

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/106/2015
Identifikačné číslo spisu: 6014201553
Dátum vydania rozhodnutia: 28.03.2017
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:6014201553.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana v právnej veci žalobcu: GRIN s.r.o., IČO: 36 621978, so sídlom Lazovná č. 68/A, 974 01 Banská Bystrica, zast.: JUDr. Ondrej Zacherom, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Horná č. 65/A, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 069 599, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici zo dňa 27. mája 2015 č.k. 23S/243/2014 - 52, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici zo dňa 27. mája 2015 č.k. 23S/243/2014 - 52 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 11000303/1/382599/2014/5305 z 27.08.2014 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica č. 9601401/5/2019938/2014/Mak z 20.05.2014 r u š í a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný do 30 dní od doručenia rozsudku zaplatiť žalobcovi na účet jeho právneho zástupcu náhradu trov konania z titulu náhrady iných trov konania vo výške 140 €.

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 11000303/1/382599/2014/5305 z 27.08.2014 (ďalej na účely rozsudku len „napadnuté rozhodnutie“ - č.l. 22) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci 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 na účely rozsudku len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej na účely rozsudku len „správca dane“) č. 9601401/5/2019938/2014/Mak z 20.05.2014 (ďalej na účely rozsudku len „prvostupňové rozhodnutie“) vo veci dane z príjmov.

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na preskúvanú 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 bol podľa § 68 ods. 5 v nadväznosti na § 165b ods. 1 Daňového poriadku žalobcovi ako daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby (ďalej na účely rozsudku tiež „daň“) za zdaňovacie obdobie 2011 na tom právnom základe, že nebolo preukázané reálne plnenie prác spoločnosťou Weber Investments group, a.s. (ďalej na účely rozsudku len „dodávateľ žalobcu“), a preto správca dane s poukazom na ustanovenie § 24 ods. 1 Daňového poriadku ako aj § 17 ods. 2 písm. a), § 21 ods. 2 a § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej na účely rozsudku len „zák. č. 595/2003 Z.z.“) neuznal náklady z faktúr vystavených dodávateľom.

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

Podľa § 165b ods. 1 Daňového poriadku v citovanom znení daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

Podľa § 17 ods. 2 písm. a) zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení 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.

3. Ďalej z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za 1. štvrtrok 2011 s prerokovaním protokolu zo 04.02.2014 (ďalej len „protokol“), pričom uvedenou daňovou kontrolou zistil, že

- žalobca si v rozpore so zák. č. 595/2003 Z.z. zahrnul do daňových nákladov nasledovné faktúry od dodávateľa žalobcu:

 - o č. 20119054 z 30.06.2011 a

 - o č. 20118038 z 30.09.2011,

- svedok pán M. N. (predseda predstavenstva dodávateľa žalobcu) na ústnom daňovom pojednávaní oznámil odcudzenie požadovaných dokladov,

 - o preto ich nemôže predložiť,

 - o uviedol mená zamestnancov, ktorí pravdepodobne mali vykonať sporné práce,

- 12 predvolaných svedkov sa prostredníctvom písomných vyjadrení ospravedlnili z ústneho pojednávania vytyčeného na dni 10. a 11. 12. 2013 a v nich vyhlásili, že sa nezúčastnili na vykonávaní prác v Banskej Bystrici

- o na žiadosť právneho zástupcu žalobcu správca dane vyhovel žiadosti o nazretie do daňového spisu a vyhotovil fotokópie tak písomných vyhlásení ako aj zápisnice.

5. Z vykonaného dokazovania, t.j. písomné vyjadrenie osôb predvolaných na ústne pojednávanie ako aj zo svedectva predsedu predstavenstva dodávateľa žalobcu a s prihliadnutím na neunesenie dôkazného bremena žalobcom v daňovom konaní správca dane a následne aj žalovaný vyvodil záver, že žalobca predloženými faktúrami v zmysle § 2 písm. i), § 17 ods. 2 a § 21 ods. 1 zák. č. 595/2003 Z.z. nepreukázal, že materiál dodal a predmetné práce pre žalobcu vykonal dodávateľ žalobcu.

