



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Jaroslavy Fúrovej v právnej veci žalobcu: **I. T. s.r.o., so sídlom D., IČO: X.**, zastúpený advokátom *JUDr. M. Š.*, Advokátska kancelária H. proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica 13, 975 04 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. I/228/14579-114117/2009/993196-r zo dňa 9. októbra 2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/81/2009-41 zo dňa 18. mája 2010, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/81/2009-41 zo dňa 18. mája 2010 **potvrďuje**.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu uvedené v záhlaví tohto rozsudku a žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd zo správneho spisu mal preukázané, že žalovaný správny orgán rozhodnutím č. I/228/14579-114117/2009/993196-r zo dňa 9. októbra 2009 (rozhodnutie napadnuté žalobou), zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Martin č. 666/231/53350/09/Humj zo dňa 1.7.2009, ktorým prvostupňový správny orgán vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2006 v sume 31.760,40 €.

Krajský súd konštatoval, že v konkrétnom prípade bolo potrebné posúdiť, či k sprostredkovaniu v spornom období roku 2006 na základe zmluvy, ktorú uzavrel žalobca s obchodnou spoločnosťou A., spol. s.r.o., K. dňa 20.1.2006, došlo a či obchodné kontrakty, ktoré uzavrel žalobca v roku 2006 s odberateľmi, ktorým dodal asfalt, a vykurovacie oleje, a to obchodným spoločnosťami C. L., s.r.o., L., B., a.s., H., C., a.s., H.H. C., a.s., B a D., a.s., T. – organizačná zložka K., boli sprostredkované A., spol. s.r.o..

Z obsahu administratívneho spisu mal krajský súd preukázané, že žalobca uzatvoril s obchodnou spoločnosťou A., s.r.o., K. dňa 20.1.2006 zmluvu označenú ako sprostredkovateľská zmluva podľa § 642 Obchodného zákonníka (ďalej len „ObZ“); v čl. I ods. 1 v predmete zmluvy účastníci dohodli, že sprostredkovateľ sa zaväzuje, že bude vyvíjať činnosť smerujúcu k tomu, aby záujemca mal príležitosť zrealizovať dodávky vykurovacieho oleja, asfaltu pre odberateľov SR, vrátane sledovania a zabezpečenia pohybu tovaru a finančných tokov; v čl. III účastníci zmluvy dohodli, že sprostredkovateľovi vzniká nárok na províziu v prípade, ak došlo k plneniu podľa čl. I tejto zmluvy a sú splnené záväzky vyplývajúce z uvedenej zmluvy – došlo k uhradeniu kúpnej ceny dodaného tovaru odberateľom.

Krajský súd poukázal na to, že v konaní bolo potrebné posúdiť, či k sprostredkovaniu uvedených obchodných prípadoch došlo, tzn. či predmetné kúpne zmluvy boli uzatvorené medzi žalobcom a označenými subjektmi v priamej príčinnej súvislosti a súčinnosti s konaním - činnosťou sprostredkovateľa A., s.r.o., K. alebo bez tejto súčinnosti. Konštatoval, že z vykonaného dokazovania pred správnym orgánom nebolo preukázané, že by v štádiu vystavovania, doručovania objednávok zo strany žalobcu predmetným odberateľom, uzatvorenia kúpnych zmlúv, vystavovania následných faktúr a zaplatenia kúpnej ceny, teda v konaní pred samotnou realizáciou obchodného prípadu bola zrejماً kontaktná činnosť a zrejماً vystupovanie A., s.r.o., K. a ich zástupcov vo vzťahu k týmto odberateľom žalobcu. Považoval za správne závery správnych orgánov o tom, že pri uzatváraní predmetných kontraktov žalobcu s uvedenými odberateľmi nefiguroval priamo sprostredkovateľ a nebolo preukázané, že by sa zúčastnil pri uzatváraní a pri príprave podmienok zmlúv alebo tesne pred uzatvorením týchto zmlúv, na rokovaníach žalobcu s týmito odberateľmi. Mal za to, že v tomto smere nebolo priamo preukázané v správnom konaní, že by priamo aktívne sprostredkovateľ, v danom prípade obchodná spoločnosť A., s.r.o., K. vystupovala ako kvázi zástupca žalobcu pri uzatváraní predmetných zmlúv s odberateľmi žalobcu, resp. pri príprave podmienok na uzavretie predmetných kúpnych zmlúv týkajúcich sa predaja asfaltu a vykurovacích olejov.

Ďalej krajský súd poukázal na to, že daňový subjekt v priebehu daňovej kontroly má právo predkladať správcovi dane dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia podľa § 15 ods. 5, písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. a vo všeobecnosti má povinnosť tvrdenia a aj dôkaznú povinnosť. Konštatoval, že žalobca si v správnom konaní splnil povinnosť tvrdenia, avšak jeho obrana ostala v rovine tvrdení. Súčasne uviedol, že v konaní neboli predložené žiadne dôkazy, listinné dôkazy, alebo iné dôkazy, ktoré by ozrejmovali a v konečnom dôsledku preukazovali existenciu príčinnej súvislosti od doby od poskytnutia informácie až k realizácii konkrétneho obchodného prípadu, teda uzavretiu konkrétnej kúpnej zmluvy medzi žalobcom ako predávajúcim a uvedenou treťou osobou. Tvrdenia žalobcu o spôsobe sprostredkovania považoval za všeobecné, nekonkrétne vo vzťahu ku konkrétnym kúpnych zmlúvám (uzavretých s odberateľom). Podľa názoru krajského súdu žalobca neunesol dôkazné bremeno, a preto podľa § 19, § 21 zákona č. 595/2003 Z.z. nie je možné uvedené náklady – vyplatené provízie, zahrnúť do výdavkov žalobcu a teda znížiť základ dane, pretože nebolo preukázané, že predmetné výdavky súvisia so zdaniteľným príjmom žalobcu, teda nebolo preukázané, že by skutočne k sprostredkovaniu, vo vzťahu ku ktorým bola sprostredkovateľská odmena konkrétne účtovaná sprostredkovateľom A., s.r.o., K., došlo.

Rozhodovanie o náhrade trov konania krajský súd odôvodnil podľa § 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s § 142 ods. 1. Žalovanému náhradu trov konania nepriznal, pretože si ich neuplatnil, majúc za to, že mu patrí náhrada trov konania vzhľadom na jeho úspech v tomto konaní.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu podal včas odvolanie žalobca. Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu ako aj rozhodnutie Daňového úradu Martin zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Nesúhlasil so závermi krajského súdu, pretože nemajú oporu v zákone ani vo vykonanom dokazovaní. Vyjadril názor, že v rámci správneho konania v medziach zákona dostatočným spôsobom preukázal existenciu daňových

výdavkov – vyplatené provízie zo sprostredkovateľskej činnosti. Uviedol, že v rámci celého konania zdôvodňoval a objasňoval, v čom spočívalo predmetné sprostredkovanie, na základe čoho prispôbil svoju cenovú ponuku a tak uspel pri jednaní o ďalších podmienkach s odberateľmi a dosiahol plánovaný zisk, ktorý mu bol zdanený a rovnako objasňoval, že vzhľadom k tomu, že išlo o informácie vysokej hodnoty, ku ktorým nebol bežný prístup, zabezpečoval ich utajenie a považoval ich za svoje obchodné tajomstvo. Poukázal na to, že súd na druhej strane uvádza, že nebolo sporným, že jednotlivé sprostredkovateľské odmeny vo vzťahu k jednotlivým faktúram sprostredkovateľa sa viažu práve k obchodom, ktoré sa týkali subjektov označených v prílohe k týmto faktúram názvom, číslom faktúry a rozsahom dohodnutého obchodu uzavretého žalobcom. Namietal, že konštatovania súdu sú podľa jeho názoru v rozpore so zákonom, keďže ustanovenia Obchodného zákonníka o sprostredkovaní stoja najmä na dispozitívnych ustanoveniach, čím sa má vytvárať možnosť pre uplatnenie zmluvnej voľnosti, ktorá predstavuje jednu z najdôležitejších zásad, na ktorých spočíva Obchodný zákonník. Poukazom na komentár k § 19 zákona č. 595/2003 Z.z. zdôraznil, že preukázal daňovým orgánom aj súdu, že len činnosťou sprostredkovateľa - ním poskytnutých informácií, dosiahol zisky a udržal sa na trhu, príjem dosiahnutý z obchodov riadne zaúčtoval. Dôvodil, že je presvedčený, že uplatňovaný daňový výdavok – odmena za sprostredkovanie, spĺňa zákonné podmienky výdavku podľa § 2 písm. 1/, § 19, preto ho nemožno subsumovať pod § 21 zákona č. 595/2003 Z.z., ktorý negatívnym spôsobom vymedzuje daňové výdavky.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhoval, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu odvolacích dôvodov bez nariadenia pojednávania (§ 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s §§ 211 a nasl. a v spojení s § 250ja ods. 2 veta prvá) a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia mu veci na ďalšie konanie, ktorým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, ktorým správca dane daňovému subjektu - žalobcovi podľa § 44 ods. 6, písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) vyrubil rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2006, a preto odvolací súd preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Odvolací súd dáva do pozornosti, že predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný správny orgán rozhodoval s konečnou platnosťou o vyrubení žalobcovi rozdielu dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2006.

Podľa § 2 ods. 1, 3, 4, 6, 7, 8 zákona o správe daní v platnom znení v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni 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. 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. Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. 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. Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti. Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu.

Podľa § 29 ods. 1, 2, 3, 4, 7, 8 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúcej pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Netreba dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúcej pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. Správca dane preukazuje doručenie vlastných písomností daňovému subjektu. 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 § 44 ods. 6, písm. b/, bod 1 zákona o správe daní ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

Podľa § 2 písm. b/, c/, h/, i/, j/, l/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v platnom znení do 31.12.2006 na účely tohto zákona sa rozumie predmetom dane príjem (výnos) z činnosti daňovníka a z nakladania s majetkom daňovníka okrem osobitne vymedzeného predmetu dane podľa § 12 ods. 2, príjmom peňažné plnenie a nepeňažné plnenie dosiahnuté aj zámenou, ocenené cenami bežne používanými v mieste a v čase plnenia alebo spotreby, a to podľa druhu, kvality, prípadne miery opotrebenia predmetného plnenia, ak tento zákon neustanovuje inak, zdaniteľným príjmom príjem, ktorý je predmetom dane a nie je oslobodený od dane podľa tohto zákona ani medzinárodnej zmluvy, daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak, základom dane 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, zdaňovacím obdobím kalendárny rok, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 19 ods. 4, veta prvá zákona o dani z príjmov nájomné, odplaty (provízie) za sprostredkovanie, a to aj ak ide o sprostredkovanie na základe mandátnych zmlúv alebo podobných zmlúv (§ 642 až 651 Obchodného zákonníka), uhrádzané fyzickej osobe sa zahrnú do daňových výdavkov v zdaňovacom období, v ktorom boli zaplatené.

Podľa § 21 ods. 1, zákona o dani z príjmov 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.

Odvolací súd z predloženého spisu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spisový materiál zistil, že Daňový úrad Martin vykonal u žalobcu ako daňového subjektu daňovú kontrolu, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 666/320/19212/2009/Si zo dňa 9.6.2009. Z protokolu vyplýva, že žalobca v podanom daňovom priznaní k dani z príjmov právnických osôb priznal daň 105.154,00,--Sk. Správca dane na základe daňovej kontroly zistil daňovú povinnosť žalobcu 1.061.968,00 Sk, čím vznikol rozdiel dane 956.814,00 Sk = 31.760,40 €. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane vydal dodatočný platobný výmer zo dňa 1.7.2009 č. 666/231/53350/09/Humj, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2006 v sume 31.760,40 € s uložením povinnosti rozdiel dane zaplatiť do 15 dní odo dňa právoplatnosti dodatočného platobného výmeru na účet správcu dane. V odôvodnení rozhodnutia správca dane konštatoval, že rozdiel dane vznikol v dôsledku výdavkov (nákladov, ktoré nie sú daňovými výdavkami podľa § 21 zákona o dani z príjmov, alebo ktoré boli vynaložené v rozpore alebo nad rozsah § 19 na základe dodávateľských faktúr (v rozhodnutí označených), na základe ktorých žalobca zahrnul do daňových nákladov provízie za sprostredkovanie obchodov s vykurovacím olejom a asfaltom, ktoré fakturovala spoločnosť A., s.r.o., v celkovej výške 5.021.061,83 Sk. Konštatoval, že nespochybňuje realizáciu obchodov medzi žalobcom a spoločnosťami C. L., s.r.o., L., B., a.s., H., C., a.s., H.H. C., a.s., B a D., a.s., T. – organizačná zložka K., ale vykonanie sprostredkovania týchto obchodov spoločnosťou A., spol. s.r.o., keďže sprostredkovanie vykonané v záujme spoločnosti žalobcu na realizáciu dodávok vykurovacieho oleja a asfaltu uvedenými spoločnosťami je nepreukázané, z ktorých dôvodov náklady na sprostredkovanie fakturované spoločnosťou A. v celkovej výške 5.021.061,83 Sk vylúčil z daňových výdavkov v zmysle § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, pretože tieto výdavky nesúviseli so zdaniteľným príjmom žalobcu z dôvodu, že sa sprostredkovanie neuskutočnilo a upravil u žalobcu základ dane a jeho daňovú povinnosť.

Proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane sa odvolal žalobca. Žalobca predovšetkým namietal, že správca dane nesprávne vyhodnotil skutkový stav a vec nesprávne právne posúdil, keď vyplatené provízie za sprostredkovanie na základe predložených faktúr nepovažoval za daňový výdavok.

Žalovaný správny orgán rozhodnutím č. I/228/14579-114117/2009/993196-r zo dňa 9. októbra 2009 (rozhodnutie napadnuté žalobou) rozhodnutie správcu dane potvrdil. Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia vyplýva, že žalovaný dospel k záveru, že v danom prípade nebol predložený relevantný dôkaz o tom, že fakturované sprostredkovanie bolo realizované dodávateľom uvedeným na faktúrach, čím nebola splnená podmienka preukaznosti daňového nákladu podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. a len formálne doloženie uskutočnenia obchodného prípadu faktúrou, dokladmi o úhrade bez preukázania skutočného dodania služby pre daňové účely je nedostačujúce. Konštatoval, že z dôvodu akceptovania výdavku na daňové účely je daňový subjekt zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti jeho vynaloženia a to nielen po formálnej stránke, ale aj po stránke

obsahovej, pričom daňový subjekt dôkazné bremeno neunesol a nepreukázal, že ním uplatnený náklad bol reálne krytý dodávkami služieb (sprostredkovaním) od osoby uvedenej na faktúrach. Rozhodnutie správca dane považoval v súlade so zákonom.

Zákonodarca v právnej norme ustanovenej v § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov platného v kontrolovanom zdaňovacom období definuje daňový výdavok tak, že na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak a v právnej norme ustanovenej v § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov negatívne ustanovil hmotnoprávnu podmienku, na základe ktorej daňovým výdavkom nie sú výdavky, ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané a súčasne v právnej norme ustanovenej v § 29 ods. 8 zákona o správe daní stanovil, že 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.

Odvolací súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že správca dane v danom prípade postupoval v súlade so zákonom o správe daní, vo veci si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, skutkové okolnosti vyhodnotil správne a v súlade so zákonom o príjmoch, v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom – žalobcom, s námietkami žalobcu proti protokolu o daňovej kontrole (nesprávne vyhodnotenie zisteného skutkového stavu, predloženie písomného stanoviska zástupcov odberateľských firiem, nesprávne právne posúdenie neuznania 5.021.061,86 Sk ako daňového výdavku) sa náležite vypořiadal v dôvodoch svojho rozhodnutia, z ktorých dôvodov žalovaný správny orgán postupoval v súlade so zákonom, keď po preskúmaní prvostupňového rozhodnutia v rozsahu odvolacích dôvodov žalobcu, napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Odvolací súd zhodne s názorom súdu prvého stupňa v danej veci dospel k záveru, že žalovaný správny orgán v preskúmanom rozhodnutí (rozhodnutie o odvolaní žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane) preskúmal postup správcu dane ako aj zákonnosť jeho rozhodnutia v súlade so zákonom o správe daní a v intenciách zákona o dani z príjmov a náležite sa vysporiadal s odvolacími dôvodmi žalobcu, ktorými namietal predovšetkým nesprávne vyhodnotenie skutkových zistení a nesprávne právne posúdenie vyplatených faktúr za sprostredkovanie ako daňový výdavok, tvrdiac, že správcovi dane predložil dostatok skutkových podkladov a náležite objasnil sprostredkovateľskú činnosť obchodného partnera A., s.r.o., a preto je presvedčený, že uplatnený daňový výdavok - odmena za sprostredkovanie, spĺňa zákonné podmienky podľa § 2 písm. i/, § 19 zákona o dani z príjmov a preto ho nemožno subsumovať podľa § 21 tohto zákona.

Pre súd je rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia; súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 veta prvá, ods. 3 O.s.p.).

Podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku ustanovujúcej správne súdnictvo súd pri preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu preskúmava zákonnosť rozhodnutia a postupu nielen so zreteľom na hmotné právo, ale posudzuje zákonnosť rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu aj vzhľadom k tomu, či správny orgán postupoval v konaní v súlade s procesnými predpismi a v rámci súdneho prieskumu prihliada k tým procesným vadám, ktoré by mohli mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia.

Súd prvého stupňa v preskúmvanej veci, postupujúc v intenciách citovanej právnej normy Občianskeho súdneho poriadku a v súlade s právnou úpravou ustanovenou v §§ 247 a nasl., preskúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a postup mu predchádzajúci a v rámci toho aj zákonnosť rozhodnutia a postupu správcu dane v rozsahu žalobných dôvodov a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa náležite vysporiadal s jednotlivými žalobnými námietkami. Odvolací súd sa stotožňuje s názorom súdu prvého stupňa, že v preskúmvanej veci bolo relevantným spôsobom preukázané, že žalobca za zdaňovacie obdobie 2006 nesplnil zákonné podmienky na zníženie základu dane, pretože žalobca neunesol dôkazné bremeno o tvrdení, že predmetné výdavky – provízie za sprostredkovanie, súviseli z jeho zdaniteľným príjmom, teda nebolo preukázané, že by skutočne sprostredkovaniu, vo vzťahu ktorým bola sprostredkovateľská odmena konkrétne účtovaná, sprostredkovateľom A., s.r.o., došlo.

Z uvedených dôvodov odvolací súd považuje záver súdu prvého stupňa o tom, že správne orgány oboch stupňov v preskúmvanej veci postupovali v súlade so zákonom, keď žalobcovi ako platiteľovi dane vyrubili za zdaňovacie obdobie 2006 rozdiel dane z príjmov právnických osôb zistený na základe daňovej kontroly vychádzajúc z vyčíslenej dane žalobcom v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 2006 a dane vyčíslenej daňovým úradom z platieb vyplývajúcich z uvedených faktúr predložených ku kontrole žalobcom, za skutkovo správny a v súlade so zákonom.

Aj podľa názoru odvolacieho súdu na žalobcovi v daňovom konaní spočívala dôkazná povinnosť preukázať, že odmena za sprostredkovanie, ktorú v zdaňovacom období 2006 vyplatil obchodnej spoločnosti A., s.r.o., na základe zmluvného záväzku uzavretého s uvedenou spoločnosťou dňa 20.1.2006, spĺňa zákonné podmienky zdaniteľného plnenia, teda, že fakturované sprostredkovanie bolo realizované dodávateľom uvedeným na predložených faktúrach a teda, že boli splnené podmienky preukaznosti daňového nákladu podľa § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov.

Vzhľadom k tomu, že zo skutkových zistení v danej veci vyplýva, že dňa 20.1.2006 žalobca so spoločnosťou A., s.r.o., uzavrel sprostredkovateľskú zmluvu podľa § 642 ObZ, na základe ktorej si uvedená obchodná spoločnosť v predmetnom zdaňovacom období fakturovala províziu – odmenu za sprostredkovanie, po uskutočnení obchodov uzavretých medzi žalobcom a označenými odberateľmi, ktorými žalobca týmto odberateľom dodával vykurovací olej a asfalt, bolo povinnosťou žalobcu predložiť alebo navrhnúť také dôkazy, ktoré by spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti preukazovali, že obchody s uvedenými odberateľmi uzatvoril na základe jednania, činností alebo iného konania sprostredkovateľa, teda preukázal, že sprostredkovateľ v jeho záujme konal k tretím osobám (odberateľom) a to či už vo vzťahu priamo k nim alebo vo vzťahu k osobám, o ktorých sa sprostredkovateľ domnieval alebo mohol domnievať, že tieto osoby budú konať v prospech žalobcu, pričom bolo na žalobcovi, akým spôsobom si zaistí dôkazy preukazujúce sprostredkovanie.

Z vykonaných dôkazov správcou dane v danej veci vyplynulo, že obchodné spoločnosti, ktorým žalobca dodával vykurovací olej a asfalt, nepotvrdili, že by sa realizácia obchodu uskutočnila za súčinnosti sprostredkovateľa, keď zástupcovia predmetných obchodných spoločností zhodne tvrdili, že obchody uzatvárali výlučne na základe jednania s konateľom žalobcu a dodávky neboli nikým sprostredkované. Pokiaľ aj žalobca po doručení protokolu správcovi dane predložil písomné stanoviská konateľov odberateľov, ktorí doplnili svoje prednesy urobené zápisnične pred dožiadanými daňovými úradmi tak, že pani L. alebo pán L. boli prítomní pri jednaní s konateľom žalobcu, správca dane sa predloženými dôkazmi zaoberal a vyhodnotil ich v dodatku protokolu dostatočným spôsobom. Aj podľa názoru odvolacieho súdu z predložených stanovísk vyplýva, že pani L. nebola konateľmi odberateľov vnímaná ako sprostredkovateľ obchodov, ale ako zamestnanec žalobcu

a súčasne, že mala sa informovať ohľadne dodávok. Takto vnímané postavenie pani L. – konateľky spoločnosti A., s.r.o., a jej konanie nie je súladné s tým, ako sama uviedla vo svojom stanovisku zo dňa 15.4.2009 a zápisnične pri ústnom pojednávaní dňa 4.6.2009, na ktorom pani A. L. ako svedkyňa uviedla, že sprostredkovanie spočívalo v poskytovaní informácií o možnostiach dodávok, cenových rozpätiach a aktuálnej situácii na trhu s komoditami asphalt a vykurovacie oleje, za účelom sprostredkovania jednala so zástupcami spoločností a že išlo o ústnu dohodu s tretími osobami – odberateľmi, kde na základe týchto jednaní spoločnosť žalobcu uzatvorila zmluvy. Uvedená svedkyňa nepredložila žiadne doklady preukazujúce uskutočnenie sprostredkovania, pričom zo zmluvy o sprostredkovaní zo dňa 20.1.2006 z čl. II bod 4 vyplýva, že sprostredkovateľ sa zaviazal uschovať doklady pre potrebu záujemcu, ktoré nadobudol v súvislosti so sprostredkovateľskou činnosťou na dobu 5 rokov. Tvrdenia svedkyne o tom, že na základe jej ústneho jednania so zástupcami odberateľov žalobca uzatvoril zmluvy, boli v rozpore so skutkovými zisteniami, z ktorých vyplynulo, že žalobca s odberateľmi zmluvy neuzatvoril, a dodávky realizoval na základe objednávok. Správca dane výzvou zo dňa 7.4.2009 vyzval žalobcu na predloženie dôkazov preukazujúcich uskutočnenie sprostredkovania spoločnosťou A., s.r.o., na ktorú výzvu žalobca neodpovedal. V danom prípade nebol predložený relevantný dôkaz, ktorý by preukazoval, že fakturované sprostredkovanie bolo realizované spoločnosťou A., s.r.o., označenou ako dodávateľ služby na faktúrach.

Odvolací súd z uvedených dôvodov neprihliadol na námietku žalobcu uvedenú v jeho odvolaní, ktorou namietal nesprávne vyhodnotenie skutkového stavu veci daňovými orgánmi ako aj súdom prvého stupňa. Nebolo možné sa stotožniť s tvrdením žalobcu, že v priebehu daňového konania dostatočným spôsobom objasnil a preukázal uskutočnenie sprostredkovania spoločnosťou A., s.r.o., na základe ktorého uzatvoril zmluvy s predmetnými odberateľmi o dodaní asfaltu a vykurovacích olejov. Žalobca uskutočnenie sprostredkovania preukazoval dokladmi ako sú sprostredkovateľská zmluva, faktúry, doklady o úhrade, avšak predloženie formálnych listín, bez preukázania skutočného dodania služby je pre daňové účely nedostačujúce. Žalobca v danom prípade nepredložil žiaden dôkaz preukazujúci, že obchody s uvedenými odberateľmi sa uskutočnili na základe sprostredkovateľskej činnosti spoločnosti A., s.r.o.. Dôležité v tejto súvislosti bolo identifikovať s kým a kedy bolo jednané a s akým výsledkom, či boli zasielané materiály a aké, kedy a komu, z ktorých informácií by bolo možné posúdiť či sprostredkovateľ vyvíjal svoju aktívnu činnosť voči tretím osobám (odberateľom) smerujúcej k tomu, aby žalobca získal príležitosť k uzavretiu zmluvy a či táto aktivita sprostredkovateľa svojou povahou, rozsahom, obsahom a nákladmi na ňu vynaloženými bola primeraná cieľu, ktorý mal byť dosiahnutý. Žalobca ako daňový subjekt vedomý si svojej daňovej povinnosti mal si byť vedomý aj toho, že uskutočnenie plnenia, ktorý si uplatňuje ako výdavok, musí aj vyplývať zo skutočností objektívne preukázateľných. Z uvedených dôvodov odvolací súd tvrdenia žalobcu o tom, že jednania so zástupcami sprostredkovateľskej spoločnosti sa uskutočňovali ústne, telefonicky, bez akýchkoľvek záznamov aj z dôvodu ochrany obchodného tajomstva považoval za účelovú obranu.

Odvolací súd neprihliadol ani na námietku žalobcu uvedenú v jeho odvolaní, ktorou namietal nesprávne právne posúdenie veci daňovými orgánmi ako aj súdom prvého stupňa. Podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov daňovým výdavkom nie je výdavok, ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané. Vzhľadom k tomu, že žalobca v daňovom konaní nepreukázal, že fakturované sprostredkovanie v zdaniteľnom období 2006 bolo realizované spoločnosťou A., s.r.o., ako dodávateľom služby uvedeným na predložených faktúrach, nepreukázal splnenie zákonnej podmienky preukaznosti daňového nákladu podľa § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov, a preto bol správny záver daňových orgánov, že náklady viažuce sa k predmetnému sprostredkovaniu nie sú podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov daňovými výdavkami.

Odvolací súd súhlasí s tvrdením žalobcu, že ustanovenia Obchodného zákonníka o sprostredkovaní stoja najmä na dispozitívnych ustanoveniach, čím sa má vytvárať možnosť

pre uplatnenie zmluvnej voľnosti, ktorá predstavuje jednu z najdôležitejších zásad, na ktorých spočíva Obchodný zákonník. Daňový subjekt je však povinný preukázať v súlade s ustanoveniami daňových zákonov uskutočnenie plnenia, ktoré nadobudol na základe zmluvného záväzku, obsah ktorého uzatvoril v zmysle aj Obchodného zákonníka, ku ktorému si uplatňuje odpočítateľný náklad, posudzujúc ho ako daňový výdavok.

Odvolačný súd sa nemohol stotožniť ani s tvrdením žalobcu, že preukázal daňovým orgánom aj súdu, že len činnosťou sprostredkovateľa - ním poskytnutých informácií, dosiahol zisky a udržal sa na trhu, príjem dosiahnutý z obchodov riadne zaúčtoval, poukazom na komentár k § 19 zákona č. 595/2003, a preto je presvedčený že uplatňovaný daňový výdavok – odmena za sprostredkovanie, spĺňa zákonné podmienky výdavku podľa § 2 písm. 1/, § 19, preto ho nemožno subsumovať pod § 21 zákona č. 595/2003 Z.z., ktorý negatívnym spôsobom vymedzuje daňové výdavky. Zo skutkových zistení v danej veci vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov nespochybnili obchody uskutočnené medzi žalobcom a odberateľmi a teda ani plnenia z týchto obchodov, avšak náklady viažuce sa k predmetnému sprostredkovaniu nepovažovali za daňový výdavok podľa § 2 písm. i/ zákona o dani z príjmov, pretože žalobca neunesol dôkazné bremeno na preukázanie, že k uzatvoreniu zmlúv o dodávke tovaru – asfaltu a vykurovacích olejov, medzi žalobcom a odberateľmi došlo na základe sprostredkovateľskej činnosti. Odvolačný súd z dôvodov už vyššie uvedených považoval za správny postup daňových orgánov, keď fakturovanú sprostredkovateľskú odmenu podľa § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov nepovažovali za daňový výdavok.

Vzhľadom na uvedené odvolačný súd v danej veci dospel k záveru, že správca dane vykonal dokazovanie vo veci v dostatočnom rozsahu, náležite zistil skutkový stav veci a zo skutkových okolností vyvodil správny právny záver a vo veci rozhodol v súlade so zákonom a preto pokiaľ žalovaný správny orgán rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu preskúmaným rozhodnutím potvrdil, rozhodol vo veci správne a v súlade so zákonom o správe daní v spojení s ustanoveniami zákona o dani z príjmov.

Z uvedených dôvodov odvolačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 a s § 219 ods. 1, 2.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolačný súd rozhodol podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 a s § 250k ods. 1. Žalobcovi nepriznal náhradu trov tohto konania, pretože bol v tomto konaní neúspešný.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 23. februára 2011

**JUDr. Zdenka Reisenauerová, v. r.
predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth