

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžf/70/2016  
Identifikačné číslo spisu: 6015201249  
Dátum vydania rozhodnutia: 10.05.2018  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:6015201249.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu Ing. JUDr. Miroslava Gavaleca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: CINEMA +, spol. s r. o., so sídlom Partizánska cesta 5564/77, Banská Bystrica, IČO : 31 586 457, zastúpený: Mgr. Henrich Schindler, advokát, Janka Kráľa 7, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/176/2015-67 zo dňa 19. februára 2016, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/176/2015-67 zo dňa 19. februára 2016 potvrdzuje.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

I.  
Konanie pred orgánmi finančnej správy

1.Na základe kontroly dane z príjmov právnickej osoby (ďalej aj „daň“) za zdaňovacie obdobie roku 2012, vykonanej u žalobcu Daňovým úradom Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“), vydal správca dane dňa 04.06.2015 rozhodnutie č. 20323761/2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane za predmetné zdaňovacie obdobie v sume 13.424,26 Eur, ktorý vznikol z porušenia zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) majúcich vplyv na vykázaný základ dane. Porušenia

zákona spočívali v tom, že

- žalobca zaúčtoval na ťarchu nákladových účtov dodávateľskej faktúry od dodávateľa X-CON, s. r. o. za sprostredkovanie obchodných transakcií na základe zmluvy o sprostredkovaní zo dňa 07.10.2011, pričom sprostredkované malo byť uzavretie zmluvy žalobcu so spoločnosťou EMM, spol. s r. o. Vykonaným dokazovaním nebolo podľa správcu dane jednoznačne preukázané, že k uzavretiu predmetných obchodných transakcií žalobcu došlo pričinením spoločnosti X-CON, s. r. o.;
- žalobca ďalej zaúčtoval na ťarchu nákladových účtov dodávateľskej faktúry od spoločnosti SIKUREX, s. r. o. za sprostredkovateľské služby na základe zmluvy o sprostredkovaní zo dňa 22.06.2009, kde zistené skutočnosti podľa názoru správcu dane potvrdili, že uzavretie obchodu medzi spoločnosťou TEMPEST, a. s. a žalobcom nebolo uskutočnené pričinením sprostredkovateľa;
- žalobca tiež zaúčtoval na ťarchu nákladových účtov dodávateľskej faktúry od spoločnosti ACTION MEDIA INTERNATIONAL SK, s. r. o. vystavené na základe zmluvy o reklame zo dňa 17.09.2012, pričom podľa zistení správcu dane predmet fakturácie nebol realizovaný uvedenou spoločnosťou tak, ako bolo uvedené na faktúrach;
- žalobca zaúčtoval na ťarchu nákladového účtu účtovné odpisy hmotného majetku vo výške 12.076,01 Eur, pričom kontrolou bol zistený rozdiel medzi účtovnými odpismi uplatnenými v účtovníctve (12.076,01 Eur) a daňovými odpismi v zmysle zákona o dani z príjmov (10.732,- Eur) vo výške 1.344,01 Eur, ktorá suma je položkou zvyšujúcou výsledok hospodárenia žalobcu.

2. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, na základe ktorého žalovaný rozhodnutím č. 20801958/2015 zo dňa 09.09.2015 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) potvrdil rozhodnutie správcu dane najmä z dôvodu, že v rámci rozsiahleho dokazovania vykonaného v priebehu daňovej kontroly nebolo preukázané, že výdavky na sprostredkovanie a reklamu boli výdavkami vynaloženými na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, ďalej že uzatvorenie zmlúv s treťou stranou bolo dosiahnuté pričinením sprostredkovateľov a že reklama bola realizovaná tak, ako bolo dohodnuté v uzatvorenej zmluve o reklame. Konštatoval, že žalobca neunesol dôkazné bremeno na preukázanie, že skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a údaje uvedené v daňovom priznaní boli úplné a správne.