Uplatnením predmetných výdavkov (nákladov) preto podľa žalovaného žalobca porušil hore uvedené ustanovenia zák. č. 595/2003 Z.z., a preto správca dane po vykonanej daňovej kontrole znížil žalobcom uplatnené výdavky a následne vyrubil rozdiel dane z príjmov právnickej osoby v tam uvedenej sume.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

6. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Banskej Bystrici žalobu z 21.11.2014.

7. Krajský súd v Banskej Bystrici ako prvostupňový súd preskúmal napadnuté rozhodnutie, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 249 ods. 2 O.s.p.) a po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní v zmysle § 250g O.s.p. dospel k záveru, že žaloba nebola podaná dôvodne, preto žalobu zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p.

Preto ju na základe nižšie uvedených dôvodov postupom podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

8. S poukazom na dotknuté ustanovenia zák. č. 595/2003 Z.z., Daňového poriadku a Občianskeho súdneho poriadku a po rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správca dane krajský súd označil žalobcom namietané pochybenie žalovaného spočívajúce v tom, že sa náležitým spôsobom nevysporiadal s argumentáciou žalobcu v odvolaní týkajúcou sa vykonania svedeckých výpovedí, za neopodstatnenú.

Správca dane predvolal na deň 10. a 11.12.2013 zamestnancov dodávateľa žalobcu, a to U. A., P. K., D. V., E. T., I.Á. U. Q., T. I. U. F., T. K. K., ktorí doručili písomné vyjadrenie s overenými podpismi. Nakoľko podľa krajského súdu (str. 11 rozsudku krajského súdu) sa nejedná o svedecké výpovede podané v písomnej forme, ale jedná sa o dôkaz v zmysle ustanovenia § 24 ods. 4 Daňového poriadku, tak tieto v súvislosti s ostatnými dôkazmi potvrdzujú určitú skutočnosť významnú pre konanie.

9. Krajský súd tiež nesúhlasil s označením postupu daňových orgánov za nesprávny, ak nevyhoveli požiadavke žalobcu o opätovné vypočutie svedka M. N. na okolnosti vykonania stavebných prác.

Krajský súd označil ďalej za účelové aj poukazovanie žalobcu na nevykonanie ním označeného dôkazu - oboznámenie sa so zrekonštruovanými dokladmi dodávateľa žalobcu za roky 2011 a 2012, nakoľko rekonštrukcia bola ukončená už v priebehu odvolacieho daňového konania a nebola predložená.

III.

Odvolanie žalobcu/ stanoviská

A)

10. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 19.08.2013 (č.l. 61 faxom a č.l. 69 v písomnom vyhotovení s doplnením podpisu) proti rozsudku krajského súdu žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu v súlade s ustanovením § 205 O.s.p. uviedol nasledujúce dôvody odvolania:

v konaní došlo k vadám podľa § 221 ods. 1 písm. f) O.s.p., nakoľko sa účastníkovi konania postupom súdu odňala možnosť konať pred súdom [§ 205 ods. 2 písm. a) O.s.p.],

konanie má inú vadu, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci [§ 205 ods. 2 písm. b) O.s.p.],

súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam [§ 205 ods. 2 písm. d) O.s.p.].

Následne odvolací súd v stručnosti rekapituluje odvolacie dôvody žalobcu.

11. Odvolacie námietky žalobcu v stručnom prehľade:

- žalovaný sa náležitým spôsobom nevysporiadal s argumentáciou žalobcu ohľadom zabezpečovania svedeckých výpovedí,

- žalobca má dojem, že krajský súd sa snaží konvalidovať nezákonný postup správneho orgánu,

- štatutárny orgán dodávateľa žalobcu vo svojej výpovedi potvrdil, že práce boli vykonané dodávateľom žalobcu,

- správca dane preniesol na daňový subjekt dôkazné bremeno vo vzťahu ku skutočnostiam na strane dodávateľa žalobcu,

- bolo povinnosťou správcu dane sa vysporiadať s dôkazmi opakovane navrhovanými žalobcom v správnom konaní vrátane požiadavky žalobcu o opätovné vypočutie svedka pána M. N..

