



**ROZSUDOK
V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY**

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Aleny Adamcovovej, v právnej veci žalobcu: **A., a.s.**, so sídlom v B., IČO: X, právne zastúpeného JUDr. R., advokátom v B., proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom v Bratislave, Vazovova č. 2, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: I/222/11095-72329/2010/991192-r zo dňa 17. júna 2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave, č. k. 1S 202/2010-51 zo dňa 8. decembra 2011, jednomyseľne, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave, č. k. 1S 202/2010-51 zo dňa 8. decembra 2011, **p o t v r d z u j e**.

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

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/11095-72329/2010/991192-r zo dňa 17. júna 2010, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane, dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava II č. 601/232/26233/10/Sty zo dňa 11. marca 2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 v sume 283 808,04 €.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že žalovaný zdôvodnil napadnuté rozhodnutie s poukazom na ustanovenie § 19 ods. 2 písm. k/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov s tým, že žiadal preukázať od daňového subjektu súvislosť reklamy s činnosťou spoločnosti a vyhodnotenie jej prínosu. Až do vydania tohto rozhodnutia žalobca ako daňový subjekt na opakované výzvy nepreukázal opodstatnenosť vynaložených nákladov na reklamu 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. Správca dane skonštatoval, že náklad vo výške 45 000 000 Sk nie je preukázaný ako náklad zahrňovaný do daňových výdavkov. V preskúmvanej veci žalobca opieral svoj právny nárok na zahrnutie výdavkov na reklamu na odpočet od príjmov zahrnutých do základu, najmä s ohľadom na skutočnosť, že uzatvoril zmluvu so spoločnosťou R., s.r.o., ktorá spočívala v propagácii daňového subjektu, žalobcu formou reklamnej nálepky s textom A., a.s. na karosérii závodného vozidla, ktoré jazdilo na rozličných pretekoch v časovom rozsahu 2 dni celkovo 3 krát v roku 2007. Spoločnosť R., s.r.o. bola vymazaná z obchodného registra ex offio dňa 3. apríla 2008 s tým, že od správcu dane nežiadala súhlas na výmaz z obchodného registra. Žalovaný konštatoval, že z ustanovenia § 19 ods. 2 písm. k/ zákona o dani z príjmov vyplýva, že pri vymedzení výdavkov, ktoré si daňovník môže odpočítať od príjmov zahrňovaných do základu dane z príjmov je nutné vychádzať z ustanovenia § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov, podľa ktorého daňovým výdavkom sa rozumie výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložených daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve, pričom je dôležité, aby tieto výdavky súviseli s činnosťou daňovníka a slúžili na dosiahnutie zvýšenia jeho príjmov. Daňový subjekt tieto skutočnosti nepreukázal.

Proti tomuto rozsudku podal včas odvolanie žalobca. Namietal, že výrok rozsudku ani jeho odôvodnenie nemá oporu v zákone č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov. Uviedol, že z dikcie ustanovenia § 19 ods. 2 písm. k/ zákona č. 595/2003 Z. z. bez akýchkoľvek pochybností vyplýva, že náklady na reklamu sú vtedy nákladmi na reklamu, ak boli vynaložené na účely vymenované v zákone a zároveň mal tým daňovník zámer dosiahnuť, zabezpečiť, udržať alebo zvýšiť príjem. Zákon pritom nevyžaduje skutočné dosiahnutie, prípadne udržanie alebo zvýšenie príjmu, ani neukladá daňovníkovi povinnosť akýmkoľvek spôsobom takéto údaje zhromažďovať, alebo vyhodnocovať. Uviedol, že účinok reklamy sa nedá zmerať. Súčasne poukazoval na rozsudok najvyššieho súdu 3Sžf/66/2007, v ktorom