## II.

Konanie pred krajským súdom

3. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote žalobu na Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) a navrhol ho zrušiť a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie. V žalobe tvrdil, že správca dane postupoval v rozpore s § 3 ods. 1, 3 a § 24 ods. 2 Daňového poriadku, nevedel dokazovanie tak, aby objasnil a zistil čo najúplnejšie skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a zároveň nevyhodnotil všetky dôkazy, ktoré v rámci daňovej kontroly zaobstaral. Aj s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 namietal, že dôkazné bremeno daňového subjektu nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho aj na preukázanie skutočností, ohľadne ktorých takáto povinnosť postihuje iný subjekt. Mal za to, že nemožno vyvodzovať závery v neprospech kontrolovaného daňového subjektu z toho, že tento nepreukázal skutočnosti ohľadne plnenia subdodávateľov jeho dodávateľov, s ktorými žiadne zmluvy neuzatváral. Zdôraznil, že pochybnosti u správcu dane vznikli výlučne z dôvodu preverovania účtovnej evidencie subdodávateľov dodávateľa. Namietal tiež jednotlivé skutkové zistenia vo vzťahu k sprostredkovaniu jeho obchodov spoločnosťami X-CON, s. r. o. a SIKUREX, s. r. o., ako aj poskytnutú reklamu z obchodného prípadu so spoločnosťou ACTION MEDIA INTERNATIONAL SK, s. r. o.

4. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby poukázal na závery uvedené v napadnutom rozhodnutí a zdôraznil, že žalobca si u sprostredkovateľov ani u dodávateľov reklamy nepreveroval, či jedná s osobami oprávnenými konať za podnikateľský subjekt, či je tento subjekt funkčný, či riadne vykonáva podnikateľskú činnosť samostatne alebo prostredníctvom svojich dodávateľov, ako zabezpečí plnenie v zmysle zmluvy a dodržanie povinností z nej vyplývajúcich, ako je poskytnutie služby zabezpečené a či fakturovaná suma zodpovedá dohodnutej cene poskytnutej služby. Prebral tak na seba

riziko neunesenia dôkazného bremena v rámci daňovej kontroly, ktorej účelom nie je len formálne skontrolovanie daňových dokladov, ale aj preverenie reálnosti uskutočnenia jednotlivých úkonov, ktoré majú vplyv na daňové výdavky žalobcu. Konštatoval, že sprostredkovanie ani reklama neboli v priebehu daňovej kontroly ani vyrubovacieho konania preukázané, pričom to bol žalobca, ktorý neunesol dôkazné bremeno a vierohodným spôsobom nepreukázal, že skutočnosti majúce vplyv na správne určenie dane a údaje uvedené v daňovom priznaní sú úplné a správne.

5. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 19.02.2016 rozsudok, ktorým žalobu zamietol a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal. Stotožnil sa s vyhodnotením vykonaných dôkazov zo strany správcu dane a následne i žalovaného, že žalobca predloženými dôkazmi nepreukázal realnosť vynaložených daňových výdavkov, na základe ktorých došlo k zníženiu základu dane podľa daňového priznania.

6. Vo vzťahu k prípadu sprostredkovania obchodnou spoločnosťou X-CON, s. r. o. krajský súd uviedol, že v daňovom konaní predložené faktúry nijako nešpecifikujú, ktorý obchodný vzťah žalobcu mal sprostredkovateľ sprostredkovať, pričom pokiaľ správca dane vykonal dokazovanie aj u sprostredkovateľa, nekonal v rozpore so zákonom, nakoľko sám zisťoval skutočnosti, ktoré mal v konaní preukázať žalobca, ktorý svoje dôkazné bremeno neunesol.

7. Vo vzťahu k obchodnému prípadu so spoločnosťou TEMPEST, a. s. krajský súd poukázal na to, že sám zástupca uvedenej spoločnosti poprel, že by k uzatvoreniu obchodu došlo pričinením sprostredkovateľa. Správca dane podľa názoru súdu nepochybil, keď neakceptoval čestné vyhlásenie sprostredkovateľa, ani nevykonal dokazovanie jeho výsluchom, nakoľko zistil, že obchod so žalobcom uzavrela spoločnosť TEMPEST, a. s. bez akejkoľvek účasti sprostredkovateľa.

