskytovanie reklamných služieb na internete prostredníctvom web reklamy, zodpovedá skutočnosti. Podľa správneho súdu nebolo preukázané a ani žalobca netvrdil, že by v kontrolovanom zdaňovacom období vykonával iné podnikateľské aktivity a najmä také, ktoré by súviseli s reklamou poskytovanou dodávateľmi, za ktorú bolo fakturované spornými faktúrami. Správny súd dospel k záveru, že tak ako v priebehu prvostupňového, odvolacieho, ale aj súdneho konania nebola preukázaná zo strany žalobcu opodstatnenosť rozporovaných nákladov, keď žalobca nepreukázal, že výdavky využil na dosiahnutie, udržanie a zabezpečenie príjmov tak, ako to vyplýva z ustanovenia § 2 písm. i/ a § 19 ods. 1 zákona o dani z príjmov. Žalobca na preukázanie týchto skutočností nepredložil žiadne dôkazy.

18. Správny súd dôvodil, že vynaloženie daňového výdavku musí mať preukázanú súvislosť s ekonomickou činnosťou daňového subjektu. Správny súd dospel k záveru, že v danom prípade hospodársky dôvod - účel nebol preukázaný. Tento dôvod vychádza zo skutočného obsahu daňovej transakcie a v prípade ustanovenia § 19 ods. 2 písm. k/ zákona o dani z príjmov je pomenovaný ako zámer dosiahnutia, zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia príjmov daňovníka. Žalobca neprodukoval žiadne dôkazy, ktorými by preukázal hospodársky dôvod, keď nepreukázal žiadny podnikateľský plán, z ktorého by bolo možné predpokladať zabezpečenie, udržanie alebo zvýšenie príjmov.

19. Správny súd konštatoval, že skutkový stav bol daňovými orgánmi dostatočne zistený, zabezpečené podklady daňové orgány správne vyhodnotili a vyvodili z nich aj správny právny záver, že náklady nespĺňajú podmienku vecnosti, pretože nebolo preukázané, že by tieto náklady slúžili na dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržanie príjmov žalobcu. Žalobca uplatnením týchto výdavkov porušil ustanovenie § 2 písm. i/ a j/ a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, preto o túto sumu bolo potrebné zvýšiť výsledok hospodárenia za rok 2014 podľa § 17 ods. 2 zákona o dani z príjmov.

20. Pokiaľ žalobca namietal nesprávne vyhodnotenie CD nosiča - dôkazu predloženého vo vyrubovacom konaní, ktorý mal preukázať reálne uskutočnenie fakturovaných reklamných služieb, správny súd k tomu uviedol, že tento dôkaz smeruje k preukázaniu len uskutočnenia reklamných služieb, avšak žalobca nepreukázal splnenie podmienky vecnosti, keď nepreukázal a neprodukoval žiadne dôkazy o tom, že by uplatnené náklady slúžili na dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržanie príjmov žalobcu.

21. Správny súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie v spojení s rozhodnutím správcu dane je súladné s doterajšou rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu SR ohľadom otázky daňových výdavkov a preukazovania ich vecnej súvislosti s podnikateľskou činnosťou daňového subjektu. Správny súd nezistil vady spočívajúce vo formálnych a obsahových nedostatkoch náležitostí rozhodnutia. Rozhodnutie žalovaného, ako aj správcu dane, bolo zrozumiteľne odôvodnené. Žalovaný sa vysporiadal dostatočným spôsobom so všetkými relevantnými odvolacími námietkami, svoje závery a úvahu dostatočným, zrozumiteľným spôsobom ozrejmil. So závermi hmotnoprávneho posúdenia veci sa správny súd stotožnil.

