

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžf/26/2016  
Identifikačné číslo spisu: 1014201295  
Dátum vydania rozhodnutia: 18.04.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Alena Adamcová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1014201295.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a členov senátu JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. a JUDr. Jozefa Milučkého, v právnej veci žalobcu: "MODRÝ STROM", s.r.o., IČO: 34 147 713, Ružová dolina 33, Bratislava, zastúpený: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., Hlavná 31, Trnava, v mene ktorej koná JUDr. Maroš Prosman, advokát a konateľ, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/93972/2014/5248 zo dňa 06.03.2014, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/165/2014-36 zo dňa 17.02.2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/165/2014-36 zo dňa 17. februára 2016 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 .

### Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej v texte rozsudku aj „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) postupom podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O. s. p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/93972/2014/5248 zo dňa 06.03.2014, ktorým podľa § 74 ods. 4 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 563/2009 Z. z.“ alebo „daňový poriadok“) ako odvolací orgán potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9103402/5/5231744/13/KovA,ProK zo dňa 29.11.2013, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z. z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2010 v sume 16 698,59 eur.

Prvostupňový súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že dospel k záveru, že správca dane vyrubil

žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2010 v súlade s daňovým poriadkom.

Uviedol, že v zákone č. 595/2003 Z. z. sú formulované podmienky pre uznanie daňových výdavkov (nákladov). Za daňový výdavok (náklad) definovaný v § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. možno považovať len taký výdavok (náklad), ktorý je preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov. Vecný charakter daňových výdavkov je daný materiálnou existenciou daňového výdavku, u ktorého v zmysle § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. je požiadavka iba na vecnú súvislosť s príjmami daňového subjektu. Od tejto skutočnosti sa odvíja aj dôkazné bremeno daňového subjektu, ktorý je v daňovom konaní pre účely dane z príjmov povinný preukazovať existenciu daňového výdavku a vecnú súvislosť s jeho príjmami. Bez splnenia zákonných podmienok nemožno vynaložené výdavky uznať ako daňové výdavky, čo v konečnom dôsledku spôsobí, že nedôjde k zníženiu zdaniteľného základu dane, a teda ani k zníženiu dane z príjmov.

Z jednotlivých svedeckých výpovedí aj podľa názoru súdu vyplynulo, že obchodná spolupráca žalobcu s preverovanými subjektmi už v roku 2010 prebiehala. Žalobca v daňovom konaní ako ani v žalobe neuviedol také dôkazy a argumenty, ktoré by boli schopné vyvrátiť závery správcu dane a žalovaného, s ktorými sa súd v celom rozsahu stotožnil.

Podľa názoru súdu z obsahu administratívneho spisu ako aj z obsahu prvostupňového a napadnutého rozhodnutia vyplynulo, že správca dane viedol rozsiahle dokazovanie v zmysle zásady objektívnej pravdy, presne a úplne zistil skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral podklady a dôkazy nevyhnutné pre rozhodnutie. Správca dane hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane dôsledne postupoval podľa daňového poriadku, ktorý je takou procesnou právnou normou, prostredníctvom ktorej správca dane a daňové subjekty vykonávajú úkony na dosiahnutie relatívne spoločného cieľa - správne určiť a vybrať daň v súlade s hmotnoprávnymi predpismi (daňovými zákonmi), určuje pravidlá postupu správcu dane v daňovom konaní na jednej strane a na strane druhej určuje povinnosti a priznáva práva daňovému subjektu. Je teda v tomto zmysle zárukou zákonného postupu správcu dane a ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

Správca dane správne nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ktoré žalobca predložil, ale zameral sa na realitu plnenia vo všetkých vzájomných súvislostiach s ohľadom na skutočnosti zistené pri výkone daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní. Súd uviedol, že existencia Zmluvy o sprostredkovaní, dodatok č. 1 k tejto zmluve, faktúra č. 8/6/01 v sume 50 000,- eur ani správy o posúdení dôveryhodnosti subjektov ešte neznamenajú, že k plneniu reálne došlo. Pri posudzovaní splnenia zákonných podmienok na to, aby žalobcom uplatnený výdavok zodpovedal atribútom daňového výdavku, musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálnym. Ak správca dane na základe určitých informácií nadobudol závažné pochybnosti o pravdivosti a hodnovernosti predložených dokladov, nemohol ich uznať ako relevantné, ak žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt ich hodnovernosť nepreukázal, resp. pochybnosti zistené správcom dane neodstránil.