8. Pokiaľ ide o obchodný prípad so spoločnosťou ACTION MEDIA INTERNATIONAL SK, s. r. o., podľa názoru krajského súdu daňové orgány vo svojich rozhodnutiach dostatočne zdôvodnili, že k plneniu zmluvy o reklame nemohlo dôjsť tak, ako to tvrdil žalobca, predovšetkým vo vzťahu k Fitness Gabrheľ, s. r. o., keďže konateľ tejto spoločnosti existenciu akéhokoľvek reklamného zariadenia v jeho prevádzke ako aj existenciu zmluvného vzťahu s uvedenou spoločnosťou poprel, ako aj k spoločnosti Alezio, s. r. o. (resp. jej právneho nástupcu Camden, s. r. o.), ktorej konatelia ani nevedeli o tom, že sú konateľmi spoločnosti. Ani záver žalovaného vo vzťahu k spoločnosti BDN, s. r. o., ktorá potvrdila vysielanie reklamných spotov na jej zariadeniach, podľa krajského súdu nepreukazuje, že došlo k reálnemu plneniu vyplývajúcejmu zo zmluvy o reklame. Navyše faktúry sú vystavené za jednotlivé mesiace roku 2012, nie sú diferencované podľa jednotlivých zmluvných partnerov obchodnej spoločnosti ACTION MEDIA INTERNATIONAL SK, s. r. o. a časť plnenia, ktorú by aj žalobca ako daňový subjekt preukázal, správca dane nemohol oddeliť od nepreukázaného plnenia.

9. K námietke žalobcu, že konatelia jednotlivých zainteresovaných spoločností neboli vypočutí ako svedkovia, čím malo dôjsť k porušeniu § 25 ods. 4 Daňového poriadku a k odopretiu práva žalobcu byť prítomný pri vypočutí svedka a klásť mu otázky, žalovaný uviedol, že konatelia neboli vypočutí v postavení svedka, ale ako štatutárny zástupcovia spoločností, ktoré mali byť obchodnými partnermi žalobcu. Mohli len potvrdiť, či existoval alebo neexistoval zmluvný vzťah, príp. jeho obsah. Neboli vypočutí ako nestranní svedkovia, ktorí svojimi zmyslami vnímali určité skutočnosti.

10. Nakoniec krajský súd konštatoval, že daňové orgány svoje rozhodnutia riadne odôvodnili, uviedli v akom rozsahu bolo vykonané dokazovanie, ktoré skutočnosti boli zistené, ktoré majú za preukázané a ktoré nie, vykonané dokazovanie vyhodnotili a zdôvodnili, prečo rozhodli tak, ako je uvedené vo výrokoch rozhodnutí. Krajský súd poukázal na to, že žalobca v žalobe netvrdí, v čom arbitrárnosť napadnutého rozhodnutia spočíva, resp. v čom správca dane vyhodnotil dôkazy v rozpore so zákonom. Samotný nesúhlas žalobcu so závermi správcu dane a žalovaného nemôže podľa názoru krajského súdu spôsobovať nezákonnosť napadnutého rozhodnutia bez toho, aby žalobca uviedol, v čom je úvaha správneho orgánu v rozpore so zásadou logického uvažovania.

### III.

#### Odvolaie žalobcu, vyjadrenie žalovaného

11. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas odvolanie a navrhol rozsudok krajského súdu zrušiť a vrátiť mu vec na ďalšie konanie a rozhodnutie. Namietal, že krajský súd nevychádzal z dostatočne zisteného skutkového stavu veci, konanie nebolo vedené takým procesným postupom, ktorý by zabezpečoval správny výsledok s ohľadom na hodnotenie dôkazov a dôkazy neboli vykonané spôsobom zodpovedajúcim pravidlám spravodlivého procesu. Krajský súd podľa názoru žalobcu rozhodnutie riadne a vyčerpávajúco neodôvodnil, niektorými dôvodmi žaloby sa vôbec nezaoberal a k niektorým len prevzal právny názor správneho orgánu.

12. Žalobca poukázal na to, že na faktúrach vystavených dodávateľom X-CON, s. r. o. je jednoznačne uvedené, že predmetom fakturácie je sprostredkovanie obchodných transakcií na základe zmluvy o sprostredkovaní č. 7/10/2011 zo dňa 07.10.2011. Predmetná zmluva bola správcovi dane predložená, k veci vypovedal svedok konateľ uvedenej spoločnosti S. N., ktorý sa na ústnom pojednávaní dňa 16.02.2015 vyjadril tak, že sprostredkoval obchodný vzťah žalobcu so spoločnosťou EMM, s. r. o., pričom pri rokovaní vystupoval za spoločnosť X-CON, s. r. o. osobne. Správca dane mal podľa žalobcu za účelom úplného dokazovania uvedenú skutočnosť overiť v spoločnosti EMM, spol. s r. o., čo neurobil, čím porušil § 24 ods. 2 a § 3 ods. 2, 3 Daňového poriadku. Žalobca poukázal na to, že správca dane má k dispozícii prostriedky, ktorými môže vynútiť splnenie povinnosti, v danom prípade povinnosti spoločnosti X-CON, s. r. o. predložiť účtovníctvo, za nesplnenie ktorej môže uložiť i sankciu.

