

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	8Sžf/67/2014
Identifikačné číslo spisu:	1013200360
Dátum vydania rozhodnutia:	19.11.2015
Meno a priezvisko:	CSc., JUDr. Eva Babiaková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:1013200360.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu: Coca-Cola HBC Slovenská republika, s.r.o., Tuhovská 1, P.O.BOX 37, Bratislava, IČO: 31 340 628, zastúpený JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/1262956/2012/5014 zo dňa 12. decembra 2012, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 50/2013 - 52 zo dňa 24. apríla 2014, jednohlasne takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 50/2013 - 52 zo dňa 24. apríla 2014 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/1262956/2012/5014 zo dňa 12. decembra 2012 z r u š u j e a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n ý nahradiť žalobcovi trovy konania v sume 1531,41 €, z toho 1391,41 € ako trovy právneho zastúpenia a 140 € ako náhradu za zaplatené súdne poplatky, na účet právneho zástupcu žalobcu v lehote do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/1262956/2012/5014 zo dňa 12.12.2012, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 9900404/5/2369457/2012 zo dňa 30.08.2012, ktorým bola žalobcovi vyrubená daň z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2004 v sume 0 € a vykázaná daňová strata na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie

obdobie 2004 bola znížená zo sumy 41 284 080 Sk na sumu 16 270 288,87 Sk.

Krajský súd za nedôvodnú považoval námietku žalobcu týkajúcu sa nezákonnosti protokolu o výsledku daňovej kontroly. Protokol je len zhrnutím skutočností zistených počas daňovej kontroly a slúži ako dôkazný prostriedok vo vyrubovacom konaní, v ktorom bol vydaný platobný výmer. Protokolom spolu s dodatkom sa žalobcovi nepriznávajú práva a neukladajú sa ani povinnosti. Až vyrubovacie konanie, ktoré nasleduje po daňovej kontrole je konaním, v ktorom správca dane rozhoduje o právach a povinnostiach daňového subjektu. Vo vyrubovacom konaní správca dane vydáva dodatočný platobný výmer, ktorý je rozhodnutím podľa § 30 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej v texte rozsudku len „zák. o správe daní“). Hodnotenie dôkazov, na základe ktorých správca dane rozhodol, je obsiahnuté v platobnom výmere a rozhodujúcou skutočnosťou pre posúdenie právnej kvalifikácie, na základe ktorej správca dane znížil žalobcovi stratu, je platobný výmer. Dodatkom k protokolu správca dane právnu kvalifikáciu nezmenil. Z protokolu a jeho dodatku je zrejmé, že v prípade neuznania nákladov na manažérske služby nešlo zo strany správcu dane o použitie pomôcok, čo bolo zrejmé, aj z platobného výmeru. Správca dane v protokole navrhol žalobcovi uznať vynaložené náklady na služby poskytované v skupine CC HBC v pomernej výške 50 % s odkazom na § 29 ods. 6 zák. o správe daní. Žalobca v písomnom vyjadrení k protokolu odmietol uzavrieť dohodu o výške vynaložených nákladov. Žalovaný tak postupoval správne, keď námietku žalobcu akceptoval a predmetné výdavky v zmysle § 17 ods. 5 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej v texte rozsudku len „zák. o dani z príjmov“) neuznal do daňových výdavkov v plnej výške z dôvodu, že žalobca nespĺnil podmienky na to, aby náklady vyfakturované spoločnosťou CCB MS za poskytovanie manažérskych služieb mohli byť uznané do daňových výdavkov. Takéto vyjadrenie správcu dane bolo zaznamenané aj v dodatku k protokolu.