12. Záverom žalobca navrhol zrušiť rozsudok krajského súdu a vrátiť mu vec na ďalšie konanie. Pre prípad úspechu si neuplatnil náhradu trov právneho zastúpenia.

B)

13. Zo stanoviska žalovaného zo 06.10.2015 (č.l. 80) po uvedení hore citovaných odvolacích námietok vyplýva, že tieto námietky vyhodnotil ako nedôvodné a preto odkazuje na vyjadrenie 19.02.2015 k žalobe, kde sa s námietkami podrobne vysporiadal.

Ďalej žalovaný opätovne uvádza, že správca dane v priebehu daňovej kontroly zákonným spôsobom vypočul ako svedka iba pána M. N., predsedu predstavenstva dodávateľa žalobcu. Tiež v súlade so zákonom postupoval aj pri predvolaní zamestnancov uvedeného dodávateľa žalobcu ako aj pri vykonávaní iných dôkazov.

14. Záverom žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

15. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku tiež „O.s.p.“) ako aj s prihliadnutím na ustanovenie § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spoj. s ust. § 250ja ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné, pretože v konaní správneho orgánu bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p.), a preto postupom podľa § 220 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. rozsudok krajského súdu zmenil tak, že z dôvodu uvedenom v § 250j ods. 2 písm. d) O.s.p. napadnuté rozhodnutie spolu s prvostupňovým rozhodnutím podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. zrušil a vrátil mu späť na ďalšie konanie v zmysle nasledujúcich záverov.

16. Na prvom mieste Najvyšší súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v prejednávanej veci žalobcu), t.j. zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Občianskeho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti rozhodnutiu či postupu správcu dane. Preto správny súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody, t.j. dispozitívne rozhodnutie účastníka konania z úradnej povinnosti meniť alebo ho počas súdneho prieskumu presvedčať o nevhodnosti takto zvoleného prostriedku nápravy.

17. Rovnako Najvyšší súd zdôrazňuje, že predmetom odvolacieho súdneho konania je v medziach uvedených v § 205 ods. 2 O.s.p. prieskum vecnej správnosti výroku rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 1 v spojení s § 205 O.s.p.) o nevyhovení žalobe a o jej zamietnutí, preto Najvyšší súd ako súd odvolací primárne v medziach odvolania (viď § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal rozsudok krajského súdu i súdne konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutie, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zrušujúcimi námietkami žalobcu (§ 250j ods. 2 O.s.p.), a v takto vymedzenom rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia.

Ďalej zdôrazňuje, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. II ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu sp.zn. 6 Sžo 84/2007, sp.zn. 6 Sžo 98/2008, sp.zn. 1 Sžo 33/2008, sp.zn. 2 Sžo 5/2009 či sp. zn. 8 Sžo 547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich

postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Preto odvolaciemu súdu neprislúcha ani takto vymedzený rámec prieskumu rozšíriť aj na iné rozhodnutia, hoci s prv menovaným sú tesne zviazané nielen dôsledkami ale aj účastníkmi.

18. V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa Najvyšší súd sčasti nestotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil zo zistení uvedených žalovaným, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise. Na druhej strane podstatou súdneho odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania napadnutého rozhodnutia, je procesno-právna otázka, či postačuje nahradiť požadované svedectvo písomným vyhlásením predvolaných osôb.

Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

19. Žalobca svoje odvolanie oprel o viacero námietok. Za účelom riadneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia sa musí Najvyšší súd primárne vysporiadať s námietkami, ktoré žalobca využil na spochybnenie zákonnosti názorov krajského súdu k procesnej čistote postupu správneho orgánu smerujúceho k vysloveniu napadnutého rozhodnutia.

