

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/17/2013
Identifikačné číslo spisu:	1011201234
Dátum vydania rozhodnutia:	29.01.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Zdenka Reisenauerová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:1011201234.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: NIKA, s.r.o., so sídlom Ružová dolina 6, Bratislava, IČO: 30228557, zastúpený advokátom JUDr. Bohumilom Novákom, Advokátska kancelária so sídlom Horná 27, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/226/6242-52886/2011/990600-r zo dňa 6. mája 2011, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 3S/128/2011-92 zo dňa 18. septembra 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 3S/128/2011-92 zo dňa 18. septembra 2012 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 3S 128/2011-92 zo dňa 18. septembra 2012 podľa ust. § 250j ods. 2, písm. e/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.), napadnuté rozhodnutie žalovaného č. I/226/6242-52886/2011/990600-r zo dňa 6. mája 2011 a rozhodnutie Daňového úradu Považská Bystrica dodatočný platobný výmer č. 670/230/52424/10/Sek zo dňa 16. decembra 2010 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaného zaviazal k povinnosti zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške 297,88 eur do troch dní od právoplatnosti rozhodnutia k rukám jeho právneho zástupcu.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia po preskúmaní veci konštatoval, že správca dane ani žalovaný v danej veci v daňovom konaní sa neriadili zásadou zákonnosti vyplývajúcej z čl. 1 ods. 1 Ústavy SR a čl. 2 ods. 2 Listiny základných práv a slobôd ako aj z § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov. Krajský súd mal preukázané, že správca dane pri prerokovaní protokolu o daňovej kontrole poučil zúčastnené osoby o povinnosti mlčanlivosti a možných následkoch porušenia tejto povinnosti v zmysle § 23 ods. 3 zákona č. 511/92 Zb.. Poukázal na to, že poučenie zúčastnených osôb je takým procesným úkonom, ktorý v nadväznosti na uvedené musí byť pre všetkých zúčastnených určitý, jasný a zrozumiteľný, a preto je povinnosťou daňového orgánu, aby v prípade nejasností alebo neporozumenia zo strany poučených osôb bol tento úkon riadne vysvetlený s prihliadnutím na okolnosti úkonu. Konštatoval, že správca dane bez akéhokoľvek vysvetlenia v konaní

pokračoval napriek tomu, že poučené osoby namietali, že poučeniu neporozumeli s uvedením dôvodov, pričom s touto námietkou sa prvýkrát zaoberal na základe odvolania až žalovaný vo svojom rozhodnutí, dospejúc k záveru, že správca dane nepochybil, pretože postupoval v súlade s § 23 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb., ktorý mu takúto povinnosť určuje. Krajský súd uviedol, že žalovaný však až vo svojom stanovisku k žalobe zo dňa 31. augusta 2011 k tejto námietke podal podrobnejšie dôvody. Podľa názoru krajského súdu bolo povinnosťou správcu dane vysvetliť poučeným osobám obsah poučenia vzhľadom na obsah námietok, tak aby poučeniu riadne porozumeli, majú za to, že nestačí pritom len poukázať na konkrétne ustanovenie zákona, z ktorých dôvodov ide o tak závažné porušenie zákonných povinností správcu dane, s prihliadnutím na možné trestnoprávne následky, že tento nezákonný postup správcu dane neumožňoval ďalej zákonne postupovať pri prerokovaní protokolu o daňovej kontrole.

Krajský súd nesúhlasil so záverom žalovaného vo vzťahu k námietke žalobcu o nemožnosti vyjadriť sa k dodatku protokolu. Poukazom na stabilnú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva čl. 6 Dohody o ľudských právach a základných slobodách -napr. Rozsudok ESLP vo veci Nider?st - Huber v Švajčiarsko zo dňa 18. februára 1997, Reports 1997 - I, s. 108, § 24 a rozsudok vo veci Mantovanelli proti Francúzsku zo dňa 18. marca 1997, krajský súd zastával názor, že keďže v zmysle § 15 ods. 10, posledná veta zákona č. 511/1992 Zb. je dodatok k protokolu súčasťou protokolu, vzťahuje sa právna úprava i na dodatok k protokolu, pokiaľ sa týka práva daňového subjektu vyjadriť sa k protokolu. Mal za to, že táto skutočnosť vyplýva i z toho, že protokol o daňovej kontrole je dôkazom ako ktorýkoľvek iný dôkaz a takým istým dôkazom je i dodatok protokolu. Konštatoval, že je nepochybné, že jedným zo základných práv daňového subjektu je vyjadriť sa ku každému vykonanému dôkazu v zmysle čl. 48 ods. 2 Ústavy SR, a preto, ak pred prerokovaním protokolu o daňovej kontrole nebolo umožnené žalobcovi vyjadriť sa k protokolu a k dodatku protokolu, ide o závažné procesné porušenie nielen základného ústavného práva, ale ide o nezákonný postup správcu dane v rozpore s § 2 ods. 1, 2 a 8 zákona č. 511/1992 Zb..

Podľa názoru krajského súdu uvedené porušenia základných práv daňového subjektu správcom dane je takým nezákonným postupom, ktorý bráni zákonnému ukončeniu daňovej kontroly a ak daňová kontrola nebola riadne ukončená, nebola splnená podmienka stanovená § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. a nemohlo začať vyrubovacie konanie podľa § 44 ods. 1 citovaného zákona.

Vo vzťahu k námietke žalobcu, že sa neuskutočnilo prvostupňové vyrubovacie konanie krajský súd zistil, že podľa správcu dane mala byť v tomto prípade daňová kontrola ukončená dňa 14. decembra 2010 prerokovaním protokolu o daňovej kontrole a nasledujúci deň t. j. 15. decembra 2010 začalo vyrubovacie konanie podľa § 44 ods. 1 s poukazom na § 15 ods. 13 a 16 zákona č. 511/1992 Zb. a deň nasledujúci 16. decembra 2010 bolo vydané prvostupňové rozhodnutie. Konštatoval, že už z toho je zrejmé, že prvostupňové konanie sa neuskutočnilo a tým nebola žalobcovi daná ani možnosť brániť sa a obhajovať svoje názory, prípadne navrhovať ďalšie dokazovanie na preukázanie ním tvrdených skutočností, čím ide o porušenie ústavného práva podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy SR ale i základných zásad daňového konania podľa § 2 ods. 1, 2 a 8 zákona č. 511/1992 Zb., teda práva na zákonný postup správcu dane, práva na úzku spoluprácu a súčinnosť daňového subjektu a správcu dane, ako i práva navrhovať dôkazy a vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam subjektu a správcu dane, ako i práva navrhovať dôkazy a vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam v daňovej kontrole i v daňovom konaní.

Krajský súd ďalej konštatoval, že ostatnými námietkami týkajúcimi sa ďalšieho priebehu postupu v daňovej kontrole ako i vykonávaním a hodnotením dôkazov sa nezaoberal vzhľadom na procesnoprávne vady, ktoré namietaným skutočnostiam predchádzali.

Krajský súd dospel k záveru, že správca dane porušil základné práva a povinnosti žalobcu pri prerokovaní protokolu, dôsledkom čoho je, že tento nezákonný postup má za následok nezákonnosť skončenia daňovej kontroly a nezákonnosť i následne vydaných rozhodnutí správcu dane i žalovaného, čiže ide o závažné vady konania, ktoré môžu mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, a preto podľa § 250j ods. 2, písm. e/ O.s.p. napadnuté rozhodnutie zrušil a súčasne zrušil i prvostupňové rozhodnutie, keďže mu predchádzalo konanie, ktoré trpí takými závažnými vadami, ktoré môžu mať vplyv na správnosť napadnutého rozhodnutia.

O trovách konania krajský súd rozhodol v zmysle § 250 ods. 1 O.s.p. (zrejme § 250k ods. 1 O.s.p.) tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov konania, ktoré mu vznikli právnym zastúpením advokátom za 3 úkony a zaplatením súdneho poplatku.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalovaný. Navrhoval, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

V dôvodoch odvolania žalovaný vytýkal súdu prvého stupňa nesprávne právne posúdenie skutkových zistení vo vzťahu k námietkam žalobcu uvedených v žalobe, ktorými namietal nezákonnosť rozhodnutia správcu dane ako aj žalovaného pre procesné vady daňového konania. Ďalej namietal, že krajský súd sa vôbec nezaoberal ostatnými námietkami týkajúcimi sa ďalšieho priebehu postupu v daňovej kontrole ako i vykonávaním a hodnotením dôkazov.

Žalovaný nesúhlasil s právnym záverom prvostupňového súdu, že daňová kontrola nebola riadne ukončená, čím nebola splnená podmienka ustanovená v § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. a nemohlo začať ani vyrubovacie konanie podľa § 44 ods. 1 tohto zákona a teda aj následne vydané rozhodnutia správcu dane a žalovaného sú nezákonné.

Uviedol, že zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 670/320/51933/2010/Va zo dňa 14. decembra 2010, predmetom ktorej bolo prerokovanie protokolu za účasti zamestnancov správcu dane, konateľa spoločnosti K. R. V., Z. a jeho splnomocneného zástupcu R. F. W., jednoznačne vyplýva, že všetky osoby zúčastnené na ústnom pojednávaní boli v súlade s § 23 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. poučené o povinnosti zachovávať daňové tajomstvo a o právnych dôsledkoch porušenia tejto povinnosti podľa § 264 Trestného zákona, s poukazom na to, že v zmysle § 11 ods. 2 tohto zákona zápisnica o ústnom pojednávaní musí obsahovať aj vykonané poučenie a vyjadrenie poučených osôb. Konštatoval, že správca dane v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi poučil osoby zúčastnené na ústnom pojednávaní o povinnosti zachovávať daňové tajomstvo o iných daňových subjektoch a vyjadrenie žalobcu zaznamenal do zápisnice. Ďalej tvrdil, že správca dane vyhodnotil toto vyjadrenie ako nedôvodné a pokračoval v ústnom pojednávaní, predmetom ktorého bolo záverečné prerokovanie protokolu. Výslovil názor, že vyjadrenie právneho zástupcu žalobcu uvedené v zápisnici k predmetnému poučeniu o zachovaní daňového tajomstva v tom zmysle, že tomuto poučeniu nerozumie, sa javí ako vyslovene účelové, alibistické ba až zavádzajúce a nemôže mať žiadny vplyv na skutočnosť, že protokol o daňovej kontrole spolu s jeho dodatkom bol so splnomocneným zástupcom daňového subjektu riadne prerokovaný a doručený, a tým bola daňová kontrola v súlade s § 15 ods. 10, 11, 12 a 13 zákona č. 511/1992 Zb. ukončená.

Žalovaný nesúhlasil ani s názorom krajského súdu, že žalobcovi nebolo umožnené pred prerokovaním protokolu o daňovej kontrole vyjadriť sa k dodatku protokolu, čo je v rozpore s § 2 ods. 1, 2 a 8 zákona č. 511/1992 Zb. a čo podľa názoru súdu bráni zákonnému ukončeniu daňovej kontroly poukazom na § 15 ods. 10 uvedeného zákona, ktorú právnu normu citoval. Konštatoval, že z tohto ustanovenia vyplýva, že dodatok k protokolu nenahrádza už doručený protokol a na dodatok k protokolu sa preto nemôžu vzťahovať ani procesné úkony, ktoré platia pre protokol z daňovej kontroly s tým, že daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa doručenia protokolu, ale nie aj k jeho dodatku. Mal za to, že žalobcovi nebolo upreté právo vyjadriť sa k dodatku protokolu, ako to nesprávne uvádza vo svojom rozsudku krajský súd, pretože žalobca sa prerokovania protokolu spolu s jeho dodatkom zúčastnil a mal možnosť sa vyjadriť aj k dodatku protokolu a to v deň prerokovania protokolu.

