



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a JUDr. Eleny Krajčovičovej, v právnej veci žalobkyne obchodnej spoločnosti **G., s. r. o.**, so sídlom v Ž., zastúpenej **Mgr. B. S.**, *advokátom so sídlom v N.*, proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová ulica 13, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/8921-54348/2009/992025-r zo dňa 21. mája 2009, na odvolanie žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 16. februára 2010, č. k. 20S/47/2009-122, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline zo dňa 16. februára 2010, č. k. 20S/47/2009-122 **p o t v r d z u j e .**

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a .**

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobkyne, ktorou sa domáhala preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/228/8921-54348/2009/992025-r zo dňa 21. mája 2009, ktorým žalovaný

zamietol odvolanie žalobcu proti dodatočnému platobnému výmeru Daňového úradu Žilina č. 694/230/109757/08/Bus zo dňa 16. decembra 2008. Týmto dodatočným platobným výmerom Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“) vyrubil žalobkyni ako daňovému subjektu rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2006 v sume 9.538.036,- Sk s odôvodnením, že sprostredkovateľské odmeny zaúčtované interným dokladom č. IDX 060003 na sumu 38.893.400,- Sk a interným dokladom č. IDX 060004 na sumu 11.270.000,- Sk, spolu v sume 50.163.400,- Sk boli do daňových nákladov zaúčtované v rozpore s ustanovením § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z., čím došlo k porušeniu ustanovenia § 19 ods. 1, § 21 ods. 1 a § 17 ods. 2 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z. z..

Krajský súd v Žiline posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovenia § 17 ods. 2 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), z ustanovenia § 641 a § 644 Obchodného zákonníka a dospel k záveru, že predmetná sprostredkovateľská odmena ako daňový výdavok nespĺňa náležitosti daňového výdavku, a teda v konaní nebolo preukázané, že zaúčtovanie uvedenej nákladovej položky zo strany žalobkyne, ktorým si znížila základ dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2006 bol zákonný. Výdavok v sume 50.163.400,- Sk nebolo možné uznať, pretože nebolo preukázané, že došlo k sprostredkovaniu podľa zmluvných podmienok dohodnutých v zmluve o sprostredkovaní zo dňa 11.10.2006 a zo dňa 21.10.2006.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 246c v spojení s § 142 ods. 1 OSP tak, že žalobkyni pre jej neúspech v konaní náhradu trov konania nepriznal. Žalovanému nepriznal náhradu trov konania napriek jeho úspechu v konaní, pretože si ich náhradu neuplatnil.

Proti tomuto rozsudku podala v zákonnej lehote odvolanie žalobkyňa žiadajúc Najvyšší súd Slovenskej republiky, aby rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Namietala, že v danej veci sú naplnené dôvody podľa § 205 ods. 2 písm. a/, c/, d/ a f/ OSP. Predovšetkým namietala, že krajský súd žalobkyni odňal možnosť konať pred súdom, pretože vykonal pojednávanie v neprítomnosti konateľa žalobkyne, napriek tomu, že právny zástupca na pojednávaní uviedol, že vzhľadom ku komplikovanosti celého záväzkového vzťahu medzi žalobcom a spoločnosťou M., s.r.o., je nevyhnutné, aby sa pojednávania zúčastnil aj konateľ žalobkyne. Uviedol, že praktickým dôvodom neúčasti konateľa žalobkyne na pojednávaní je napr. súdna interpretácia pojmu „MT“. Právny zástupca síce súdu správne ozrejmil, že v predmetnom záväzkovom vzťahu sa operuje s pojmom „metrická tona“ úplné zmätočný je však prepočet tohto pojmu do číselnej formy v odôvodnení rozhodnutia súdu, ktorý viedol potom nesprávnym záverom pri určovaní objemu obchodu, ktorý mal byť sprostredkovaný. Konateľ žalobkyne sa ďalej mienil vyjadriť i k ostatným skutočnostiam, ktoré považoval v rozhodnutí žalovaného za sporné a ktoré jeho právny