Krajský súd poukázal, že žalobca (rezident SR) a spoločnosť CCB MS (rezident Rakúska) sú v zmysle § 2 písm. r/ zák. o dani z príjmov zahraničnými závislými osobami. Predmetom služieb poskytovaných spoločnosťou CCB MS boli konzultačné, právne a účtovnícke služby, spracovanie dát a ďalšie podobné služby. V zmysle § 17 ods. 5 zák. o dani z príjmov môže žalobca zahrnúť do daňových výdavkov aj pomernú časť výdavkov na služby, ktoré boli vynaložené inou osobou, voči ktorej je závislou osobou. Základnou podmienkou zahrnutia výdavkov do základu dane je skutočnosť, aby žalobcovi boli služby reálne poskytnuté. Žalobca však v daňovom konaní nepreukázal reálne poskytnutie manažérskych služieb spoločnosťou CCB MS. Z dokumentov predložených žalobcom nie je zrejmé, či do nákladov na manažérske služby neboli zahrnuté náklady na vykonávanie manažérskych služieb pre skupinu, ktoré neboli využívané žalobcom alebo náklady na poskytovanie iných služieb, ktoré by vôbec neboli manažérskymi službami pre skupinu, ani či v týchto nákladoch nie sú zahrnuté služby tretích strán fakturované so ziskovou prirážkou. Nebolo zrejmé ani to, aké prevádzkové náklady spoločnosti CCB MS boli do nákladov zahrnuté. Vznikla rovnako pochybnosť, či do nákladov na služby vstupovala iba pomerná časť nákladov na pracovníkov podľa času, ktorý pracovníci strávili poskytovaním služieb v prospech skupiny alebo či do kalkulácie nákladov boli zahrnuté celkové náklady na pracovníkov, teda aj za čas, ktorý títo pracovníci strávili poskytovaním služieb v prospech akcionárov. Rovnako nebolo preukázané, či žalobcovi boli poskytnuté služby aj v oblastiach, ktoré si zabezpečoval sám prostredníctvom svojich oddelení, či služby skupiny boli skutočne využívané aj žalobcom, keďže žalobca nepredložil žiadny konkrétny výstup týchto služieb. Nebola preukázaná ani úhrnná výška výdavkov (nákladov) vynaložených na služby spoločnosťou CCB MS v oblastiach vnútorný audit, technologicko - regionálni riaditelia, inžiniering, obchodný rozvoj a kancelária generálneho riaditeľa a tiež, že transferová cena týchto služieb bola stanovená v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Žalovaný počas výkonu kontroly prihliadal na všetky skutočnosti rozhodujúce pre správne vyrubenie dane.

Vo vzťahu k namietanej nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia pre nedostatok dôvodov týkajúcich sa zániku práva vyrubiť daň krajský súd uviedol, že zánik práva vyrubiť daň upravuje § 45 zák. o správe daní, pričom správca dane musel vychádzať aj z čl. 9 Zmluvy medzi Československou socialistickou republikou a Rakúskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia v odbore daní z príjmu a majetku {vyhláška ministra zahraničných vecí č. 48/1979 Zb. o Zmluve medzi Československou socialistickou republikou a Rakúskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia v odbore daní z príjmu a z majetku č. 48/1979 Zb. (ďalej v texte rozsudku len „Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia“)} a

smernice OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní (ďalej v texte rozsudku „smernica o transferovom oceňovaní“). V danom prípade sa jednalo o uplatnenie medzinárodných zmlúv v oblasti daní, ktorými je Slovenská republika viazaná a žalobcovi možno vyrubiť daň alebo rozdiel dane za zdaňovacie obdobie 2004. Krajský súd zdôraznil, že ku konkrétnym zisteniam mal žalobca možnosť sa vyjadriť pri prerokovaní protokolu. O zistených skutočnostiach bol informovaný v priebehu daňovej kontroly a aj na ústnom pojednávaní dňa 26.07.2012 a mal možnosť aj predkladať správcovi dane svoje vyjadrenia a dôkazy v ktorejkoľvek fáze daňovej kontroly. Správca dane vyzýval žalobcu na predloženie rôznych dokladov preukazujúcich jeho tvrdenia a na vyjadrenie ku skutočnostiam, ktoré správca dane považoval za rizikové z pohľadu ich dopadu na základ dane žalobcu, pričom dôkazné bremeno spočívalo na žalobcovi. O trovách konania rozhodol krajský súd tak, že žalobcovi ich náhradu nepriznal, keďže v konaní nemal úspech.

Proti predmetnému rozsudku podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie domáhajúc sa jeho zmeny tak, že odvolací súd napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

