

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžf/68/2016  
Identifikačné číslo spisu: 8015200527  
Dátum vydania rozhodnutia: 22.08.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8015200527.1

## UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu I. L. GROUP, spol. s r.o., so sídlom Humenné, Kukorelliho 60, IČO: 36 463 591, zastúpeného JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom so sídlom Košice, Gelnická 33, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 12. marca 2015, číslo: 1100305/1/112983/2015/5057 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov, pobočka Humenné, so sídlom Štefánikova 18, Humenné, zo dňa 30. septembra 2014, číslo: 9710401/54436416/2014/4154/Buko, na základe žaloby jednohlasne takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 6S/21/2015-59 z 15. apríla 2016 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a na ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

I.

1. Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 6S/21/2015-59 z 15. apríla 2016 zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného číslo: 1100305/1/112983/2015/5057 z 12. marca 2015 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov, pobočka Humenné, so sídlom Štefánikova 18, Humenné, zo dňa 30. septembra 2014, číslo: 9710401/54436416/2014/4154/Buko. O trovách konania rozhodol súd s poukazom na § 250k ods. 1 OSP tak, že ich náhradu účastníkom nepriznal.

2. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu vyplýva, že krajský súd podľa § 250j ods. 1 zákona č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) preskúmal napadnuté rozhodnutia a konanie, ktoré im predchádzalo v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe, vypočul prítomných účastníkov konania s tým, že podľa § 250g ods. 2 OSP konal a rozhodol v neprítomnosti žalobcu, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu a jednohlasne dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná lebo rozhodnutia a postup správnych orgánov sú v súlade so zákonom.

3. Predmetom prieskumu bolo podľa krajského súdu rozhodnutie žalovaného z 12. marca 2015 podľa §

74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len Daňový poriadok) rozhodnutie Daňového úradu Prešov z 30. septembra 2014, číslo: 9710401/5/4436416/ 2014/4154/Buko (ďalej len rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu resp. správca dane), ktorým podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil rozdiel v sume 28 652,36 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2006, t.j. znížil nadmerný odpočet za toto zdaňovacie obdobie zo sumy 65 362,05 € na sumu 36 709,69 € daňovému subjektu I. L. GROUP, spol. s r.o., Kukorelliho 60, Humenné, (ďalej len žalobca) potvrdil.

4. Z odôvodnenia rozsudku vyplýva, že prvostupňový správny orgán (správca dane) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie november 2006. Daňový subjekt (žalobca) vystavil odberateľskú faktúru č. 06112006/1 zo dňa 06.11.2006, deň dodania tovaru 06.11.2006 v celkovej výške 5 377 677,66 Sk oslobodené od dane z pridanej hodnoty za predaj sušeného mlieka Milk Protein pre odberateľa PS AFFAIR s.r.o., Praha 10, Česká republika. K uvedenej faktúre daňový subjekt predložil správcovi dane aj faktúru č. 07/11/2006 zo dňa 07.11.2006 za prepravu tovaru do Českej republiky od M. F., Humenné na celkovú sumu 28 560,- Sk a doklad o zaplatení uvedenej faktúry - výpis z bežného účtu. Správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií zo dňa 26.02.2007. Správca dane z výsledkov šetrenia týkajúceho sa spoločnosti PS AFFAIR s.r.o., Praha, zistil, že tento daňový subjekt je pre českú daňovú správu nekontaktný, všetka korešpondencia je doručovaná verejnou vyhláškou. Za účelom preverenia prepravy tovaru do Českej republiky uskutočnil správca dane ústne pojednávanie s prepravcom M. F., ktorý do zápisnice zo dňa 16.07.2007 uviedol, že faktúry č. 30/10/2006 zo dňa 30.10.2006, č. 07/11/2006 zo dňa 07.11.2006 a č. 10/02/2007 zo dňa 10.02.2007 vystavil a prepravy uskutočnil, a že šoférom bol on osobne, jeho syn O. F. a O. U.. Dňa 13.08.2007 na ústnom pojednávaní predložil správcovi dane prepravné kotúčiky - tachografy na preukázanie prepravy tovaru. Správca dane rozhodnutím zo dňa 16.10.2007 prerušil podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní daňovú kontrolu z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií do Maďarska zo dňa 02.05.2007. Následne správca dane na základe svojich zistení pri výkone daňovej kontroly zaslal orgánom činným v trestnom konaní podanie zo dňa 23.01.2008, ktorým oznamuje Prezidiu Policajného zboru, Úradu boja proti organizovanej kriminalite, Odbor Stred, Banská Bystrica, podozrenie z páchania ekonomickej trestnej činnosti. Správca dane pokračoval dňom 24.07.2008 v daňovej kontrole, o čom bol daňový subjekt upovedomený oznámením zo dňa 04.08.2008. Správca dane opätovne prerušil daňovú kontrolu rozhodnutím zo dňa 04.08.2008 z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, a to do dňa doručenia výsledkov preverovania orgánov činných v trestnom konaní. Listinné materiály o výsledku šetrenia Prezidiom Policajného zboru boli doručené správcovi dane dňa 27.04.2009. Od tohto dňa pokračovala daňová kontrola, o čom bol daňový subjekt upovedomený oznámením zo dňa 29.04.2009. Prezídium Policajného zboru postúpilo predložené tachografy na posúdenie Ústavu súdneho inžinierstva Žilinskej univerzity, ktorý vypracoval znalecký posudok č. 08/2009 na vyhodnotenie 32 ks tachografických krúžkov z vozidla EČ: ML-639AB so zameraním na možné zásahy do záznamu a porovnaním s predloženou dokumentáciou a znalecký posudok č. 09/2009 na vyhodnotenie 23 ks, 11 ks a 4 ks tachografických krúžkov za obdobie október a november 2006 vozidla s EČ: ML-179AC so zameraním na možné zásahy do záznamu a porovnaním s predloženou dokumentáciou. Zo záverov vyplýva, že záznamy nemajú žiaden vzťah k dokladovaným prepravám v danom dátume. Konateľ žalobcu L. U. sa 04.06.2009 žiadne ďalšie dôkazy nedoložil.

