

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/15/2015
Identifikačné číslo spisu: 1013200359
Dátum vydania rozhodnutia: 23.02.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1013200359.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Kataríny Benczovej, v právnej veci žalobcu: Coca-Cola HBC Česko a Slovensko, s. r. o., so sídlom Tuhovská 1, P.O. Box 37, Bratislava, IČO: 31 340 628, zastúpeného JUDr. Eugenom Kostovčíkom advokátom so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/1262961/2012/5014 zo dňa 12. decembra 2012, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/47/2013 - 69 zo dňa 11. novembra 2014, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/47/2013 - 69 zo dňa 11. novembra 2014 p o t v r d z u j e.

Žalovaný je p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania v sume 177,86 € titulom náhrady trov právneho zastúpenia na účet právneho zástupcu JUDr. Eugena Kostovčíka, do troch dní od právoplatnosti rozsudku.

Odôvodnenie

Krajský súd v Bratislave napadnutým rozsudkom č. k. 5S/47/2013 - 69 zo dňa 11. novembra 2014 podľa ustanovenia § 250j ods. 2 písm. c/, d/ a e/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/1262961/2012/5014 zo dňa 12. decembra 2012 a rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 9900404/5/2369468/2012 zo dňa 30. augusta 2012 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň žalovanému uložil povinnosť zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške 70 € a trovy právneho zastúpenia vo výške 1137,31 € k rukám právneho zástupcu žalobcu, všetko do 3 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozsudku. Preskúmaným rozhodnutím č. 1100301/1/1262961/2012/5014 zo dňa 12. decembra 2012 žalovaný ako odvolací orgán potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č.

9900404/5/2369468/2012 zo dňa 30. augusta 2012, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2005 v sume 129 409,18 €.

Krajský súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie je potrebné zrušiť, keďže zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci, rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov a tiež v konaní daňového orgánu bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Konštatoval, že nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia je zrejماً predovšetkým vo vzťahu k žalobcom namietanej preklúzii práva správcu dane vyrubiť daň po uplynutí päťročnej lehoty a aplikovaniu dlhšej desaťročnej prekluzívnej lehoty, keď žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal len s pôvodnou argumentáciou žalobcu uvedenou v odvolaní, avšak nijakým spôsobom sa nevyjadril k tvrdenému zániku práva vyrubiť daň podľa § 69 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“ alebo „zákona č. 563/2009 Z. z.“). Ďalej uviedol, že za nepreskúmateľné pre nedostatočné odôvodnenie tiež možno považovať tvrdenie žalovaného, že žalobca dostatočne nepreukázal, že manažérske služby boli spoločnosťou CCB Management Services GmbH & Co. AG (ďalej len „CCB MS“) skutočne poskytnuté. Taktiež poukázal na ustanovenie § 17 ods. 5 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“), ktoré upravuje hmotnoprávne podmienky pre uznanie daňových výdavkov zahraničných závislých osôb na služby vynaložené osobou, voči ktorej je závislou osobou, avšak neustanovuje spôsob ich preukazovania. Doplnil, že pri preukazovaní splnenia týchto podmienok sa postupuje podľa zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systéme územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) a pokiaľ mal správca dane pochybnosť o tvrdeniach žalobcu a dôkazoch ním predložených, mal povinnosť žalobcovi uviesť, na základe akých zistení a správnej úvahy k týmto pochybnostiam dospel a umožniť žalobcovi uvedené pochybnosti odstrániť, k čomu však v danom prípade nedošlo. Správca dane mal úmysel určiť výšku dane podľa pomôcok, avšak k určeniu dane podľa pomôcok možno pristúpiť až po splnení v zákone presne špecifikovaných podmienok, predovšetkým ak daňový subjekt nesplní pri dokazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daňovú povinnosť správne určiť a daň sa neurčí ani dohodou podľa § 29 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., alebo ak daňový subjekt vykonal úkony, ktoré svojím obsahom alebo účelom odporovali osobitnému predpisu alebo ho obchádzali, a ktorých dôsledkom je zníženie základu dane. Zdôraznil, že správca dane nijakým spôsobom nekonkretizoval, ktorú svoju zákonnú povinnosť mal žalobca porušiť, ani ktorému osobitnému predpisu odporoval postup žalobcu. Doplnil, že z uvedeného zákonného ustanovenia je takisto zrejماً, že k určeniu dane podľa pomôcok je možné pristúpiť len v prípade, že daňovú povinnosť nemožno správne určiť. Ďalej uviedol, že žalovaný ani prvostupňový správny orgán nešpecifikovali dôvod, pre ktorý sa správca dane v protokole k daňovej kontrole domnieval, že daňovú povinnosť nemožno správne určiť, ba ani žiadnu skutočnosť, ktorá tento jeho náhľad zmenila, keď následne (už v Dodatku č. 1/2012 k protokolu z daňovej kontroly) mal za to, že daňovú povinnosť možno správne určiť dokazovaním, a to tak, že žalobcovi neuznal žiaden daňový výdavok na manažérske služby. V napadnutom rozhodnutí žalovaný iba zopakoval argumentáciu prvostupňového orgánu, ale s tvrdeniami sa nevyšporiadal.

