



## ROZSUDOK

### V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD., v právnej veci žalobcu: **JANDL marketing a reklama, s.r.o.**, so sídlom Lýcejná 4/A, Bratislava, IČO: 31 356 036, *zastúpeného Advokátskou kanceláriou Bobák, Bollová a spol., s.r.o., so sídlom Dr. Vladimíra Clementisa 10, Bratislava, konajúcou prostredníctvom JUDr. Miroslava Bobáka*, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Vazovova 2, Bratislava, právny nástupca Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. I/222/13510-82435/2007/994275-r zo dňa 28. novembra 2007, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 3S 6/2008-104 zo dňa 11. októbra 2011, takto

#### r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 3S 6/2008-104 zo dňa 11. októbra 2011 **p o t v r d z u j e .**

Účastníkom sa 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 podľa § 250j ods. 1 O.s.p., ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/222/13510-82435/2007/994275-r zo dňa 28. novembra 2007, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava I č. 600/231/123797/07/Mas zo dňa 30. júla 2007, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi 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 a poplatkov“) rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2004 v sume 2.619.972,--Sk.

Krajský súd takto rozhodol, keď dospel k záveru, že neboli zistené žiadne skutočnosti, ktoré by odôvodňovali zmenu alebo zrušenie napadnutých rozhodnutí a žalovaný správny orgán sa vo svojom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu, ktoré uviedol vo svojom odvolaní. Taktiež krajský súd má za to, že žalovaný správne posúdil všetky podklady a správne vyhodnotil predložené doklady žalobcom a žalobca nepreukázal, že v zmluve dojednané služby pre neho dodávatelia uskutočnili.

Podľa názoru krajského súdu žalobca nepreukázal, že pri svojom rozhodnutí poskytovať službu umiestňovania občasníkov bezodplatne vychádzal z analýzy finančnej situácie spoločnosti, nákladov, výnosov, zisku a pod., čím by preukázal potrebu poskytovať služby umiestňovania občasníkov na daňové účely a že sú preukázateľne vynaloženým výdavkom na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. Žalobca nepredložil ani dôkazy preukazujúce jeho aktivitu spojenú s umiestňovaním občasníkov zo strany COOP Jednota Slovensko s.d. Podľa krajského súdu doklady predložené žalobcom boli nedostatočné, vrátane interných kalkulácií zákaziek, ktoré boli fakturované na klienta COOP Jednota Slovensko s.d. a obsahom ktorých boli aj náklady na subdodávateľské faktúry č. 1 až 18, ktoré boli bez dátumu a nezohľadňovali prevádzkové – režijné náklady spoločnosti, ako je spotreba materiálu, nájomné, energie, osobné náklady a pod., vzťahujúce sa k jednotlivým zákazkám. Tieto kalkulácie neobsahovali ani priame náklady – mzdy pracovníkov, ktorí uvedené služby zabezpečovali.

Krajský súd dospel k záveru, že žalovaný správne zistil a určil daňovú povinnosť žalobcu a použil všetky dôkazy, ktoré mohli potvrdiť alebo vyvrátiť tvrdenia žalobcu. Žalobca v konaní nepreukázal, že v zmluve dojednané služby boli pre neho zo strany dodávateľov

uskutočnené, pričom k tomuto záveru dospel žalovaný vykonaním miestneho zisťovania u subdodávateľov.

Proti rozsudku krajského súdu podal odvolanie žalobca a žiadal, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu zmenil a rozhodnutie žalovaného správneho orgánu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Podľa názoru žalobcu krajský súd neúplne zistil skutkový stav veci, pretože nevykonal žalobcom navrhnuté dôkazy, čím dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam. Krajský súd sa dôsledne nevysporiadal so všetkými námietkami žalobcu a jednotlivými svedeckými výpoveďami, pričom konkrétne žalobca namietal skutočnosť, že prvostupňový súd nevykonal dokazovanie listinným dôkazom – písomným záznamom návrhu – ponuky zo dňa 24.6.2004, potvrdeným písomne generálnym riaditeľom obchodu COOP Jednota Slovensko, ktorý preukazuje tú skutočnosť, že COOP Jednota Slovensko bola oboznámená a odsúhlasila ponuku spoločnosti žalobcu, ktorá zahŕňala aj službu umiestňovania občasníkov. Krajský súd sa týmto listinným dôkazom nezaoberal a nijakým spôsobom ho nevyhodnotil, hoci žalobca v priebehu celého konania na tento doklad upozorňoval.