Zdôraznil, že krajský súd sa nevysporiadal s námietkou žalobcu ohľadne zániku práva vyrubiť daň, ktorá skutočnosť má zásadný vplyv na rozhodnutie. V danom prípade pri posudzovaní toho, či došlo alebo nedošlo k zániku práva vyrubiť daň sa postupuje podľa § 69 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej v texte uznesenia len „Daňový poriadok“), nie podľa § 45 zák. o správe daní. Podľa § 165 ods. 5 Daňového poriadku vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona, sa vykoná podľa doterajších predpisov. Podľa § 15 ods. 13 štvrtá veta zák. o správe daní dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44). Keďže ustanovenie § 15 ods. 13 zák. o správe daní v súvislosti so začatím vyrubovacieho konania výslovne odkazuje len na § 44, § 165 ods. 5 Daňového poriadku je potom potrebné interpretovať tak, že vyrubovacie konanie sa vykoná podľa § 44 zák. o správe daní. Ostatné ustanovenia tretej časti zák. o správe daní, a teda ani § 45 zák. o správe daní, ktoré upravuje zánik práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane, sa pre postup podľa § 165 ods. 5 Daňového poriadku nepoužijú. Táto skutočnosť má významný vplyv na posúdenie zániku práva vyrubiť daň. Právna úprava podmienok predĺženia lehoty na zánik práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane na 10 rokov bola v zák. o správe daní a v Daňovom poriadku do dňa 31.12.2012 odlišná. Z § 69 ods. 5 druhá veta Daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2012, na rozdiel od § 45 ods. 3 zák. o správe daní vyplývalo, že lehota 10 rokov na zánik práva vyrubiť daň sa vzťahuje na daňový subjekt so sídlom v SR, ktorého zdaniteľné príjmy sú dosiahnuté na území druhého zmluvného štátu. Keďže žalobca nemal zdaniteľné príjmy dosiahnuté na území druhého zmluvného štátu, potom lehota 10 rokov na zánik práva vyrubiť daň sa na žalobcu nevzťahuje. Na žalobcu sa vzťahuje § 69 ods. 1, ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie a právo vyrubiť daň alebo rozdiel dane za rok 2004 zaniklo. Žalovaný sa uvedenou námietkou vôbec nezaoberal, obmedzil sa len na citáciu § 45 zák. o správe daní, krajský súd len prevzal jeho argumentáciu.

Žalovaný tiež poukázal, že aplikácia 10 ročnej lehoty pre zánik práva vyrubiť daň je v predmetnom prípade podmienená uplatnením medzinárodnej zmluvy, ktorou je Slovenská republika viazaná. V prejednávacom prípade by bola táto podmienka splnená, pokiaľ by platobný výmer resp. rozhodnutie o odvolací žalobcu proti platobnému výmeru bolo založené na aplikácii spomenutej medzinárodnej zmluvy, t. j. výrok uvedeného rozhodnutia by bol priamo založený na použítí takejto zmluvy a jej aplikácia by bola v danom prípade na mieste. Tento záver možno vyvodiť z § 30 ods. 2 písm. d/, ods. 3, ods. 7 zák. o správe daní, ktorý upravuje náležitosti výroku a odôvodnenia rozhodnutia.

Vo vzťahu k zákonnosti postupu správcu dane pred ukončením kontroly a zákonnosti protokolu o kontrole žalobca uviedol, že správca dane bez ohľadu na to, či sa jeho úkonom účastníkovi konania ukladajú povinnosti, priznávajú práva alebo nie, môže vykonať len také úkony, ktoré mu zák. o správe daní umožňuje a musí ich vykonať zákonným spôsobom. Rozsudok krajského súdu je založený na nedostatočnom preskúmaní dodržania zákonom určeného postupu potrebného pre posúdenie zákonnosti rozhodnutia žalovaného ako i konania, ktoré predchádzalo vydaniu prvostupňového správneho rozhodnutia. S prihliadnutím na skutočnosť, že daňový subjekt znáša v daňovom konaní daňové

bremeno, dodržanie zákonnosti uvedeného postupu je smerodajné aj pre posúdenie zákonnosti samotného vyrubovacieho konania. Daňový subjekt nesmie byť v ktorejkoľvek fáze správy daní a ani v nadväzujúcich konaniach zbavený, či obmedzený v uplatnení svojich procesných práv.