5. Kontrolovaný daňový subjekt bol so zisteniami pri daňovej kontrole oboznámený na ústnom pojednávaní dňa 04.06.2009 a vyjadril sa, že nesúhlasí s výsledkom kontroly a dôkazy predloží v odvolacom konaní. K protokolu č. 703/320/28392/2009/Buk zo dňa 01.07.2009 o výsledku zistenia z kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na základe výzvy zo dňa 01.07.2009 podal písomné vyjadrenie. Správca dane vypracoval dodatok k protokolu, ktorý je súčasťou protokolu, a k podpísaniu a prerokovaniu protokolu s dodatkom došlo dňa 03.08.2009. Na základe výsledkov z tejto kontroly vydal správca dane rozhodnutie č. 703/230/ 33970/09/Zido zo dňa 05.08.2009, ktorým podľa § 15 ods. 14 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní znížil nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie november 2006 o sumu 34 067,54 € a priznal nadmerný odpočet v sume 31 294,51 €. Proti tomuto rozhodnutiu podal daňový subjekt odvolanie a

bývalé Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky ho rozhodnutím zo dňa 25.11.2009 zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie. Na základe podnetu bývalého Daňového riaditeľstva SR zo dňa 11.01.2010 podľa § 15b ods. 1 písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní začal správca dane dňa 17.02.2010 u daňového subjektu vykonávať opakovanú daňovú kontrolu. Daňový subjekt podal dňa 27.06.2011 žalobu na Krajský súd v Prešove o ochranu pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy vo veci opakovanej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za november 2006. Krajský súd v Prešove rozsudkom zo dňa 09.12.2011, č.k. 2S/15/2011-23, ktorý nadobudol právoplatnosť dňa 14.01.2012, zakázal správcovi dane pokračovať u navrhovateľa (u žalobcu) v opakovanej daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2006, a to do 10 dní odo dňa právoplatnosti tohto rozsudku. Správca dane v rámci výkonu opakovanej daňovej kontroly vykonal ústne pojednávanie so svedkom M. F., z ktorého vyhotovil zápisnicu z ústneho pojednávania zo dňa 28.04.2010. Výsluchu sa konateľ žalobcu nezúčastnil, aj keď bol o nej upovedomený. Svedok M. F. do zápisnice uviedol, že pán U. ho oslovil, či by nevozil tovar z Gíraltoviec do Prahy, deň nakládky mu dopredu oznámil a tovar odviezol na adresu, ktorú mu dal L. U.. Tovar sa vykladal na rôznych miestach, každá fúra sa vykladala inde a chodil pre neho iný človek. Svedok ďalej uviedol, že si nepamätá, či tankoval PHM v Čechách, nevie, či kupoval diaľničnú známku, že prepravy do Prahy vykonával ako vodič on, ale pár fúr boli vodičmi jeho synovia M. a O.. Uviedol, že raz najal nejakého vodiča menom U.. O tomto človeku nevie nič, ani jeho krstné meno, ani adresu. Ďalej správca dane vykonal ústne pojednávanie so svedkom M. C., G., z ktorého vyhotovil zápisnicu z ústneho pojednávania zo dňa 25.05.2011. Z odpovede miestne príslušného správcu dane Daňového úradu Svidník zistil, že spoločnosť STANDom, s.r.o. je nekontaktná, nespolupracuje so správcom dane, konateľ spoločnosti M. C. sa nezdržiava v mieste trvalého bydliska, ani v sídle firmy. Predvolania zasielané menovanej spoločnosti sú neprevzaté. Žiadosti o predvedenie políciou neboli úspešné. Na uvedenú spoločnosť Daňový úrad Svidník prijal viacero dožiadaní. Posledné daňové priznanie na DPH bolo podané na daňovom úrade za I. Q. 2006. Z úradnej moci bolo daňovému subjektu určené posledné zdaňovacie obdobie na DPH, a to IV. Q. 2006. Konateľ žalobcu Igor Lopata zabezpečil dňa 25.05.2011 u správcu dane prítomnosť konateľa spoločnosti STANDom, s.r.o. M. C.. Správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní vo veci vypočítania tohto svedka. Prítomný bol aj L. U.. Svedok M. C. potvrdil predaj tovaru pre žalobcu, zároveň doložil aj nadobúdacie doklady - fotokópie od talianskych spoločností. Tovar bol prepravovaný na talianskych autách. Podľa výpovede tohto svedka prepravu tovaru on nehradil, hradil ju Talian. Na otázku správcu dane, ako sa nakontaktoval na dodávateľa, odpovedal, že si ho našiel na internete, nakoľko s internetom vie pracovať. Keď ho zamestnanci správcu dane vyzvali, aby názorne ukázal, či vie pracovať s internetom, odmietol. Skladovacie priestory, kde mal zložený tovar, mal v prenájme, ale neplatil zaň nič a nemá ani žiadnu zmluvu o prenájme. Svedok Jaroslav Havira uviedol, že peniaze mu L. U. odovzdával v hale, kde mal skladovacie priestory. Na otázku správcu dane, prečo nepodal daňové priznanie na DPH na miestne príslušný daňový úrad, odpovedal, že on daňové priznanie podal. Bol správcom dane vyzvaný, aby doložil doklad o podaní daňového priznania, nakoľko správca dane tvrdil, že podané nie je. Na to svedok odpovedal, že jeho mama mu všetky doklady, ktoré mal doma, spálila v peci. Tieto svedecké výpovede požadoval daňový subjekt pri ústnom pojednávaní dňa 17.06.2014 vykonať opätovne, preto správca dane zaslal predvolania na výsluch svedka pre M. F., O. F., M. F., ako aj upovedomenie o výsluchu svedka pre konateľa žalobcu. Svedok M. F. HE TRANZ LABOREC, Čabalovce, uvedené predvolanie prevzal, ale na stanovený termín pojednávania sa nedostavil. Nedostavil sa ani konateľ žalobcu L. U.. Dňa 24.07.2014 sa dostavil na Daňový úrad Prešov, pobočka Humenné, M. F. HE TRANZ LABOREC, čo bolo oznámené konateľovi žalobcu L. U. dňa 24.07.2014, že sa koná na daňovom úrade ústne pojednávanie so svedkom M. F.. Konateľ žalobcu L. U. sa uvedeného pojednávania nezúčastnil a svoje právo klásť svedkovi otázky nevyužil. Zamestnanci správcu dane oboznámili konateľa žalobcu L. U. so zápisnicou o ústnom pojednávaní so svedkom M. F. zo dňa 24.07.2014. Svedok Juraj F. tvrdil, že prepravoval tovar z Gíraltoviec do Prahy. Kontaktoval ho L. U. a aj ho riadil odkiaľ a kam ho má odvieť. Presnú adresu si nepamätá. Dodal, že on tachografické kotúčiky nevyhotovoval manuálne, len dopísal kilometre. Jazda bola riadna, len tachograf nerobil kilometre, tak dokreslil spodok. Dokreslil ich, aby to bolo kompletne. Uviedol, že synovia žijú dlhodobo v Anglicku s celou rodinou. Dňa 25.07.2014 sa na ústne pojednávanie vo veci vypočítania svedka dostavil M. F. (syn), Čabalovce 71, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní. Tohto pojednávania sa zúčastnil aj konateľ žalobcu L. U.. Svedok uviedol, že príkaz na cestu mu dal otec a aj všetky

informácie. On si už nepamätá, koľkokrát vykonal prepravu, miesto nakládky bolo za Giraltovcami, ale spôsob nakladania a ani trasu si nepamätá. Tovar viezol do Prahy, kde zavolať na číslo telefónu, ktoré dostal od otca, a čakal na benzínke. Prišlo auto a išiel za nimi. Bližšie si už nepamätá. Na predvolanie sa nedostavil O. F., T., ktorému bolo zaslané predvolanie na výsluch svedka zo dňa 18.06.2014 a zo dňa 16.07.2014. Svedok O. F. sa podľa vyjadrenia jeho otca M. F. dlhodobo zdržiava v Anglicku aj s rodinou. Z dôvodu odstránenia všetkých pochybností pri vyhodnocovaní znaleckého posudku zaslal správca dane dožiadanie na Daňový úrad Žilina za účelom vypočutia svedka - osoby zodpovednej za výkon znaleckej činnosti v odbore Doprava cestná. Z odpovede vyplynulo, že znalec je zákonom č. 382/2004 Z.z. o znalcoch, tlmočníkoch a prekladateľoch viazaný mlčanlivosťou v prospech zadávateľa a tejto mlčanlivosti je oprávnený zbaviť ho zadávateľ alebo minister spravodlivosti. Na základe týchto skutočností zaslal správca dane žiadosť o doplnenie informácie zo dňa 05.10.2010 na PPZ, Úrad boja proti organizovanej kriminalite - odbor Stred, Banská Bystrica. Dňa 12.05.2011 bola správcovi dane doručená odpoveď z PPZ, Úrad boja proti organizovanej kriminalite - odbor Stred, Banská Bystrica, spolu s prílohou - zápisnica o výsluchu svedka. Znalec opätovne potvrdil, že všetky tachografické krúžky boli zhotovené manuálne, neboli vložené do tachografu a údaje, ktoré čiastočne zodpovedajú informáciám z tachografických krúžkov a priloženej dokumentácie, sa týkajú len a len písomných údajov na krúžkoch, ktoré boli napísané vodičom vozidla. Znalec opätovne zdôraznil, že ani jeden záznam rýchlosti a ubehutej vzdialenosti na predložených tachografických krúžkoch nebol vyhotovený záznamovým zariadením - tachografom. Z toho vyplýva, že na krúžkoch sa nachádzajú fiktívne informácie o priebehu prepravy vozidla, ktoré mohli v náhodnom prípade súhlasiť s prepravnými dokladmi (ubehnutá vzdialenosť). To však neznamená, že takáto preprava musela byť vykonaná. Vek vozidla nemá vplyv na činnosť tachografu. Vzhľadom na požiadavku konateľa žalobcu pri ústnom pojednávaní zo dňa 17.06.2014 o opätovné vykonanie tohto dôkazu zaslal správca dane dňa 23.07.2014 žiadosť o doplnenie informácií na Národnú kriminálnu agentúru, NJFP Expozitúra, Stred Banská Bystrica, ktorá vo svojej odpovedi dňa 27.08.2014 uviedla, že konanie bolo ukončené dňa 05.11.2010, a to návrhom na podanie obžaloby, že predmetná vec už nie je v prípravnom konaní, nie je možné vykonávať procesné úkony a z uvedeného dôvodu nemôže žiadosť vyhovieť. Správca dane následne vyzval daňový subjekt na predloženie dokladov a dôkazov preukazujúcich dodanie tovaru do Českej republiky, ktoré doteraz neboli správcovi dane predložené, daňový subjekt však žiadne dôkazy nepredložil. Dňa 30.09.2014 vydal správca dane rozhodnutie, voči ktorému podal žalobca odvolanie a následne vo veci vydal žalovaný napadnuté potvrdzujúce rozhodnutie z 12.03.2015.