Žalobca ďalej poukázal na to, že krajský súd sa v odôvodnení rozsudku zaoberá zmluvným vzťahom medzi žalobcom a spoločnosťou AREA BB, s.r.o., pričom ide len o skutkové zhodnotenie a žalobcovi nie je zrejmé, aký záver vyplýva z tohto konštatovania skutkového stavu. V tejto súvislosti žalobca opätovne zdôraznil, že jeho úlohou bolo umiestňovanie, teda aj, ale nie len kontrola doručenia občasníkov a letákov a zabezpečenie okamžitej nápravy v prípade, ak občasníky alebo letáky neboli umiestnené na správnom mieste. Bolo nevyhnutné, aby umiestňovateľ mal k dispozícii materiál, ktorý by v prípade potreby umiestnil na správne miesto, napr. v predajniach alebo jednotlivých bydliskách, kde občasníky alebo letáky chýbali, a z toho dôvodu dochádzalo vždy k prevzatiu relevantného množstva materiálu, aby bolo možné nedostatky odstrániť.

V odvolaní žalobca namieta aj tú skutočnosť, že požiadavka týkajúca sa predloženia podrobnej analýzy finančnej situácie spoločnosti, nákladov, výnosov, zisku a pod. je v rozpore so zákonom o správe daní a poplatkov ako aj v rozpore s uzavretou zmluvou medzi žalobcom a COOP Jednota Slovensko a žalobca už v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane uviedol, že rozhodovanie podnikateľských subjektov na základe vykonania podrobnej analýzy nie je ako povinnosť určené žiadnym všeobecne záväzným právnym

predpisom. Žalobca predkladal na schválenie COOP Jednota Slovensko na jednotlivé akcie rozpočet – objednávku, ktorý obsahoval kalkuláciu priamych nákladov, ktoré bol žalobca povinný uhradiť a zároveň bolo v zmluve dohodnuté, že žalobca môže poskytnúť svojmu klientovi COOP Jednota Slovensko ako pridanú hodnotu k službám uvedeným v objednávkach a rozpočtoch aj iné plnenia súvisiacich doplnkových služieb, ktoré zvyšujú kvalitu a hodnotu plnení žalobcu s cieľom udržať si klienta, pričom žalobca nebude za tieto doplnkové služby požadovať osobitnú odplatu nad rámec položiek odsúhlasených v rozpočtoch. Teda predmetná služba umiestňovania občasníkov bezodplatne bola poskytnutá klientovi COOP Jednota Slovensko v súlade so zmluvou, pričom hodnotu predmetnej doplnkovej služby bol povinný znášať žalobca v rámci svojej ziskovej marže, čo znamená, že už pri kalkulácii cenovej služby a ziskovej marže žalobca počítal s prípadnými nákladmi na doplnkové služby, a teda nebolo potrebné pri rozhodovaní o poskytnutí takejto služby pripraviť osobitnú analýzu finančnej situácie spoločnosti. Cieľom tejto doplnkovej služby nebola len kontrola doručovania materiálu Slovenskou poštou a tým kontrola samotného doručovania – distribúcie, ale cieľom bolo aktívne zabezpečiť oboznámenie sa s reklamou, teda najmä prístup spotrebiteľov k reklamným informáciám a letákom.