zástupca nemohol poznať, nakoľko nebol osobne zúčastnený na rokovaní žalobcu a sprostredkovateľa, avšak postupom súdu sa mu táto možnosť odňala. Za naplnenie práva žalobcu na verejné prejednanie veci za jeho účasti preto nemožno považovať skutočnosť, že bol zastúpený právnym zástupcom. Ďalej uviedol, že súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku zaoberal predovšetkým otázkou, či došlo k naplneniu sprostredkovania medzi žalobcom a sprostredkovateľom M., s. r. o., podľa zmluvy o sprostredkovaní zo dňa 11.10.2008 v znení dodatku zo dňa 23.10.2006, v akom objeme mal byť sprostredkovaný obchod, aká bola provízia za sprostredkovanie a či došlo k jej vyplateniu v súlade so zmluvou. Namietal, že súd pri posudzovaní naplnenia sprostredkovania medzi žalobkyňou a spoločnosťou M., s.r.o., nevezal do úvahy špecifické okolnosti pri uzatváraní kúpnych zmlúv pri obchodovaní na komoditných trhoch. Uviedla, že celý proces tvorenia obchodu pozostáva z postupných krokov ako:

- oferta predávajúceho,
- vystavenie LETTEWR OF INTENT (LOI) kupujúcim, ktorý je záväznou objednávkou tovaru,
- vystavenie FULL CORPORATE ORDER (FCO) predávajúcim, ktorým preukazuje, že tovarom disponuje,
- vystavenie ICOP kupujúcim, v ktorom jeho banka potvrdzuje, že disponuje finančnými prostriedkami na zaplatenie kúpnej ceny,
- predávajúci vystaví neaktívny PERFORMANCE BOND GUARANTEE (PB) vo výške 2 % a POP,
- kupujúci vystaví akreditív a aktivuje PB,
- predávajúci vystaví v banke POP a kupujúci POF,
- dôjde k uzavretiu zmluvy NCDA, ktorá zaväzuje kupujúceho, aby neobchádzal sprostredkovateľa.

Poukazovala na to, že v spise je založený neodvolateľný dokumentárny akreditív, ktorý vystavila žalobkyňa pre oprávneného G.G. v sume 1.325.000,- USD, taktiež ostatné doklady, ktorými sa preukazuje priebeh celého procesu pred podpisom samotnej kúpnej zmluvy, ktorá bola predmetom sprostredkovania, ako aj samotnej transakcie až do zaplatenia časti kúpnej ceny formou dokumentárneho akreditívu, vrátane súčinnosti sprostredkovateľa. Uviedla, že samotný obchod s G. bol realizovaný prostredníctvom zmluvy zo dňa 06.12.2006, pričom bola realizovaná i platba prostredníctvom dokumentárneho akreditívu na základe predloženia PRO-FORMA INVOICE zo strany predávajúceho vo výške 1.325.000,- USD. Žalobkyňa namietala, že súd sa v odôvodnení rozsudku nevysporiadal s uvedenými tvrdeniami a konštatoval, že k uzavretiu sprostredkovaného obchodu a tým k naplneniu sprostredkovania nedošlo, napriek tomu, že zo strany žalobkyne boli predložené doklady, ktoré preukazujú uzavretie obchodu a vyplatenie kúpnej ceny vo výške 1.325.000,- USD. Uviedla, že práve na účely jednoznačného vysvetlenia priebehu konania kontraktu

bolo vzhľadom k jeho špecifikám nevyhnutne potrebné, aby sa k veci vyjadril konateľ žalobkyne ako jeho priamy aktér. Z jeho výpovede mohol súd získať potrebný prehľad o reálnom plnení, ktorý podľa žalobkyne súd nemal pri vydávaní rozsudku, čo sa odráža v jeho nepreskúmateľnom odôvodnení. Ďalej namietala, že s tejto primárnej nezrozumiteľnosti odôvodnenia rozsudku vyplývajú i jeho ďalšie nedostatky, a to nejasné vyporiadanie sa s rozdielmi medzi výpoveďami konateľov účastníkov zmluvy o sprostredkovaní M.S. a E.P. Vyplatenie súm sprostredkovateľovi ešte pred splnením jeho povinností zo Zmluvy o sprostredkovaní zo dňa 11.10.2006 v znení dodatku zo dňa 23.10.2006 bolo preukázané listinnými dôkazmi i písomným vyjadrením konateľa sprostredkovateľa E. P., rovnako aj splnenie záväzku sprostredkovateľa, keď zo strany žalobkyne došlo k reálnemu plneniu kúpnej ceny, z čoho je zrejmé, že výdavok má reálny základ. Žalobkyňa považuje napadnutý rozsudok za nepreskúmateľný. V tejto súvislosti žalobkyňa poukazovala na čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a na čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Poukazovala tiež na judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky – nálezy zn. II. ÚS 85/06, II. ÚS 14/2001, ÚS 132/02, III. ÚS 171/2006. Taktiež poukazovala na to, že nedostatkom odôvodnenia písomného vyhotovenia rozhodnutia je vo svojej podstate porušením základného práva účastníka konania na spravodlivý proces. V tejto súvislosti poukazovala na judikáty Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. Ruiz Torija c/a Španielsko z 09. decembra 1944 séria A č. 303), komisie (napr. stanovisko vo veci E.R.T. c/a Španielsko z roku 1993, sťažnosť č. 18390/91) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. I. ÚS 17/01, I. ÚS 226/03, III. ÚS 74/08, I. ÚS 74/08, I. ÚS 181/08), treba za porušenie práva na spravodlivé súdne konanie považovať aj nedostatok riadneho a vyčerpávajúceho odôvodnenia súdneho rozhodnutia. Ďalej namietala porušenie ust. § 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov. Taktiež poukazovala na to, že na prejednávaný prípad je pre ustálenie pojmu daňový výdavok potrebné aplikovať ust. § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z.. Konkrétny výdavok tu predstavuje vyplatenie dohodnutej sprostredkovateľskej odmeny v splátkach ešte pred uzavretím zmluvy, ktorá mala byť predmetom sprostredkovania. V konaní bolo preukázané, že žalobkyňa výdavok (náklad) preukázateľne vynaložila za účelom dosiahnutia príjmu zo sprostredkovaného obchodu, pričom toto ustanovenie explicitne nepredpokladá, že príjem musí byť dosiahnutý a tento náklad aj zaevidoval. Tento výdavok preukázateľne súvisel s očakávaným zdaniteľným príjmom a jeho vynaloženie na daňové účely bolo dostatočne preukázané. Z týchto dôvodov žalobkyňa žiadala, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vrátil na ďalšie konanie.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení zo dňa 14.05.2010 na odvolanie žalobkyne navrhol napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa potvrdiť. Poukázal na to, že žalobkyňa sa v odvolaní pridržala námietok, ktoré uviedla v žalobe. Ďalej poukázal na to, že v konaní bolo potrebné posúdiť, či k naplneniu sprostredkovania podľa dohodnutých zmluvných podmienok medzi záujemcom navrhovateľom a sprostredkovateľom M., s.r.o., skutočne došlo. Na základe rozsiahleho šetrenia

