

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžf/1/2019
Identifikačné číslo spisu: 3011200786
Dátum vydania rozhodnutia: 30.06.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:3011200786.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: Zlatá huta spol. s.r.o., IČO: 31 426 964, so sídlom Bernolákova 11/3040, Trenčín, zastúpeného advokátom JUDr. Bohumilom Novákom, so sídlom Horná 27, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí právneho predchodcu žalovaného Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/226/1149-91565/2011/994159-r zo dňa 13. septembra 2011 a č. I/226/1149-91566/2011/994159-r zo dňa 13. septembra 2011, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/90/2011-142 zo dňa 13. januára 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/90/2011-142 zo dňa 13. januára 2015 mení tak, že rozhodnutie právneho predchodcu žalovaného Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/226/1149-91565/2011/994159-r zo dňa 13. septembra 2011, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 645/230/91032/10/Feč zo dňa 12. októbra 2010 a rozhodnutie právneho predchodcu žalovaného Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/226/1149-91566/2011/994159-r zo dňa 13. septembra 2011, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 645/230/91042/10/Feč z 12. októbra 2010 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi trovy odvolacieho a prvostupňového konania tak, ako budú vyčíslené v písomnom vyhotovení rozsudku.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žaloby, ktorými sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí právneho predchodcu žalovaného Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky (ďalej aj ako „žalovaný“) č. I/226/1149-91565/2011/994159-r zo dňa 13. septembra 2011 a č. I/226/1149-91566/2011/994159-r zo dňa 13. septembra 2011.

Rozhodnutím č. I/226/1149-91565/2011/994159-r zo dňa 13. septembra 2011 žalovaný rozhodnutie

Daňového úradu Trenčín (ďalej aj ako „správca dane“) č. 645/230/91032/10/Feč zo dňa 12. októbra 2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie jún 2008 v sume 355.406,95 Eur, zmenil tak, že žalobcovi vyrubil sumu dane vo výške 345.871 Eur. Suma vyrubenej dane bola žalobcovi znížená z dôvodu, že predmetom dodávky na základe faktúry č. 10/2008 zo dňa 6. júna 2008 od spoločnosti A. J. Secret Consulting s.r.o. bol granulát striebra, ktorého dodávka nebola spochybnená a tým ani právo žalobcu na odpočítanie dane z uvedenej faktúry.

Rozhodnutím č. I/226/1149-91566/2011/994159-r zo dňa 13. septembra 2011 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 645/230/91042/10/Feč zo dňa 12. októbra 2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie júl 2008 v sume 353.175,06 Eur.

V oboch preskúmaných rozhodnutiach žalovaný (rovnako ako správca dane v dodatočných platobných výmeroch) dospel k záveru, že žalobca si v rozpore s § 49 ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 1 a § 67 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“) uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťami A Energie s.r.o. a A. J. Secret Consulting s.r.o., a to z dôvodu, že uvedené spoločnosti dodali žalobcovi investičné zlato, ktorého nadobudnutie je oslobodené od dane, pričom dodávateľom žalobcu nevznikla daňová povinnosť, a preto ani žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane.

Napadnutým rozsudkom č. k. 11S/90/2011-142 zo dňa 13. januára 2015 rozhodol krajský súd vo veci opätovne potom, ako bol predchádzajúci rozsudok krajského súdu č. k. 11S/90/2011-85 zo dňa 17. apríla 2012 zrušený uznesením Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/39-40/2012 zo dňa 19. júna 2013 a vec bola vrátená krajskému súdu na ďalšie konanie. Najvyšší súd uvedeným rozhodnutím rozsudok krajského súdu č. k. 11S/90/2011-85 zo 17. apríla 2012 zrušil z dôvodu, že súd prvého stupňa svoje rozhodnutie náležite neodôvodnil.

Krajský súd opätovne preskúmal zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného a dospel k záveru, že skutkový stav bol správnymi orgánmi oboch stupňov dostatočne zistený, získané dôkazy správne vyhodnotené a správne orgány na ich základe dospeli k správne právnemu záveru. V odôvodnení rozsudku krajský súd poukázal na to, že rozhodnutia správcu dane a žalovaného vychádzajú zo zistení z daňovej kontroly, ktorá bola zameraná na dodržiavanie DPH žalobcom za zdaňovacie obdobie január až apríl 2008 a jún až november 2008. Správca dane vyhotovil o výsledku daňovej kontroly Protokol č. 645/320/83873/2010/Vask zo dňa 09. septembra 2010 a jeho Dodatok č. 1 zo dňa 08. októbra 2010.

Krajský súd poukázal na § 15 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej aj ako „zákon č. 511/1992 Zb.“) a uviedol, že daňová kontrola bola ukončená protokolom č. 635/320/83873/2010/Vask zo dňa 9. septembra 2010, ku ktorému žalobca podal vyjadrenie, s ktorým sa správca dane vysporiadal v dodatku č. 1 prejednanom spolu s protokolom so žalobcom dňa 8. októbra 2010. Konštatoval, že dodatok k protokolu je súčasťou protokolu, nenahrádza už doručený protokol, a preto sa naň ani nevzťahujú procesné úkony, ktoré platia pre protokol, keď navyše v dodatku č. 1 správca dane len vyhodnotil námietky žalobcu k protokolu, pričom samotný obsah protokolu zostal nezmenený a následne začalo vyrubovacie konanie, v ktorom správca dane rozhodol o daňovej povinnosti žalobcu za kontrolované zdaňovacie obdobia dodatočnými platobnými výmery zo dňa 12. októbra 2010.