Rovnako tak súd prvého stupňa vyslovil, že z rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov je zrejماً nedostatočné zistenie skutkového stavu, keď správca dane najskôr v Protokole k daňovej kontrole navrhol priznanie daňových výdavkov v pomere 50:50, avšak následne bez akéhokoľvek ďalšieho zisťovania skutkového stavu žalobcovi nepriznal daňové výdavky na manažérske služby v plnom rozsahu. Preto konštatoval, že pokiaľ by správca dane zistil skutkový stav dostatočne, nenavrhol by určenie dane podľa pomôcok, ktoré však sám v Protokole nešpecifikoval, a pokiaľ mal za to, že výšku daňového výdavku nemožno určiť správne, čo je zákonný predpoklad určenia dane podľa pomôcok, keďže ide o subsidiárny postup pri určovaní dane, ktorý je možné použiť len ak nie je možné určiť daň dokazovaním, nie je zrejماً, čo správcu dane primälo k zmene názoru a určenie dane dokazovaním, pokiaľ už následne žiadne dokazovanie nevykonával.

Zároveň mal za to, že napadnuté rozhodnutie je potrebné zrušiť aj v zmysle § 250j ods. 2 písm. e/ OSP, nakoľko za vadu v konaní, ktorá mala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia je potrebné považovať rozpor medzi skutkovými zisteniami vyplývajúcimi z Protokolu k daňovej kontrole a Dodatkom č. 1/2012 k tomuto Protokolu. Doplnil, že žalobca správne namieta, že dodatok k protokolu je súčasťou protokolu, a preto nemôže byť s ním v rozpore, keďže takýto protokol potom neobsahuje preukázané kontrolné zistenia, ako to ustanovuje § 15 ods. 11 písm. h/ zákona č. 511/1992 Zb., resp. obsahuje kontrolné zistenia, ktoré sú vzájomne rozporné a ako také nemajú výpovednú hodnotu pre meritorne rozhodnutie v daňovom konaní. Takýto protokol z daňovej kontroly je potom nezákonným dôkazom a nemôže byť v správnom konaní použitý.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 205 ods. 2 písm. f/ OSP a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/47/2013-69 zo dňa 11. novembra 2014 v súlade s § 250ja ods. 4 OSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Súčasne žiadal, aby bola žalobcovi uložená povinnosť znášať trovy celého konania. Namieta nesprávnosť záveru súdu prvého stupňa o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného, ku ktorému uviedol, že zánik práva vyrubiť daň upravuje § 45 zákona č. 511/1992 Zb. Ďalej uviedol, že nakoľko v roku 2005 zmluvnými stranami pri poskytovaní manažérskych služieb boli žalobca (rezident Slovenskej republiky) a spoločnosť CCB MS (rezident Rakúskej republiky), v súlade s § 1 ods. 2 zákona o dani z príjmov správca dane musí vychádzať aj z čl. 9 ods. 1 Zmluvy medzi Československou socialistickou republikou a Rakúskou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia v odbore daní z príjmu a majetku č. 48/1979 Zb. (ďalej len „Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia“). Ďalej správca dane musí zohľadniť aj relevantné ustanovenia Komentára k modelovej zmluve OECD o zamedzení dvojitého zdanenia a smernicu OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní, na ktorú sa komentár v čl. 9 ods. 1 odvoláva. Uviedol, že predmetom posudzovania správcu dane bola transakcia medzi zahraničnými závislými osobami, a to žalobcom a spoločnosťami CCB MS a CCB ČR. Právo na zdanenie časti ziskov, ktoré by mali spĺňať princíp nezávislého vzťahu v každom z dotknutých zmluvných štátov, vyplýva nielen z vnútroštátneho daňového predpisu (§ 17 ods. 5 a § 18 zákona o dani z príjmov), ale aj z článku 9 Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, keď v tomto prípade ide o uplatnenie medzinárodných zmlúv v oblasti daní, ktorými je Slovenská republika viazaná a žalobcovi možno vyrubiť daň alebo rozdiel dane aj za zdaňovacie obdobie 2005. Poukazujúc na ustanovenie § 69 ods. 5 daňového poriadku uviedol, že výraz „pri uplatnení medzinárodných zmlúv v oblasti daní“ nie je možné chápať len v jeho úzko obmedzenom technickom význame. Mal za to, že predmetné ustanovenie zákona č. 511/1992 Zb., ako aj daňového poriadku je potrebné chápať širšie, nielen v kontexte predmetu a účelu samotného ustanovenia, ale v celkových súvislostiach, teda tiež v kontexte predmetu a účelu príslušných medzinárodných zmlúv. Ďalej uviedol, že v prípade vzťahov, ktoré sú upravené v príslušnej medzinárodnej zmluve, ktorou je Slovenská republika viazaná, sú všetky subjekty týchto vzťahov povinné riadiť sa ustanoveniami tejto zmluvy a nie je potrebné sa osobitne dovolávať priameho a bezprostredného uplatnenia a účinku tejto medzinárodnej zmluvy. Doplnil, že predmetom a účelom zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia je najmä určiť kritériá pre zamedzenie medzinárodného dvojitého zdanenia jednotlivých druhov príjmov prostredníctvom vymedzenia spôsobu a pravidiel pre delenie daňových výnosov medzi dva zmluvné štáty, eliminovať a riešiť dôsledky medzinárodného dvojitého zdanenia, zabráňovať medzinárodným daňovým únikom a vyhýbaniu sa platenia daní, upraviť medzinárodnú administratívnu spoluprácu príslušných úradov a zabráňovať daňovej diskriminácii vymedzených osôb. V spojitosti predmetu a účelu zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia sa tieto v príslušnom zmluvnom štáte uplatňujú v prípadoch zdaňovania daňovníkov s obmedzenou daňovou povinnosťou s príjmami so zdrojov v tomto zmluvnom štáte, t.j. v prípadoch zdaňovania v oblasti medzinárodných daňových vzťahov. Dvojstranné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia sa uplatňujú súčasne v oboch zmluvných štátoch, rôznymi subjektmi a v rôznom časovom momente.

