

Súd:	Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka:	4Sfk/89/2022
Identifikačné číslo spisu:	8019200142
Dátum vydania rozhodnutia:	24. apríla 2024
Meno a priezvisko:	JUDr. Monika Valašiková
Funkcia:	predsedníčka senátu
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2024:8019200142.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu prof. JUDr. PhD. Petra Potáscha, PhD. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci sťažovateľa (žalobcu) Walhalla, s.r.o., so sídlom Murgašova 90/5, IČO: 36 511 366, právne zastúpený Mgr. Marošom Ježíkom, advokátom so sídlom Poprad, Murgašova 86/1, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 102391090/2018 z 28. novembra 2018 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad č. 101588179/2018 z 15. augusta 2018 na základe všeobecnej správnej žaloby, konajúc o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/13/2019-145 z 25. novembra 2021, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I. Konanie pred krajským súdom

1. Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“) napadnutým rozhodnutím č. 6S/13//2019-145 z 25. novembra 2021 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) žalobu o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 102391090/2018 z 28. novembra 2018 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“), ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov zo dňa 15.08.2018 č. 101588179/2018 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel dane v sume 146 143,20 eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015 daňovému subjektu Walhalla, s.r.o. Poprad zamietol. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 167 v spojení s § 168 a účastníkom konania náhradu trov konania nepriznal.

2. Z odôvodnenia rozhodnutia vyplýva, že správny súd mal z obsahu administratívneho spisu za preukázané, že Daňový úrad Prešov, pobočka Poprad začal dňa 29.06.2017 na základe Oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 25.05.2017 výkon daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2015. Daňová kontrola bola začatá dňa 29.06.2017 za účasti konateľa spoločnosti Ing. Alexandra Chmela, o čom je spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 29.06.2017.

3. Správny súd k námietke žalobcu, že daňové orgány a zvlášť žalovaný, nepostupoval pri svojom rozhodovaní v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku a jeho rozhodnutie je nedostatočne odôvodnené, nezrozumiteľné a nejasné a v odôvodnení sa nezaoberal tým, aby konkrétne uviedol, v čom sú žalobcom namietané nedostatky nesprávne a prečo na nich žalovaný neprihliadol, ani ako ich vyhodnotil zdôraznil, že konkrétne vymedzenie dôvodov žaloby, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté výroky rozhodnutia alebo opatrenia správnych orgánov za nezákonné - tzv. žalobných bodov- je jednou z najdôležitejších náležitostí správnej žaloby. Vymedzenie žalobných bodov má zásadný význam z hľadiska žalobcu v určení, čo konkrétne bude správny súd na základe jeho žaloby preskúmať, a z hľadiska správneho súdu v tom, čím sa zaoberať nemôže a nebude, keďže podľa § 134 ods. 1 SSP je správny súd viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej stanovené inak. Zo žaloby musí byť preto pre správny súd jasné a zrozumiteľné, aké žalobné body uvádza žalobca na podporu svojho tvrdenia podľa § 2 ods. 2 a § 177 ods. 1 SSP. Správny súd nemôže z vlastnej iniciatívy za žalobcu nahradiť žalobné dôvody, ani sám nevyhľadáva ďalšie možné vady napadnutého rozhodnutia, iba ak by išlo o vady, ktoré musí posúdiť ex offio (§ 191 ods. 1 písm. a/, b/ a g/ SSP). Keďže predmetom súdneho preskúmania je zákonnosť rozhodnutia, má včasné, správne a úplne formulovanie žalobných bodov zásadný význam.

4. Správny súd citoval ustanovenie § 178 ods. 1 SSP, podľa ktorého je potrebné považovať za osobitnú náležitosť žaloby aj konkrétne tvrdenie žalobcu, že bol ukrátený na svojich právach nezákonným rozhodnutím alebo opatrením orgánu verejnej správy, pričom musí ísť o subjektívny práva vyplývajúce z právneho predpisu. Obligatórnou náležitosťou žaloby je teda povinnosť žalobcu tvrdiť, že správne rozhodnutie alebo jeho časť odporuje konkrétnemu všeobecne záväznému právnemu predpisu a toto tvrdenie právne odôvodniť. Nestačí iba všeobecné tvrdenie, že zákon bol porušený, žalobca musí poukázať na konkrétne skutočnosti, z ktorých vyvodzuje porušenie zákona. Za žalobné body nemožno považovať len výpočet paragrafov Správneho poriadku, ktoré údajne žalovaný porušil, ani ich parafrázu, bez akejkoľvek špecifikácie (pozri rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR sp.zn. 8Azs/134/2005). Skutkové tvrdenia obsiahnuté v správnej žalobe nemôžu byť iba typovou charakteristikou „obvyklých“ nezákonností, ale musia predstavovať jasne individualizovaný, od iných konkrétnych dejov či okolností jednoznačne odlíšiteľný popis. Od miery precizácie žalobných bodov do značnej miery závisí, akej ochrany sa žalobcovi zo strany správneho súdu dostane. Čím je žalobný bod všeobecnejší, tým všeobecnejšie k nemu správny súd pristúpi a posúdi ho.

5. Správny súd mal z administratívneho spisu za preukázané, že správca dane na ústnom pojednávaní dňa 14.05.2018 oboznámil daňový subjekt so zisteniami z prebiehajúcej daňovej kontroly a s úkonmi, ktoré správca dane vykonal v priebehu daňovej kontroly. Daňový subjekt sa do zápisnice o ústnom pojednávaní dňa 14.05.2018 k zisteniam z daňovej kontroly nevyjadril. Správca dane vypracoval protokol z daňovej kontroly č. 101061838/2018 zo dňa 30.05.2018 (ďalej len „Protokol“) a zaslal ho spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole zo dňa 30.05.2018 daňovému subjektu s lehotou na vyjadrenie sa 15 pracovných dní v zmysle § 46 ods. 8 Daňového poriadku. Výzvu zo dňa 30.05.2018 daňový subjekt prevzal dňa 14.06.2018. Daňová kontrola bola ukončená 14.06.2018, t. j. dňom doručenia Protokolu v súlade s § 46 ods. 9 Daňového poriadku. Daňová kontrola bola vykonaná v lehote určenej zákonom v § 46 ods. 10 Daňového poriadku. Daňový subjekt doručil správcovi dane dňa 06.07.2018 elektronicky svoje vyjadrenie sa k Protokolu z daňovej kontroly vrátane príloh. Vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole na základe výzvy správcu dane bolo kontrolovaným daňovým subjektom podané v zákonom stanovenej lehote. Správca dane sa týmto vyjadrením daňového subjektu podrobne zaoberal a vyhodnotil všetky vyjadrenia daňového subjektu vrátane doručených príloh. Správca dane všetky predložené vyjadrenia a dôkazy posúdil. Následne správca dane zaslal daňovému subjektu oznámenie zo dňa 09.07.2018, v ktorom stanovil termín ústneho pojednávania na prerokovanie pripomienok daňového subjektu k zisteniam uvedeným v Protokole z daňovej kontroly. Dňa 10.08.2018 sa konalo v priestoroch správcu dane ústne pojednávanie s predmetom- Prerokovanie pripomienok a dôkazov predložených daňovým subjektom k

