

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/73/2017  
Identifikačné číslo spisu: 3016200352  
Dátum vydania rozhodnutia: 27.06.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3016200352.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Igora Belka a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu: I.STAR, s. r. o., so sídlom Matúšova 75, Trenčín, IČO: 44 999 852, právne zastúpeného: BENČÍK & PARTNERS ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA, s.r.o., so sídlom Františkánske námestie 4, Prešov, IČO: 36 860 441, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 2. mája 2017 č. k. 11S/112/2016-59, ECLI:SK:KSTN:2017:3016200352.2, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietla.

Žalobcovi priznáva voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

#### I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 20965277/2015 z 09.10.2015 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán potvrdil v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 20416160/2015 z 24.06.2014 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na prejednávajúcu vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane

alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

2. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil právnenému predchodcovi žalobcu - daňovému subjektu LEGUSEM, s. r. o., so sídlom Partizánska 401, Horná Streda, IČO: 34 143 351 (ďalej len „právny predchodca žalobcu“) rozdiel dane z príjmov právnickej osoby (ďalej len „daň“) v sume 933.199,30 € za zdaňovacie obdobie roka 2012. V tomto rozhodnutí správca uviedol, že právny predchodca žalobcu nepreukázal splnenie zákonných podmienok uplatnenia nákladov na obstaranie tovaru z predložených faktúr, keďže nepreukázal reálne dodanie tovaru od uvádzaných konkrétnych dodávateľov; poukázal na § 2 písm. i), § 17 ods. 2 písm. a), § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“).

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Podľa § 2 písm. i) zákona o dani z príjmov daňovým výdavkom sa rozumie výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 17 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške.

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[...].

3. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane vykonal u právneho predchodcu žalobcu daňovú kontrolu dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2012.

4. Žalovaný uviedol, že právny predchodca žalobca nepredložil správcovi dane žiadne také dôkazy, ktorými by jednoznačne a bez akýchkoľvek pochybností preukázal, že tovar fakturovaný spornými dodávateľskými faktúrami bol aj reálne dodaný; túto dôkaznú povinnosť si nespĺnil ani v odvolacom konaní. Žalovaný zaujal názor, že nie sú opodstatnené námietky právneho predchodcu žalobcu o upretí jeho práva na kladenie otázok svedkom pri ústnom pojednávaní. Uviedol, že v sporných prípadoch neboli osoby predvolané na podanie svedeckých výpovedí, ale správca dane s nimi ústne pojednával; preto nebol povinný o podaní svedeckých výpovedí upovedomiť právneho predchodcu žalobcu, ktorému tak nevzniklo právo klásť predvolaným osobám otázky. Neuznal ani námietku o nesprávnom vyhodnotení predloženého videozáznamu.

## II.

### Konanie na krajskom súde

5. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca (ako v tom čase právny nástupca pôvodného daňového subjektu) prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „krajský súd“) správnu žalobu, na základe ktorej krajský súd postup i rozhodnutie preskúmal bez nariadenia pojednávania, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa a podľa § 191 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zrušil prvostupňové rozhodnutie aj napadnuté rozhodnutie a vrátil vec správcovi dane na ďalšie konanie. Priznal žalobcovi voči žalovanému právo na náhradu trov konania.

6. Krajský súd odôvodnil rozsudok tým, že zástupcovia deklarovaných dodávateľov právneho predchodcu žalobcu boli správcom dane vypočutí kvôli prevereniu fakturovaných obchodov a ich výsluchmi správca dane získal informácie podstatné pre správne určenie dane. Správca dane o plánovanom výsluchu osôb vopred neupovedomil žalobcu, čím vo viacerých prípadoch zaťažil správu daní závažným procesným pochybením. V prípade realizovaných výsluchov svedkov (U. W., Y. B. J. A. F.) nebol právny predchodca žalobcu vopred upovedomený, čím mu bolo znemožnené byť prítomný pri výsluchu svedka a klásť mu otázky. Podľa krajského súdu informácie, ktoré vyplynuli zo svedeckých výpovedí, boli získané v rozpore so zákonom a boli nepoužiteľné v konaní. Uviedol, že tak bol závažným spôsobom porušený zákon, pričom rovnakým nedostatkom trpí aj rozhodnutie žalovaného, ktorý na odvolanie žalobcu predmetné pochybenie neodstránil.