22. Správny súd dodal, že posudzoval zákonnosť napadnutého rozhodnutia len vo vzťahu k označeným obchodným spoločnostiam, rešpektujúc relatívny rozsah súdneho prieskumu v zmysle § 134 ods. 1 SSP. Záver daňových orgánov o nepreukázaní daňových výdavkov vo vzťahu k dodávateľom Obchodno zábavné centrum CITYSHOP BB, s.r.o. a Mcafe s.r.o. z dôvodu, že daňový subjekt k faktúram nepriložil žiadnu prílohu, ktorá by preukazovala realizáciu reklamy, žalobca v žalobe nerozporoval. Tiež žiadnu konkrétnu žalobnú námietku nebrojil proti záveru ohľadom vylúčenia z daňových výdavkov nákladov v sume 2.250 Eur a 9.080 Eur za sprostredkovanie reklamy pre spoločnosti MIKI SYSTÉMY s.r.o. a SERENASTAV s.r.o. od dodávateľa BV Com EUROPE, s.r.o.

23. Za podstatné považoval správny súd to, že vo vzťahu k žiadnym obchodným prípadom, z ktorých neboli uznané náklady za daňové výdavky, nebola preukázaná podmienka vecnosti, teda nebolo preukázané, že by tieto náklady slúžili na dosiahnutie, zabezpečenie alebo udržanie príjmu žalobcu. Jedná sa o jednu z kumulatívnych podmienok, splnenie ktorých vyžaduje zákon pre uznanie daňových výdavkov. Vo svetle tohto záveru sa javí irelevantné ďalej posudzovať vyhodnotenie dôkazu CD nosiča predloženého vo vyrubovacom konaní po daňovej kontrole, ktorým sa žalobca snažil preukázať reálne uskutočnenie neuznaných fakturovaných služieb.

24. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalobcovi, ktorý v konaní pred správnym súdom nebol úspešný, právo na náhradu trov konania nepriznal podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario.

II.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

25. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou ho žiadal zmeniť a rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane zrušiť a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie.

26. Rozsudok správneho súdu považoval za nepreskúmateľný pre nedostatok, nezrozumiteľnosť, rozpornosť a zmätočnosť odôvodnenia. Písomné vyhotovenie rozhodnutia správneho súdu podľa žalobcu neobsahuje zásadné vysvetlenie dôvodov podstatných pre rozhodnutie, a teda súd nesprávnym procesným postupom znemožnil žalobcovi, aby sa v plnom rozsahu naplnili jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

27. Poukázal na to, že daňové orgány vykonali síce rozsiahle dokazovanie, avšak toto dokazovanie a jeho vyhodnotenie sa uberalo nesprávnym smerom pre zistenie podstaty sporu, čo podľa žalobcu ušlo pozornosti správneho súdu. Správny súd nesprávne a nedostatočne posúdil otázku reálneho poskytnutia reklamných služieb zo strany dodávateľských subjektov žalobcovi.

28. Podľa žalobcu správny súd v neprospech žalobcu vyhodnotil skutočnosť, že sa mu nepodarilo kontaktovať V. R., konateľa spoločnosti BV Com Europe, s.r.o., ktorá bola dodávateľom reklamných služieb. V dôsledku toho spochybnil reálne poskytnutie reklamných služieb zo strany uvedeného dodávateľa napriek tomu, že táto skutočnosť vyplýva z účtovníctva spoločnosti BV Com Europe, s.r.o., ktoré bolo správcovi dane odovzdané. Mal za to, že neobstojí ani tvrdenie o personálnom prepojení žalobcu s dodávateľskou spoločnosťou BV Com Europe, s.r.o., keďže T.. M. A. bol z pozície konateľa spoločnosti BV Com Europe, s.r.o. odvolaný ešte v roku 2013, pričom dátum 03. januára 2014 predstavuje len deň zápisu tejto skutočnosti do obchodného registra. T.. M. A. je prokuristom spoločnosti BV Com Europe, s.r.o. až od 04. mája 2017, a teda v roku 2014, kedy došlo k poskytnutiu reklamných služieb žalobcovi, nebol so spoločnosťou BV Com Europe, s.r.o. nijako personálne prepojený.