Protokolu zo dňa 30.05.2018. Z ústneho pojednávania je spísaná zápisnica o ústnom pojednávani z dňa 10.08.2018. Správca dane predložil prítomným zástupcom daňového subjektu na ústnom pojednávani dňa 10.08.2018 svoje vyjadrenie a záver správcu dane - vyhodnotenie vyjadrení daňového subjektu spolu s dokladmi, ktoré mal k dispozícii ako dôkazy a konštatoval, že daňový subjekt nepredložil také relevantné dôkazy, ktoré by viedli k zmene výsledku z daňovej kontroly. Na ústnom pojednávani dňa 10.08.2018 daňový subjekt už nepredložil žiadne nové dôkazy. Následne po ústnom pojednávani dňa 10.08.2018 o 15.22 hod. daňový subjekt zaslal ďalšie vyjadrenie k svojmu vyjadreniu sa k Protokolu, na základe svojho vyjadrenia sa v pripomienkach k Protokolu zo dňa 06.07.2018. Daňový subjekt sa do zápisnice do ústnom pojednávani zo dňa 10.08.2018 vyjadril, že so závermi správcu dane nesúhlasí, má za to, že v rámci svojho vyjadrenia k Protokolu predložil dôkazy, ktoré sú spôsobilé na preukázanie oprávnenosti uplatnenia daňových výdavkov. Daňový subjekt mal za to, že dôvodom pre neuznatie výdavkov popísaných v bode 5.v správcu dane je výlučne skutočnosť vedenia trestného konania na NAKA, kde však podstatou tohto konania nie je nedodanie reklamných služieb, ale legalizácia príjmu z trestnej činnosti spočívajúca v nezdanení vrátených častí vyplatených zdaniteľných plnení. Doložené dôkazy zamestnanci správcu dane nepovažujú za dostatočné dokazné prostriedky, s čím daňový subjekt vyslovene nesúhlasí a považuje to za tendenčné. Daňový subjekt rozporoval spôsob vyhodnocovania predložených vecných dôkazov daňovým subjektom počas daňovej kontroly, resp. počas prerokovávania pripomienok k Protokolu. Daňový subjekt uviedol, že sa bližšie k namietaným skutočnostiam vyjadrí po obdržaní rozhodnutia správcu dane pri uplatnení svojho práva na podanie odvolania.

6. Správny súd uviedol, že žalobca zaúčtoval dodávateľskou faktúrou č. 12/2015 interné číslo FD 517/2015 zo dňa 30.11.2015 do nákladov na ťarchu účtu 51101 (opravy a udržiavanie) a zahrnul do daňových výdavkov (nákladov) so súvŕšajným zápisom v prospech účtu 32101 (dodávateľa tuzemsko) sumu 25 321,41 eur za opravu zámkovej dlažby Murgašova 90/5, Poprad. Dodávateľom poskytnutej služby bol podnikateľ Martin Ščuka, Poprad, IČO: 41 575 954. Správca dane vykonal podrobné dokazovanie, ktoré rozpísal vo svojom rozhodnutí zo dňa 15.08.2018 a dospel k záveru, že náklad za opravu zámkovej dlažby v sume 25 321,41 eur nemožno uznať za daňové výdavky (náklady) za rok 2015 z dôvodu, že žalobca dostatočným spôsobom nepreukázal, že tieto náklady súvisia len s jeho podnikateľskou činnosťou, t. j. že ide o opravu majetku zahrnutého do jeho obchodného majetku, resp. o opravu majetku na základe zmluvy o podnájme/nájme nebytových priestorov, kde boli tieto povinnosti jednoznačne špecifikované. Zmluva o podnájme nebytových priestorov zo dňa 15.06.2014 bola dodatočne upravovaná (pozmienená), čo vyplynulo zo zistení správcu dane. Zmluva o podnájme nebytových priestorov predložená dňa 02.03.2018 a dňa 04.04.2018 bola vedome upravená o predmet podnájmu - pozemok novovzniknutej parcely č. XXXX/X o výmere 398 m². Zmluva zo dňa 15.06.2014 predložená správcovi dane dňa 02.03.2018 a dňa 04.04.2018 je podpísaná neoprávnenou osobou J. T., ktorý v čase uzatvorenia zmluvy (15.06.2014) nebol konateľom spoločnosti Solisko Invest, s.r.o., ktorá v zmluvnom vzťahu vystupuje ako nájomca, a správca dane túto zmluvu z uvedeného dôvodu neakceptoval ako jednoznačný a relevantný dôkaz oprávnenosti zahrnutia vynaložených nákladov na opravu zámkovej dlažby do daňových výdavkov (nákladov). Z dokazovania správcu dane jednoznačne vyplynulo, že žalobca nemal v roku 2015 opravovaný nehnuteľný majetok parcelu č. XXXX/X . o výmere 398 m² v prenájme, a nebol ani zahrnutý v obchodnom majetku žalobcu, t. j. žalobca opravoval cudzí majetok. Z účtovníctva žalobcu bolo zistené, že náklady na opravu zámkovej dlažby na nehnuteľnom majetku neboli prefakturované vlastníkovi tohto majetku, ani leasingovému nájomcovi (Proinvest Tatry, s.r.o.), či prvému podnájomcovi (Solisko Invest, s.r.o.). Nájomné priestory, ktoré sú predmetom nájmu č. XXX s podnájomcom Walhalla, s.r.o. (druhým) sa nachádzajú na prízemí polyfunkčného domu na ulici F. č. XX/X, X., súčasne s nebytovými priestormi č. XXX, ktoré sú využívané podnikateľským subjektom Solisko Invest, s.r.o. ako prvým podnájomcom podľa predloženej podnájomnej zmluvy zo dňa 31.10.2015 uzatvorenej medzi prenajímateľom Proinvest Tatry, s.r.o. a nájomcom Solisko Invest, s.r.o., a zároveň podľa označenia vstupov do týchto priestorov z parcely č. XXXX/X. Predmetom podnájmu v zmysle vyššie citovanej podnájomnej zmluvy zo dňa 31.10.2015 bola aj novovzniknutá parcela registra C p. č. XXXX/X o výmere 398 m² z čoho vyplýva, že spoločnosť Solisko Invest, s.r.o. mala uvedený pozemok parc. č. XXXX/X v podnájme. Polyfunkčný bytový komplex je budova s väčším počtom vlastníkov nehnuteľného majetku (byty, nebytové priestory, garážové státi...) a nájomcov, ktorí môžu využívať pozemok parc.č. XXXX/X na ulici F. č. XX/X, X., ktorý je verejne

prístupný, nie je ničím oplotený a nachádza sa pri verejnom mestskom chodníku. Žalobca mohol na ťarchu svojich nákladov zrealizovať opravu zámkovej dlažby na pozemku parc. č. XXXX/X na ulici F. č. XX/X, X., ale tieto náklady nemal zahrnúť do daňových výdavkov (nákladov), ale mal ich uviesť v položkách zvyšujúcich výsledok hospodárenia resp. ich mal prefakturovať príslušnému subjektu. Konatelia žalobcu u správcu dane uviedli do zápisnice z ústneho pojednávania, že nebytový priestor na prízemí polyfunkčného domu na ulici F. XX/X, X. č. XXX využíva na prevádzkovanie kaviarne spoločnosť Solisko Invest, s.r.o., hoci v podnájomnej zmluve je tento priestor poskytnutý na prevádzkovanie hracích automatov spoločnosti Walhalla, s.r.o.