Cieľom žalobcu bolo udržať si dôležitého klienta a preto niektoré doplnkové služby sa rozhodol žalobca poskytovať ako pridanú hodnotu k iným svojim službám uvedeným v dohodách, objednávkach a rozpočtoch s tým, že nepožadoval za takéto služby osobitnú odplatu nad rámec položiek odsúhlasených v rozpočtoch. Takýto postup je v súlade so zásadou zmluvnej voľnosti v rámci súkromného práva a nemôže byť na ujmu žalobcu. Podľa žalobcu žalovaný správny orgán ani súd sa vôbec nevysporiadali s dôkazmi navrhnutými žalobcom, a to so svedeckou výpoveďou Ing. Pavla Oravca, generálneho riaditeľa a člena predstavenstva Veľkoobchodného družstevného podniku a.s., ktorého výpoveď podporila tvrdenia žalobcu. Taktiež krajský súd sa vôbec nevysporiadal s výpoveďami získanými z dožiadaní na niektorých daňových úradoch v Slovenskej republike vo forme odpovedí na 8 otázok, kde z celkovo 10 získaných výpovedí 9 preukazuje tvrdenia žalobcu. Správca dane oslovil 25 náhodne vybraných maloobchodných predajní, ktoré žiadal odpovedať na položené otázky, pričom skonštatoval, že na vzorke odpovedí z oslovených predajní COOP Jednota sa nepotvrdilo umiestňovanie letákov subdodávateľmi žalobcu. Žalovaný vo svojom rozhodnutí uviedol, že námietka žalobcu k sumarizácii odpovedí svedkov na otázky č. 8 a 9 je čiastočne oprávnená a zároveň bol toho názoru, že správca dane uviedol nesprávne konštatovanie o výpovedi svedkov na otázku č. 10, že cudzie osoby

umiestňovanie letákov nekontrolovali. Žalobca je toho názoru, že vzorka, ktorá zodpovedá podielu 0,8 % z celkového počtu maloobchodných prevádzok nemôže preukázať, že tvrdenia žalobcu sú nepravdivé. Takáto vzorka nie je reprezentatívna aj s prihliadnutím na to, že nie všetky svedecké výpovede vyznievali v neprospech žalobcu, a bolo možné ich zosumarizovať len do prostého konštatovania, že žalobca nepreukázal skutočné poskytnutie služby. Dokonca odpoveď na otázku č. 8, ktoré žalovaný uviedol pri vyhodnotení dôkazov sa nenachádza ani v jednej svedeckej výpovedi. Podľa žalobcu umiestňovanie prebiehalo prostredníctvom dobrovoľníkov a subdodávateľov, ktorí pri výkone tejto činnosti neinformovali vedúcich predajní, nakoľko vyhradený priestor pre občasníky a letáky bol pred pokladňami, teda na voľne prístupnom priestore pre kohokoľvek. Nie je možné tvrdiť, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, ak dôkazy neboli vykonané alebo ak ich vykonanie bolo nesprávne posúdené, resp. pri hodnotení neboli zohľadnené.

Žalovaný správny orgán v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že tvrdenie žalobcu ohľadom nevysporiadania sa s listinným dôkazom, písomným záznamom návrhu/ponuky zo dňa 24.6.2004 preukazujúcim skutočnosť, že COOP Jednota Slovensko odsúhlasila ponuku žalobcu zahŕňajúcu aj službu umiestňovania občasníkov, sa nezakladá na pravde, pričom žalovaný citoval z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, že „daňový subjekt nepredložil k dokumentu Písomný záznam ponuky/návrh pre klienta zo dňa 24.6.2004 žiadnu akceptáciu na ponúkanú službu s umiestňovaním občasníkov. Použitie svedeckých výpovedí vedúcich predajní COOP Jednota slúži pre správcu dane ako podporný dôkaz, ktorý mal potvrdiť alebo vyvrátiť tvrdenia daňového subjektu“. Žalovaný k tomu ďalej uviedol, že preukazovanie skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane je povinnosťou daňového subjektu, pričom dôkazná povinnosť daňového subjektu bez predloženia všetkých dôkazných prostriedkov je len tvrdením daňovníka a nie je splnená. Samotná výpoveď Ing. Oravca bez predloženia dôkazov nepreukazuje realizáciu marketingových činností. Žalovaný vychádzal z komplexného spisového materiálu správcu dane, ako aj písomných prehlásení a podkladov predložených žalobcom. Keďže žalobca v priebehu daňového konania ani ďalšími vykonanými dôkazmi nepreukázal, že v zmluve dojednané služby boli pre žalobcu dodávateľmi uskutočnené, nemožno výdavky spojené s touto zmluvou daňovo uznať v zmysle § 2 písm. i), § 19 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov ako vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Žalovaný zdôraznil, že ani správca dane miestnym zisťovaním u subdodávateľov nezistil skutočné vykonanie spornej služby.

