

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžf/22/2016  
Identifikačné číslo spisu: 4014201136  
Dátum vydania rozhodnutia: 12.07.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Milučký  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:4014201136.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a z členiek senátu JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu: DADATRANS s. r. o., so sídlom Májová 25, 941 10 Tvrdošovce, IČO: 36 375 390, zastúpenej JUDr. Máriou Kuttnerovou, advokátkou so sídlom Kozačeka 2003/40, 960 01 Zvolen, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/431654/2014/5057 z 29. septembra 2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/200/2014-218 z 24. februára 2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/200/2014-218 z 24. februára 2016 potvrdzuje.

Žalovaný je povinný nahradiť žalobcovi trovy odvolacieho konania pozostávajúce z trov právneho zastúpenia v sume 74,58 eura, k rukám právneho zástupcu žalobcu JUDr. Mária Kuttnerová, so sídlom Kozačeka 2003/40, 960 01 Zvolen, do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

### Odôvodnenie

I.  
Konanie na prvostupňovom súde

Krajský súd v Nitre (ďalej v texte rozsudku len „prvostupňový súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č. k. 11S/200/2014-218 z 24. februára 2016 podľa ust. § 250j ods. 2, písm. e) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 1100305/1/431654/2014/5057 z 29. septembra 2014 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol v zmysle § 250k ods. 1 OSP tak, že zaviazal žalovaného na náhradu trov konania titulom náhrady súdneho poplatku vo výške 70,- eur, a to na účet právneho zástupcu do 30 dní od jeho právoplatnosti.

Podanou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.

1100305/1/431654/2014/5057 z 29. septembra 2014, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9412401/5/2931720/2014 z 19. júna 2014, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. žalobcovi určil rozdiel v sume 98.057,14 eura, t. j. nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie apríl 2013 v sume 43.958,63 eura a vyrubil daň v sume 54.098,51 eura.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia konštatoval, že skôr ako pristúpil k meritórnemu preskúmaniu rozhodnutia žalovaného, zistil, že žalovaný ako odvolací daňový orgán nevenoval dostatočnú pozornosť priebehu daňovej kontroly vykonanej u žalobcu a jednotlivým vykonaným dôkazom. Po dôslednom oboznámení sa s obsahom predloženého administratívneho spisu žalovaného, súčasťou ktorého je i spis správcu dane, krajský súd zistil, že správca dane nepostupoval vo vzťahu k žalobcovi v súlade so zákonom 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“).

Na základe predloženého administratívneho spisu prvostupňový súd konštatoval, že konateľ žalobcu bol vypočutý dňa 22. júla 2013, kedy bola s ním spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, kde okrem iného uviedol, že spoločnosť mala v kontrolovanom zdaňovacom období päť zamestnancov, mala vlastné skladové priestory, prepravu tovaru vykonávala vlastnými nákladnými motorovými vozidlami, nemala uzavretú zmluvu o prenájme nebytových priestorov a predložil faktúry vystavené spoločnosťou ELIT-AGRO s. r. o., BINOR, s. r. o., SWC Trnava, spol. s r. o. a BSTT, s. r. o., ktoré mali žalobcovi v zdaňovacom období apríl 2013 dodať kukuricu kŕmnu. Dňa 19. februára 2014 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní, na ktorom bol konateľ žalobcu oboznámený s predbežnými výsledkami daňovej kontroly a taktiež mu boli oznámené subjekty, ktoré podľa predložených listinných dokladov mali dodať tovar vyššie uvedeným dodávateľom žalobcu. Zároveň bol konateľ žalobcu vyzvaný, aby preukázal reálne dodanie tovaru od deklarovaných (vyššie uvedených) dodávateľov a vykonanie prepravy tohto tovaru. Konateľ žalobcu uviedol, že daňové subjekty RI-DI-8 s. r. o., AGRO - TEK s. r. o., ISTER LIMES, s. r. o., EKOTAX TEAM, s. r. o., VOLLI, s. r. o. a KT - Trend - Speed, spol. s r. o. nepozná, ale vie uviesť, ktoré motorové vozidlá doviezli kukuricu do jeho skladových priestorov, príp. vie, kde, kedy a koľko tovaru jeho motorové vozidlá nakladali, o čom predloží doklady.

Ďalej súd prvého stupňa uviedol, že dňa 7. marca 2014 bol opätovne vypočutý konateľ žalobcu a uviedol miesta nakládky a vykládky tovaru, pričom predložil ďalšie doklady (záznamy o prevádzke vozidla nákladnej dopravy s uvedením priezviska vodiča, resp. mena a priezviska, dodacie listy s pečiatkou dodávateľa MARIOL KN s. r. o., AGRO - Szalmová Csilla a pečiatkou spoločnosti AMYLLUM SOVAKIA, spol. s r. o., resp. i ďalšie listiny s pečiatkou tejto spoločnosti). Ďalší výsluch konateľa spoločnosti žalobcu bol vykonaný dňa 13. marca 2014, kedy sa opätovne vyjadroval k prepravám tovaru - kukurice a opätovne predkladal doklady (medzinárodné nákladné listy, v ktorých je ako odosielateľ tovaru uvedená spoločnosť TB HOMES Kft., ako dopravca je uvedený žalobca a ako príjemca tovaru je uvedená spoločnosť TERRABAU SK s. r. o., záznamy o prevádzke vozidla nákladnej dopravy, faktúry).

Za takejto dôkaznej situácie bolo namieste vykonať na ústnom pojednávaní podrobný výsluch štatutárneho zástupcu žalobcu a výsluch štatutárnych zástupcov spoločností, ktoré podľa predložených listinných dokladov mali byť dodávateľmi žalobcu, ako i výsluch štatutárnych zástupcov spoločností, ktoré (podľa predložených listinných dokladov) mali tovar dodať dodávateľom žalobcu, príp. i ďalších osôb, ktoré sa na dodaní tovaru podieľali, vrátane osôb, ktoré mali vykonať prepravu tovaru.

Podľa názoru krajského súdu bolo potrebné ako svedkov podrobne na ústnom pojednávaní vypočúť najmä Ing. Petra Dancziho (konateľa spoločnosti ELIT-AGRO s. r. o.), Norberta Zsemlyeho (konateľa spoločnosti BINOR, s. r. o. v čase kontrolovaného zdaňovacieho obdobia i v čase vykonávania daňovej kontroly), Jozefa Komárňanského (konateľa spoločnosti SWC Trnava, spol. s r. o.) a Zsolta Balogha (konateľa spoločnosti BSTT, s. r. o.), prípadne i ďalšie osoby (napr. vodičov, skladníkov, zamestnancov dodávateľov tovaru, za predpokladu, že pri dodaní tovaru alebo jeho preprave boli činní), ktoré by sa vedeli vyjadriť k dodaniu a preprave tovaru medzi jednotlivými deklarovanými dodávateľmi žalobcu a ich dodávateľmi, k pôvodu tovaru, jeho skladovaniu, resp. i k dodaniu tovaru odberateľovi

žalobcu a pod. Žalobca v podanej žalobe poukazoval na závažné pochybenia správcu dane, resp. dožiadaných správcov dane, keď namietal, že nebol upovedomený o výsluchu niektorých svedkov.

Z obsahu predloženého administratívneho spisu ďalej krajský súd zistil, že správca dane po začatí daňovej kontroly u žalobcu, 22. júla 2013, požiadal Daňový úrad Bratislava o preverenie skutočností týkajúcich sa zdaniteľných obchodov so žalobcom (dodávka kukurice), a to formou miestneho zisťovania v spoločnosti ELIT-AGRO s. r. o. ako deklarovaného dodávateľa žalobcu. Dožiadaný správca dane spísal dňa 4. júna 2013 zápisnicu o ústnom pojednávaní, na ktorom vypočul konateľa tejto spoločnosti Ing. Petra Dancziho. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní vyplýva, že menovanému boli položené otázky týkajúce sa dodania, skladovania a prepravy tovaru - kukurice k žalobcovi, ako i nákupu tohto tovaru od ďalších subjektov (dodávateľov spoločnosti ELIT-AGRO s. r. o.), na ktoré odpovedal a teda vyjadroval sa k okolnostiam, ktoré sa týkajú i žalobcu, pričom vykonanie tohto úkonu je zachytené i v protokole o daňovej kontrole. Podľa názoru krajského súdu bolo potrebné o výsluchu Ing. Petra Dancziho ako svedka upovedomiť žalobcu (príp. jeho zástupcu, ak v tom čase bol zastúpený splnomocneným zástupcom) a umožniť mu realizáciu jeho procesných práv, a to s poukazom na ust. § 45 ods. 1, písm. e) daňového poriadku. Je neprípustné, aby správca dane, resp. dožiadaný správca dane v rámci daňovej kontroly určitého daňového subjektu vykonal výsluch svedka (konateľa iného daňového subjektu) bez toho, aby o tomto úkone upovedomil kontrolovaný daňový subjekt. Táto povinnosť vyplýva správcovi dane (i dožiadanému správcovi dane) priamo z ustanovenia § 25 ods. 4 daňového poriadku.

Podľa krajského súdu vzhľadom na doteraz zistený skutkový stav bolo v predmetnej veci potrebné zvážiť i výsluch štatutárnych zástupcov (resp. zamestnancov) spoločností, ktoré mali podľa tvrdenia konateľa spoločnosti ELIT-AGRO s. r. o. Ing. Petra Dancziho a predložených listinných dokladov dodať tovar - kukuricu tejto spoločnosti. Jednalo by sa o výsluch štatutárnych zástupcov, resp. bývalých štatutárnych zástupcov alebo zamestnancov spoločností EKOTAX TEAM, s. r. o., VOLLI, s. r. o. a KT - Trend - Speed, spol. s r. o., pričom správca dane mal možnosť ich účasť na výsluchu zabezpečiť zákonnými prostriedkami za predpokladu, že by sa jednalo o štátnych občanov Slovenskej republiky, resp. osoby s povoleným pobytom na našom území.

Krajský súd bol toho názoru, že výsluch týchto osôb, príp. ich konfrontácia s inými osobami by mohli prispieť k objasneniu pôvodu kukurice, jej skladovania, prepravy a dodania žalobcovi. V prípade, ak by sa malo jednať o cudzích štátnych občanov, správca dane mal zvážiť možnosť využitia medzinárodnej spolupráce s príslušným štátom, o občanov ktorého sa jedná.

Prvostupňový súd uviedol, že pochybenia sa dopustil i dožiadaný správca dane, t. j. Daňový úrad Trnava, (resp. i jeho pobočka v Dunajskej Strede), ktorého správa dane vykonávajúci u žalobcu daňovú kontrolu požiadal o preverenie skutočností týkajúcich sa daňového subjektu BINOR, s. r. o. Dožiadaný správca dane (pobočka v Dunajskej Strede) dňa 5. septembra 2013 spísal zápisnicu o miestnom zisťovaní s Norbetom Zsemlyem - konateľom spoločnosti BINOR, s. r. o., ktorá mala podľa predloženej faktúry dodať tovar - kukuricu žalobcovi.

Menovaný sa v rámci miestneho zisťovania vyjadroval k nákupu kukurice od iného daňového subjektu (ISTER LIMES, s. r. o.) a k jej predaju žalobcovi, teda vyjadroval sa k otázkam, ktoré súviseli so žalobcom a priamo sa ho týkali, čo znamená, že žalobca mal byť upovedomený o vykonaní tohto úkonu, aby prípadne mohol realizovať svoje procesné práva.

Dožiadaný správca dane musí taktiež zachovávať všetky procesné postupy a rešpektovať procesné práva daňových subjektov, ktoré sú stanovené zákonom. Daňový subjekt má právo klásť svedkom otázky, tak ako to vyplýva z ustanovenia § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku. Je neprípustné, aby správca dane v rámci daňovej kontroly určitého daňového subjektu vykonal výsluch svedka (iného daňového subjektu) v rámci úkonu miestneho zisťovania bez toho, aby kontrolovaný daňový subjekt bol o takomto úkone upovedomený.

Podľa prvostupňového súdu sa ďalšieho pochybenia, na ktoré poukazoval i žalobca v podanej žalobe, dopustil aj správca dane v tom, že dňa 10. decembra 2013 spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní, na ktorom bol vypočutý Péter Galambos, konateľ spoločnosti ISTER LIMES, s. r. o., ktorá mala dodať kukuricu spoločnosti BINOR, s. r. o. (dodávateľ žalobcu) bez toho, aby o tomto úkone bol žalobca upovedomený.

Dožiadaný správca dane, t. j. Daňový úrad Trnava, ktorého správa dane vykonávajúci u žalobcu daňovú kontrolu požiadal o preverenie skutočností týkajúcich sa daňového subjektu SWC Trnava, spol. s r. o., sa dopustil pochybenia v tom, že dňa 20. augusta 2013 spísal zápisnicu o miestnom zisťovaní s Ing. Jozefom Komárňanským - konateľom spoločnosti SWC Trnava, spol. s r. o., ktorá mala podľa predloženej faktúry taktiež dodať tovar žalobcovi. Menovaný sa v rámci miestneho zisťovania vyjadroval k nákupu kukurice od iného daňového subjektu (RI-DI-8 s. r. o.) a k jej predaju žalobcovi, teda vyjadroval sa k otázkam, ktoré súviseli so žalobcom a priamo sa ho týkali, čo znamená, že žalobca mal byť upovedomený o vykonaní tohto úkonu, aby prípadne mohol realizovať svoje procesné práva.

Pochybenia sa dopustil i ďalší dožiadaný správca dane, t. j. Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Lučenec, keď dňa 30. októbra 2013 spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní, na ktorom bola vypočutá Edit Fajdné Szalai - konateľka spoločnosti RI-DI-8 s. r. o., ktorá podľa tvrdenia Ing. Jozefa Komárňanského a predložených listinných dokladov mala dodať kukuricu spoločnosti SWC Trnava, spol. s r. o. (dodávateľ kukurice pre žalobcu). O vykonaní tohto výsluchu nebol žalobca ani upovedomený. Podľa výpovede Edit Fajdné Szalai mala spoločnosť RI-DI-8 s. r. o. nadobudnúť kukuricu od spoločnosti AGRO - TEK s. r. o., ktorej štatutárny zástupca (László Varga v čase kontrolovaného zdaňovacieho obdobia, Norbert Balogh od 16. januára 2014) nebol v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania vypočutý.

Pokiaľ ide o deklarované dodanie kukurice žalobcovi zo strany spoločnosti BSTT, s.r.o. ako dodávateľa, krajský súd uviedol, že dožiadaný správca dane, t. j. Daňový úrad Bratislava spísal dňa 11. septembra 2013 zápisnicu o ústnom pojednávaní, na ktorom bol vypočutý konateľ tejto spoločnosti Zsolt Balogh, ktorý sa vyjadroval k dodávkam kukurice pre žalobcu, ktorú mal nadobudnúť od spoločnosti ISTER LIMES, s. r. o. O tomto úkone žalobca opätovne nebol upovedomený. Rovnako tak nebol upovedomený ani o výsluchu Pétera Galambosa - konateľa spoločnosti ISTER LIMES, s. r. o., ktorý správca dane vykonal dňa 10. decembra 2013, na čo žalobca v podanej žalobe poukazoval.

K úkonom miestneho zisťovania (vykonaným dňa 5. septembra 2013, kedy bola spísaná zápisnica o miestnom zisťovaní s Norbertom Zsemlyem - konateľom spoločnosti BINOR, s. r. o. a dňa 20. augusta 2013, kedy bola spísaná zápisnica o miestnom zisťovaní s Ing. Jozefom Komárňanským - konateľom spoločnosti SWC Trnava, spol. s r. o.) krajský súd uviedol, že s poukazom na ustanovenie § 37 ods. 2 daňového poriadku, miestne zisťovanie je činnosť správcu dane, v rámci ktorej vyhľadáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní.

Z takejto formulácie miestneho zisťovania podľa názoru krajského súdu nemožno vyvodíť záver, že by v rámci miestneho zisťovania u iného daňového subjektu bolo možné vykonať výsluch svedkov, navyše bez toho, aby o tomto úkone bol upovedomený daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola.

Krajský súd bol názoru, že vykonanie úkonu miestneho zisťovania mal správca dane zvážiť, napr. pri preverovaní možnosti skladovania kukurice v skladových priestoroch, jej prepravy do a zo skladových priestorov. Úkony vykonané dňa 5. septembra 2013 a dňa 20. augusta 2013, ktoré dožiadaní správcovia dane označili ako miestne zisťovanie, bolo treba posúdiť ako výsluch svedkov, ktorí však ako svedkovia neboli ani riadne poučení a žalobca nebol upovedomený o vykonaní tohto úkonu, resp. v administratívnom spise sa o tom nenachádza žiadny dôkaz. Správca dane, resp. dožiadaní správcovia dane teda v priebehu daňovej kontroly nevytvorili podmienky pre realizáciu práva žalobcu upraveného v ustanovení § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku a jeho postup nebol v súlade so zákonom, čím žalobcu poškodili na jeho právach počas daňového dokazovania. Uvedené pochybenia neodstránil ani žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane potvrdil, napriek tomu, že na to neboli splnené podmienky, čo

mohlo mať priamy dosah na zákonnosť rozhodnutia žalovaného.

Krajský súd dospel k záveru, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného a jeho postup nie sú v súlade so zákonom a trpia takými vadami, na ktoré súd musel prihliadať, pričom žalobca v podanej žalobe tieto vady pri vykonávaní dokazovania namietal. Na daňové konanie sa vzťahuje pravidlo, že daňové orgány sú povinné postupovať ústavne konformným spôsobom, čo v prejednávanej veci znamená, umožniť účastníkovi konania - žalobcovi, aby jeho vec bola prejednaná v jeho prítomnosti, a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonaným dôkazom (čl. 38 ods. 22 Listiny základných práv a slobôd).

V prípade, ak by súd na tieto zistené vady neprihliadol, znamenalo by to v podstate akceptovanie nezákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného ako odvolacieho daňového orgánu a teda popretie základných zásad právneho štátu, vyplývajúcich z čl. 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky. Z dôvodu, že uvedené vady majú samy o sebe za následok nezákonnosť rozhodnutia žalovaného, ďalšími námietkami žalobcu týkajúcimi sa merita veci sa už krajský súd nezaoberal, aby neprejudikoval výsledok ďalšieho konania daňových orgánov.

Pri rozhodovaní v predmetnej veci krajský súd vychádzal z rozsudkov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napr. z 20. júna 2012 v konaní pod sp. zn. 6Sžf/28/2011, z 3. apríla 2012 v konaní pod sp. zn. 3Sžf/12/2012 z 29. septembra 2011, v konaní pod sp. zn. 5Sžf/36/2010, ako i z rozsudkov v konaní pod sp. zn. 3Sžf/81/2008, 5Sžf/5/2009 a 3Sžf/35/2009), v ktorých bola riešená obdobná právna problematika týkajúca sa vykonávania miestneho zisťovania a výsluchu osôb, u ktorých sa miestne zisťovanie vykonávalo a právnym názorom vyjadreným v týchto rozhodnutiach sa riadil. I keď od vydania týchto rozhodnutí došlo k zmene právnej úpravy a daňové konanie vrátane daňovej kontroly je upravené zákonom č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), úprava procesných práv a povinností daňových subjektov zakotvená v ustanovení § 45 ods. 1, 2 tohto zákona zodpovedá právnej úprave zakotvenej v ustanovení § 15 ods. 5, 6 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, za účinnosti ktorého bola vykonaná daňová kontrola, zákonnosť ktorej bola posudzovaná Najvyšším súdom Slovenskej republiky v jeho vyššie označených rozhodnutiach.

Z vyššie uvedených dôvodov krajský súd rozhodnutie žalovaného ako odvolacieho daňového orgánu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie bez toho, aby sa krajský súd zaoberal vecnou správnosťou tohto rozhodnutia, a to podľa ust. § 250j ods. 2 písm. e) OSP, nakoľko v postupe, ktorý predchádzal vydaniu rozhodnutia žalovaného zistil takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného. V ďalšom konaní bude žalovaný viazaný právnym názorom súdu (§ 250j ods. 7 OSP) a jeho povinnosťou bude opätovne rozhodnúť o odvolaní žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane, pričom v odvolacom konaní má široké kompetencie vyplývajúce z ustanovenia § 74 daňového poriadku, čo znamená, že je oprávnený vykonávať i dokazovanie, ak to považuje za potrebné. V odôvodnených prípadoch odvolaním napadnuté rozhodnutie zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí.

Krajský súd bol názoru, že v ďalšom konaní bude potrebné dôsledne vypočítať štatutárneho zástupcu žalobcu k deklarovanej obchodu s kukuricou, ktorú mal nakupovať od štyroch vyššie uvedených subjektov, ktoré mali mať svojich (vyššie uvedených) dodávateľov a nakúpenú kukuricu mal žalobca dodávať svojmu odberateľovi. Vzhľadom na predložené listinné doklady (faktúry, záznamy o prevádzke vozidla nákladnej dopravy, medzinárodné nákladné listy, fotokópie dodacích listov, z ktorých niektoré sú nečitateľné) bude potrebné sa zamerať i na pôvod kukurice, jej skladovanie, dodávky a prepravu medzi jednotlivými daňovými subjektmi (až po konečného odberateľa), ktoré mali s týmto tovarom navzájom obchodovať.

Žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty (teda nárok vo vzťahu k štátnemu rozpočtu) a jeho zaťažuje dôkazné bremeno preukázania skutočnej existencie deklarovanej tovaru a obchodovania s ním, teda nielen na základe vystavených dokladov. Za tým účelom bude potrebné preveriť pôvod kukurice, možnosti jej prepravy a skladovania v skladových priestoroch žalobcu, resp. v skladových priestoroch, z ktorých mal byť tento tovar žalobcovi dodaný,

skladovú evidenciu u žalobcu, ako i ďalší pohyb tohto tovaru od žalobcu, ktorý bol oboznámený s tým, že správca dane považuje žalobcom deklarované obchody za reťazové a bol oboznámený i so spoločnosťami, ktoré správca dane na základe predložených listinných dokladov a svedeckých výpovedí zaradil do štyroch obchodných reťazcov.

Povinnosťou daňového orgánu bude teda preveriť dodávky kukurice medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca a na objasnenie deklarováných obchodov vypočítať konateľov jednotlivých dodávateľov žalobcu a ich dodávateľov, príp. vodičov, skladníkov alebo i ďalšie osoby (s prihliadnutím na možnosť ich vzájomnej konfrontácie v prípade potreby), pričom tento úkon môže vykonať sám, resp. prostredníctvom dožiadaných správcov dane.

Pokiaľ sa predvolané osoby na výsluch nedostavia, daňové orgány pri splnení zákonom stanovených podmienok môžu zákonnými prostriedkami zabezpečiť ich účasť na pojednávaní v prípade, ak sa jedná o štátnych občanov Slovenskej republiky, resp. osoby s povoleným pobytom na jej území.

O výsluchu týchto osôb bude potrebné upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt a umožniť mu, aby mohol realizovať svoje procesné práva, ktoré mu zákon priznáva. Pokiaľ bude potrebné pred správcom dane alebo dožiadaným správcom dane vypočítať osoby, ktorú sú štátnymi občanmi iného štátu a slovenský jazyk neovládajú, daňové orgány prijímú také opatrenia, aby ich výsluch bol vykonaný v súlade so zákonom. V prípade, že sa štátni občania iného štátu na základe predvolania nedostavia na výsluch k správcovi dane, tento zväži možnosť využitia medzinárodnej spolupráce s príslušným štátom, o občanov ktorého sa jedná.

Pokiaľ sa vyskytnú rozpory medzi výpoveďami konateľa žalobcu, svedkov a listinnými dokladmi, bude potrebné, aby sa daňové orgány s týmto v ďalšom konaní zákonným spôsobom vysporiadali a posúdili, či žalobca splnil alebo nesplnil zákonom stanovené podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 49 v spojení s ust. § 51 zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.

Daňové orgány budú v ďalšom konaní viazané právnym názorom súdu s poukazom na ust. § 250j ods. 7 OSP.

O trovách konania krajský súd rozhodol podľa ustanovenia § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi priznal náhradu trov konania, nakoľko v podanej žalobe si právo na náhradu trov konania prostredníctvom svojej právnej zástupkyne uplatnil. Bolo však povinnosťou žalobcu, resp. jeho právnej zástupkyne, aby si trovy konania vyčísľili najneskôr v lehote do troch pracovných dní od vyhlásenia rozhodnutia, a to s poukazom na ustanovenie § 151 ods. 1, 2 OSP. Žalobca, ani jeho právna zástupkyňa si v tejto lehote, a ani neskôr, náhradu trov konania nevyčísľili, v dôsledku čoho potom krajský súd priznal žalobcovi náhradu trov konania, ktoré vyplývajú zo spisu, teda náhradu trov konania v sume 70,- eur, čo predstavuje žalobcom zaplatený súdny poplatok z návrhu na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy, ktorým bola uložená sankcia za iný správny delikt alebo určená daň alebo clo alebo boli daň alebo clo dodatočne vyrubené, na základe žaloby podľa položky 10 písm. c) Sadzobníka súdnych poplatkov, ktorý je prílohou k zákonu č. 71/1992 Zb. o súdnych poplatkoch a poplatku za výpis z registra trestov v znení neskorších predpisov.

## II.

Odvolať žalovaného, vyjadrenie žalobcu

Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie. Žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie.

Žalovaný v podanom odvolaní uviedol, že z odôvodnenia jeho rozhodnutia je preukázané, že žalovaný postupoval v celom konaní v zmysle platných právnych predpisov a posudzoval závažnosť všetkých jednotlivých dôkazných prostriedkov aj z hľadiska zákonnosti ich získania. Zároveň sa vysporiadal so

všetkými námietkami žalobcu. Správca dane v rámci daňovej kontroly preveroval, či sa dodanie tovaru reálne uskutočnilo, a to zisťovaním priamo u jednotlivých dodávateľov žalobcu (ELIT-AGRO s. r. o., BINOR, s. r. o., SWC Trnava, spol. s r. o. a BSTT, s. r. o.), s konateľom daňového subjektu ELIT-AGRO s. r. o. Ing. Petrom Danczim a s konateľom daňového subjektu BSTT, s. r. o. Zsoltom Baloghom a miestne zisťovania dňa 5. septembra 2013 a 20. augusta 2013, ktorých sa zúčastnili konateľ daňového subjektu BINOR, s. r. o. Norbert Zsemlye a konateľ daňového subjektu SWC Trnava, spol. s r. o. Ing. Jozef Komárňanský.

Žalovaný ďalej uviedol, že ústne pojednávanie je podľa daňového poriadku jeden z úkonov zabezpečujúcich priebeh a účel správy daní (§ 19 daňového poriadku) a miestne zisťovanie (§ 37 daňového poriadku) je činnosť správcu dane, v rámci ktorej vyhľadáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní. Správou daní (§ 2 daňového poriadku) je pritom postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov. Vykonanie ústneho pojednávania je teda zákonný spôsob, ktorý je správca dane oprávnený použiť pri správe daní, teda aj pri dokazovaní, ktoré sám vedie (§ 24 ods. 2 daňového poriadku).

Účelom týchto úkonov správcu dane bolo preverenie, či deklarovani dodávateľa žalobcu uskutočnili dodanie tovaru. Správca dane usúdil, že nie je potrebné, aby uvedené daňové subjekty, resp. ich konatelia vystupovali v danej veci ako svedkovia. Konatelia týchto daňových subjektov neboli za svedkov ustanovení, pretože pri úkonoch vykonaných s nimi požadoval od nich správca dane iba také skutočnosti (listiny, doklady, vyjadrenia), ktoré sa týkajú ich vlastných činností. Ide o daňové subjekty, ktoré dodávali podľa dokladov tovar pre žalobcu.

To znamená, že musia mať rovnaké doklady vo svojom účtovníctve, pretože ich sami vyhotovovali, musia poznať okolnosti deklarováných obchodov (aj svojich dodávateľov, prepravcov, atď.), pretože ich sami uskutočnili, a ide o zdaniteľné obchody, pri ktorých uskutočnení práve týmto daňovým subjektom vzniká daňová povinnosť a povinnosť preukázať ich uskutočnenie na účely správy daní.

Ak by v týchto prípadoch boli konatelia dodávateľských spoločností ustanovení za svedkov, vydávali by svedectvo o vlastných aktivitách. Týmto úkonom správcu dane nemožno pripísať, že ide o výsluchy svedkov, pretože uvedené osoby neboli vypočuté na dôležité okolnosti v daňovom konaní týkajúce sa iných osôb, aj keď boli urobené v súvislosti s daňovou kontrolou u žalobcu a vo svojich vyjadreniach žalobcu spomenuli. Avšak iba z dôvodu, že žalobca bol odberateľom spoločností, ktoré uvedené osoby zastupovali.

Uvedené je podľa názoru žalovaného zvlášť opodstatnené v prípade ústneho pojednávania z 10. decembra 2013 s Péterom Galambosom, konateľom spoločnosti ISTER LIMES, s. r. o., ktorá mala byť dodávateľom spoločnosti BINOR, s. r. o., a ústneho pojednávania z 30. októbra 2013 s Edit Fajdné Szalai, konateľkou spoločnosti RI-DI-8 s. r. o., ktorá mala byť dodávateľom pre daňový subjekt SWC Trnava, spol. s r. o.

Žalovaný považuje postup správcu dane pri vykonávaní týchto úkonov za zákonný. Podľa ustanovenia § 45 ods. 1, písm. e) daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo pri ústnom pojednávaní klásť svedkom a znalcom otázky. Toto právo je samozrejme možné aplikovať iba v prípade, ak pri ústnom pojednávaní vypovedá svedok alebo znalec. Taká osoba musí byť správcom dane za svedka alebo znalca ustanovená. To znamená, že správca dane už vopred uváži, že táto osoba je v postavení svedka alebo znalca, a procesne postupuje v konaní tak, aby zabezpečil tak práva kontrolovaného daňového subjektu, ako aj osoby ustanovenej za svedka alebo znalca.

Správca dane však v daných prípadoch nevyužil inštitút svedeckej výpovede podľa § 25 daňového poriadku, teda osoby zúčastnené pri ústnom pojednávaní a miestnom zisťovaní neustanovil za svedkov. Nemal teda povinnosť upovedomiť žalobcu, že bude vykonávať výsluch svedka, pretože výsluch svedka

sa ani neuskutočnil. Predmetné osoby sa zúčastnili ústneho pojednávania alebo miestneho zisťovania nie ako svedkovia, ale ako daňové subjekty, ktoré majú voči správcovi dane povinnosť predložiť požadované doklady, ktorými disponujú, podať k nim vysvetlenie a odpovedať na otázky príslušných správcov dane pri výkone správy daní.

K podanému odvolaniu sa vyjadril žalobca vo svojom písomnom vyjadrení z 19. mája 2016, v ktorom uviedol, že odvolanie žalovaného nespĺňa v plnom rozsahu náležitosti v zmysle § 42 ods. 3 OSP, keďže z odvolania nie je preukázané kto s preukázaním oprávnenia za žalovaného koná. V odvolaní žalovaný neuvádza identifikáciu kogentného právneho titulu, v zmysle § 205 OSP, ktorým odôvodňuje svoje odvolanie.

Žalovaný - odvolateľ predovšetkým v odvolaní uvádza, že správca dane nevyužil inštitút svedeckej výpovede podľa § 25 daňového poriadku a teda osoby zúčastnené pri ústnom pojednávaní a miestnom zisťovaní neustanovil za svedkov a žalovaný považuje tento postup pri vykonávaní týchto úkonov za zákonný.

Podľa žalobcu je tento názor žalovaného v rozpore s daňovým poriadkom. Žalovaný vo svojom odvolaní neuvádza, ktorý právny predpis mu dovoľuje, resp. správcovi dane rozhodovať o tom, koho bude pri výkone správy daní považovať za svedka a koho nie. Žalobca mal a má právo na zákonný, z procesnoprávneho hľadiska nepochybniteľný, vyvážený priebeh a obsah daňovej kontroly. Konajúce daňové orgány vrátane žalovaného boli povinné postupovať ústavne konformným spôsobom, čo okrem iného znamená umožniť účastníkovi konania - žalobcovi, aby jeho vec bola prejednaná v jeho prítomnosti, a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonaným dôkazom (čl. 38 ods. 2 Listiny základných práv a slobôd). Požiadavka zákonnosti úkonu správcu dane, resp. žalovaného v rámci dokazovania, pritom obsahuje z daných ústavnoprávnych hľadísk aj nevyhnutnú potrebu prispôsobenia právnej formy dôkazného prostriedku zvoleného správcom dane, jeho predpokladanému právnomu obsahu (rozsudok Krajského súdu Košice č. k. 6S/28/20111). Z konania správcu dane, ktoré žalovaný potvrdil, je preukázané, že správca dane voľbou druhu dôkazných prostriedkov a celkovým spôsobom vykonaného dokazovania nevytvoril pre žalobcu procesnoprávny priestor pre Ústavou Slovenskej republiky garantovaný spravodlivý administratívny proces.

Ďalej žalobca uviedol, že ak sa má fyzická osoba pri výkone správy daní vyjadriť k dôležitým okolnostiam týkajúcim sa iných osôb, predovšetkým pokiaľ ide o okolnosti bezprostredne sa dotýkajúce kontrolovaného daňového subjektu, ide o výsluch svedka. Pri výsluchu svedkov nebolo správcom dane zabezpečené právo žalovaného v súlade s § 45 ods. 1, písm. e) daňového poriadku. Údaje o zákonom konaní správcu dane a žalovaného, ktorý jeho konanie potvrdil, uvedené v odvolaní, nemajú podľa žalobcu právnu oporu v platnom daňovom poriadku a sú v rozpore s judikatúrou v obdobnej právnej problematike.

Záverom zhrnul, že vzhľadom k tomu, že prvostupňový súd vo veci úplne zistil skutkový stav, na základe vykonaných dôkazov dospel k správnym skutkovým zisteniam a vec správne právne posúdil, navrhuje, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11 S/200/2014-2018 ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 OSP potvrdil. Celkom si uplatnil trovy odvolacieho konania vo výške 74,58 eura.

#### IV.

##### Konanie na odvolacom súde

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „odvolací súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá a § 212 ods. 1 OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 OSP. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2

OSP), a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného nie je dôvodné.

Najvyšší súd z administratívneho spisu zistil, že napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 9412401/5/2931720/2014 z 19. júna 2014, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. žalobcovi určil rozdiel v sume 98.057,14 eura, t. j. nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie apríl 2013 v sume 43.958,63 eura a vyrubil daň v sume 54.098,51 eura.

Podľa čl. 142 ods. 1 veta za bodkočiarkou Ústavy Slovenskej republiky, súdy preskúmajú aj zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy a zákonnosť rozhodnutí, opatrení alebo iných zásahov orgánov verejnej moci, ak tak ustanoví zákon.

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

Podľa § 244 ods. 1 OSP, v správnom súdnictve preskúmajú súdy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Podľa § 244 ods. 2 OSP, v správnom súdnictve preskúmajú súdy zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov štátnej správy, orgánov územnej samosprávy, ako aj orgánov záujmovej samosprávy a ďalších právnických osôb, ako aj fyzických osôb, pokiaľ im zákon zveruje rozhodovanie o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy (ďalej len "rozhodnutie správneho orgánu").

Podľa § 244 ods. 3 OSP, rozhodnutiami správnych orgánov sa rozumejú rozhodnutia vydané nimi v správnom konaní, ako aj ďalšie rozhodnutia, ktoré zakladajú, menia alebo zrušujú oprávnenia a povinnosti fyzických alebo právnických osôb alebo ktorými môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté. Postupom správneho orgánu sa rozumie aj jeho nečinnosť.

Podľa § 250i ods. 3 OSP, pri preskúmaní zákonnosti a postupu správneho orgánu súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku, 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 § 3 ods. 2 daňového poriadku, 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.

Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, 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 § 3 ods. 6 veta prvá daňového poriadku, 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 § 24 ods. 2 daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 25 ods. 2 daňového poriadku, správca dane je povinný poučiť svedka pred vypočutím o možnosti odprieť výpoveď, o jeho povinnosti vypovedať pravdivo a nič nezamlčať a o právnych následkoch nepravdivej alebo neúplnej výpovede. Odprieť výpoveď môže ten, kto by ňou spôsobil nebezpečenstvo trestného stíhania sebe alebo blízkym osobám.

Podľa § 25 ods. 3 daňového poriadku, svedok nesmie byť vypočúvaný o skutočnostiach, ktoré sú utajovanými skutočnosťami alebo na ktoré sa vzťahuje zákonom uznaná alebo uložená povinnosť mlčanlivosti, iba ak by bol povinnosti zachovávať tajomstvo alebo mlčanlivosť zbavený príslušným orgánom alebo tým, v záujme koho túto povinnosť má.

Podľa § 25 ods. 4 daňového poriadku, ak vypovedá svedok, daňový subjekt alebo jeho zástupca má právo byť prítomný pri jeho vypočutí a klásť mu otázky. Správca dane je povinný o výsluchu svedka včas písomne vyrozumieť daňový subjekt alebo jeho zástupcu.

Podľa § 45 ods. 1 písm. c) daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia,

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.

Podľa § 45 ods. 1 písm. f) daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

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

Podľa § 219 ods. 2 OSP, 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.

Senát odvolacieho súdu vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného a jeho postup nie sú v súlade so zákonom a trpia takými vadami, na ktoré musel prihliadať, pričom žalobca v podanej žalobe tieto vady pri vykonávaní dokazovania namietal.

Správne orgány pri vykonávaní daňového dokazovania poškodili žalobcu na jeho právach, nakoľko žalobcu neupovedomili o vykonaní viacerých výsluchov svedkov a neumožnili mu klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní, ktoré právo vyplýva z ustanovenia § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku. Odvolací súd sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti doplnia len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP).

Žalovaný v podanom odvolaní namietal postavenie konateľov daňových subjektov ako dodávateľov žalobcu ako svedkov v daňovom konaní. V odvolaní namietal, že konatelia týchto daňových subjektov

neboli za svedkov ustanovení, pretože pri úkonoch vykonaných s nimi požadoval od nich správca dane iba také skutočnosti, ktoré sa týkajú ich vlastnej činnosti. Inak by vydávali svedectvo iba o vlastných aktivitách. Podľa žalovaného týmto úkonom správcu dane nemožno pripísať, že ide o výsluchy svedkov, pretože uvedené osoby neboli vypočúvané ohľadom okolností dôležitých pre daňové konanie týkajúce sa iných osôb, aj keď boli urobené v súvislosti s daňovou kontrolou u žalobcu. Odvolací súd konštatuje, že s touto námietkou žalovaného nie je možné sa stotožniť.

Ako vyplýva z administratívneho spisu, na základe dožiadania správcu dane Daňový úrad Bratislava, Daňový úrad Trnava, Daňový úrad Trnava, pobočka Dunajská Streda, Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Lučenec preverili skutočnosti týkajúce sa zdaniteľných obchodov so žalobcom (dodávka krmnej kukurice), u jednotlivých dodávateľov žalobcu (spoločnosti ELIT-AGRO s. r. o., BINOR s. r. o., SWC Trnava, spol. s r. o. a BSTT, s. r. o.), ako aj ich dodávateľov (EKOTAX TEAM, s. r. o., VOLLI, s. r. o. a KT - Trend -Speed, spol. s r. o., ISTER LIMES, s. r. o., AGRO - TEK s. r. o. (zmenená na ABGUSSE s. r. o.), RI-DI-8 s. r. o. Konateľom uvedených spoločností (Ing. Peter Danczi - konateľ spoločnosti ELIT-AGRO s. r. o., Norbert Zsemlye - konateľ spoločnosti BINOR, s. r. o., Ing. Jozef Komárňanský - konateľ spoločnosti SWC Trnava, spol. s r. o., Zsolt Balogh - konateľ spoločnosti BSTT, s. r. o.) boli položené otázky týkajúce sa dodania, skladovania a prepravy tovaru k žalobcovi, ako i nákup tohto tovaru od ďalších dodávateľov spoločností.

Konatelia subdodávateľov (Péter Galambos, Zsolt Balogh - konatelia spoločnosti ISTER LIMES s. r. o., Edit Fajdné Szalai - konateľka spoločnosti RI-DI-8, s.r.o.) boli rovnako vypočutí ako svedkovia ohľadom obchodov so žalobcom.

Z obsahu výpovedi konateľov dodávateľov tovaru Najvyšší súd usúdil, že vypočutí konatelia opisovali relevantné skutočnosti potrebné pre právne posúdenie skutkového priebehu dodania tovaru žalobcovi v zmysle § 8 zák. č. 222/2004 Z. z., a preto je im potrebné priznať postavenie svedkov v daňovom konaní.

K úkonom miestneho zisťovania (vykonaným dňa 5. septembra 2013, kedy bola spísaná zápisnica o miestnom zisťovaní s Norbertom Zsemlyem - konateľom spoločnosti BINOR, s. r. o. a dňa 20. augusta 2013, kedy bola spísaná zápisnica o miestnom zisťovaní s Ing. Jozefom Komárňanským - konateľom spoločnosti SWC Trnava, spol. s r. o.) odvolací súd zhodne s krajským súdom uvádza, že v rámci miestneho zisťovania sa konatelia vyjadrovali k nákupu kukurice od iného daňového subjektu a jej predaja žalobcovi, teda vyjadrovali sa k otázkam, ktoré súviseli so žalobcom a priamo sa ho týkali, čo znamená, že žalobca mal byť upovedomený o vykonaní tohto úkonu, aby mohol realizovať svoje procesné práva.

Nakoľko výpoveď svedka v zmysle § 25 daňového poriadku patrí medzi úkony zabezpečujúce priebeh a správu daní (viď tretia hlava daňového poriadku) s relevanciou na zistenie skutkového priebehu zdaniteľného obchodu a vyznačuje sa od iných úkonov správcu dane vykonaných podľa tretej hlavy značnými procesnými odlišnosťami (najmä uloženie povinnosti dostaviť sa pod sankciou predvedenia a vypovedať spojená s poučovacou povinnosťou - viď odseky 2 a 3), tak správca dane musí v rámci výkonu svojej právomoci viesť dokazovanie presne špecifikovať, v akom procesnom postavení bude osoba predvolaná na ústne pojednávanie vystupovať a tým aj aké práva a povinnosti sa na ňu vzťahujú, pričom nesmie nechať bez povšimnutia aj procesné práva žalobcu (§ 25 ods. 4 daňového poriadku).

Z jednotlivých otázok dožiadaných správcov dane, ako aj z odpovedí vypočutých konateľov dodávateľov tovaru má najvyšší súd jednoznačne preukázané, že uvedený konatelia sa ústneho pojednávania zúčastnili ako osoby, ktoré podávali svedectvo (t. j. vypovedali, čo vnímali svojimi zmyslami ako aj svoje úsudky na základe týchto vnemov vytvorené o nakladaní s dopravovaným tovarom).

Tiež je nepochybné, že uvedené úkony dožiadaných správcov dane jednoznačne ovplyvňovali po stránke skutkových zistení daňové práva (na jednej strane právo na odpočítanie dane uplatňované žalobcom) a

povinnosti (na druhej strane žalobcom spochybňovaná povinnosť zaplatiť daň, ktorá bola žalobcovi vyrubená správcom dane) žalobcu a preto žalobca bol oprávnený v zmysle § 3 ods. 1 daňového poriadku byť informovaný o zámere dožiadaných správcom dane.

Zákonom č. 440/2012 Z. z. sa ustanovenie § 45 daňového poriadku doplnilo o právo daňového subjektu alebo jeho zástupcu byť prítomný pri vypočutí svedka a klásť mu otázky. Správca dane má povinnosť včas a písomným spôsobom vyrozumieť daňový subjekt alebo jeho zástupcu o výsluchu svedka, za účelom, aby mu umožnil klásť svedkovi otázky.

Najvyšší súd uvádza, že na daňové konanie sa 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.

Nakoľko sa tak nestalo, dožiadaní správcovia dane uvedeným postupom znemožnili žalobcovi uplatniť si svoje procesné práva byť nielen účastný pri svedeckej výpovedi, ale aj svedkovi klásť otázky, čo správca dane ani žalovaný v neskoršom daňovom konaní nenapravili. Preto najvyšší súd súhlasí s argumentáciou krajského súdu a v tomto náhlade sa podľa najvyššieho súdu bez ďalšieho naplnil zrušovací dôvod uvedený v § 250j ods. 2 písm. e) OSP, t. j. v konaní správneho orgánu bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Vo vzťahu ku konateľom ďalších subdodávateľov žalobcu, t. j. spoločnostiam EKOTAX TEAM, s. r. o., VOLLI, s. r. o. a KT - Trend - Speed, spol. s r. o. odvolací súd sa zhoduje s názorom krajského súdu o potrebe výsluchu štatutárnych orgánov predmetných spoločností aj s využitím medzinárodnej spolupráce s príslušným štátom, o občanov ktorého sa jedná, aby si dotvoril celkový obraz obchodného reťazca s upovedomením žalobcu, aby mohol uplatniť svoje procesné práva.

Na základe vyššie uvedených skutočností a v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov, Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre potvrdil (§ 219 ods. 1 a 2 OSP).

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 OSP v spojení s ustanovením § 224 ods. 1 a v spojení s § 246c veta prvá OSP tak, že žalobcovi, ktorý mal úspech v konaní priznal náhradu trov odvolacieho konania, za jeden úkon právnej služby, t. j. sumu 66,- eur - vyjadrenie k odvolaniu + režijný paušál 8,58 eura, spolu v sume 74,58 eura.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.