7. V súvislosti s vyššie uvedeným správny súd poukázal, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý materiálnu existenciu relevantných plnení musí nielen preukázať, ale aj správne zaevidovať v účtovníctve a daňovo deklarovať. Za týchto podmienok mu vzniká nárok na uplatnenie nákladu ako daňovo uznateľného. Správca dane nie je povinný preukázať existenciu daňovej transakcie, ale overuje, či ju daňový subjekt preukázal a správne deklaroval. Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý preukazuje vynaloženie daňového výdavku (nákladu), a to nielen po formálnej stránke (vystavenými dokladmi), ale aj po stránke obsahovej (skutočnosti, ktoré viedli k vystaveniu dokladov). Bez splnenia týchto podmienok súčasne, sa existencia daňového dokladu stáva nepostačujúcim dôkazom. Uznatie nákladov ako daňových výdavkov je viazané na splnenie všetkých podmienok, t. j. len na formálne doloženie uskutočnenia obchodného prípadu faktúrou, zmluvou, dokladmi o úhrade, pre daňové účely je postačujúce. Daňovo uznateľným výdavkom (nákladom) je len ten výdavok (náklad), ktorý spĺňa zákonné kritériá, jeho materiálnym znakom musí byť účel, t. j. musí vecne smerovať k určeným vplyvom na zdaniteľné príjmy v dotknutom zdaniteľnom období a výšku výdavku takto účelovo vynaloženého preukazuje daňovník.

8. Správca dane akceptoval pôvodnú zmluvu o podnájme nebytových priestorov zo dňa 15.06.2014, ktorá bola predložená k výkonu daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2015 a nebola ukončená platnosť tejto zmluvy. Na základe predložených dôkazov a zistení správca dane dospel k záveru, že žalobca počas výkonu daňovej kontroly relevantnými dôkazmi nepreukázal, že oprava zámkovej dlažby pred prevádzkou v prenajatom polyfunkčnom dome v X. na ulici F. XX/X je daňovým výdavkom na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložené daňovníkom v zmysle § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov. Žalobca tak porušil § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. v nadväznosti na § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z., a zároveň neoprávnene znížil základ dane za rok 2015 o sumu 25 321,41 eur.

9. Správny súd poukázal na to, že z obsahu administratívneho spisu ďalej vyplýva, že správca dane v priebehu výkonu daňovej kontroly dane z príjmov právnickej osoby za rok 2015 zistil, že žalobca má vo svojom účtovníctve zaúčtovanú na základe faktúr na ťarchu účtu 51813 (reklamné služby) a zahrnutú do daňových výdavkov celkovú sumu 583 200,- eur od dodávateľa ADVERTISING & MEDIA s.r.o.. K faktúram č. 2015090118 interné číslo 476/2015; č. 2015100057 interné číslo 483/2015; č. 20151110052 interné číslo 521/2015; č. 2015120056 interné číslo 595/2015 neboli priložené žiadne prílohy dôkazy preukazujúce skutočné poskytnutie služby spoločnosťou ADVERTISING & MEDIA s.r.o. Predmetné faktúry sa odvolávali na zmluvy prípadne objednávky. K daňovej kontrole žalobca nepredložil žiadne zmluvy o reklame, ani žiadne objednávky, prípadne iné doklady, napríklad korešpondenciu týkajúcu sa nákladov na reklamné služby. Nebola predložená žiadna fotodokumentácia, audiovizuálne záznamy, resp. iné dôkazy, ktoré by preukázali, že k poskytnutiu reklamných služieb v takom rozsahu, na konkrétnych miestach a v konkrétnych časoch skutočne došlo. Len samotné faktúry, ktoré síce majú všetky náležitosti daňového dokladu na preukázanie daňového výdavku (nákladu) nie sú postačujúce. Výzvou na predloženie dôkazov zo dňa 10.10.2017 správca dane žiadal žalobcu, aby relevantnými dôkazmi a dokladmi preukázal skutočné poskytnutie reklamných služieb zaúčtovaných na účte 518 13 a ich priamu súvislosť s podnikateľskou činnosťou žalobcu. Žalobca bol vo výzve upozornený správcou dane, že ak nepredloží relevantné dôkazy a doklady, nebudú mu náklad na reklamné služby uznané za daňové výdavky v zmysle § 2 písm. i/ v nadväznosti na § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z.

10. Ďalej správny súd uviedol, že konatelia žalobcu sa dňa 25.10.2017 dostavili k správcovi dane, k reklamným službám poskytnutým spoločnosťou ADVERTISING & MEDIA s.r.o. sa do predmetnej zápisnice o ústnom pojednávaní nevyjadрили, nepredložili ani žiadne doklady a dôkazy o skutočnom poskytnutí reklamných služieb. Taktiež dňa 27.11.2017 konatelia žalobcu správcovi dane nedoniesli doklady, predložili len zápisnicu o vykonaní domovej prehliadky kancelárskych priestorov, pri ktorej

dobrovoľne vydali na základe požiadavky príslušníkov NAKA všetky doklady uvedené v zápisnici NAKA. Konatelia žalobcu uviedli, že NAKA im zobrala účtovníctvo za roky 2014 až 2017, a že NAKA zobrala aj dokumentácie k roku 2015 k reklame. Uviedli, že nemajú žiadnu fotodokumentáciu, ani audiovizuálne dokumenty. Uviedli, že spoločnosť ADVERTISING & MEDIA s.r.o. vysielala reklamné spoty na LED obrazovkách počas doby trvania kampane na nimi vybraných miestach, najmä na východnom Slovensku, informáciu komu patrili LED obrazovky nevedeli uviesť, že so spoločnosťou ADVERTISING & MEDIA s.r.o. mali podpísanú rámcovú zmluvu na dobu neurčitú a potom spoluprácu ukončili výpoveďou rámcovej zmluvy, bolo to v roku 2016. Aj tieto zmluvy zobrala NAKA. Zmluvy im boli zaslané poštou a tretí spoločník spoločnosti Walhalla, s.r.o. bol v Košiciach a navrhol spoluprácu so spoločnosťou ADVERTISING & MEDIA s.r.o. Uviedli, že ak nejakú e-mailovú dokumentáciu nájdú, tak ju predložia správcovi dane do 04.12.2017, že spoločnosť ADVERTISING & MEDIA s.r.o. pri komunikácii zastupovala viackrát p. Q. F.. Pri prvom rokovaní so spoločnosťou ADVERTISING & MEDIA s.r.o. rokoval tretí spoločník spoločnosti Walhalla, s.r.o. Richard Albert, ale nemajú informáciu s kým konkrétne rokoval. Niektoré faktúry za rok 2015 boli uhradené v roku 2016, že výpis z účtu predložia do 04.12.2017. K faktúram mali archivované prílohy zvlášť, a tieto zobrala NAKA, a preto ich nemôžu predložiť. Prvé rokovanie za spoločnosť Walhalla, s.r.o. spoločníkom Richardom Albertom a spoločnosťou ADVERTISING & MEDIA s.r.o. mohlo byť až po 11.11.2015, keďže Richard Albert sa stal spoločníkom a konateľom od 11.11.2015, ale prvá faktúra interné číslo FD 476/2015 bola vystavená už 15.10.2015 za obdobie júl, august, september 2015. Na základe týchto skutočností u správcu dane vznikli pochybnosti o reálnosti poskytnutých reklamných služieb.

11. Dňa 04.12.2017 žalobca doručil správcovi dane detail pohybu bankového účtu zo dňa 05.01.2016 na sumu 97 200,- eur, detail pohybu bankového účtu zo dňa 20.01.2016 na sumu 97 200,- eur. Išlo o úhrady dvoch faktúr spoločnosti ADVERTISING & MEDIA s.r.o. interné čísla FD 521/2015 a FD 595/2015. Konatelia žalobcu predložili e-mailovú komunikáciu, ktorá sa však týkala spolupráce žalobcu s p. Šubovičom, konateľom spoločnosti Build Production Media s.r.o., konkrétne reklamnej kampane Winterfest, ktorá bola správcom dane uznaná na základe získaných dôkazov a dokladov z NAKA, a nevzťahovala sa k faktúram od spoločnosti ADVERTISING & MEDIA s.r.o.. U správcu dane tak vznikli pochybnosti o reálnosti poskytnutých reklamných služieb od spoločnosti ADVERTISING & MEDIA s.r.o.. U správcu dane sa tak pochybnosti o reálnosti poskytnutých reklamných služieb od spoločnosti ADVERTISING & MEDIA s.r.o. zvýšili. Žalobca nepredložil žiadnu takú komunikáciu, ktorá by preukázala, že spoločnosť Walhalla, s.r.o. komunikovala s oprávneným zástupcom spoločnosti ADVERTISING & MEDIA s.r.o., jediným konateľom Martinom Feledim (od 29.05.2015 do 31.03.2017). Žalobca od začiatku daňovej kontroly- od 29.06.2017 do 31.12.2017- správcovi dane nepredložil žiadne doklady, dôkazy, ktoré by potvrdzovali, že výdavky (náklady) na reklamu fakturované spoločnosťou ADVERTISING & MEDIA s.r.o. sú 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. Naopak, žalobca odkázal správcu dane na skutočnosť, že všetky doklady a dôkazy o reálnom uskutočnení reklamy, t. j. prílohy k faktúram zobrala NAKA.

12. Dňa 03.01.2018 sa zamestnankyňa správcu dane spojila telefonicky s vyšetrovateľom NAKA, požiadala o dohodnutie termínu na nahliadnutie do dokladov, ktoré boli dňa 13.10.2017 pri prehliadke v sídle spoločnosti Walhalla, s.r.o. odobraté NAKA. O tejto skutočnosti je spísaný úradný záznam. Bol dohodnutý termín 11.01.2018 na nahliadnutie do vyšetrovacieho spisu v NAKA Košice. Správca dane so súhlasom vyšetrovateľa, si vyhotovil počas nahliadnutia do vyšetrovacieho spisu fotokópie zmluvy o reklame o propagácii uzatvorenej s objednávatelom Walhalla, s.r.o., zastúpenej Ing. Alexandrom Chmelom s dodávateľom ADVERTISING & MEDIA s.r.o., zastúpeným Martinom Feledim zo dňa 30.12.2015; zmluvy o reklame a propagácii uzatvorenú s objednávatelom Walhalla, s.r.o., zastúpenej Ing. Alexandrom Chmelom a dodávateľom ADVERTISING & MEDIA s.r.o., zastúpeným Martinom Feledim zo dňa 30.06.2015. V zmysle tejto zmluvy čl. II.- práva a povinnosti zmluvných strán dodávateľ sa zaviazal odovzdať objednávatelovi v lehote 60 dní po skončení platnosti a účinnosti tejto zmluvy alebo po inak dojednanom zmluvnom období reklamnej kampane všetky doklady preukazujúce vykonanie reklamy podľa tejto zmluvy; záväznú objednávku reklamných spotov na LED obrazovkách zo dňa 12.06.2015. Správca dane okrem zmluvy a objednávky nenašiel ani v spise

NAKA pri nazeraní do vyšetrovacieho spisu dôkazy týkajúce sa poskytnutých reklamných služieb spoločnosťou ADVERTISING & MEDIA s.r.o.. Zmluva, objednávka a vystavená faktúra nie sú postačujúcim dôkazom o skutočnom podaní a poskytnutí reklamných služieb. Zmluva je len právny rámec, kde sú stanovené podmienky a povinnosti a práva zmluvných strán. Dodávateľské faktúry sa v texte odvolávajú len na zmluvu o reklame a propagácii bez uvedenia dátumu podpísania konkrétnej zmluvy, bez presnejšej špecifikácie zmluvy. Správca dane zistil, že v zmluve o reklame a propagácii zo dňa 30.06.2015 uzatvorenej spoločnosťou ADVERTISING & MEDIA s.r.o. v čl. I. - predmet zmluvy, bod 1.2 je uvedené, že predmetom tejto zmluvy je propagácia obchodného mena, objednávateľa alebo tretích osôb- klientov objednávateľa na veľkoplošných LED obrazovkách podľa platného cenníka pre rok 2015 po dobu platnosti od 01.07.2015 do 31.12.2015 tejto zmluvy, alebo v zmluve dohodnuté reklamné obdobie prostredníctvom, spôsobom a vo forme dohodnutej medzi zmluvnými stranami, a to všetko podľa záväzných objednávok objednávateľa záväzných písomných alebo ústnych pokynov a príkazov objednávateľov. Záväzná objednávka reklamných spotov na LED obrazovkách bola podpísaná dňa 12.06.2015, čo nekorešponduje s podpisom zmluvy o reklame a propagácii uzatvorenej dňa 30.06.2015. Z uvedenej skutočnosti vyplýva, že záväzná objednávka bola podpísaná skôr ako zmluva o reklame a propagácii, hoci zmluva sa v predmete zmluvy odvoláva na záväzné objednávky. V záväznej objednávke vystavenej dňa 12.06.2015 pre spoločnosť ADVERTISING & MEDIA s.r.o. objednávateľ spoločnosť Walhalla, s.r.o. si objednáva odvysielanie reklamnej kampane na ich prevádzky na LED obrazovkách. V objednávke už nie sú konkretizované prevádzky objednávateľa, ktorých sa mala reklama týkať. Správca dane zistil, že predmetná objednávka je podpísaná a opečiatkovaná objednávateľom aj dodávateľom. Tieto vyššie uvedené nezrovnalosti opäť zvýšili pochybnosti správcu dane o reálnom uskutočnení a poskytnutí reklamných služieb spoločnosťou ADVERTISING & MEDIA s.r.o. pre spoločnosť Walhalla, s.r.o., keďže žiadne relevantné a konkrétne dôkazy o poskytnutí reklamných služieb neboli žalobcom predložené.

13. Keďže ani zo spisu NAKA správca dane nezískal žiadne konkrétne dôkazy o skutočnom poskytnutí reklamných služieb spoločnosťou ADVERTISING & MEDIA s.r.o. pre spoločnosť Walhalla, s.r.o. napriek tomu, že žalobca tvrdil, že tieto dôkazy sa nachádzajú v NAKA, správca dane výzvou zo dňa 02.02.2018 vyzval kontrolovaný daňový subjekt, aby preukázal skutočné poskytnutie fakturovaných služieb dodávateľom ADVERTISING & MEDIA s.r.o. v celkovej sume 583 200,- eur.

14. Správny súd ďalej uviedol, že konatelia spoločnosti Walhalla, s.r.o. Ing. Alexander Chmel a Ing. Kamil Chudý predložili správcovi dane zoznam LED obrazoviek pre program P6 - fotodokumentácia - 1 zväzok vyhotovená vo februári 2018, ide o miesta, kde boli podľa faktúr LED obrazovky umiestnené, na ktorých bežala reklama, a faktúry, vrátane príloh (Plán vysielania reklamných spotov).

15. Na základe vyjadrení konateľov žalobcu správca dane dospel k záveru, že predložený zoznam LED obrazoviek bol vyhotovený vo februári 2018, obsahoval fotografie LED obrazoviek na rôznych objektoch a v rôznych mestách, na týchto LED obrazovkách nikde nebola reklama kontrolovaného daňového subjektu (logo). Keďže tento zoznam LED obrazoviek bol vyhotovený v roku 2018, správca dane ho nepovažuje za preukázateľný dôkaz skutočného poskytnutia reklamných služieb spoločnosťou ADVERTISING & MEDIA s.r.o. pre spoločnosť Walhalla, s.r.o. v roku 2015. Plán vysielania reklamných spotov k jednotlivým faktúram rovnako nie je dôkazom skutočného vecného uskutočnenia reklamných služieb. Ide o vypracovaný plán, podľa ktorého malo byť realizované odvysielanie reklamných šotov na LED obrazovkách, a nejde o dôkazy skutočného vysielania reklamných spotov.

