

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžf/74/2016
Identifikačné číslo spisu: 7014200108
Dátum vydania rozhodnutia: 22.11.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:7014200108.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobcu: Image s.r.o., so sídlom M. R. Štefánika 3504/14, Trebišov, právne zastúpeného: JUDr. Jozef Brázdil, advokát, AK Brázdil - Brázdilová, Trhová 1, Zvolen proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/85223-583630/2013/5305 zo dňa 6. decembra 2013, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/15/2014-30 zo dňa 24. marca 2016 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/15/2014-30 zo dňa 24. marca 2016 potvrdzuje.

Účastníkom nárok na náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom č. k. 6S/15/2014-30 zo dňa 24.03.2016, Krajský súd v Košiciach zamietol podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/85223-583630/2013/5305 zo dňa 06.12.2013, ktorým bolo zamietnuté odvolanie žalobcu a potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 9801401/5/4347238/2013/Ora zo dňa 24.09.2013, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2011 v sume 1.900,- eur.

V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd uviedol, že predloženie dokladov žalobcom (faktúra, zmluva o poskytnutí podnikateľského poradenstva zo dňa 02.01.2011) neznamenalo automaticky aj preukázanie reálnosti a realizácie obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie. Žalobcom tvrdený dodávateľ sprostredkovateľskej služby - spoločnosť ETHNO-STYLE, s.r.o., žiadnymi dôkaznými prostriedkami nepreukázal, že by v prospech žalobcu

vykonal sprostredkovateľskú činnosť smerujúcu k uzavretiu zmlúv na zriadenie prevádzok, teda žalobca žiadnym spôsobom nepreukázal, že spoločnosť ETHNO-STYLE, s.r.o. mu dodala sprostredkovateľské služby podľa zmluvy zo dňa 02.01.2011.

Krajský súd mal za to, že žalovaný vykonal dostatočné dokazovanie vypočutím konateľa spoločnosti ETHNO-STYLE, s.r.o., ako aj konateľa žalobcu (obsah zápisníc o ústnom pojednávaní), avšak ani toto nevedlo k preukázaniu dôvodnosti žalobcových námietok. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby si pri úprave obchodných vzťahov odstránila všetko, čo by mohlo neskôr viesť k vzniku rozporov. Ústavný súd SR, ako aj Najvyšší súd SR viackrát judikovali, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, preto je jeho povinnosťou preukázať reálne dodanie tovarov a služieb. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.

II.

Žalobca vo včas podanom odvolaní uviedol citácie krajského súdu, že pokiaľ správca dane, ako aj súd konštatovali, že ani výpovede zaangažovaných osôb dostatočne nevedli k preukázaniu dôvodnosti uplatnenia daného výdavku, už správca dane mal vyzvať daňový subjekt ETHNO-STYLE, s.r.o. alebo Image s.r.o. na predloženie listinných alebo iných záznamov, špecifikáciu osôb s ktorými sa rokovalo, podrobnejší popis miest, kde rokovali a prebehli. Ak mal správca dane túto pochybnosť, mal v danom smere viesť doplňujúce dokazovanie, čo neurobil. Správca dane, ale aj prvostupňový súd sa nevysporiadali s otázkou prečo nepovažovali osobné výpovede dotknutých subjektov za dostatočné, prečo im bez predloženia iných dokladov neuverili.

Žalobca namietal, že ak malo ísť v skutočnosti o doklady predložené žalobcom, ktoré neboli dostatočne hodnoverné a preukázané, bolo potrebné vykonať ďalšie dokazovanie za účelom zistenia skutočností prinajmenšom v takom rozsahu, v akom nariadil toto dokazovanie žalovaný vo svojom prvom zrušujúcom rozhodnutí. Pokiaľ sa toto nepodarilo v ďalšom konaní preukázať, nie je možné akceptovať záver, že žalobca ako daňový subjekt nepreukázal svoj výdavok (náklad) v zmysle citovaných zákonných ustanovení. Žalobca ako daňový subjekt doposiaľ disponuje dôkazom materiálneho plnenia a to vystavenými faktúrami za dodávku tovaru od svojho dodávateľa a pokiaľ tieto faktúry ako výraz materiálneho plnenia nie sú spôsobilé preukázať obsah tohto plnenia je vecou správcu dane, aby vzniesol dôkazné bremeno tohto opaku.

Žalobca v odvolaní poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sž/1 - 2/2002 z 22.08.2002 z ktorého uviedol, že správca dane mal žalobcom označenú osobu sprostredkovateľa dôkladne vypočuť ako svedka na okolnosti týkajúce sa sprostredkovania úveru. Daňový úrad mal od svedka žiadať predloženie dôkazov podporujúcich jeho tvrdenia- mená osôb, s ktorými rokoval za účelom poskytnutia úveru pre žalobcu. Ak sprostredkovateľ uviedol mená osôb, s ktorými rokoval, bolo potrebné vypočuť tieto osoby v daňovom konaní.

Podľa žalobcu sa prvostupňový súd nezaoberal námietkou, že na druhej strane pokiaľ by došlo k realizácii daného obchodu ani k naplneniu predmetu zmluvy, mal by subjekt poskytovateľa služby ETHNO-STYLE, s.r.o. nesprávne navyše zaplatenú daň z príjmu a odvedenú DPH, ktoré by mali byť predmetom vrátenia štátom. Je nekonzistentné neuznanie existencie totožnej obchodnej operácie u jednej zmluvnej strany (na žalobcovej strane) a na druhej uznanie a zdanenie u druhého obchodného partnera (ETHNO-STYLE, s.r.o.). Ak by žalovaný dospel k zisteniu, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia nedošlo, nemal by ani podliehať DPH a zdaneniu príjem poskytovateľa služby ETHNO-STYLE, s.r.o. v ním priznanej výške 10.000 Eur a pokiaľ už boli dane zaplatené, majú byť vrátené, čo sa zatiaľ nestalo. Žalobca si uplatnil trovy konania podľa § 250j ods.5, § 250k OSP.

Žalovaný sa vyjadril k odvolaniu a uviedol, že pri posúdení výdavku bolo potrebné vychádzať zo všeobecnej definície daňového výdavku uvedenej v ustanovení § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, v zmysle ktorého poskytnutá odmena, ako uznaný daňový výdavok, musí preukázateľne súvisieť s dosahovaním, zabezpečením a udrжанím príjmov z podnikania a

musí byť zaúčtovaný v účtovníctve podnikateľa, pričom môže ísť o odmeny vyplácané len príležitostne na základe jednorázovo vykonanej činnosti bez akéhokoľvek oprávnenia alebo vyplácané na základe mandátnych a podobných zmlúv. Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov stanovuje dve formálne podmienky uznania výdavku a to podmienku identifikácie - príslušnosti výdavku k daňovému subjektu a podmienku existencie vynaloženia výdavku, t. j. preukázanie samotného vynaloženia výdavku. Táto podmienka sa nesmie zamieňať s podmienkou preukaznosti účtovníctva. Podľa zákona sa posudzuje každý výdavok individuálne, zatiaľ čo preukaznosť v zmysle účtovníctva je stav, kedy sú všetky účtovné záznamy preukázateľné (§ 32 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve) a účtovná jednotka vykonala inventarizáciu.

Žalovaný mal za to, že sa s vyhodnotením výpovedí svedkov dostatočne vysporiadal v odôvodnení rozhodnutia, považoval ich za postačujúce pre prijatie záveru a nepovažoval za potrebné vykonať doplnujúce dokazovanie. Dôkazné bremeno je v konečnom dôsledku na daňovom subjekte, v procese výkonu daňovej kontroly uplatňuje správca dane pri dôkaznej povinnosti daňového subjektu prejednávaciú zásadu, nie vyhľadávaciú, preto nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiace v prospech daňového subjektu, ale je oprávnený zákonným spôsobom získať a použiť prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane.

Žalovaný reagoval na žalobcom poukázané rozsudky Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 24S/54/2012 a Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/1-2/2002 zo dňa 22.08.2002. Podľa žalovaného, žalobca tieto rozsudky neuviedol v podanom odvolaní, ani v žalobe. Rozsudkom krajského súdu bolo rozhodnutie zrušené a vec vrátená na ďalšie konanie z dôvodu, že skutkový stav v zmysle pôvodného názoru žalovaného nebol dostatočne zistený. Rozsudok najvyššieho súdu poukázal na nedostatočné vypočutie osoby označenej žalobcom ako sprostredkovateľa.

Žalovaný nezistil pochybenie správcu dane v postupe, ani iné porušenie príslušných ustanovení zákona. Finančné riaditeľstvo SR z obsahu spisu, ako aj z predložených listinných dôkazov dospelo k záveru, že všetky námietky žalobcu uvedené v podanej žalobe, ako aj v odvolaní, nie je možné akceptovať a tieto námietky nie sú opodstatnené. Správca dane postupoval v súlade s platnými právnymi predpismi.

Žalovaný navrhol, aby najvyšší súd rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/15/2014-30 zo dňa 24.03.2016 vecne správne potvrdil.

III.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdníctve, a v zmysle § 1 písm. b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdníctve.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. V súlade s uvedenými prechodnými ustanoveniami najvyšší súd v danej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá a § 212 ods. 1 OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 OSP, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné priznať úspech.

Podľa § 244 ods. 1 OSP, v správnom súdníctve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Podľa § 247 ods. 1, 2 OSP, podľa ustanovení tejto hlavy sa postupuje 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. Pri rozhodnutí správneho orgánu vydaného v správnom konaní je predpokladom postupu podľa tejto hlavy, aby išlo o rozhodnutie, ktoré po vyčerpaní riadnych opravných prostriedkov, ktoré sa preň pripúšťajú, nadobudlo právoplatnosť.

Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. 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, 2)
- 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. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. 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. 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 § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. 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 § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

Podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. daňovým výdavkom sa rozumie výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t), v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak.

IV.

Najvyšší súd z obsahu predložených spisov zistil, že dňa 25.10.2012 sa u žalobcu začala daňová kontrola, ktorej predmetom bola daň z príjmov právnickej osoby podľa zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov - rok 2011 a ktorej závery sú obsiahnuté v protokole zo dňa 06.05.2013 č. 9801401/5/1746848/2013/Ora. V rámci tejto kontroly správca dane upravil základ dane z príjmov právnickej osoby o skutočnosti - položky zvyšujúce výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami vo výške 10.000,- eur. Úprava bola odôvodnená neuznaním oprávnenosti uplatnenia výdavku preukazovaného faktúrou č. 110003 zo dňa 27.12.2011 za poskytnutie poradenstva v oblasti prenájmu maloobchodných prevádzok a marketingu spoločnosťou ETHNO-STYLE, s.r.o. v zmysle Zmluvy o poskytnutí podnikateľského poradenstva zo dňa 02.01.2011. Daňové orgány ako aj krajský súd, preskúmajúci napadnuté rozhodnutie žalovaného vychádzali z toho, že samotné predloženie zmluvy a súvisiacich účtovných dokladov dostatočne nepreukazujú reálne poskytnutie služieb spoločnosťou ETHNO-STYLE, s.r.o. pre kontrolovaný daňový subjekt v zmysle Zmluvy. Žalobca nepredložil relevantné dôkazy o tom, že mu bolo reálne poskytnuté poradenstvo v oblasti prenájmu maloobchodných prevádzok a marketingu, teda že služby uvedené vo faktúre č. 110003 zo dňa 27.12.2011 boli dodané v množstve a spôsobom, ako to žalobca tvrdil.

Najvyšší súd v súlade s ustálenou súdnou praxou zdôrazňuje, že v daňovom konaní z daňového bremena daňovníka vyplýva dôkazná povinnosť predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku, vychádzajúcu z preukázania reálnosti plnenia, ktoré bolo osvedčované predloženými účtovnými a inými

dokladmi. Existencia predložených dokladov (faktúra, zmluva o poskytnutí podnikateľského poradenstva zo dňa 02.01.2011) bola nepostačujúca, nakoľko nepreukázala reálnu uskutočniteľnosť plnenia. Zo zásady objektívnej pravdy ovládajúcej daňové konanie nevyplýva (popri dôkaznom bremene daňovníka) absolútna povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukázu 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. Z uvedeného dôvodu neobstojí námietka žalobcu, že bolo povinnosťou správcu dane vykonávať dokazovanie na vyvrátenie alebo potvrdenie jeho tvrdení, na základe ktorých si uplatnil svoj nárok. Žalobca mal povinnosť obstarat' si v rámci dôkazného bremena dostatočné množstvo dôkazov, ktoré by preukázali poskytnutie tvrdených služieb s tým, že správcovi dane prináleží v rámci kontroly preverovať skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane, k čomu patrí vyhodnotenie, vrátane možnosti spochybnenia predložených dôkazov. Daňová kontrola je chápaná ako základný akt správy daní a na daňové účely ňou treba rozumieť podrobné preskúvanie účtovných prípadov, ako aj všetkých dokladov, ktoré sú potrebné na určenie daňovej povinnosti z hľadiska ich hodnovernosti, úplnosti a správnosti.

K námietke nezohľadnenia výpovedí zaangažovaných osôb, ako dostatočného dôkazu o reálnosti poskytnutých služieb, treba uviesť, že správca dane neposudzoval svedeckú výpoveď ako i vyjadrenie konateľa žalobcu z hľadiska možnosti ich použitia ako dôkazných prostriedkov v daňovom konaní (§ 24 ods. 4 Daňového poriadku) ale posudzoval, či ide o hodnoverné dôkazné prostriedky preukazujúce reálne uskutočnenie deklarovanej služby. Žalobca nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy o tvrdenej komunikácii s obchodnými centrami na území SR ako aj v zahraničí, ani o komunikácii so sprostredkovateľom. Správca dane vyzýval na predloženie dokladov o pracovných cestách uskutočnených v súvislosti s hľadaním priestorov na prenájom predajných miest pre žalobcu. Ak si sprostredkovateľ nevedel evidenciu pracovných ciest a tvrdenú komunikáciu a súvisiace výdavky s obchodnými centrami nevedel vydokladovať, je to v neprospech žalobcu, ktorý nemá na základe čoho preukazovať reálnosť služieb fakturovaných na základe predloženej Zmluvy a uplatnených ako výdavok na podnikateľskú činnosť na strane žalobcu. Aj keď zabezpečenie dokumentácie u obchodného partnera žalobcu nebolo zo zákona povinné, bolo zo strany žalobcu, ako podnikateľa, vedomého si súvislosti s uplatňovaním daňových nárokov, dôvodné predpokladať, že bude trvať na ich zabezpečení, v opačnom prípade riskuje dôkaznú núdzu. Tvrdenie o reálnosti a rozsahu poskytnutia služieb v zmysle predloženej Zmluvy (naviac formulovaných veľmi všeobecne) je spochybnené aj tým, že žalobcovi sa napriek tvrdenému ročnému prieskumu trhu spoločnosťou ETHNO-STYLE, s.r.o. v rôznych lokalitách na území SR, ako aj Maďarska a Českej republiky nepodarilo na základe jeho konania zabezpečiť podmienky pre zriadenie ani jednej prevádzky na účely svojej podnikateľskej činnosti. Čo sa týka opakovaných poukazov na splnenie daňovej povinnosti spoločnosti ETHNO-STYLE s.r.o. v súvislosti s odmenou, ktorá u žalobcu nebola uznaná ako oprávnený výdavok, k tomu treba uviesť, že odvedenie dane z príjmu z odmeny za tvrdené dodanie služby neznamená automaticky, že služba bola reálne poskytnutá ani to, že prípadne uhradená odmena predstavovala výdavok súvisiaci s výkonom podnikateľskej činnosti žalobcu.

Najvyšší súd preto nepovažoval námietky žalobcu za spôsobilé spochybniť správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, ktorý nezistil pochybenie zo strany daňových orgánov a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

V.

Vzhľadom na vyššieuvedené Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny a vydaný v súlade so zákonom potvrdil (podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 219 ods. 1 a 2 OSP).

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 veta prvá OSP tak, že účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, nakoľko žalobca nebol v konaní úspešný a žalovanému zákonný nárok na náhradu trov nevznikol.

Toto rozhodnutie prijal najvyšší súd v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 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 nie je prípustný opravný prostriedok.