Nesúhlasil ani so záverom súdu prvého stupňa, že za nepreskúmateľné pre nedostatočné odôvodnenie tiež možno považovať tvrdenie žalovaného, že žalobca dostatočne nepreukázal, že manažérske služby boli spoločnosťou CCB MS skutočne poskytnuté. Vo vzťahu k uvedenému namieta, že žalobca zaúčtoval v zdaňovacom období 2005 na účet 518 - Ostatné služby poplatok za poskytovanie manažérskych služieb od spoločnosti CCB MS v celkovej sume 509 887,62 € (19 764 305,58 Sk).

Predmetom služieb poskytovaných spoločnosťou CCB MS boli podľa popisu k jednotlivým faktúram konzultačné služby, spracovanie dát, právne, účtovnícke a iné podobné služby. Uviedol, že v zmysle § 2 písm. r/ zákona o dani z príjmov sú spoločnosti CCB SR, ktorá je rezidentom Slovenskej republiky a CCB MS, ktorá je rezidentom Rakúska, zahraničnými závislými osobami. Správca dane preto pri výkone daňovej kontroly preveroval transakcie medzi uvedenými spoločnosťami z hľadiska transferového oceňovania v zmysle ustanovenia § 17 ods. 5 a § 18 zákona o dani z príjmov a čl. 9 Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Pritom vychádzal aj zo Smernice OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní, ktorá je považovaná za všeobecne uznávaný doplnkový výkladový prostriedok k čl. 9 Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia v zmysle Viedenského dohovoru o zmluvnom práve. Dodal, že z dokladov a informácií predložených žalobcom v priebehu daňovej kontroly vyplýva, že okrem poplatku za poskytovanie manažérskych služieb, ktorý žalobca platil v roku 2005 spoločnosti CCB MS na základe zmluvy o poskytovaní manažérskych služieb uzavretej medzi žalobcom a spoločnosťou CCB MS v celkovej výške 509 887,62 € (19 764 305,58 Sk), platil žalobca spoločnosti CCB MS aj poplatok za vyslaných pracovníkov na základe zmluvy o poskytovaní zamestnaneckých služieb v celkovej výške 486 639,88 €. Ďalej žalobca uhradil v roku 2005 spoločnosti CCB MS poplatok za IT služby v celkovej výške 469 857,96 €. Celkovo za poskytovanie služieb za rok 2005 uhradil žalobca poplatky spoločnosti CCB MS vo výške 1 463 385,46 €. Poplatky za manažérske služby boli fakturované spoločnosťou CCB MS na základe zmluvy o poskytovaní manažérskych služieb č. SK-TBA-000000014, ktorú spoločnosť CCB MS uzatvorila so žalobcom s účinnosťou od 01. januára 2005 do 31. decembra 2010. Mal za to, že z dokladov o fakturácii v roku 2005, žalobca uhradil poplatky fakturované spoločnosťou CCB MS na mesačnej báze na základe kalkulácie, ktorá vychádzala z odhadu nákladov a objemu predaja nápojov v eurách. Doplnil, že v súvislosti s manažérskymi službami poskytovanými spoločnosťou CCB MS v roku 2005 nepredložil žalobca okrem kalkulácie nákladov na