16. Pre čo najobjektívnejšie posúdenie nákladov na reklamu z daňového hľadiska fakturovaných spoločnosťou ADVERTISING & MEDIA s.r.o. správca dane požiadal o nahliadnutie do zápisníc o výsluchu obvinených akcie NAKA „Shark“ a z výsluchov obvinených, ktorí neodmietli vypovedať, pričom zistil, že spoločnosť ADVERTISING & MEDIA s.r.o. vystavovala faktúry aj so spätnou platnosťou, čiže nebolo nutné ani realizovať vyfakturované služby, klienti o tejto skutočnosti mali vedomosť. Ďalej bolo zistené, že spoločnosť ADVERTISING & MEDIA s.r.o. reálne nedodávala služby, resp. služby neboli poskytnuté v deklarovaných množstvách a cenách, všetko bolo papierovo uvedené vo faktúrach, všetko bolo iba fakturačne nastavované. Kontrolovaný daňový subjekt nepredložil správcovi dane žiadnu fotodokumentáciu, ani audiovizuálne dokumenty, fotografie s práve prebiehajúcou reklamou na LED obrazovkách v roku 2015. Následne vypracovanie zoznamu LED obrazoviek v roku 2018 kontrolovaným daňovým subjektom, pochybnosti správcu dane len potvrdilo.

17. Dňa 28.02.2018 bolo správcovi dane doručené elektronicky vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu týkajúce sa reklamných služieb od spoločnosti ADVERTISING & MEDIA s.r.o. s

priloženými spotami na USB nosiči v počte 4 ks. Z predložených reklamných spotov však nie je zrejmé, kde boli a kedy boli odvysielané, a či vôbec boli odvysielané dodávateľom služieb ADVERTISING & MEDIA s.r.o. podľa mediálneho plánu. Kontrolovaným daňovým subjektom nebol predložený žiaden dôkaz, že tieto spoty boli skutočne tie, ktoré boli predmetom fakturácie spoločnosti ADVERTISING & MEDIA s.r.o., a nešlo o spoty vypracované dodatočne v priebehu daňovej kontroly. Doručené spoty propagujú najlepšiu zábavu STARBAR, Walhalla, s.r.o., ktoré sú už v dvanástich mestách. Kontrolovaný daňový subjekt nepreukázal konkrétne umiestnenie a odvysielanie týchto spotov v roku 2015 na konkrétnych LED obrazovkách, umiestnených na konkrétnych miestach v zmysle záväznej objednávky zo dňa 12.06.2015 a zmluvy o reklame a propagácii zo dňa 30.06.2015. Na základe týchto skutočností správca dane doručené spoty kontrolovaným daňovým subjektom nepovažoval za relevantné dôkazy, nie je zrejmé mesto a miesto umiestnenia LED obrazoviek, ani čas odvysielaných spotov.

18. Správca dane ďalej preveroval, či propagácia názvu (mena) „STARBAR“ je jedinečná a týka sa len kontrolovaného daňového subjektu, nakoľko žalobca vo svojom vyjadrení k zápisnici o ústnom pojednávaní zaslanom správcovi dane dňa 02.03.2018 uviedol, že STARBAR je ich produkt - sieť herní STARBAR. Správca dane poznamenal, že názov STARBAR nemá žalobca evidovaný ako ochrannú známku, nie je uvedený v živnostenskom liste ani v obchodnom registri, ani na Úrade priemyselného vlastníctva Slovenskej republiky. Polepy STARBAR sa nachádzajú aj na iných prevádzkach, nielen na prevádzkach kontrolovaného daňového subjektu. Správca dane pri kontrole nezistil refaktúraciu časti nákladov na výrobu polepov a ich polep pre iné podnikateľské subjekty, ktorým tieto polepy zabezpečil na ťarchu svojich nákladov kontrolovaný daňový subjekt.

19. Krajský súd z administratívneho spisu ďalej zistil, že správca dane dňa 05.03.2018 zaslal výzvu Sociálnej poisťovni, pobočka Košice a požiadal ju o zaslanie zoznamu všetkých zamestnancov spoločnosti ADVERTISING & MEDIA s.r.o. v roku 2015, za účelom posúdenia, či fakturované reklamné služby mohla poskytnúť a realizovať vo vlastnej réžii, či mala vytvorené personálne podmienky na túto činnosť. Na základe odpovede Sociálnej poisťovne, pobočka Košice správca dane zistil, že v roku 2015 mala spoločnosť ADVERTISING & MEDIA s.r.o. len dvoch zamestnancov na riadny pracovný pomer, z toho jedného muža a jednu ženu - účtovníčku, a ďalšiu zamestnankyňu - ženu na dohodu, ktorá vykonávala tiež účtovnícke práce. Na základe týchto získaných informácií sa správca dane domnieva, že po personálnej stránke nebola spoločnosť ADVERTISING & MEDIA s.r.o. vybavená tak, aby mohla poskytovať tak rozsiahle reklamné služby vo vlastnej réžii.

20. Správca dane ďalej predvolal konateľa spoločnosti Walhalla, s.r.o. Richarda Alberta. Po vykonanom ústnom pojednávaní správca dane dospel k záveru, že v máji 2015 Richard Albert nebol konateľom spoločnosti, ani jej spoločníkom. Žalobca nepredložil žiadne dokumenty týkajúce sa skutočnosti, že Richard Albert mal oprávnenie zastupovať spoločnosť Walhalla, s.r.o. v máji 2015. Skutočnosť, že Richard Albert nevyhotovoval fotodokumentáciu ohľadom reklamy je vážnym nedostatkom zo strany kontrolovaného daňového subjektu, pretože z hľadiska dôkazného bremena daňový subjekt nemôže následne preukázať skutočné dodanie reklamných služieb v takom rozsahu, miestach a cene ako sa uvádza vo faktúrach. Žalobca správcovi dane nepredložil ani žiadne avíza od svojich známych, či prevádzkovateľov iných prevádzok o pozitívnom ohlase na predmetnú reklamu. Z vyjadrenia konateľa spoločnosti Walhalla, s.r.o. Richarda Alberta vyplýva, že reklama od spoločnosti ADVERTISING & MEDIA s.r.o. sa netýkala len kontrolovaného daňového subjektu a jeho prevádzok, ale aj iných podnikateľských subjektov (mandatárov). Správca dane v účtovníctve spoločnosti Walhalla, s.r.o. nenašiel žiadne vystavené odberateľské faktúry, ktorými by kontrolovaný daňový subjekt prefakturoval časť nákladov na reklamu svojim obchodným partnerom. Slovný opis, čo reklama v roku 2015 obsahovala konateľom spoločnosti Richardom Albertom v čase vykonávania daňovej kontroly, správca dane nemohol akceptovať za vierohodný dôkaz skutočného poskytnutia reklamy v roku 2015 spoločnosťou ADVERTISING & MEDIA s.r.o.