Žalovaný je toho názoru, že Krajský súd v Bratislave rozhodol správne, keď žalobu žalobcu zamietol a žiadal, aby Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 O.s.p. preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p., bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 23. októbra 2012 podľa § 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.

Zákonom č. 479/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 1. januára 2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, preto Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 107 ods. 4 O.s.p. v spojení s § 250 ods. 4 O.s.p. na strane žalovaného koná s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

Podľa § 244 ods. 1 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Úlohou súdu v správnom súdnictve je preskúmať zákonnosť postupov a rozhodnutí orgánov verejnej správy, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

Súd v správnom súdnictve preskúmava rozhodnutie a postup orgánu verejnej správy predovšetkým v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (t.j. v medziach žaloby). Rozsahom tvrdení uvedených v žalobe je súd viazaný.

Predmetom prieskumu v tomto súdnom konaní je rozhodnutie žalovaného správneho orgánu č. I/222/13510-82435/2007/994275-r zo dňa 28. novembra 2007, ktorým žalovaný

potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava I č. 600/231/123797/07/Mas zo dňa 30. júla 2007, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona o správe daní a poplatkov rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2004 v sume 2.619.972,--Sk. Dôvodom bolo, že žalobca v roku 2004 zúčtoval do nákladov služby od dodávateľa AREA BB, s.r.o. v sume 7.692.500,--Sk, 211.730,--Sk, 745.900,--Sk, 155.300,--Sk a 228.900,--Sk, ako aj služby od dodávateľa FRIGOLLI, spol. s r.o. v sume 3.615.000,--Sk a 1.140.000,--Sk, ktoré boli spojené s umiestňovaním letákov/občasníkov v maloobchodnej sieti COOP Jednota, pričom tieto služby nepovažoval správca dane za dostatočne preukázané a preto ich neuznal za daňové výdavky.

Z predloženého administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že spoločnosť žalobcu uzatvorila s dodávateľom AREA BB, s.r.o., resp. FRIGOLLI, spol. s r.o. Zmluvy o zabezpečení reklamy, na základe ktorých tieto spoločnosti fakturovali spoločnosti žalobcu horeuvedené služby. Predmetom zmlúv bolo zabezpečenie uskutočňovania reklamy za pomoci umiestnenia letákov výrobkov predávaných v celoplošnej letákovvej akcii maloobchodnej siete COOP Jednota na miestach ich predaja a ich bezprostrednom okolí na území celého Slovenska a propagovaním predaja výrobkov predávaných vďaka reklame v Občasníku Jednota a iných demonštračných aktivít na podporu predaja týchto produktov.

Žalobca deklaroval, že sporné vyfakturované služby sa týkali obchodných prípadov vyfakturovaných spoločnosťou žalobcu iným klientom, a to (v najväčšom objeme 7.692.500,--Sk a 3.615.000,--Sk) spotrebnému družstvu COOP Jednota Slovensko, s.d. na základe Zmluvy o spolupráci pri realizácii marketingových a marketingovo-komunikačných aktivít uzatvorenej dňa 5.11.2002, Dodatku č. 1 k zmluve uzatvoreného dňa 14.11.2002 a Dohody o realizácii vybraných marketingových a marketingovo-komunikačných aktivít zo dňa 14.1.2004, a ďalej firme Ján Šofranko – NÁPOJE, Široké 23, spoločnosti Veľkoobchodný Družstevný Podnik, a.s., Levice, spoločnosti Zemplínska Veľkoobchodná Spoločnosť a.s., Trebišov a spoločnosti Kimberly-Clark, a.s., organizačná zložka Piešťany. Ako už bolo uvedené vyššie, vo všetkých prípadoch išlo o propagovanie výrobkov prostredníctvom umiestňovania letákov a občasníkov v maloobchodných prevádzkach COOP Jednota. Kontrolou faktúr správca dane zistil, že služby, ktoré si do nákladov zúčtoval žalobca od dodávateľa AREA BB, s.r.o. resp. FRIGOLLI, spol. s r.o., neboli žalobcom vyfakturované vyššie uvedeným odberateľom (COOP Jednota Slovensko, s.d., Ján Šofranko – NÁPOJE, Veľkoobchodný Družstevný Podnik, a.s., Zemplínska Veľkoobchodná Spoločnosť a.s.,

Kimberly-Clark, a.s.), pričom žalobca deklaroval, že sporné služby zaúčtované do svojich nákladov mali byť vykonané pre uvedených klientov.