manažérske služby žiadne ďalšie doklady, ktoré by reálne preukazovali poskytnuté manažérske služby v roku 2005. Tvrdil, že z predloženej kalkulácie nákladov na manažérske služby spoločnosti CCB MS v skupine 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 to, či v týchto nákladoch nie sú zahrnuté služby tretích strán fakturované so ziskovou prirážkou. Nie je zrejmé ani to, aké prevádzkové náklady spoločnosti CCB MS boli do nákladov zahrnuté. Doklady a vyjadrenia splnomocneného zástupcu žalobcu v priebehu kontroly neposkytli dôkazy o tom, či manažérske služby fakturované spoločnosťou CCB MS, boli spoločnosťou CCB MS skutočne poskytnuté, či služby zodpovedajú profilu žalobcu, jeho funkciám, či fakturované služby žalobca potrebuje, či služby preukázateľne súvisia s jeho predmetom činnosti, či by si žalobca musel takéto služby objednať u nezávislých osôb, alebo takúto činnosť vykonať sám, keby mu ju neposkytla osoba, voči ktorej je závislou osobou, či cena služby zodpovedá princípu nezávislého vzťahu a či nie sú v týchto službách zahrnuté duplicitné činnosti. Zdôraznil, že doklady a informácie predložené žalobcom neposkytovali dostatočné dôkazy o tom, že služba bola spoločnosťou CCB MS naozaj poskytnutá. Rovnako neposkytovali ani dôkazy a informácie, aké úžitky žalobcovi z tejto služby plynuli, a že transferová cena týchto služieb bola stanovená v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Tvrdil, že žalobca nepreukázal poskytovanie manažérskych služieb v súvislosti s § 17 ods. 5 písm. a/ až d/ zákona o dani z príjmov. Z uvedeného dôvodu podľa žalovaného náklady na manažérske služby v celkovej sume 19 764 305,58 Sk v roku 2005 nie je možné zahrnúť do daňových výdavkov.

Napokon sa nestotožnil ani so záverom súdu prvého stupňa, že z rozhodnutí správnych orgánov oboch stupňov je zrejmé nedostatočné zistenie skutkového stavu, ako ani s jeho záverom, že napadnuté rozhodnutie je potrebné zrušiť aj v zmysle § 250j ods. 2 písm. e/ OSP. Namietal, že v priebehu daňovej kontroly žalobca správcovi dane neposkytol relevantné informácie o tom, že v roku 2005 manažérske služby v celkovej sume 19 764 305,58 Sk boli v skutočnosti poskytnuté. Ďalej namietal, že žalobca neposkytol informácie, aké úžitky z tejto sumy plynuli kontrolovanému daňovému subjektu, ani ďalšie nevyhnuté dôkazy preukazujúce, že cena týchto služieb bola stanovená v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Uviedol, že správca dane akceptoval námietku žalobcu k použitiu pomôcok vznesenú vo vyjadrení k Protokolu, ktoré správca dane použil na určenie rozsahu daňovej povinnosti. Mal za to, že žalobca nesplnil podmienky na to, aby náklady vyfakturované spoločnosťou CCB MS za poskytovanie