21. V procese dokazovania ohľadom poskytnutia reklamných služieb spoločnosťou ADVERTISING & MEDIA s.r.o. správca dane vykonal aj ďalšie úkony. Predvolanie na výsluch svedka správca dane zaslal Martinovi Feledimu, pričom zásielka sa správcovi dane vrátila s poznámkou adresát je neznámy. Následne správca dane zaslal žiadosť o predvedenie na Okresné riaditeľstvo PZ Košice Martina Felediho, ten však nebol predvedený na ústne pojednávanie. Následne správca dane požiadal Úrad špeciálnej prokuratúry o súhlas vykonať ústne pojednávanie s Martinom Feledim. Dňa 05.03.2018 sa

správca dane dostavil do Ústavu na výkon väzby Banská Bystrica za účelom vykonania ústneho pojednávania s Martinom Feledim, konateľom zaniknutej spoločnosti ADVERTISING & MEDIA s.r.o. v čase od 29.05.2015 do 31.03.2017, z ktorého je spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní. Martin Feledi sa vyjadril, že odmieta vypovedať. Dňa 05.03.2018 vykonal v Ústave na výkon väzby Banská Bystrica aj ústne pojednávanie so Štefanom Šubovičom, konateľom zaniknutej spoločnosti Build Production Media s.r.o. v čase od 07.08.2013 do 10.10.2017. Štefan Šubovič do zápisnice o ústnom pojednávaní uviedol, že za spoločnosť ADVERTISING & MEDIA, s.r.o. nevystupoval, nemal žiadne splnomocnenie, mohol jedine spoločnosť ADVERTISING & MEDIA, s.r.o. sprostredkovať.

22. Pre čo najobjektívnejšie posúdenie výdavkov (nákladov) na reklamné služby vyfakturované spoločnosťou ADVERTISING & MEDIA s.r.o. spoločnosti Walhalla, s.r.o. správca dane zisťoval, komu patrili LED obrazovky, na ktorých mali byť vysielané reklamné spoty prostredníctvom dodávateľa ADVERTISING & MEDIA s.r.o. Správcomi dane sa nepodarilo získať a preveriť faktúry vystavené dodávateľom ADVERTISING & MEDIA s.r.o. priamo v tejto spoločnosti, nakoľko táto spoločnosť zanikla v dôsledku zlúčenia dňa 31.03.2017 a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť JOMI + M, s.r.o., Nové Mesto nad Váhom. Spoločnosť JOMI + M, s.r.o. Nové Mesto nad Váhom zanikla dňa 04.05.2017 a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SOLUN s.r.o., Trenčín a táto zanikla dňa 05.05.2017 ex offio výmazom.

23. Správca dane z údajov na faktúrach od spoločnosti ADVERTISING & MEDIA s.r.o. pre spoločnosť Walhalla, s.r.o. si vybral niekoľko miest umiestnenia LED obrazoviek, na ktorých mala byť predmetná reklama, resp. reklamné šoty odvysielané a preveroval, kto mal LED obrazovky vo vlastníctve, resp. v prenájme a chcel zistiť vzťah medzi týmito subjektmi a spoločnosťou ADVERTISING & MEDIA s.r.o., ktorá v konečnom dôsledku fakturovala reklamné služby a chcel prostredníctvom týchto subjektov získať reklamné šoty, ktoré mali byť podľa faktúr vysielané. Správca dane na základe vykonaného dokazovania dospel k záveru, že do celého procesu poskytovania reklamných služieb vstupovala aj spoločnosť CREO ART s.r.o., ktorá mala v majetku veľkoplošné LED obrazovky resp. v prenájme (napr. vysielací čas), na ktorých sa mali vysielать reklamné spoty.

24. Správny súd konštatoval, že správcomi dane sa nepodarilo zistiť vzájomné konkrétne vzťahy medzi žalobcom a spoločnosťou ADVERTISING & MEDIA s.r.o. a spoločnosťou CREO ART s.r.o. v oblasti reklamných služieb a ich reálneho poskytnutia a preukázania, nakoľko spoločnosť ADVERTISING & MEDIA s.r.o. je zaniknutá, konateľ spoločnosti je vo vyšetrovacej väzbe a odmietol vypovedať pred správcom dane. Správcomi dane sa nepodarilo získať žiadne doklady od spoločnosti ADVERTISING & MEDIA s.r.o., ani od jej právnych nástupcov. Správcomi dane sa nepodarilo získať žiadne doklady ani od spoločnosti CREO ART s.r.o., jej konateľ Miroslav Murín je tiež nekontaktný. Táto spoločnosť a jej konateľ sú tiež preverovaní NAKA v rámci akcie „Shark“, čo bolo zistené z vyšetrovacieho spisu. Kontrolovaný daňový subjekt nepredložil správcomi dane v priebehu výkonu daňovej kontroly, ani na základe výziev správcu dane žiadne relevantné dôkazy a doklady, ktorými by reálne preukázal skutočné odvysielanie reklamných spotov na veľkoplošných LED obrazovkách v zmysle vystavených faktúr od spoločnosti ADVERTISING & MEDIA s.r.o., t. j. v akom rozsahu a termínoch. Kontrolovaný daňový subjekt na ústnych pojednávaniach pred správcomi dane uvádzal, že ohľadom reklamných služieb poskytovaných spoločnosťou ADVERTISING & MEDIA s.r.o. komunikoval so Štefanom Šugovičom, ale ten akúkoľvek činnosť za spoločnosť ADVERTISING & MEDIA s.r.o. poprel.

25. Z vyššie uvedených skutočností vyplýva, že daňový subjekt Walhalla, s.r.o. zaúčtoval na ťarchu nákladov účtu 51813 (reklamné služby) a zahrnul do daňových výdavkov (nákladov) v roku 2015 výdavky za reklamné služby v celkovej sume 583 200,- eur na základe dodávateľských faktúr od dodávateľa ADVERTISING & MEDIA s.r.o., a relevantnými dôkazmi a dokladmi nepreukázal daňovú opodstatnenosť týchto výdavkov (nákladov), zvýšil neoprávnené daňové výdavky (náklady) o uvedenú sumu, čím porušil § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. v nadväznosti na § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z., a zároveň neoprávnene znížil základ dane z príjmov právnickej osoby za rok 2015.

26. Správny súd uviedol, že podmienky uvedené v § 21 ods. 1 a v § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov sú podmienkami hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na uznanie výdavku, majúce vplyv na správne stanovenie základu dane. Nie je dostačujúce deklarovanie uskutočnení obchodných prípadov len faktúrami a dokladmi o ich úhrade a bez preukázania skutočného dodania tovaru tvrdeným dodávateľom. Bez splnenia týchto hmotnoprávnych

podmienok nie je možné konštatovať preukázanie rozhodujúcich skutočností, majúcich vplyv na správnosť základu dane zo strany daňového subjektu.

27. 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 SR sp. zn. 5Sžf/60/2015 zo dňa 28.02.2017).

28. Ak daňovník napriek výzve správcu dane a svojmu záväzku (prísľubu), že do uvedenej lehoty určenej správcom dane predloží dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, tieto nepredloží, tak potom nemôže uniesť dôkazné bremeno a správca dane môže takto nedostatočne vydokladované náklady daňovníka nezahrnúť, resp. vylúčiť z daňových výdavkov (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/56/2016 zo dňa 22.11.2018).

29. Správny súd ďalej uviedol, že kasačný súd súlade s ustálenou súdnou praxou zdôraznil, že v daňovom konaní z daňového bremena daňovníka vyplýva dôkazná povinnosť predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku, vychádzajúcu z preukázania reálnosti plnenia, ktoré bolo osvedčované predloženými účtovnými a inými dokladmi. Existencia predložených dokladov (faktúry, zmluvy) sú nepostačujúce pokiaľ nepreukážu reálnu uskutočniteľnosť plnenia. Zo zásady objektívnej pravdy ovládajúcej daňové konanie nevyplýva (popri dôkaznom bremene daňovníka) absolútna povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Nebolo povinnosťou správcu dane vykonávať dokazovanie na vyvrátenie alebo potvrdenie žalobcových tvrdení, na základe ktorých si uplatnil svoj nárok. Žalobca mal povinnosť obstať si v rámci dôkazného bremena dostatočné množstvo dôkazov, ktoré by preukazovali poskytnutie tvrdených služieb s tým, že správcovi dane prináleží v rámci kontroly preverovať skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane, k tomu patrí vyhodnotenie, vrátane možnosti spochybnenia predložených dôkazov. Daňová kontrola sa rozumie ako základný akt správy daní a na daňové účely ňou treba rozumieť podrobné preskúmavanie účtovných prípadov, ako aj všetkých dokladov, ktoré sú potrebné na určenie daňovej povinnosti z hľadiska ich hodnovernosti, úplnosti a správnosti (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/74/2016 zo dňa 22.11.2018).