Podľa zákona v daňovom konaní určuje procesný postup daňový orgán, ktorý je povinný vykonať z vlastnej iniciatívy také dôkazy, ktoré môžu prispieť k presnému a úplnému objasneniu vecí, a to aj bez návrhu účastníkov konania. Je oprávnený rozhodnúť, ktoré dôkazy a v akom rozsahu vykoná a ktoré skutočnosti stačí osvedčiť inými podkladmi. Hodnotenie vykonaných dôkazov je vecou správnej úvahy správcu dane, ktorý posudzuje, či sa určitá skutočnosť má považovať za dokázanú, či vykonané dôkazy postačujú alebo či si treba obstarat' ešte iné podklady pre rozhodnutie. Aj keď dokazovanie v daňovom konaní vedie správca dane, dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte. V rámci dokazovania posudzuje správca dane závažnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov a je tiež v jeho právomoci posúdiť vierohodnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov a rozhodnúť o ich preukaznosti.

Správca dane dostatočne vyčerpal svoje dôkazné bremeno tým, že vypočul zástupcov daňových subjektov, s ktorými podľa vyjadrenia žalobcu uzatvoril kúpne zmluvy na základe sprostredkovania

spoločnosťou ELOSA, s.r.o. Podľa názoru súdu nebolo potrebné a účelné predvolať všetkých zástupcov daňových subjektov, keď správca dane považoval zistené informácie za dostatočné pre posúdenie veci. Svedecká výpoveď predstavuje jeden z prostriedkov, ktoré v daňovom konaní môžu slúžiť ako dôkaz. Výsluch svedka sa môže uskutočniť nielen z podnetu správcu dane, ale aj z podnetu daňového subjektu či z podnetu inej osoby. Aj napriek tomu, že žalobca v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu namietal, že správca dane nevypočul všetkých zástupcov daňových subjektov, v priebehu daňového konania vypočutie zvyšných zástupcov daňových subjektov nenavrhol. Ak žalobca považoval vypočutie iba niektorých zástupcov daňových subjektov za nedostatočné, mal využiť zákonnú možnosť navrhnúť vypočutie aj ostatných zástupcov.

Súd tiež dal do pozornosti, že z ôsmich subjektov, ktorých správu o posúdení dôveryhodnosti žalobca predložil, správca dane preveril päť subjektov. Z celkového počtu 11 subjektov preveril sedem, pričom všetci zástupcovia siedmich subjektov uviedli, že so žalobcom spolupracovali ešte pred rokom 2010.

Aj napriek tomu, že podpísanie Zmluvy o sprostredkovaní a dodatku č. 1 k tejto zmluve, ktorým zmluvné strany rozšírili predmet zmluvy o zabezpečenie rozdelenia príležitostí žalobcu ako záujemcu uzatvoriť kúpne zmluvy s tretími osobami, v rovnaký deň, sa súdu javilo ako neštandardné, takýto postup nie je zakázaný. Na druhej strane takýto neštandardný postup vzbudzuje relevantné pochybnosti o pravosti a pravdivosti dodatku č. 1 predovšetkým z dôvodu, že žalobca dodatok č. 1 k zmluve nepredložil správcovi dane spolu so Zmluvou o sprostredkovaní, ale až na ústnom pojednávaní dňa 19.09.2013 (teda až po vykonaní dokazovania, o ktorom bol žalobca informovaný), čo je cca po 9 mesiacoch od zaslania výzvy na predloženie dokladov a dôkazov, na základe ktorých bola fakturovaná sprostredkovateľská provízia. Okrem toho, žalobca dodatočné predloženie dodatku č. 1 k Zmluve o sprostredkovaní nijako neodôvodnil a o jeho existencii sa správcovi dane pred jeho predložením vôbec nezmenil. Neštandardné je tiež použitie inej pečiatky žalobcu na samotnej zmluve a inej pečiatky na dodatku, pričom obe listiny mali byť podpísané v rovnaký deň.

V tejto súvislosti súd dal do pozornosti skutočnosť, že žalobca ani nepredložil všetky správy o posúdení dôveryhodnosti subjektov. Dňa 06.11.2013 predložil správcovi dane ako dôkaz preukazujúci jeho tvrdenie zoznam preverených subjektov obsahujúci IČO a názvy 47 spoločností a iba 8 správ o posúdení dôveryhodnosti subjektov z predloženého zoznamu. Aj napriek tvrdeniu žalobcu, že aj ohľadom zvyšných 39 spoločností z predloženého zoznamu boli spoločnosťou ELOSA, s.r.o. vypracované správy o posúdení dôveryhodnosti, mal ich za účelom unesenia dôkazného bremena správcovi dane predložiť. Súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že žalobca na základe predložených správ o posúdení dôveryhodnosti subjektov nepreukázal, že ich vypracovanie nejakým spôsobom ovplyvnilo už existujúce obchodné vzťahy s menovanými spoločnosťami. Predložené správy o daňových subjektoch nespĺňajú znenie čl. IV ods. 4. 6 dodatku č. 1 k Zmluve o sprostredkovaní, podľa ktorého je sprostredkovateľ povinný oznámiť žalobcovi záujemcovi údaje potrebné na posúdenie dôveryhodnosti subjektu, s ktorým navrhuje záujemcovi uzatvoriť zmluvu z dôvodu existencie obchodnej spolupráce. Takéto správy o posúdení dôveryhodnosti subjektov nemožno považovať za účelne vynaložené výdavky.