manažerských služieb mohli byť uznané do daňových výdavkov, a keďže splnomocnený zástupca žalobcu vo svojom písomnom stanovisku k Protokolu zamietol možnosť uznať predmetné výdavky v pomernej časti (50% z celkovej fakturovanej sumy), správca dane pristúpil k tomu, že predmetné výdavky v zmysle § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov neuznal do daňových výdavkov v plnej výške. Z protokolu a jeho dodatku je teda podľa žalovaného zrejmé, že v prípade neuznania nákladov na manažerske služby fakturované spoločnosťou CCB MS nešlo zo strany správcu dane o použitie pomôcok. Doplnil, že táto skutočnosť je zrejماً aj z napadnutého dodatočného platobného výmeru č. 9900404/5/2369468/2012 zo dňa 30. augusta 2012, v ktorom správca dane jednoznačne neuviedol použitie pomôcok, ale náklady na manažerske služby neuznal z dôvodu nespĺnenia podmienok uvedených v § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov.

Žalobca v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/47/2013-69 zo dňa 11. novembra 2014 potvrdil. K odvolacej námietke žalovaného, týkajúcej sa nepreskúmateľnosti rozhodnutia z dôvodu zániku práva vyrubiť daň, uviedol, že už v doplnení odvolania v daňovom konaní tvrdil, že pri posudzovaní zániku práva vyrubiť daň sa malo postupovať podľa právnej úpravy § 69 ods. 5 daňového poriadku platnej v roku 2012, podľa ktorej právo vyrubiť daň zaniklo. Tvrdil, že žalovaný nepostupoval v súlade s § 48 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., námietkou žalobcu, ktorá mala pre posúdenie veci rozhodujúci význam sa vôbec nezaoberal a z uvedeného dôvodu je jeho rozhodnutie nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Mal za to, že v rozhodnutí žalovaného absentovali povinné náležitosti rozhodnutia o odvolaní, čo je neodstrániteľnou vadou konania a spôsobuje jeho arbitrárnosť, ktorú v odvolacom súdnom konaní nie je možné odstraňovať.

Vo vzťahu k odvolacej námietke o nepreskúmateľnosti rozhodnutia z dôvodu nedostatočného odôvodnenia nepriznania daňového výdavku za poskytnutie manažerských služieb uviedol, že ide o nesprávnu aplikáciu § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov na proces dokazovania. Ďalej uviedol, že toto ustanovenie neobsahuje povinnosť a ani spôsob preukazovania poskytnutých služieb zahraničnou osobou, ale ustanovuje hmotnoprávne podmienky pre uznanie týchto služieb ako daňových výdavkov. Doplnil, že na uvedenú skutočnosť poukazoval už v žalobe, pretože žalovaný, rovnako ako správca dane dorubenie dane odôvodňoval § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov, teda hmotnoprávnymi podmienkami, pričom pri preukazovaní splnenia týchto podmienok sa počas kontroly postupovalo výlučne podľa zákona č. 511/1992 Zb. Zdôraznil, že žalovaný sa v odvolaní nevyjadruje k záverom súdu v tejto otázke, ale argumentuje hmotnoprávnymi podmienkami vyplývajúcimi z § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov a smernicou OECD. Uviedol, že pri preukazovaní splnenia týchto podmienok sa v čase kontroly postupovalo podľa zákona č. 511/1992 Zb. a pokiaľ mal správca dane pochybnosť o tvrdeniach žalobcu a dôkazoch ním predložených, mal povinnosť žalobcovi uviesť, na základe akých zistení a správnej úvahy k týmto pochybnostiam dospel a umožniť žalobcovi tieto odstrániť, k čomu však v danom prípade nedošlo.

Ohľadom námietky žalobcu o nedostatočne zistenom skutkovom stave poukázal na svoje vyjadrenie k protokolu, kde namietal, že správca dane nikde neuvádza, aké konkrétne úkony daňový subjekt vykonal, ktoré by svojim obsahom alebo účelom odporovali osobitnému predpisu, alebo ho obchádzali. Dodal, že si nie je vedomí žiadnych takýchto úkonov. Navyše zdôraznil, že určení dane podľa pomôcok musí obligatórne predchádzať pokus správcu dane uzavrieť dohodu o určení výšky dane. Ustanovenie § 29 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. oprávňuje správcu dane na určenie dane podľa pomôcok až po neurčení dane podľa § 29 ods. 5 cit. zákona, teda po neúspešnom pokuse o uzavretie dohody s daňovým subjektom. Zdôraznil, že už v žalobe namietal, že postup správcu dane bol v tejto súvislosti poznamenaný množstvom závažných procesných chýb s dopadom na hmotnoprávne posúdenie veci. Žalovanému vyčítal, že nerozlišuje medzi daňou určenou dokazovaním, dohodou alebo podľa pomôcok. Mal za to, že z argumentácie žalovaného vyplýva, že išlo o návrh na dohodu, a keďže žalobca odmietol dohodu o uznaní pomernej časti nákladov, bol správcom dane sankcionovaný tak, že dokazovaním mu správca dane neuznal žiadne náklady. Doplnil, že vyhotovením dodatku k protokolu došlo k zmene právnej klasifikácie oproti protokolu a dodatok k protokolu bol v rozpore s protokolom. V danom prípade protokol nemôže byť zákonným podkladom pre rozhodnutie, pretože neobsahuje preukázané