30. Je teda na správcovi dane aké dôkazy vykonáva, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nej vyvodí a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania po preverení k dispozícii. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozhodnutie Ústavného súdu SR č. k. III.ÚS 401/2009, ktoré sa opiera o ustálenú judikatúru s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sž/136/1999 zo dňa 30.05.2009, z ktorého vyplýva záver, že dokazovanie v daňovom konaní nie je založené výlučne na uplatňovaní zásady vyhľadávajúcej, ale v závislosti od priebehu odkazovania na jej vzájomnom prelínaní, uplatňovaním zásady prejednávacej, ktorá akcentuje dôkaznú povinnosť daňového subjektu týkajúcu sa jeho tvrdení.

31. Z obsahu administratívneho spisu a najmä z rozhodnutia správcu dane mal krajský súd za preukázané, že správca dane vykonal vo veci kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015 u žalobcu. Nakoľko doklady predložené žalobcom, zvlášť faktúry, mali síce všetky náležitosti daňového dokladu, ale na preukázanie daňových výdavkov neboli postačujúce, vykonal správca dane vlastné dokazovanie. V rozsiahlom 90-stranovom rozhodnutí sa správca dane podrobne vysporiadal so všetkými vyjadreniami, tvrdeniami žalobcu vznesenými priebehu daňového konania, zvlášť vo vyrubovacích konaniach.

32. Správny súd sa stotožnil s právnym posúdením veci správcom dane, ako aj žalovaným, ako aj s jeho podrobným zdôvodnením, pričom pre zdôraznenie jeho správnosti uvádza, že k základným právam účastníka konania obsiahnutým v práve na spravodlivý proces patrí právo na uvedenie dostatočných dôvodov, na ktorých je rozhodnutie založené.

33. Záverom správny súd konštatoval, že žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, dostatočne a v potrebnom rozsahu zistil skutkový stav, tento správne právne posúdil, rozhodnutie náležite odôvodnil a uviedol, akými úvahami bol vedený pri hodnotení vykonaných dôkazov. Nepochybil preto ani

žalovaný, ak po vysporiadaní sa s odvolacími námietkami žalobcu rozhodnutie správcu dane potvrdil. Z uvedených dôvodov správny súd žalobu podľa § 190 SSP ako nedôvodnú zamietol.

II. Kasačná sťažnosť a vyjadrenie žalovaného

34. Proti právoplatnému rozsudku podal žalobca, v procesnom postavení sťažovateľa, riadne a včas, prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa ust. § 440 ods. písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zmenil rozsudok správneho súdu tak, že ruší rozhodnutie žalovaného a v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vracia prvostupňovému správneému orgánu ďalšie konanie. Zároveň zaviazal žalovaného zaplatiť trovy konania žalobcovi.

35. Sťažovateľ namietal, že sa správny súd v konaní nevysporiadal s dodatočne doloženým listinným dôkazom, a to uznesením Úradu špeciálnej prokuratúry Generálnej prokuratúry Slovenskej republiky č. VII/2 Gv 15/17/1000-961 z 11. apríla 2019, ktorým bolo zastavené trestné stíhanie obvineného Richarda Alberta, pretože je nepochybné, že sa nestal skutok, pre ktorý sa viedlo trestné stíhanie.

36. Sťažovateľ mal za to, že týmto dôkazom preukázal ním tvrdené skutočnosti od počiatku celého daňového konania, a to, že poukazovanie správcu dane pri hodnotení dôkazov predložených žalobcom v daňovom konaní ohľadne naplnenia a preukázania materiálnej stránky zdaniteľného plnenia pri objednaných reklamných službách, na vedené trestné stíhanie voči konateľovi sťažovateľa, nemohlo byť žiadnym dôvodom, ktorý by bol spôsobilý spochybňovať uskutočnené zdaniteľné plnenia.

37. Orgány činné v trestnom konaní nezistili žiadne nerealizovateľné plnenia medzi sťažovateľom a dodávateľmi reklamných služieb. Z uvedeného podľa sťažovateľa vyplýva, že postup žalovaného v priebehu daňového konania, kedy celú svoju argumentáciu v neprospech sťažovateľa postavil na trestnom stíhaní, paradoxne nie nad právoplatným uznaním viny, vo veci „SHARK“, t. j. na skutočnostiach, ktoré v trestnom konaní síce ešte neboli preukázané nad všetky pochybnosti, ale žalovaný ich už považoval za definitívne, bol v rozpore so zákonom aj výsledok, ktorým je sťažovateľom napadnuté rozhodnutie tak musí byť analogicky taktiež nezákonné. Správny súd uvedenú argumentáciu vôbec v rámci vykonaného dokazovania nevyhodnotil.

38. Záverom zopakoval žalobnú námietku o neprehľadnosti, nezrozumiteľnosti a nedostatočnom odôvodnení rozhodnutia žalovaného, v ktorom podľa sťažovateľa chýba, akými úvahami bol žalovaný vedený pri hodnotení dôkazov.

39. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že námietky sťažovateľa sú totožné so žalobnými námietkami. Pri neuznaní uplatnených výdavkov ako daňových výdavkov žalovaný postupoval v súlade s hmotnoprávnym i procesnoprávnym zákonom a poukázal na skutočnosť, že na základe rozsiahleho dokazovania dospel k záveru, že sťažovateľ dostatočne nepreukázal vynaloženie nákladov, čím nesplnil jedno zo zákonných podmienok ich uznania ako nákladov stanovených v ust. § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Z uvedených dôvodov navrhol, aby kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú.

III. Konanie na kasačnom súde

40. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote, a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná, vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

41. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku správneho súdu preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie im predchádzajúce, a to najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

42. Predmetom súdneho prieskumu bol rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/13//2019-145 z 25. novembra 2021, ktorým postupom podľa § 190 SSP zamietol žalobu preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 102391090/2018 z 28. novembra 2018, ktorým žalovaný podľa §

74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil rozdiel dane v sume 146 143,20 eur na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015 daňovému subjektu Walhalla, s.r.o. Poprad.

43. Priebeh administratívneho konania bol podrobne opísaný v rozsudku krajského súdu, preto ho kasačný súd nebude opakovať, len naň v celom rozsahu odkazuje.

IV. Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

44. Podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (zákon č. 595/2003 Z. z.), na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo evidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak.

45. Podľa § 17 ods. 1 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z. z., pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza u daňovníka účtujúceho v sústave podvojného účtovníctva z výsledku hospodárenia.

46. Podľa § 17 ods. 2 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z. z., výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške.

47. Podľa § 17 ods. 2 písm. b/ zákona č. 595/2003 Z. z., výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nie sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa tohto zákona sú zahrňované do základu dane.

48. Podľa § 17 ods. 21 zákona č. 595/2003 Z. z., peňažným príjmom sú aj výdavky vynaložené nájomcom na opravy prenajatého hmotného majetku zahrnuté do daňových výdavkov nájomcu nad rámec povinností nájomcu dohodnutých v nájomnej zmluve.

49. Podľa § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z., daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, a výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

50. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. (ďalej len „Daňový poriadok“), 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.