Súd dodal, že informácie o preverovaných subjektoch, uvedené v predložených správach o posúdení dôveryhodnosti subjektov, predstavujú iba všeobecné informácie, ktoré sú dostupné aj na internete, napr. v obchodnom registri či v obchodnom vestníku. Sprostredkovateľská provízia v sume 50 000,-eur za vyhľadanie ľahko dostupných informácií o daňových subjektoch, s ktorými sprostredkovateľ navrhuje žalobcovi uzatvoriť kúpnu zmluvu a pri zohľadnení skutočnosti, že s týmito subjektmi už žalobca spolupracuje a nejde teda o potenciálnych záujemcov, sa súdu javila ako zjavne neprimeraná.

Žalovaný dospel k správneému záveru, že správca dane vykonal dokazovanie a šetrenie v súlade so zásadami daňového konania uvedenými v § 3 daňového poriadku, vykonal na zistenie sporných skutočností dokazovanie, ktoré vyhodnotil v súlade s § 3 ods. 3 daňového poriadku. Záver, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, je záverom, ktorý vyplýva z vykonaného dokazovania. Pri výkone daňovej kontroly ani v priebehu vyrubovacieho konania žalobca nepreukázal, že ním uplatnené náklady boli skutočne vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov spôsobom vylučujúcim akékoľvek

pochybnosti, či spoločnosť ELOSA, s.r.o. skutočne vykonávala takú činnosť, aby žalobca mohol uzavrieť kúpne zmluvy s tretími osobami v zmysle uzatvorenej Zmluvy o sprostredkovaní ako aj dodatku č. 1 k tejto zmluve. Vzhľadom na tieto skutočnosti bol súd názoru, že zo strany žalobcu nedošlo k preukázaniu splnenia podmienky na uznanie výdavkov podľa ustanovenia § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z.

Po preskúmaní veci súd konštatoval, že neboli zistené žiadne porušenia zásad daňového konania, pričom daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihliadol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo. Z uvedených dôvodov Krajský súd v Bratislave dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie preskúmaných rozhodnutí. Postup žalovaného ako aj preskúmané rozhodnutia boli v súlade so zákonom a preto súd žalobu podľa § 250j ods. 1 O. s. p. zamietol.

O náhrade trov konania súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 O. s. p. a v konaní neúspešnému žalobcovi právo na ich náhradu nepriznal, rovnako ani žalovanému, ktorý podľa ustálenej judikatúry nemá v takomto prípade právo na náhradu trov konania.

## II.

Proti tomuto rozsudku v zákonnej lehote podal odvolanie žalobca, a to z dôvodov, že trpí vadami v zmysle ust. § 205 ods. 2 písm. a), b), d) a f) Občianskeho súdneho poriadku.

V súvislosti s odôvodnením rozhodnutia žalobca uviedol, že konajúci súd, rovnako ako žalovaný, poukazujú na skutočnosť, že sa s odberateľmi - daňovými subjektami poznal z minulej spolupráce, a teda neakceptoval sprostredkovateľskú činnosť spoločnosti ELOSA, s.r.o., pričom z predloženého spisového materiálu je zrejmé, že predmetom činnosti spoločnosti ELOSA, s.r.o. v zmysle dodatku č. 1 k Zmluve o sprostredkovaní bola aj činnosť, ktorej vykonanie v celom rozsahu tak žalovaný, ako aj ani Krajský súd v Bratislave, nevyvrátil, resp. nespochybnil, práve naopak, z predložených dokladov vyplýva, že takáto činnosť bola zo strany spoločnosti ELOSA, s.r.o. vykonaná.

