

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/86/2013
Identifikačné číslo spisu:	5012200446
Dátum vydania rozhodnutia:	15.04.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Milučký
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:5012200446.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a členiek senátu JUDr. Eleny Kováčovej a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. v právnej veci žalobcu: PROCAR, a.s., so sídlom Demänovská ul. 800, Liptovský Mikuláš, právne zastúpený: BENČÍK & PARTNERS ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA, s.r.o., so sídlom Františkánske námestie 4, Prešov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo 1020508/1/494012/2012 zo dňa 16.03.2012 o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline, č. k. 20S/63/2012-175 zo dňa 11. júna 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline, č. k. 20S/63/2012-175 zo dňa 11. júna 2013 **p o t v r d z u j e .**

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania vo výške 165,56 Eur do 30 dní od právoplatnosti rozsudku, na účet právneho zástupcu žalobcu BENČÍK & PARTNERS ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA, s.r.o., Prešov.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) podľa § 250j ods. 2 písm. c), písm. e) a § 250j ods. 3 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že úspešnému žalobcovi priznal proti žalovanému ich náhradu.

Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného, ktorým v rámci odvolacieho daňového konania potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Liptovský Mikuláš (ďalej len „správca dane“) č. 660/230/67745/11/Hla zo dňa 01.12.2011, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2007 v sume 89 487,68 Eur.

Dôvodom zrušenia žalobou napadnutého rozhodnutia bolo krajským súdom konštatované porušenie ustanovenia § 15 ods. 5 písm. e) 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“) správcom dane, kedy tento v priebehu daňového konania prvého stupňa neinformoval žalobcu o výsluchu svedka H. T., konanom na dožiadanom Daňovom úrade Púchov dňa 08.06.2011 a o výsluchu svedka J. J., konanom taktiež na dožiadanom Daňovom úrade Púchov dňa 15.06.2011. Ďalšie výsluchy svedkov - Z.. R. D. na Daňovom úrade Topoľčany dňa 18.09.2009, spoločnosti PENAX, s.r.o. na Daňovom úrade Košice I dňa 18.09.2009, Z.. R. U. na Daňovom úrade Svidník dňa 06.10.2009, daňového subjektu TOPNAD, a.s na Daňovom úrade Topoľčany dňa 11.06.2009, daňového subjektu Cestné stavby Liptovský Mikuláš, s.r.o. na Daňovom úrade Liptovský Mikuláš dňa 10.09.2009 a výsluch konateľky spoločnosti OKEJ s.r.o. Z.. P. O. na dožiadanom Daňovom úrade Dubnica nad Váhom dňa 24.09.2009, boli realizované v rámci výkonu daňovej kontroly, avšak bez účasti žalobcu. Podľa krajského súdu týmto postupom bolo porušené procesné právo žalobcu klásť svedkom otázku pri ústnom pojednávaní. Toto právo mu patrí tak pri výkone daňovej kontroly, ako aj v rámci daňového konania.

Ako čiastočne dôvodnú krajský súd vyhodnotil námietku týkajúcu sa miestnych zisťovaní vykonaných správcom dane. Išlo o miestne zisťovania v obchodnej spoločnosti Y. Z., s.r.o. dňa 22.09.2009 a vo firme CEDULA, s.r.o. zo dňa 23.09.2009. Podľa krajského súdu tieto spĺňali atribúty ústneho pojednávania, pretože boli konateľom uvedených obchodných spoločností kladené otázky ohľadne sprostredkovania nákupu vozidla od spoločnosti PROCAR, a.s., a teda mal byť o týchto výsluchoch informovaný žalobca, aby mohol využiť svoje právo zúčastniť sa na výsluchu uvedených svedkov a klásť im otázky. Správca dane mal podľa názoru krajského súdu striktné oddelovať, či v konkrétnom prípade ide o miestne zisťovanie podľa § 14 zákona o správe daní, t. j. obhliadku u daňového subjektu, alebo či ide o výsluch svedka v zmysle § 7 v spojení s § 11 citovaného zákona.

