

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžf/29/2016
Identifikačné číslo spisu: 3016200077
Dátum vydania rozhodnutia: 23.05.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Alena Adamcová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3016200077.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD., v právnej veci žalobcu: FARMET trade, s. r. o., so sídlom Kuzmányho 923/27, Považská Bystrica, IČO: 45 253 005, zastúpeného Advokátskou kanceláriou Benkóczki, Baláž - advokáti, s. r. o., so sídlom 29. augusta 36A, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 21490993/2015 zo dňa 18. decembra 2015 v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/27/2016-56 zo dňa 3. mája 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/27/2016-56 zo dňa 3. mája 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 Trenčíne (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. 21490993/2015 zo dňa 18.12.2015, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona 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“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín /správca dane/ č. 20898900/2015 zo dňa 29.09.2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2012 vo výške 21.974,02 eur z dôvodu, že náklady na províziu v celkovej výške 115.652,71 eur vyfakturované spoločnosťou HG CONSULT, s. r. o., Bratislava nespĺňali podmienky uvedené v § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 593/2003 Z. z.“ alebo „zákon o dani z príjmov“).

Prvostupňový súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že po oboznámení sa s obsahom súdneho a administratívneho spisu mal za to, že preskúmané rozhodnutia žalovaného a správcu dane vrátane ich postupu pri vykonávaní väčšiny rozhodujúcich dôkazných prostriedkov sú v medziach žaloby v súlade so zákonom, nakoľko majú oporu vo vykonanom dokazovaní a v riadne zistenom skutkovom stave.

Súd mal za preukázané, že dňa 28.12.2011 žalobca uzatvoril so spoločnosťou HG CONSULT, s. r. o. zmluvu o sprostredkovaní č. T 01/2012, ktorá predstavovala právny rámec pre poradenskú činnosť spoločnosti HG CONSULT, s. r. o. v prospech žalobcu za účelom maximalizácie jeho obratu a zisku pri nákupe farebných kovov a pre jej následnú fakturáciu provízií z nákupov realizovaných žalobcom.

Podľa názoru súdu správne orgány nesprávne posúdili zmluvu zo dňa 28.12.2011 ako zmluvu o sprostredkovaní, aj keď tak bola formálne označená. Vychádzajúc z predmetu jej úpravy podľa čl. I bolo povinnosťou spoločnosti HG CONSULT, s. r. o. svojou činnosťou prispievať k maximalizácii obchodov žalobcu za čo najlepších nákupných podmienok s vopred stanovenými spoločnosťami. V tomto smere mala poskytovať žalobcovi cenové poradenstvo o pohybe ceny LME CU a Zn na Londýnskej burze kovov, denne sledovať a hlásiť pohyb LME Cu a Zn a týždenne hlásiť prognózu pohybu LME Cu a Zn vrátane pomoci pri dojednávaní najlepších dodávateľských podmienok pri rozbiehajúcej sa spolupráci s novými dodávateľmi. Je zrejmé, že záväzok spoločnosti HG CONSULT, s. r. o. nespočíval v činnosti smerujúcej k uzatvoreniu zmluvy s treťou osobou, nakoľko tieto osoby boli v zmluve už dopredu identifikované, ale v činnosti, ktorá mala za cieľ rozvoj a zefektívnenie už existujúcej obchodnej spolupráce v záujme žalobcu, aby tento dosiahol čo najvyšší obrat a zisk pri nákupe farebných kovov od svojich dodávateľov. Aj napriek označeniu zmluvy ako sprostredkovateľskej a aj napriek viacerým zmätočným vyjadreniam, či už konateľa žalobcu alebo svedka A. T. počas daňovej kontroly, vychádzajúc z obsahu zmluvy vymedzenom v jej predmete a z podstaty výpovede konateľa žalobcu a vyššie uvedeného svedka a hodnotiac všetky tieto dôkazné prostriedky vo vzájomných súvislostiach, dospel súd k záveru, že sa jedná o nepomenovanú, výslovne v Obchodnom zákonníku neupravenú zmluvu o spolupráci, ktorej hlavným predmetom bolo poskytovanie cenového a odborného poradenstva spoločnosťou HG CONSULT, s. r. o. žalobcovi pri nákupe farebných kovov.

Aj napriek preukázanej existencii zmluvy č. T 01/2012 zo dňa 28.12.2011 existoval medzi správnymi orgánmi a žalobcom spor o reálnosti poskytnutia služieb - poradenstva, ktoré podľa faktúr č. 230032012 zo dňa 30.03.2012, č. 33006202 zo dňa 30.06.2012, č. 30092012 zo dňa 30.09.2012 a č. 31122012 zo dňa 31.12.2012 mala dodať žalobcovi spoločnosť HG CONSULT, s. r. o. Pochybnosti správcu dane a žalovaného o naplnení obchodnoprávneho vzťahu medzi žalobcom a spoločnosťou HG CONSULT, s. r. o. v súvislosti s poskytovaním cenového a odborného poradenstva vychádzali z faktu, že žalobca počas daňovej kontroly nepreukázal žiadnym relevantným spôsobom skutočné poskytnutie služieb zo strany spoločnosti HG CONSULT, s. r. o., ktoré by odôvodňovali spornú fakturáciu provízií.

Na preukázanie oprávnenosti fakturovaných provízií ako nákladovej položky žalobca predložil správcovi dane sporné dodávateľské faktúry poradenskej spoločnosti HG CONSULT, s. r. o. spoločne s prehľadom obchodov zrealizovaných na strane nákupov s pomocou poradcu a bankové výpisy preukazujúce bezhotovostnú úhradu provízií vrátane knihy jász motorovým vozidlom, ktoré mali svedčiť o cestách žalobcu do Bratislavy za účelom osobných konzultácií v sídle spoločnosti HG CONSULT, s. r. o. Žalobca tiež poukazoval na podstatný nárast obratu a zisku v roku 2012 oproti roku 2011 vďaka spolupráci so spoločnosťou HG CONSULT, s. r. o.

Prvostupňový súd uviedol, že s poukazom na čl. 1 a čl. III zmluvy zo dňa 28.12.2011 bolo povinnosťou spoločnosti HG CONSULT, s. r. o. predkladať žalobcovi denné hlásenia o pohybe cien farebných kovov a týždenné prognózy pohybu ich cien. Žalobca ani svedok A. T. neposkytli hodnoverný dôkaz /dôkazný prostriedok/, ktorý by jasne svedčil o splnení si povinnosti zo strany poradenskej spoločnosti. Aj napriek existencii dennej, resp. týždennej povinnosti poradcu, ktorá mala trvať minimálne počas kontrolovaného daňového obdobia roku 2012, z vykonaného dokazovania nevyplývalo či, ako, kedy, akým spôsobom a v súvislosti s ktorým konkrétnym obchodným prípadom žalobcu si spoločnosť HG CONSULT, s. r. o.

plnila svoje zmluvné záväzky alebo žalobca ich plnenie prijal. V tomto smere žalobca neposkytol správcovi dane žiaden dôkazný prostriedok. Aj napriek tvrdeniu žalobcu o telefonickej, osobnej a e-mailovej komunikácii ani jeden z účastníkov deklarovaného obchodu v rámci daňovej kontroly nepredložil ani najmenší dôkaz spomínanej obchodnej komunikácie, napr. v podobe e-mailov, obsahom ktorých by boli informácie o cenách na Londýnskej burze s farebnými kovmi. Výpovednú hodnotu v tomto ohľade nemajú a ani nemôžu mať dodávateľské faktúry s prílohami, ktoré len niečo formálne deklarujú bez preukázania skutočného plnenia. Pravdivosť tvrdení žalobcu nepotvrďuje ani kniha jász motorovým vozidlom, ktorá svedčí len o cestách do Bratislavy, a nie o ich konkrétnom účele a predmete. V súvislosti s uvedenými dôkaznými prostriedkami možno preto konštatovať, že ani zhodné výpovede žalobcu a svedka T., resp. jeho čestné prehlásenie nemajú oporu v zabezpečených dôkazoch a zostávajú v rovine nepodložených tvrdení, rovnako ako tvrdenie svedka T. o platenom prístupe na internetovú stránku poskytujúcu informácie o pohybe cien farebných kovov. Preto pri absencii akéhokoľvek dôkazu o skutočnom alebo čo i len možnom poskytnutí poradenských služieb ani ekonomické analýzy o raste obratu a zisku žalobcu za rok 2012 nemožno považovať za presvedčivý dôkazný prostriedok, že sa tak stalo pričinením spoločnosti HG CONSULT, s. r. o.

Súd uviedol, že faktúra so svojimi prílohami predstavuje vierohodný dôkaz o vykonanom obchode, len ak zodpovedá skutočnosti. Samotné faktúry, doklady o ich úhrade a rozpis obchodov, ktoré sa mali uskutočniť pričinením spoločnosti HG CONSULT, s. r. o., sú len formálnou podmienkou nároku na uplatnenie provízií ako nákladovej položky, nie sú však postačujúcou podmienkou pre ich uznanie ako výdavku, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Technicky je totiž možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie bolo skutočne poskytnuté a rovnako je technicky možné previesť akékoľvek peňažné prostriedky na akýkoľvek účet, resp. predstierať zaplatenie vystavených faktúr bezhotovostným spôsobom. Je teda zrejmé, že splnenie formálnej stránky je síce jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané právo na zaúčtovanie provízií do nákladov, tieto doklady však musia byť v súlade so skutočnosťou. Ak daňové a účtovné doklady neodrážajú materiálne plnenie a boli vystavené bez skutkovej podstaty, nemôže byť žalobcovi na základe takýchto podkladov a zhodného tvrdenia účastníkov fakturovaného obchodu priznané právo na uplatnenie daňového nákladu. Preto pokiaľ daňový subjekt účtoval provízie za daňový výdavok, bolo jeho základnou povinnosťou preukázať, že ich vynaložil v súvislosti so skutočne poskytnutým poradenstvom. Následne správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov zisťovať a preverovať základ dane. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybní deklarovaný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil /vyvrátil/, inak nie je možné považovať vynaložené prostriedky za oprávnený daňový náklad a priznať nárok na ich odpočítanie od daňových príjmov.

Podľa súdu vo veci obstarané dôkazy vyvolávajú oprávnené pochybnosti o reálnosti zdaniteľného plnenia deklarovaného dodávateľskou spoločnosťou HG CONSULT, s. r. o. v sporných faktúrach, pre ktoré správca dane a žalovaný dôvodne odmietli uznať fakturované provízie za daňové výdavky žalobcu, nakoľko tento neunesol dôkazné bremeno čo do preukázania reálnosti poskytnutia poradenských služieb spoločnosťou HG CONSULT, s. r. o.

V prejednávanej príhode bolo na žalobcovi ako daňovom subjekte, ak si uplatňuje výdavky spôsobilé znížiť daňový základ rozhodujúci pre určenie daňovej povinnosti, aby preukázal, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené. Nakoľko žalobca nepreukázal materiálnu stránku obchodnej transakcie so spoločnosťou HG CONSULT, s. r. o., ktorej právny základ predstavuje zmluva o sprostredkovaní zo dňa 28.12.2011, a tým pádom ani vecnú súvislosť medzi prijatými službami a vykonanou odplatom v podobe fakturovanej provízie za ne, nemohli mu byť fakturované výdavky uznané za oprávnené a preukázané daňové náklady v súlade s § 21 zákona o dani z príjmu.

Súd zdôraznil, že správca dane sa pri dokazovaní neuspokojil len s bežným preverovaním tvrdení žalobcu a dokladov, ktoré predložil, ale dokazovanie správne zameral a rozšíril aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t. j. aj na právne vzťahy spoločnosti HG CONSULT, s. r. o., ktoré on nemôže ovplyvniť, majú na vedomí, že žalobcu nemožno v tomto smere zaťažovať.

dôkazným bremenom, nakoľko dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne.

Zdôraznil, že s poukazom na uvedené súd vyhodnotil väčšinu námietok žalobcu za nedôvodné. Bol to práve správca dane, ktorý v súlade s § 46 ods. 5 a § 24 ods. 2 daňového poriadku vlastným aktívnym preverovaním a dokazovaním zameraným na čo najúplnejšie zistenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti ako výsledok striedania zásady preverovacej a vyšetrovacej objektívne spochybnil reálnosť poskytnutia služieb spoločnosťou HG CONSULT, s. r. o., čím sa dôkazné bremeno presunulo na žalobcu, ktorý preukázané pochybnosti nevyvrátil. Neunesením dôkazného bremena zo strany žalobcu sa tak pochybnosti správcu dane a žalovaného stali relevantným dôvodom, aby fakturované výdavky neuznal za daňové výdavky.

Na strane druhej súd námietku žalobcu ohľadom zákonnosti vykonania výsluchov oprávnených zástupcov dodávateľov žalobcu považoval za dôvodnú. Ak má konkrétna osoba odlišná od účastníka správneho konania reprodukovať informácie dôležité pre rozhodovanie vo veci, ktoré získala vlastným zmyslovým vnímaním, je potrebné takéto poznatky obstarat' jediným zákonným spôsobom, a to osobným výsluchom svedka, o ktorom mieste a termíne konania musia byť účastníci správneho konania, resp. ich zástupcovia vopred správnym orgánom upovedomení. Na vysvetlenie súd uviedol, že ak má byť niečo použité ako zákonný dôkaz, musí spĺňať jednak podmienku, že prispeje k náležitému zisteniu skutkového stavu, a jednak musí byť zameraný na zistenie len tých skutočností /dôkazov/, na ktoré zameraný a použitý byť môže. Súčasne za zákonný dôkaz možno považovať len takú skutočnosť, ktorá sa získala zákonným postupom v súlade s formálnymi procesnými podmienkami. Pretože v prejednávanej veci prípadne v rozpore s § 25 ods. 4 daňového poriadku nebol žalobca alebo jeho právny zástupca o výsluchu svedkov vopred upovedomený, čím mu bolo znemožnené realizovať jeho zákonné práva na obhajobu /byť prítomný pri výsluchu svedka a klásť mu otázky/, informácie, ktoré vyplynuli z ich vyjadrení, boli získané spôsobom odporujúcim zákonu. Z tohto dôvodu sa jedná o nezákonné dôkazy nepoužiteľné v konaní, a preto súd na ne nemohol prihliadať.

Odhliadnuc od uvedenej nezákonnosti v postupe správcu dane, ktorú neodstránil v odvolacom konaní ani žalovaný, mal súd za to, že vo veci bolo zabezpečených dostatok iných vyššie popísaných dôkazov, ktoré svedčia o zákonnosti rozhodnutí správcu dane a žalovaného. Poukázal na to, že oprávnenosť pochybností žalovaného a správcu dane o reálnosti fakturovaných služieb je založená na absencii dôkazných prostriedkov preukazujúcich materiálnu stránku zdaniteľného plnenia, a to skutočné dodanie poradenských služieb spoločnosťou HG CONSULT, s. r. o., ktorú nemôže ovplyvniť ani fakt nezákonne vykonaných svedeckých výpovedí dodávateľov žalobcu.

S poukazom na záver súdu, že napadnuté rozhodnutia a postup žalovaného a správcu dane pri vykonávaní rozhodujúcich dôkazných prostriedkov sú v súlade so zákonom, vychádzajú z náležite zisteného skutkového stavu veci, ktorý ma oporu v obsahu spisu, nezistiac žiadne dôvody ich nepreskúmateľnosti, prvostupňový súd podľa § 250j ods. 1 O. s. p. žalobu zamietol.

Nakoľko žalobca v konaní nebol úspešný, súd mu v súlade s § 250k ods. 1 veta prvá O. s. p. náhradu trov konania nepriznal.

II.

Proti tomuto rozsudku v zákonnej lehote podal odvolanie žalobca podľa § 205 ods. 2 písm. b), d) a f) O. s. p. Ako dôvod uviedol, že napadnuté rozhodnutie je nesprávne a nezákonné, pretože prvostupňový súd nesprávne právne posúdil vec, jeho rozhodnutie vychádza z nesprávne a nedostatočne zisteného skutkového stavu a napriek početným uznaným a zisteným vážnym procesným pochybeniam zo strany daňového úradu, ktorý daňovú kontrolu vykonal, a ktoré robia rozhodnutie Daňového úradu Trenčín o vyrubení rozdielu dane zo dňa 29.09.2015, č. 20898900/2015, ako aj rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR číslo 21490993/2015 zo dňa 18.12.2015 nezákonnými, neviedli k zrušeniu týchto nezákonných rozhodnutí.

Žalobca mal za to, že prvostupňový súd, hoci uznal väčšinu jeho námietok, nesprávne posúdil a vyhodnotil skutkový stav zistený žalovaným, resp. daňovým úradom.

Uviedol, že hlavnou a v podstate jedinou premisou napadnutého rozhodnutia je tvrdenie prvostupňového súdu, že žalobca ako daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu dodania služieb od spoločnosti HG CONSULT, s. r. o., keďže nemal preukázať, kedy a akým spôsobom mu boli poradenské spoločnosťou HG CONSULT, s. r. o. poskytnuté.

Prvostupňový súd bez riadneho a presvedčivého odôvodnenia neuznal výpoveď svedka T., konateľa spoločnosti HG CONSULT, s. r. o., ani jeho čestné vyhlásenie, ktorým svoju výpoveď doplnil a bezdôvodne uprednostnil „presvedčivosť“ absencie písomných dôkazov o existencii poradenských služieb pred bezprostrednou ústnou výpoveďou osvedčujúcou dodanie daných služieb od osoby, ktorá tieto služby reálne poskytovala. Výpoveď svedka T. nebola spochybnená žiadnym iným dôkazom alebo akoukoľvek inou skutočnosťou.

Žalobca uviedol, že prevažná väčšina dôkazov zaobstaraných daňovým úradom (výsluchy svedkov) je poznačená nezákonnosťou z dôvodu porušenia procesného postupu a práv žalobcu ako daňového subjektu. Prvostupňový súd tieto nezákonné dôkazy jasne identifikoval, avšak opätovne bez akejkoľvek zákonnej opory, tento viacnásobný nezákonný postup daňového úradu, ktorým bola výrazne obmedzená ingerencia žalobcu do procesu dokazovania, bagatelizoval. V tomto smere sa jedná o dôkazy, ktorými daňový úrad spochybňoval tvrdenia žalobcu o existencii jeho spolupráce so spoločnosťou HG CONSULT, s. r. o.

Žalobca nepochybne preukázal, že daňový úrad hrubo porušil jeho práva, keď mu v priebehu daňovej kontroly zmaril a odoprel jeho právo byť prítomný na ústnych pojednávaniach a klásť na nich svedkom otázky, a to tým spôsobom, že daňový úrad daňový subjekt o jednotlivých ústnych pojednávaniach neupovedomil zákonným spôsobom a tým mu neumožnil byť prítomný na týchto pojednávaniach a klásť na nich svedkom otázky.

Podľa názoru žalobcu personálne zmeny, zmena sídla alebo nekontaktnosť spoločnosti HG CONSULT, s. r. o. v čase konania daňovej kontroly, resp. po dodaní relevantných služieb, nemajú žiadnu preukaznú dôkaznú silu a hodnotu vo vzťahu ku skutkovému stavu v čase dodania služieb. Daňovým úradom „zistené“ (v podstate bezcenné) skutočnosti nemajú žiadnu časovú ani vecnú súvislosť s plneniami, ktoré sú predmetom preverovania počas daňovej kontroly. Preto nimi nemožno spochybňovať dôkazy preukazujúce dodanie služieb, najmä výpoveď žalobcu, výpoveď svedka T., čestné vyhlásenie svedka T. a pod.

V súvislosti s námietkou nezákonnosti postupu daňového úradu žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3Sžf/12/2012 zo dňa 03.04.2012, podľa ktorého: „Aj daňová oblasť musí byť podriadená princípom právneho štátu, ktorý je základným pilierom právneho poriadku Slovenskej republiky. Vo vzťahu k tomuto princípu je v daňovej oblasti najvýznamnejšia skutočnosť, že daňový subjekt nesmie byť v žiadnej fáze správy daní a ani v nadväzujúcich konaniach zbavený alebo obmedzený v uplatnení svojich procesných práv. Princíp legality (čl. 2 ods. 2 ústavy) vyjadruje, že štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Štátne orgány môžu teda konať iba to, čo je zákonom povolené, a to ešte iba v rozsahu a spôsobom, ako im zákon dovoľuje. Z tejto zásady vyplýva množstvo obmedzení pre oblasť správy daní. Správca dane napr. nesmie vykladať zákon extenzívnym spôsobom a nie je v žiadnom prípade oprávnený uskutočňovať výpoveď svedkov bez oznámenia tohto úkonu daňovému subjektu a pod. (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 238/06 zo 16. decembra 2008).“

I na daňové konanie sa vzťahuje pravidlo, že správne orgány sú povinné postupovať ústavne konformným spôsobom, čo v prejednávanej veci znamená, umožniť účastníkom, aby jeho vec bola prejednaná v jeho prítomnosti, a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonaným dôkazom (čl. 38 ods. 22 Listiny základných práv a slobôd).

Žalobca tiež poukázal na ďalšie relevantné rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/28/2011, 6Sžf/32/2012, 6Sžf/33/2012, 6Sžf/34/2012 z 20.06.2012, 3Sžf/81/2008 z 09.10.2008 z ktorých je zrejmé, že namietaný postup daňového úradu pri daňovej kontrole možno jednoznačne označiť za nezákonný. Na dôkazy vykonané nezákonným spôsobom nemožno prihliadať. Nezákonnosť dôkazov, o ktoré oprel daňový úrad napadnuté rozhodnutie, spôsobuje nezákonnosť aj samotného napadnutého rozhodnutia. Tento nezákonný postup daňového úradu bol podľa žalobcu nepochybne legitímnym a zároveň obligatórnym dôvodom na zrušenie rozhodnutí daňových orgánov.

Prvostupňový súd uznal aj argumentáciu žalobcu ohľadom skutočného obsahu a charakteru zmluvy medzi ním a spoločnosťou HG CONSULT, s. r. o., keď uzavrel, že sa jednalo o službu o poskytovaní poradenských služieb a nie zmluvu o sprostredkovaní. V tomto smere daňový úrad vykonal úplne zbytočné a nič nepreukazujúce dokazovanie, ktorého výsledky sú v predmetnom konaní úplne irelevantné. Na druhej strane je celý rad dôkazov, ktoré potvrdzujú nárok žalobcu. Žalobca mal za to, že výpoveď A. T. je dôkazom, ktorý preukazuje jeho tvrdenia. A. T. je osobou, ktorá konala v mene dodávateľskej spoločnosti, a preto bol najpovolanejšou osobou na podanie svedeckej výpovede. Je však zrejmé, že daňový úrad tento úkon viedol veľmi povrchno a „nemal záujem“ na tvrdeniach, ktoré by spochybnili ním preferovanú verziu o „nenaplnenej“ sprostredkovateľskej zmluve.

Tvrdenia svedka T. neboli ničím a nikým vyvrátené. Nebol produkovaný jediný dôkaz, ktorý by tvrdenie p. T. spochybnil alebo vyvrátil. Takýto vyvracajúci alebo spochybňujúci zákonný dôkaz nepomenoval a neidentifikoval ani prvostupňový súd, a preto nemožno hovoriť o tom, že žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno.

Žalobca doložil daňovému úradu čestné prehlásenie B. A. T., ktorý bol v priebehu daňovej kontroly vypočutý ako svedok, o tom, že „sledovanie pohybov cien farebných kovov vykonával na platenej internetovej stránke www.fastmarkets.com”, za prístup ku ktorej platil v tej dobe 2 974,- eur spoločnosti Fastmarkets Ltd., tvrdenie ktoré nikto nespochybnil ani nevyvrátil. Doložením čestného vyhlásenia žalobca vyvrátil tvrdenia daňového úradu o bezplatnosti prístupu k informáciám o cenách a zároveň potvrdil svoje tvrdenie o cenovom poradenstve zo strany HG CONSULT, s. r. o.

Prvostupňový súd nesprávne aplikoval ustanovenie § 24 ods. 4 daňového poriadku, podľa ktorého ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

Prvostupňový súd taktiež pri svojich tvrdeniach nezohľadnil daňovému úradu spracovanú finančnú analýzu a porovnanie hospodárskych výsledkov v rokoch 2011 - 2012 s porovnaním na úrovni jednotlivých komodít ako aj obchodných partnerov. Túto analýzu žalovaný odmietol tvrdením, že nie je preukázané, že k zlepšeniu hospodárskych výsledkov došlo práve pomocou služieb dodávateľskej spoločnosti. Predložená finančná analýza potvrdzuje ekonomické opodstatnenie a zmysel zmluvy medzi daňovým subjektom a HG CONSULT, s. r. o., keďže práve na základe spolupráce žalobcu s touto spoločnosťou žalobca významným spôsobom navýšil a zefektívnil objemy obchodov so svojimi zmluvnými partnermi.

Žalobca si bol vedomý, že pri daňovej kontrole je zaťažený dôkazným bremenom, rovnako si je však vedomý, že toto dôkazné bremeno nemôže a nesmie byť vnímané explicitne na preukázanie akýchkoľvek, i keď často nezmyselných, požiadaviek daňového úradu. Uvedené potvrdzuje aj ustálená judikatúra súdov, nielen slovenských, ale aj judikatúra ESD.

Žalobca mal za to, že pokiaľ prvostupňový súd konštatuje, že daňový úrad úspešne spochybnil tvrdenia žalobcu ako aj reálnosť poskytnutia služieb spoločnosťou HG CONSULT, s. r. o., čím dôkazné bremeno presunul na žalobcu, mal zároveň uviesť konkrétne dôkazy, o ktoré svoje tvrdenie opiera. Prvostupňový súd však žiadne takéto konkrétne dôkazy neoznačil ani nepomenoval. Zjavne kvôli tomu, že žiadne také dôkazy ani zistenia počas daňovej kontroly zadovážené neboli.

Absencia mailovej komunikácie alebo písomných záznamov zo stretnutí žalobcu so spoločnosťou HG CONSULT, s. r. o. z dôvodu, že takúto mailovú korešpondenciu si žalobca nezáložoval, resp. že zúčastnené strany takéto záznamy nevyhotovovali, nemôže byť podľa žalobcu, pri súčasnej existencii zmluvnej dokumentácie, daňového dokladu, dokladov o zrealizovaných platbách, potvrdení dodania služieb samotným dodávateľom ako svedkom pri výsluchu pred daňovým úradom, ekonomickej analýze ako aj iných dôkazov a skutočností, dôvodom na neuznanie jeho nároku na uznanie dotknutých výdavkov za daňové výdavky, najmä nie za stavu, keď konajúci daňový úrad v priebehu daňovej kontroly sústavne a dlhodobo porušoval procesné práva žalobcu v daňovom konaní.

Žalobca uzavrel, že ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Za situácie, kde právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli verejného práva (daňového práva) štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje (na rozdiel od občanov, ktorý môžu konať všetko, čo nie je zakázané). Z tejto maximy potom vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní daní podľa zákona, teda pri de facto odnímaní časti nadobudnutého vlastníctva, sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd. Inak povedané, v prípade pochybností sú povinné (orgány verejnej moci) postupovať miernejšie - in dubio mitius (Ústavný súd Českej republiky rozhodnutie sp. zn. IV. ÚS 666/02). Žalobca mal za to, že prvostupňový súd, ani žalovaný a daňový úrad sa danými princípmi dôsledne a dostatočne neriadili.

Na základe vyššie uvedených skutočností žalobca navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 03.05.2016 sp. zn. 11S/27/2016 zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 21490993/2015 zo dňa 18.12.2015, ako aj prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín o vyrubení rozdielu dane zo dňa 29.09.2015, č. 20898900/2015, sa v plnom rozsahu zrušujú a vec sa vracia na ďalšie konanie.

Žalobca zároveň navrhol žalovaného zaviazat' povinnosťou uhradiť mu trovy konania, ako aj trovy právneho zastúpenia na účet jeho právneho zástupcu.

III.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne ako vecne správny potvrdil.

IV.

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 (§ 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.).

Úlohou prvostupňového súdu v predmetnej veci bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2012 vo výške 21.974,02 eur z dôvodu, že náklady na províziu v celkovej výške 115.652,71 eur vyfakturované spoločnosťou HG CONSULT, s. r. o., Bratislava nespĺňali podmienky uvedené v § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z.

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

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 preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal 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 Trenčíne 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 právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku, ktoré závery vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku tohto rozsudku, s ktorým sa najvyšší súd stotožňuje, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v prvom rade považuje za potrebné zdôrazniť, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a iným listinným dôkazom nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si z

tohto dokladu nákladovú položku.

Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok svoj nárok, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.

K žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu odvolací súd uvádza, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úloha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku je nepochybné, z akých dôvodov dospel krajský súd k záveru o nedôvodnosti podanej žaloby a k potrebe jej zamietnutia. Skutočnosť, že krajský súd nerozhodol o podanej žalobe v súlade s predstavami žalobcu, nemožno považovať za porušenie práva na súdnu ochranu.

Aj podľa senátu najvyššieho súdu vo veci obstarané dôkazy vyvolávajú oprávnené pochybnosti o reálnosti zdaniteľného plnenia deklarovaného dodávateľskou spoločnosťou HG CONSULT, s. r. o. v sporných faktúrach, pre ktoré správca dane a žalovaný dôvodne odmietli uznať fakturované provízie za daňové výdavky žalobcu, nakoľko tento neunesol dôkazné bremeno čo do preukázania reálnosti poskytnutia poradenských služieb spoločnosťou HG CONSULT, s. r. o.

V prejednávanej veci bolo na žalobcu ako daňovom subjekte, ak si uplatňuje výdavky spôsobilé znížiť daňový základ rozhodujúci pre určenie daňovej povinnosti, aby preukázal, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené. Nakoľko žalobca nepreukázal materiálnu stránku obchodnej transakcie so spoločnosťou HG CONSULT, s. r. o., ktorej právny základ predstavuje zmluva o sprostredkovaní zo dňa 28.12.2011, a tým pádom ani vecnú súvislosť medzi prijatými službami a vykonanou odplatom v podobe fakturovanej provízie za ne, nemohli mu byť fakturované výdavky uznané za oprávnené a preukázané daňové náklady v súlade s § 21 zákona o dani z príjmu.

Pokiaľ žalobca namietal, že v posudzovanej veci nebola zohľadnená finančná analýza porovnávajúca výsledky hospodárenia v roku 2012 s rokom 2011, najvyšší súd prisvedčil argumentácii žalovaného, že pre účely predmetného konania nemá uvedená analýza žiadnu výpovednú hodnotu. Z predloženého materiálu nie je totiž zrejmé, že k zlepšeniu ekonomiky spoločnosti došlo práve za aktívnej účasti spoločnosti HG CONSULT, s. r. o.

Senát najvyššieho súdu zároveň poukazuje na skutočnosť, že zo zápisníc o pojednávaní nevyplýva, že v posudzovanej veci správca dane realizoval výsluchy oprávnených zástupcov dodávateľov žalobcu v procesnom postavení svedkov, pričom v tejto súvislosti treba uviesť, že ani sám daňový subjekt - žalobca netvrdil opak toho, čo je v týchto zápisniciach uvedené a odpovede zástupcov dodávateľských spoločností žiadnym spôsobom nespochybnil.

Zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9312402/5/1350085/2014/Šar zo dňa 4. apríla 2015 vyplýva, že žalobca bol o všetkých zistených skutočnostiach oboznámený a zároveň vyzvaný na vyjadrenie sa k zisteným skutočnostiam, pričom výsluch uvedených subjektov ako svedkov nenavrhol, a to ani v rámci

svojho písomného vyjadrenia zo dňa 16. apríla 2015, ktorým reagoval na závery ústneho pojednávania.

Neuniklo tiež pozornosti najvyššieho súdu, že žalobca sa na výsluch jeho „najdôležitejšieho svedka“ pána B. A. T. vôbec nedostavil. Senát najvyššieho súdu zároveň poukazuje na skutočnosť, že dôkazná sila čestných vyhlásení nie je v daňovom konaní vysoká a zásadne je čestné vyhlásenie ako dôkazný prostriedok považované za irelevantné, aj v zmysle judikatúry najvyššieho súdu (napr. rozhodnutia sp. zn. 2Sžf/40/2011, 1Sžf/106/2015).

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 v Trenčíne č. k. 11S/27/2016-56 zo dňa 3. mája 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.