Žalobca ďalej uviedol, že z predmetného protokolu je zrejmé, že daň bola určená podľa pomôcok a nie dokazovaním. Vyhodnotenie vyjadrenia žalobcu k protokolu správcom dane nemohlo obsahovať nové skutkové či právne okolnosti v protokole neuvedené, ktoré mali podstatný vplyv na rozhodnutie. Správca dane dodatkom k protokolu zásadne zmenil pôvodný protokol tak, že došlo k zmene právnej situácie založenej protokolom a takýmto postupom správca dane odňal žalobcovi možnosť účinne obhajovať svoje práva. Pokiaľ správca dane po vyjadrení žalobcu k protokolu upustil od použitia pomôcok, resp. dohody a „dokazovaním“ neuznal žiadne náklady, šlo o nezákonnú zmenu, pri ktorej správca dane úplne poprel skutočnosti, ktoré boli podkladom protokolu a ktoré mali byť predmetom prerokovania. Správca dane odstraňovaním nezákonnosti svojho postupu pri určení dane podľa pomôcok resp. dohodou spôsobil ďalšiu nezákonnosť a zaťažil daňové konanie vadou, ktorá v konečnom dôsledku spôsobila to, že kontrola nebola vykonaná a ukončená zákonným spôsobom. Protokol je vnútorne rozporný a zmätočný, nebol prerokovaný zákonným spôsobom, a preto ani daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom. Protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Výsledkom postupu správcu dane je to, že protokol obsahuje preukázané kontrolné zistenie o neuznaní 50 % nákladov na manažérske služby na základe pomôcok a súčasne obsahuje kontrolné zistenie o neuznaní 100 % nákladov na manažérske služby na základe dokazovania. Ak v protokole, ktorý je dôkazom a podkladom pre rozhodnutie sa súčasne uvádzajú rozporné a navzájom sa vylučujúce závery o dani určenej podľa pomôcok a zistenej dokazovaním, rozhodnutie správcu dane je nezrozumiteľné a nepreskúmateľné. Krajský súd sa vôbec nezaoberal žalobnou námietkou, že zák. o správe daní prechod z pomôcok na dokazovanie neumožňuje. Správca dane nikdy zákonným spôsobom a jasne neuviedol svoje pochybnosti o dokladoch a dôkazoch predložených žalobcom. Až tri pracovné dni pred dorúčením protokolu správca dane žalobcovi oznámil oblasti možných nálezov daňovej kontroly. Správca dane nepostupoval podľa § 2 ods. 2, ods. 8 a § 15 ods. 5 zák. o správe daní a jeho postupom bol žalobca úmyselne uvedený do situácie, ktorá ho nielen podstatne znevýhodňovala oproti správcovi dane, ale najmä neboli mu vytvorené primerané možnosti obhajovať svoje tvrdenia a uplatniť svoje práva.

Žalobca zdôraznil, že ako vzorku podkladov k manažérskym službám počas daňovej kontroly predložil viaceré dokumenty, pričom správca dane nevyjadril žiadne pochybnosti o ich hodnovernosti. O tom, že predložené doklady nie sú postačujúce k preukázaniu výdavkov sa žalobca dozvedel až z protokolu. Navyše ani žalovaný dostatočne nezdôvodnil, prečo považoval predložené dokumenty za nedostačujúce dôkazy o tom, že služba bola naozaj poskytnutá spoločnosťou CCB MS. Správne orgány ako ani krajský súd žiadnym spôsobom nevyvrátili argumenty žalobcu uvedené vo vyjadrení k protokolu, v odvolaní ako ani v žalobe.

Správca dane a rovnako žalovaný kvalifikovali výdavky za manažérske služby ako také, ktoré nemožno zahrnúť do daňových výdavkov podľa zák. o dani z príjmov v zmysle § 17 ods. 5 zák. o dani z príjmov, avšak tieto výdavky zároveň považujú za výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely nebolo dostatočne preukázané a tak boli tieto výdavky klasifikované ako výdavky, ktoré nie sú daňovými výdavkami podľa § 21 ods. 1 veta prvá zák. o dani z príjmov, čím súčasne uplatnenie § 17 ods. 5 zák. o dani z príjmov nemá v danom prípade miesto. Výslovná kvalifikácia uvedených výdavkov ako nedaňových podľa § 21 ods. 1 veta prvá zák. o dani z príjmov by znamenala vylúčenie aplikácie medzinárodnej zmluvy v oblasti daní, ktorej použitie je nevyhnutné pre posúdenie zániku práva vyrubiť daň. To, že správca dane dotknutý výdavok posúdil tak, že tento nemal byť zahrnutý do daňových výdavkov z dôvodu jeho nepreukaznosti, znamená, že správca dane tento výdavok kvalifikoval ako nedaňový, pretože jeho vynaloženie na daňové účely nebolo dostatočne preukázané v zmysle § 21 ods. 1 zák. o dani z príjmov. Bola vytvorená konštrukcia, v ktorej pre zahrnutie predmetných výdavkov na manažérske služby do základu dane bolo potrebné, aby tieto spĺňali test daňového výdavku (aby ich bolo možné kvalifikovať ako daňový výdavok t. k. aby nemohli byť podradené pod niektoré z ustanovení § 21 zák. o dani z príjmov v spojení s § 17 ods. 2, kde sú vymedzené daňové výdavky) a zároveň, aby spĺňali aj požiadavky podľa § 17 ods. 5 zák. o dani z príjmov. Správca dane ako aj žalovaný týmto postupom a záverom, že výdavky za manažérske služby nepovažujú za také, ktoré možno zahrnúť do daňových výdavkov, vylučujú reálne použitie a uplatnenie Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s

Rakúskom. Je zrejmé, že daná zmluva nebola v skutočnosti použitá, ale predmetné výdavky boli diskvalifikované z daňovej uznateľnosti iba na základe vnútroštátnych noriem. Na tento záver nemá vplyv ani snaha včleniť do napadnutých rozhodnutí odkaz na čl. 9 Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia s Rakúskom, pretože tento článok a ani uvedená zmluva neboli reálne uplatnené. Uvedenou argumentáciou sa nezaoberal ani krajský súd, hoci sa jedná o závažnú otázku.