Žalobca mal za to, že konajúci súd, ako aj žalovaný, nesprávne právne posúdili obsah ustanovení Zmluvy o sprostredkovaní. Podpísaním dodatku č. 1 k Zmluve o spolupráci zmluvné strany v deň podpisu rozšírili predmet Zmluvy o sprostredkovaní o zabezpečenie rozdelenia príležitostí žalobcu ako záujemcu uzavrieť kúpne zmluvy s tretími osobami, aby bola pre žalobcu zabezpečená čo najširšia skladba tretích osôb, aj o sprístupnenie portfólia obchodných partnerov, aby mal žalobca možnosť s týmito tretími osobami uzavrieť kúpne zmluvy. Podľa Zmluvy o sprostredkovaní bola spoločnosť ELOSA, s.r.o. ďalej povinná oznámiť žalobcovi údaje potrebné na posúdenie dôveryhodnosti subjektu, s ktorým mu sprostredkovateľ, teda spoločnosť ELOSA, s.r.o., navrhuje uzavrieť zmluvu.

Žalobca správcovi dane predložil zoznam subjektov preverovaných spoločnosťou ELOSA, s.r.o. a predložil správy o posúdení dôveryhodnosti subjektov z predloženého zoznamu.

Preverovacia činnosť podľa Zmluvy znamená, že nie je možné na Zmluvu o sprostredkovaní v znení dodatku č. 1 nazerať ako na zmluvu, ktorej predmetom bolo výhradne sprostredkovanie, ale jej predmetom bol aj výkon iných/ďalších činností spojených so sprostredkovaním možnosti uzatvoriť kúpne zmluvy s tretími osobami, ktoré sa neprejavili v uzatvorení kúpnych zmlúv s daňovými subjektmi v zmysle šetrenia správcu dane.

Konajúce orgány nesprávne právne posúdili vec, keď svojím výkladom obmedzili rozsah predmetu Zmluvy o sprostredkovaní a nesprávne vykladali zákonnú podmienku uznania daňových výdavkov, a to preukázanie ich súvislosti so zabezpečením, udrжанím a dosahovaním zdaniteľných príjmov, napriek tomu, že splnenie podmienky vecnosti, teda, že predmetný daňový výdavok sa v danom období vynaložil, nebolo v konaní spochybnené.

Žalobca poukázal aj na skutočnosť, že v rámci správnej úvahy sa konajúci súd zaoberal „neštandardnosťou“ uzatvorenia dodatku k Zmluve o sprostredkovaní v deň podpisu samotnej zmluvy, resp. použitím inej pečiatky, pričom tieto skutočnosti sú z hľadiska právneho posúdenia, ako aj zistenia skutkového stavu právne irelevantné.

Žalobca taktiež poukázal na skutočnosť, že konajúci súd na jednej strane deklaruje, že vykonaný výsluch „len časti“ odberateľov žalobcu bol dostatočný pre zistenie stavu veci, na druhej strane však pre potrebu unesenia dôkazného bremena zo strany žalobcu považoval za potrebné predloženie všetkých 47 správ o posúdení dôveryhodnosti odberateľov zo strany žalobcu, čím podľa názoru žalobcu konal v rozpore s ust. § 3 ods. 1 a 2 zákona č. 563/2009 Z. z., podľa ktorého pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

Žalobca predložil doklady preukazujúce plnenie zo Zmluvy o sprostredkovaní v znení dodatku, aj to, že toto plnenie ako výdavok prispelo na jednej strane na dosiahnutie a udržanie príjmov, a to najmä tým, že žalobca niektoré rizikové obchody neuzavrel. Uvedené skutočnosti však konajúci súd, ako ani konajúce orgány nezohľadňovali.

S poukázaním na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zn. 4Sžf/7/2011, v ktorom súd skúmal oprávnenosť uplatnenia daňových výdavkov, uviedol, že: „Nedostatok tzv. vecnej súvislosti daňových výdavkov môže správca dane skúmať až po ozrejmí si materiálnej existencie preverovaného daňového výdavku. Taktiež nemožno odvodiť nedostatok vecnej súvislosti daňových výdavkov len z poznatku, že týmto výdavkom nekorešponujú zodpovedajúce a predpokladané príjmy účtované žalobcom.“

Žalobca mal za to, že skutkový stav veci nebol dostatočne zistený a žalovaný tak nemohol vydať objektívne a tiež zákonné rozhodnutie, z dôvodu ktorého je napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné.

Z ustanovenia § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. vyplýva, že dokazovanie vykonáva 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. Právna veta, že pri dokazovaní správca dane nie je viazaný iba návrhmi daňových subjektov dáva správcovi dane zákonné právo, ale i povinnosť, podľa okolností prípadu a výsledkov dosiaľ vykonaného dokazovania voliť v rámci výkonu daňovej kontroly ďalšie možnosti uplatnenia dôkazných prostriedkov, až pokiaľ sa nevytlúči pochybnosť vo vzťahu k preukázaniu jednotlivých účtovných položiek rozhodných pre správne určenie dane.

