



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Eleny Berthotyovej, v právnej veci žalobcu: **P. s.r.o.**, IČO: X., so sídlom P., zast.: *JUDr. G., advokátkou*, so sídlom AK J., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica č. 13, 975 04 Banská Bystrica o **preskúmanie zákonnosti rozhodnutí** správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 05. novembra 2008 č. k. 7S 88/2007-88, takto

r o z h o d o l:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 05. novembra 2008 č. k. 7S 88/2007-88 **p o t v r d z u j e**.

Žalovaný je povinný do 30 dní od doručenia rozsudku zaplatiť žalobcovi na účet jeho právneho zástupcu náhradu trov konania vo výške 57,86 €.

O d ô v o d n e n i e:

Rozhodnutím č.: I/223/8825-53737/2007/999523-r zo dňa 03. júla 2007 žalovaný ako odvolací orgán podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (ďalej na účely tohto rozsudku len „*zák. č. 511/1992 Zb.*“) v daňovom konaní potvrdil odvolaním napadnutý dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice II. č. 696/230/17537/07/Mich

zo dňa 28.03.2007, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel na dani z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2004 vo výške 801.095,-- Sk.

Žalovaný pri svojom rozhodovaní vypočul konateľa spoločnosti M. (pri vypočutí bol prítomný aj výkonný riaditeľ spoločnosti MVDr. P.). Vzhľadom k tomu, že skutočnosti uvedené konateľom na položené otázky pokladal správca dane za nedostatočné a nepostačujúce pre právny záver vo veci, preto spolu s PPZ, UBOK, FP Košice požiadal konateľa spoločnosti S., s.r.o. o vyjadrenie k spolupráci spoločnosťou P. s.r.o. (zápisnica číslo 696/3 20/62661/A/2006 zo dňa 21.12.2006).

Žalovaný zdôraznil, že konateľ spoločnosti S., s.r.o. p. J., v zápisnici uviedol, že so spoločnosťou P. s.r.o. túto ani žiadnu inú zmluvu nepodpísal, nikdy s jej zástupcami nerokoval a neobchodoval, nezabezpečoval dodávku a ani dopravu predmetných strojných zariadení, predmetné faktúry nevystavil, finančné prostriedky v hotovosti neprijal, použitá pečiatka na zmluve, faktúrach a príjmových pokladničných dokladoch nie je jeho, konateľa spoločnosti P. s.r.o. p. M. ani generálneho riaditeľa p. MVDr. P. nepozná a nikdy sa s nimi nestretol.

S prihliadnutím na § 2 ods. 1 a 6, § 29 ods. 1 a 2 zák. č. 511/1992 Zb. žalovaný konštatoval objektívne spochybnenie preukázanie splnenia zákonom stanovených na uplatnenie daňových výdavkov v rozsahu uplatňovaným žalobcom. Preto mal žalovaný preukázaný záver správcu dane, že žalobca v rozpore s § 17 ods. 2, písm. a) a písm. b) § 21 ods. 1 a § 2 písm. o) a c) zákona číslo 595/2003 Z.z. v znení neskorších predpisov znížil základ dane o sumu 4 216 293,- Sk.

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca na Krajský súd v Košiciach žalobu zo dňa 17.09.2007.

Krajský súd v Košiciach ako súd prvého stupňa preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa ust. § 247 a nasl. O.s.p., oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu a s prihliadnutím na právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyjadrený v rozsudku sp. zn. 3Sžf 81/2008 zo dňa 09.10.2008 zistil, že žalobe nebolo možné vyhovieť.

V svojom stručnom odôvodnení rozsudku krajský súd poukázal na to, že za zdaňovacie obdobie december 2003 sa na tunajšom súde viedlo iné konanie pod sp. zn. 7S 119/2007, pričom v tomto konaní ide o tú istú právnu otázku s totožnými odvolacími dôvodmi, avšak za zdaňovacie obdobie roku 2004. Rozhodnutím Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf 81/2008 zo dňa 09.10.2008 bol vyslovený právny záver, že zo strany žalovaného došlo k procesným pochybeniam, keď kontrolovanému subjektu správca dane neumožnil klásť otázky pri výsluchu svedka pri ústnom pojednávaní (§ 15 ods. 5 písm. d/ zák. č. 511/1992 Zb. v znení platnom do 01.09.2007). Nakoľko uvedený právny záver bol vyslovený Najvyšším súdom Slovenskej republiky, krajský súd uviedol, že je ním viazaný, a preto musel na toto pochybenie prihliadnuť.

Vo včas podanom odvolaní zo dňa 15. decembra 2008 (č. l. 92) proti rozsudku prvostupňového súdu žalovaný argumentoval tým, že vec bola po právnej stránke posúdená krajským súdom nesprávne.

Predovšetkým žalovaný zrekapituloval skutkový stav ako aj spôsob, ktorým bol tento skutkový stav v daňovom konaní zistený.

Skutočnosť, že správca dane mal uprieť žalobcovi právo klásť svedkovi otázky pri ústnom pojednávaní, ktoré mu vyplýva z ustanovenia § 15 ods. 5 písm. e) zák. č. 511/1992 Zb., žalovaný spochybňoval tým, že správca dane isto nevedel, či sa zúčastní vypočutia p. R., lebo jeho osoba v tom čase bola v pátraní a samotná kontrola bola vykonávaná na základe podnetu PPZ ÚBOK FP Košice. Na požiadanie pracovníkov FP sa zamestnanci správcu dane, ktorí vykonávali kontrolu, zúčastnili vypočutia p. R. – toto zabezpečoval ÚBOK, a pri tejto príležitosti spísali zápisnicu.

Z uvedeného podľa žalovaného vyplýva, že p. R. nebol predvolaný správcom dane ako svedok podľa § 7 zákona č. 511/1992 Zb., nebol ako svedok poučený a vypočúvaný. Správca dane využil príležitosť byť prítomný pri jeho vypočúvaní zamestnancami ÚBOK FP Košice a položil niekoľko otázok týkajúcich sa kúpnej zmluvy, faktúr a konateľa p. Č., t.j. pán R. ako tretia osoba podal vysvetlenia ku skutočnostiam, ktoré boli predmetom kontroly.

Navyše krajský súd neuviedol, prečo sa za danej situácie nezaoberal inými dôkazmi, ktoré správca dane predložil a vyhodnotil.

Súčasne žalovaný v svojom odvolaní poukazuje na iný rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, a to sp. zn. 4Sž 69-72/99 zo dňa 25. januára 2000, ktorý sa síce týka dane z pridanej hodnoty, ale v ktorom sa uvádza, že správca dane je samostatne kompetentný orgán vo veciach správy daní a v rámci nej aj k zhodnoteniu dôkazov, neuznanie daňového dokladu nie je podmienené existenciou rozhodnutia orgánov činných v trestnom konaní, správca dane nie je závislý na zistení, či sa žalobca dopustil trestného činu.

Záverom žalovaný požiadal odvolací súd o zmenu rozsudku krajského súdu tak, že žalobu zamietne.

Z vyjadrenia žalobcu (č. l. 98) zo dňa 02.01.2009 okrem iného vyplýva, že žalovaný vykonal výpoveď svedka J. R. procesne chybným spôsobom, čím došlo k porušeniu zák. č. 511/1992 Zb., lebo tento dôkaz bol získaný v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi a nie je možné ho v zmysle § 29 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. považovať za dôkazný prostriedok, ale aj podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky nie je možné také konanie správcu dane vyhodnotiť ako súladné so zákonom.

Záverom žalobca žiadala potvrdiť odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny spolu s priznaním náhrady trov konania.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní postupom podľa § 212 a nasl. ustanoveniami zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku len „O.s.p.“). Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 3 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu s prihliadnutím na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf 81/2008 zo dňa 09.10.2008 dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože napadnutý rozsudok krajského súdu je vydaný v súlade so zákonom, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom podľa § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

Najvyšší súd konštatuje, že základnou otázkou mu v odvolaní predloženou je to, či je nutné počas daňovej kontroly vždy oboznámiť účastníka s tým, že bude vypočutá osoba za účelom objasnenia skutkového stavu. S touto otázkou potom súvisí aj to, či žalovaný takéto vypočutie môže označiť za miestne zisťovanie.

Základná zásada daňového konania – zásada legality je nielen vymedzená pre štátne orgány v čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky ale aj v § 2 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb.

Podľa § 2 ods. 1 zák. č. 511/1991 Zb. v znení účinnom pre obdobie daňovej kontroly (2006) sa v daňovom konaní 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.

Je nepochybné, že správca dane je oprávnený na zistenie skutkového stavu využívať všetky mu zákonom zverené dôkazné prostriedky uvedené v ust. § 29 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. Medzi uvedené dôkazné prostriedky patria aj svedecké výpovede a zápisnice o miestnom zisťovaní.

Žalovaný v odvolaní zdôraznil, že správca dane nemal vedomosť, či sa vôbec zúčastní vypočutia p. R., keďže tento bol v pátraní, a až na požiadanie pracovníkov FP sa zamestnanci správcu dane, ktorí vykonávali kontrolu, zúčastnili vypočutia p. R.. Najvyšší súd musí konštatovať, že ani takáto situácia nezabavuje správcu dane jeho povinnosti umožniť kontrolovanému daňovému subjektu (žalobcovi) uplatniť si svoje právo v zmysle § 15 ods. 5 písm. d) zák. č. 511/1992 Zb.

Podľa § 15 ods. 5 písm. d) zák. č. 511/1992 Zb. daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní a miestnom zisťovaní.

Uvedené závery vychádzajú z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní (viď článok 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky) a na účely daňového konania sú bližšie špecifikované v ust. § 2 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb.

Potom neobstojí obrana žalovaného, že k stretnutiu s p. R. došlo na základe iniciatívy niekoho iného, a preto menovaný R. nebol správcom dane predvolaný ako svedok podľa § 7 zákona č. 511/1992 Zb., nebol ako svedok poučený a vypočúvaný ale naopak, ako tretia osoba podal vysvetlenia ku skutočnostiam, ktoré boli predmetom kontroly. Takýto prístup v zmysle záverov cit. rozsudku Najvyššieho súdu správne krajský súd vyhodnotil ako nepostačujúci na riadne zistenie skutkového stavu za účelom posúdenia veci.

Naopak, úlohou správcu dane v priebehu daňovej kontroly je vytvoriť podmienky pre realizáciu hore opísaného práva žalobcu, čo však nevykonal. Navyše tvrdenie žalovaného, že v danom prípade u p. R. vykonal súčinnosťný úkon v zmysle § 32 zák. 512/1992 Zb., neobstojí, lebo z tohto ustanovenia jednoznačne vyplýva celkom odlišný účel súčinnosťných úkonov v daňovom dokazovaní, tzn. že nie je možné toto ustanovenie aplikovať na jednotlivca, ktorý môže vypovedať o skutočnostiach, ktoré spoznal svojim zmyslovým poznaním.

Základnou úlohou správcu dane v daňovom dokazovaní je v zmysle § 29 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. uplatniť zásadu prejednávaci, tzn. aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti žalobcu boli zistené aj bez jeho súčinnosti čo najúplnejšie s tým, že nikto nemôže viazať správcu dane povinnosťou vykonávať dokazovanie iba v rámci dôkazných prostriedkov navrhnutých alebo očakávaných žalobcom ako daňovým subjektom. Avšak na druhej strane nesmie správca dane opomenúť, resp. iným spôsobom poškodiť daňový subjekt na jeho právach počas daňového dokazovania. Toto sa však stalo s následkom, ktorý mohol mať priamy dosah na zákonnosť prijatého daňového rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Z uvedeného dôvodu nebolo Najvyššiemu súdu zo strany žalovaného signalizovaný relevantný dôvod, prečo by mal na ďalšie námietky žalovaného, ktoré smerovali k spochybneniu záverov rozsudku krajského súdu o nesprávne zistenom skutkovom stave (tzn., že napriek vytýkanému nedostatku u p. R. mal byť podľa žalovaného skutkový stav dobre zistený), prihliadnuť.

Preto Najvyšší súd sa priklonil k záveru, že krajský súd postupoval pri prieskume napadnutého rozhodnutia žalovaného v súlade so zákonom a námietky žalovaného voči jeho zrušujúcemu rozsudku sú z tohto dôvodu neefektívne.

Vzhľadom na hore uvedené skutkové zistenia a právne závery ako aj na už spomenutú judikatúru Najvyššieho súdu (rozsudok sp. zn. 3Sžf 81/2008 zo dňa 09.10.2008), pri vyhodnotení aktuálnosti ktorej Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nej odchyľil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska), rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 3 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), nešlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (prejednávaná vec sa týkala daňového konania, ktoré sa vzťahuje na verejnoprávne vzťahy), v konaní nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešnému žalobcovi vznikne právo na náhradu trov tohto konania.

Výška priznaných náhrad trov konania sa skladá :

1. Z náhrady trov právneho zastúpenia, ktorá bola listom z 30.11.2009 v zmysle vyhl. č. 655/2004 Z.z. Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky vyčíslená a Najvyšší súd uznal:

- 1.1. Trovy právneho zastúpenia na odvolacom súde

1.1.1. vyjadrenie k odvolaniu.....	1 úkon práv. pomoci	48,63 €
1.1.1.1. prislúchajúca náhrada rež. paušálu		9,23 €
	celkom:	57,86 €

Nakoľko úspešný žalobca bol zastúpený advokátom, je nutné podľa § 149 ods. 1 O.s.p. zaplatiť mu priznanú náhradu trov. Podrobnosti o platobných podmienkach vrátane označenia č. účtu je súčasťou súdneho spisu.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozhodnutiu **n i e j e** prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).

V Bratislave 24. novembra 2009

Ing. JUDr. Miroslav Gavalec, v. r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Ľubica Kavivanovová