Záverom žalobca poukázal, že v zmysle čl. 4 Viedenského dohovoru (publikovaný v zbierke zákonov ako vyhláška ministra zahraničných vecí zo dňa 04.09.1987), sa tento vzťahuje len na zmluvy uzatvorené medzi štátmi až po tom, čo Viedenský dohovor nadobudol voči nim platnosť. Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia bola uzavretá v roku 1978, nadobudla platnosť a bola zverejnená v zbierke zákonov v roku 1979. Z uvedeného dôvodu odkaz krajského súdu ako aj daňových orgánov na použitie smernice OECD o transferovom oceňovaní prostredníctvom Viedenského dohovoru, neobstoí. Okrem toho uvedená smernica nebola publikovaná v zbierke zákonov, a teda je nepublikovaným prameňom práva, ktorým nemôžu byť žalobca ani správne orgány viazané. Smernica OECD navyše prešla viacerými revíziami a v roku 2010 boli jej vybrané kapitoly aktualizované. Z napadnutého rozsudku ako ani zo správnych rozhodnutí nie je zrejmé, z akej verzie smernice OECD príslušné orgány vychádzali, čo je dôvodom ich nezrozumiteľnosti a nepreskúmateľnosti.

Žalovaný vo vyjadrení k podanému odvolaniu zotrval na dôvodoch uvedených vo vyjadrení k žalobe zo dňa 12.12.2012.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 OSP) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2, § 214 ods. 2 OSP s tým, že termín verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 19.11.2015 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP).

Zákon o správe daní v ustanovení § 2 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa citovaného ustanovenia pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní.

Podľa § 250ja ods. 3 O. s. p., ak odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správneho orgánu na ďalšie konanie.

Podľa § 165 ods. 4 Daňového poriadku, daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov.

Podľa § 165 ods. 5 Daňového poriadku, vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov.

Podľa § 2 ods. 3 zák. o správe daní, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

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

Podľa § 29 ods. 1, 2 zák. o správe daní, dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 45 ods. 3 zák. o správe daní, pri uplatnení medzinárodných zmlúv v oblasti daní, ktorými je Slovenská republika viazaná, možno daňovému subjektu vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo priznať nárok na vrátenie nadmerného odpočtu alebo vrátenie dane najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie alebo hlásenie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu, alebo nárok na vrátenie dane; v týchto prípadoch sa nepoužijú ustanovenia odsekov 1 a 2.

Podľa § 48 ods. 2 zák. o správe daní, odvolací orgán preskúma odvolaním napadnuté rozhodnutie vždy v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové, či právne okolnosti odvolávajúcim sa neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, možno na ne pri rozhodovaní prihliadnuť. Pritom nie je odvolací orgán viazaný len návrhmi odvolávajúceho sa a môže zmeniť rozhodnutie odvolaním napadnuté i v neprospech odvolávajúceho sa. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Podľa § 48 ods. 6 zák. o správe daní, rozhodnutie o odvolaní musí obsahovať odôvodnenie, ak sa v ňom nevyhovuje odvolaniu v plnom rozsahu. V odôvodnení sa musí odvolací orgán vysporiadať so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní.

Podľa čl. 9 Zmluvy o zamedzení dvojakého zdanenia, ak

- a) sa podnik jedného zmluvného štátu podieľa priamo alebo nepriamo na vedení, kontrole alebo majetku podniku druhého zmluvného štátu alebo
- b) tie isté osoby sa priamo alebo nepriamo podieľajú na vedení, kontrole alebo majetku podniku jedného zmluvného štátu i podniku druhého zmluvného štátu a ak sa v týchto prípadoch medzi oboma podnikmi v ich obchodných alebo finančných vzťahoch dojednali alebo sa im uložili podmienky, ktoré sa líšia od podmienok, ktoré by boli dojednané medzi nezávislými podnikmi, môžu sa do ziskov tohto podniku včleniť a primerane zdaňovať zisky, ktoré by bez týchto podmienok bol docielil jeden z podnikov, ktoré sa však vzhľadom na tieto podmienky nedocielili.

Podľa § 1 ods. 2 zák. č. 1/1993 Z. z. o zbierke zákonov Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov (ďalej v texte rozsudku len „zák. o zbierke zákonov“), v Zbierke zákonov sa uverejňujú

- a) uznesenia Národnej rady Slovenskej republiky, o ktorých rozhodla, že sa majú uverejniť v Zbierke zákonov, a rozhodnutia jej predsedu o vyhlásení volieb do Národnej rady Slovenskej republiky, volieb do orgánov územnej samosprávy, 2) voľby prezidenta Slovenskej republiky a ľudového hlasovania o odvolaní prezidenta Slovenskej republiky,
- b) rozhodnutia prezidenta Slovenskej republiky o rozpustení Národnej rady Slovenskej republiky, o vyhlásení referenda, o udelení amnestie a o vyhlásení vojnového alebo výnimočného stavu a o prenesení právomoci dojednávať medzinárodné zmluvy,
- c) rozhodnutia vlády Slovenskej republiky o udelení amnestie vo veciach priestupkov a jej uznesenia, o ktorých rozhodla, že sa majú uverejniť v Zbierke zákonov,
- d) iné právne alebo organizačné akty, o ktorých to ustanovuje všeobecne záväzný právny predpis; na ich označenie nemožno použiť názov všeobecne záväzného právneho predpisu uvedeného v odseku 1,
- e) rozhodnutia medzinárodných orgánov a medzinárodných organizácií, o ktorých Ministerstvo zahraničných vecí Slovenskej republiky rozhodlo, že sa majú uverejniť v Zbierke zákonov,
- f) úplné znenia zákonov.

Podľa § 2 zák. o zbierke zákonov, o všetkom, čo bolo v Zbierke zákonov uverejnené, platí domnienka, že dňom uverejnenia sa stalo známym každému, koho sa to týka; domnienka o znalosti vyhlásených všeobecne záväzných právnych predpisov je nevyvratiteľná.

Podľa § 6 ods. 1 zák. o zbierke zákonov, medzinárodné zmluvy, ktorými je Slovenská republika viazaná, sa vyhlasujú v Zbierke zákonov, ak ide o

- a) zmluvy ratifikované prezidentom republiky,
- b) iné zmluvy, ak obsahujú úpravu týkajúcu sa právneho postavenia fyzických a právnických osôb alebo ich oprávnených záujmov.

Predmetom súdneho prieskumu je zákonnosť rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/1262956/2012/5014 zo dňa 12.12.2012, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 9900404/5/2369457/2012 zo dňa 30.08.2012, ktorým bola žalobcovi vyrubená daň z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2004 0 € a vykázaná daňová strata na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2004 bola znížená zo sumy 41 284 080 Sk na sumu 16 270 288,87 Sk.

Odvolací súd sa prvotne zaoberal tvrdenou nepreskúmateľnosťou napadnutého rozhodnutia vo vzťahu k zániku práva vyrubiť daň, ktorú vyhodnotil ako dôvodnú.

Skutočnosť, či daňovým orgánom zaniklo právo vyrubiť daň alebo rozdiel dane je nepochybne podstatnou pre možnosť pokračovať v konaní. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí len stroho konštatoval, že k zániku práva vyrubiť daň nedošlo s poukazom na aplikáciu medzinárodnej zmluvy podľa § 45 ods. 3 zák. o správe daní. Žiadnym spôsobom sa však nezaoberal argumentáciou žalobcu vznesenou v podanom odvolaní ohľadne aplikácie ustanovení Daňového poriadku, hoc to bolo jeho povinnosťou v zmysle § 48 ods. 6 zák. o správe daní.

Odvolací súd taktiež zdôrazňuje, že z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia nie je zrejmé, v akom zmysle bola v prejednávanej veci aplikovaná Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia. Samotný odkaz na jednotlivý článok zmluvy nemožno považovať za dostatočný, najmä pokiaľ práve použitie tejto zmluvy umožňovalo vyrubiť daň alebo rozdiel dane v „predĺženej“ lehote 10 rokov. Najvyšší súd upriamuje pozornosť na čl. 9 Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, keď toto ustanovenie sa nečlení na odseky ako to nesprávne uvádzal žalovaný. Čl. 9 dotknutej zmluvy obsahuje úpravu týkajúcu sa spojených podnikov, pričom žalovaný vôbec nezdôvodnil akým spôsobom právne dopadá tento článok na konkrétny skutkový stav, o aký sa jednalo vo veci samej. Výlučne existencia konkrétnej medzinárodnej zmluvy v oblasti daní, ktorou je Slovenská republika viazaná, neznamená aj jej uplatnenie v konkrétnej veci, tak ako to predpokladá § 45 ods. 3 zák. o správe daní. Odkaz žalovaného na uvedenú zmluvu bol len formálny, bez bližšej právnej argumentácie vo vzťahu k jej aplikácii na prejednávanú vec. Pokiaľ žalovaný vo veci použil smernicu OECD o transferovom oceňovaní, táto nebola publikovaná v zbierke zákonov, a teda nejdená sa o záväzný prameň práva v zmysle slovenského právneho poriadku; touto smernicou nie sú viazaní adresáti práva ani štátne orgány. V tomto prípade sa nejedná o medzinárodnú zmluvu, ktorou je Slovenská republika viazaná, publikovanú v zbierke zákonov. Rovnaké závery platia aj pre komentár k modelovej zmluve OECD o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorý nikdy nebol publikovaný v zbierke zákonov, má nezáväzný odporúčací charakter a môže mať efekt len pri výklade medzinárodných zmlúv.

Vo vzťahu k namietanému rozporu obsahu protokolu o výsledku zistenia daňovej kontroly č. 9900404/5/2066540/2012 zo dňa 02.08.2012 a dodatku č. 1/2012 k tomuto protokolu zo dňa 17.08.2012 najvyšší súd poukazuje, že samotnom protokole správca dane nepovažoval náklady za manažérske služby za daňový výdavok v rozsahu, v akom boli fakturované, časť výdavkov nespĺňala definíciu daňového výdavku a nemala byť zahrnutá do daňových výdavkov, a preto časť nákladov na manažérske služby vo výške 50 % neuznal.

Zároveň správca dane v dodatku k protokolu (ktorý je v zmysle § 15 ods. 10 zák. o správe daní súčasťou protokolu) uviedol, na základe vyjadrenia žalobcu k protokolu, že žalobca nespĺnil podmienky na to, aby sumy nákladov fakturované spoločnosťou CCB MS mohli byť uznané do daňových výdavkov a nakoľko splnomocnený zástupca žalobcu zamietol možnosť uznať predmetné výdavky v pomernej časti (50 %), tieto správca dane neuznal v celej výške.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určeniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové

orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

Uvedený rozpor nemožno považovať výlučne za akceptovanie námietok žalobcu, keďže sa týka zisteného skutkového stavu. Prvotne správca dane za sporný považoval len rozsah fakturácie manažérskych služieb, v dodatku k protokolu boli uvedené služby označené za nepreukázané. Pokiaľ správca dane dospel k záveru, že uvedené služby neboli poskytnuté, nie je zrejmé, na základe akých postupov mal v úmysle uznať čiastočné náklady za výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely nebolo je dostatočne preukázané v zmysle § 21 ods. 1 zák. o dani z príjmov. Pre úplnosť je potrebné dodať, že pre určenie dane podľa pomôcok neboli splnené zákonné podmienky, tak ako to uviedol aj správca dane v dodatku k protokolu. Z uvedeného sa môže javiť, že žalobca, pokiaľ využil svoje oprávnenie vyjadriť sa k protokolu v zmysle § 15 ods. 10 zák. o správe daní, fakticky priviedol zmenu záverov daňovej kontroly vo vzťahu k nákladom za manažérske služby vo svoj neprospech.

Ak správca dane ustálil, že služby poskytnuté boli (splnený § 21 ods. 1 zák. o dani z príjmov a contrario) a sporné ostalo to, v akej výške v zmysle § 17 ods. 5 zák. o dani z príjmov možno do daňových výdavkov zahrnúť pomernú časť výdavkov (nákladov) na služby, ktoré vynaložila iná osoba, nemohol súčasne (a to len na základe uplatnenej námietky žalobcu) dospieť k záveru, že poskytnutie služieb preukázané nebolo. Správca dane ako aj žalovaný zaťažili vyrubovacie konanie vadou, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia, keď pri vydávaní rozhodnutí vychádzali z dôkazného prostriedku, ktorý v podstatnej skutočnosti je vnútorne rozporný a zároveň tým, že uvedený rozpor neodstránili zaťažili svoje rozhodnutia nepreskúmateľnosťou pre nezrozumiteľnosť. Nemožno ohľadne určitej skutočnosti túto súčasne považovať za preukázanú a zároveň dostatočne nepreukázanú.