Žalobca bol presvedčený o tom, že žalovaný nedostatočne zistil skutkový stav celej veci, nakoľko konajúce orgány vypočuli zanedbateľnú časť odberateľov žalobcu z celkového počtu 47 spoločností, ktoré žalobca predložil správcovi dane, u ktorých spoločnosť ELOSA, s.r.o. na základe zmluvného vzťahu so žalobcom vykonala preverovanie dôveryhodnosti formou vyhotovenia správy o posúdení dôveryhodnosti subjektu. Konajúce daňové orgány, a v konečnom dôsledku aj konajúci Krajský súd Bratislava, zistenia získané v rámci vypočúvania svedkov Daňovým úradom Bratislava zovšeobecnil, pričom nezohľadnili skutočnosť, že činnosť spoločnosti ELOSA, s.r.o. bola vykonaná a potrebná, keďže eliminovala riziko žalobcu pri dodávke tovaru nespoľahlivým subjektom. Preto mal žalobca za to, že záver žalovaného nemá oporu v dokazovaní tak, aby vylúčil pochybnosti o presnom zistení skutkového stavu tak, ako to ukladá zákon č. 563/2009 Z. z.

Žalobca sa taktiež nestotožnil so závermi konajúceho súdu uvedenými na strane 9. rozhodnutia, že: „Takéto správy o posúdení dôveryhodnosti subjektov nemožno považovať za účelne vynaložené náklady“ a „Sprostredkovateľská provízia v sume 50 000,- eur za vyhľadanie ľahko dostupných informácií o daňových subjektoch, s ktorými sprostredkovateľ navrhuje žalobcovi uzatvoriť kúpnu zmluvu a pri zohľadnení skutočnosti, že s týmito subjektami už žalobca spolupracuje a nejde teda o potenciálnych záujemcov, sa súdu javí ako zjavne neprimeraná.“

Z citovaného odôvodnenia rozhodnutia je zrejmé nedostatočné zistenie skutkového stavu, keď z dôvodu vykonania len časti dôkazov konajúce orgány vôbec nehodnotili skutočnosť, že v dôsledku činnosti spoločnosti ELOSA, s.r.o. žalobca nespoločoval so všetkými subjektami, ale len s tými, u ktorých bola preukázaná dôveryhodnosť a teda aj platobná schopnosť. Vo vzťahu k argumentácii konajúceho súdu, že žalobca s určitými subjektami už spolupracoval žalobca uviedol, že dôveryhodnosť subjektu sa vo vzťahu k času a iným okolnostiam mení, a teda takáto argumentácia je irelevantná a nemá logicky akceptovateľný význam.

Žalobca uviedol, že zo Zmluvy o sprostredkovaní v znení dodatku, ako aj z predložených dokumentov vyplýva, že činnosť v zmysle týchto zmluvných dokumentov bola vykonaná, tzn. nielen formálne deklarovaná, pričom žalovaný a aj konajúci súd sa obmedzili iba na vykonané dôkazy, ktorých závery zovšeobecnil, čím im unikla dôvodnosť poskytnutých služieb spoločnosťou ELOSA, s.r.o., keďže v jej dôsledku žalobca nielen uzavrel s odberateľmi kúpne zmluvy, ale zároveň aj eliminoval riziko neuhradenia kúpnej ceny zo strany iných subjektov, pričom však touto skutočnosťou sa konajúce orgány nezaoberali.

Vzhľadom na v konaní uvedené skutočnosti, žalobca navrhol, aby najvyšší súd zrušil rozhodnutie žalovaného číslo: 1100302/1/93972/2014/5248 zo dňa 06.03.2014 a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie a zároveň, aby bol žalovaný povinný nahradiť žalobcovi trovy konania do troch dní od právoplatnosti rozsudku.

### III.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu uviedol, že zotrváva na svojom stanovisku, že rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 1100302/1/93972/2014/5248 zo dňa 06.03.2014 bolo vydané v súlade s platnou a účinnou legislatívou v danom čase, skutkový aj právny stav bol dostatočne zistený. Navrhol preto odvolaniu žalobcu podanému proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/165/2014-36 zo dňa 17.02.2016, nevyhovieť.

### IV.

Posúdenie veci odvolacím súdom

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, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a z dôvodov podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p.); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O. s. p.), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O. s. p. v spojení s § 211 ods. 2 O. s. p. a § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo

povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 O. s. p.)