6. Včas podanou žalobou poukázal žalobca na nezákonnosť prerušenia daňového konania z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií v rozpore s výkladom Najvyššieho súdu SR v rozsudku zo 17. decembra 2013, sp.zn. 5Sžf/68/2012, a z dôvodu doručenia výsledkov preverovania orgánmi činnými v trestnom konaní, čo nemá oporu v zákone č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov. Argumentoval, že nedošlo k prerušeniu plynutia lehôt podľa § 25a ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, a že za zdaňovacie obdobie november 2006 došlo k zániku práva vyrubiť daň z pridanej hodnoty alebo rozdielu dane. Správca dane bol povinný daňovú kontrolu ukončiť najneskôr do 22. januára 2008. Namietal, že prerušenie daňovej kontroly podľa § 25a ods. 1 a 4 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní je podmienené existenciou prekážok, ktoré správcovi dane dočasne bránia v konaní. Z rozhodnutia správcu dane nevyplýva, prečo dôkazy vykonané orgánmi činnými v trestnom konaní nemohol správca dane objektívne získať a zabezpečiť vykonaním dokazovania v rámci daňovej kontroly. Argumentoval, že správca dane je kompetentný orgán vo veciach správy daní, neuznanie daňového dokladu nie je podmienené existenciou rozhodnutia orgánov činných v trestnom konaní. Správca dane nie je závislý na zistení, či sa žalobca dopustil trestného činu. Namietal, že dôvodom na prerušenie konania nemohlo byť odstúpenie veci na prešetrenie orgánom činným v trestnom konaní, pretože posudzovanie trestnoprávnej zodpovednosti nemôže byť konaním o predbežnej otázke ani konaním o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Správca dane bol povinný vykonať vlastné dokazovanie podľa § 29 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, mohol a mal požiadať znalca o vypracovanie znaleckého posudku, resp. o podanie vysvetlenia a nie vyčkávať na výsledky trestného konania. Na prerušenie daňovej kontroly rozhodnutím správcu dane zo 4. augusta 2008 neboli zákonné dôvody a uvedené rozhodnutie bolo vydané v rozpore so zákonom a nemohlo vyvolať účinky neplynutia lehôt podľa § 25a ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní. Dôvodil, že doručenie a prerokovanie

protokolu správcu dane z 1. júla 2009 nie je úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane podľa § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a právo vyrubiť daň z pridanej hodnoty za nové zdaňovacie obdobie november 2006 zaniklo 31. decembra 2011. Správca dane mal podľa § 62 ods. 1 písm. h/ Daňového poriadku konanie vo veci zastaviť. Namietal, že rozhodnutia žalovaného a správcu dane sú v extrémnom nesúlade s vykonanými skutkovými zisteniami, vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov a vykazujú závažné znaky arbitrárnosti. Ťažiskové dôkazy boli zistené spôsobom, ktorý spochybňuje ich zákonnosť, nakoľko správne orgány neumožnili žalobcovi uplatniť jeho procesné práva. Namietal, že povinnosť uvedená v § 72 ods. 2 Daňového poriadku nie je naplnená tým, že žalovaný iba reprodukuje tvrdenia správcu dane uvedené v jeho rozhodnutí. Argumentoval, že preukázané bolo len to, že tachografické krúžky boli manuálne upravené a nie to, že preprava nebola vykonaná. Tovar sa však neprepravuje tachografom, ale vozidlom, ktoré je funkčné aj s nefunkčným tachografom. Poukázal, že rozdiely vo výpovediach M. F. a jeho syna podľa správnych orgánov nemôžu mať vplyv na výsledok konania a správne orgány ich zhodnotili tak, akoby M. F. poprel prepravu tovaru. V doplnení k žalobe poukázal žalobca na metodický pokyn žalovaného č. 75/2014, podľa ktorého zistenia polície sú len podporným dôkazom. Argumentoval, že v odôvodnení rozhodnutia nemôžu správne orgány uvádzať skutkové zistenia, ktoré sami nevykonali. Správne orgány iba použili dôkazy získané políciou. Poukázal na logický rozpor medzi závermi orgánov činných v trestnom konaní a závermi daňových orgánov, nakoľko podľa orgánov činných v trestnom konaní a Okresného súdu Humenné tovar neexistoval, a teda neboli splnené podmienky pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Daňové orgány v rozhodnutiach tvrdili, že tovar existoval, ale nebolo preukázané dodanie do iného členského štátu. Poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR, nález Ústavného súdu SR a rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Českej republiky týkajúce sa obdobnej problematiky. Dôvodil, že zo spisu správnych orgánov nevyplýva, že by mal žalobca možnosť byť prítomný pri výsluchu svedkov v daňovom konaní, ako daňové orgány vykonali dôkazy zadovážené v trestnom konaní pri zachovaní práva žalobcu vyjadriť sa k týmto dôkazom. Namietal, že nie je možné v daňovom konaní preberať skutkové a právne závery iných štátnych orgánov a považovať ich za nespochybniteľné. Z týchto dôvodov žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu a zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania.

7. Krajský súd vyhodnotil námietky žalobcu ako nedôvodné a účelové.

8. Tvrdenie žalobcu o nezákonnosti daňového konania a o zániku práva vyrubiť daň z dôvodu prerušenia daňovej kontroly na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií a odstúpenia veci orgánom činným v trestnom konaní a následne o nedodržaní zákonnej ročnej lehoty na výkon kontroly, čím predmetný protokol z 1. júla 2009 nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nebolo možné použiť a následne jeho doručenie a prerokovanie nie je možné považovať za úkon smerujúci na vyrubenie dane a rozdielu dane, a že právo vyrubiť daň zaniklo ku 31. decembru 2011, považoval krajský súd za nedôvodné.