Na základe vyššie uvedeného najvyšší súd považoval podané odvolanie za dôvodné a s prihliadnutím na všetky individuálne okolnosti daného prípadu rozsudok Krajského súdu v Bratislave podľa § 250ja ods. 3 O. s. p. zmenil a rozhodnutie žalovaného zrušil a vrátil žalovanému na ďalšie konanie, keďže dospel k záveru, že rozhodnutie a postup žalovaného v medziach žaloby nie sú v súlade so zákonom.

V novom konaní správny orgán viazaný názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky po odstránení vytýkaných nedostatkov opätovne vo veci rozhodne, pričom vo svojom rozhodnutí sa predovšetkým vysporiada s otázkou zániku práva vyrubiť daň v predmetnej veci a s tým súvisiacou aplikáciou medzinárodnej zmluvy, ako aj ďalšími relevantnými námietkami vznesenými žalobcom.

O trovách konania rozhodol najvyšší súd podľa § 246c ods. 1 O. s. p., § 224 ods. 1, 2 a § 250k ods. 1 O. s. p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal ich náhradu spolu vo výške 1531,41 € spočívajúcu v

- zaplatených súdnych poplatkov za podanú žalobu a odvolanie: 2x70 €
- náhrade za úkony právnej pomoci vo výške podľa § 11 ods. 4 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti SR č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej v texte rozsudku len „Vyhláška“), za rok 2013 vo výške 275,94 € (prevzatie a príprava zastúpenia, písomné podanie na súd vo veci samej - žaloba /§ 14 ods. 1 písm. a/, b/ Vyhlášky/), vo výške á 130,16 €, režijný paušál k dvom úkonom /§ 16 ods. 3 Vyhlášky/, vo výške á 7,81 €.
- náhrade za úkony právnej pomoci za rok 2014 vo výške 284,08 € (účasť na pojednávaní zo dňa 24.04.2014, písomné podanie na súd vo veci samej - odvolanie /§ 14 ods. 1 písm. b/, c/ Vyhlášky/), vo výške á 134,00 €, režijný paušál k dvom úkonom vo výške á 8,04 €).
- náhradu za stratu času vo výške 268,00 € (za 20 polhodín strávených cestou na pojednávanie zo dňa 24.04.2014 a späť, vo výške á 13,40 /§ 17 ods. 1 Vyhlášky/).
- cestovné náhrady vo výške 261,78 € (základná náhrada vo výške 153,72 € (840km x 0,183 € podľa § 1 písm. b/ opatrenia Ministerstva práce, sociálnych vecí a rodiny SR č. 632/2008 Z. z. o sumách základnej náhrady za používanie cestných motorových vozidiel pri pracovných cestách, cena za spotrebované pohonné hmoty za pojednávanie zo dňa 24.04.2014 vo výške 108,06 €.
- hotových výdavkoch za ubytovanie zo dňa 23.04.2014 vo výške 83,65 €.

Právny zástupca žalobcu je platiteľom DPH, a preto bola odmena a náhrady zvýšená o DPH vo výške 20 %. Odvolací súd však do základu za účelom zvýšenia o DPH nezahrnul hotové výdavky za ubytovanie, keďže súčasťou tejto sumy už DPH je, ako je to zrejmé z predloženej faktúry.

Nakoľko súdu neboli predložené doklady o kúpe pohonnej látky v zmysle § 7 zák. č. 283/2002 o cestovných náhradách, pri výpočte náhrady vychádzal z údajov Štatistického úradu SR o priemerných týždenných cenách pohonných látok v SR v roku 2014 zverejnených na internetovej stránke úradu (www.statistics.sk) za 17. týždeň roku 2014.

Súd nepriznal uplatnenú náhradu trov za 1 úkon právnej služby a k nemu prislúchajúci režijný paušál (písomné podanie na súd - stanovisko zo dňa 17.03.2014), keď toto stanovisko nebolo súčasťou predloženého spisového materiálu. Ďalej súd nepriznal uplatnenú náhradu hotových výdavkov v súvislosti s použitím motorového vozidla pri prevzatí a príprave zastupovania vrátane prvej porady s klientom, ako ani k tomuto úkonu uplatňovanú náhradu za stratu času, keď pracovná cesta do sídla žalobcu za týmto účelom nebola zo strany právneho zástupcu žalobcu žiadnym spôsobom preukázaná.

Žalovaný je povinný náhradu trov konania podľa § 149 ods. 1 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 O. s. p. uhradiť na bankový účet právneho zástupcu žalobcu, v lehote uvedenej vo výroku tohto rozsudku.

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 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.