V prípadoch, 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, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti O. s. p. (§ 247 ods. 1 O. s. p.).

Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O. s. p.).

Podľa § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Úlohou správneho súdu pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu je posudzovať, či rozhodnutie bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi.

Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O. s. p.).

Podľa § 219 ods. 1, 2 O. s. p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. 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.

Odvolací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúma rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúma aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave, po preskúmaní rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O. s. p. nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Tieto závery vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku tohto rozsudku. Preto sa s ním najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

Úlohou prvostupňového súdu v predmetnej veci bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/93972/2014/5248 zo dňa 06.03.2014, ktorým podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku ako odvolací orgán potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9103402/5/5231744/13/KovA,ProK zo dňa 29.11.2013, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2010 v sume 16 698,59 eur.

Predmetom odvolacieho konania v danej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým žalobu žalobcu zamietol.

Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s

daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju neodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti, prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z., daňovým výdavkom sa rozumie výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka.

Z podkladov spisu, ktorého súčasťou bol aj administratívny spis žalovaného správneho orgánu, vrátane prvostupňového, boli zistené nasledujúce skutočnosti.

Daňový úrad Bratislava vykonal u žalobcu kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2010, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9103402/5/4429503/13/KovA, ProK zo dňa 30.09.2013. Z vykonanej kontroly vyplynulo, že žalobca v daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2010 priznal daň vo výške 0,- eur, čo predstavuje o 16 698,59 eur menej, ako zistil správca dane daňovou kontrolou.

Žalobca zaúčtoval do daňových nákladov roku 2010 na účet 518 000 - Ostatné služby sprostredkovateľskú províziu v sume 50 000,- eur podľa dodávateľskej faktúry č. 8/6/01 zo dňa 30.06.2010, vystavenej spoločnosťou ELOSA, s.r.o. Výzvou na predloženie dokladov a dôkazov č. 9101402/5/323908/13/KovA, ProK zo dňa 30.01.2013 správca dane požiadal žalobcu o predloženie zmluvy uzatvorenej so spoločnosťou ELOSA, s.r.o. a o preukázanie vykonania sprostredkovania písomnými dokladmi, teda akou formou sa sprostredkovanie uskutočnilo, v akej veci a kto ho vykonal.

Žalobca uzatvoril dňa 04.01.2010 so spoločnosťou ELOSA, s.r.o. Zmluvu o sprostredkovaní, ktorú predložil na ústnom pojednávaní, výsledky ktorého boli spísané v zápisnici č. 9101402/5/698866/13/ProK zo dňa 21.02.2013. Podľa predmetu Zmluvy o sprostredkovaní sa sprostredkovateľ ELOSA, s.r.o. zaviazal, že bude od 04.01.2010 do 31.12.2010 vyvíjať činnosť smerujúcu k tomu, aby mal žalobca ako záujemca príležitosť uzavrieť kúpne zmluvy, ktorých predmetom bude prevod vlastníckeho práva k výrobkom a tovarom záujemcu na tretie osoby v regióne Bratislava za pevné ceny stanovené záujemcom. Zároveň sa zaviazal, že bude vyvíjať propagačnú činnosť smerujúcu k potenciálnym kupujúcim žalobcu. Žalobca sa zaviazal zaplatiť sprostredkovateľovi za tieto činnosti odmenu vo výške 100 000,- eur bez DPH, pričom prvá platba vo výške 50 000,- eur

bola splatná na základe faktúry po šiestich mesiacoch činnosti sprostredkovateľa k 30.06.2010. Žalobca ako záujemca mal nárok na vrátenie pomernej časti už zaplatenej provízie v prípade, ak by na konci obdobia nedosiahol obrat z tržieb z predaja tovarov alebo vlastných výrobkov aspoň 350 000,- eur.

Ako dôkaz preukazujúci vykonanie činnosti v zmysle predmetnej zmluvy daňový subjekt predložil list s označením „Sprostredkovanie ELOSA“, ktorý obsahoval zoznam 11 subjektov, s ktorými na základe činnosti spoločnosti ELOSA, s.r.o. uzatvoril v roku 2010 kúpne zmluvy, údaje o objeme odberu podľa jednotlivých spoločností, ktoré tieto odberatelia odkúpili od daňového subjektu a celkovú sumu 259 185,99 eura, výšku provízie 50 000,00 eur a percentuálny podiel provízie na celkovom objeme odberu 19,29 %. Žiadne iné doklady správcovi dane neboli predložené, pričom daňový subjekt vôbec nenaznačil, že by sprostredkovateľ vyvíjal aj iné činnosti.