najvyšší súd vychádzal z toho, že v prípade reklamy a jej súvislosti s uskutočňovanými zdaniteľnými plneniami sa priame dôkazy uplatňuje v obmedzenej miere. Miera ovplyvnenia ľudského správania sa reklamou nie je exaktne merateľná. Ako pomocné kritérium je potrebné preskúmať hospodársky dôvod vynaloženia nákladov na reklamu, ktorý má svoj právny základ v ustanovení § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 23. januára 2012 k odvolaniu žalobcu uviedol, že žalobca vznikol 7. júla 2006 a v tomto zdaňovacom období vykázal nulový výnos a stratu 37 120 Sk. Dňa 31. januára 2007 odkúpil za 800 000 Sk od fyzickej osoby I.– stavebno-montážne práce Z. pohľadávku v hodnote 327 729 784 Sk, ktorú evidoval voči D., spadajúceho pod Banskobystrický samosprávny kraj (BBSK). Na základe dohody o urovnaní s Banskobystrickým samosprávnym krajom zo dňa 15. októbra 2007 získal žalobca výnosy vo výške 59 230 045 Sk. V zdaňovacom období v roku 2008 žalobca vykázal výnosy vo výške 76 471 641 Sk, ktoré vyplývali zo splnenej (splatenej) pohľadávky Banskobystrického kraja. Žiadne iné podnikateľské aktivity žalobca nevykonával, jediná činnosť žalobcu súvisela len s pohľadávkou s BBSK. Ďalej správca dane zistil, že žalobca nemal a nemá žiadneho zamestnanca a nie je registrovaný na daň zo závislej činnosti ani na daň z motorových vozidiel. Z uvedeného vyplýva, že žalobca nevykonával žiadnu ekonomickú činnosť.

Dňa 17. septembra 2007 uzatvoril žalobca so spoločnosťou R., s.r.o. B. zmluvu o reklame. Reklama spočívala v propagácii žalobcu formou reklamnej nálepky s textom „A., a.s.“ na karosérii závodného automobilu, ktoré jazdilo na rozličných pretokoch v časovom rozsahu po dvoch dňoch, 3 krát v priebehu roka 2007. Tri dodávateľské faktúry za plošnú reklamu z októbra, novembra a decembra 2007 v sume po 15 000 000 Sk bez DPH, spolu v sume 45 000 000 Sk bez DPH žalobca zaúčtoval do nákladov a uplatnil ich v daňovom priznaní za rok 2007 ako daňový výdavok (náklad). Keďže v priebehu prvostupňového, ako aj odvolacieho konania žalobca nepreukázal opodstatnenosť hore uvedených nákladov t.j. nepreukázal, že výdavky, ktoré zaplatil využil na dosiahnutie udržania a zabezpečenie príjmov tak, ako to vyplýva z ustanovenia § 2 písm. i/ a § 19 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z., keďže neboli predložené žiadne doklady, ktoré by preukazovali aktívnu účasť vyvíjanú pre spoločnosť, správca dane podľa § 17 ods. 2 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov upravil výsledok hospodárenia o sumu 45 000 000 Sk pre účely zistenia základu dane z príjmov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaných v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.).

Podľa § 19 ods. 2 písm. k/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, daňové výdavky, ktoré možno uplatniť v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone sú výdavky (náklady) na reklamu vynaloženú 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.

Podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, daňovým výdavkom je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaiúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

Najvyšší súd konštatuje, že v konaní nebolo spochybnené zistenie správcu dane, že spoločnosť A., a.s. nemala a nemá žiadneho zamestnanca a nie je registrovaná na daň zo závislej činnosti ani na daň z motorových vozidiel, spoločnosť nevykonáva inú ekonomickú činnosť, ako činnosť týkajúcu sa len „pohľadávky“ s BBSK.

Vzhľadom na to, že spoločnosť nevykonáva inú ekonomickú činnosť a jej preukázateľná ekonomická činnosť spočívala iba v nadobudnutí pohľadávky od Banskobystrického kraja, vynaloženie daňového výdavku nemá preukázanú súvislosť s ekonomickou činnosťou spoločnosti. Pokiaľ ide o hospodársky dôvod - účel tento v danom prípade preukázaný nebol. Ten vychádza zo skutočného obsahu daňovej transakcie a v prípade ustanovenia § 19 ods. 2 písm. k/ zákona č. 595/2003 Z. z. je aj výslovne

pomenovaný, ako *zámer dosiahnutia zabezpečenia, udržania alebo zvýšenia príjmov daňovníka*. Takýto zámer tu preukázaný nebol. Je dôkazným bremenom daňového subjektu. Žalobca nepreukázal žiadny podnikateľský plán, z ktorého by bolo možné predpokladať zabezpečenie, udržanie alebo zvýšenie príjmov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov členov senátu 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov).

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a § 246c ods. 1 prvá veta O.s.p. tak, že neúspešnému žalobcovi nevznikol nárok na náhradu trov odvolacieho konania.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave 4. decembra 2012

JUDr. Ivan Rumana, v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská