

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/1/2014
Identifikačné číslo spisu:	5013200469
Dátum vydania rozhodnutia:	26.11.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Zdenka Reisenauerová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:5013200469.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: MAR SK, s r.o., so sídlom Hlavná 1940, Sučany, IČO: 36 428 094, v zastúpení Benčík & Partners, s.r.o., Advokátska kancelária, so sídlom Františkánske nám. 4, Prešov, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná ul. 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/138545/2013 zo dňa 21. marca 2013, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/62/2013-57 zo dňa 5. novembra 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/62/2013-57 zo dňa 5. novembra 2013 z m e ň u j e tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100308/1/138545/2013 zo dňa 21. marca 2013 a rozhodnutie Daňového úradu Žilina pobočka Martin č.9514401/5/3739979/2012/Kub zo dňa 14. decembra 2012 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 140 eur za súdne poplatky a trovy právneho zastúpenia v sume 926,51 eur na účet jeho právneho zástupcu Benčík & Partners, s.r.o., Advokátska kancelária, so sídlom Františkánske nám. 4, Prešov, vedený v H. č. účtu XXXXXXXXXXX/XXXX, variabilný symbol: 852012, v lehote 15 dní.

Odôvodnenie

I.

Krajský súd v Žiline (ďalej len krajský súd alebo prvostupňový súd) podľa § 250j ods. 1/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) rozsudkom č. k. 20S/62/2013-57 zo dňa 5. novembra 2013 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu č. 1100308/1/138545/2013 zo dňa 21. marca 2013, ktorým rozhodnutím žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočka Martin č. 9514401/5/3739979/Kub zo dňa 14.12.2012, ktorým správca dane žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2007 v sume 90.126,96 eur, žiadajúc ich zrušenie a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia uvedeného rozsudku vyplýva, že krajský súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že žaloba nespochybňuje zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného, a preto žalobu ako nedôvodnú pri aplikácii § 250j ods.1 O.s.p. zamietol.

Krajský súd zákonnosť preskúmaného rozhodnutia žalovaného správneho orgánu posudzoval v intenciách ustanovení § 15 ods. 1, 17, 18, 19 v spojení s § 25a ods.1,2,3 4,5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb. alebo zákon o správe daní a poplatkov) a súčasne v intenciách ustanovení § 8 ods.3 v spojení s § 19 ods.1, s § 22 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj zákon o DPH) v znení účinnom k 31.12.2007 v spojení s čl. 8 a s čl. 9 Nariadenia Rady ES č. 1798/2003 z 7.10.2003, ktorú právnu úpravu citoval.

Krajský súd mal preukázané, že žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočka Martin č. 9514401/5/3739979/2012/Kub zo dňa 14.12.2012, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6, písm. b/, bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vo väzbe na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2007 v sume 90.126, 96 eur; z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného vyplýva, že žalovaný sa stotožnil so skutkovými a právnymi závermi prvostupňového správneho orgánu, keď v rámci vykonania opakovanej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2007 u žalobcu bolo zistené, že výkovky nakúpené žalobcom v priebehu roku 2007 od jeho dodávateľov v iných členských štátoch žalobca riadne prijal na sklad, riadne záúčtoval vo svojej účtovnej evidencii, uhradil, vstúpili do procesu výroby automobilových súčiastok a komponentov, ale žalobca nepreukázal, kedy a na aké konkrétne dodávky tovarov a služieb v rámci svojich podnikateľských aktivít tieto výkovky použil ako platiteľ DPH; žalovaný v súlade s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie december 2007 pri aplikácii § 8 ods. 3 v spojení s § 22 ods. 5 a § 19 ods. 1 zákona o DPH, čím zvýšil sumu DPH žalobcovi zo zdaniteľných obchodov v zdaňovacom období december 2007 o sumu 2 715 165 SK; v odôvodnení rozhodnutia sa žalovaný vypořiadal s námietkou žalobcu, ktorý tvrdil, že opakovaná daňová kontrola je nezákonná, poukazom na to, že opakovaná daňová kontrola rozhodnutím Finančného riaditeľstva SR Bratislava č. 1020201/1/532566 - 996849/12 zo dňa 29.5.2012 bola predĺžená o 6 mesiacov a uznesením prvostupňového orgánu č. 666/320/28006/11/Kub 7 z 21.4.2011 bola prerušená z dôvodu, že správca dane požiadal o medzinárodnú výmenu daňových informácií potrebných k rozhodnutiu vo veci; konštatoval, že opakovaná daňová kontrola mala byť ukončená v lehote do 6.6.2012 a skutočnosť, že bola prerušená dlhšie ako 1 rok nespôsobil správca dane, ale bolo to spôsobené tým, že odpovede na medzinárodné dožiadania, ktorých bolo celkom 8, prichádzali postupne a posledná odpoveď bola doručená správcovi dane dňa 9.5.2012; žalovaný v odôvodnení rozhodnutia považoval za nedôvodný aj návrh žalobcu na vykonanie dôkazov a to výsluch A. vyšetrovateľa policajného zboru, ako aj nenariadenie znaleckého dokazovania znalcom z odboru ekonómia a manažment; uviedol, že nebol dôvod na to, aby rozdiel dane za predmetné zdaňovacie obdobie bol predpísaný z dôvodu krádeže tovaru, poukazom na to, že trestné konanie vo veci trestného stíhania pre podozrenie zo spáchania krádeže bolo zastavené uznesením vyšetrovateľa PZ A. žalovaný nepovažoval za dôvodné ani nariadenie znaleckého dokazovania za účelom vyčíslenia výšky manka, nakoľko žalobcom určená výška manka nebola v konaní spochybňovaná, poukazom na to, že pri vyčíslení celkového rozdielu DPH vychádzal z predloženej účtovnej evidencie žalobcu, ktorú považoval zhodne so správcom dane za správne vedenú.

Krajský súd k žalobnej námietke č. 1/, ktorou žalobca namietal nezákonnosť opakovanej daňovej kontroly, uviedol, že z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že daňová kontrola začala 29.11.2010 a bola ukončená prerokovaním protokolu o výkone opakovanej daňovej kontroly dňa 6.12.2012 s tým, že v období od 2.5.2011 do 9.5.2012 vrátane, bola prerušená rozhodnutím správcu dane zo dňa 21.4.2011 č. 666/320/28006/11/Kub 7, ktoré nadobudlo právoplatnosť 2. mája 2011 a oznámením žalovaného z 29.5.2012 č. 1020201/1/532566 - 996849/12 došlo k predĺženiu výkonu daňovej kontroly o 6 mesiacov, ktoré oznámenie bolo správcovi dane doručené 1.6.2012 t. j. pred 6.6.2012. Krajský súd poukazom na právnu úpravu ustanovenú v § 15 v spojení s § 15b a v spojení s § 25a zákona č. 511/1992 Zb. konštatoval, že pokiaľ správca dane nariadil vykonanie opakovanej daňovej kontroly, bol kompetentný z hľadiska riadneho zisťovania skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a vznik daňovej povinnosti žalobcu z hľadiska DPH v posudzovanom období zabezpečiť si informácie a získať podklady o nadobudnutí dodávaných výkovkov od zahraničných dodávateľov žalobcu v rozhodnom období.

Uviedol, že bolo potrebné preveriť, či účtované plnenie zahraničných dodávateľov žalobcu v posudzovanom období bolo aj reálnym plnením, pričom správca dane mal možnosť preveriť realitu dodávok od zahraničných dodávateľov žalobcu len prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií v súlade s Nariadením Rady ES č. 1798/2003 zo dňa 7.10.2003 o administratívnej spolupráci v oblasti DPH (ďalej len Nariadenie), ktoré upravuje podmienky, za ktorých majú správne orgány členských štátov zodpovednosť za uplatňovanie zákonov o DPH na dodávky tovarov a služieb, nadobudnutie tovarov vo vnútri spoločenstva a dovoz tovarov, spolupracovať navzájom medzi sebou a s komisiou, aby zabezpečili dodržiavanie uvedených zákonov. Poukazom na skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu krajský súd dospel k záveru, že postupom podľa § 25a ods. 1 bolo v kompetencii správcu dane konanie prerušiť, pretože správca dane informácie od zahraničných dodávateľov žalobcu musel preveriť, a teda preveriť skutočnosť, či účtované plnenie zahraničnými dodávateľmi žalobcu nebolo fiktívne a či sa jedná o reálne dodávky výrobkov - výkuvkov, keď jediným možným spôsobom preverenia dodávateľských faktúr žalobcu v posudzovanom období bolo preverenie týchto skutočností prostredníctvom žiadaného orgánu v inom členskom štáte sídla jednotlivých dodávateľských firiem žalobcu. Poukázal na to, že iba v prípade keby uvedené informácie pre výkon opakovanej daňovej kontroly neboli potrebné, by bolo prerušenie opakovanej daňovej kontroly účelové, nedôvodné a v konečnom dôsledku nezákonné, pričom o takýto prípad však v prejednávanej veci nešlo. Krajský súd zdôraznil, že v konaní môže preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutí žalovaného a prvostupňového správneho orgánu, avšak nezákonnosť postupu zahraničného žiadaného orgánu, ktorý porušil lehoty na poskytnutie informácií upravené v kapitole II. oddiel 2 čl. 8 Nariadenia nie sú a nemôžu byť predmetom prieskumu a nemožno nepromptný postup zahraničného žiadaného orgánu považovať za nezákonnosť postupu správcu dane. Ďalej zdôraznil, že nezákonnosť postupu správcu dane a žalovaného sa môže týkať iba samotného postupu, ktorý realizoval správca dane, resp. žalovaný a pokiaľ správca dane využil všetky možné prostriedky, aby získal žiadané informácie v súlade s Nariadením a v súlade so zákonom, prerušil opakovanú daňovú kontrolu a žalovaný rozhodol o predĺžení doby trvania opakovanej daňovej kontroly o 6 mesiacov z dôvodu - získanie informácií od zahraničného žiadaného orgánu, tak nemožno hovoriť o nezákonnosti postupu správcu dane a žalovaného v predmetnej veci a nemožno opakovanú daňovú kontrolu považovať za nezákonnú.

Krajský súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku 2/, ktorou žalobca namietal, že správca dane najskôr mu dovyrubil rozdiel dane v celkovej výške 90 126,96 eur za zdaňovacie obdobie 2/2008 a následne po zrušení rozhodnutia správcu dane, správca dane rozhodol, že žalobca nemá nárok na odpočet DPH v rovnakej výške za zdaňovacie obdobie 12/2007, poukazom na to, že správca dane nevedel ani po štyroch daňových kontrolách (daňová kontrola a opakovaná daňová kontrola DPH 2007 + 2/2008) skoro po troch rokoch ustáliť, v ktorom zdaňovacom období kráti žalobcovi DPH. Krajský súd konštatoval, že predmetom prieskumu je rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane, ktorým bol vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2007 a nie február 2008, z ktorého dôvodu je bez relevancie tvrdenie žalobcu, že skorším platobným výmerom bol ustálený rozdiel DPH vo výške 90 126,96 € za zdaňovacie obdobie 2/2008 a že na základe rovnakých skutkových okolností veci bol vydaný dodatočný platobný výmer, ktorý bol vo vzťahu k zdaňovacím obdobiu 12/2007.

Krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú aj námietku 3/, ktorou žalobca namietal, že správca dane rozdiel dane odvodil z § 53 ods. 5 zákona o DPH. Konštatoval, že z rozhodnutia žalovaného a správcu dane nevyplýva, že správca dane posúdil rozdiel DPH pri aplikácii § 53 ods. 5 zákona o DPH, keďže z rozhodnutia správcu dane ako aj žalovaného je zrejme právne posúdenie veci vychádzajúce z aplikácie § 8 ods. 3, § 22 ods. 5 a § 19 ods. 1 zákona o DPH.

Krajský súd považoval za nedôvodnú aj žalobnú námietku 4/, ktorou žalobca namietal, že správca dane počas výkonu daňovej kontroly porušil § 2 zákona č. 511/1992 Zb. a § 29, keď nevykonával navrhované dôkazy - výsluch svedka vyšetrovateľa Úradu justičnej a kriminálnej polície KR PZ Žilina A. a nenariadil znalecké dokazovanie súdnym znalcom z odboru ekonómia a manažment, čím nevykonával dokazovanie v takom rozsahu, aby zistený skutkový stav viedol k zákonnému rozhodnutiu. Podľa názoru krajského súdu žalovaný nevykonanie dôkazov navrhovaných žalobcom vo svojom rozhodnutí náležite zdôvodnil. Poukazom na skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu konštatoval, že nebolo účelné ani dôvodné, aby výsluch navrhovaného svedka bol realizovaný, keď výsluchom navrhovaného svedka by nemohli byť zistené relevantné skutočnosti, a preto pokiaľ správca dane a žalovaný návrhu na výsluch

svedka nevyhoveli, postupovali vecne správne. Rovnako za zákonný považoval postup správcu dane a žalovaného, keď neakceptovali návrh žalobcu na nariadenie znaleckého dokazovania znalcom, ktorý by ustálil výšku manka, majú za to, že výška manka nebola spochybňovaná správcom dane ani žalovaným, keď daňové orgány vychádzali z údajov, ktoré si vlastnou činnosťou zabezpečil žalobca, ktorý vykonal 12.1.2008 inventarizáciu svojich zásob dodaných výrobkov - výkuvkov a zistil k 31.12.2007 manko, poukazom na to, že ani sám žalobca skutkové tvrdenia o výške manka nespochybnil.

K žalobnému dôvodu 5/, ktorým žalobca tvrdil, že správca dane ani žalovaný nedostatočne vysvetlil z akého dôvodu vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie 12/2007 a nie napr. za zdaňovacie obdobie 1/2008, nesúhlasiac s tvrdením správcu dane, že prijatý tovar od zahraničných dodávateľov žalobca následne dodal na svoju osobnú spotrebu alebo osobnú spotrebu svojich zamestnancov alebo na iný účel ako na podnikanie, považujúc takúto úvahu za špekulatívnu a iba v teoretickej rovine, krajský súd uviedol, že v danom konaní bolo preukázané, že žalobca nepreukázal, kedy a akým spôsobom uvedený materiál zakomponoval do svojich výrobkov, a teda realizoval vo svojom výrobnom procese - podnikaní, ktoré skutočnosti neboli spochybnené v odvolacom konaní ani v žalobe. Mal za to, že aplikácia § 8 ods. 3 v spojení s § 19 ods. 1 a § 22 ods. 2 zákona o DPH správcom dane na prejednávanej vec je vzhľadom na zistené skutkové okolnosti veci v súlade so zákonom. Krajský súd aj tento žalobný dôvod vyhodnotil ako nedôvodný.

Krajský súd k žalobnému dôvodu 6/ uviedol, že ak žalobca tvrdil, že žalovaný na strane 3 uvádza zákon č. 563/2004 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), ktorý neexistuje, ide o zrejmu chybu v písaní, keď z obsahu rozhodnutia žalovaného je zrejmé, že žalovaný odkazuje na daňový poriadok teda zákon, ktorý bol prijatý pod č. 563/2009 Z. z., poukazom na to, že postup správcu dane bol zákonný, pokiaľ opakovanú daňovú kontrolu, ktorá sa začala 29.11.2010, posudzoval podľa zákona č. 511/1992 Zb., čo vyplýva aj z protokolu o opakovanej daňovej kontrole, ktorý bol prerokovaný 6.12.2012. Krajský súd aj uvedený žalobný dôvod vyhodnotil ako nedôvodný.

Krajský súd rozhodovanie o náhrade trov konania odôvodnil § 250k ods. 1 O.s.p.. Žalobcovi nepriznal náhradu trov konania pre jeho neúspech v konaní.

II.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca. Navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že žalobe vyhovie. Alternatívne navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Uplatnil si náhradu trov konania.

V dôvodoch odvolania žalobca namietal, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam (§ 205 ods. 2 písm. d) O.s.p.) a rozhodnutie súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f) O.s.p.).

Žalobca trval na svojich argumentoch uvedených v žalobe. Výtýkal správcovi dane, že v rámci výkonu daňovej kontroly sa dopustil série procesných chýb, keď daňový úrad najprv nevedel, do ktorého zdaňovacieho obdobia má žalobcovi vyrubiť rozdiel dane z pridanej hodnoty - najprv rozdiel DPH vyčíslil za zdaňovacie obdobie 2/2008 až následne identický rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 90 126, 96 eur ustálil žalobcovi za zdaňovacie obdobie 12/2007. Dôvodil, že správca dane si mohol všetky dôkazy zaobstarat' v rámci výkonu prvej daňovej kontroly a neexistoval žiaden objektívny dôvod, aby opakovaná daňová kontrola trvala 2 roky a 1 týždeň, poukazom na to, že dokonca aj potom, čo pominuli prekážky, pre ktoré sa pôvodne daňová kontrola prerušila, daňovému úradu trvalo vyše polroka, kým daňovú kontrolu dokončil. Namietal, že daňový úrad nevedel ani po štyroch daňových kontrolách a skoro 3 rokoch ustáliť, v ktorom zdaňovacom období kráti DPH žalobcovi ako kontrolovanému daňovému subjektu, čím správca dane porušil ústavou garantované právo na prerokovanie veci bez zbytočných prietáhov v zmysle čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a porušil § 15 ods. 17 a 18 zákona č. 511/1992 Zb..

Žalobca nesúhlasil s argumentáciou krajského súdu, že nemožno považovať opakovanú daňovú kontrolu

za nezákonnú, pokiaľ správca dane využil všetky možné prostriedky, aby v rámci medzinárodnej výmeny daňových informácií získal požadované informácie v súlade s komunitárnym právom EÚ a v súlade so zákonom prerušil opakovanú daňovú kontrolu, pričom následne žalovaný rozhodol o predĺžení doby trvania opakovanej daňovej kontroly o ďalších 6 mesiacov, poukazom na to, že v žalovanom prípade môže preskúmať zákonnosť postupu prvostupňového správneho orgánu a žalovaného, nie však už dožadovaného zahraničného finančného orgánu. Žalobca vyslovil názor, že správca dane a žalovaný automaticky zodpovedajú za nezákonnosť postupu a prípadné prietahy zahraničných finančných orgánov v rámci medzinárodnej výmeny daňových informácií. Poukázal na to, že správca dane vykonáva dokazovanie a vedie daňové konanie, a preto zodpovedá za efektívny a prietahmi nepoznačený výkon daňovej kontroly a žalovaný disponuje mechanizmom na odstránenie prietahov v rámci MVDI (urgencia), zatiaľ čo žalobca nemá žiadnu možnosť ovplyvniť efektívnosť a rýchlosť tohto procesu, dôvodiac, že by bolo nespravodlivé pripisovať takéto negatívum na účet daňového subjektu.

Ďalej žalobca trval na tom, že žalovaný dostatočne nezdôvodnil nevykonanie ním navrhovaných dôkazov - výsluch svedka vyšetrovateľa Úradu justičnej a kriminálnej polície KR PZ v Žiline A. a znalecké dokazovanie súdnym znalcom z odboru ekonómia a manažment odvetvie účtovníctvo a daňovníctvo na vyčíslenie výšky manka, keď v rozhodnutí na strane 8 len uvádza, že na vykonanie týchto dvoch dôkazov nebol dôvod. Žalobca sa taktiež nestotožnil s názorom krajského súdu, keď rozhodnutie žalovaného vo vzťahu k nevykonaniu navrhovaných dôkazov považoval za riadne zdôvodnené. Žalobca zdôvodnenie rozhodnutia žalovaného v uvedenej časti považoval za rámcové a arbitrárne nenapĺňajúce atribúty presvedčivého odôvodnenia rozhodnutia správneho orgánu. Ďalej namietal, že nevykonaním týchto dvoch dôkazov bola žalobcovi odmietnutá daňová spravodlivosť, čím žalovaný porušil § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb..

Žalobca nesúhlasil ani s argumentáciou žalovaného vo vzťahu k nároku na odpočet DPH s odôvodnením, že žalobca po inventarizácii skladových zásob vyčísil manko výkovkov v celkovej výške 14 290 343,33 SK, poukazom na to, že správca dane v kontexte predložil hypotézu, že žalobca dodal tovar (výkovky) na svoju osobnú spotrebu alebo osobnú spotrebu svojich zamestnancov alebo na iný účel ako na podnikanie, keby sa považuje takéto dodanie tovaru za protihodnotu. Žalobca poukazom na § 8 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z.z. namietal, že žalovaný popisuje skutkový stav nepravdivo, v rozhodnutí absentuje právne a odborné ekonomické vedomie, čoho následkom je nesprávna aplikácia právnych noriem na skutkovú podstatu daňovej veci. Tvrdil, že podľa predložených účtovných dokladov (faktúry, dodacie listy, prepravné dokumenty, záznamy o príjme materiálu) jednoznačne vyplýva, že výkovky riadne vstúpili do procesu výroby automobilových súčiastok a komponentov, čo je podľa výpisu z obchodného registra predmetom podnikania spoločnosti žalobcu. Uviedol, že manko verifikoval aj interným auditom vstupov komponentov do automobilového priemyslu od zahraničných dodávateľov, ktorí potvrdili dodanie deklarovanej množstvy výkovkov, pričom vyčíslený záporný rozdiel fyzickej inventúry výkovkov zo dňa 12.1.2008 bol vyhodnotený a zaúčtovaný ako manko účtovným zápisom s dátumom uskutočnenia účtovného prípadu dňa 31.12.2007, pričom správca dane z tejto skutočnosti vychádzal, čo deklarovala aj žalovaný v napadnutom rozhodnutí.

Žalobca taktiež nesúhlasil s argumentáciou súdu prvého stupňa, že nepreukázal, kedy a akým spôsobom výkovky zakomponoval do svojich výrobkov, a teda realizoval vo svojom výrobnom procese. V danej súvislosti uviedol, že v bode 8 žaloby rozporoval aplikáciu § 8 ods. 3 zákona o DPH, poukazom na to, že v daňovom konaní nemohol predložiť iné dôkazy ako navrhol a je logické, že výkovky v hodnote 474 352 eur nemohli fyzicky zmiznúť a museli byť zapracované do automobilových súčiastok. Nesúhlasil s argumentáciou správcu dane, že použil tieto výkovky na iné účely ako na podnikateľskú činnosť. Tvrdil, že v praxi ide o malé súčiastky, ktoré nie je ani vhodné bezplatne darovať zákazníkovi ako reklamné predmety v intenciách § 8 ods. 3 zákona o DPH. Dôvodil, že objektívne nemohol daňovej kontrole predložiť iné dôkazy ako predložil. Vytýkal správcovi dane, že v rámci daňovej kontroly nekonkretizoval, akým spôsobom mal žalobca spôsob použitia výkovkov dokázať, pričom správca dane nerozporoval skutočnosť, že výkovky riadne vstúpili do procesu výroby komponentov automobilového priemyslu. Dôvodil, že ak správca dane nerozporoval vstup výkovkov, nevierohodnou sa javí jeho argumentácia o bezplatnom dodaní tovaru resp. o použití na inú ako podnikateľskú činnosť. Rozhodnutie žalovaného považoval za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a nedostatočne zistený skutkový stav daňovej veci.

III.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa ako vecne správny potvrdil. S dôvodmi odvolania nesúhlasil. Uviedol, že skutočnosť, že žalobca nevedel preukázať použitie výkovkov, z hľadiska DPH musí byť posúdená tak, že vzhľadom k tomu, že pri nákupe týchto výkovkov bola odpočítaná DPH (vstupná DPH) - pretože boli splnené predpoklady pre odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., keďže mali byť použité žalobcom vo výrobnom procese a následne bolo zo strany samotného žalobcu zistené, že tieto výkovky sa nenachádzajú na sklade a neboli ani použité vo výrobnom procese, teda nebol naplnený pôvodný účel, na základe ktorého bola DPH z výkovkov odpočítaná, mala byť odvedená DPH (výstupná daň) prislúchajúca chýbajúcim výkovkom, teda žalobca mal „vrátiť“ DPH, ktorú si odpočítal, nakoľko nepreukázal použitie tovaru (výkovkov), z ktorého bola daň odpočítaná na účely svojho podnikania, dôsledkom ktorej situácie nebol žalobca poškodený. Zdôraznil, že skutočnosť, že výkovky chýbajú zistil sám žalobca (nie správca dane) a túto skutočnosť zaevidoval aj vo svojom účtovníctve, následne mal z vlastnej iniciatívy vyrovnať aj DPH voči štátnemu rozpočtu, keďže tak nekonal, príslušnú daň predpísal správca dane na základe rozhodnutia.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ust. § 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ust. § 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa ust. § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho súdneho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu, žiadajúc jeho zrušenie v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný správny orgán preskúmvaným rozhodnutím č. 1100308/1/138545/2013 zo dňa 21. marca 2013, potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočka Martin č. 9514401/5/3739979/Kub zo dňa 14.12.2012, ktorým správca dane žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2007 v sume 90.126,96 eur.

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 zásadnými 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 rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobie december 2007 v zmysle ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. postupom podľa ustanovení zákona č. 511/1992 Zb..

V.

Senát odvolacieho súd dáva do pozornosti, že úlohou súdu pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl. O.s.p.) 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 účastníkom 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.

Pri preskúmaní zákonosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 O.s.p.).

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 O.s.p.).

Pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie), preskúmava súd iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia (§ 245 ods. 2 O.s.p.).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo daňovej povinnosti daňového subjektu.

Zákonodarca v právnej norme § 2 zákona o správe daní ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že 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 (ods.1). 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 (ods.2). 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 (ods.3). Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje (ods.4). Správca dane je povinný začať daňové konanie aj na vlastný podnet vždy, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj v prípade, že daňový subjekt v tomto smere nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti (ods.5). Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (ods.6). Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti (ods.7). Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní (ods.8).

Podľa ust. § 29 ods. 1, 2, 4, 8 zákona č. 511/1992 Zb., dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Z citovanej právnej úpravy vyplýva povinnosť daňového subjektu preukázať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom a za tým účelom správcovi dane predkladať resp. navrhovať dôkazy. Dokazovanie vykonáva správca dane a je na jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to aj s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už správca dane získal v rámci správy daní. Oprávnením správcu dane je overovať správnosť tvrdení a predkladaných dôkazov daňového subjektu, pričom súčasne je povinný postupovať v súčinnosti s daňovým subjektom v súlade s ustanoveniami zákona o správe daní a poplatkov. Povinnosťou Finančného riaditeľstva SR (predtým Daňového riaditeľstva SR) ako príslušného odvolacieho daňového orgánu je na základe odvolania daňového subjektu proti rozhodnutiu správcu dane preskúmať zákonnosť napadnutého rozhodnutia správcu dane a postupu mu predchádzajúceho a v odôvodnení svojho rozhodnutia dať jasnú, zrozumiteľnú a vyčerpávajúcu odpoveď na zásadné otázky nastolené odvolávajúcim sa daňovým subjektom, pričom je povinný prihliadnuť na všetky skutočnosti mu známe a veci sa týkajúce, ktoré v priebehu daňového konania vyšli najavo.

VI.

Najvyšší súd v procese posudzovania zákonnosti napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa a napadnutých rozhodnutí daňových orgánov vychádzal zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu, obsiahnutých v odôvodnení napadnutého prvostupňového rozsudku, ktoré z tohto dôvodu neopakuje a súčasne na ne poukazuje.

Na základe obsahu administratívneho spisu a výsledkov vykonaného dokazovania odvolací súd po prieskume zákonnosti napádaných rozhodnutí a procesných postupov predchádzajúcich ich vydaniu konštatuje, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, je treba považovať za predčasný.

Najvyšší súd Slovenskej republiky z obsahu predloženého súdneho spisu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis, mal preukázané, že správca dane - Daňový úrad Žilina, vykonal u žalobcu opakovanú daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 9514401/5/3321758/2012/Kub zo dňa 13.11.2012 a dňa 05.12.2012 Dodatok k Protokolu o výsledku zistenia z opakovanej daňovej kontroly; Protokol s dodatkom boli s kontrolovaným daňovým subjektom prerokované a doručené dňa 06.12.2012. Správca dane na základe výsledkov z opakovanej daňovej kontroly zhrnutých v protokole rozhodol dodatočným platobným výmerom č. 9514401/5/3739979/2012/Kub zo dňa 14.12.2012, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 90.126,96 eur, ktorá sa odlišuje od dane uvedenej v dodatočnom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie december 2007, vyrubený rozdiel dane zaviazal k povinnosti daňový subjekt zaplatiť do 15 dní odo dňa právoplatnosti tohto rozhodnutia na účet daňového úradu v Žiline vedený v Štátnej pokladnici;

Na základe odvolania žalobcu proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane rozhodol žalovaný správny orgán rozhodnutím č. 1100308/1/138545/2013 zo dňa 21.03.2013 tak, že dodatočný platobný výmer zo dňa 14.12.2012 potvrdil. Uvedené rozhodnutie je predmetom súdneho prieskumu.

Najvyšší súd mal ďalej preukázané, že správca dane v dôvodoch rozhodnutia konštatoval, že na základe jeho šetrení v rámci vykonávania opakovanej kontroly DPH bolo zistené, že kontrolovaný daňový subjekt výkovky nakúpené v priebehu roka 2007 od dodávateľov z iných členských štátov riadne prijal na sklad, riadne zaúčtoval vo svojej účtovnej evidencii, uhradil, vstúpili do procesu výroby automobilových súčiastok a komponentov, ale nepreukázal, kedy a na aké konkrétne dodávky tovarov a služieb v rámci svojich podnikateľských aktivít tieto výkovky použil ako platiteľ DPH. Poukazom na právnu úpravu § 8 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. podľa ktorej ak platiteľ dodá na svoju osobnú spotrebu, dodá tovar na osobnú spotrebu svojich zamestnancov, dodá tovar bezodplatne alebo dodá tovar na ďalší iný účel ako na podnikanie a ak pri kúpe alebo vytvorení tohto tovaru vlastnou činnosťou

bola daň úplne alebo čiastočne odpočítateľná, považuje sa takéto dodanie tovaru za dodanie tovaru za protihodnotu, konštatoval, že pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. je v zmysle § 22 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. základom dane cena, za ktorú bol tovar nadobudnutý vrátane nákladov súvisiacich s nadobudnutím a podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, a preto vzhľadom na uvedené skutočnosti správca dane zvýšil sumu DPH zo zdaniteľných obchodov v zdaňovacom období december 2007 o sumu 2.715.165 Sk (14.290.343,33 Sk x 19 %).

Zo skutkových okolností je zrejmé, že opakovanou kontrolou DPH za zdaňovacie obdobia január 2007 až december 2007 správca dane považoval za preukázané, že v zdaňovacom období december 2007 bolo zistené, že podľa inventúry skladu výkovkov, ktorá prebehla v spoločnosti žalobcu dňa 12.01.2008 a inventúrneho súpisu skladu výkovkov ku dňu 31.12.2007, manko vo výške 14.290.343,33 Sk; spoločnosť žalobcu nakupovala výkovky od dodávateľov z iných členských štátov Európskych spoločenstiev, ktorí mali v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach pridelené platné identifikačné číslo pre DPH; fakturácia výkovkov bola jednotlivými dodávateľmi deklarovaná s oslobodením od DPH a spoločnosť žalobcu tieto intrakomunitárne nadobudnutia tovaru zdanila v súlade s ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z., a rovnako v súlade s ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. si uplatnila odpočítanie DPH, ku všetkým faktúram boli predložené medzinárodné nákladné listy potvrdené dodávateľmi, prepravcami a odberateľmi, príjemky na sklad.

Na základe podnetu žalobcu bolo vydané uznesenie Krajského riaditeľstva Policajného zboru, Úrad justičnej a kriminálnej polície, Odbor justičnej polície v Žiline ČVS-KRP-33/OEK-ZA-2008 zo dňa 09.06.2008 o začatí trestného stíhania vo veci pre zločin krádeže podľa § 212 ods. 1, ods. 5, písm. a/ Trestného zákona. KR PZ, ÚJaKP, Odbor justičnej polície uznesením ČVS-KRP-33/OEK-ZA-2008 zo dňa 30.09.2008 zastavilo trestné stíhanie vo veci pre zločin krádeže podľa § 212 ods. 1, ods. 5, písm. a/ Trestného zákona z dôvodu: „lebo je nepochybné, že sa nestal skutok, pre ktorý sa vedie trestné stíhanie“.

Z uznesenia č. ČVS-KRP-33/OEK-ZA-2008 zo dňa 30.09.2008 KR PZ, ÚJaKP, Odbor justičnej polície Žilina vyplýva, že z vykonaného vyšetrovania, spracovanej analýzy podľa hmotnosti, zisteného rozdielu medzi skutočne vyvezenými sponami, a na základe voľného posudzovania dôkazov vyšetrovateľ zistil, že výkovky v množstve 125.636 kusov, o celkovej priemernej hmotnosti 227.936,13 kg, v hodnote 14.361.152,38 Sk neboli do spoločnosti MAR SK s.r.o. Sučany vôbec dovezené. Neboli opracované a ani vyexpedované. Vzhľadom k týmto skutočnostiam vyšetrovateľ zistil, že skutok pre ktorý sa trestné stíhanie vedie sa nestal.

Žalovaný v odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia tiež konštatuje, že na základe uvedených šetrení správcu dane v rámci vykonania opakovanej kontroly DPH za zdaňovacie obdobia január 2007 až december 2007 u daňového subjektu MAR SK s.r.o., - žalobcu, bolo zistené, že daňový subjekt výkovky nakúpené v priebehu roka 2007 od dodávateľov z iných členských štátov riadne prijal m sklad, riadne zaúčtoval vo svojej účtovnej evidencii, uhradil, vstúpili do procesu výroby automobilových súčiastok a komponentov, ale nepreukázal, kedy a na aké konkrétne dodávky tovarov a služieb v rámci svojich podnikateľských aktivít tieto výkovky použil ako platiteľ DPH, a preto vzhľadom k tomu, že daňový subjekt nevedel preukázať použitie chýbajúcich výkovkov na účely svojho podnikania, správca dane uvedené posúdil podľa § 8 ods. 3 zákona o DPH. Žalovaný odvolacie námietky žalobcu proti dodatočnému platobnému výmeru správcu dane na strane 8 rozhodnutia vyhodnotil ako nedôvodné, pričom jasným a zrozumiteľným spôsobom nedal odpoveď na otázky žalobcu nastolené v odvolaní.

Vychádzajúc z uvedených skutkových zistení odvolací súd dospel k záveru, že správca dane a žalovaný náležite nezdôvodnili v odôvodnení svojho rozhodnutia svoju právnu úvahu, na základe ktorej dospeli k záveru o daňovej povinnosti žalobcu za predmetné zdaňovacie obdobie. Ich argumentácia je založená na rozpornom tvrdení, keď na jednej strane tvrdia, že bolo zistené, že daňový subjekt výkovky nakúpené v priebehu roka 2007 od dodávateľov z iných členských štátov riadne prijal na sklad, riadne zaúčtoval vo svojej účtovnej evidencii, uhradil a tieto vstúpili do procesu výroby automobilových súčiastok a komponentov a súčasne tvrdili, že žalobca nepreukázal, kedy a na aké konkrétne dodávky tovarov a služieb v rámci svojich podnikateľských aktivít tieto výkovky použil ako platiteľ DPH. Správne orgány oboch stupňov založili svoje skutkové zistenia o existencii manka na základe účtovnej evidencie žalobcu a súčasne vychádzali z uznesenia KR PZ, ÚJaKP, Odbor justičnej polície Žilina č. ČVS-KRP-33/OEK-

ZA-2008 zo dňa 30.09.2008, ktorým bolo zastavené trestné stíhanie začaté z podnetu žalobcu pre zločin krádeže podľa § 212 ods. 1, ods. 5, písm. a/ Trestného zákona. Z odôvodnenie uvedeného uznesenia KR PZ, ÚJaKP, Odbor justičnej polície Žilina pritom vyplýva, že trestné konanie bolo zastavené, pretože vyšetrovateľ zistil, že skutok pre ktorý sa trestné stíhanie vedie sa nestal, keďže z vykonaného vyšetrovania, spracovanej analýzy podľa hmotnosti, zisteného rozdielu medzi skutočne vyvezenými sponami, a na základe voľného posudzovania dôkazov vyšetrovateľ zistil, že výkovky v množstve 125.636 kusov, o celkovej priemernej hmotnosti 227.936,13 kg, v hodnote 14.361.152,38 Sk neboli do spoločnosti MAR SK s.r.o. Sučany vôbec dovezené. Z postupu správcu dane a následne aj žalovaného sa javí, že k predmetu súdneho prieskumu pristupovali formalisticky. Správca dane v rozhodnutí opisným spôsobom uvádza skutkové zistenia bez náležitého vyhodnotenia s prihliadnutím na námietky žalobcu ako daňového subjektu, v odôvodnení jeho rozhodnutia absentuje jeho právna úvaha, na základe ktorej ustálil daňovú povinnosť žalobcu za predmetné zdaňovacie obdobie, majúce za následok nepreskúmateľnosť jeho rozhodnutia. Uvedený nedostatok neodstránil ani žalovaný, keď v odôvodnení napadnutého rozhodnutia prevzal skutkové zistenia správcu dane a poukazom na ne považoval právne závery správcu dane za súladné so zákonom a s námietkami žalobcu vznesenými v odvolaní sa vyporiadal tak, že jeho námietky treba považovať za nedôvodné, pričom v odôvodnení rozhodnutia absentuje jeho právna úvaha, ako aj skutkové zistenia na základe ktorých svoju úvahu opiera, ktorá skutočnosť tiež spôsobuje nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného.

Podľa čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

Podľa čl. 46 ods. 1 ústavy každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

Zákonodarca v právnej úprave ustanovenej v § 30 ods.3 zákona č. 511/1992 Zb. ukladá povinnosť v odôvodnení rozhodnutia uviesť, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, po posúdení relevantnosti odvolacích námietok nedá rozhodnúť inak, a to aj s prihliadnutím na rešpektovanie zásady hospodárnosti konania, ako zrušiť napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie, a to pre závažné pochybenie, majúce za následok nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí.

Z obsahu odvolania žalobcu je zrejmé, že nesúhlasil so spôsobom, akým sa žalovaný vysporiadal s jednotlivými odvolacími námietkami, pričom zároveň namietal závažné procesné pochybenia v nezákonnom výkone opakovanej daňovej kontroly, vydaní dodatočných platobných výmerov na základe výsledkov tejto daňovej kontroly ako i porušenie jeho práv kontrolovaného daňového subjektu vyplývajúcich z ustanovenia § 15 ods. 17 a 18 zákona o správe daní, ako aj nedostatočne zistený skutkový stav vo veci.

Citované zákonné ustanovenie je potrebné z hľadiska práva na súdnu ochranu zakotveného v čl. 46 ods. 1 ústavy vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie musí obsahovať dôvody, na základe ktorých je založené.

K základným právam účastníka konania obsiahnutým v práve na spravodlivý proces, patrí právo na uvedenie dostatočných dôvodov, na ktorých je rozhodnutie založené. V súvislosti s riadnym odôvodnením je potrebné uviesť, že vychádzajúc z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (o. i. veci *García Ruiz* proti Španielsku, rozsudok zo dňa 21.1.1999 týkajúci sa sťažnosti č. 30544/96, *Ruiz Torija* proti Španielsku, rozsudok zo dňa 9.12.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 18390/91, *Van de Hurk* proti Holandsku, rozsudok zo dňa 19.4.1994, týkajúci sa sťažnosti č. 16034/90,), judikatúry Ústavného súdu SR (sp. zn. I. ÚS 226/03 zo dňa 12.5.2004, III. ÚS 209/04 zo dňa

23.6.2004, sp. zn. III. ÚS 95/06 zo dňa 15.3.2006, sp. zn. III. ÚS 260/06 zo dňa 23.8.2006), nie je nutné, aby na každú námietku bola daná súdom (čo rovnako platí aj pre rozhodnutie orgánu štátnej správy) podrobná odpoveď a rozsah povinnosti odôvodniť súdne (správne) rozhodnutie sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí byť analyzovaný s ohľadom na okolnosti každého prípadu.

Ak správca dane v odôvodnení rozhodnutia nereaguje na zásadné, relevantné námietky, súvisiacu s predmetom súdnej ochrany prednesené žalobcom vo vyjadrení k protokolu z opakovanej daňovej kontroly, je potrebné tento nedostatok považovať za prejav arbitrárnosti (svojvoľnosti), pretože jeho povinnosťou je dbať na to, aby jeho rozhodnutie bolo presvedčivé, na podporu čoho uvedie dostatočné argumenty.

Pokiaľ v posudzovanej veci žalovaný nechal bez povšimnutia namietaný postup správcu dane a vznesené odvolacie námietky žalobcu v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru vyhodnotil ako nedôvodné bez uvedenia právnej úvahy a skutkových zistení potvrdzujúcich jej správnosť, podľa názoru odvolacieho súdu postupoval nedôsledne. Len jednoduché konštatovanie dodržania zákonnosti postupu predchádzajúceho vydaniu prvostupňového rozhodnutia, dodržania práv žalobcu v daňovom konaní a citácia zákona definujúceho inštitút opakovanej daňovej kontroly bez akejkoľvek právnej argumentácie, bez uvedenia úvah vedúcich k výkladu relevantných ustanovení zákona, nemožno považovať za riadne a presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia.

Preto najvyšší súd prisvedčil žalobcovi v tvrdení nedostatočného a nepresvedčivého odôvodnenia rozhodnutí vo vzťahu k námietkam na nesprávne a nedostatočne zistený skutkový stav, podmieňujúci správnosť a zákonnosť rozhodnutia, ktorým nedostatkom obsahu odôvodnenia napadnutých rozhodnutí správnych orgánov oboch stupňov bolo porušené právo žalobcu na spravodlivý a riadny proces, právo domáhať sa zákonom stanoveným postupom svojho práva na inom orgáne Slovenskej republiky ako aj zásadu spravodlivého procesu podľa čl. 46 ods. 1 a čl. 38 Listiny základných práv a slobôd. Ústavný súd Slovenskej republiky už vyslovil, že „súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu“ (IV. ÚS 115/03). Právny záver ústavného súdu je potrebné aplikovať aj na odôvodnenie orgánov štátnej správy.

Odvolací súd vychádzajúc z uvedeného prisvedčil žalobcovi, že žalobou napadnuté rozhodnutia sú nepreskúmateľné z dôvodu absencie dôvodov, keď v napadnutom rozhodnutí správcu dane náležite nie je uvedené, ktoré skutočnosti boli podkladom pre rozhodnutie, akým spôsobom boli vyhodnotené a tiež ako sa vysporiadal s námietkami žalobcu vznesenými vo vyjadrení k protokolu z opakovanej daňovej kontroly, ako aj, že žalovaný sa nedostatočne vysporiadal s námietkami žalobcu vznesenými v odvolacom konaní.

Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmvanej veci nepostupoval v súlade s právnou úpravou ustanovenou v druhej hlave piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl.), keď žalobu zamietol.

Vzhľadom k uvedenému vychádzajúc zo skutkových okolností vyplývajúcich z administratívneho spisu a poukazom na závery uvedené vyššie odvolací súd námietky žalobcu, uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu, že rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov sú nepreskúmateľné a že v daňovej veci bol skutkový stav zistený nedostatočne, považoval za dôvodné.

Z uvedených dôvodov odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta prvá O.s.p. v spojení s § 246c ods.1 veta prvá O.s.p. a s § 220 O.s.p. zmenil tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozhodnutia.

O náhrade trov konania rozhodol najvyšší súd podľa ust. § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 246c veta prvá O.s.p. a s ust. § 224 ods. 1 O.s.p.. Žalobcovi priznal náhradu trov konania, pretože bol v tomto konaní úspešný. Žalobcovi priznal náhradu trov konania, ktoré mu vznikli zaplatením súdneho

poplatku za žalobu a odvolanie po 70 eur a trovy právneho zastúpenia za štyri úkony právnej služby (prevzatie a príprava, podanie žaloby, účasť na pojednávaní krajského súdu a podanie odvolania proti rozsudku krajského súdu) po 130,16€ a paušál za úkon po 7,81€, náhradu za stratu času 182,14€, náhradu PHL 38,07€ a 20% DPH, v celosti trovy právneho zastúpenia v sume 926,51€ v zmysle § 13a ods.1 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení neskorších predpisov.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.