Žalovaný nesúhlasil ani s právnym názorom krajského súdu, že sa neuskutočnilo prvostupňové konanie. Poukazom na to, že daňová kontrola je jedným z najvýznamnejších nástrojov, ktorými v procese správy daní správca dane disponuje, aby zistil alebo preveril základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, uviedol, že v rámci vykonávanej daňovej kontroly mal žalobca ako kontrolovaný platiteľ celý rad zákonom zaručených práv ako i povinností, ktoré vyplývajú z § 15 zákona č. 511/1992 Zb., protokol z daňovej kontroly je nielen výsledkom komplexného zisťovania skutkového stavu, ale aj s tým súvisiacej interpretácie daňových a iných právnych predpisov, a preto vo vyrubovacom konaní nie je dôvod vykonávať dokazovanie, ktoré už prebehol v rámci daňovej kontroly za plnej účasti platiteľa a výsledkom vyrubovacieho konania je úvaha správcu dane ako výsledok hodnotenia dôkazov, ktoré uvedie vo svojom rozhodnutí.

Konštatoval, že žalobca v priebehu daňovej kontroly nebol ničím a nijako obmedzený vo svojom procesnom práve na postup zachovávajúci jeho právo a právom chránené záujmy podľa § 2 ods. 1, rovnako nebolo ničím obmedzovaný vo svojom práve na úzku súčinnosť podľa ods. 2 a 8 uvedeného zákona, nebol nikým a ničím obmedzený ani vo svojom práve preukázať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane a predkladať všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia

najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa doručenia protokolu spolu s výzvou na vyjadrenie sa protokolu a na jeho prerokovanie.

Žalovaný trval na svojom názore, že konanie správcu dane počas daňovej kontroly a aj v následnom vyrubovacom konaní, týkajúce sa vydania dodatočného platobného výmeru č. 670/230/52424/10/Sek zo dňa 16. decembra 2010 prebiehalo v súlade s ustanoveniami zákona č. 511/1992 Zb..

Dal do pozornosti, že pri výkone svojej činnosti má skúsenosti z iných daňových konaní, že zástupca žalobcu R.. F. W. pri zastupovaní iných daňových subjektov v iných daňových konaniach sa rovnako vyjadruje do zápisníc o ústnych pojednávaniach k poučeniu správcu dane v zmysle § 23 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.. Poukázal na to, že k podobným procesným námietkam, aké žalobca uplatnil v tomto sporovom konaní sa v inom sporovom konaní už vyjadroval Krajský súd v Trenčíne a to v rozsudku č. 11S 90/2011 - 85 zo dňa 17. apríla 2012 s tým, že Krajský súd v Trenčíne však námietky žalobcu týkajúce sa viacerých pochybení žalovaného pri vedení prvostupňového správneho konania (aj námietku týkajúcu sa poučenia žalobcu) vyhodnotil ako nedôvodné a zo strany žalobcu ako účelové.

Záverom žalovaný uviedol, že sa krajský súd v napadnutom rozsudku vzhľadom na procesnoprávne vady, ktoré podľa jeho názoru namietaným skutočnostiam predchádzali, s ostatnými námietkami týkajúcimi sa ďalšieho postupu v daňovej kontrole ako i vykonávaním a hodnotením dôkazov vôbec nezaoberal.

Žalobca sa k odvolaniu žalovaného vyjadril tak, že navrhol, aby odvolací súd rozhodnutie krajského súdu v plnom rozsahu potvrdil ako vecne správny a súčasne si uplatnil právo na náhradu trov odvolacieho konania.

V dôvodoch písomného vyjadrenia uviedol, že z vyjadrenia žalovaného v súvislosti s nezákonným postupom správcu dane pri poučení o daňovom tajomstve je zjavné, že pre svoje názory uvedené v odvolaní nemá vecné alebo právne argumenty a používa len všeobecné právne irelevantné výhovorky. Tvrdil, že tento jeho postoj vedie k tomu, že podľa jeho názoru stačí, aby v zákone bola uvedená akákoľvek povinnosť správcu dane a správca dane bez ohľadu na okolnosti konkrétneho prípadu a bez ohľadu na skutočnú a nevyhnutnú potrebu túto povinnosť plniť, môže svojvoľne, formálne kedykoľvek resp. vždy poučovať účastníkov daňového konania o povinnosti mlčanlivosti. Takýto názor žalovaného považoval v úplnom rozpore s platnou právnou úpravou, pretože správca dane musí vždy zvážiť, či je potrebné využiť svoje právo priznané zákonom a to vzhľadom na následky, ktoré týmto poučením majú byť sledované.

Rozsudok krajského súdu považoval za správny a riadne argumentačne podložený, s poukazom na to, že žalovaný okrem všeobecných tvrdení neuvedol žiadny konkrétny argument vyvracajúci správny názor krajského súdu. Taktiež považoval za správny záver krajského súdu v súvislosti s námietkami týkajúcimi sa nemožnosti vyjadriť sa k dodatku protokolu a v ostatnom sa v celom rozsahu pridržiaval svojich doterajších prednesov a podaní.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c ods.1 O.s.p. v spojení s § 10 ods. 2) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s §§ 212 a nasl), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 a dospel k záveru, že v danej veci nie sú splnené podmienky pre potvrdenie alebo zmenu napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa napadnuté rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Preskúmvaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, ktorým správca dane daňovému subjektu - žalobcovi, podľa § 44 ods.6, písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2008. Odvolací súd preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im prechádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný rozhodol s konečnou platnosťou o vyrubení žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2008.

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

Podľa § 247 ods.1 O.s.p. podľa ustanovení tejto hlavy sa postupuje v prípadoch, 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.

Pre súd je rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia; súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 veta prvá, ods. 3 O.s.p.).

Podľa § 246c ods. 1 O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona. Opravný prostriedok je prípustný, len ak je to ustanovené v tejto časti. Proti rozhodnutiu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky opravný prostriedok nie je prípustný.

Podľa § 157 ods. 2 O.s.p. v odôvodnení rozsudku súd uvedie, čoho sa navrhovateľ (žalobca) domáhal a z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril odporca (žalovaný), prípadne iný účastník konania, stručne, jasne a výstižne vysvetlí, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie, z ktorých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil, prečo nevykonal ďalšie navrhnuté dôkazy a ako vec právne posúdil. Súd dbá na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

Podľa § 221 ods. 1 písm. f/, h/ O.s.p. súd rozhodnutie zruší, len ak účastníkovi konania sa postupom súdu odňala možnosť konať pred súdom, súd prvého stupňa nesprávne vec právne posúdil tým, že nepoužil správne ustanovenie právneho predpisu a nedostatočne zistil skutkový stav.

Odvolací súd po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu a konania predchádzajúceho jeho vydaniu dospel k záveru, že súd prvého stupňa náležite nepostupoval v intenciách citovaných právnych noriem.

Najvyšší súd Slovenskej republiky z predloženého spisového materiálu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis zistil, že správca dane vykonal u žalobcu za zdaňovacie obdobie júl 2008 kontrolu dane z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, o výsledku ktorej vyhotovil správca dane Protokol č. 670/320/41647/2010/Va zo dňa 22. septembra 2010 a dodatok k protokolu zo dňa 30. novembra 2010, Protokol s jeho dodatkom bol s platiteľom dane z pridanej hodnoty - žalobcom, prerokovaný a doručený dňa 14. decembra 2010 na ústnom pojednávaní, o čom bola spísaná zápisnica č. 670/320/51933/2010/Va. Na základe výsledkov dokazovania zistených vykonanou daňovou kontrolou a zhrnutých v uvedenom protokole o daňovej kontrole a jeho dodatku správca dane - Daňový úrad Považská Bystrica vydal dodatočný platobný výmer č. 670/230/52424/10/Sek zo dňa 16.12.2010, ktorým podľa ust. § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. platiteľovi dane - žalobcovi, vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2008 v sume 113.694,64 Eur, vypísaním slovom, súčasne správca dane uložil žalobcovi povinnosť zaplatiť rozdiel dane v uvedenej výške za uvedené zdaňovacie obdobie do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti dodatočného platobného výmeru na účet správcu dane vedený v Štátnej pokladnici. Proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane sa žalobca odvolal. V odvolaní okrem iného v bodoch 1/ až 3/ odvolania namietal, že nebola riadne ukončená daňová kontrola prerokovaním protokolu, pretože správca dane postupoval v prerokovaní protokolu napriek tomu, že zápisnične uviedol, že neporozumel poučeniu, nebola dodržaná lehota na vyjadrenie sa k dodatku protokolu a došlo k závažnému procesnému pochybeniu, keď vôbec neprebehlo prvostupňové konanie. Žalovaný rozhodnutím č. I/226/6242-

52886/2011/990600-r zo dňa 6. mája 2011 (rozhodnutie napadnuté žalobou) rozhodnutie správcu dane potvrdil a v dôvodoch rozhodnutia sa vysporiadal k jednotlivým námietkam odvolateľa - žalobcu. S námietkami žalobcu uvedených v bodoch 1/ až 3/ písomného odvolania nesúhlasil. Uviedol, že zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 670/320/51933/2010/Va zo dňa 14. decembra 2010, predmetom ktorej bolo prerokovanie protokolu za účasti zamestnancov správcu dane, konateľa spoločnosti K. R. V., Z. a jeho splnomocneného zástupcu R. F. W., jednoznačne vyplýva, že všetky osoby zúčastnené na ústnom pojednávaní boli v súlade s § 23 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. poučené o povinnosti zachovávať daňové tajomstvo a o právnych dôsledkoch porušenia tejto povinnosti podľa § 264 Trestného zákona, s poukazom na to, že v zmysle § 11 ods. 2 tohto zákona zápisnica o ústnom pojednávaní musí obsahovať aj vykonané poučenie a vyjadrenie poučených osôb. Konštatoval, že správca dane v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi poučil osoby zúčastnené na ústnom pojednávaní o povinnosti zachovávať daňové tajomstvo o iných daňových subjektoch, zaznamenal vyjadrenie žalobcu do zápisnice a nemal dôvod nepokračovať v ústnom pojednávaní, a to, že konateľ spoločnosti a aj jeho splnomocnený zástupca poučeniu neporozumeli a správca dane im k tomu žiadne vysvetlenie neposkytol, nemá žiadny vplyv na skutočnosť, že protokol o daňovej kontrole spolu s jeho dodatkom bol so splnomocneným zástupcom daňového subjektu riadne prerokovaný a doručený, a tým bola daňová kontrola v súlade s § 15 ods. 10, 11, 12 a 13 zákona č. 511/1992 Zb. ukončená. K ďalšej námietke daňového subjektu, poukazom na § 15 ods. 10 uvedeného zákona, uviedol, že dodatok protokolu je súčasťou protokolu, dodatok k protokolu nenahrádza už doručený protokol, a preto na dodatok k protokolu sa nemôžu vzťahovať ani procesné úkony, s tým, že daňový subjekt sa vyjadril k protokolu a správca dane postupoval v zmysle platných právnych predpisov, keď len vyhodnotil vyjadrenia k protokolu a zaznamenal ich v dodatku k protokolu, ktorý je súčasťou prerokovaného a doručeného protokolu. Považoval aj uvedenú námietku daňového subjektu za nedôvodnú. Taktiež za nedôvodnú žalovaný považoval odvoláciu námietku daňového subjektu, že neprebehlo prvostupňové konanie. K tejto námietke, poukazom na to, že daňová kontrola je jedným z najvýznamnejších nástrojov, ktorými v procese správy daní správca dane disponuje, aby zistil alebo preveril základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, uviedol, že v rámci vykonávanej daňovej kontroly mal žalobca ako kontrolovaný platiteľ celý rad zákonom zaručených práv ako i povinností, ktoré vyplývajú z § 15 zákona č. 511/1992 Zb., protokol z daňovej kontroly je nielen výsledkom komplexného zisťovania skutkového stavu, ale aj s tým súvisiacej interpretácie daňových a iných právnych predpisov, a preto vo vyrubovacom konaní nie je dôvod vykonávať dokazovanie, ktoré už prebehol v rámci daňovej kontroly za plnej účasti platiteľa a jeho splnomocneného zástupcu a výsledkom vyrubovacieho konania je úvaha správcu dane ako výsledok hodnotenia dôkazov, ktoré uvedie v rozhodnutí.

Podľa druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku ustanovujúcej správne súdnictvo súd pri preskúvaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu preskúmava zákonnosť rozhodnutia a postupu nielen so zreteľom na hmotné právo, ale posudzuje zákonnosť rozhodnutia a postupu aj vzhľadom k tomu, či správny orgán postupoval v konaní v súlade s procesnými predpismi a v rámci súdneho prieskumu prihliada k tým procesným vadám, ktoré by mohli mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci. Za účelom vykonania súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu si súd vyžiada administratívny spis, ktorý je povinný žalovaný správny orgán súdu predložiť. Ak nedôjde k vybaveniu žaloby spôsobom uvedeným v § 250d ods. 2, 3 O.s.p., výsledkom súdneho prieskumu je rozhodnutie súdu rozsudkom tak, že žalobu zamietne alebo rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie (§ 250j ods. 1, 2, 3 O.s.p.).

Povinnosťou súdu je rozsudok odôvodniť v súlade s § 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s § 157 ods. 2, tak, aby jasným, určitým a zrozumiteľným spôsobom bolo zrejmé, z akých podkladov súd pri svojom rozhodovaní vychádzal, ktoré skutočnosti považoval za preukázané a ktoré nie, z akých dôvodov, stručne, jasne a výstižne vysvetlil, akými úvahami sa riadil pri hodnotení skutkových a právnych okolností namietaných v žalobe a zodpovedal na najdôležitejšie namietané otázky, resp. hmotnoprávne alebo procesné pochybenia správneho orgánu, ktoré žalobca namietal v žalobe.

Odvolací súd dáva do pozornosti, že Ústavný súd Slovenskej republiky v ustálenej judikatúre problematike týkajúcej sa povinnosti súdu náležite zdôvodniť svoje rozhodnutie venoval značnú

pozornosť. Ústavný súd Slovenskej republiky v náleze č. sp. zn. III. ÚS 36/2010 konštatoval, že nezávislosť rozhodovania všeobecných súdov sa uskutočňuje v ústavnom a zákonnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu; jedným z týchto princípov, predstavujúcim súčasť práva na spravodlivý proces a vylučujúcim ľubovôľu pri rozhodovaní, je aj povinnosť súdov svoje rozhodnutia odôvodniť (§ 157 ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku), spôsobom zakotveným v ustanovení § 157 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku. Z odôvodnenia totiž musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na strane druhej. Porušením práva na spravodlivý proces môže byť aj situácia, kedy v hodnotení skutkových zistení absentuje určitá časť skutočností, ktoré vyšli v konaní najavo, ale súd ich náležitým spôsobom v celom súhrne posudzovaných skutočností nezhodnotil.

Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojej judikatúre opakovane zdôraznil, že nezávislosť rozhodovania všeobecných súdov sa má uskutočňovať v ústavnom a zákonnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu, ako vyplývajú z čl. 46 a nasl. ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru. Jedným z týchto princípov predstavujúcich súčasť práva na riadny proces (čl. 46 ods. 1 ústavy, čl. 6 ods. 1 dohovoru) a vylučujúcich ľubovôľu pri rozhodovaní je aj povinnosť súdu presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutia náležite odôvodniť [§ 132 a § 157 ods. 1 O.s.p., m. m. I. ÚS 243/07], pritom starostlivo prihliada na všetko, čo vyšlo počas konania najavo, vrátane toho, čo uviedli účastníci. Z odôvodnenia súdneho rozhodnutia (§ 157 ods. 2 O.s.p.) teda musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na jednej strane a právnymi závermi na strane druhej. Súd by mal vo svojej argumentácii, obsiahnutej v odôvodnení svojho rozhodnutia, dbať aj na jeho celkovú presvedčivosť, teda na to, aby premisy zvolené v rozhodnutí, ako aj závery, ku ktorým na základe týchto premisí dospel, boli pre širšiu právnickú (ale aj laickú) verejnosť prijateľné, racionálne, ale v neposlednom rade aj spravodlivé a presvedčivé. Odôvodnenie má obsahovať dostatok dôvodov a ich uvedenie má byť zrozumiteľné. Súd je povinný formulovať odôvodnenie spôsobom, ktorý zodpovedá základným pravidlám logického, jasného vyjadrovania a musí spĺňať základné gramatické, lexikálne a štylistické hľadiská. Nedostatky odôvodnenia zakladajú vadu nepreskúmateľnosti rozhodnutia (Nález Ústavného súdu SR, sp. zn. I. ÚS 114/08). Súd musí súčasne vychádzať z toho, že je povinný poskytovať v občianskom súdnom konaní materiálnu ochranu zákonnosti tak, aby bola zabezpečená spravodlivá ochrana práv a oprávnených záujmov účastníkov (§ 1 O.s.p.), na ktorú skutočnosť poukazuje Ústavný súd Slovenskej republiky v rozhodnutiach (napr. IV. ÚS 1/02, II. ÚS 174/04, III. ÚS 117/07, III. ÚS 332/09).

Uvedenou problematikou sa už viackrát zaoberal aj Európsky súd pre ľudské práva. V rozhodnutí Kraska c. Švajčiarsko z 29. apríla 1993, séria A, č. 254-B, s. 49, § 30 konštatoval, že z práva na spravodlivé súdne konanie vyplýva aj povinnosť súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a návrhmi na vykonanie dôkazov strán s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie.

Z uvedených dôvodov sa odvolaciemu súdu javí odôvodnenie napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa v danej veci, s poukazom na uvedené skutočnosti, ako jednostranné a formalistické, a teda ako zjavne nezdôvodnené a tým aj nesúladné s právami podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru. Súd prvého stupňa náležite nepostupoval v intenciách ustálenej judikatúry ústavného súdu, keď z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia jasným a zrozumiteľným spôsobom nevyplýva, v akom rozsahu súd prvého stupňa preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a postup mu predchádzajúci, keďže v odôvodnení rozhodnutia krajský súd síce cituje právnu úpravu vzťahujúcu sa meritu veci - vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2008, avšak v dôvodoch len konštatuje, že správca dane porušil základné práva a povinnosti žalobcu pri prerokovaní protokolu, dôsledkom čoho tento nezákonný postup má za následok nezákonnosť skončenia daňovej kontroly a nezákonnosť i následne vydaných rozhodnutí správcu dane i žalovaného, čiže ide o závažné vady konania, ktoré môžu mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, a preto podľa § 250j ods. 2, písm. e/ O.s.p. napadnuté rozhodnutie zrušil a súčasne zrušil i prvostupňové rozhodnutie, keďže mu predchádzalo konanie, ktoré trpí takými závažnými vadami, ktoré môžu mať vplyv na správnosť

napadnutého rozhodnutia a súčasne konštatuje, že ostatnými námietkami týkajúcimi sa ďalšieho priebehu postupu v daňovej kontrole ako i vykonávaním a hodnotením dôkazov sa nezaoberal vzhľadom na procesnoprávne vady, ktoré namietaným skutočnostiam predchádzali.

Podľa názoru odvolacieho súdu súd prvého stupňa nevenoval náležitú pozornosť v rámci súdneho prieskumu ani námietkam žalobcu, ktorými namietal porušenie jeho základného práva a povinností pri prerokovaní protokolu, dôsledkom čoho tento nezákonný postup má za následok nezákonnosť skončenia daňovej kontroly a nezákonnosť i následne vydaných rozhodnutí správcu dane i žalovaného a bez náležitého odôvodnenia vychádzajúc z konkrétnych skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu a aplikujúc právnu úpravu na vec sa vzťahujúci, prebral argumentáciu žalobcu o procesnom pochybení správcu dane ako aj žalovaného správneho orgánu, majúcich za následok nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov.

Z napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa vyplýva, že prvostupňový súd dospel k záveru o nezákonnosti preskúmaných rozhodnutí správcu dane a žalovaného správneho orgánu na základe procesných pochybení daňových orgánov, keď správca dane bez akéhokoľvek vysvetlenia pokračoval v pojednávaní, predmetom ktorého bolo prerokovanie protokolu, napriek tomu, že poučené osoby namietali, že poučeniu neporozumeli s uvedením dôvodov, pričom s touto námietkou sa prvýkrát zaoberal na základe odvolania až žalovaný vo svojom rozhodnutí; keď správca dane nerešpektoval právnu úpravu vzťahujúcu sa prerokovaniu protokolu i na dodatok k protokolu a neumožnil daňovému subjektu vyjadriť sa k protokolu o daňovej kontrole a jeho dodatku, považujúc dodatok k protokolu za dôkaz, keďže dodatok k protokolu je jeho súčasťou; keď správca dane nevykonal prvostupňové konanie a tým nebola žalobcovi daná ani možnosť brániť sa a obhajovať svoje názory, prípadne navrhovať ďalšie dokazovanie na preukázanie ním tvrdených skutočností.

Vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci a právnej úpravy zákona o správe daní (§ 15) odvolací súd nesúhlasí so závermi súdu prvého stupňa, že daňové orgány oboch stupňov sa v daňovom konaní dopustili tak závažných procesných pochybení, ktoré majú za následok nezákonnosť rozhodnutí žalovaného správneho orgánu a správcu dane.

Pokiaľ žalobca v žalobe namietal nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov v dôsledku nesprávneho postupu správcu dane, keď nevenoval žiadnu pozornosť jeho námietke, že neporozumel poučeniu správcu dane zápisnične zaznamenanú na ústnom pojednávaní dňa 14. decembra 2010, odvolací súd sa nestotožnil s argumentáciou žalobcu a túto jeho námietku považoval za dôvodnú.

Zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 14. decembra 2010, ktorej predmetom bolo záverečné prerokovanie protokolu a jeho dodatku za účasti zamestnancov správcu dane, konateľa spoločnosti a jeho splnomocneného zástupcu vyplýva, že všetky osoby zúčastnené na ústnom pojednávaní boli v zmysle § 23 ods. 3 zákona o správe daní poučené o povinnosti zachovávať daňové tajomstvo a o právach a o právnych dôsledkoch porušenia tejto povinnosti podľa § 264 Trestného zákona. Osoby zúčastnené na ústnom pojednávaní boli správcom dane poučené z dôvodu, že správcovi dane túto povinnosť ukladá § 23 ods. 3 a zákonodarca v § 11 ods. 2 uvedeného zákona správcovi dane ustanovuje povinnosť do zápisnice uviesť vykonané poučenie a vyjadrenie poučených osôb. Zákonodarca v § 23 ods. 1 definuje pojem daňového tajomstva tak, že daňovým tajomstvom je informácia o daňovom subjekte, ktorá sa získa v daňovom konaní alebo v súvislosti s daňovým konaním. Zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu je zrejmé, že protokol a jeho dodatok obsahujú skutočnosti o výsledkoch šetrení správcu dane u dodávateľov žalobcu, ale aj iných daňových subjektov v súvislosti s preverovaním dodania tovaru, o ktorých sa či už žalobca ako daňový subjekt alebo správca dane dozvedel a o ktorých sú povinní zachovávať mlčanlivosť, a preto správca dane v súlade so zákonom poučil zúčastnené osoby na ústnom pojednávaní a v súlade so zákonnou úpravou zaznamenal i ich vyjadrenie do zápisnice, pričom nemal zákonný dôvod nepokračovať v ústnom pojednávaní. V danej súvislosti odvolací súd dáva do pozornosti, že z obsahu poučenia je celkom zrejmé, čo bolo predmetom poučenia, a to zachovať daňové tajomstvo. Posudzujúc predmetné vyjadrenie poučených osôb k poučeniu: „poučeniu ja som vôbec neporozumel, pretože žiadne cudzie daňové tajomstvo na povinnosť mlčanlivosti zamestnancov správcu dane sa dozvedieť nesmiem a daňové tajomstvo môjho klienta

daňovým tajomstvom nie je, keďže ním môžem disponovať podľa vlastných úvah" a „statutárny zástupca sa pripája k vyjadreniu splnomocneného zástupcu", podľa jeho obsahu, možno dospieť k záveru, že splnomocnený zástupca daňového subjektu a aj daňový subjekt v danom prípade považovali poučenie za nadbytočné, keďže predmetom prerokovania protokolu a jeho dodatku boli skutočnosti týkajúce sa žalobcu ako daňového subjektu, s ktorým oboznámením sa nespájajú následky spojené s daňovým tajomstvom. Správca dane aj vzhľadom k uvedenému, nemal zákonný dôvod poskytovať zúčastneným žiadne vysvetlenie, a preto skutočnosť, že pokračoval v prerokovávaní protokolu a jeho dodatku, nemá žiaden vplyv na to, že protokol o daňovej kontrole a jeho dodatok bol s konateľom daňového subjektu a jeho splnomocneným zástupcom riadne prerokovaný a doručený, a tým daňová kontrola bola ukončená v súlade s § 15 ods. 10, 11, 12 a 13 zákona o správe daní.

Vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci a z právnej úpravy obsiahnutej v § 15 zákona o správe daní odvolací súd nepovažoval za dôvodnú ani ďalšiu námietku žalobcu, že mu nebola poskytnutá lehota na vyjadrenie sa k dodatku protokolu. V zmysle právnej úpravy ustanovenej v § 15 ods. 10 uvedeného zákona zákonodarca predpokladá, že daňový subjekt je oprávnený sa vyjadrovať len k protokolu a nie jeho dodatku. Skutočnosť, že k dodatku protokolu sa nemôžu vzťahovať procesné úkony podľa § 15 ods. 10 potvrdzuje aj právna úprava ustanovená v § 15 ods. 5 písm. c/ a ods. 6 písm. e/ tohto zákona, v zmysle ktorých je zákonná lehota na predloženie vyjadrenia k protokolu z daňovej kontroly poslednou lehotou, kedy daňový subjekt má právo a súčasne i povinnosť predkladať správcovi dane dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia v rámci kontroly a túto lehotu nemožno ani predĺžiť a ani odpustiť jej zmeškanie. Zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu je nesporné, že správca dane doručil žalobcovi ako daňovému subjektu, resp. jeho splnomocnenému zástupcovi po ukončení daňovej kontroly protokol o daňovej kontrole, daňový subjekt - žalobca, v zákonnej lehote správcovi dane predložil vyjadrenie k protokolu. Správca dane postupoval v súlade so zákonom, keď vyjadrenie daňového subjektu k protokolu vyhodnotil a zaznamenal v dodatku k protokolu, ktorý sa stal súčasťou prerokovaného a doručeného protokolu. Tvrdenie súdu prvého stupňa, že žalobcovi ako daňovému subjektu bolo odňaté právo súčinnosti, keď nemal možnosť za vyjadriť k protokolu a jeho dodatku, je v rozpore so skutkovým zistením vyplývajúcim zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo 14. decembra 2010, ktorá jednoznačne potvrdzuje, že správca dane na tomto ústnom pojednávaní protokol o daňovej kontrole a jeho dodatok s daňovým subjektom prerokoval. Vychádzajúc z obsahu dodatku k protokolu, ako aj zo znenia právnej úpravy zákona o správe daní vzťahujúcej sa k protokolu, nemožno považovať dodatok k protokolu za dôkaz, keďže z jeho obsahu jednoznačne vyplýva, že správca dane v dodatku k protokolu vyhodnocuje len skutočnosti tvrdené žalobcom v jeho vyjadrení k protokolu a uvádza svoju úvahu, ktorou tieto skutočnosti žalobcom tvrdené v jeho vyjadrení k protokolu zhodnotil. Vzhľadom k uvedenému i keď dodatok k protokolu je súčasťou protokolu, protokol v skutkových zisteniach a v ich hodnotení nenahrádza ani nedopĺňa.

Odvolací súd nesúhlasil ani s argumentáciou žalobcu, že boli porušené jeho práva na prvostupňové konanie a aj túto jeho námietku považoval za nedôvodnú. Vychádzajúc zo znenia právnej úpravy ustanovenej v § 15 zákona o správe daní daňovú kontrolu treba považovať za jeden z najvýznamnejších nástrojov, ktorými správca dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. V zmysle § 15 ods. 16 tohto zákona sa na daňovú kontrolu primerane použijú aj ostatné ustanovenia prvej časti a § 32, § 34 a § 41 tohto zákona. Zákonodarca v § 15 zákona o správe daní ustanovuje daňovému subjektu celý rad zákonom zaručených práv, ale i povinností, a to najmä právo a povinnosť predkladať dôkazy k svojim tvrdeniam, právo nahliadať do spisového materiálu v súvislosti s daňovou kontrolou, klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní, vyjadrovať sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, a pod.. Skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu preukazujú, že žalobca ako daňový subjekt mal možnosť využiť a aj využil všetky svoje práva počas daňovej kontroly. Správca dane výsledky komplexného zisťovania skutkového stavu danej veci zhrnul v protokole o daňovej kontrole a jeho prerokovaním s daňovým subjektom daňová kontrola bola ukončená a začalo sa vyrubovacie konanie. Nemožno súhlasiť s názorom žalobcu, že ukončením daňovej kontroly sa začalo prvostupňové konanie, pretože daňová kontrola je neoddeliteľnou súčasťou daňového konania, účelom ktorej je zistenie všetkých skutočností relevantných pre správne určenie a vyrubenie dane. Vo vyrubovacom konaní nie je dôvod opätovne vykonávať dokazovanie, ktoré už

prebehlo v rámci daňovej kontroly za súčinnosti daňového subjektu, resp. jeho splnomocneného zástupcu, ako to aj vyplýva z administratívneho spisu. Výsledkom vyrubovacieho konania je vydanie rozhodnutia správcom dane, v ktorom okrem ďalšieho správca dane je povinný uviesť svoju úvahu ako výsledok hodnotenia dôkazov zadovážených počas daňovej kontroly.

Z uvedených dôvodov odvolací súd dospel k záveru, že v danom prípade bolo preukázané, že správca dane v daňovom konaní postupoval v súlade so zákonom ako aj náležite v súčinnosti so žalobcom ako daňovým subjektom a umožnil mu realizáciu jeho procesných práv, čím mu nebolo upreté právo v zmysle § 2 ods. 2 a 8 zákona o správe daní, ako aj právo priznané čl. 46 ods. 1 Ústavy SR. Odvolací súd mal taktiež preukázané, že žalovaný sa v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia s predmetnými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane náležite vysporiadal.

Odvolací súd ďalej zistil, že žalobca v žalobe namietal nezákonnosť rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu i z dôvodov, že správca dane vo veci zistil skutkový stav nedostatočne pre určenie jeho daňovej povinnosti v sledovanom zdaňovacom období, dôkazy ktoré predkladal boli nesprávne vyhodnocované, neboli vykonané ním navrhované dôkazy, bolo mu upreté právo klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní, správca dane prevzal do svojich dôvodov aj dôkazy, ktoré neboli vykonané v rámci tejto daňovej kontroly. Žalobca mal za to, že žalovaný na základe zhodnotenia skutkového stavu dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam a jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, nesúhlasiac s názorom žalovaného, že správca dane pri výkone daňovej kontroly postupoval v zmysle platných právnych predpisov.

V napadnutom rozsudku súd prvého stupňa síce cituje právnu úpravu ustanovenú v § 43 ods. 1, 5 zákona o DPH, ako aj ustanovenú v § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, vzťahujúcu sa k veci samej a to daňovej povinnosti daňového subjektu - žalobcu, avšak z odôvodnenia napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa nevyplýva, či a v akom rozsahu sa prvostupňový súd v rámci súdneho prieskumu zaoberal žalobnými námietkami, ktorými žalobca namietal nesprávnosť a nezákonnosť rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane, ktorými mu bol vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2008. Odvolaciemu súdu však neuniklo pozornosti konštatovanie prvostupňového súdu, že ostatnými námietkami týkajúcimi sa ďalšieho priebehu postupu daňovej kontroly ako i vykonávaním a hodnotením dôkazov sa nezaoberal vzhľadom na procesnoprávne vady, ktoré namietaným skutočnostiam predchádzali, ktoré konštatovanie však je v rozpore s citovanou právnu úpravou zákona o dani z pridanej hodnoty, ktorá skutočnosť podmieňuje nezrozumiteľnosť prvostupňového súdneho rozhodnutia.

Z uvedených dôvodov odvolací súd dospel k záveru, že prvostupňový súd vec nesprávne právne posúdil a napadnutý rozsudok je nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov, keďže z napadnutého rozsudku vyplýva, že súd prvého stupňa zákonnosť preskúmaného rozhodnutia a postupu žalovaného posudzoval len v rozsahu námietok žalobcu týkajúcich sa vyššie uvedených procesných väd daňových orgánov oboch stupňov, pričom z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia nie je jednoznačne zrejmé, ako prvostupňový súd postupoval pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu na základe žaloby, keď v odôvodnení rozsudku vo veci samej nedal jednoznačnú odpoveď na zásadné žalobné námietky žalobcu.

Vychádzajúc z uvedeného pokiaľ by odvolací súd v danej veci rozhodol v merite veci zaoberajúc sa ostatnými námietkami žalobcu, ktorými v žalobe namietal nezákonnosť rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu, odňal by tým žalobcovi právo na riadny opravný prostriedok, čím by mu odňal právo na proces v zmysle článku 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.

Uvedené skutočnosti viedli odvolací súd k rozhodnutiu, ktorým napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 a s § 221 ods. 1 písm. f/, h/ O.s.p..

Povinnosťou krajského súdu bude v ďalšom konaní postupovať v intenciách názoru odvolacieho súdu a vo veci samej opätovne rozhodnúť. Súd prvého stupňa v novom rozhodnutí opäť rozhodne o náhrade trov konania vrátane o náhrade trov odvolacieho konania (ust. § 224 ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1).

Vzhľadom k tomu, že zákonom č. 479/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 1. januára 2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, bolo povinnosťou súdu podľa § 107 ods. 4 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 konať na strane žalovaného s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

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 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.