51. 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.

52. 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, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

53. Podľa § 24 ods. 1 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 správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

54. 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.

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

56. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

57. Podľa § 45 ods. 2 písm. e/ Daňového poriadku, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia.

58. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

59. Obsahom kasačnej sťažnosti sťažovateľa bol v podstate len jeden sťažnostný bod, ktorým namietal, že sa správny súd v konaní nevysporiadal s dodatočne doloženým listinným dôkazom, a to uznesením Úradu špeciálnej prokuratúry Generálnej prokuratúry Slovenskej republiky č. VII/2 Gv 15/17/1000-961 z 11. apríla 2019, ktorým bolo zastavené trestné stíhanie obvineného Richarda Alberta, pretože je nepochybné, že sa nestal skutok, pre ktorý sa viedlo trestné stíhanie.

60. Z uvedeného podľa sťažovateľa vyplýva, že postup žalovaného v priebehu daňového konania, kedy celú svoju argumentáciu v neprospech sťažovateľa postavil na trestnom stíhaní, paradoxne nie nad právoplatným uznaním viny, vo veci „SHARK“, t. j. na skutočnostiach, ktoré v trestnom konaní síce ešte neboli preukázané nad všetky pochybnosti, ale žalovaný ich už považoval za definitívne, bol v rozpore so zákonom aj aj výsledok, ktorým je sťažovateľom napadnuté rozhodnutie tak musí byť analogicky taktiež nezákonné. K tomuto kasačný súd uvádza, že nie je pravdou, že by celá argumentácia žalovaného bola postavená na trestnom stíhaní konateľa sťažovateľa a konateľov jeho dodávateľov z akcie NAKA „Shark“.

61. Správca dane požiadal o nahliadnutie do zápisníc o výsluchu obvinených akcie NAKA „Shark“ a z výsluchov obvinených, ktorí neodmietli vypovedať, pričom zistil, že spoločnosť ADVERTISING & MEDIA s.r.o. vystavovala faktúry aj so spätnou platnosťou, čiže nebolo nutné ani realizovať vyfakturované služby, klienti o tejto skutočnosti mali vedomosť. Ďalej bolo zistené, že spoločnosť ADVERTISING & MEDIA s.r.o. reálne nedodávala služby, resp. služby neboli poskytnuté v deklarovaných množstvách a cenách, všetko bolo papierovo uvedené vo faktúrach, všetko bolo iba fakturačne nastavované. Kontrolovaný daňový subjekt nepredložil správcovi dane žiadnu fotodokumentáciu, ani audiovizuálne dokumenty, fotografie s práve prebiehajúcou reklamou na LED obrazovkách v roku 2015. Následne vypracovanie zoznamu LED obrazoviek v roku 2018 kontrolovaným daňovým subjektom, pochybnosti správcu dane len potvrdilo.

62. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd dostatočne za preukázané, že relevantné dôkazy sa nenachádzali ani v spise NAKA.

63. Závazná objednávka reklamných spotov na LED obrazovkách bola podpísaná 12. júna 2015, čo nekorešponduje s podpisom zmluvy o reklame a propagácii uzatvorenej 30. júna 2015. Z uvedenej skutočnosti vyplýva, že záväzná objednávka bola podpísaná skôr ako zmluva o reklame a propagácii, hoci zmluva sa v predmete zmluvy odvoláva na záväzné objednávky. V záväznej objednávke vystavenej 12. júna 2015 pre spoločnosť ADVERTISING & MEDIA s.r.o. objednávateľ spoločnosť Walhalla, s.r.o. si objednáva odvysielanie reklamnej kampane na ich prevádzky na LED obrazovkách. V objednávke už nie sú konkretizované prevádzky objednávateľa, ktorých sa mala reklama týkať.

64. Je zrejmé, že vyššie uvedené nezrovnalosti zvyšujú pochybnosti o reálnom uskutočnení a poskytnutí reklamných služieb spoločnosťou ADVERTISING & MEDIA s.r.o. pre spoločnosť Walhalla, s.r.o., keďže žiadne relevantné a konkrétne dôkazy o poskytnutí reklamných služieb neboli žalobcom predložené. Ďalej zo spisu vyplýva, že kontrolovaný daňový subjekt na ústnych pojednávaniach pred správcou dane uvádzal, že ohľadom reklamných služieb poskytovaných spoločnosťou ADVERTISING & MEDIA s.r.o. komunikoval so Štefanom Šugovičom, ale ten akúkoľvek činnosť za spoločnosť ADVERTISING & MEDIA s.r.o. poprel.

65. Kasačný súd konštatuje, že orgánom finančnej správy a orgánom činným v trestnom konaní zákonodarca zveril kompetencie v rôznych právnych odvetviach, na základe im vlastných procesných a hmotnoprávnych pravidiel (trestní predpisy a predpisy daňové). Trestné konanie a konanie daňové, respektíve ich výsledky, nie sú vnútorné previazané a nie je medzi nimi vzťah závislosti de iure ani de facto. Hoci sú v praxi často vedené oba druhy konania pre ten istý skutok, výsledky bývajú neraz

úplne rozdielne. Pro výsledok daňového konania nie je totiž rozhodujúca skutočnosť, že daňový subjekt spáchal či nespáchal nejaký trestný čin, resp. či bolo zastavené trestné stíhanie obvineného, (konateľ a sťažovateľ - poznámka kasačného súdu) ako mylne v kasačnej sťažnosti naznačuje sťažovateľ.

66. K predmetnému sťažnostnému bodu kasačný súd záverom uvádza, že aj judikatúra Najvyššieho správneho súdu ČR má za to, že trestné a daňové konanie sú konaniami odlišnými, či už čo do predmetu alebo okruhu účastníkov.

67. Kasačný súd po preskúmaní obsahu, štruktúry a logických nadväzností vyhodnotenia jednotlivých skutkových dôvodov v napadnutom rozsudku dospel k záveru, že správny súd postupoval v intenciách ustanovenia § 139 ods. 2 SSP.

68. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, z ktorých najvyšší správny súd vyberá ... „R 4469/2023 (...) [14] Nejvyšší správní soud se nyní bude věnovat hlavní kasační námitce, tedy otázce, zda je žalovaný vázán výše zmíněným trestním rozsudkem. Krajský soud rozhodl, že jde o tzv. předběžnou otázku, o které rozhodl trestní soud, a orgány finanční správy jsou jeho rozhodnutím podle § 99 odst. 1 daňového řádu vázány.

Ačkoliv jsou v praxi často vedeny oba druhy řízení pro týž skutek, výsledky bývají mnohdy zcela rozdílné. Pro výsledek daňového řízení není totiž rozhodující skutečnost, že daňový subjekt spáchal či nespáchal nějaký trestný čin. Daňové právo není trestním právem. Svět daňového a trestního práva je oddělený, podmínkou doměření daně rozhodně není zjištění daňového trestného činu. Postupy orgánů činných v trestním řízení a správce daně se nepodmiňují. Závěry činnosti orgánů činných v trestním řízení nelze bez dalšího mechanicky vtahovat do daňové sféry, byť se v základu může jednat o stejnou nebo související obchodní operaci (rozsudky NSS ze dne 30. 11. 2009, čj. 8 Afs 86/2008-95, ze dne 25. 4. 2012, čj. 2 Afs 33/2011-78, a ze dne 5. 8. 2020, čj. 10 Afs 43/2020-35, body 20 až 24).“

69. Vychádzajúc zo všetkých vyššie uvedených skutočností, najvyšší správny súd kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú zamietol (§ 461 SSP).

70. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 167 ods. 1 SSP) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP.

71. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyselne.

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.