13. Žalobca namietal, že nakoľko nebolo vykonané miestne zisťovanie v spoločnosti SIKUREX, s. r. o. a nebol vypočutý konateľ tejto spoločnosti V. Z., čo žalobca v daňovom konaní navrhoval, je zistenie skutkového stavu nedostatočné a rozhodnutie o neuznaní daňového výdavku za sprostredkovanie obchodného prípadu so spoločnosťou TEMPEST, a. s. predčasné.

14. Žalobca poukázal na výpoveď konateľa spoločnosti BND, spol. s r. o., že na plazmových obrazovkách dodaných spoločnosťou ACTION MEDIA INTERNATIONAL SK, s. r. o. do priestorov Športcentra Pohoda na Rybníkovej 15B v Trnave boli po sieti vysielané reklamné spoty, ktoré vytvárala a vysielala spoločnosť ACTION MEDIA INTERNATIONAL SK, s. r. o., vrátane reklamných spotov žalobcu. Podľa žalobcu nie je pravdou, že správca dane nemohol oddeliť plnenia nepreukázané od preukázaných, pretože prílohou každej jednotlivej faktúry je „report odvysielaných spotov pre klienta“, ktorý je rozdelený podľa lokalít : Banská Bystrica - Smädný mních, Trnava - Pohoda, Trenčín - Gabrheľ a Nitra, uvedený je počet obrazoviek a celkový počet zobrazených spotov.

15. S odvolaním sa na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (rozsudky vo veciach sp. zn. 6Sžf/28/2011, 6Sžf/32/2012) žalobca tvrdil, že ak sa má fyzická osoba v daňovom konaní vyjadriť k dôležitým okolnostiam týkajúcich sa iných osôb, ktoré sú jej známe, jedná sa o výsluch svedka. Vzhľadom na to, že správca dane nevypočul štatutárnych zástupcov dotknutých spoločností ako svedkov, nevytvoril v priebehu daňovej kontroly podmienky pre realizáciu práva žalobcu podľa § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku, čím ho poškodil na jeho právach, s priamym vplyvom na zákonnosť prijatých rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov. S názorom krajského súdu, že sa nejedná o svedeckú výpoveď, možno podľa žalobcu čiastočne súhlasiť, avšak ak konateľ spoločnosti nebol vypočúvaný ako svedok, mala byť spísaná zápisnica o miestnom zisťovaní, pretože podľa § 45 ods. 1 písm. d/ a e/ Daňového poriadku má daňový subjekt, u ktorého je vykonávaná daňová kontrola, právo nahliadnuť so zápisnice z miestneho zisťovania, vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou, alebo priznáva kontrolovanému daňovému subjektu právo klásť svedkom otázku.

16. Žalovaný sa v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu stotožnil s právnym posúdením veci uvedeným v rozsudku krajského súdu a odvolacie námietky považoval za neopodstatnené.

#### IV.

##### Právne názory odvolacieho súdu

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 O. s. p. a § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O. s. p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spojení s § 250ja ods. 1 O. s. p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O. s. p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolaniu nemožno vyhovieť a preto napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

18. Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd s prihliadnutím na § 219 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednávanej veci, sa Najvyšší súd vo svojom odôvodnení obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku a doplnenie svojich zistení a záverov z odvolacieho konania.

19. K námietkam žalobcu o porušení jeho práva na spravodlivé súdne konanie nedostatočným odôvodnením rozsudku krajského súdu, ku ktorému malo dôjsť tým, že niektorými dôvodmi žaloby sa krajský súd vôbec nezaoberal, odvolací súd uvádza, že ide o námietky všeobecné a nekonkrétne, ktoré sa od žiadnych námietok odlišujú len nepatrne. Spoločné so žiadnymi námietkami majú to, že odvolací súd sa na ich základe prakticky nemá čím zaoberať. Predmetom posúdenia zo strany krajského súdu totiž boli viaceré žalobné dôvody, pričom ku všetkým zaujal krajský súd stanovisko. Pokiaľ žalobca v odvolaní nevyvedie, na ktoré žalobné dôvody nedostal v odôvodnení rozsudku krajského súdu uspokojivú odpoveď a ako to zasiahlo do jeho právneho postavenia, nemôže od odvolacieho súdu očakávať, že to urobí namiesto neho. Úlohou odvolacieho súdu nie je odvolacie dôvody vyhľadávať, ale rozhodovať o nich, pričom rozsahom a dôvodmi odvolania je viazaný (§ 212 ods. 1 O.s.p.).