29. Ďalej namietal, že správny súd zotrval na stanovisku daňových orgánov, podľa ktorého žalobca nepreukázal reálnosť fakturovaných reklamných služieb. V tomto smere správny súd len zopakoval argumentáciu daňových orgánov bez toho, aby presvedčivo vyvrátil hodnovernosť žalobcom predložených dôkazov. Zdôraznil, že ak správny súd nechcel pričítať vypovedaciu schopnosť dôkazu - CD nosiču a print screenu, bolo jeho povinnosťou tento záver podrobiť podrobnejšou argumentáciou a nie dôkazy predložené žalobcom len paušálne odmietnuť ako nedostatočné. Mal za to, že z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu nijako nevyplýva, ako sa správny súd vysporiadal s tým, že CD nosič obsahoval súbory vo formáte PNG s podrobne zdokumentovanými vlastnosťami, z ktorých bolo zrejmé, kedy bol každý konkrétny súbor vytvorený, upravený a naposledy otvorený. Týmto spôsobom bol dostatočne preukázaný údaj o tom, kedy došlo k reálnemu zverejneniu reklamy v digitálnom prostredí. Zo špecifickej povahy reklamy zverejnenej v internetovom priestore vyplýva, že jej poskytnutie nie je možné preukázať inak než práve záznamami o tom, že došlo k jej zobrazeniu v reálnom čase, čo potvrdzujú predložené snímky - print screeny.

30. Poukázal na to, že správny súd, na rozdiel od daňových orgánov, v princípe akceptoval CD nosič ako dôkaz preukazujúci zverejnenie reklamy, avšak z bližšie neuvedených dôvodov vyžadoval preukázanie tejto skutočnosti aj ďalšími nešpecifikovanými dôkazmi. Žalobca namietal, že správny súd vôbec nereflektoval na vysvetľujúcu argumentáciu obsiahnutú v žalobe, v ktorej žalobca objasnil, akým spôsobom je potrebné interpretovať časové údaje zachytené na predložených snímkach. Správny súd tiež len prevzal argumentáciu správcu dane o možnej úprave vstupných dát bez toho, aby objasnil spôsob, ako by k takej úprave mohlo dôjsť, resp. z čoho usudzuje, že sa takej úpravy mohol dopustiť žalobca.

31. Podľa žalobcu rozporuplne vyznieva argumentácia správneho súdu o tom, že výdavky na reklamu nesúvisia s činnosťou žalobcu ako podnikateľa. Je pritom zrejmé, že práve internetová stránka patrí v súčasnosti medzi základné nástroje propagácie podnikateľa a jeho činnosti, čiže aj v prípade žalobcu mala zverejnená reklama smerovať k propagácii obchodného mena žalobcu a ním ponúkaných produktov a služieb. Dôvodil, že už v priebehu daňovej kontroly predložil faktúry od registrátorov domén (spoločnosti Atlantis Systems, s.r.o. a WebSupport, s.r.o.), z ktorých vyplýva, že žalobca bol užívateľom propagovaných domén www.gpsnaviguj.sk a www.navijaky.sk. Správny súd pochybil, keď napriek predloženým dôkazom tvrdil, že sa v prípade žalobcu nejednalo o reklamu obchodného mena a existujúce dôkazy rovnako odignoroval pri posúdení súvislosti reklamy s činnosťou žalobcu. V tejto súvislosti ako nezákonnú žalobca považoval požiadavku správneho súdu ohľadom preukázania prínosu fakturovaných reklám. Mal za to, že zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva, aby za oprávnené daňové výdavky bolo možné považovať len také, z ktorých vynaloženia podnikateľ získa bezprostredný prínos. Rozhodujúci je účel vynaloženia výdavkov, pričom z povahy reklamy vyplýva, že jej zverejnenie sa nemusí automaticky prejaviť na ekonomických výsledkoch podnikateľa. Zdôraznil, že ak preukázateľne vynaložil náklady na zabezpečenie reklamy, nemožno ich odmietnuť len z toho dôvodu, že sa daňovým orgánom a následne aj správneho súdu subjektívne javia ako neefektívne.