9. Krajský súd uviedol, že z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že počas výkonu daňovej kontroly správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií a rozhodnutím zo 16. októbra 2007 prerušil daňovú kontrolu. Následne po doručení odpovede na uvedenú žiadosť správca dane opätovne prerušil kontrolu z dôvodu odstúpenia veci orgánom činným v trestnom konaní. Uvedené prerušenia boli vykonané na základe § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, v zmysle ktorého správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia. Prerušenie konania je podmienené dôvodom. Zákonným dôvodom prerušenia konania je začatie konania o predbežnej otázke alebo začatie konania o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Okrem týchto dôvodov môže správca dane prerušiť konanie aj z iných dôvodov, k čomu ho oprávňuje „najmä“ v dikcii tohto ustanovenia. Na prerušenie konania - daňovej kontroly má správca dane oporu v § 15 ods. 16 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní. V danom prípade išlo o začatie konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia. Daňovou kontrolou sa zisťuje alebo preveruje základ dane alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre správnej určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti. Konanie v rámci daňovej kontroly je v konečnom

dôsledku konaní smerujúcim k vydaniu rozhodnutia. Ustanovenie § 15 ods. 16 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, umožňuje správcovi dane použiť pri daňovej kontrole ustanovenie § 25a citovaného zákona a žiadosť správcu dane zaslať orgánom činným v trestnom konaní a žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií bola nevyhnutná pre dôsledné zistenie rozhodujúcich skutočností, na základe ktorých správca dane následne rozhodoval. Rozhodnutie o prerušení je aj podľa krajského súdu zákonné a má právne účinky uvedené v § 25a ods. 5 zákona č. 511/1992 o správe daní, t.j. ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú. Z uvedeného dôvodu správca dane postupoval správne, ak kontrolu prerušil, k čomu o oprávňovali jednotlivé vyššie citované ustanovenia zákona. Na základe výsledkov daňovej kontroly bol následne prerokovaný a doručený protokol. Tento úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane bol vykonaný právne relevantným spôsobom v lehote do 31. decembra 2011 ako prekluzívna lehota na zánik práva vyrubiť daň, ktorá začala plynúť 01. januára 2007. Právo vyrubiť daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2006 nezaniklo k 31. decembru 2011, ako to tvrdí žalobca, pretože vyrubiť daň alebo jej rozdiel možno do 10 rokov od konca roka, v ktorom vznikla táto povinnosť, ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane. Správca dane predmetný úkon vykonal tým, že doručil a prerokoval protokol z kontroly dňa 3. augusta 2009. Tento vydaný protokol z kontroly je zákonne získaný dôkazný prostriedok a bolo ho možné použiť v daňovom konaní a vydať rozhodnutie.

10. Pri výkone daňovej kontroly správca dane postupoval v zmysle § 29 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní. Správca dane zaslaním podania orgánom činným v trestnom konaní nežiadal policajný zbor o zistenie, či sa žalobca dopustil alebo nedopustil trestného činu, ale požadoval prešetrenie či reálne došlo k deklarovanému obchodu - nákupu a predaju tovaru, ako aj preverenie deklarovanej prepravy znalcom z odboru dopravy na základe ktorého bol vypracovaný znalecký posudok. Znalecký posudok bol vypracovaný na základe objednávky orgánov činných v trestnom konaní a správca dane bol oprávnený takto získaný dôkazný prostriedok použiť v daňovom konaní. Na základe výsledkov prešetrenia orgánov činných v trestnom konaní následne správca dane si sám urobil úsudok v celej veci, s ktorým oboznámil aj kontrolovaný daňový subjekt. Ustanovenie § 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, je potrebné chápať v tom zmysle, že správca dane dokazovanie vedie, zabezpečuje jeho výkon, pričom dôkazné bremeno znáša daňový subjekt, pretože podľa odseku 8 citovaného ustanovenia zákona je daňový subjekt povinný preukázať všetky 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 a úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. Správca dane v priebehu kontroly postupoval v zmysle § 29 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, si pre svoje závery zabezpečil dostatok dôkazov, a to v súčinnosti s orgánmi činnými v trestnom konaní, ako aj vlastným konaním, ktoré vyhodnotil v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov z ktorých vyplynulo, že k preprave tovaru, a teda aj k dodaniu tohto tovaru do iného členského štátu nedošlo. Tieto dôkazy neboli získané v rozpore so všeobecnými záväznými právnymi predpismi.

11. Krajský súd mal za to, že správca dane nepreniesol zodpovednosť na orgány činné v trestnom konaní ako tvrdí žalobca, ale postupoval v zmysle § 26 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, podľa ktorého ak sa v daňovom konaní vyskytne otázka, o ktorej už právoplatne rozhodol príslušný orgán, je správca dane takýmto rozhodnutím viazaný. Inak si môže správca dane o takejto otázke urobiť úsudok alebo dať príslušnému orgánu podnet na začatie konania. Toto ustanovenie zákona správca dane využil z dôvodu, aby správne určil daň, pretože nebolo možné jednoznačne určiť, či došlo k nákupu a predaju sušeného mlieka od spoločnosti STANDom, s.r.o. pre PS AFFAIR s.r.o., a či došlo k preprave tohto tovaru. Krajský súd mal za potrebné podotknúť, že správca dane nepodal podnet na trestné stíhanie, iba využil inštitút rozhodnutia o predbežnej otázke, čo je plne v súlade s procesnými ustanoveniami, ktorými sa riadia daňové orgány a aj v súlade s § 259 ods. 1 Trestného zákona. Policajnými orgánmi v rámci šetrenia boli zabezpečené listinné materiály, ktoré správca dane využil ako dôkaz vo svojom konaní, a tento dôkaz správne vyhodnotil, nakoľko daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno, ktoré v daňovom konaní spočívalo na ňom.