7. Krajský súd dospel k záveru, že postupom správnych orgánov došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej. Uviedol, že v ďalšom konaní bude povinnosťou správcu dane zopakovať výsluchy uvedených svedkov alebo vykonať výsluch iného oprávneného zástupcu dodávateľských spoločností a o plánovanom výsluchu vopred a včas upovedomiť žalobcu.

### III.

Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

#### A)

8. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.). Navrhol rozsudok zrušiť a vrátiť vec krajskému súdu na ďalšie konanie, alebo ho zmeniť tak, že sa žaloba zamietne ako nedôvodná.

9. Kasačný súd v stručnosti rekapituluje sťažnostné body:

- uvedené osoby neboli predvolané na podanie svedeckých výpovedí a žalobca nebol ukrátený na svojich právach, pritom poukázal na § 19, § 25, § 45 Daňového poriadku;
- medzi úkony zabezpečujúce priebeh a účel správy daní patrí okrem svedeckej výpovede aj inštitút ústneho pojednávania;
- miestne príslušní správcovia dane s dotknutými osobami ústne pojednávali, predmetom ústnych pojednávaní bolo preverenie obchodných vzťahov so žalobcom, predloženie dokladov a dôkazov;
- zápisnice z ústnych pojednávaní obsahujú náležitosti podľa § 19 Daňového poriadku. S obsahom zápisníc bol právny predchodca žalobcu oboznámený listom, pričom bol poučený aj o svojich právach a povinnostiach podľa § 45 Daňového poriadku. Mal právo vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným počas daňovej kontroly a právo navrhnúť opakovane vypočúť menovaných, ale už v postavení svedka. Návrh na ich vypočútie však nepodal;
- vyjadrenie menovaných osôb na ústnych pojednávaniach boli všeobecné a nekonkrétne, nezrejmlili spornú skutočnosť, či práve dodávateľské spoločnosti (HORIMEX TRADE, s.r.o., RIZSULA s.r.o. a VARAGRO s.r.o.) reálne dodali právnenmu predchodcovi žalobcu tovar, ani žiadnym spôsobom ozrejmienie nenaznačili;
- právny predchodca žalobcu v daňovom konaní nepredložil také dôkazy alebo aspoň relevantné tvrdenia, ktorých posúdenie by záviselo práve od výsluchu týchto svedkov;
- právny predchodca žalobcu mohol v konaní využiť aj iné dôkazné prostriedky, ktorými by preukázal svoje tvrdenie, že mu tovar dodali práve spoločnosti uvedené na faktúrach;
- pokiaľ krajský súd tvrdí, že ústne pojednávania s menovanými osobami sú nezákonný dôkaz, ktorý nemožno v daňovom konaní použiť, čo mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia, je jeho prístup prísne formálny.

#### B)

10. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

#### IV.

##### Právne názory kasačného súdu

11. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2, § 453 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 455 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

12. Úlohou kasačného súdu vo všeobecnosti je v medziach kasačnej sťažnosti a na základe v nej uvedených argumentov posúdiť, či krajský súd svojím procesným postupom alebo meritórnym posúdením veci neporušil zákon spôsobom, v dôsledku ktorého sa jeho právoplatné rozhodnutie javí ako neutržateľné. Kasačný súd nemá úlohu vyhľadávať nedostatky rozhodnutí krajských súdov, ale má dať odpoveď na konkrétne relevantné argumenty sťažovateľa.

13. Kasačnému súdu v prejednávacom prípade pripadlo rozhodnúť o kasačnej sťažnosti sťažovateľa, ktorý tvrdil, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Predovšetkým sťažovateľ nesúhlasil s právnym názorom krajského súdu, ktorý vyjadrenia osôb U. W., Y. B. J. A. F. pred dožiadanými daňovými úradmi považoval za svedecké výpovede. Podľa sťažovateľa menovaní neboli predvolaní k podaniu svedeckých výpovedí podľa § 25 Daňového poriadku, ale ich vyjadrenia k obchodných vzťahom so žalobcom boli zaznamenané do zápisnice na ústnom pojednávaní podľa § 19 Daňového poriadku, čo považoval sťažovateľ za iný procesný inštitút.

14. Ústne pojednávanie je jedným zo zákonom predpokladaných foriem zisťovania rozhodujúcich skutočností pre správne určenie dane, pri ktorom správca dane koná v priamej súčinnosti s daňovým subjektom. Napriek tomu, že Daňový poriadok v § 19 upravuje len formu a obsah zápisnice z ústneho pojednávania (alebo iného úkonu správcu dane), je zrejmé, že kontrolovaný daňový subjekt má právo byť o uskutočnení ústneho pojednávania upovedomený, bez ohľadu na to, aké skutočnosti hodlá správca dane urobiť predmetom tohto úkonu. Výplýva to aj zo zásady kooperácie správcu dane s daňovým subjektom (§ 3 ods. 1, 2 a 8 Daňového poriadku).