Ako dôkazy, či horeuvedené výdavky sú výdavkami preukázateľne vynaloženými na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov spoločnosti, žalobca predložil správcovi dane jednotlivé zmluvy s vyššie uvedenými klientmi žalobcu, Zmluvu o spolupráci pri realizácii marketingových a marketingovo-komunikačných aktivít uzatvorenú dňa 5.11.2002 so spotrebným družstvom COOP Jednota Slovensko, Dodatok č. 1 k zmluve uzatvorenej dňa 14.11.2002, Dohodu o realizácii vybraných marketingových a marketingovo-komunikačných aktivít zo dňa 14.1.2004, Rozhodnutie konateľa žalobcu o poskytovaní doplnkových služieb k iným súvisiacim výkonom pre COOP Jednota Slovensko, s.d., jednotlivé Príkazy na vykonanie predmetu zmluvy/Preberacie protokoly (Ich predmet bol špecifikovaný ako „umiestňovanie/umiestnenie reklamných letákov – občasníkov s akciovou ponukou tovarov na miestach ich distribúcie a ich okolí. V spodnej časti Príkazov je uvedené, že „týmto potvrdzuje umiestňovateľ aj prevzatie relevantného materiálu, resp. tovaru podľa predmetu zmluvy“). Žalobca tiež predložil správcovi dane prehlásenie konateľa spoločnosti AREA BB, s.r.o. v roku 2004, p. Jána Gálusa, o spôsobe a forme vykonávania záväzkov vyplývajúcich pre spoločnosť AREA BB, s.r.o. zo zmlúv uzavretých so žalobcom, v ktorom sa uvádza, že distribúciu letákov/občasníkov/plagátov, umiestňovanie letákov/občasníkov/plagátov a vykonávanie demonštračných aktivít vykonávala spoločnosť AREA BB, s.r.o. prostredníctvom konateľov spoločnosti a prostredníctvom dobrovoľníkov. Podľa výpisu z obchodného registra správca dane zistil, že konateľmi AREA BB, s.r.o. v roku 2004 boli Ján Gálus a Peter Tančín. K zúčtovaným službám od dodávateľa FRIGOLLI, spol. s r.o. žalobca predložil aj vyjadrenie Ľubomíra Ifku, konateľa FRIGOLLI, spol. s r.o., ktorý prehlásil, že distribúciu letákov/občasníkov/plagátov, umiestňovanie letákov/občasníkov/plagátov a vykonávanie demonštračných aktivít vykonávala spoločnosť FRIGOLLI, spol. s r.o. prostredníctvom konateľov spoločnosti a prostredníctvom dobrovoľníkov. Podľa výpisu z obchodného registra správca dane zistil, že konateľom FRIGOLLI, spol. s r.o. v roku 2004 bol Ľubomír Ifka. Žalobca ďalej predložil interné kalkulácie zákaziek bez dátumu a rozpočty – objednávky k zákazkam, viažuce sa k jednotlivým faktúram. Správca dane tieto kalkulácie vyhodnotil tak, že nezohľadňujú sumu prevádzkových – režijných nákladov spoločnosti (spotreba materiálu, energie, nájomné, osobné náklady, odpisy DNM, DHM) vzťahujúcim sa k jednotlivým zákazkam, z toho dôvodu vyčíslený zisk nepovažoval správca dane za reálny zisk.

Vo vyjadrení pre správca dane žalobca uviedol, že poskytovanie služby umiestňovania letákov (občasníkov) vyplýva zo Zmluvy o spolupráci medzi žalobcom a COOP Jednota Slovensko s.d., ktorá hovorí o poskytovaní komplexných služieb a úplného servisu a to, že Agentúra môže poskytnúť klientovi ako pridanú hodnotu ku svojim službám uvedeným v dohodách, objednávkach a rozpočtoch aj iné plnenia súvisiacich doplnkových služieb, ktoré zvyšujú kvalitu a hodnotu plnení agentúry s cieľom udržať si klienta, pričom agentúra nebude požadovať osobitnú odplatu za tieto doplnkové služby nad rámec položiek odsúhlasených v rozpočtoch.