12. K námietke žalobcu, že rozhodnutie správcu dane je v časti existencie tovaru v logickom rozpore s rozsudkom Okresného súdu Humenné, krajský súd poukázal, že na Okresnom súde Humenné bol vedený súdny spor s obvinenými Y. T. a spol. (okrem iných L. U., M. F., M. C.) na základe obžaloby

orgánov činných v trestnom konaní. Dňa 11.06.2014 bol vydaný odsudzujúci prvostupňový rozsudok v danej veci, ktorý však z dôvodu podaných sťažností nie je právoplatný. Správca dane nemohol nespomenúť uvedený rozsudok, keďže sa týka predmetných obchodov, ktoré preveroval aj správca dane a v podstate súdny spor vyplynul z prvotnej požiadavky správcu dane o spoluprácu s políciou v danej veci. V rozsudku sa okrem iného uvádza nielen to, že sa predmetný obchod - nákup tovaru neuskutočnil, ale aj to, že nedošlo k preprave tovaru do Čiech tak, ako ho prepravca Juraj Ruďák deklaroval predloženými tachografickými kotúčikmi. Súd vyhodnotil jeho obhajobu ako nehodnovernú. Okresný súd venoval značnú pozornosť aj výpovediam súdnych znalcov z odboru dopravy. Ani okresný súd by sa tejto problematike nevenoval, ak by prijal jednoznačný záver o neexistencii tovaru a nevypočúval by oboch znalcov, ktorí vypracovali znalecké posudky. Správca dane nemal k dispozícii iné dôkazy o neuskutočnení nákupu mlieka a neuznanie odpočtu dane z nákupu, pretože dodávateľský daňový subjekt STANDom, s.r.o. so správcom dane nekomunikoval a jediné ústne pojednávanie konateľa spoločnosti Jaroslava Haviru so správcom dane bolo vykonané až dňa 25.05.2011, kde M. C. potvrdil dodanie tovaru žalobcovi.

13. Celý deklarovaný obchod je však podľa krajského súdu zaťažený veľkými pochybnosťami o jeho reálnom uskutočnení. Logicky sa teda správca dane zamerlal na preverenie splnenia podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH. Na preukázanie uskutočnenia prepravy tovaru predložil deklarovaný prepravca M. F. tachografy z dotknutých vozidiel. Na základe požiadavky orgánov činných v trestnom konaní boli vypracované znalecké posudky na predložené tachografické krúžky vyhodnotením obsahu ktorých správca dane považoval prepravu tovaru do iného členského štátu za nepreukázanú. Správca dane nemal hodnoverný dôkaz o neuskutočnení zdaniteľného plnenia medzi dodávateľom STANDom a odberateľom - žalobcom a nemal dôkaz o tom, že spoločnosti STANDom vznikla daňová povinnosť. Ťažiskovým bodom preto pre správcu dane bolo dokázanie nevykonania prepravy do Čiech a všetky ostatné dôkazy výpovede a zistenia, ako aj rozsudok Okresného súdu Humenné len dodávajú tomuto dôkazu správnosť úsudku.

14. K námietke žalobcu, že správca dane nepostupoval podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku krajský súd argumentoval, že správca dane si pre svoje závery zabezpečil dostatok dôkazov, ktoré vyhodnotil v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov, na základe ktorých bolo preukázané, že platiteľ neprepravil sušené mlieko do Českej republiky a žalobca žiadne sušené mlieko už na sklade nemá. Správca dane považuje dodanie sušeného mlieka za dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku v zmysle § 2 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH. Následne podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH je dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva dodaním tovaru, a preto v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH dňom dodania tovaru vznikla platiteľovi daňová povinnosť. Správca dane si nevyberal z viacerých dôkazov, pretože ako dôkaz použil všetko, čo počas daňovej kontroly vyšlo najavo. Následne oboznámil výsledky zistení daňovému subjektu a daňový subjekt nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by spochybnili závery správcu dane, že deklarované obchody sa neuskutočnili od deklarovaného dodávateľa a pre deklarovaného odberateľa. V danej veci ide o dôkaznú núdzu u daňového subjektu, ktorý nepredložil žiaden dôkaz, ktorým by odstránil pochybnosti správcu dane uvedené v protokole o kontrole a v odvolacom konaní sa upriamil na hodnotenie dôkazných prostriedkov zabezpečených správcom dane. Znalecké posudky, ktoré boli tiež podkladom pre vydanie rozhodnutia v daňovom konaní boli zabezpečené nezávisle na príslušnom daňovom konaní, orgánmi policajného zboru na základe ich objednávky pre ich účely, a to v súvislosti s vedením vyšetrovania proti konateľovi žalobcu Igorovi Lopatovi. Správca dane bol oprávnený takto získaný dôkazný prostriedok použiť v daňovom konaní. K porušeniu § 15 ods. 5 písm. e/ zákona č. 515/1992 Zb. o správe daní nedošlo, pretože k porušeniu by došlo iba v prípade, keby správca dane si tieto znalecké posudky zabezpečil sám, či už formou požiadania o vykonanie tohto znaleckého posudku alebo formou výsluchu znalca, a neumožnil by daňovému subjektu klásť znalcovi otázky v priebehu jeho svedeckej výpovede, resp. k záverom jeho znaleckého posudku. Správca dane neuskutočnil sám ústne pojednávanie so znalcom, ale rozhodol sa požiadať orgány činné v trestnom konaní aj o uskutočnenie vypočutia znalca, avšak nie z dôvodu, aby sa vyhol povinnosti umožniť daňovému subjektu uplatniť svoje právo, ale z dôvodu, že aj znalecký posudok zadávalo na vypracovanie Prezídium PZ SR UBOK, odbor Stred, Banská Bystrica. Na základe vyššie uvedených skutočností námietku žalobcu, že znalecký posudok

nebol zabezpečený nezávisle na daňovom konaní, a že bol zabezpečený procesne chybným spôsobom, a preto nie je dôkazom na základe ktorého mohlo byť vydané preskúmané rozhodnutie, považuje krajský súd za nedôvodnú.