Správca dane v súlade s § 20 zákona č. 563/2009 Z. z. predvolal ako svedkov zástupcov daňových subjektov, s ktorými podľa vyjadrenia daňového subjektu uzatvoril kúpne zmluvy na základe sprostredkovania spoločnosťou ELOSA, s.r.o. Pri preverke podmienok vzniku spolupráce so žalobcom zástupcovia siedmich daňových subjektov z celkového počtu 11 daňových subjektov, a to O. Z. - ZAS FANT, G. M., Lumar LA s. r. o., W. I., B. G. a spol., L.F. - VMD-DISKONT a TIPTOPGASTRO, s.r.o. uviedli zápisnične, čo je zaznamenané aj v rozhodnutí správcu dane, že so žalobcom spolupracovali už v predchádzajúcom období v rokoch 2006 - 2009, resp. od roku 1998, a nie až od roku 2010 a tieto spoločnosti riešili potrebné prípadné zmeny priamo so zástupcami daňového subjektu.

Správca dane sa až na ústnom pojednávaní dňa 19.09.2013, konanom na daňovom úrade za účelom informovania daňového subjektu o výsledkoch zistených počas kontroly, t. j. po 9 mesiacoch od zaslania výzvy na predloženie dokladov a dôkazov, na základe ktorých bola fakturovaná sprostredkovateľská provízia, dozvedel o existencii dodatku č. 1 k zmluve o sprostredkovaní, pričom v priebehu kontroly sa daňový subjekt o skutočnosti, že okrem predloženej zmluvy bol podpísaný aj dodatok k tejto zmluve, vôbec nez zmienil a uvedené konanie o neinformovaní správcu dane o tejto skutočnosti bližšie neodôvodnil. Predložený dodatok č. 1 zo dňa 04.01.2010 bol podpísaný v ten istý deň ako partnerské strany podpísali samotnú zmluvu.

Podľa predloženého dokumentu partnerské strany v deň podpisu zmluvy o sprostredkovaní podpísali zároveň aj dodatok k zmluve, ktorým rozširujú predmet zmluvy o zabezpečenie rozdelenia príležitostí záujemcu uzavrieť kúpne zmluvy s tretími osobami, aby bola pre záujemcu zabezpečená čo najširšia skladba tretích osôb a o sprístupnenie portfólia obchodných partnerov, aby mal možnosť s týmito osobami uzavrieť kúpne zmluvy, s tým, že sprostredkovateľ je povinný oznámiť daňovému subjektu údaje potrebné na posúdenie dôveryhodnosti subjektu, s ktorým navrhuje sprostredkovateľ uzavrieť zmluvu.

Senát najvyššieho súdu prisvedčil argumentácii Krajského súdu v Bratislave, že išlo o neštandardný postup žalobcu, ktorý pri podpísaní Zmluvy o sprostredkovaní v ten istý deň podpísal aj dodatok č. 1 k tejto zmluve, ktorým rozšíril predmet zmluvy, pričom použil dve rôzne pečiatky v ten istý deň na zmluvu a dodatok k zmluve a samotný dodatok k zmluve predložil správcovi dane až po 9 mesiacoch od zaslania výzvy na predloženie dokladov a dôkazov, t. j. v čase ústneho pojednávania dňa 19.09.2013 pri oficiálnom oznámení výsledkov daňovej kontroly žalobcovi.

Neuniklo tiež pozornosti najvyššieho súdu, že žalobca sa ani v rámci odvolania k uvedenému nelogickému postupu vôbec nevyjadril, skutočnosť ktorá vyvoláva pochybnosti o tom, že dodatok č. 1 k zmluve bol vyhotovený dodatočne, keď žalobca zistil, že mu správca dane vyrubí rozdiel dane z príjmov za zdaňovacie obdobie roku 2010.

Z podkladov spisu je tiež zrejmé, že žalobca dodatočne až na základe výzvy správcu dane na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, doručil dňa 06.11.2013 Zoznam preverených subjektov, ktorý obsahoval IČO a názvy 47 spoločností a zároveň predložil aj 8 správ o posúdení dôveryhodnosti subjektov z predloženého zoznamu. Vypracované správy o posúdení zvyšných 39 spoločností z

predloženého zoznamu, i napriek tvrdeniam, že ich daňový subjekt vypracoval, správcovi dane nepredložil.

Správcovi dane boli predložené správy o daňových subjektoch, s ktorými daňový subjekt už spolupracoval, a ktoré nespĺňajú znenie čl. IV ods. 4. 6 dodatku č. 1 k zmluve, podľa ktorého je sprostredkovateľ povinný oznámiť záujemcovi údaje potrebné na posúdenie dôveryhodnosti subjektu, s ktorým navrhuje záujemcovi uzatvoriť zmluvu. Obchodná spolupráca s menovanými subjektmi zo strany daňového subjektu už prebiehala, čo znamená, že sa nejednalo o nových potenciálnych záujemcov a žalovaný predložil nepravdivé a účelovo zavádzajúce podklady.

Pokiaľ žalobca tvrdil, že nie je možné na Zmluvu o sprostredkovaní v znení dodatku č. 1 nazerať ako na zmluvu, ktorej predmetom je sprostredkovanie, ale jej predmetom bol aj výkon iných, ďalších činností spojených so sprostredkovaním možnosti uzavrieť kúpne zmluvy s tretími osobami, ktoré sa neprejavili v uzatvorení kúpnych zmlúv s daňovými subjektmi v zmysle šetrenia správcu dane - tvrdenie žalobcu, že činnosť spoločnosti ELOSA, s.r.o. bola vykonaná a potrebná, keďže eliminovala riziko žalobcu pri dodávke tovaru nespoľahlivým subjektom, nebolo preukázané.

Žalobca na základe predložených správ o posúdení dôveryhodnosti subjektov nepreukázal, že vypracovanie týchto správ nejakým spôsobom ovplyvnilo už existujúce obchodné vzťahy s menovanými spoločnosťami. Správca dane navyše zistil, že v prípade fyzickej osoby B. G. a spol. a spoločnosti TIPTOPGASTRO, s.r.o. boli predložené správy o dôveryhodnosti vypracované po skončení obchodnej spolupráce s menovanými subjektmi, pričom k ukončeniu spolupráce nedošlo na základe vypracovanej správy, nakoľko sa v oboch prípadoch v správe uvádzalo, že subjekt napĺňa možnosť byť odberateľom daňového subjektu.

Predvolanie zástupcov daňových subjektov uvedených v zozname, predloženom správcovi dane dňa 06.11.2013, nebolo potrebné, pretože išlo o zoznam odberateľov daňového subjektu "MODRÝ STROM", s.r.o., o ktorých podľa vyjadrenia daňovníka spoločnosť ELOSA, s.r.o. vypracovala správy o posúdení dôveryhodnosti a spoločnosti sa k vypracovaniu správ inou spoločnosťou a bez ich vedomia nevedeli vyjadriť.

Senát najvyššieho súdu sa stotožnil so záverom krajského súdu, ktorý informácie o preverovaných subjektoch, uvedené v predložených správach o posúdení dôveryhodnosti subjektov, vyhodnotil len ako všeobecné informácie, ktoré sú dostupné na internete, napr. v obchodnom registri alebo v obchodnom vestníku. Takéto správy nemožno považovať za účelne vynaložené výdavky.

Dôkazné bremeno v daňovom konaní je na daňovom subjekte, ktorý je zo zákona povinný preukázať všetky skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo na preukázanie ktorých bol vyzvaný správcom dane. Taktiež preukazuje vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov, ktoré je daňový subjekt povinný viesť.

Žalobca napriek požiadavke správcu dane nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by preukázali vykonávanie takých činností, aby mohol uzavrieť kúpne zmluvy s tretími osobami tak, ako to vyplýva z predmetu činnosti uzatvorenej zmluvy o sprostredkovaní a dodatku č. 1 k tejto zmluve, resp. že predložené správy v počte 8 ks eliminovali riziko žalobcu pri dodávke tovaru nespoľahlivým subjektom.

Podľa názoru najvyššieho súdu správca dane postupoval v súlade s § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z., keď neuznal ako daňový výdavok zúčtovanú predmetnú sprostredkovateľskú províziu v zmysle Zmluvy o sprostredkovaní zo dňa 04.01.2010 a jej dodatku č. 1 zo dňa 04.01.2010 a v zmysle § 17 ods. 2 písm. a) citovaného zákona zvýšil výsledok hospodárenia za rok 2010 o sumu 50 000,00 eur.

Odvolačný súd zistil, že odvolanie žalovaného neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/165/2014-36 zo dňa 17. februára 2016 ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 O. s. p. a § 219 ods. 1, 2 O. s. p., potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd s poukazom na ust. § 250k ods. 1 veta prvá O. s. p. v spojení s ust. § 246c veta prvá O. s. p. a s ust. § 224 ods. 1 O. s. p. v súlade s ust. § 142 ods. 1 O. s. p. tak, že v odvolacom konaní neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v konaní podľa druhej hlavy piatej časti O. s. p. postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť dňa 1. júla 2016.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 492 ods. 2 ustanovil, že odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.