Krajský súd prijal záver, že pri miestnom zisťovaní v spoločnosti Y. Z., s.r.o. a CEDULA, s.r.o. bolo nesprávne vedené miestne zisťovanie a nie ústne pojednávanie, a preto bolo potrebné žalobou napadnuté rozhodnutie zrušiť podľa § 250j ods. 2 písm. e) OSP. Taktiež bolo podľa krajského súdu potrebné preskúmané rozhodnutie zrušiť aj podľa § 250j ods. 3 OSP, pretože v správnom spise sa nenachádzala zápisnica z miestneho zisťovania vykonaného u obchodnej spoločnosti TOPNAD, a.s. dňa 23.06.2009, hoci táto je ako súčasť správneho spisu avizovaná v zozname jeho príloh.

Vyhodnotenie skutkového stavu vo vzťahu k námietke neuznania nákladov za vyfakturované práce spoločnosťou SMZ Slovakia s.r.o. za jednotlivých brigádnikov, krajský súd považoval za predčasné, keďže správca dane vychádzal zo svedeckej výpovede svedka J. zo dňa 15.06.2011, kľúčovej pre posudzovanie preukázania nákladov, pričom táto podľa názoru krajského súdu nebola vykonaná zákonne. Preto sa v tejto veci bude ďalej zisťovať skutkový stav.

Podľa krajského súdu bolo potrebné zrušiť preskúmané rozhodnutie aj podľa § 250j ods. 2 písm. c) OSP z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu, pretože nie je možné prihliadnuť na dôkazy získané vyššie uvedeným nezákonným spôsobom. Skutkový stav nebol zistený riadne a v štádiu konania pred súdom nebolo podľa názoru krajského súdu možné jednoznačne tvrdiť, že v jednotlivých prípadoch nedošlo k sprostredkovaniu predaja nákladných automobilov a k vykonaniu brigádnických prác pre žalobcu prostredníctvom firmy SMZ Slovakia s.r.o.

Námietku napádajúcu nevykonanie žalobcom navrhovaných dôkazov výsluchom svedkov Z.. O. A., R.P. Y. a Z.. H. E., ani znaleckým posudkom z odboru grafológie, prvostupňový súd z pohľadu jej dôvodnosti nevyhodnotil. Vzhľadom na ním konštatovanú nezákonnosť postupu pri získavaní výpovedí svedkov vo vyrubovacom konaní a v priebehu daňovej kontroly, potreby ich zopakovania a opätovného vyhodnotenia, posúdenie tejto námietky krajský súd považoval za predčasné.

Taktiež ako nedôvodnú krajský súd vyhodnotil námietku žalobcu ohľadne neuznania nákladov za reklamu v rádiu DÚHA a na mediálnu kampaň fakturované spoločnosťou OKEJ s.r.o. Tvrdenie žalobcu, že objektívne nedisponuje ďalšími dôkazmi z dôvodu uplynutia štyridsaťpäťdňovej doby na uchovávanie záznamov odvysielaných reklamných spotov, krajský súd neakceptoval. Ohľadne týchto nákladov je

taktiež potrebné zistiť riadne skutkový stav, t. j. preukázať skutočné odvysielania jednotlivých reklamných spotov v konkrétnych vysielacích časoch uvedených rádií.

Ostatné námietky týkajúce sa pokračovania vo vyrubovacom konaní namiesto vykonania opakovanej daňovej kontroly po zrušení rozhodnutia správcu dane žalovaným v rámci odvolacieho konania, týkajúce sa doplnenia dokazovania vo vyrubovacom konaní, nemožnosti vyjadrenia sa žalobcu k úradnému záznamu zo dňa 28.10.2011, nedodržania lehoty na vydanie prvostupňového rozhodnutia, nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného, neumožnenia žalobcovi nahliadnuť do časti administratívneho spisu, krajský súd s uvedením dôvodov vyhodnotil ako nedôvodné.

V ďalšom konaní bude podľa krajského súdu podstatné preukázať, či sprostredkovateľ skutočne vyvíjal pre žalobcu sprostredkovateľskú činnosť. Podstatné bude preukázať hmotnoprávny základ sprostredkovania predaja, a nie vyplatenie určitých peňažných prostriedkov žalobcom na účet tretej osoby. Z tohto pohľadu krajský súd označil námietky žalobcu za nepodstatné. Čo sa týka neuznania nákladu za províziu vyplatenú spoločnosti DUCHO, s.r.o., tieto podmienky uvedené vyššie platia aj na tento náklad.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonom stanovenej lehote odvolanie a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že žalobu podanú proti rozhodnutiu žalovaného zamietne a náhradu trov žalobcovi neprizná.

Žalovaný zopakoval obsah výpovedí svedkov H. T., jediného spoločníka a konateľa sprostredkovateľskej obchodnej spoločnosti SMZ Slovakia s.r.o. a svedka J. J. ako bývalého konateľa uvedeného dodávateľa sprostredkovateľských služieb žalobcu, získaných v priebehu výkonu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania bezprostredne predchádzajúceho vydaniu preskúmaného rozhodnutia správcu dane. V tejto súvislosti poukázal na skutočnosť, že H. T. nemal vedomosť o podnikateľských aktivitách spoločnosti SMZ Slovakia s.r.o., aktívne žiadnu podnikateľskú činnosť v jej mene v pozícii konateľa nerealizoval, nevystavoval a nepodpisoval žiadne daňové doklady v kontrolovanom zdaňovacom období roku 2007, s členmi štatutárneho orgánu žalobcu sa nepozná a nebol s nimi v kontakte. Naproti tomu bývalý konateľ sprostredkovateľskej obchodnej spoločnosti, J. J., vo výpovedi pred dožiadaným správcou dane uvádzal, že relevantné doklady a vystavené faktúry podpisoval H. T..

K výsluchu svedka J. J. ako bývalého konateľa dodávateľa sprostredkovateľských služieb žalobcu, vykonaného dožiadaným daňovým úradom dňa 27.04.2009, žalobca uviedol, že na tomto ústnom pojednávaní sa zúčastnili aj zástupcovia žalobcu, Z. N. U., predseda predstavenstva a Z. D. U., člen predstavenstva, ktorým bolo umožnené kľásť svedkovi otázky. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že na výsluchu svedka J. J. konanom na dožiadanom daňovom úrade dňa 15.06.2011, tento na otázky kladené za účelom objasnenia nezrovnalostí a rozporov jeho skoršej výpovede a výpoveďou svedka H. T. ohľadne vystavovania a podpisovania sporných faktúr v roku 2007 za spoločnosť SMZ Slovakia s.r.o., ako i podávania daňových priznaní, vedenia účtovníctva a uskutočňovania výberov z bankového účtu tejto spoločnosti, odmietol vypovedať, resp. uviedol, že na ne odpovedal pred dvoma rokmi.

Žalovaný vyššie uvedený rozpor vo výpovediach svedkov, spolu so skutočnosťou, že J. J. nepreukázal, kto podpisoval faktúry za sprostredkovanie, ktoré podľa jeho vyjadrenia zabezpečoval on sám, vyhodnotil ako zistenia spochybňujúce uskutočnenie neuznaného sprostredkovania predaja jednotlivých nákladných automobilov žalobcom. Žalovaný dôvodil, že tieto pochybnosti viedli správcu dane k vykonaniu rozsiahleho dokazovania na základe podkladov z evidencie žalobcu, formou miestnych zisťovaní a výsluchov odberateľov nákladných motorových vozidiel od žalobcu. Účelom tohto preverenia bolo zistiť, či uzavretiu predmetných kúpnych zmlúv predchádzalo sprostredkovanie týchto obchodov prostredníctvom sprostredkovateľa SMZ Slovakia s.r.o.

V tejto súvislosti žalovaný pripustil, resp. konštatoval, že dožiadaní správcovia dane neupovedomili žalobcu, že budú robiť mieste zisťovania u jeho odberateľov, súčasťou ktorých vo väčšine prípadov bolo aj kladenie otázok ich zástupcom. Podľa žalovaného zamestnanci dožiadaných daňových úradov vykonávali miestne zisťovania podľa § 14 ods. 5 zákona o správe daní, v zmysle ktorého daňový subjekt a tretie osoby sú povinné poskytnúť zamestnancovi správcu dane všetky primerané prostriedky a

pomoc potrebnú na účinné vykonanie miestneho zisťovania, najmä mu podať potrebné vysvetlenia. Z uvedeného dôvodu podľa žalovaného nešlo o výsluch svedka, ale o získanie potrebných vysvetlení. Zároveň poukázal na skutočnosť, že zo žiadnych zistení nevyplývala účasť spoločnosti SMZ Slovakia, s.r.o. Lúky pod Makytou na sprostredkovaní kúpy predmetných nákladných motorových vozidiel, pričom ani sám žalobca počas daňovej kontroly nepreukázal svoje tvrdenia. I keď bol prítomný na vypočutí svedkov za spoločnosť SMZ Slovakia, s.r.o. Lúky pod Makytou, žalobca im nekládol žiadne otázky.

Žalovaný má za to, že vzhľadom na obsah získaných dôkazov a na veľký rozsah vykonaného dokazovania vyššie uvedené procesné pochybenie správcu dane, resp. dožiadaných daňových úradov, nie je možné toto pochybenie považovať za rozhodujúce. Hoci žalobca poukazoval len na procesné pochybenia, sám neuviedol nielen dôkazy, ale ani iné skutkové okolnosti - skutkové tvrdenia preukazujúce reálne vykonanie ako daňových výdavkov neuznaných fakturovaných služieb.

Podľa žalovaného nie je zrejmé, čo by v ďalšom konaní ovplyvnilo jeho doterajšie zistenia získané v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, nakoľko by sa napravoval len proces. Keďže žalobca sa počas celej daňovej kontroly, ani počas vyrubovacieho konania nesnažil ničím preukázať svoje tvrdenia, je predpoklad, že ani jeho prítomnosťou na ústnych pojednávaniach by nedošlo k preukázaniu jeho tvrdení. Žalovaný poukázal na vyjadrenie žalobcu, že sprostredkovateľ dodával informácie pre neho a nebol v kontakte so zákazníkmi pre realizácii obchodov.

Súdom vytýkanú skutočnosť, že zápisnica č. 604/320/77561/2009 zo dňa 23.06.2009 v administratívnom spise ako príloha č. 76 chýba, sa žalovaný dozvedel až po vyhlásení rozsudku, teda nie na pojednávaní, kedy by mal možnosť sa k danej veci vyjadriť. Počas pojednávania pred krajským súdom nebolo poukázané na tento nedostatok, preto žalovaný nemohol k tomuto zaujať stanovisko. Predmetom miestneho zisťovania v zápisnici č. 604/320/77561/2009 zo dňa 23.06.2009 bolo preverenie relevantných skutočností o sprostredkovanom predaji nákladných vozidiel Renault žalobcom spoločnosti ČSOB Leasing a.s. Bratislava, a nie miestne zisťovanie u odberateľa žalobcu, TOPNAD, a.s. Topoľčany. Uvedenú zápisnicu žalovaný predložil spolu s podaným odvolaním.

Žalovaný vyjadril nesúhlas s tvrdením krajského súdu o absencii zápisnice o ústnom pojednávaní s daňovým subjektom TOPNAD, a.s. Topoľčany, pretože dve zápisnice z ústneho pojednávania s týmto odberateľom žalobcu boli súčasťou administratívneho spisu ako príloha č. 60 (č. 642/340/14632/09/Miš zo dňa 06.05.2009) a ako príloha č. 61 (č. 642/320/21707/09/Kov zo dňa 11.06.2009). Uvedené zápisnice žalovaný predložil spolu s podaným odvolaním.

K nevykonaniu dôkazov výsluchom svedkov Z.. O. A., R.P. Y., J. J., Z.. H. E. žalovaný uviedol, že žalobca navrhol v priebehu daňovej kontroly uskutočniť na Daňovom úrade Liptovský Mikuláš dňa 05.11.2009 konfrontáciu s J. J. za spoločnosť SMZ Slovakia s.r.o. a s R.P. za spoločnosť DÚHA SERVIS, s.r.o. (list zo dňa 21.10.2009). Dňa 05.11.2009 sa na Daňový úrad Liptovský Mikuláš dostavil konateľ žalobcu, pán U., so splnomocneným zástupcom a oznámili, že sa im nepodarilo skoordinať čas uskutočnenia konfrontácie navrhovaných svedkov so splnomocneným zástupcom a preto sa na daňový úrad nedostavili. Zároveň predložili čestné prehlásenia R.P. vo veci konania SMZ Slovakia s.r.o. a DÚHA SERVIS, s.r.o. a čestné prehlásenie Z.. H. E.. Dňa 09.11.2011 bolo správcovi dane doručené vysvetlenie Z.. O. A. k predmetu fakturácie živnostníkov. Všetky predložené dôkazy boli popísané a vyhodnotené v napadnutom rozhodnutí. Pán J. bol vypočutý v priebehu daňovej kontroly za účasti štatutárov dňa 27.04.2009, kde uviedol, že požadované doklady predloží v stanovenom termíne. Tieto nikdy správcovi dane nepredložil a list č. 660/320/29079/2009/Kan zo dňa 23.06.2009 (žiadosť o podanie vysvetlenia a výzvu na vydanie listín) neprevzal.

V priebehu daňovej kontroly bol vypočutý aj R.P. dňa 14.12.2009, ktorý mal na Daňový úrad priniesť doklady preukazujúce, v ktorých konkrétnych rádiách bola odvysielaná reklamná kampaň, avšak takéto doklady nikdy nepredložil.

Žalobca vo vyjadrení k odvolaniu zo dňa 05.08.2013 navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu

ako vecne správny potvrdil a priznal mu náhradu trov odvolacieho konania. Vo vzťahu k dôvodom zrušenia rozhodnutia žalovaného žalobca zopakoval žalobné dôvody.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania predchádzajúce ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a jednomyseľne dospel k záveru, že odvolanie žalovaného nie je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

Podľa čl. 46 ods. 2 ústavy kto tvrdí, že bol na svojich právach ukrátený rozhodnutím orgánu verejnej správy, môže sa obrátiť na súd, aby preskúmal zákonnosť takéhoto rozhodnutia, ak zákon neustanoví inak. Z právomoci súdu však nesmie byť vylúčené preskúmanie rozhodnutí týkajúcich sa základných práv a slobôd.

Podľa čl. 48 ods. 2 ústavy každý má právo, aby sa jeho vec verejne prerokovala bez zbytočných prieťahov a v jeho prítomnosti a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom. Verejnosť možno vylúčiť len v prípadoch ustanovených zákonom.

Na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2, ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní; správou daní je evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatiek a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 2 a ods. 8 zákona o správe daní správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcou dane v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní 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 o správe daní 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 § 15 ods. 5 zákona o správe daní daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo

- a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly,
- b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami,
- c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,
- e) klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní,
- f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,
- g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 15 ods. 6 písm. d) a písm. e) zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosť predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia a predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety.

Dokazovanie vedie správca dane, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní).

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce 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.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky 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.

Odvolačí súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu konštatuje, že vo vzťahu k porušeniu práva žalobcu vyplývajúceho z ustanovenia § 15 ods. 5 písm. e) zákona o správe daní, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti doplní len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP).

Z obsahu opravných prostriedkov podávaných žalobcom, či už z odvolaní podaných proti dodatočným platobným výmerom, alebo z obsahu žalobných námietok, vyplýva, že tento opakovane napádal nedodržanie procesného postupu orgánmi správy daní pri vykonávaní výsluchov svedkov tým, že o ich

konaní žalobcu neupovedomoval, čím porušil jeho právo byť prítomný na výsluchu svedkov a klásť im otázky.

Možno konštatovať, že v preskúmanom daňovom konaní bolo vo väčšej miere tak zo strany správcu dane ako i zo strany dožiadaných správcov dane opakovane porušované právo žalobcu byť prítomný na výsluchoch viacerých svedkov, predovšetkým na výsluchu svedkov H. T. a J. J., vypočutých na dožiadanom Daňovom úrade Púchov v dňoch 08.06.2011 a 15.06.2011. S prihliadnutím na uvedené nemožno akceptovať argumentáciu žalovaného spočívajúcu v bagatelizovaní významu takéhoto opakujúceho sa procesného porušenia z dôvodu veľkého rozsahu vykonaného dokazovania a veľkého rozsahu získaných zistení spochybňujúcich realnosť neuznaných daňových výdavkov. V tomto prípade nešlo o ojedinelé opomenutie oboznámenia žalobcu o tom, že bude vykonaný výsluch svedka a k akej preverovanej skutočnosti, ale o systematické ignorovanie zákonnej požiadavky realne vytvoriť žalobcovi možnosť na využitie práva účasti na výsluchu svedkov a klásť im otázky.

Preto v tejto veci nemožno prisvedčiť argumentácii žalovaného o neúčelnosti opakovania dokazovania v ďalšom konaní, pretože by zrejme, s prihliadnutím na výsledky dosiaľ vykonaného dokazovania, neviedlo pre žalobcu k priaznivejšiemu rozhodnutiu vo veci. Skúmať proporционаlitu medzi porušením procesného práva žalobcu postupom správcu dane a obsahom takýmto postupom získaných zistení, predovšetkým vo vzťahu k podstatným skutočnostiam spochybňujúcim realnosť vynaložených uplatnených daňových výdavkov, nie je v tomto prípade namieste.

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalobca v priebehu výkonu daňovej kontroly a následných vyrubovacích konaní nebol pasívny, predkladal správcovi dane dôkazy, navrhoval vykonanie dôkazov, písomne sa vyjadroval k vykonaným dôkazom a aktívne uplatňoval svoje procesné práva. Skutočnosť, že na výsluchu svedka J. J., konaného dňa 27.04.2009 na dožiadanom Daňovom úrade Púchov, nekládol svedkovi otázky, prípadne, že pri prerokovaní protokolu odišiel z jednania skôr, nezakladá právo orgánov daňovej správy v ďalšom daňovom konaní na porušenie procesných práv žalobcu odňatím mu možnosti byť prítomný na výsluchoch svedkov ku skutočnostiam podstatným na posúdenie realného podkladu žalobcom uplatňovaných daňových dokladov ovplyvňujúcich základ preverovanej daňovej povinnosti.

V súvislosti s námietkou smerujúcou proti spôsobu vykonania miestnych zisťovaní, prevažne u odberateľov žalobcu, odvolací súd dodáva, že správcovi dane priamo zo zákona výslovne nevyplyva povinnosť informovať kontrolovaný daňový subjekt o tom, že sa bude miestne zisťovanie v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávať. Možnosť kontroly takto získaného dôkazu zo strany daňového subjektu za účelom bránenia jeho práv a záujmov je zabezpečená jeho právom nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou u neho vykonávanou, ako i právom vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim (§ 15 ods. 5 písm. d) a písm. f) zákona o správe daní, per analogiam aplikovateľné i pre dokazovanie vo vyrubovacom konaní).

Výber druhu dôkazného prostriedku je na správcovi dane a závisí od otázky, ktorú treba objasniť. Tak isto je na správcovi dane, ktoré dôkazy vykoná, pričom nie je viazaný len návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní). Avšak práve v závislosti od objasňovanej skutočnosti, od jej spôsobilosti vyvrátiť podstatné tvrdenia kontrolovaného daňového subjektu ako i miery ovplyvniť rozhodnutie vo veci, sa zvyšuje miera potrebnej presvedčivosti dôvodov uvádzaných správcom dane ohľadne vykonania alebo nevykonania navrhovaného dôkazu, prípadne voľby druhu dôkazného prostriedku. Aby bola zachovaná v daňovom konaní rovnosť zbraní, resp. rovnováha medzi povinnosťou správcu dane čo najúplnejšie zistiť skutkový stav potrebný na preverenie a určenie dane a

zároveň taktiež zachované a rešpektované procesné práva kontrolovaného daňového subjektu vyplývajúce z čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 2 ústavy a § 2 ods. 1, 2 a ods. 8 v spojení s § 15 ods. 5 zákona o správe daní, je potrebné pri voľbe druhu dôkazného prostriedku brať zreteľ na to, čo bude obsahom zistení pri jeho vykonaní ako i na to, či sa jeho, hoci zákonným vykonaním, neobchádza povinnosť správcu dane umožniť kontrolovanému daňovému subjektu využiť jeho zákonné procesné práva.

Prihliadnuc na okolnosti prejednávaneho prípadu a na spôsob vykonania namietaných miestnych zisťovaní dožiadanými daňovými úradmi, čo do obsahu kladených otázok vypočúvaným svedkom a charakteru získaných informácií vo vzťahu k meritu daňovej veci, nemožno prisvedčiť argumentácii žalovaného, že išlo len o poskytnuté vysvetlenia podľa § 14 ods. 5 zákona o správe daní. Z obsahu preskúmaného rozhodnutia žalovaného vyplýva, že námietkou žalobcu ohľadne nezákonného získania dôkazov vykonaním napádaných miestnych zisťovaní sa žalovaný z pohľadu zachovania rovnosti zbraní a rešpektovania procesných práv žalobcu dostatočne nezaoberal.

Na daňové konanie sa tiež vzťahuje pravidlo, že finančné orgány sú povinné postupovať ústavne konformným spôsobom, a preto, ak je v daňovom konaní v rámci dokazovania vykonávaný výsluch svedkov a daňový subjekt nemá možnosť byť prítomný na tomto výsluchu a klásť pri ňom svedkom otázky, sú potom takto získané svedecké výpovede dôkaznými prostriedkami zabezpečenými správcom dane v rozpore so zákonom.

Pre účely dokazovania v daňovom konaní je potrebné preferovať i pred dožiadaným správcom dane vykonanie dôkazov, a to bezprostredným spôsobom, aby sa mohol s týmito dôkazmi daňový subjekt bezprostredne oboznámiť a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom.

Skúmaním dôvodov zrušenia rozhodnutia žalovaného pre nepreskúmateľnosť predloženého neúplného administratívneho spisu (krajským súdom vytýkaná absencia jednej zápisnice z úkonu dokazovania) sa odvolací súd nezaoberal, keďže spolu s odvolaním boli chýbajúce zápisnice predložené a popri vyššie konštatovaných dôvodoch nezákonnosti postupu daňových orgánov oboch stupňov, sú zatiaľ preto bez príslušného právneho významu.

Na základe vyššie uvedeného a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky vyhodnotil odvolacie námietky žalovaného ako nedôvodné a nespôsobilé ovplyvniť posúdenie danej veci, preto rozsudok Krajského súdu v Žiline potvrdil (§ 219 ods. 1 a 2 OSP).

O náhrade trov konania rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 OSP v spojení s ustanovením § 224 ods. 1 a 2 v spojení s § 246c veta prvá OSP tak, že žalobcovi, ktorý mal v odvolacom konaní úspech, priznal právo na ich náhradu.

Právny zástupca predložil spolu s vyjadrením k odvolaniu žalovaného i vyčíslenie trov odvolacieho konania. Trovy odvolacieho konania pozostávajú z trov právneho zastúpenia za jeden úkon právnej služby podľa predloženej špecifikácie, a to za podanie vyjadrenia k odvolaniu žalovaného doručené súdu dňa 07.08.2013 vo výške 130,16 Eur podľa § 11 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších v platnom znení (ďalej len „vyhláška“) v spojení s § 14 ods. 1 písm. b/ vyhlášky vo výške 1/6 výpočtového základu, ktorý je v roku 2013 vo výške 781 Eur, režijný paušál 7,81 Eur. Právny zástupca žalobcu je platiteľom DPH, preto mu bola priznaná uplatnená DPH zo základu 137,97 Eur vo výške 20%, v sume 27,59 Eur.

Celkom boli priznané žalobcovi z titulu náhrady trov konania celkové trovy vo výške 165,56 Eur. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 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 opravný prostriedok nie je prípustný.