15. Námieta žalobcu, že správca dane v rozhodnutí neuviedol, ako zhodnotil skutočnosť, že konateľ žalobcu, ako aj M. F. viackrát podrobne popísali obchodné transakcie so spoločnosťou PS AFFAIR s.r.o., Praha, je nedôvodná. M. F. a jeho syn verbálne potvrdili uskutočnenie prepravy do Čiech, avšak svojim popisom nakládky a vykládky neuviedli žiadne konkrétne fakty a údaje a nijako neprispeli k objasneniu, kde bol tento tovar vyskladnený. Vyjadrenie o uskutočnenom obchode tak, ako ho popísali L. U. a M. F., nemožno považovať za podrobné popísanie obchodnej transakcie, a takéto vyjadrenie nemožno považovať za dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť výsledky zisťovania správcu dane a mali podstatný význam ako dôkazy, ktoré je potrebné v daňovom konaní vyhodnotiť. Okrem vystavených faktúr a ústneho vyjadrenia, že preprava bola uskutočnená nedoložil konateľ žalobcu ani šoféri žiadne iné vierohodné dôkazy o vykonaní prepravy, či už doklady o nákupe PHM, diaľničných známok, alebo doklady o prenocovaní, alebo akékoľvek iné hmatateľné dôkazy o vykonanej preprave. Predložená bola faktúra, doklad o úhrade a tachografické kotúčiky, ktoré boli podrobené analýze.

16. K námietkam žalobcu ohľadom znalcov a znaleckých posudkov krajský súd poukázal, že správca dane pri zdôvodnení svojich záverov vychádzal zo znaleckého posudku znalca Ing. Igora Dirnbacha, pretože tento posudok v čase výkonu daňovej kontroly mal k dispozícii. Ide o znalecký posudok, nie iba o odborné vyjadrenie znalca. Napriek tomu je potrebné konštatovať, že aj spomínané odborné vyjadrenie znalca dipl. Ing. W. G. podporuje konštatovanie, resp. záver znalca Ing. L. W., a to, že záznamy na tachografických kotúčoch nezodpovedajú skutočnosti a boli vykonané len aby deklarovanú skutočnosť fingovali. To, či vozidlo malo alebo nemalo založený tachografický kotúč vo väzbe na závery obidvoch znalcov vôbec nie je podstatné, pretože z výsledkov obidvoch znaleckých posudzovaní vyplýva fakt, že údaje uvedené na kotúčoch nie sú pravdivé, resp. došlo tam k manipulácii údajov manuálnym spôsobom, a to pravdepodobnou vedomou úpravou príslušného záznamového zariadenia, resp. ďalším postupom (ručne). Tvrdenia správcu dane sa opierajú o vyjadrenia znalcov dipl. Ing. Kožiaka a Ing. Igora Dirnbacha, ktoré sú uvedené na strane 15 a 16 rozsudku Okresného súdu Humenné, sp.zn. 1T 49/2011.

17. Krajský súd na záver poznamenal, že predpokladom uskutočnenia zdaniteľných obchodov je skutočná existencia hnutelnej veci (tovaru), jej dodanie a preprava, čo v tomto prípade nebolo doložené dostatočnými dôkaznými prostriedkami. Ako vyplýva z tvrdení uvedených v protokole daňovej kontroly, všetky tvrdenia daňového subjektu sú iba v rovine formálno-právnej a vôbec nevystihujú skutočnosti v nich deklarované. Zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká nárok na odpočítanie dane, nespočívajú len v ich formálno-právnej deklarácii, t.j. v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale musia mať povahu faktu, čiže musia nesporne preukazovať vyžadovanú skutočnosť vo všetkých jej znakoch. Overenie oprávnenosti uplatnenia odpočítania dane znamená objasnenie všetkých skutočností, ktoré umožnia prijať závery, či podmienky boli splnené, či nárok pre nesplnenie hoci len jednej zo všetkých vyžadovaných podmienok nie je vylúčený. Keďže ide o hmotnoprávne podmienky, k takémuto záveru nestačí len existencia daňového dokladu, hoci tento by obsahoval všetky formálno-právne náležitosti. Nestačí preukázať plnenie iba vystavenými faktúrami. Faktúra sama o sebe nie je bez ďalšieho dôkazom o tom, že predmetné plnenie bolo uskutočnené, ale je len tvrdením o takejto udalosti. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Takýmto dokladom je len vtedy, ak bol vystavený na základe reálneho plnenia.

18. Správca dane preukázal, že zdaniteľný obchod deklarovanej prepravy a dodania tovaru z tuzemska do iného členského štátu oslobodeného od dane neboli uskutočnené. Žalobca počas výkonu kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu si nesplnil dôkaznú povinnosť a nepreukázal spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti, že došlo k zdaniteľnému obchodu. Aj v odvolacom konaní nepredložil žiaden dôkaz, ktorý by vyvrátil vyššie uvedené zistenia správcu dane.

## II.

19. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca riadne a včas odvolanie z dôvodu, že rozsudok nie je v súlade so zákonom, Požiadavky uvedené v čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy SR, v čl. 6 ods. 1 Dohovoru a v ustanovení § 157 ods. 2 OSP nemôžu byť podľa žalobcu naplnené tým, že súd námietky žalobcu označí za bezpredmetné a jednostranne obhajuje závery správnych orgánov bez toho, aby výsledok konfrontácie záverov žalovaného a záverov žalobcu predstavil zákonne konformným spôsobom. Rozsudok žalobca označil za zmätočný, z viacerých dôvodov za vnútorne rozporný a v extrémnom rozpore so zisteným skutkovým stavom. Žiadal aby najvyšší súd zmenil rozsudok krajského súdu, tak že ruší rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňového správneho orgánu a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie a aby priznal žalobcovi náhradu trov konania a právneho zastúpenia.

20. Žalobca namietal, že rozsudok síce pôsobí bohato, jeho obsahom je však len rekapitulácia úkonov daňových orgánov a citácia právnych predpisov, pričom právny záver súdu je kumulovaný na štyroch stranách. Žalobca opätovne, ako aj v žalobe poukázal na rozsudok Najvyššieho sudu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/68/2012, z ktorého vyplýva, že žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií nie je konaním v zmysle ustanovení zákona o správe daní ale iba výkonom dôkazného prostriedku a preto z toho dôvodu nemohla byť kontrola prerušená. Žalovaný poukázal na to, že súd ani žalovaný výklad práva Najvyšším súdom SR neakceptovali.