20. K argumentácii žalobcu, že k niektorým žalobným dôvodom krajský súd len prevzal právny názor správneho orgánu bez toho, aby sa zaoberal skutočným obsahom daného úkonu a z toho vyvodil právny názor (napr. námietkami k preukazovaniu skutočností, námietkami o nevyhovení podaným návrhom daňového subjektu na zabezpečenie dôkazov, k porušeniu procesných úkonov), odvolací súd podotýka, že krajský súd zákon neporuší, keď sformuluje svoj právny názor k otázke posudzovanej v administratívnom konaní obdobne ako žalovaný, ak jeho právny názor považuje za správny. Žalobcom uvedený príkladný výpočet námietok, pri ktorých krajský súd podľa názoru žalobcu len „prevzal“ právny názor žalovaného, je však opäť nekonkrétny a na jeho základe nie je možné bez pochybností ustáliť, v čom bola argumentácia krajského súdu pre účely preskúmania jeho rozsudku v odvolacom súdnom konaní nedostatočná, resp. ktoré otázky nastolené žalobcom zostali nezodpovedané. Z uvedených dôvodov považoval Najvyšší súd odvolacie námietky týkajúce sa nepreskúmateľnosti rozsudku krajského súdu za neopodstatnené.

21. K odvolacím námietkam týkajúcim sa nedostatočného zistenia skutkového stavu v daňovom konaní odvolací súd uvádza, že daňový subjekt v daňovom konaní preukazuje v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku predovšetkým skutočnosť, ktoré sám tvrdí a deklaruje a na ktoré bol vyzvaný správcom dane. Dôkazné bremeno zaťažuje kontrolovaný daňový subjekt, ktorý predkladá listiny a navrhuje iné dôkazy k preukazovaným skutočnostiam. Správca dane postupuje v procese dokazovania v úzkej súčinnosti s kontrolovaným daňovým subjektom (§ 3 ods. 2 Daňového poriadku), oznamuje mu svoje pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov alebo pravdivosti údajov v nich uvedených a vyzýva ho, aby sa k týmto pochybnostiam vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti

vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku). Správca dane dbá na to, aby skutočností nevyhnutné na účely správy daní boli v každom daňovom konaní zistené čo najúplnejšie, pričom nie je viazaný iba dôkaznými návrhmi daňového subjektu. Nie je však povinný iniciatívne vyhľadávať dôkazy na preukázanie tvrdení daňového subjektu, keďže primárne na ňom leží dôkazné bremeno (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku).

22. Podľa názoru odvolacieho súdu správca dane postupoval v priebehu daňovej kontroly v súlade s uvedenými zásadami, umožnil žalobcovi zúčastniť sa všetkých relevantných úkonov smerujúcich k zisteniu skutočného stavu veci, vyjadrovať sa v priebehu kontroly k zisteným skutočnostiam a predkladať dôkazy na preukázanie prednesených tvrdení.

Pokiaľ sa žalobca na daňové účely uchádza o uznanie výdavkov vynaložených na uvedené služby, musí skutočné poskytnutie služby doložiť a preukázať, že bola vykonaná, a to nielen účtovnými dokladmi. Správca dane umožnil žalobcovi, aby vzhľadom na zaobstarané skutkové zistenia doložil dôkazy na preukázanie uskutočnenia plnení, o ktorých žalobca účtoval ako o daňových výdavkoch. Je treba znovu zdôrazniť, že dôkazné bremeno na preukázanie skutočností majúcich vplyv na správne určenie dane a na ktorých preukázanie bol daňový subjekt vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, zaťažuje daňovníka. Záver daňových orgánov i krajského súdu, že v danom prípade žalobca takéto dôkazné bremeno neunesol, bol podľa názoru odvolacieho súdu v súlade so zákonom.