správca dane bolo zistené, že k realizácii zmlúv o sprostredkovaní nedošlo, teda určenie objemu obchodu je v danej veci nepodstatné. Ďalej uviedol, že konateľ žalobcu mal dostatočný priestor, aby sa k zisteným skutočnostiam vyjadril, pretože bol oboznámený so všetkými výsledkami šetrenia, prípadne sa na šetrení zúčastnil. Žalovaný taktiež uviedol, že krajský súd v predmetnej veci rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi, aplikoval príslušné právne predpisy a dospel k správne právnemu záveru. Poukazoval na to, že výdavky musia byť skutočne svojim účelovým určením potrebné na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov daňovníka v predmete jeho podnikania. Len formálne doloženie uskutočnenia obchodného prípadu zmluvou, faktúrou a dokladmi o úhrade, je bez preukázania skutočného vykonania dodávok (prác, služieb a pod.) pre daňové účely nepostačujúce. Z dôvodu akceptovania výdavku na daňové účely je daňový subjekt zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti jeho vynaloženia, a to nielen po stránke formálnej (vystavenými dokladmi) ale aj obsahovej (skutočnosti, ktoré viedli k vystaveniu dokladov). V danom prípade daňový subjekt dôkazné bremeno neunesol a nepreukázal, že ním zdaniteľný náklad bol skutočne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie jeho zdaniteľných príjmov, pričom je jeho vecou, aké dôkazné prostriedky má k dispozícii a či je schopný tvrdené skutočnosti aj preukázať.

Žalovaný taktiež poukázal na to, že nie je možné súhlasiť so žalobcom, že konkrétny výdavok predstavuje vyplatenie dohodnutej sprostredkovateľskej odmeny v splátkach ešte pred uzavretím zmluvy, ktorá mala byť predmetom sprostredkovania, pretože, aby bol výdavok akceptovaný na daňové účely, musí byť preukázaný tak po formálnej ako aj obsahovej stránke, pričom v danom prípade skutočnosť, že došlo k sprostredkovaniu preukázaná nebola.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 212 ods. 1 OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 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 www.supcourt.gov.sk, www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobkyne nie je možné priznať úspech.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/228/8921-54348/2009/992025-r zo dňa 21. mája 2009 ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Žilina č. 694/230/109757/08/Bus zo dňa 16.12.2008, ktorým bol žalobkyni vyrubený rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roka 2006 v sume 9.538.036,- Sk. Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil, že v danom prípade spornou medzi účastníkmi bola otázka, či na účte 518 ostatné služby žalobca interným dokladom IDX 060003

vystaveným na sumu 38.893.400,- Sk vystavenom na základe Zmluvy o sprostredkovaní zo dňa 11.10.2006 a interným dokladom IDX 060004 vystaveným na sumu 11.270.000,- Sk, vystavenom na základe Zmluvy o sprostredkovaní zo dňa 21.10.2006 zaúčtoval oprávnene a či tieto provízie za sprostredkovateľskú činnosť možno uznať za daňovo uznateľný výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov žalobkyne.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, 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 (§ 247 ods. 1 OSP).

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní“) v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní. Aby daňové orgány mohli uvedenú zásadu realizovať, sú vybavené rozsiahlymi zákonnými právomocami, vychádzajúcimi zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, zakotvenej v § 2 ods. 3 citovaného zákona.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiskálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

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

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní, 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 § 29 ods. 8 zákona o správe daní, daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní

alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov v znení rozhodnom pre posúdenie veci, daňovým výdavkom je výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 2 písm. j/ zákona o dani z príjmov v znení rozhodnom pre posúdenie veci, základom dane je rozdiel o ktorý zdaniteľné príjmy prevyšujú daňové výdavky (§ 19) pri rešpektovaní vecnej a časovej súvislosti zdaniteľných príjmov a daňových výdavkov v príslušnom zdaňovacom období, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 19 ods. 4 zákona o dani z príjmov v znení rozhodnom pre posúdenie veci, daňovým výdavkom je aj nájomné, odplaty (provízie) za sprostredkovanie, a to aj ak ide o sprostredkovanie na základe mandátnych zmlúv alebo podobných zmlúv, uhrádzané fyzickej osobe sa zahrnú do daňových výdavkov v zdaňovacom období, v ktorom boli zaplatené. Zaplatené nájomné fyzickej osobe za príslušné zdaňovacie obdobie sa uzná najviac do výšky časovo rozlíšenej sumy prislúchajúcej na zdaňovacie obdobie.