Až po prípadnom vyslovení ich nedôvodnosti súdom vzniká právo žalobcovi na prieskum zákonnosti samotného rozhodnutia (meritórne námietky). Naopak, ak Najvyšší súd dôjde k záveru, že už prvé procesné, resp. iné pochybenia žalovaného krajský súd nedostatočne pri kontrole zákonnosti vyhodnotil a ich intenzita naplní zrušovacie dôvody uvedené zákonodarcom v ustanovení § 250j ods. 2 O.s.p., potom preverovanie oprávnenosti ďalších námietok je v zmysle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva [najmä rozsudok Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)] nevhodné. Obdobný postup je možné analogicky použiť aj vo vzťahu k argumentácii žalovaného.

20. Z citovanej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva vyplýva jasný právny názor, že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania.

Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (prvostupňového), ale aj odvolacieho (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

21. Žalobca v odvolacích dôvodoch okrem iného uviedol, že krajský súd ako súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam [viď odvolací dôvod zakotvený v § 205 ods. 2 písm. d) O.s.p.].

22. V súvislosti s uvedeným musí Najvyšší súd zdôrazniť, že v zmysle § 250i ods. 1 O.s.p. a s prihliadnutím na prieskumný (nie nachádzajúci) charakter správneho súdnictva je správny súd pri súdnom prieskume zákonnosti napadnutého rozhodnutia striktnie viazaný skutkovým stavom, ktorý zistil („a contrario" § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p.) správny orgán a riadne („a contrario" písmeno b/ O.s.p.) zachytil v administratívnom spise s výnimkou (§ 250i ods. 2 O.s.p.), ktorá má svoj základ v povinnosti postupovať pri preverovaní skutkového stavu podľa zásad úplnej apelácie v súlade s čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

Podľa § 250i ods. 1 v citovanom znení pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 250i ods. 2 v citovanom znení platí, že ak správny orgán podľa osobitného zákona rozhodol o spore alebo o inej právnej veci vyplývajúcej z občianskoprávných, pracovných, rodinných a

obchodných vzťahov (§ 7 ods. 1) alebo rozhodol o uložení sankcie, súd pri preskúvaní tohto rozhodnutia nie je viazaný skutkovým stavom zisteným správnym orgánom. Súd môže vychádzať zo skutkových zistení správneho orgánu, opätovne vykonať dôkazy už vykonané správnym orgánom alebo vykonať dokazovanie podľa tretej časti druhej hlavy.

23. Nakoľko v preskúvanej veci však krajský súd v súdnom prieskume k aplikácii ustanovenia § 250i ods. 2 O.s.p. nepristúpil, dokazovanie z iného dôvodu nevykonával - vid' zápisnica z pojednávania na č.l. 49 (oboznámenie účastníkov s pripojeným administratívnym spisom, ktoré na pojednávaní môže vykonať krajský súd, nespadá pod dokazovanie) a ani Najvyšší súd z charakteru preskúvanej veci (na rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane nie je možné nazerať ako na správne trestanie) nezistil nutnosť tejto aplikácie v preskúvanej veci, preto ani nemohol na hore uvedený odvolací dôvod v celosti prihliadnuť.

24. V ďalších odvolacích dôvodoch sa žalobca sústredil na procesné vady konania, ktoré majú svoj spoločný základ vo svedeckých výpovediach. Predovšetkým vytýkal žalovanému, že správca dane sa uspokojil s písomným vyhlásením predvolaných zamestnancov dodávateľa žalobcu, a tým vlastne znemožnil žalobcovi si uplatniť svoje právo v zmysle § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku, t.j. klásť svedkom otázky.

Podľa § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní.

25. Správca dane ani žalovaný nepopierajú, že sa uspokojili s písomným vyhlásením osôb (najmä prílohy č. 41 až 49 spisu správcu dane), ktoré boli predvolané na ústne pojednávanie v procesnej pozícii svedkov na deň 11.12.2013.

Po oboznámení sa s obsahom jednotlivých písomných vyjadrení hore predvolaných osôb, t.j. najmä s prihliadnutím na absenciu poučenia o význame a dôsledkoch výpovede pre svedka v zmysle § 25 Daňového poriadku musí Najvyšší súd predovšetkým zdôrazniť, že svojim obsahom predstavujú čestné prehlásenia o určitých skutočnostiach.