15. Výpoveď svedka je dôkazný prostriedok, prostredníctvom ktorého správca dane zisťuje skutočnosti relevantné pre konanie od fyzickej osoby, ktorá osobne vypovedá pred správcou dane o tom, čo vnímala svojimi zmyslami. Svedecká výpoveď, pokiaľ má spĺňať atribúty zákonnosti, sa môže uskutočniť len na pojednávaní, o ktorom musí byť účastník konania vopred upovedomený, aby mohol využiť svoje právo klásť mu otázky (§ 25 ods. 4, § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku). Pokiaľ teda osoba vypovedá pred správcou dane k predmetu konania, ide z dôkazného hľadiska o svedeckú výpoveď bez ohľadu na to, či bola takáto osoba ako svedok predvolaná a ako svedok poučená (§ 25 ods. 2, 3 Daňového poriadku).

16. Neobstojí interpretácia sťažovateľa, ktorý v konečnom dôsledku naznačuje, ako keby na ústnom pojednávaní mohol správca dane robiť akékoľvek úkony a dokazovanie vrátane faktického výsluchu svedka, avšak bez dodržania ostatných procesných pravidiel a obmedzení spojených s vykonávaním dôkazov.

17. Kasačný súd sa teda v zásade stotožňuje s názorom krajského súdu (bod 29 odôvodnenia), podľa ktorého „[...] ak má konkrétna fyzická osoba odlišná od účastníka správneho konania reprodukovať informácie dôležité pre rozhodovanie vo veci, ktoré získala vlastným zmyslovým vnímaním, je potrebné takéto poznatky obstaráť jediným zákonným spôsobom, a to osobným výsluchom tejto osoby ako svedka, o ktorom mieste a termíne konania musia byť účastníci administratívneho konania, resp. ich zástupcovia vopred upovedomení.“

18. Tento výklad si žiada jednak idea, že aj daňové konanie musí byť realizáciou práva na spravodlivý proces, ako aj vyššie spomenutá legalizovaná zásada kooperácie.

19. V súvislosti so spornými svedkami sťažovateľ uviedol, že právny predchodca žalobcu nenavrhol ich opätovné vypočutie, tentoraz v pozícii svedka. Kasačný súd však poukazuje na to, že už v administratívnom odvolaní právny predchodca žalobcu namietal proti porušeniu svojho práva byť prítomný pri výsluchu svedka a považoval to za dôvod na zrušenie prvostupňového rozhodnutia. Hoci to nie je výslovne návrh na opätovné vypočutie svedkov, ide o procesne relevantné upovedomenie odvolacieho orgánu (sťažovateľa), ktorý mohol a mal vyhodnotiť vadu v postupe správcu dane a vlastnou činnosťou mohol tento nedostatok odstrániť, alebo prvostupňové rozhodnutie zrušiť.

20. Sťažovateľ ďalej argumentoval, že ak krajský súd vyvodzoval nezákonnosť rozhodnutia z toho, že ústne pojednávania so spomenutými tromi svedkami boli nezákonným dôkazom, ide o prísne formálny prístup súdu. S tým zrejme súviselo poukazovanie sťažovateľa na to, že žalobca tieto osoby nenavrhol opätovne vypočuť v pozícii svedkov, že ich vyjadrenia boli nekonkrétne a nenaznačovali preukázanie sporných obchodov. Tiež sťažovateľ v kasačnej sťažnosti trval na tom, že žalobca mohol rozhodujúce skutočnosti dokazovať aj inak.

21. Kasačný súd uznáva, že pokiaľ by išlo o nesprávny procesný postup správcu dane pri vykonávaní dôkazu o skutočnostiach, ktoré netvorí rozhodujúce skutkové zistenia pre rozhodnutie, ani by pri vykonávaní tohto dôkazu nemohlo dôjsť k objasneniu skutkových okolností v prospech daňového subjektu, alebo by k rovnakým záverom bolo možné dospieť aj na základe iných vykonaných dôkazov, bolo by možné konštatovať, že vada v procesnom postupe nemohla ovplyvniť závery správneho orgánu a tak ani jeho správnosť a zákonnosť.