Podľa § 641 obchodného zákonníka, zmluvou o sprostredkovaní sa sprostredkovateľ zaväzuje, že bude vyvíjať činnosť smerujúcu k tomu, aby záujemca mal príležitosť uzatvoriť určitú zmluvu s treťou osobou a záujemca sa zaväzuje zaplatiť sprostredkovateľovi odplatu tzv. províziu.

Podľa § 644 obchodného zákonníka sprostredkovateľovi vzniká nárok na províziu, ak je uzatvorená zmluva, ktorá je predmetom sprostredkovania.

Z obsahu administratívneho a súdneho spisu mal odvolací súd za preukázané, že žalobca ako záujemca o sprostredkovanie uzavrel s obchodnou spoločnosťou M., s.r.o., ako sprostredkovateľom Zmluvu o sprostredkovaní zo dňa 11.10.2006, ktorou sa sprostredkovateľ zaviazal, že zabezpečí pre záujemcu uzavretie kúpnopredajnej zmluvy na predaj 25.000 MT (ďalej len „metrických ton“) bieleho rafinovaného cukru v cene 205 USD za tonu. Ďalšou zmluvou o sprostredkovaní zo dňa 21.10.2006 sa sprostredkovateľ zaviazal, že pre žalobcu zabezpečí uzavretie kúpnopredajnej zmluvy na predaj 12.500 MT bieleho rafinovaného cukru mesačne v cene 530 USD za tonu. V uvedených zmluvách sa žalobkyňa zaviazala, že sprostredkovateľovi zaplatí odmenu

v celkovej sume 50.163.400,- Sk. Na výzvu správcu dane, aby žalobca predložil doklady, ktorými sprostredkovateľ – M., s. r. o., zabezpečil uzavretie kúpnopredajných zmlúv, konateľ žalobkyne M. S. predložil doklady – kópiu kontraktu č. 02012007/Glo zo dňa 02.01.2007, kópie zmlúv uzatvorených s odberateľmi č. 02012007/TRADE zo dňa 05.01.2007, č. 02012007/INSIDER zo dňa 02.01.2007, č. 02012007/LEX CENEX zo dňa 16.01.2007, č. 11122006/HU zo dňa 11.12.2006, vkladové a výberové lístky z ČSOB. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 17.04.2008 spísanej Daňovým úradom Žilina II pri výsluchu E. P. ako svedka vyplýva, že E. P., napriek tomu, že bol konateľom spoločnosti M., s. r. o. zmluvy o sprostredkovaní zo dňa 11.10.2006 a zo dňa 21.10.2006 neuzatvoril a uvedená obchodná spoločnosť žiadnu činnosť nevykonávala. Do zápisnice o ústnom pojednávaní spísanej Daňovým úradom Žilina I dňa 30.04.2008, za účasti konateľa žalobkyne M. S., už E. P. ako svedok uviedol, že obidve zmluvy o sprostredkovaní uzatvoril a obidve ich podpísal. Ďalej uviedol, že k naplneniu sprostredkovania došlo tým, že ako záujemca uzavrel dňa 12.10.2006 zmluvu so sprostredkovateľom spoločnosťou G. so sídlom v Dubaji, predmetom ktorej bol zväzok sprostredkovateľa zabezpečiť záujemcovi spoločnosti M., s. r. o., uzavretie kúpnopredajnej zmluvy na odpredaj 50.000.000 kg. Rafinovaného cukru za cenu 1.000 kg za 530 USD, pričom žiadne ďalšie zmluvy neuzatvoril. Svedok súčasne uviedol, že spoločnosť M., s. r. o., za sprostredkovanie prijala províziu v sume 39.000.000,- Sk na účet, ktoré ihneď postúpila spoločnosti G. so sídlom v Dubaji. Z dožiadania Daňového úradu Bratislava II zo dňa 04.08.2008 mal odvolací súd za preukázané, že šetrením pohybov na bežných účtoch spoločnosti M. nebol preukázaný žiaden pohyb peňažných zdrojov medzi touto spoločnosťou a spoločnosťou G. so sídlom v Dubaji. Ďalej z obsahu tohto dožiadania vyplýva, že finančné prostriedky vkladané na účet spoločnosti M. vedený v ČSOB boli vkladané v hotovosti a následne boli v hotovosti vyberané. Ďalej z obsahu spisového materiálu, konkrétne zo zápisnice z ústneho pojednávania zo dňa 26.09.2008, z výpovede M. S. konateľa žalobkyne vyplýva, že zmluva o sprostredkovaní zo dňa 11.10.2006 bola zrealizovaná, zmluva zo dňa 21.10.2006 zrealizovaná nebola a bol k nej vypracovaný dodatok spísaný dňa 31.11.2006.

Z vyššie citovaných ustanovení vyplýva, že dôkazné bremeno v daňovom konaní nesie daňový subjekt, ktorý preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní). Aj keď dokazovanie v daňovom konaní vykonáva správca dane, ktorý daňové konanie vedie, daňový subjekt, v tomto prípade žalobkyňa sa nemôže zbaviť povinnosti predkladať dôkazy na podporu svojich tvrdení. Práve preukázanie všetkých skutočností majúcich vplyv na správne určenie dane je zásadné pre ďalší postup daňových orgánov v daňovom konaní.

V danom prípade pre uznanie daňového výdavku (§ 19 zákona o dani z príjmu) nepostačuje len zaplatenie provízie na základe zmluvy o sprostredkovaní a jej zaúčtovanie v účtovníctve daňovníka, ale musí ísť o výdavok vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov vynaložený účelne.

Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) zhodne s názorom krajského súdu ako aj žalovaného, v danom prípade bolo pre uznanie výdavku (nákladu) rozhodujúce, či došlo k naplneniu sprostredkovateľskej zmluvy podľa dohodnutých zmluvných podmienok, pričom nie je rozhodujúce určeníu objemu obchodu tak, ako to uviedol krajský súd. V tejto súvislosti nie je podľa názoru najvyššieho súdu ani potrebné objasnenie pojmu „MT“ t. j. metrickej tony, tak ako to namieta v odvolaní žalobkyňa. Aj podľa názoru najvyššieho súdu nebol naplnený predmet sprostredkovania, čo vyplýva, z rozdielností vo výpovediach konateľov M. S. a E. P., a teda žalobkyňa nepreukázala vecnú súvislosť (účelnosť) vynaložených výdavkov vo forme vyššie uvedených provízií, a preto v danom prípade predmetné provízie nie je možné zahrnúť medzi daňové výdavky v zmysle § 2 písm. i/ a j/ zákona o dani z príjmov.

Pokiaľ ide o námietku žalobkyne týkajúcu sa odňatia práva konať pred súdom zo strany krajského súdu, tým, že krajský súd konal a rozhodol v neprítomnosti konateľa žalobkyne, najvyšší súd preskúmal aj túto námietku, avšak nezistil porušenie procesného postupu zo strany krajského súdu.

Z obsahu spisového materiálu mal najvyšší súd za preukázané, že predvolanie na pojednávanie vytýčené na deň 16.02.2010 bolo doručené žalobkyni ako aj jej právnemu zástupcovi dňa 21.01.2010. Konateľ žalobkyne svoju neúčast' na pojednávaní súdu nijakým spôsobom neospravedlnil, na rozdiel od svojho právneho zástupcu, ktorý súdu ospravedlnenie neprítomnosti na pojednávaní spolu so žiadosťou o odročenie pojednávania osobne doručil dňa 04.02.2010, ktoré odôvodňoval kolíziou pojednávania pred iným súdom.