Podľa názoru krajského súdu správca dane dôvodne nevypočul navrhnutých svedkov (X. N., O. S.), pretože nebol predpoklad, že zmenia svoje predchádzajúce vysvetlenia k nadobudnutiu zlata, ktoré podali pred miestne príslušnými správcami dane pri daňovej kontrole týkajúcej sa obchodných spoločností, v ktorých boli konateľmi a ktorá začala pred výkonom daňovej kontroly u žalobcu. Bývalí konatelia spoločností A. J. Secret Consulting s.r.o. a HiB Trade s.r.o. neboli vypočutí ako svedkovia. Krajský súd mal za to, že zápisnice o výsluchu bývalých konateľov spoločností A. J. Secret Consulting s.r.o. a HiB Trade s.r.o. nie je možné hodnotiť ako nezákonne získané dôkazy, pretože ich použitie v daňovom konaní vykonanom u žalobcu bolo v súlade s § 16 a § 29 ods. 2 a 4 zákona č. 511/1992 Zb., pričom s

obsahom uvedených zápisníc bol žalobca riadne oboznámený. Krajský súd poukázal na to, že žalobca v prejednávanej veci po ukončení daňovej kontroly neoznačil žiadne dôkazy, ktoré by neboli známe z daňovej kontroly, a preto nebolo v rozpore so zákonom, aby správca dane v odôvodnení dodatočných platobných výmerov nepoužil zistenia a závery daňovej kontroly.

Ďalej konštatoval, že správca dane postupoval v zmysle § 23 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. a splnil svoju povinnosť poučiť účastníkov daňového konania a tretie osoby o povinnosti zachovávať daňové tajomstvo a o právnych dôsledkoch porušenia tejto povinnosti. Toto poučenie v zmysle § 11 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. obsahovala zápisnica o záverečnom prerokovaní protokolu. Krajský súd tiež poukázal na to, že daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu. Uviedol, že daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia (§ 15 ods. 5 písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb.) a vyjadriť sa k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia (§ 15 ods. 10 veta druhá zákona č. 511/1992 Zb.). Zastával názor, že na dodatok k protokolu sa už nevzťahuje právo daňového subjektu vyjadriť sa k nemu v lehote v zmysle § 15 ods. 10 veta druhá zákona č. 511/1992 Zb. V opačnom prípade by mohlo dôjsť k situácii, kedy by sa daňovník opakovane vyjadroval k dodatkom k protokolu a takýmto postup by oddialil, resp. až vylúčil ukončenie daňovej kontroly v zákonom stanovenej lehote.

Krajský súd mal s poukazom na § 30 zákona č. 511/1992 Zb. za to, že preskúmané rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane, obsahujú zákonné náležitosti a v ich odôvodneniach sú uvedené skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutia, úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov a aj použitie právnych predpisov, pričom krajský súd nezistil ani ich vzájomnú rozporuplnosť.

Stotožnil sa s názorom žalovaného, že dôkazy získané z medzinárodnej výmeny informácií boli legálne získanými dôkazmi v zmysle § 16 a § 29 ods. 2 a 4 zákona č. 511/1992 Zb., pričom správca dane žalobcu oboznámil s obsahom dokladov získaných z medzinárodnej výmeny a umožnil mu vyjadriť sa k nim v určenej lehote od doručenia oznámenia, čo žalobca nevyužil.

Krajský súd s poukazom na obsah administratívneho spisu dôvodil, že správca dane v priebehu prerušeného konania nevykonával žiadne úkony. Súčasne mal krajský súd za preukázané, že správca dane žalobcu oboznámil o ukončení prerušenia kontroly listom zo dňa 25. augusta 2010, čím si splnil zákonnú povinnosť oboznamovať daňový subjekt s vykonanými úkonmi v priebehu daňovej kontroly. Za dôvodné nepovažoval krajský súd ani tvrdenie žalobcu, že správca dane vykonal aj také dôkazy, ktoré presahovali zákonom určený nevyhnutný rámec daňovej kontroly pre správne určenie a vyrubenie dane tým, že skúmal skutočnosti v tzv. reťazoch. S poukazom na skutkové zistenia v danej veci krajský súd konštatoval, že správca dane v súlade so zákonom preveroval v rámci medzinárodnej výmeny informácií, aké zlato žalobca v skutočnosti nadobudol. Z medzinárodnej výmeny informácií vyplýva, že žalobca, spoločnosť HiB Trade s.r.o., ako aj spoločnosť A. J. Secret Consulting s.r.o. boli zapojení do obchodu so zlatom. Na prepravných dokladoch bol uvedený dodávateľ Schöeller Münzhandel GmbH, príjemca spoločnosť Zlatá huta spol. s.r.o. alebo spoločnosť HiB Trade s.r.o., meno osoby, ktorá zlato preberala - X. N., ktorý potvrdil preberanie zásielok zlata. Krajský súd dospel k záveru, že žalobca nadobudol zlato od spoločnosti A. J. Secret Consulting s.r.o., ktoré vykazovalo znaky investičného zlata.

Krajský súd konštatoval, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie za účelom zistenia, či žalobca nadobudol od spoločnosti A. J. Secret Consulting, s.r.o. zlato na ďalšie spracovanie alebo išlo o zlato, ktoré vykazovalo znaky investičného zlata oslobodeného od dane z pridanej hodnoty. Služby bezpečnostnej schránky neboli preukázané, pričom práve žalobca, zaťažený dôkazným bremenom, bol povinný preukázať bez akýchkoľvek pochybností svoje tvrdenia o poskytovaní takejto služby. Z obsahu administratívneho spisu je podľa krajského súdu zrejmé, že zlato od rakúskeho dodávateľa vo faktúre deklarované ako investičné zlato bolo dodané v nezmenenom stave žalobcovi a že obchod medzi HiB Trade s.r.o. - A. J. Secret Consulting s.r.o. - Zlatá huta spol. s.r.o. sa považoval za uskutočnený až po prekontrolovaní hmotnosti a rýdzosti zlata u žalobcu. Z dokladov od rakúskej finančnej správy je zrejmé,

že faktúrou č. VR2008 - 9785 z 30. októbra 2008 s pripojeným medzinárodným nákladným listom (CMR) č. SK5288642 a faktúrou č. VL2008 - 0462 z 12. novembra 2008 s pripojeným CMR č. SK5539362 bolo fakturované dodanie investičného zlata, ktoré bolo dodané od rakúskeho obchodníka priamo žalobcovi, keď na CMR je uvedený ako príjemca adresa žalobcu, prvý nadobúdateľ - HiB Trade, s.r.o. tam uvedený nie je. Krajský súd aj v tejto súvislosti zastával názor, že nebolo dôvodné opakované vypočutie svedkov O. S. a konateľu prepravcu Peber s.r.o. z dôvodu, že dôkazy z medzinárodnej výmeny informácií postačovali na prijatie záveru, že žalobca nadobudol zlato, ktoré vykazovalo znaky investičného zlata. Neprihliadol ani na námietku žalobcu, že bol ukrátený na svojich právach tým, že nebol upovedomený o výpovedi svedkov, a to O. S. a N. K., keďže obaja podali vyjadrenia v priebehu daňových kontrol v spoločnostiach A. J. Secret Consulting, s.r.o. a HiB Trade, s.r.o. pred príslušnými správcami dane.

Uviedol, že závery prijaté daňovými orgánmi majú podklad v zisteniach rakúskej daňovej správy, ktoré vychádzali z objednávok, faktúr, dodacích listov a medzinárodných prepravných listov (CMR), prepravných dokladov kuriérskej spoločnosti. Krajský súd neprihliadol ani na tvrdenia žalobcu, že nebol informovaný o otázkach, ktoré správca dane žiadal preveriť formou medzinárodnej výmeny daňových informácií, keďže informácia mu bola poskytnutá dňa 01. apríla 2010 spolu s upovedomením o predĺžení výkonu kontroly. Žalobca bol oboznámený s výsledkami preverovania obchodu so zlatom počas miestneho zisťovania dňa 22. septembra 2008. Z úradného záznamu zo dňa 21. augusta 2008 vyplýva, že konateľka žalobcu nahliadla do zápisnice o ústnom pojednávaní z 12. augusta 2008, ktoré sa týkalo spoločnosti A. J. Secret Consulting, s.r.o. Žalobca bol oboznámený s obsahom zápisnice zo dňa 7. apríla 2009 vo veci dodávok zlatých tehál od spoločnosti Schöller Münzhandel GmbH, Wien. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalobca bol písomne oboznámený s výsledkami medzinárodnej výmeny informácií dňa 13. júna 2011, avšak nevyužil možnosť vyjadriť sa k uvedeným výsledkom v lehote 15 dní.

Krajský súd konštatoval, že žalobca počas daňovej kontroly ani v súdnom konaní nepredložil žiadne dôkazy, ktorými by preukázal, že obchodoval s tzv. priemyselným zlatom, resp. že poskytoval služby bezpečnostnej schránky. Krajský súd nepovažoval za dôvodné ani námietky žalobcu, že správcovi dane zanikla právomoc na výkon daňovej kontroly, nemal žiaden zákonný dôvod na predĺženie lehoty na daňovú kontrolu a taktiež žiadny dôvod na prerušenie daňovej kontroly. Konštatoval, že daňová kontrola začala u žalobcu dňa 08. októbra 2009 a bola ukončená prerokovaním protokolu z daňovej kontroly dňa 08. októbra 2010, t.j. v jednoročnej lehote, k predĺženiu lehoty na vykonanie daňovej kontroly došlo v súlade s § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., o čom správca dane žalobcu oboznámil. Krajský súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku týkajúcu sa prerušenia daňovej kontroly, keďže konanie o žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií je konanie o inej skutočnosti (§ 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.).

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP a žalobcovi, ktorý nebol v konaní úspešný, právo na náhradu trov konania nepriznal.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu zmenil tak, že preskúmané rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutia správcu dane zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

V dôvodoch odvolania namietal, že krajský súd dospel k skutkovému záveru, ktorý je v úplnom rozpore so skutočným obsahom administratívneho spisu a v rozpore s dôkazmi v ňom sa nachádzajúcimi. Podľa žalobcu prevažná väčšina týchto dôkazov nemôže byť použitá z dôvodu ich nezákonnosti. Mal za to, že dôvody napadnutého rozsudku neobsahujú hodnotenie dôkazov jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti, ale opisujú len čiastočne obsah administratívneho spisu a skutkové závery sú v úplnom rozpore so skutočným obsahom stavu veci. Dôvodil, že rozsudok krajského súdu je čiastočne nepreskúmateľný pre nedostatok a zmätočnosť dôvodov a čiastočne nesprávny pre rozpor so skutkovým stavom.

Žalobca sa ďalej v plnom rozsahu pridŕžoval obsahu žaloby. Dodal, že zo strany krajského súdu nebola zodpovedaná podstatná otázka, či a kedy prebehlo prvostupňové vyrubovacie konanie. Žalobca nikdy

netvrdil, že v prvostupňovom vyrubovacom konaní je potrebné zopakovať dôkazy vykonané v daňovej kontrole. Tvrdil však, že vo vyrubovacom konaní bolo povinnosťou správcu dane umožniť žalobcovi odstrániť protichodné názory v súvislosti so závermi daňovej kontroly uvedenými v protokole z daňovej kontroly a vyjadrením žalobcu k protokolu. Mal za to, že správca dane svojím nezákonným postupom odňal žalobcovi právo konať ako účastníkovi prvostupňového konania, keď daňová kontrola bola vykonávaná bez akejkoľvek súčinnosti so žalobcom, prvostupňové daňové vyrubovacie konanie sa neuskutočnilo a rovnako odvolacie konanie prebehlo bez účasti žalobcu. Zdôraznil, že keď daňová kontrola bola ukončená dňa 08. októbra 2010 prerokovaním protokolu a rozhodnutie bolo vydané dňa 12. októbra 2010, nemalo kedy byť uskutočnené prvostupňové vyrubovacie konanie.

Ďalej sa žalobca pridrižoval námietok týkajúcich sa procesných pochybení správcu dane, a to v súvislosti s poučením, ktorému žalobca neporozumel a porušením zásad daňového konania (zásady zákonnosti a úzkej súčinnosti s účastníkom konania) z dôvodu nedoručenia dodatku k protokolu z daňovej kontroly. Rovnako týkajúcich sa nepreskúmateľnosti rozhodnutí daňových orgánov, nesprávneho zamerania dokazovania správcom dane s poukazom na stabilnú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie.

Žalobca v celom rozsahu trval na nezákonnosti celej daňovej kontroly z dôvodu nezákonného postupu správcu dane, a to s odkazom na § 41 ods. 1 a 2 v spojení s § 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. Dôvodil, že správca dane po tom, čo žalobca predložil vyžadujúce doklady, svojvoľne a nezákonne bez vedomosti žalobcu a bez súčinnosti s ním vykonával rôzne dôkazy, čím vlastne vykonával vyhľadávaciu činnosť, ktorú v rámci daňovej kontroly už nemôže vykonávať, pretože by išlo súbežne o dva samostatné postupy, ktoré sa vzájomne vylučujú. V tejto súvislosti zdôraznil, že správca dane žalobcovi neoznámil, aké má pochybnosti o žalobcom predložených dôkazoch, a to ani v protokole z daňovej kontroly, ani v rozhodnutiach, čím žalobcovi znemožnil k pochybnostiam správcu dane sa vyjadriť, navrhnúť dôkazy na ich odstránenie, príp. dôkazy priamo predložiť.

Žalobca tiež opakovane namietal, že správca dane používa ako dôkaz odpovede na medzinárodné dožiadania. S poukazom na smernicu 77/799 a rozsudok súdneho dvora C-184/05 dôvodil, že je vylúčené takéto informácie použiť ako dôkazy pri posudzovaní podmienok daňových povinností. Aj v súvislosti s medzinárodnou výmenou informácií žalobca namietal porušenie zásady úzkej súčinnosti s účastníkom konania, nakoľko o nich nič nevedel. Mal za to, že v nich boli zámerne uvádzané nepravdivé skutočnosti v jeho neprospech. Namietal tiež, že v administratívnom spise sa nachádzajú len fotokópie odpovedí dožiadaných orgánov, pričom ich obsah nie je preložený z cudzieho jazyka. Zdôraznil, že v skutočnosti išlo o výsluch svedkov v inom členskom štáte Európskej únie, pričom o takom výsluchu nebol žalobca informovaný, nemohol sa ho zúčastniť a klásť svedkom otázky. Považoval to za o to závažnejšie vzhľadom na to, že práve osoby, ktoré boli v zahraničí vypočúvané, nemali možnosť sa oboznámiť s tvrdeniami žalobcu.

Záverom odvolania žalobca trval na svojej námietke o prekročení zákonom stanovenej lehoty na výkon daňovej kontroly podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb., a to z dôvodu rozporu rozhodnutí o prerušení daňovej kontroly so zákonom, nakoľko dôvody prerušenia nie sú dôvodmi zákonnými v súlade s § 25a ods. 1 uvedeného zákona. Mal za to, že medzinárodné dožiadania nie sú zákonným dôvodom na prerušenie daňovej kontroly. Navyše dôvod predĺženia lehoty podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. nebol podľa žalobcu naplnený, nakoľko v žiadosti o predĺženie lehoty správca dane uvádzal vykonávanie dokazovania a nie zložitnosť prípadu. Tiež žalobcovi nebolo ani doručené rozhodnutie o predĺžení lehoty na výkon daňovej kontroly, čo považoval za rozporné s § 17 ods. 2 písm. b/ zákona č. 511/1992 Zb.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom Krajského súdu v Trenčíne a s vysloveným právnym záverom sa stotožňoval.

O odvolaní žalobcu rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom č. k. 2Sžf/34/2015 zo dňa 26. júla 2017 tak, že rozsudok krajského súdu č. k. 11S/90/2011-142 zo dňa 13. januára 2015 potvrdil a

účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznal. V odôvodnení svojho rozhodnutia najvyšší súd s poukazom na § 250ja ods. 7 OSP citoval odôvodnenie rozsudku sp. zn. 6Sžf/133-137/2013 zo dňa 01. augusta 2014 vydaného v konaní, predmetom ktorého boli rozhodnutia žalovaného, ktorými bol v spojení s rozhodnutiami správcu dane žalobcovi vyrubený rozdiel DPH za mesiace august až november 2008, pričom tieto rozhodnutia boli vydané na základe výsledkov tej istej daňovej kontroly ako v konaní vedenom na najvyššom súde pod sp. zn. 2Sžf/34/2015. Najvyšší súd v podstatnej časti okrem iného uviedol:

„...Odvolací súd považoval za presvedčivú argumentáciu súdu prvého stupňa, ktorou odôvodnil správnosť záverov daňových orgánov oboch stupňov o tom, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach žalobca ako daňový subjekt nakupoval investičné zlato v rámci zistených obchodníkov so zlatom, kde ako finálny dodávateľ zlata vystupovali spoločnosti A Energie s.r.o. a A. J. Secret Consulting s.r.o., ktoré spoločnosti sa zaoberali iba obchodnou činnosťou, t. j. nakupovali a predávali tovar - zlato, označené pôvodným rakúskym dodávateľom ako investičné zlato v nezmenenom stave, a preto uplatnenie DPH na dodávateľských faktúrach týchto uvedených spoločností je v rozpore so zákonom o DPH, a preto žalobcovi ako odberateľovi nevznikol nárok na odpočítanie tejto dane, keďže uvedený záver daňových orgánov vychádza z ich logického úsudku prijatého na základe výsledkov skutkových zistení zadovážených správcom dane v rámci daňovej kontroly vykonanej zákonným spôsobom.

Odvolací súd nesúhlasil ani s námietkou žalobcu, že krajský súd dospel k skutkovému záveru, ktorý je v úplnom rozpore so skutočným obsahom administratívneho spisu a v rozpore s dôkazmi v ňom sa nachádzajúcimi, majú za to, že prevažná väčšina týchto dôkazov nemôže byť použitá z dôvodu ich nezákonnosti, v ktorej súvislosti sa v plnom rozsahu pridržiaval obsah žaloby. Odvolací súd vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu a z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia súdu prvého stupňa mal preukázané, že prvostupňový súd v rámci súdneho prieskumu napadnutých rozhodnutí žalovaného pre prijatie svojho právneho záveru o zákonnosti preskúmaných rozhodnutí vychádzal zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu predloženého žalovaným. Pokiaľ žalobca tvrdil, že prevažná väčšina dôkazov vykonaných správcom dane nemôže byť použitá z dôvodu ich nezákonnosti, ide o všeobecné tvrdenie, ktoré nemôže mať za následok preukázanie nezákonnosti postupu správcu dane pri zadovážení a vykonávaní dokazovania. V preskúmanom konaní mal odvolací súd zhodne ako súd prvého stupňa preukázané, že žalovaný i správca dane pri vydaní rozhodnutí nevychádzali len z daňových dokladov predložených žalobcom, ale najmä z výsledkov dokazovania, ktoré smerovalo k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či predmetné obchody boli uskutočnené spôsobom deklarovaným žalobcom.

Z predloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov sa náležite vecou zaoberali a dokazovanie vykonávali v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom. Skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu potvrdzujú, že správca dane založil svoj právny záver na základe dôkazov vykonaných zákonným spôsobom, keďže dôkazy - vyjadrenie konateľa HiB Trade s.r.o., ako aj bývalej konateľky A. J. Secret Consulting s.r.o. vykonané v iných konaniach v rokoch 2008 - 2010 u miestne príslušných správcov daní, ako aj doklady získané od rakúskej finančnej správy v rámci medzinárodnej výmeny informácií, správca dane vykonal v súlade s § 29 ods. 2,4 zákona č. 511/1992 Zb. Vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci odvolací súd taktiež nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že vo veci daňové orgány oboch stupňov zamerali dokazovanie jednostranne v jeho neprospech a že vo veci nebol riadne zistený skutkový stav.

Z výsledkov medzinárodnej výmeny informácií pritom vyplynulo, že zlato, ktoré A. Energie s.r.o. predávala žalobcovi bolo dodávané v reťazci daňových subjektov Schöeller Münzhandel GmbH - Excelent Gold Plus s.r.o. - Contel s.r.o., Lazza s.r.o., Zafiras s.r.o. - A Energie s.r.o. - Zlatá huta s.r.o. (žalobca). Podľa názoru odvolacieho súdu zhodne s názorom súdu prvého stupňa z výsledkov vykonaného dokazovania v daňovom konaní vyplýva, že žalobca spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti nepreukázal, že obchody, ním deklarované v daňových priznaniach za sledované zdaňovacie obdobia (august až november 2008) na základe faktúr predložených k daňovej kontrole, sa uskutočnili spôsobom ním tvrdným, pričom preukázanie týchto skutočností zaťažovalo dôkazným bremenom práve žalobcu v zmysle § 29 ods.8 zákona č. 511/1992 Zb.

Vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci vyplývajúcich z administratívneho spisu ako aj z odôvodnení rozhodnutí daňových orgánov je zrejmé, že správca dane nespochybňoval realnosť

uskutočnených zdaniteľných plnení v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach, ale spochybňoval uskutočnenie zdaniteľných plnení dodávateľskými spoločnosťami, predmetom ktorých bola dodávka zlata, keďže pre možnosť uplatnenia si odpočtu DPH zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, ale aby uskutočnená dodávka tovaru deklarovaná na faktúrach reálne spĺňala zákonom predpokladané podmienky, čo však správca dane vykonaným dokazovaním žalobcovi spochybnil, resp. vyvrátil. V konaní bolo nepochybne preukázané, že dodávateľské spoločnosti nemohli žalobcovi dodať priemyselné zlato. Odvolací súd zastáva zhodný názor ako súd prvého stupňa, že zo skutkových zistení danej veci je zrejmé, že žalobca ako daňový subjekt nevedel preukázať, že na základe faktúr, predložených k daňovej kontrole, v sledovaných zdaniteľných obdobiach mu dodávateľské spoločnosti dodali zlato priemyselné keď výsledky z medzinárodnej výmeny informácií potvrdili, že dodávateľia žalobcu, resp. ich dodávateľia, nakupovali zlato len od rakúskeho dodávateľa Schöeller Münzhandel GmbH, ktorý je obchodnou spoločnosťou zaoberajúcou sa nákupom a predajom investičného zlata, všetky dodávky tovaru - zlata v roku 2008 od uvedeného rakúskeho dodávateľa na základe vystavených faktúr mali charakter investičného zlata vo forme zlatých tehličiek, pričom rakúsky dodávateľ dodávku investičného zlata oslobodil od platenia DPH v zmysle rakúskeho zákona o DPH, zlato bolo priamo prepravované z uvedenej rakúskej spoločnosti do spoločnosti žalobcu a zo strany daňových subjektov HiB Trade s.r.o. ani A. J. Secret Consulting s.r.o. neboli predložené žiadne dôkazy, potvrdzujúce prepracovanie zlata, a preto aj údaj uvedený na faktúrach vystavených spoločnosťou A. J. Secret Consulting s.r.o. - zlaté pásky, vyznieva účelovo, aby uvedená forma nespĺňala charakter investičného zlata, pričom rýdzosť zlata bola na faktúrach uvedená 999,9 (zákonom predpokladaná). Listinné dôkazy tvoriace súčasť odpovede na medzinárodnú výmenu informácií - prepravná objednávka - príkaz na prepravu, medzinárodný prepravný list, tiež potvrdzujú, že na prepravných dokladoch je ako odosielateľ tovaru uvedená rakúska spoločnosť Schöeller Münzhandel GmbH, a adresa príjemcu je uvedená Zlatá huta s.r.o. Trenčín.

Vzhľadom k uvedenému odvolací súd nepovažoval námietky žalobcu uvedené v jeho odvolaní za relevantné k vyhoveniu jeho odvolacieho návrhu a dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že správca dane ako aj žalovaný vo veci vykonali dokazovanie zákonným spôsobom a v dostatočnom rozsahu, náležite zistili skutkový stav veci, v daňovom konaní postupovali v súčinnosti so žalobcom ako daňovým subjektom, skutkové zistenia vyhodnotili správne a v súlade so zákonom, ktoré skutočnosti náležite aj odôvodnili v odôvodnení preskúmaných rozhodnutí...“

Na základe ústavnej sťažnosti žalobcu vydal Ústavný súd Slovenskej republiky nález č. k. I. ÚS 30/2018-41 zo dňa 30. januára 2019, ktorým rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžf/34/2015 zo dňa 26. júla 2017 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V odôvodnení svojho nálezu ústavný súd uviedol, že najvyšší súd svoj rozsudok odôvodnil výlučne odkazom na iné (obdobné) rozhodnutie najvyššieho súdu v inej veci žalobcu bez toho, aby špecificky reagoval na podstatné odvolacie dôvody. Takýto postup najvyššieho súdu mal v čase rozhodovania najvyššieho súdu oporu v § 250ja ods. 7 Občianskeho súdneho poriadku. Ústavný súd však v tejto súvislosti považoval za nevyhnutné poukázať na skutočnosť, že toto zákonné ustanovenie bolo potrebné v záujme ústavne konformného výkladu (čl. 152 ods. 4 ústavy) aplikovať aj vo svetle judikatúry ústavného súdu a Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) zaoberajúcej sa právom účastníka konania na riadne odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (m. m. I. ÚS 118/2010). Ústavný súd Slovenskej republiky ďalej poukázal na nález sp. zn. I. ÚS 314/2015 zo 16. decembra 2015, ktorým bol zrušený rozsudok najvyššieho súdu sp. zn. 6 Sžf 23/2014 zo dňa 25. februára 2015 vydaný v konaní, kde najvyšší súd preskúmaval zákonnosť rozhodnutí orgánov daňovej správy za zdaňovacie obdobie máj 2008. Z pohľadu veci prejednávanej v tomto konaní mali podľa ústavného súdu význam najmä závery týkajúce sa absencie prvostupňového daňového (vyrubovacieho) konania a nezákonného prihliadnutia na dôkazy získané z medzinárodnej výmeny daňových informácií.

Konštatoval, že žalobca po doručení protokolu z daňovej kontroly k tomuto podal vyjadrenie, s ktorým sa správca dane vysporiadal v dodatku č. 1 k protokolu, ktorý bol spolu s protokolom prejednaný so žalobcom dňa 08. októbra 2010. V bezprostrednej nadväznosti na to správca dane vydal dňa 12. októbra 2010 rozhodnutia, ktorými bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia jún a júl 2008. V období medzi prerokovaním protokolu a vydaním rozhodnutí správcu dane o

vyrubení rozdielu dane teda zjavne nepreběhlo (nemohlo prebehnúť) žiadne prvostupňové vyrubovacie konanie. Daňové konanie - ktorého zmysel a význam je odlišný od daňovej kontroly (por. I. ÚS 238/06) - teda v zásade prebehlo len na úrovni odvolacieho konania, keď odvolací orgán preskúmal odvolanie žalobcu a o tomto rozhodol.

Ústavný súd zdôraznil, že konečným účelom daňového konania je rozhodnutie o právach a povinnostiach daňového subjektu. Pred jeho vydaním je však nevyhnutné umožniť daňovému subjektu v plnom rozsahu uplatniť svoje procesné práva, a to aj s cieľom odstrániť protichodné tvrdenia a postoje správcu dane, ku ktorým tento dospel v daňovej kontrole, ktorá nemá charakter rozhodovacieho, ale zisťovacieho. Situácia, keď daňová kontrola de facto nahrádza vyrubovacie konanie pred správcou dane, je ústavným súdom posudzovaná ako závažné procesné pochybenie, ktorého procesným dôsledkom mohlo byť nezákonné rozhodnutie.

Uvedený záver rovnako platí aj pokiaľ ide o vyhodnotenie argumentácie žalobcu týkajúcej sa použiteľnosti a zákonnosti informácií získaných v rámci medzinárodnej výmeny daňových informácií (ďalej len „MVDI“). Z odôvodnenia pôvodného rozsudku najvyššieho súdu je podľa názoru ústavného súdu zreteľné, že jeho závery boli v podstatnej časti založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli práve z MVDI. Žalobca však tento záver namietal s poukazom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie vo veciach C-184/05 a C-55/98. Podstata argumentácie žalobcu spočívala v tvrdení, že takto získané podklady samy osebe nie sú dôkazom, ale len informáciou, ktorá následne musí byť verifikovaná riadne vykonaným dokazovaním v súčinnosti s daňovým subjektom. Z pohľadu ústavného súdu bola táto námietka zásadná, keďže proces získavania informácií prostredníctvom MVDI sa v zásade realizuje bez akejkoľvek možnosti participácie daňového subjektu na týchto postupoch, čo môže kolidovať so základnými zásadami daňového konania, najmä zásadou zákonnosti, zásadou úzkej súčinnosti a zásadou voľného hodnotenia dôkazov. Požiadavka garancie objektivity dokazovania v daňovom konaní je nevyhnutná v záujme naplnenia zákonnosti rozhodnutia správcu dane ako jeho výsledku. Za situácie, keď daňový subjekt žiadnym spôsobom nemá možnosť aktívne spolupôsobiť na tomto procese a skutočnosti získané z MVDI nemajú oporu v iných, zákonne vykonaných dôkazoch, je sporné, či takéto informácie môžu byť zákonným podkladom rozhodnutia správcu dane.

K otázke unesenia dôkazného bremena v daňovom konaní rovnako ústavný súd uviedol, že nestačí iba spochybňovať, ale správca dane musí pre vylúčenie pravidla platiaceho pre daňový subjekt rozhodnúť skutočnosť zodpovedajúcu skutkovým znakom jemu priaznivej normy nielen tvrdiť, ale aj preukázať, a to zákonným spôsobom. K tomu však v prejednávanej veci nedošlo, a to aj pre chybné posudzovanie dôkazného bremena zo strany všeobecných súdov. Žiadna skutková okolnosť, ktorá nastala v minulosti, sa totiž spravidla nedá preukázať s absolútnou istotou. Dôkazné bremeno kladené na účastníka konania nesmie byť neprímerané, lebo v opačnom prípade nemožno konanie ako celok považovať za spravodlivé (por. rozhodnutie EŠLP vo veci Metalco Bt. proti Maďarsku z 1.2.2011).

V novom konaní ústavný súd zaviazal najvyšší súd povinnosťou opätovne rozhodnúť o odvolaní žalobcu v súlade s vysloveným právnym názorom ústavného súdu s tým, že úlohou najvyššieho súdu bolo posúdiť aj skutočnosť, či informácie získané z MVDI možno považovať za zákonne získané a procesne použiteľný dôkaz a v nadväznosti na uvedené zistenie vyhodnotiť aj relevanciu tejto časti argumentácie žalobcu.

Dňom 01. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnom konaní, a v zmysle § 1 písm. b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnom konaní.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods.1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30. júna 2021 podľa § 156 ods.1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. 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 § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. 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 § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. daňovou kontrolou sa zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje; pri správe daní vykonávanej daňovým úradom alebo colným úradom daňovú kontrolu vykonáva zamestnanec správcu dane podľa § 1a písm. j/ prvého alebo druhého bodu na základe poverenia miestne príslušného správcu dane. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. o výsledku zistenia z daňovej kontroly alebo o určení dane podľa pomôcok vyhotoví zamestnanec správcu dane protokol, ktorý doručí podľa § 17 alebo § 17a kontrolovanému daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie; vo výzve určí dátum prerokovania protokolu, pričom prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k tomuto protokolu. Kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt písomne vzdá práva na vyjadrenie k protokolu alebo požiadá správcu dane o prerokovanie protokolu v lehote kratšej, ako je určená vo výzve na prerokovanie protokolu, môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v kratšej lehote. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť na prerokovaní protokolu, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane je oprávnený na základe písomného vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu alebo z vlastného podnetu v protokole opraviť chyby a iné nesprávnosti najneskôr v deň jeho prerokovania s kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom. Vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety vrátane jeho vyhodnotenia správcom dane správca dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

Podľa § 15 ods. 13 zákona č. 511/1992 Zb. daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o

dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa začína vyrubovacie konanie (§ 44); to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov, za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2). Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly.

Podľa § 44 ods. 1 a 2 zákona č. 511/1992 Zb. vo vyrubovacom konaní určí správca daň, ktorá má byť daňovému subjektu vyrubená. Ak sa daňová povinnosť odchyľuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo hlásení alebo od dane, ktorú daňový subjekt v daňovom konaní uznal, musí byť zo spisového materiálu zrejmé, podľa akých pomôcok alebo na akom podklade správca dane dorubil daň odlišne, ako i dôvody tohto rozdielu. Obdobne musí byť zo spisového materiálu zrejmé, ako bol zistený daňový základ a určená daň stanovená, ak sa tak stalo bez priznania alebo hlásenia daňového subjektu.

Podľa § 44 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. o určenom základe dane a vyrubenej dani vyrozumie správca dane daňový subjekt platobným výmerom, ak neustanovuje tento zákon alebo osobitný predpis inak. Rovnako správca dane platobným výmerom vyrozumie daňový subjekt o určenej dani podľa pomôcok a určenej dani dohodou, ak neustanovuje tento zákon alebo osobitný zákon inak.

Najvyšší súd Slovenskej republiky opätovne preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu a v kontexte relevantných námietok žalobcu aj rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov, vychádzajúc pritom zo záväzného právneho názoru ústavného súdu vysloveného v prejednávanej veci a dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského je nutné zmeniť a rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane, ktorými bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia jún a júl 2008, zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP). 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, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Základným poslaním správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní (čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky); ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím, či postupom orgánu verejnej správy ukrátená, dovolala súdu, ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami, ako ten, o koho práva v konaní ide.

Podstatou konania v správnom súdnictve podľa druhej hlavy piatej časti OSP je preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť

napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Rozhodnutia žalovaného a správcu dane vo veci vyrubenia rozdielu DPH za zdaňovacie obdobia jún a júl 2008 vychádzajú zo zistení z daňovej kontroly, ktorá bola zameraná na dodržiavanie zákona o DPH žalobcom v zdaňovacích obdobiach január až apríl 2008 a jún až november 2008. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený Protokol č. 645/320/83873/2010/Vásk zo dňa 09. septembra 2010, ktorý bol so žalobcom prerokovaný dňa 08. októbra 2010 a v ten istý deň bol vypracovaný a žalobcovi doručený aj Dodatok č. 1 k protokolu. Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu začalo vyrubovacie konanie, v rámci ktorého správca dane vydal v úvode tohto rozhodnutia opísané dodatočné platobné výmery zo dňa 12. októbra 2010.

Na tomto mieste odvolací súd poukazuje na rozdiel medzi daňovým konaním vo všeobecnosti a daňovou kontrolou, ktorej význam a účel sa od daňového konania odlišuje. Daňová kontrola nepredstavuje samostatné daňové konanie, ale je čiastkovým procesným postupom, ktorý sa uskutočňuje v rámci daňového konania. Nie je teda samostatnou fázou daňového konania, ale úkonom správcu dane. Daňová kontrola sa spravidla začína spísaním zápisnice o začatí daňovej kontroly. Ukončená je dňom prerokovania protokolu o daňovej kontrole s kontrolovaným daňovým subjektom. Protokol o daňovej kontrole nemožno považovať za rozhodnutie, pretože ním sa daňovému subjektu neukladajú práva a povinnosti, ale je iba podkladom na prípadné vydanie platobného výmeru. Daňová kontrola je teda svojou povahou procesom kontrolným, a nie rozhodovacím (viď nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 238/06-39 zo dňa 16. decembra 2008). V zmysle uvedeného je teda zrejme, že daňová kontrola nemôže nahrádzať prvostupňové daňové vyrubovacie konanie so všetkými svojimi procesnými právami a povinnosťami účastníka konania (daňového subjektu).

Správca dane je v zmysle zásady zákonnosti podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. povinný v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Okrem toho je v zmysle zásady súčinnosti upravenej v § 2 ods. 2 správca dane povinný postupovať v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Ako konštatoval Ústavný súd Slovenskej republiky v náleze č. k. I. ÚS 30/2018-41 zo dňa 30. januára 2019, ktorým zrušil skôr vydaný rozsudok najvyššieho súdu v prejednávanej veci, v období medzi ukončením daňovej kontroly prerokovaním protokolu a vydaním dodatočných platobných výmerov správcu dane zjavne neprebehlo, resp. nemohlo prebehnúť žiadne prvostupňové vyrubovacie konanie, v ktorom by žalobca mohol uplatniť svoje procesné práva.

Z obsahu administratívneho spisu je zrejme, že vyrubovacie konanie v danom prípade v zásade prebehlo len na úrovni odvolacieho konania, keď žalovaný ako odvolací orgán preskúmal odvolania žalobcu a rozhodol o nich. Absenciou prvostupňového vyrubovacieho konania došlo k porušeniu základných zásad daňového konania (najmä zásady zákonnosti a zásady súčinnosti s daňovým subjektom). Procesný postup zavŕšený vydaním dodatočných platobných výmerov bez riadneho vyrubovacieho konania spojeného s možnosťou daňového subjektu uplatniť svoje procesné práva nie je možné považovať za zákonný a naplňajúci požiadavky na spravodlivý proces. Uplatňovanie práv a plnenie povinností daňového subjektu v priebehu daňovej kontroly (predovšetkým vo vzťahu k predkladaniu dôkazov preukazujúcich jeho tvrdenia) nie je v tomto kontexte možné vzhľadom na vyššie zmienený rozdiel medzi daňovou kontrolou a daňovým konaním považovať za dostačujúce. Nesprávny procesný postup správcu dane spôsobený absenciou riadneho vyrubovacieho konania nemôže byť obhájiteľný ani tým, že žalobca po ukončení daňovej kontroly neoznačoval žiadne ďalšie dôkazy okrem tých, ktoré boli známe z daňovej kontroly. Jedna vec je zachovanie procesných práv daňového subjektu a iná vec je unesenie dôkazného bremena daňovým subjektom. Na základe uvedeného je nutné rozhodnutia o vyrubení rozdielu DPH za zdaňovacie obdobia jún a júl 2008, ako výsledky nesprávneho procesného postupu správcu dane, považovať za nezákonné.

S uvedeným nesprávnym procesným postupom bezprostredne súvisí aj otázka zákonnosti dokazovania vykonaného správcou dane, a to z pohľadu požiadavky na objektívne zistený skutkový stav. Konkrétne vo vzťahu k zisteniam správcu dane vyplývajúcim z MVDI. Ako je zrejme z obsahu rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov, ich závery sú okrem iného postavené aj na zisteniach vyplývajúcich

z MVDI. A práve zákonnosť použitia týchto zistení ako dôkazov žalobca namietal. V priebehu daňovej kontroly je MVDI bežný postup, na základe ktorého príslušný správca dane získava informácie o preverovaných zdaniteľných obchodoch, príp. participujúcich daňových subjektoch. Ako poukázal aj ústavný súd vo svojom náleze zo dňa 30. januára 2019, daňový subjekt však nemá žiadnu možnosť aktívne spolupôsobiť na procese MVDI. Preto je dôležité za účelom zachovania procesných práv daňového subjektu a dodržiavania zásad daňového konania uskutočniť riadne vyrubovacie konanie, v rámci ktorého má daňový subjekt priestor zistenia vyplývajúce z MVDI vyvrátiť a za týmto účelom navrhnúť ďalšie dokazovanie. Pretože vychádzať výlučne z informácií získaných na základe MVDI a tieto používať ako dôkaz bez toho, aby mal daňový subjekt možnosť v daňovom (vyrubovacom) konaní tieto informácie relevantným spôsobom rozporovať, nenapĺňa požiadavku zachovania zásad daňového konania (vyššie zmienené zásady zákonnosti a úzkej súčinnosti) a v neposlednom rade požiadavku objektívne zisteného skutkového stavu veci. Uvedené potom súvisí aj s následným prenosom dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane.

Na základe uvedených závažných procesných pochybení odvolací súd podľa § 250ja ods. 3 OSP napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že preskúmané rozhodnutia žalovaného spolu s prvostupňovými rozhodnutiami správcu dane zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

V zmysle ustálenej judikatúry sa odvolací súd nezaoberal ostatnými námietkami žalobcu, keďže ich posúdenie by vzhľadom na vyššieuvedené závery už nemalo vplyv na rozhodnutie odvolacieho súdu. Len pre úplnosť odvolací súd pripomína, že v ďalšom konaní bude potrebné vysporiadať sa aj s obsahom právnej úpravy § 45 ods. 2 veta druhá zákona č. 511/1992 Zb. a inštitút objektívnej prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane alebo rozdielu dane.

O trovách konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 a § 250k ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 a § 151 ods. 1 a 2 OSP tak, že úspešnému žalobcovi náhradu trov konania voči žalovanému priznal.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu 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).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.