Správca dane vlastným preverovaním u daňového subjektu COOP Jednota Slovensko, s.d. zistil, že v roku 2004 zabezpečoval tento subjekt distribúciu občasníkov do jednotlivých predajní COOP Jednota a domácnosti prostredníctvom Slovenskej pošty, š.p., s ktorou mal uzatvorenú Zmluvu o poskytnutí celoročných zliav za podaj propagačných zásielok. Vo vzťahu k tomuto zisteniu potom správca dane nemal za preukázané tvrdenie žalobcu, že v prípade sporných zaúčtovaných nákladov za služby od dodávateľa AREA BB, s.r.o. a FRIGOLLI, spol. s r.o. sa jedná o umiestňovanie letákov/občasníkov, ktoré boli fakticky odovzdané dodávateľovi za účelom ich umiestňovania doručením letákov na miesta distribúcie. Správca dane tiež vyhodnotil ako nepreukázané tvrdenie žalobcu a umiestňovateľa (AREA BB, s.r.o., resp. FRIGOLLI, spol. s r.o.) v spodnej časti Príkazov na vykonanie predmetu zmluvy/Preberacích protokolov, že „týmto potvrdzuje umiestňovateľ aj prevzatie relevantného materiálu, resp. tovaru podľa predmetu zmluvy“, nakoľko žalobcu v deň podpísania týchto príkazov letáky/občasníky nemal k dispozícii, nakoľko občasníky boli distribuované do jednotlivých predajní COOP Jednota poštou.

Správca dane zaslal 25 náhodne vybraným maloobchodným prevádzkam COOP Jednota výzvu na podanie svedeckej výpovede podľa § 7 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov, v ktorej správca dane žiadal podať odpoveď na ním položené otázky smerujúce k zisteniu, ako konkrétne prebiehala distribúcia letákov do predajní COOP Jednota, kto a akým spôsobom ich doručoval, na akých miestach boli umiestňované a či toto umiestňovanie kontrolovali, resp. korigovali osoby cudzieho subjektu. Správca dane po vyhodnotení odpovedí ustálil, že sa nepotvrdilo, že spoločnosť AREA BB, s.r.o., resp. FRIGOLLI, spol. s r.o. vykonávala „umiestňovanie“ letákov v predajniach COOP Jednota prostredníctvom konateľov spoločnosti alebo dobrovoľníkov.

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

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 § 2 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov 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 § 29 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov správca dane dbá, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov daňový subjekt preukazuje skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, 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.

Z ustanovení § 29 ods. 1, 2 a 8 zákona o správe daní a poplatkov vyplýva, že dôkazné bremeno v daňovom konaní nesie daňový subjekt, ktorý preukazuje skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, 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.

Pre uznanie daňového výdavku (§ 2 písm. i/ a § 19 zákona o dani z príjmov) nepostačuje len jeho zaúčtovanie v účtovníctve daňovníka, ale zároveň musí ísť o výdavok skutočne preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov. Toto však žalobca správcovi dane nepreukázal. Práve naopak, vlastným vykonaným dokazovaním správca dane dospel k opačnému záveru, a teda, že deklarované služby evidované v účtovníctve žalobcu ako daňové výdavky v roku 2004, uskutočnené neboli.

Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zhodne s názorom krajského súdu ako aj žalovaného a správcu dane, v danom prípade bolo preukázané, že občasníky/letáky boli distribuované prostredníctvom Slovenskej pošty, a.s. do jednotlivých predajní COOP Jednota, pričom žalobca nijakým spôsobom hodnoverne nepreukázal uskutočnenie deklarovanej služby, teda kontrolu a umiestňovanie uvedených občasníkov v priestoroch predajní. Získané písomné svedecké výpovede vedúcich predajní tvrdenie žalobcu vôbec nepotvrdzujú. Žalovaný pritom čiastočne uznal námietku žalobcu v odvolacom daňovom konaní a skorigoval a upresnil vyhodnotenie svedeckých výpovedí získaných správcom dane v tom zmysle, že niektorí svedkovia priamo vylúčili kontrolu uloženia reklamných materiálov, ďalší pripustili možnú kontrolu cudzími osobami (keďže letáky boli umiestnené na verejnom mieste a vizuálne ich mohol kontrolovať každý), avšak ani v jednom prípade kladne nepotvrдили výkon kontroly doručených letákov prípadne nápravu zistených nedostatkov cudzími osobami.