kontrolné zistenia.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá OSP v spojení s § 10 ods. 2 OSP), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá OSP v spojení s § 211 a nasl. OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného nie je dôvodné. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 OSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia 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 23. februára 2017 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP).

Zákon č. 511/1992 Zb. 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 § 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 zákona č. 511/1992 Zb. 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 zákona č. 511/1992 Zb. 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 zákona č. 511/1992 Zb. 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 zákona č. 511/1992 Zb., 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 zákona č. 511/1992 Zb. 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. Prítom 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 zákona č. 511/1992 Zb., 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 dvojitého 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 zákona č. 1/1993 Z. z. o zbierke zákonov Slovenskej republiky v znení neskorších predpisov (ďalej v texte rozsudku len „zákon 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, 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 dojednávateľ 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 zákon 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 nevyvrátiteľná.

Podľa § 6 ods. 1 zákon 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. 1100301/1/1262961/2012/5014 zo dňa 12. decembra 2012, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 9900404/5/2369468/2012 zo dňa 30. augusta 2012, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2005 v sume 129 409,18 €.

Odvolací súd sa v plnej miere stotožnil so záverom súdu prvého stupňa, ktorý konštatoval nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia vo vzťahu k zániku práva vyrubiť daň.

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 zákona č. 511/1992 Zb. 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 zákona č. 511/1992 Zb.

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 Slovenskej republiky 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 zákona č. 511/1992 Zb. Odkaz žalovaného na uvedenú zmluvu bol len formálny, bez bližšej právnej argumentácie vo vzťahu k jej aplikácii na prejednávajúcu vec. Pokiaľ žalovaný vo veci použil smernicu OECD o transferovom oceňovaní, táto nebola publikovaná v zbierke zákonov, a teda nejedná 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. augusta 2012 a dodatku č. 1/2012 k tomuto protokolu zo dňa 17. augusta 2012 Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje, že v 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 zákona č. 511/1992 Zb. 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 určaniu 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 dostatočne preukázané v zmysle § 21 ods. 1 zákona 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 zákona č. 511/1992 Zb., fakticky privedol 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 zákona o dani z príjmov a contrario) a sporné ostalo to, v akej výške v zmysle § 17 ods. 5 zákona 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.

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.

Vychádzajúc z uvedeného odvolací súd dospel k záveru, že odvolacie námietky žalovaného neboli spôsobilé spochybniť právny záver, ku ktorému dospel krajský súd, a preto napadnutý rozsudok prvostupňového súdu ako vecne správny potvrdil a v podrobnostiach naň poukazuje podľa § 250ja ods. 3 vety druhej OSP v spojení s § 246c ods. 1 a s § 219 ods. 1, 2 OSP.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 224 ods. 1, § 142 ods. 1 a § 151 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou OSP tak, že v odvolacom konaní úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov konania pozostávajúcich z trov právneho zastúpenia za jeden úkon právnej služby - vyjadrenie k odvolaniu žalovaného.

Tarifná odmena za tento úkon právnej služby predstavuje sumu 139,83 € (z výpočtového základu pre rok 2015 v sume 839 €) podľa § 1 ods. 3, § 11 ods. 3, § 14 ods. 1 písm. b/ vyhlášky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov (ďalej len „vyhláška č. 655/2004 Z. z.“). Režijný paušál bol v sume 8,39 € (§ 16 ods. 3, § 1 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z. z.). Daň z pridanej hodnoty (§ 18 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z. z.) zo sumy 148,22 € (139,83 € + 8,39 €) bola v sume 29,64 € (20 % zo sumy 148,22 €), spolu všetko 177,86 € (148,22 € + 29,64 €).

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi priznanú náhradu trov konania na účet advokáta, ktorý žalobcu v konaní zastupoval (§ 149 ods. 1 OSP).

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z. z., Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť 01. júla 2016.

Dňom 01. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z., Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku 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 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.