Podľa § 250g ods. 2 veta prvá OSP, ak sa účastníci na pojednávanie nedostavia, môže sa vec prejednať v ich neprítomnosti.

Z osobitnej úpravy § 250g ods. 2 OSP vyplýva, že ustanovenie § 101 ods. 2 veta druhá pred bodkočiarkou OSP, podľa ktorého ak sa riadne predvolaný účastník nedostaví na pojednávanie ani nepožiadal z dôležitého dôvodu o odročenie, môže súd vec prejednať v neprítomnosti takého účastníka, sa v správnom súdnictve nepoužije. Odročenie pojednávania pre neprítomnosť účastníka z dôležitých dôvodov nemožno síce vylúčiť, ak by účastníkovi mohla byť odňatá možnosť konať

pred súdom, avšak Samotná kolízia pojednávani toho istého právneho zástupcu účastníka na rozdielnych súdoch nie je bez ďalšieho dôležitým dôvodom na odročenie pojednávania. K problematike kolízie súdnych pojednávani zaujal stanovisko aj Ústavný súd Slovenskej republiky v náleze z 13. januára 1999, sp. zn. I. ÚS 68/1998. Napokon právny zástupca sa napriek ospravedlneniu, vytýčeného pojednávania zúčastnil.

Preto, ak krajský súd po doručení ospravedlnenia zo strany právneho zástupcu nariadené pojednávane nezrušil postupoval správne.

Pokiaľ právny zástupca na pojednávani žiadal o jeho odročenie z dôvodu neúčasti konateľa žalobkyne, len preto, že tento sa domnieval, že pojednávane sa neuskutoční z dôvodu skoršieho ospravedlnenia sa právneho zástupcu pre kolíziu termínov, najvyšší súd zastáva názor, že na odročenie pojednávania nebol dôvod. Žalobkyňa bola v zmysle ustanovenia § 250a OSP riadne zastúpená advokátom, preto jej účasť na pojednávani potrebná nebola. V správnom súdnictve je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 veta prvá). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 veta druhá). Takýmto nevyhnutným dôkazom však výpoveď účastníka konania nie je, na rozdiel od občianskoprávneho konania, kde je výsluch účastníka konania spravidla nevyhnutný. Za nevyhnutné dôkazy v správnom súdnictve treba považovať tie, ktorých vykonanie slúži účelu správneho súdnictva, ktorý je stanovený v § 244 OSP. Sú to predovšetkým dôkazy na posúdenie odbornej otázky, dôkazy na posúdenie podstaty námietok žalobcu proti napadnutému rozhodnutiu, alebo dôkazy na posúdenie tvrdení žalobcu, že bol ukrátený na svojich právach. Tieto súd vykonáva v medziach žaloby. Je tomu tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu, ale preskúmať „zákonosť“ ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Správny súd „nie je súdom skutkovým“, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy.

Podľa názoru najvyššieho súdu mala žalobkyňa, dostatok priestoru na vyjadrenie sa k predmetu veci v rámci daňového konania a mohla predložiť všetky dôkazy na podporu svojich tvrdení.

Vzhľadom na uvedené Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací dospel k záveru, že námietky žalobkyne vznesené v odvolaní nie sú opodstatnené, a keďže v rozhodnutí a postupe

žalovaného ani krajského súdu nezistil iné vady, ktoré by mohli viesť k zrušeniu rozhodnutia žalovaného alebo rozsudku prvostupňového súdu, napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 OSP potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a podľa § 250k ods. 1 OSP, nakoľko žalobkyňa v odvolacom konaní úspech nemala a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha a ani mu v odvolacom konaní trovy nevznikli.

P o u č e n i e : Pr o t i t o m u t o r o z s u d k u n i e j e p r í p u s t n ý o p r a v n ý p r o s t r i e d o k .

V Bratislave 31. augusta 2010

JUDr. Jana Baricová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková