

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžf/98/2014
Identifikačné číslo spisu: 7011201112
Dátum vydania rozhodnutia: 23.11.2015
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Milučký
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2015:7011201112.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu: PALADIUM GROUP, s.r.o., so sídlom Gemerská 3, Košice, IČO: 44 351 011, zastúpený: AK H.I.F., spol. s r.o., so sídlom Na vřšku 2, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/16100-107924/2011/999523-r zo dňa 24.10.2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/159/2011-57 zo dňa 4. júna 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/159/2011-57 zo dňa 4. júna 2014 p o t v r d z u j e.

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“, príp. „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, právneho predchodcu žalovaného (ďalej len „žalovaný“), ako i zrušenia prvostupňového rozhodnutia, dodatočného platobného výmeru vydaného Daňovým úradom Košice IV (ďalej aj „správca dane“) č. 698/230/37365/11/Tak zo dňa 23.05.2011, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmu právnických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2009 v sume 1 162 313,72 Eur. Žalovaný v rámci odvolacieho konania podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Dôvodom dorubenia daňovej povinnosti bolo zvýšenie základu dane o správcom dane neuznané výdavky, žalobcom preukazované faktúrami od dodávateľa TRANSDIRECT s.r.o., Bidovce 177 za nákup reklamných služieb podľa zmluvy o vykonaní reklamy zo dňa 30.12.2008 (13 faktúr v celkovej

sume 514 442,71 Eur bez DPH) a od dodávateľa RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o., Učňovská 1, Košice za reklamné služby podľa zmluvy o vykonaní reklamy zo dňa 29.01.2009 (184 faktúr v celkovej sume 5 602 997,91 Eur bez DPH). Vo vzťahu k týmto žalobcom uplatneným daňovým výdavkom daňové orgány oboch stupňov konštatovali ich nedostatočný reálny základ, pretože z dokazovania vykonaného správcom dane vyplynuli odôvodnené pochybnosti o dodaní účtovaných služieb práve týmito žalobcom deklarovanými dodávateľmi.

Krajský súd v medziach žaloby preskúmal napadnuté rozhodnutia a konania predchádzajúce ich vydaniu a dospel k záveru, že rozhodnutia a postup tak správca dane ako i žalovaného sú v súlade so zákonom, pretože v dostatočnom rozsahu zistili skutkový stav a správne aplikovali príslušné zákonné ustanovenia.

Náhradu trov konania neúspešnému žalobcovi podľa § 250k ods. 1 OSP nepriznal.

Krajský súd vychádzal z obsahu administratívneho spisu, z ktorého poukázal na daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby - žalobcu za rok 2009, zápisnice o ústnych pojednávaniach zo dňa 18.04.2011 (výsluch bývalého konateľa daňového subjektu TRANSDIRECT s.r.o., Daniela Krestu) a zo dňa 25.02.2011 (výsluch bývalého konateľa daňového subjektu RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o. Atillu Lengyela), zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 22.03.2011 (výsluch konateľa žalobcu Ing. Miroslava Schürgera), faktúry dodávateľa TRANSDIRECT s.r.o. špecifikované na strane 9 dodatočného platobného výmeru správca dane spolu s objednávkami služieb, ktoré doslovne kopírujú predmet služby, jednotkovú cenu služby, množstvo a cenu za objednané služby a dodávateľa RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o., špecifikované na strane 10 až 14 dodatočného platobného výmeru správca dane spolu s objednávkami služieb, ktoré doslovne kopírujú predmet služby, jednotkovú cenu služby, množstvo a cenu za objednané služby a dodávateľa. Podľa zmlúv o vykonaní reklamy zo dňa 30.12.2008 uzavretej medzi žalobcom ako objednávateľom a obchodnou spoločnosťou TRANSDIRECT s.r.o. ako dodávateľom a zo dňa 29.01.2009 uzavretej medzi žalobcom ako objednávateľom a obchodnou spoločnosťou RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o. ako dodávateľom je predmetom zmluvy „stanovenie podmienok spolupráce pri nákupe komerčných elementov vo vysielaní elektronických médií, printových a rozhlasových médií, indoor a outdoor reklamných plôch v období január 2009 a február až december 2009 pre projekty objednávateľa a pre reklamné kampane“.

Vykonané dôkazy krajský súd vyhodnotil jednotlivo i v ich vzájomnej súvislosti a dospel zhodne ako správne orgány k záveru, že žalobca v konaní nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre uplatnenie daňových nákladov z predmetných dodávateľských faktúr.

S poukazom na znenie ustanovení § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení účinnom do 31.12.2009 (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) a ustanovenia § 2 ods. 6 a § 29 ods. 1, 2, 3, 4 a 8 zákona o správe daní krajský súd vyjadril záver súdneho prieskumu, že správne orgány postupovali správne, v súlade s platnou právnou úpravou a preskúmané rozhodnutie je vecne správne a zákonné aj po formálnej stránke. V správnom konaní bol dostatočne zistený skutkový stav veci a na jeho základe vyvedený aj správny právny záver, s ktorým sa krajský súd stotožnil. Konštatoval, že žalovaný sa dostatočným spôsobom vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu, vznesenými v podanom odvolaní.

Krajský súd vyhodnotil, že žalovaný i správca dane pri vydaní rozhodnutí v danom prípade nevychádzali iba z daňových dokladov predložených žalobcom, ale najmä z výsledkov rozsiahleho dokazovania, ktoré smerovalo k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či predmetné dodávky boli uskutočnené dodávateľmi a či jednotlivé náklady boli vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňového subjektu, t.j. či ich možno považovať za daňový výdavok v zmysle § 2 písm. i) cit. zák. o dani z príjmov. Podľa krajského súdu správca dane dôvodne spochybnil dodanie služieb žalobcovi uvedenými dodávateľmi.

Uskutočnený nákup služieb žalobca preukazoval predmetnými faktúrami, ku ktorým boli pripojené objednávky služieb (objedávky doslovne kopírovali obsah fakturovaných služieb pokiaľ ide o druh

služby, jednotkovú cenu za poskytnutú službu, množstvo poskytnutých služieb a cena za poskytnutú službu), zmluvami o vykonaní reklamy uzavretými žalobcom s obchodnými spoločnosťami TRANSDIRECT s.r.o. zo dňa 30.12.2008 a RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o. zo dňa 29.01.2009 a monitoringami mediálnej kampane a mediálnymi plánmi v jednotlivých televíziách a rozhlasových staniciach. Krajský súd sa stotožnil so závermi daňových orgánov, že žalobca nepreukázal dodanie služieb fakturovaných uvedenými dodávateľmi. Na jednotlivých faktúrach fakturované služby nie sú konkretizované, sú nezrozumiteľné, nie je z nich možné zistiť, čo bolo predmetom fakturovania. K deklaroványm skutočnostiam o obsahu fakturovaných plnení na faktúrach neuznaných správcom dane krajský súd dodal, že spornosť, nekonkrétnosť a nezrozumiteľnosť označenia fakturovaných služieb pri štandardnej podnikateľskej činnosti by mala u každého odberateľa takej služby vyvolať pochybnosti o predmete fakturácie.

Výsledným produktom služieb dodaných týmito obchodnými spoločnosťami žalobcovi mali byť monitoringy, štatistiky sledovanosti, čítanosti a počúvanosti jednotlivých médií. Zo žalobcom predložených monitoringov mediálnych kampaní, mediálnych plánov v jednotlivých televíziách a rozhlasových staniciach, billboardov a iných materiálov nevyplýva, kto ich spracoval, akým spôsobom a na základe akých podkladov, pričom títo dodávatelia nemali zamestnancov, preto ich spracovať mohli iba ich subdodávatelia.

Poukázal na skutočnosť, že správca dane v súlade s ustanovením § 29 ods. 2 zákona o správe daní vykonal ďalšie dokazovanie, a to výsluchmi konateľov obchodnej spoločnosti TRANSDIRECT s.r.o. a RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o. v rozhodnom období Daniela Krestu a Atillu Lengyela, ako aj konateľa žalobcu. Bývalí konatelia dodávateľov uviedli, že v roku 2009 vystavili pre žalobcu spolu 13 a 184 faktúr, pričom zdaniteľné obchody uvedené v týchto faktúrach boli zrealizované, a to subdodávateľským spôsobom. Tieto spoločnosti nezamestnávali žiadnych zamestnancov, fakturované služby si objednávali u viacerých dodávateľov, ktorých mená si nepamätajú, osobne ich nepoznali a nakontaktovali sa na nich cez internet. Účtovné daňové doklady za predmetné zdaňovacie obdobie a za ďalšie zdaňovacie obdobia nemali k dispozícii, pretože ich odovzdali novým konateľom spoločností Emilovi Majcherovi na základe odovzdávacieho a preberacieho protokolu zo dňa 22.11.2009 a Gabriele Ilykovej na základe odovzdávacieho a preberacieho protokolu zo dňa 10.03.2010.

Ing. Miroslav Schürger, konateľ žalobcu, do zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 22.03.2011 uviedol, že služby poskytnuté na základe zmluvy o vykonaní reklamy uzatvorenej so spoločnosťou RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o. boli dodané v objednanom rozsahu a v požadovanej kvalite, nesúhlasil s tvrdením svedka Lengyela, podľa ktorého žalobca iba objednal a následne prevzal predmet zdaniteľných plnení, pretože žalobca aktívne spolupracoval pri tvorbe reklamnej kampane. Novú konateľku obchodnej spoločnosti RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o. správca dane nemohol vypočuť, pretože od 10.02.2010 menovaná nebýva na konkrétnej adrese a je prihlásená iba na trvalý pobyt v obci: Košice - sídlisko KVP. Správca dane prostredníctvom dožiadaného miestneho príslušného správcu dane zistil, že obchodná spoločnosť RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o. na adrese sídla nesídlí, zásielky nepreberá (odpoveď Daňového úradu Košice II. na dožiadanie zo dňa 25.08.2010). Z objektívnych dôvodov (nekontaktnosť obchodnej spoločnosti RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o., nemožnosť výsluchu súčasnej konateľky tejto obchodnej spoločnosti) správca dane nemohol vykonať ďalšie dokazovanie v záujme preverenia, či sporné služby boli žalobcovi dodané týmito dodávateľom.

Krajský súd vyjadril súhlas s tvrdeniami žalobcu, podľa ktorých každá obchodná spoločnosť si slobodne vyberá svojich obchodných partnerov, nezodpovedá za činnosť svojho obchodného partnera, za vedenie jeho účtovnej a inej evidencie. Na druhej strane, ak si žalobca ako platiteľ dane z príjmov pri určení daňovej povinnosti uplatňuje odpočítanie daňových výdavkov, zodpovedá za preukázanie existencie svojho nároku. Žalobca v konaní nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre odpočítanie predmetných daňových výdavkov zo sporných faktúr.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby najvyšší súd zmenil napadnutý rozsudok tak, že žalobe vyhovie, eventuálne ho zruší a vec vráti prvostupňovému

súdu na ďalšie konanie.

Žalobca napáda nedostatočné odôvodnenie rozsudku, nesprávne vyhodnotenie zisteného skutkového stavu a nesprávne právne posúdenie veci. Má za to, že všetky podmienky formulované v zákonných ustanoveniach, ktoré mal podľa žalovaného, ako i krajského súdu porušiť, naopak, splnil. Na predložených faktúrach sú správne uvedené všetky zákonom ustanovené položky a súčasne jednoznačne deklarujú, že k jednotlivým zdaniteľným plneniam skutočne došlo. Nielen samotné faktúry preukazujú reálnu existenciu obchodných prípadov, ale súčasne existuje celý rad dôkazov, ktoré dokumentujú, že predmetné faktúry majú reálny základ. Skutočnosti uvedené v bode II. žaloby (skutkové okolnosti) predstavujú ucelenú sieť dôkazov, že predmetné obchody sa reálne uskutočnili. Dodávateľ, rovnako ako následní odberatelia evidujú s tým súvisiace plnenia riadne vo svojich účtovníctvach, pričom si súčasne splnili aj príslušné daňové povinnosti. Poukázal na výpovede bývalých konateľov dodávateľských obchodných spoločností, ktoré preukazujú realizáciu a dodanie dohodnutých služieb. Jeho dodávatelia - spoločnosti TRANSDIRECT s.r.o. a RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o., resp. ich konatelia v rozhodnom čase, vo svojich vyjadreniach uviedli, že v dotknutom období spolupracovali so žalobcom, príslušné faktúry boli riadne vystavené, uhradené a zaúčtované v účtovníctve, príslušné daňové povinnosti boli splnené a zdaniteľné obchody, ktoré z nich vyplývajú, sa reálne stali. To znamená, že daňové povinnosti boli splnené a napriek záverom kompetentných orgánov o fiktívnosti predmetných obchodov neboli na strane dodávateľa zmenené, resp. upravené. To znamená, že z údajného „fiktívneho obchodu“ daňová povinnosť vzniká, ale právo na odpočítanie predmetných daňových výdavkov už nie. Uvedené žalobca označil za hrubý excés z hraníc zákonnosti ako aj prejav svojvoľe v daňovom a následne súdnom konaní.