26. Najvyšší súd sa v súvislosti s uvedeným musí poukázať na svoju doterajšiu judikatúru (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 2Sžf/40/2011), prostredníctvom ktorých sa hodnotí úloha čestných vyhlásení, resp. listín s obdobným významom:

„Aj keď v ustanovení § 29 ods. 4 citovaného zákona [zák. č. 511/1992 Zb. - poznámka] ide o demonštratívny výpočet dôkazných prostriedkov, z vymenovaných dôkazných prostriedkov, z vymenovaných dôkazných prostriedkov vyplýva, že musí ísť o listinné dôkazy a výpovede svedkov založené na overiteľných skutočnostiach. Čestné vyhlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz, pretože to zákon č. 511/1992 Zb. v spojení s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky nedovoľuje.

Čestné vyhlásenie môže nahradiť dôkaz len za výnimočnej procesnej situácie a za splnenia striktných podmienok, ktoré sú upravené v Správnom poriadku (čestné vyhlásenie nemôže byť v rozpore so všeobecným záujmom, ani ním nemôže byť porušená rovnosť medzi účastníkmi konania), ktorý sa však na daňové konanie nevzťahuje (§ 101 zákona 511/1992 Zb.), preto predloženie čestných vyhlásení je v daňovom konaní právne irelevantné."

27. Na základe uvedeného čestné prehlásenia a im na roveň obsahom postavené listiny (čo v preskúvanej veci spĺňajú hore uvedené písomné vyjadrenia osôb predvolaných za svedkov) je nutné označiť za neprípustné dôkazné prostriedky.

Tým, že ich správca dane zohľadnil, hoci žalobca už vo svojom vyjadrení z 25.02.2014 k protokolu (viď č. 62 daňového spisu) tento postup namietal a poukazoval na porušenie svojho práva klásť predvolaným svedkom otázky, tak tým správca dane a následne aj žalovaný, ktorý toto pochybenie správcu dane akceptoval, zaťažili daňové konanie vadou s jednoznačným dopadom na zákonnosť napadnutého

rozhodnutia. Preto Najvyšší súd vyhodnotil odvolaciu námietku ako dôvodnú a musel rozsudok krajského súdu zmeniť tak, že napadnuté rozhodnutie zrušil v zmysle § 250j ods. 2 písm. e) O.s.p.

28. Ďalej žalobca poukazoval na obsah výpovede svedka pána Erika Webera, ktorý mal potvrdiť, že práce vykonané boli. Následne trval na opätovnom vypočutí uvedeného svedka a tiež poukazoval na nedostatky pôvodne vykonaného výsluchu svedka (najmä § 25 Daňového poriadku o povinnosti správca dane poučiť svedka - č. 58 v spojení s č. 16 daňového spisu).

Najvyšší súd však z obsahu poučenia svedka zachyteného v zápisnici o ústnom pojednávaní z 21.08.2013 má preukázané, že správca dane nepochybil pri vypočutí svedka. Preto musel túto námietku vyhodnotiť ako irelevantnú.

V.

29. Odvolací súd vzhľadom na odvolacie námietky uplatnené žalobcom uvádza, že nakoľko napadnuté rozhodnutie je postihnuté vadou s vplyvom na jeho zákonnosť, tak nevykazuje prvky zákonnosti v tom rozsahu, ako je požadované v zmysle § 63 Daňového poriadku. Potom je nutné konštatovať, že uvedené rozhodnutie finančného orgánu nevychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý následne nemôže byť logicky vyhodnotený a riadne právne posúdený. Odvolací súd sa preto nestotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistených v predchádzajúcich konaniach o tom, že žalobca nespĺňa zákonné podmienky pre priznanie jeho daňových práv.

Počas konania Najvyšší súd z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

30. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na vyššie uvedené závery (čl. 1 ods. 1 ústavy), pri ktorých Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 250ja ods. 4 a contrario odsek 7 O.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchyľil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa §156 ods. 1 a 3 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

Bude preto úlohou dotknutého správneho orgánu, aby v ďalšom konaní v zmysle vyššie uvedených právnych názorov konajúceho odvolacieho súdu (§ 250ja ods. 4 O.s.p.) vykonal riadne zistenie skutkového stavu v rozsahu nevyhnutne potrebnom pre účely daňového konania a na jeho základe rozhodol.

31. Nakoľko išlo o základnú argumentáciu žalobcu, ktorá sa týkala nesprávneho procesného riešenia daňovej výhody na strane žalobcu a ktorá vymedzovala rámec meritórneho súdneho prieskumu, ostatné jeho odvolacie námietky boli týmto skonzumované.

Preto sa Najvyšší súd inými námietkami ďalej nezaoberal.

32. Najvyšší súd v súlade so zásadou hospodárnosti súdneho konania ako aj so svojou dlhodobou ustálenou praxou neuviedol vo výroku zrušujúceho rozsudku zákonné ustanovenie, podľa ktorého bolo rozhodnutie správneho orgánu zrušené (§ 250j ods. 4 prvá veta O.s.p.), pretože dôvodom podania tejto informácie správnym súdom je v zmysle § 250j ods. 4 veta druhá O.s.p. poskytnúť podklady pre posúdenie prípustnosti možného odvolania proti rozsudku súdu. Nakoľko proti rozhodnutiam Najvyššieho súdu vydaným v správnom súdnictve sú nielen generálne (§ 246c ods. 1 O.s.p.) ale aj

špeciálne (§ 250ja ods. 6 O.s.p.) opravné prostriedky neprípustné s výnimkou prípadu úplnej jurisdikcie zakotvanej v ustanovení § 250ja ods. 5 O.s.p., a táto situácia v prejednávanej veci nenastala, potom nie je možné ust. § 250j ods. 4 O.s.p. na výrok rozhodnutia Najvyššieho súdu aplikovať.

Podľa § 250ja ods. 5 O.s.p. proti rozsudku súdu podľa § 250j ods. 5 je prípustný opravný prostriedok podľa štvrtej časti, ak nie je ustanovené inak.

33. Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), a hoci išlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (úprava daňového konania je spojená s verejnoprávnymi vzťahmi), tak v odvolacom konaní na základe mu dostupných informácií z pripojeného priestupkového spisu Najvyšší súd dospel k záveru, že nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

34. O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má právo na náhradu trov tohto konania, čo v tomto súdnom prieskume nastalo.

Podmienkou pre priznanie náhrady trov právneho zastúpenia je ich doloženie do spisu počas konania alebo dovychýšenie v 3 - dňovej lehote po vyhlásení rozsudku. V prípade iných trov konania úspešného žalobcu/ odporcu mu prizná náhradu trov konania vyplývajúcich zo spisu ku dňu vyhlásenia rozhodnutia s výnimkou trov právneho zastúpenia.

35. Nakoľko právny zástupca úspešného žalobcu si svoje právo v zákonnej 3- dňovej lehote uplatnila avšak nevyčísliła, a nakoľko zo súdneho spisu ďalej vyplýva, že by žalobcovi vznikli ďalšie výdavky okrem uhradených súdnych poplatkov (č.l. 34 a č.l. 83), Najvyšší súd priznal náhradu trov konania iba vo výške zaplatených súdnych poplatkov.

Podľa § 151 ods. 1 O.s.p. o povinnosti nahradiť trovy konania rozhoduje súd na návrh spravidla v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí. Účastník, ktorému sa prisudzuje náhrada trov konania, je povinný trovy konania vyčísliť najneskôr do troch pracovných dní od vyhlásenia tohto rozhodnutia.

Podľa § 151 ods. 2 O.s.p. platí, že ak účastník v lehote podľa odseku 1 trovy nevyčísli, súd mu prizná náhradu trov konania vyplývajúcich zo spisu ku dňu vyhlásenia rozhodnutia s výnimkou trov právneho zastúpenia; ak takému účastníkovi okrem trov právneho zastúpenia iné trovy zo spisu nevyplývajú, súd mu náhradu trov konania neprizná a v takom prípade súd nie je viazaný rozhodnutím o prisúdení náhrady trov konania tomuto účastníkovi v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).