Účelom daňovej kontroly nie je len formálne skontrolovanie daňových dokladov správcom dane, ale aj preverenie reálnosti uskutočnenia jednotlivých úkonov, ktoré majú vplyv na daňové výdavky (náklady) u kontrolovaného daňového subjektu. Povinnosťou daňového subjektu je preukázať skutočnosť, ktoré uvádza v daňovom priznaní, resp. ktoré vykazuje vo svojej účtovnej evidencii. V prejednávanom prípade žalobca toto dôkazné bremeno neunesol a hodnoverne nepreukázal, že služby, ktoré zúčtoval do svojich nákladov ako výdavky v roku 2004, boli skutočne vykonané a tiež nepreukázal, že by sa malo jednať o daňovo uznateľné výdavky v zmysle § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov. Žalobca napríklad tvrdil, že jeho cieľom bolo udržať si dôležitého klienta a preto niektoré doplnkové služby sa rozhodol poskytovať ako pridanú hodnotu k iným svojim službám uvedeným

v dohodách, objednávkach a rozpočtoch s tým, že nepožadoval za takéto služby osobitnú odplatu nad rámec položiek odsúhlasených v rozpočtoch. Správca dane však poukazoval na zmluvne dohodnuté záväzky medzi žalobcom a COOP Jednota Slovensko, s.d., z ktorých vyplýva, že „všetky kroky v projektoch musia byť klientom odsúhlasené“, že „agentúra (žalobca) na základe požiadaviek klienta, prípadne zápisov vypracuje návrh, resp. objednávku s rozpočtom, ktorú odošle na potvrdenie klientovi. Až po odsúhlasení môže byť konkrétny krok realizovaný.“ Žalobca a COOP Jednota Slovensko, s.d. mali tiež zmluvne dohodnuté, že „agentúra môže poskytnúť klientovi ako pridanú hodnotu ku svojim službám uvedeným v dohodách, objednávkach a rozpočtoch aj iné plnenia súvisiacich doplnkových služieb, ktoré zvyšujú kvalitu a hodnotu plnení agentúry s cieľom udržať si klienta, pričom agentúra nebude požadovať osobitnú odplatu za tieto doplnkové služby nad rámec položiek odsúhlasených v rozpočtoch“. Je zrejmé, že jednotlivé kroky v marketingovej stratégii podliehali odsúhlaseniu zo strany COOP Jednota Slovensko, s.d., pričom sporné náklady žalobcu týmto procesom neprešli a žalobca ich ani nefakturoval svojim klientom. Žalobca však deklaruje, že išlo o jeho pridanú hodnotu k poskytovaným službám a že týmto spôsobom si chcel udržať dôležitého klienta. Najvyšší súd sa zhoduje so záverom žalovaného, že žalobca nepreukázal, že by sa v tomto smere malo jednať o výdavok smerujúci k dosiahnutiu, zabezpečeniu a udržaniu príjmov žalobcu. Ak žalobca tvrdí, že sa rozhodol tieto služby poskytovať ako pridanú hodnotu k iným svojim službám, teda nad rámec zmluvne dohodnutých a odsúhlasených služieb, s tým, že nepožadoval za takéto služby osobitnú odplatu, najvyšší súd k tomu uvádza, že ak bolo cieľom žalobcu udržať si klienta, mohol mu v rámci už dohodnutej ceny služieb ponúknuť aj iné služby, ktoré by možno klienta viac oslovili. Pokiaľ žalobca poukazuje na písomný záznam návrhu – ponuky zo dňa 24.6.2004, potvrdený písomne generálnym riaditeľom obchodu COOP Jednota Slovensko, najvyšší súd zhodne so žalovaným uvádza, že tento preukazuje len návrh ponúkaných služieb, avšak následnú akceptáciu návrhu už žalobca nepredložil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. a § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p., nakoľko žalobca v odvolacom konaní nemal úspech a žalovanému sa náhrada trov konania zo zákona nepriznáva.

**Poučenie:** Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 23. októbra 2012

JUDr. Elena Kováčová, v. r.  
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Peter Szimeth