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

23. Pre daňovú uznateľnosť výdavku sa vyžaduje, aby bol výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov (podmienka vecnosti), ďalej aby bol výdavok daňovníkom riadne preukázaný (podmienka preukázateľnosti), výdavok musí byť zaúčtovaný v účtovníctve alebo v evidencii daňovníka (podmienka zaevidovania) a nakoniec musí byť výdavok uplatnený v stanovenej výške (podmienka rozsahu).

24. Najvyšší súd sa stotožnil so závermi krajského súdu i daňových orgánov, z ktorých plynie, že podmienka preukázateľnosti daňových výdavkov žalobcu na sprostredkovateľských odmenách pre spoločnosti X-CON, s. r. o. a SIKUREX, s. r. o. a na deklarovaných nákladoch za reklamné služby od spoločnosti ACTION MEDIA INTERNATIONAL SK, s. r. o. splnená nebola. Správca dane vykonaným šetrením a zhromaždenými dôkazmi dostatočne podložil svoje pochybnosti o žalobcom deklarovaných skutočnostiach a predložených listinných dôkazoch.

25. Pokiaľ ide o deklarované daňové výdavky súvisiace so sprostredkovaním obchodných transakcií spoločnosťou X-CON, s. r. o., odvolací súd je toho názoru, že nie je podstatné, na základe akej zmluvy so žalobcom mala uvedená spoločnosť sprostredkovať uzavretie obchodných transakcií žalobcu so záujemcami. Pre posúdenie uznateľnosti daňového výdavku za sprostredkovanie je rozhodujúce, že žalobca nepredložil okrem povinných daňových a účtovných dokladov žiadne dôkazy o tom, aké úkony uskutočnil sprostredkovateľ na základe zmluvy o sprostredkovaní, s akými záujemcami a o čom jednal a ktoré konkrétne osoby oslovil, prípadne ako inak sa pričínil o to, že žalobca mal príležitosť uzavrieť obchodné transakcie s tretími osobami. Niet pochyb o tom, že ak by sa spoločnosť X-CON, s. r. o. pričínila o uzavretie obchodu žalobcu so spoločnosťou EMM, s. r. o., ako to vo svojej svedeckej výpovedi naznačoval aj vtedajší konateľ sprostredkovateľa Viliam Belák, musel by mať žalobca pri dodržaní odbornej starostlivosti a primeranej obozretnosti takéto dôkazy (alebo aspoň informácie o nich) k dispozícii, pretože inak by sprostredkovateľovi odmenu za predmetnú službu nezaplatil.

26. V tejto súvislosti odvolací súd pripomína, že žalobca nenavrhol žiadne dokazovanie ohľadom

sprostredkovania kontraktu so spoločnosťou EMM, s. r. o. a v daňovom konaní ani netvrdil, že to bola práve obchodná transakcia s uvedenou spoločnosťou, ktorú sprostredkovala spoločnosť X-CON, s. r. o. Za daných okolností nebolo podľa názoru odvolacieho súdu povinnosťou správcu dane nahrádzať dôkaznú iniciatívu žalobcu a len na základe zmienky konateľa spoločnosti X-CON, s. r. o. S. N. o sprostredkovaní obchodu so spoločnosťou EMM, s. r. o. vykonať šetrenie v uvedenej spoločnosti na preukázanie okolností sprostredkovania. Toto bolo jednoznačne povinnosťou žalobcu, ktorého zaťažovalo v danom smere dôkazné bremeno.

27. Nemožno tiež vytýkať správcovi dane, že od spoločnosti X-CON, s. r. o. nevynucoval predloženie účtovníctva ukladaním pokút, keď sa jeho pokus v tomto smere ukázal ako bezvýsledný. Znovu je treba pripomenúť, že žalobca je ten, kto preukazuje oprávnenosť a zákonnosť vynaloženia daňových výdavkov na získanie, zabezpečenie a udržanie príjmov, pričom unesenie tohto dôkazného bremena si okrem formálnych účtovných dokladov vyžaduje i dôkazy o vecnom uskutočnení plnenia, v súvislosti s ktorým sa deklaruje daňový výdavok.

28. Pokiaľ ide o daňové výdavky za sprostredkovanie obchodnej transakcie so spoločnosťou TEMPEST, a. s., ani v tomto prípade žalobca nepredložil dôkazy o konkrétnych úkonoch, ktorými sa sprostredkovateľ - spoločnosť SIKUREX, s. r. o. pričínil o uzavretie zmluvy, prípadne o osobách, s ktorými sprostredkovateľ v predmetnej veci komunikoval, či o iných skutočnostiach preukazujúcich, za aké vecné plnenie žalobca zaplatil sprostredkovateľskej spoločnosti deklarovанú odmenu. Čestné vyhlásenie sprostredkovateľa o realizácii sprostredkovania obchodnej transakcie je v zjavnom rozpore s oficiálnym vyjadrením spoločnosti TEMPEST, a. s., ktorú pri miestnom zisťovaní zastupoval Ing. W., podľa ktorého pracovník spoločnosti TEMPEST, a. s. Aurel Medo priamo oslovil konateľa žalobcu Ing. R. s návrhom na predloženie cenovej ponuky. Toto bol podľa názoru odvolacieho súdu dostatočný dôkaz pre záver, že o uzavretie predmetného kontraktu sa nijako nepričinila spoločnosť SIKUREX, s. r. o., ako to deklaroval žalobca.

29. Žalobca navyše v daňovom konaní nijako nepopísal, ako malo sprostredkovanie obchodu spoločnosťou SIKUREX, s. r. o. prebehnúť a nepredložil na preukázanie týchto skutočností žiadne dôkazy, pričom takéto informácie a dôkazy by pri dodržaní primeranej odbornej starostlivosti a obozretnosti musel mať. Trval len na výsluchu konateľa spoločnosti SIKUREX, s. r. o. V. Z., avšak bez toho, aby uviedol, ktoré konkrétne okolnosti obchodného prípadu navrhuje týmto dôkazom preukázať. Odvolací súd znova zdôrazňuje, že ak žalobca prijal službu sprostredkovania a odmenu za jej poskytnutie si uplatňuje ako daňový výdavok, musí v prípade pochybností o jeho reálnosti sám viesť hodnoverne objasniť, v čom táto služba spočívala. O okolnostiach a úkonoch poskytnutia služby sprostredkovania sa nemôže správca dane dozvedieť len od žalobcom deklarovанého sprostredkovateľa, ktorý od žalobcu prijal odmenu za sprostredkovanie a v ktorého záujme je preukázanie oprávnenosti výdavku, ktorý žalobca deklaruje. Žalobca neposkytol v priebehu daňového konania žiadne iné vysvetlenie okolností uzavretia obchodu so spoločnosťou TEMPEST, a. s., ktoré by spochybnilo vykonané zhodnotenie dôkazov zo strany daňových orgánov (najmä stanoviska spoločnosti TEMPEST, a.s. poskytnuté prostredníctvom Ing. W.) a pre ktoré by sa svedecká výpoveď V. Z. ukázala pre riadne zistenie skutkového stavu ako nevyhnutná. Za daných okolností považoval aj odvolací súd skutkový stav v daňovom konaní za dostatočný pre vyslovené závery.

30. K uplatnenému daňovému výdavku za reklamu od spoločnosti ACTION MEDIA INTERNATIONAL SK, s. r. o. (ďalej aj „dodávateľ reklamy“) odvolací súd uvádza, že žalobcom predložená faktúra je vystavená spoločne za všetky plnenia, ktoré mal dodávateľ reklamy zabezpečiť v priestoroch spoločností Fitness Gabrhel, s. r. o., Alezio, s. r. o. a BDN, s. r. o., teda bez vyčíslenia nákladov na reklamu pripadajúcich na jednotlivých poskytovateľov reklamného priestoru. Správca dane pritom zistil, že k plneniu zmluvy o reklame vo vzťahu k spoločnostiam Fitness Gabrhel, s. r. o. a Alezio, s. r. o. nedošlo, keďže to nepotvrdili konatelia týchto spoločností, čo žalobca v odvolaní nespochybňuje. Nesúhlasí so záverom žalovaného i krajského súdu vo vzťahu k plneniu od spoločnosti BDN, s. r. o., poukazujúc na svoje predchádzajúce tvrdenia, že do priestorov Šport centra Pohoda na Rybníkovej 15 v Trnave, patriaceho spoločnosti BDN, s. r. o., dodal 3 kusy plazmových obrazoviek, na ktorých vysielal reklamné

spoty (vrátane žalobcovho), bez ďalšej súčinnosti spoločnosti BDN, s. r. o.

31. Odvolací súd súhlasí s právnym názorom krajského súdu v tom, že vysielanie reklamných spotov žalobcu vytvorených dodávateľom reklamy v priestoroch spoločnosti BDN, s. r. o. za zistených okolností nepreukazuje, v akom rozsahu a za akú cenu poskytla spoločnosť ACTION MEDIA INTERNATIONAL SK, s. r. o. žalobcovi reklamné služby a už vôbec nemožno z týchto skutočností vyvodiť záver o hodnovernosti a oprávnenosti daňového výdavky z faktúry vystavenej dodávateľom reklamy na všetky vyššie opísané reklamné plnenia v hodnote 40.000,- Eur. Ani túto odvoláciu námietku preto nemohol Najvyšší súd vyhodnotiť ako opodstatnenú.

32. K námietkam o chýbajúcom poučení svedka podľa § 25 ods. 2 Daňového poriadku pri výpovediach V. W. a L. G. odvolací súd uvádza, že ak menovaní boli vypočutí ako svedkovia bez predchádzajúceho poučenia, ide o vadu v postupe správcu dane, ktorá však za zistených okolností nemohla spôsobiť nezákonnosť napadnutého rozhodnutia, a to najmä so zreteľom na obsah výpovedí oboch uvedených osôb, ktoré sa k veci nevedeli vyjadriť a neboli si vedomí ani skutočnosti, že boli štatutárnymi zástupcami spoločnosti Alezio, s. r. o. (neskôr Camden, s.r.o.), prostredníctvom ktorej mal dodávateľ reklamy poskytnúť žalobcovi reklamné služby.

33. Pokiaľ ide o vyjadrenie O. B., tento podal pred dožiadaným správcou dane vysvetlenie za spoločnosť Fitness Gabrheľ, s. r. o., ktorej je konateľom, pričom podľa jeho vyjadrenia uvedená spoločnosť nemala žiaden obchodný vzťah s obchodným partnerom žalobcu a dodávateľom reklamy - spoločnosťou ACTION MEDIA INTERNATIONAL SK, s. r. o. Menovaný pred dožiadaným správcou dane nevypovedal ako svedok, v spoločnosti Fitness Gabrheľ, s. r. o. bolo vykonané miestne zisťovanie smerujúce len k prevereniu existencie zmluvného vzťahu, z ktorého bola spísaná zápisnica. S jej obsahom sa mal žalobca možnosť oboznámiť (§ 45 ods. 1 písm. d/ Daňového poriadku) a preto v súvislosti s vyjadrením menovaného nedošlo k žiadnej nezákonnosti v postupe správcu dane a ani k ukráteniu žalobcu na jeho právach.

34. V súvislosti s neunesením dôkazného bremena žalobca v odvolaní nesprávne poukazoval na judikatúru Súdneho dvora EÚ (vo veciach sp.zn. C - 354/03 Optigen, C - 355/03 Fulcrum Electronics, C - 484/03 Bond House) a na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011, tvrdiac, že právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľov a subdodávateľov nemôžu tvoriť jeho dôkazné bremeno. Prípady žalobcu sa od uvedených prípadov líši predovšetkým v tom, že žalobca v konaní nepreukázal skutočné prijatie služieb, s ktorých obstaraním si uplatnil daňové výdavky, pričom správcovi dane nevedel objasniť a preukázať obsah deklarovaných plnení, ktoré má prijať od svojich dodávateľov. Neuniesol teda dôkazné bremeno na preukázanie skutočností, ktoré sa týkali jeho účasti na deklarovaných obchodoch a ktoré by za obvyklých okolností a pri zachovaní primeranej starostlivosti a obozretnosti musel poznať.

35. Po preskúmaní odvolacích námietok žalobcu odvolací súd súhlasí s názorom krajského súdu, že napadnuté rozhodnutie žalovaného má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia požadované v zmysle § 63 Daňového poriadku, vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je logicky vyhodnotený a riadne právne posúdený. Záver daňových orgánov, že žalobca nespĺňa zákonné podmienky pre uznanie spochybnených výdavkov za daňové výdavky na dani z príjmov, je preto v súlade so zákonom.

36. Keďže námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku nie sú dôvodom na zrušenie alebo zmenu rozsudku krajského súdu, rozhodol odvolací súd podľa § 219 ods. 1 a 2 Os.p. v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta Os.p. tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

37. O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta Os.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v tomto konaní neúspešnému žalobcovi právo na ich náhradu nepriznal.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).