22. Kasačný súd však nevidí dôvod zaujímať opačné stanovisko ako krajský súd, ktorý vyhodnotil neupovedomenie o výsluchoch svedkov ako závažné porušenie zákona a videl v tom potenciál ovplyvnenia výsledku daňového konania. Poukazuje na to, že v napadnutom rozhodnutí žalovaný napr. na s. 12 uvádza ako dôvod pochybností správcu dane údaj získaný na ústnom pojednávaní od U. W.Á., že tovar dodávateľovi HORIMEX TRADE, s.r.o. dodala spoločnosť Seedmaster, s.r.o.; na základe toho správca dane preveroval takto označený subjekt, ktorý však bol nekontaktný. Ďalej napríklad na s. 17 protokolu správca dane poukazuje na rozpor vyjadrenia konateľa právneho predchodcu žalobcu s vyjadrením Tibora Várgu. Je teda zřejmé, že finančné orgány pri svojej kontrolnej a rozhodovacej činnosti vychádzali ako z hodnoverných údajov aj z výpovedí týchto osôb (svedkov).

23. K sťažnostnému bodu, podľa ktorého je prístup krajského súdu formalistický a dokazovať realnosť výdavkov bolo možné aj inak, kasačný súd nad rámec dôvodov, ktoré ako rozhodujúce uviedol krajský súd, konštatuje, že právny predchodca žalobcu navrhoval výsluchy aj iných osôb, napríklad vodičov či osobu, ktorá vykonávala váženie a preberanie tovaru na sklad. Finančné orgány zaujali stanovisko, že týchto svedkov nevypočujú, pričom bez bližšieho vysvetlenia tohto postupu uviedol žalovaný na s. 11 napadnutého rozhodnutia, že je na zvážení správcu dane, ako vedie dokazovanie, ktoré dôkazy a akým spôsobom obstará, kedy bude považovať dokazovanie za skončené, prípadne či bude v ňom pokračovať; preto podľa žalovaného nebolo povinnosťou správcu dane vypočuť svedkov a vykonať lustráciu transakcií z elektronického systému mýta. Obdobne arbitrárne a nepresvedčivo odôvodnil žalovaný nepriblíženie kamerového záznamu tým, že správca dane nedisponuje a nie je povinný disponovať takým zariadením, ktoré by umožňovalo priblíženie videozáznamu v čitateľnej podobe.

24. Podľa názoru kasačného súdu ak daňové orgány konštatujú, že výdavky zo sporných faktúr nemožno považovať za daňové výdavky (na účely dane z príjmov) z dôvodu neunesenia dôkazného bremena, treba vo všeobecnosti uviesť, že pripisovať na ťarchu daňového subjektu neunesenie dôkazného bremena je možné až potom, ako sa príslušný orgán reálne vysporiada s predloženými alebo navrhnutými dôkazmi. Nemožno takéto návrhy fakticky bez vysvetlenia ignorovať a následne tvrdiť, že predložené boli len formálne doklady a chýba dôkazy o ich pravdivosti. Aj z tohto dôvodu kasačný súd

neakceptuje argumentáciu sťažovateľa o formalistickom prístupe krajského súdu.

25. To, že dokazovanie vedie správny orgán, ktorý rozhoduje, ktorý dôkaz vykoná, neznamená, že správny orgán môže postupovať svojvoľne. Naopak, musí svoj postup zdôvodniť tak, aby bolo zrejmé, že sa jeho postupom naplnil cieľ daňového konania a že sa rešpektovali práva daňového subjektu. V danom prípade však kvôli nezohľadneniu dôkazného návrhu právneho predchodcu žalobcu vznikajú pochybnosti o správnosti postupu aj samotných záverov žalovaného.

26. Z uvedených dôvodov kasačný súd zamietol kasačnú sťažnosť s konštatovaním, že neobsahovala také argumenty, ktoré by spochybnili správnosť a zákonnosť rozsudku krajského súdu. V ďalšom konaní u žalovaného bude potrebné odstrániť nedostatky identifikované krajským súdom tak, že sa uskutočnia výsluchy svedkov zákonným spôsobom a pri rešpektovaní práv žalobcu, alebo prípadne nové rozhodnutie nebude založené na takto získaných informáciách. Kasačný súd tiež dáva do pozornosti body 23-25 tohto odôvodnenia.

27. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. a priznal žalobcovi náhradu trov tohto konania, keďže sťažovateľ v tomto konaní nebol úspešný, čo znamená úspech žalobcu.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.