



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: **R. M., Z., Ž.**, IČO: X. *zastúpeného JUDr. E. K., advokátom, G., K.*, proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Vazovova 2, Bratislava, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: I/228/1710-10682/2011/991857-r zo dňa 28. januára 2011, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/15/2011-79 zo dňa 20. decembra 2011, jednomyseľne

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/15/2011-79 zo dňa 20. decembra 2011 **p o t v r d z u j e**.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a**.

O d ô v o d n e n i e

I.

Napadnutým rozsudkom č. k. 20S/15/2011-79 zo dňa 20.12.2011 Krajský súd v Žiline podľa § 250j ods. 2 písm. e/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/228/1710-10682/2011/991857-r zo dňa 28.01.2011 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Uvedeným rozhodnutím žalovaného bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Žilina I č. 694/231/103309/10/Súk zo dňa 11.10.2010, ktorým bol žalobcovi dodatočným platobným výmerom vyrubený rozdiel dane príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2006 v sume 46.621,52 €.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že v procesnom postupe prvostupňového správneho orgánu sa vyskytli procesné pochybenia, ktoré môžu mať za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Tieto pochybenia sa týkajú vykonania výsluchu svedkov R. T. a P. B., ako aj nevydania fotokópie znaleckých posudkov č. 53/2008 a 54/2008 žalobcovi. Vo

vzťahu k vykonanému výsluchu svedka T. dožiadaným Daňovým úradom Nové Zámky, dožiadaný daňový úrad musí zachovať všetky procesné práva, ak vykonáva dôkaz výsluchom svedka, ako by tento dôkaz vykonával priamo správca dane. Ak daňovému subjektu v zmysle § 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 účinnom k 28.01.2011 (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) prináleží právo klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní, je preto nevyhnutné, aby aj dožiadaný daňový úrad oboznámil daňový subjekt s termínom ústneho pojednávania, na ktorom bude konkrétny svedok vypočutý, pretože toto jeho právo musí byť i konkrétne vykonateľné. Ďalšou procesnou chybou je nevydanie fotokópií znaleckých posudkov znalca Bc. M. N. daňovému subjektu s odôvodnením, že ide o pomôcky v zmysle § 22 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. Žalobca mal oprávnenie nazerať do uvedených písomností, preto mal aj právo na doslovné odpisy, resp. fotokópie z nich vyhotovené v zmysle § 22 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. Keďže správca dane mu nevyhovelo a fotokópie, resp. odpisy nevyhotovil, bolo porušené jeho zákonné procesné právo. Tiež uviedol, že ak nebola dodržaná zákonná úprava pri vydaní dodatočného platobného výmeru, nejde o nulitu správneho aktu, ale o vadu spočívajúcu v nezákonnosti takéhoto rozhodnutia. Je nepochybné, že správny orgán mal právomoc vydať dodatočný platobný výmer, a preto nekonal mimo svojej právomoci. Pokiaľ žalobca poukazuje na porušenie § 44 ods. 6 písm. b/ bod. 1 zákona č. 511/1992 Zb., uvedená otázka je otázkou zákonnosti tohto rozhodnutia a riešila by sa, ak by bola predmetom odvolania voči takémuto rozhodnutiu.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalovaný, ktorý navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len najvyšší súd) zmenil rozsudok krajského súdu v časti výroku týkajúceho sa rozhodnutia žalovaného č. I/228/1710-10682/2011/991857-r zo dňa 28.01.2011 tak, že žalobu žalobcu zamietne. V dôvodoch uviedol, že je pravdou, že zápisnice spísané s R. T. a P. B. boli vyhotovené v neprítomnosti žalobcu. Ustanovenie § 11 ani iné ďalšie ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. však neukladajú správcovi dane za povinnosť spísať zápisnice v prítomnosti kontrolovaného daňového subjektu. Číže zo strany správcu dane nedošlo v predmetnej veci k žiadnemu porušeniu právnych predpisov a žalobca bol s obsahom predmetných zápisníc oboznámený. Dokazujú to zápisnica o ústnom pojednávaní č. 694/320/711/2009/Sim zo dňa 08.01.2009, ale aj Úradný záznam č. 694/320/48384/2010 zo dňa 21.05.2010. Žalobca však po oboznámení sa s ich obsahom neuplatnil voči nim žiadne námietky, nevyjadril ani dodatočne záujem uplatniť svoje právo podľa § 15 ods. 5 písm. e/ zákona č. 511/1992 Zb.

Podobne aj označenie zápisnice č. 827/320/12376/08/Kos, Rum zo dňa 11.03.2008, ako aj Zápisnice o miestnom zisťovaní, pričom podľa obsahu zápisnice ide o svedeckú výpoveď, je len formálnym nedostatkom. Podľa § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. sa totiž pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Skutočnosť, že správca dane nesprávne posúdil znalecké posudky vypracované Bc. M. N. ako pomôcky, nemá podľa názoru žalovaného žiaden vplyv na výrok rozhodnutí daňových orgánov. Správca dane žalobcu so znaleckými posudkami oboznámil a umožnil mu nahliadnuť do nich. Pritom mu nebránil robiť si výpisky a ani ho nijako časovo pri nahliadaní do znaleckých posudkov neobmedzoval. To znamená, že žalobca vo vzťahu k správcovi dane nebol ukrátený na práve vyjadriť sa k nim.

III.

Žalobca sa k podanému odvolaniu žalovaného nevyjadril. Rovnopis odvolania mu bol doručený dňa 12.02.2012.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk, hlasovaním členov senátu v pomere 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov v znení účinnom od 01.05.2011) rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Z obsahu administratívneho spisu senát najvyššieho súdu zistil, že dodatočným platobným výmerom č. 694/231/103309/10/Súk zo dňa 11.10.2010 Daňový úrad Žilina I podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod. 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2006 v sume 46.621,52 € z dôvodu, že v podanom daňovom priznaní k dani z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2006 priznal žalobca daň vo výške 371,08 €, čo predstavuje o 46.621,52 € menej ako zistil správca dane opakovanou daňovou kontrolou. Žalobca podal odvolanie proti uvedenému dodatočnému platobnému výmeru, ktorý žalovaný rozhodnutím č. I/228/1710-10682/2011/991857-r zo dňa 28.01.2011 podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. potvrdil. V administratívnom spise sa nachádza žiadosť žalobcu zo dňa 12.01.2009 o prefotenie znaleckých posudkov a zápisníc, konkrétne znaleckého posudku a zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 18.03.2008 týkajúce sa daňového subjektu G.G.T. S., s.r.o., a znaleckého posudku daňového subjektu K., s.r.o., a zápisnica zo dňa 11.03.2008 spísaná s uvedeným daňovým subjektom. Z odpovede Daňového úradu Žilina 1 zo dňa 16.01.2009 vyplýva, že znalecký posudok je podľa § 22 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. považovaný za pomôcku, preto nemôže správca dane vyhotoviť daňovému subjektu jej fotokópiu. Tak isto mu nemôže vyhotoviť fotokópiu zápisnice o ústnom pojednávaní z 18.03.2008, pretože žalobca nebol účastníkom konania, s ktorým správca dane ústne pojednával. S obsahom znaleckého posudku týkajúceho sa daňového subjektu G.G.T. S., s.r.o., znaleckého posudku týkajúceho sa daňového subjektu K., s.r.o., a so zápisnicou o ústnom pojednávaní zo dňa 18.03.2008 bol oboznámený a boli mu predložené k nahliadnutiu. Čo sa týka fotokópie zápisnice o miestnom zisťovaní z 11.03.2008, táto mu bude vydaná po zaplatení správneho poplatku. Na základe dožiadania správcu dane na Daňový úrad Nové Zámky, bol vypočutý konateľ spoločnosti G.G.T. S., s.r.o., R. T. o čom svedčí zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 18.03.2008. Tretie osoby na výsluchu neboli prítomné. O termíne výsluchu žalobca nebol upovedomený. Na základe dožiadania správcu dane Daňového úradu Žilina I adresovaného Daňovému úradu Nitra II bol vykonaný výsluch P. B., konateľa spoločnosti K., s.r.o., ktorého výsluch bol zachytený do zápisnice o miestnom zisťovaní zo dňa 11.03.2008. Tretie osoby na uvedenom výsluchu neboli prítomné a žalobca nebol o termíne výsluchu upovedomený.

Podľa 244 ods. 1 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutia a postupov orgánov verejnej správy.

Vzhľadom na námietky žalovaného sa najvyšší súd primárne zaoberal otázkou dodržania procesných práv žalobcu počas správneho konania.

Podľa § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. *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 otázky 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 § 11 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o ústnom pojednávaní v daňovom konaní spíše správca dane zápisnicu.

Podľa § 7 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. každý je povinný vypovedať na účely správy dane ako svedok o dôležitých okolnostiach, ak sú mu známe; musí vypovedať pravdivo a nič nesmie zamlčať. Výpoveď môže byť podaná písomne alebo ústne. Správca dane môže svedkovi uložiť povinnosť, aby sa dostavil osobne a vypovedal ako svedok.

Podľa § 22 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. *daňový subjekt je oprávnený nazerat do spisov týkajúcich sa jeho daňových povinností, s výnimkou spisov uvedených v odseku 2.* Správca dane je povinný o každom nazretí do spisu vyhotoviť úradný záznam.

Podľa § 22 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. *daňový subjekt nie je oprávnený nazerat do úradnej korešpondencie určenej pre nadriadené orgány, do registra, do pomôcok, zápisov a rozhodnutí slúžiacich výlučne pre potreby správcu dane a ďalších podkladov, do ktorých sa nesmie umožniť nazeranie s ohľadom na povinnosť zachovať v tajnosti pomery iných daňovníkov.*

Podľa § 22 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. na žiadosť daňového subjektu urobí správca dane zo spisového materiálu, do ktorého možno nazrieť, doslovné odpisy, overí ich zhodu s originálom, vyznačí na nich účel ich využitia a vydá ich daňovému subjektu. Pri podaní urobenom elektronickými prostriedkami správca dane potvrdí údaje na kópii podania, ktorú predloží daňový subjekt.

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. *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. 6 zákona č. 511/1992 Zb. ak nesplní daňový subjekt pri dokazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daňovú povinnosť správne určiť a daň sa neurčí ani podľa odseku 5, alebo ak daňový subjekt vykonal úkony, ktoré svojím obsahom alebo účelom odporovali osobitnému predpisu alebo ho obchádzali a ktorých dôsledkom je zníženie základu dane, alebo v prípadoch podľa § 15 ods. 2, je správca dane pri určovaní daňovej povinnosti oprávnený použiť pomôcky, ktoré má k dispozícii alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Takými to pomôckami môžu byť najmä listiny, výpisy z verejných záznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky a výpovede svedkov v iných daňových veciach, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení a vlastné poznatky správcu dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu, ako aj jemu podobných daňových subjektov.

Odvolačný súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne (§ 219 ods. 1 O.s.p.).

Ak sa odvolačný súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v rozhodnutí obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

Odvolačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 219 ods. 2 O.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa odvolačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

Úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu, ale preskúmať „zákonnosť“ ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotno-právne a procesno-právne predpisy. Správny súd „nie je súdom skutkovým“, ale je súdom, ktorý posudzuje iba právne otázky napadnutého postupu alebo rozhodnutia orgánu verejnej správy.

Prvostupňový súd správne uviedol, že aj dožiadaný daňový úrad musí zachovávať všetky procesné postupy a rešpektovať procesné práva daňovníkov, ktoré sú stanovené zákonom. Daňový subjekt má právo klásť svedkom otázky, tak ako to vyplýva z ustanovenia § 15 ods. 5 písm. e/ zákona č. 511/1992 Zb. Na ústnych pojednávaniach, na ktorých boli vypočutí R. T. a P. B., nebol žalobca prítomný, z obsahu zápisnice ani nevyplýva, či bol žalobca na termín ústneho pojednávania predvolaný alebo či bol o termíne ústneho pojednávania upovedomený.

V tomto prípade neboli použité výpovede svedkov z iných daňových vecí, naopak správca dane požiadal dožiadané daňové úrady o preverenie skutočností, na základe ktorých nariadil Daňový úrad Nové Zámky ústne pojednanie dňa 18.03.2008, preto obsah svedeckých výpovedí nemožno považovať za pomôcky podľa § 29 ods.6 veta druhá zákona č. 511/1992 Zb.

Senát odvolacieho súdu z predloženého daňového spisu nezistil, či uvedený dožiadaný daňový úrad predvolal alebo upovedomil o termíne ústneho pojednávania aj žalobcu. V spise sa nenachádza predvolanie, ani doručenky (a to ani v kópii). Na základe uvedeného možno preto konštatovať, že správca dane i žalovaný použili svedeckú výpoveď R. T. v rozpore so zákonom, keďže z obsahu administratívneho spisu vyplynulo uvedené procesné pochybenie.

Najvyšší súd sa stotožnil s krajským súdom, ktorý uviedol, že znalecký posudok je dôkaz v zmysle § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., preto nebol dôvod, aby žalobcovi neboli vydané fotokópie resp. odpisy znaleckých posudkov znalca Bc. M. N.

Krajský súd v Žiline dostatočným spôsobom odôvodnil svoj záver, že žalobcom tvrdené porušenie zákona nespôsobilo nulitu správneho rozhodnutia. Rozhodnutie bolo vydané orgánom na to oprávneným, v predpísanej forme, nezakladá fakticky nemožné plnenie, je určité a adresované osobe žalobcu. Správne orgány postačujúcim spôsobom vyhodnotili rozporné vyjadrenia svedkov T. a B. Ak znalec písomne vypracuje znalecký posudok, správny orgán nemá podľa zákona č. 511/1992 Zb. povinnosť nariaďovať s ním ústne pojednávanie, a teda nebolo porušené žalobcovo právo, klásť znalcovi otázky, keďže sa ústne pojednávanie so znalcom neuskutočnilo.

Žalovaný v odvolaní neuviedol také právne relevantné skutočnosti, ktoré by spochybňovali vecnú správnosť rozhodnutia krajského súdu. Nepochybil preto krajský súd, ak žalobu zamietol.

Na základe uvedeného najvyšší súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/15/2011-79 zo dňa 20.12.2011 ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania konajúci súd rozhodol podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal právo na náhradu trov odvolacieho konania, keďže v tomto konaní mal úspech.

Žalobca súdu v lehote stanovenej v § 151 ods. 1 veta druhá O.s.p. vyčíslenie trov odvolacieho konania nepredložil, súd preto postupoval podľa § 151 ods. 2 O.s.p.

Z obsahu súdneho spisu nezistil žiadne trovy odvolacieho konania, ktoré by s výnimkou trov právneho zastúpenia, bolo možné žalobcovi priznať na náhradu, preto súd nebol viazaný rozhodnutím o prisúdení náhrady trov konania žalobcovi tak, ako ho vyhlásil dňa 03.04.2012 a žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

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

V Bratislave dňa 03. apríla 2012

JUDr. Jana Z E M K O V Á PhD.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Emília Čičková