Uviedol, že na základe štatistík dodaných obchodnými spoločnosťami RATIMEX SLOVAKIA s.r.o., resp. TRANSDIRECT s.r.o. (obdobie 01/2009), žalobca vedel nie len svojmu odberateľovi Servis Creativ s.r.o. doložiť efektívne využitie finančných budgetov určených na jednotlivé segmenty, ale čo je pre žalobcu najdôležitejšie, keďže je obchodná spoločnosť založená za účelom tvorby zisku, tieto štatistiky mu umožnili nakupovať najrozumnnejšie a najefektívnejšie jednotlivé zložky reklamy, ktoré boli v tom čase na reklamnom trhu v závislosti na pomere cena/výkon najvýhodnejšie.

Zároveň vyjadril nesúhlas s účelovým posúdením obsahu vyhotovených štatistík daňovými orgánmi a súdom, pretože tak obsah, ako aj vyhotovenie finálneho produktu je založené len na základe dohody zmluvných strán a správca dane si nemôže svojvoľne určovať, ako má vyzeráť plnenie, na ktorom sa dohodli dva podnikateľské subjekty pri slobodnom výkone svojej podnikateľskej činnosti.

Poukázal na to, že zákon neukladá, aby súčasťou faktúry boli detailne rozpísané jednotlivé činnosti, za ktoré bola vystavená. V zásade, pri takomto objeme prác to ani nie je možné. Preto je vecou podnikateľských subjektov, akým spôsobom si rámcovo vymedzia plnenie, ktoré má byť predmetom konkrétnej faktúry a ďalšie podrobnosti sú súčasťou zmlúv, osobných rokovaní a podobne, pričom rozhodujúcim je výsledný produkt, ktorý má byť dodaný, a z dôvodu ktorého sa samotný obchod vôbec realizoval. Všetky tieto dôkazy v rámci daňového konania boli riadne predložené, pričom nie je zrejmé, aké ďalšie dôkazy mal poskytnúť na preukázanie reálnosti uskutočneného plnenia, pričom orgány včítane súdu, len formálne vymenúvajú zákonné povinnosti a ich nesplnenie odôvodňujú len tým, že nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Samotný fakt, že účtovníctvo obchodnej spoločnosti RATIMEX SLOVAKIA s.r.o. a súčasne terajšia konateľka nie sú k dispozícii, nemôže byť na ujmu žalobcovi. Uviedol, že svoje dôkazné bremeno vyčerpal a neprimerane sa naň prenáša už dôkazná povinnosť jeho dodávateľov, prípadne správcu dane. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010 a uviedol, že daňový subjekt nemôže zodpovedať za dôkazy, resp. účtovnú a inú evidenciu odlišných daňových subjektov, a preto táto skutočnosť mu nemôže byť kladená na zodpovednosť. Opätovne uviedol dôkazy predložené na podporu reálnosti uskutočnených zdaniteľných obchodov. Všetky predložené a súčasne zistené dôkazy spolu navzájom korešpondujú a skutkové okolnosti z nich vyplývajúce vo vzájomnej súvislosti vytvárajú materiálny podklad, ktorý verifikuje fakty, ktoré dokumentujú a súčasne dôkazná povinnosť daňového subjektu nie je absolútna, pričom vôbec nezahŕňa preukazovanie skutočností, ktoré súvisia s obchodnou

činnosťou iných podnikateľských subjektov a predmetné dôkazy nemôže od neho požadovať. Ďalej poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/16/2010 zo dňa 18.10.2010 a Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Námietky uvádzané v odvolaní sú svojím obsahom identické s dôvodmi uvedenými v žalobe a v odvolaní proti rozhodnutiu daňového úradu, preto žalovaný poukázal na svoje vyjadrenie k žalobe. S poukazom na ustanovenia § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov a dôkaznú povinnosť žalobcu zopakoval, že doklady vyhotovené s požadovanými náležitosťami a riadne zaúčtované nemôžu byť podkladom pre uznanie nákladu, pokiaľ nie je preukázané, že k uskutočneniu deklarovaného obchodu fakticky došlo tak, ako je to v dokladoch prezentované.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“), ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania predchádzajúce ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP) a po tom, ako bol deň verejného vyhlásenia rozhodnutia zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP).

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2, ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní správou daní evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo

preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov 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 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov 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.

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Podľa § 8 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná viesť účtovníctvo správne, úplne, preukázateľne, zrozumiteľne a spôsobom zaručujúcim trvalosť účtovných záznamov.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu odvolacích dôvodov žalobcu konštatuje, že vo vzťahu k dôvodom neuznania daňových výdavkov deklarovaných faktúrami vystavenými dodávateľmi žalobcu RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o. a TRANSDIRECT s.r.o. za služby spojené s prieskumom mediálneho trhu, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti dopĺňa len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP).

Predmetom odvolacieho konania je posúdiť opodstatnenosť namietanej neprimeranej miery prenosu dôkazného bremena na žalobcu v nadväznosti na zistený skutkový stav pri preverovaní reálnosti uplatnených daňových výdavkov v súvislosti s úpravou základu kontrolovanej dane z príjmov žalobcu za

zdaňovacie obdobie roku 2009.

Z obsahu napádaných rozhodnutí vyplýva, že daňové orgány nespochybňovali odovysielanie jednotlivých spotov v médiách, a to za využitia výsledkov monitoringu mediálneho trhu žalobcom, ale spochybnené bolo vykonanie tzv. prípravných prác na využitie mediálneho priestoru, štatistik sledovanosti v podobe grafického spracovania žalobcom deklarovanými dodávateľmi RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o. a TRANSDIRECT s.r.o.

Žalobca ako daňovník, ktorého príjmy podliehajú dani, mal povinnosť podľa príslušných ustanovení zákona o dani z príjmov sám si daňovú povinnosť vypočítať a v zákonom stanovenej lehote priznať. Bolo legitímnym a pochopiteľným záujmom žalobcu pre účely určenia základu dane využiť všetky zákonné prostriedky na jeho úpravu a v medziach zákona tento optimalizovať využitím i jeho daňových výdavkov vynaložených na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Na overenie správnosti a najmä súladnosti základu dane so zákonom procesný predpis na úseku správy daní stanovuje správcovi dane možnosť, ale i povinnosť v rámci správy daní, a to i s využitím inštitútu daňovej kontroly overiť, resp. preveriť podklady potrebné na správne a úplné zistenie dane (§ 1a písm. c/, § 15 ods. 1 zákona o správe daní). Povinnosti daňovníka správne si vypočítať, priznať a zaplatiť daň zodpovedá i zákonom mu uložené dôkazné bremeno, zaťažujúce ho vo vzťahu k jeho tvrdeniam, záznamom a evidenciám, ktoré je v súvislosti s daňovými povinnosťami povinný viesť. V rámci jeho dôkaznej povinnosti mu zákon ukladá preukazovať okrem iného aj ich vierohodnosť (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Okrem vyššie spomenutých skutkových zistení vyvolávajúcich pochybnosť o vierohodnosti sporných daňových dokladov odvolací súd berie do úvahy i ďalšie skutočnosti, ktoré vo vzájomných súvislostiach daňové orgány oboch stupňov vyhodnotili.

Je len pochopiteľné, že nemožnosť preverenia účtovných záznamov a daňových dokladov vystavených v súvislosti s preverovanými službami u samotných dodávateľov žalobcu z dôvodu prevodu obchodných podielov a zmeny konateľov u týchto obchodných spoločností približne v rovnakom čase (január 2010 a marec 2010) na osoby, ktoré činia z dodávateľov voči úradom nekontaktné daňové subjekty, vzbudí podozrenie o reálnom základe faktúrami deklarovaných tvrdení. Na vierohodnosti realizácie dodaných služieb monitoringu práve dodávateľmi RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o. a TRANSDIRECT s.r.o. nepridajú ani také dodatočne zistené skutočnosti, ako napríklad:

- personálne prepojenie dodávateľa TRANSDIRECT s.r.o. s obchodnou spoločnosťou REMEA GROUP s.r.o. (subdodávateľská spoločnosť, ktorá vznikla 06.03.2009) v osobe svedka Daniela Kresta, konateľa dodávateľa žalobcu v relevantnom čase, pričom obchodný podiel v spoločnosti TRANSDIRECT s.r.o. tento previedol na nekontaktnú osobu N. M. (str. 8 rozhodnutia žalovaného),
- časový nesúlad vyplývajúci z podpisu zmluvy o vykonaní reklamy medzi žalobcom na strane objednávateľa s dodávateľom RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o., uzavretej dňa 29.01.2009, hoci obchodná spoločnosť TRANSDIRECT s.r.o. vznikla zápisom do obchodného registra až dňa 07.02.2009, pričom z obsahu zmluvy nevyplýva, že by zmluvné strany brali na zreteľ skutočnosť uzatvárania zmluvy pred vznikom spoločnosti TRANSDIRECT s.r.o. (§ 64 Obchodného zákonníka),
- zistený vysoký podiel (82%) nákladov k dosiahnutým výnosom.

Vo svetle kontrolných zistení a okolností preskúmaného prípadu, ako i s prihliadnutím na existenciu známych poskytovateľov predmetných služieb na trhu, zverejňujúcich výsledky mediálneho prieskumu na internete, sa výber nerenomovaných dodávateľov monitoringu, a to napriek žalobcom proklamovaným ekonomickým cieľom dosiahnuť čo najlukratívnejšie umiestnenie jeho produktov na mediálnom trhu v oblasti reklamy, nejaví ako konanie podnikateľa s odbornou starostlivosťou, ba naopak, javí sa ako konanie produkujúce obchodné transakcie umelé, bez ekonomického obsahu.

Vo vzťahu k vysokému percentu predmetných nákladov a k žalobcom poukazovaným právnym záverom vyplývajúcim z judikatúry Súdneho dvora a najvyššieho súdu ohľadne neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu z dôvodu nekontaktnosti jeho dodávateľov, odvolací súd poukazuje na

povinnosť žalobcu, ako podnikateľa nesúceho zodpovednosť a riziko za obchodné vzťahy, do ktorých vstupuje, i v nadväznosti na administratívnoprávne konzekvencie, ktoré z nich a z príslušných zákonov vyplývajú.

Aj Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky Súdneho dvora vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Péter Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

V nadväznosti na uvedené možno prijať záver, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli zistené dôvody pre presun dôkazného bremena zo žalobcu na správcu dane.

Odvolací súd po prieskume zákonnosti napádaných rozhodnutí a procesných postupov predchádzajúcich ich vydaniu konštatuje, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností, rešpektujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov a autenticity daňového konania (§ 2 ods. 3 a ods. 6 zákona o správe daní) urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o dani z príjmov. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie neuznaných daňových výdavkov nespĺňajú zákonné kritérium dostatočnej preukaznosti a ich opodstatnenosti podľa § 2 písm. i) a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov, ani vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Na základe vyššie uvedeného a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny postupom podľa § 250ja ods. 3 vety druhej OSP v spojení s § 219 ods. 1, ods. 2 OSP potvrdil.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže v odvolacom konaní nebol úspešný.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.