32. Žalobca dodal, že jeho dôkazné bremeno nie je absolútne a nemožno ho rozširovať na preukázanie akýchkoľvek skutočností. Namietal preto rozloženie dôkazného bremena, keď daňové orgány podľa žalobcu postupovali jednostranne vždy v jeho neprospech. Mal za to, že dôkazná núdza daňových orgánov v otázke spochybnenia reálneho poskytnutia reklamných služieb bola vyhodnotená v rozpore s dôkaznou situáciou. V tejto súvislosti poukázal na procesnú zásadu in dubio mitius, ktorá zabezpečuje rovnosť účastníkov daňového konania pred zákonom a tiež zásadu zákonnosti, od ktorej sa daňové orgány nemohli odchyliť, čo však v tomto prípade dodržané nebolo.

33. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti súhlasil s právnym posúdením veci správnym súdom a námietky uvedené v kasačnej sťažnosti považoval za neopodstatnené.

III.

Posúdenie kasačného súdu

34. S účinnosťou od 01. januára 2021 bola ústavným zákonom č. 422/2020 Z. z. doplnená Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 01. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prejednávaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S a v kasačnom konaní je naďalej vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

35. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v súvislosti s otázkou zohľadnenia konštantnej judikatúry NS SR pri svojom rozhodovaní konštatuje, že rozhodovacia prax NS SR možno na účely zabezpečenia kontinuity rozhodovacej činnosti a zabezpečenia právnej istoty považovať za rozhodovacia činnosť kasačného súdu. V tejto súvislosti považuje aj vo vzťahu k aplikácii § 464 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) za rozhodujúce, že odo dňa 01. augusta 2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia NS SR na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (kompetenčná kontinuita). V súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít [§ 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 zákona č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok v znení neskorších predpisov], je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia NS SR.

36. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná.

37. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku správneho súdu, ktorým správny súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti v úvode tohto rozsudku opísaných rozhodnutí daňových orgánov vo veci určenia rozdielu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014. Spornou otázkou v kasačnom konaní bolo posúdenie záverov daňových orgánov vo vzťahu k preukázaniu výdavkov žalobcu na priamu reklamu fakturovanú spoločnosťou BV Com Europe, s.r.o.

38. Podľa § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov (v znení účinnom v zdaňovacom období roku 2014) sa na účely tohto zákona rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a

udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak.

39. Podľa § 19 ods. 2 písm. k/ zákona o dani z príjmov (v znení účinnom v zdaňovacom období roku 2014) 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.

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

41. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku 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.

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

43. Účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

44. Správca dane nie je v daňovom konaní protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní.

45. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Nemá však povinnosť daňový subjekt zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Bolo preto na žalobcovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že zákonné podmienky uplatnenia nákladov na reklamu do daňových výdavkov boli splnené.

46. Zákon o dani z príjmov v ustanovení § 2 písm. i/ vymedzuje daňový výdavok ako výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom zaúčtovaný v účtovníctve. Súčasne v ustanovení § 21 ods. 1 zákon o dani z príjmov vymedzuje, čo sa za daňový výdavok nepovažuje. Konkrétne ustanovuje, že daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval a rovnako výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

47. V obdobnej veci rozhodoval Najvyšší súd SR: „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, tzn., 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), na ktoré kritériá musia daňovníci vždy

pamätať, a to pri každom konkrétnom výdavku, len 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 - 5, § 20, § 21 zákona č. 595/2003 Z.z. ... Pokiaľ nie sú splnené tieto hmotnoprávne podmienky, nie je možné konštatovať, že daňový subjekt preukázal rozhodujúce skutočnosti, ktoré mali vplyv na správne určenie dane z príjmov.“ (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf 45/2015 zo dňa 26. januára 2017).

48. „Daňový výdavok musí byť dostatočne preukázaný, čo znamená, že žalobca musí uniesť dôkazné bremeno a preukázať vecnú súvislosť úhrady za tovary a služby s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím príjmov a tiež skutočnosť, že tovar bol reálne dodaný a služby boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.“ (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Sžf 60/2015 zo dňa 28. februára 2017).

49. S poukazom na výsledky rozsiahleho dokazovania vykonaného správcom dane má kasačný súd v zhode s názorom správneho súdu za to, že v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania nebola preukázaná podmienka vecnosti daňových výdavkov fakturovaných dodávateľom BV Com Europe, s.r.o. Správny súd v tejto súvislosti poukázal dôvodne na zistenia správcu dane týkajúce sa ekonomickej činnosti žalobcu (absencia nákupu a predaja tovaru v rámci maloobchodnej a veľkoobchodnej činnosti, absencia predloženia investičného zámeru, absencia pracovnoprávných vzťahov a pod.), resp. závery správcu dane o hlavnom predmete podnikateľskej činnosti žalobcu v kontrolovanom zdaňovacom období (poskytovanie reklamných služieb na internete prostredníctvom web - reklamy). Žalobca podľa zistení správcu dane dlhodobo podnikal v strate a neplnil si svoje záväzky, navyše aj webstránky www.gpsnaviguj.sk a www.gpsnavijaky.sk podľa zistení správcu dane, ktoré žalobca ani nerozporoval, ponúkali neaktuálne údaje z roku 2006, keď bol na nich ponúkaný tovar za sumy v slovenských korunách. Pritom žalobca aj v kasačnej sťažnosti dôvodil, že reklama mala smerovať k propagácii jeho obchodného mena a ním ponúkaných produktov a služieb. Zistenia správcu dane však v tomto smere nijako nevyvracal. Žalobca nákup ani predaj tovaru v dotknutom zdaňovacom období nepreukázal žiadnymi dokladmi. Kasačný súd síce súhlasí so žalobcom v tom, že priama reklama napríklad obchodného mena nemusí automaticky vyvolať okamžitý ekonomický prínos, avšak v tomto prípade žalobca vôbec nepreukázal vecnú súvislosť medzi výdavkom na svoju priamu reklamu a svojou ekonomickou činnosťou, na čo poukázal aj správny súd.

50. Ako bolo uvedené vyššie, nárok daňovníka na uznanie uplatnených výdavkov viaže zákon na splnenie podmienky, že musí ísť o výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka a zároveň musí ísť o výdavok dostatočne preukázaný. Iba bezpodmienečné splnenie všetkých týchto podmienok zakladá nárok daňovníka na uznanie uplatnených výdavkov. Ak daňovník kumulatívne všetky tieto zákonné podmienky nesplní (čo v danom prípade splnené zo strany žalobcu nebolo), je správca dane a žalovaný oprávnený tieto daňové výdavky neuznať.

51. V nadväznosti na uvedené je potom irelevantné podrobne rozoberať otázku preukázateľnosti výdavkov na reklamu fakturovaných dodávateľom BV Com Europe, s.r.o., a to nielen z pohľadu výpovednej hodnoty predložených print screenov alebo obsahu CD nosiča, ale aj z pohľadu nemožnosti objektívne preveriť uskutočnenie deklarovaných obchodov priamo u dodávateľa pre jeho nekontaktnosť, prípadne z pohľadu oprávnenosti využívania webstránok www.gpsnaviguj.sk a www.gpsnavijaky.sk. Kasačný súd síce uznáva nejednoznačnosť záverov daňových orgánov a správneho súdu, hlavne vo vzťahu k spochybnovaniu predložených dôkazov (print screenov a CD nosiča), akýkoľvek názor vyslovený kasačným súdom v tomto smere by na podstate veci nič nezmenil, nakoľko v tomto prípade nebola splnená jedna z kumulatívnych hmotnoprávných podmienok uplatnenia daňových výdavkov, a to podmienka vecnosti a túto posúdil správny súd (podobne ako predtým daňové orgány oboch stupňov) správne.

52. Kasačný súd dodáva, že integrálnou súčasťou základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho

rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (IV. ÚS 115/03, III. ÚS 60/04). Všeobecný súd však nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (III. ÚS 209/04).

53. Kasačný súd má za to, že správny súd sa posudzovanou vecou dôsledne zaoberal, vysporiadal sa s podstatnými námietkami žalobcu a vyvodil správne skutkové aj právne závery, ktoré náležite aj odôvodnil, pričom dospel k správnym a nepochybným záverom o zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov.

IV.

Záver

54. Kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku správneho súdu. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

55. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že žalobcovi, ktorý nemal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a contrario SSP). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trov nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

56. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.