21. Žalobca poukázal aj na ďalšiu ťažiskovú námietku týkajúcu sa nezákonného prerušenia daňovej kontroly, ktorá sa prelínala s námietkou, že nie je možné aby dôkazy, ktoré majú pôvod v trestnom konaní boli jedinými rozhodujúcimi dôkazmi, na ktorých správca dane založí svoje rozhodnutie. Podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Súd uvádza, že v danom prípade išlo o začatie konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia. V rozpore s uvedeným súd uvádza, že správca dane využil ustanovenie § 26 ods. 1 zákona z dôvodu, aby správne určil daň, pretože nebolo možné jednoznačne určiť, či došlo k nákupu a predaju sušeného mlieka od spoločnosti STANDom, s.r.o. pre PS AFFAIR, s.r.o. a či došlo k preprave tohto tovaru. Konanie o predbežnej otázke a konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia predstavujú samostatné inštitúty, ktoré nie je možné zamieňať. Podľa žalobcu výsledkom činnosti orgánov polície nemalo a nemohlo byť žiadne rozhodnutie o predbežnej otázke, a teda predbežná otázka nemohla byť dôvodom prerušenia konania. Súd tvrdením, že bolo potrebné určiť, či došlo k nákupu a predaju sušeného mlieka a či došlo k preprave tohto tovaru dal plne za pravdu žalobcovi, že išlo o otázky, ktorých riešenie prislúchalo výlučne správcovi dane, správca dane mal rovnaké oprávnenia ako policajné orgány, a teda neexistovala žiadna prekážka ani v podobe predbežnej otázky ani v podobe inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, ktorá správcovi dane dočasne bránila v konaní a prerušenie kontroly bolo protizákonné.

22. K tvrdeniu súdu, že znalecké posudky boli zabezpečené nezávisle na príslušnom daňovom konaní, uvádza žalobca, že takéto tvrdenie je v extrémnom rozpore so skutkovým stavom. Z obsahu spisu totiž vyplýva, že správca dane oznámil orgánom činným v trestnom konaní podozrenie z páchania ekonomickej trestnej činnosti a polícia na základe uvedeného oznámenia začala vyšetrovanie a zabezpečila vypracovanie znaleckých posudkov. K porušeniu zákona by podľa súdu došlo iba ak by si správca dane predmetné znalecké posudky zabezpečil sám. Žalobca tvrdí, že uvedeným postupom došlo k protiústavnému zásahu do práv žalobcu, ktoré mu vyplývajú zo zákona č. 511/1992 Zb. Dôkazy boli v trestnom konaní zabezpečené účelovo tak, aby sa správca dane vyhol povinnosti umožniť žalobcovi uplatniť svoje práva podľa ust. § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., najmä práva klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní a vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

23. Ďalej žalobca poukázal na to, že súd sa v rozsudku vôbec nezaoberal judikatúrou, ktorú uviedol v doplnení k žalobe, pritom z tejto judikatúry jednoznačne vyplývalo, že neboli splnené obligatórne podmienky pre prerušenie daňovej kontroly, išlo o otázky a skutočnosti, ktorých riešenie prislúchalo

výlučne správcovi dane a to, že dôkazy, ktoré majú pôvod v trestnom konaní nemôžu byť jedinými rozhodujúcimi dôkazmi na ktorých správca dane založí svoje rozhodnutie. V prípade argumentácie žalobcu judikatúrou, musí sa súd s názormi uvedenými v týchto rozsudkoch argumentačne vysporiadať. Keďže súd takto nepostupoval, podľa žalobcu takýto postup vykazuje znaky arbitrárnosti.

24. Opätovne žalobca poukázal na to, že krajský súd uviedol, že správca dane nemal k dispozícii dôkazy o neuskutočnení nákupu mlieka a neuznaní odpočtu dane z nákupu, a teda sa logicky zamerlal na preverenie splnenia podmienok oslobodenia podľa §43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. Logika súdu podľa žalobcu spočíva v tom, že ak teda správca dane nemal k dispozícii dôkazy o neuskutočnení nákupu mlieka a musel akceptovať odpočítanie dane z uvedeného nákupu, potom ak chcel zabezpečiť inkaso dane od žalobcu preniesol spor z roviny neexistujúceho tovaru, do roviny nepreukázania dodania tovaru v režime oslobodenia do Českej republiky, pretože len pri existujúcom tovare mohla v tuzemsku vzniknúť daňová povinnosť.

25. Žalobca v súvislosti s už v žalobe namietaným rozporom odborného stanoviska Ing. Kožiača s posudkom Ing. Dirnbacha, ako aj k záveru súdu, že to, či vozidlo malo alebo nemalo založený tachografický kotúč vo väzbe na závery obidvoch znalcov vôbec nie je podstatné, pretože z výsledkov obidvoch znaleckých posudzovaní vyplýva fakt, že údaje uvedené na kotúčoch nie sú pravdivé, resp. došlo k manipulácii údajov manuálnym spôsobom, a to pravdepodobnou vedomou úpravou príslušného záznamového zariadenia, resp. ďalším postupom (ručne) uviedol, že ak boli krúžky manuálne upravené, potom za daných okolností preukázaným zistením nemohlo byť len to, že preprava nebola vykonaná, pretože tovar je možné prepraviť aj vozidlom s nefunkčným tachografom. Tovar sa totiž neprepravuje tachografom ale vozidlom.

26. záverom žalobca odkázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-419/14 WebMindLicences Kft. Zo 17. decembra 2015, ktorý sa vysporadúval, okrem iného aj s použitím dôkazov získaných v trestnom konaní pre účely správy daní. Súdny dvor dospel v predmetnej veci k záveru, že prináleží vnútroštátnemu súdu, ktorý preskúmava zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu, overiť či použitia dôkazov získaných týmito prostriedkami uvedeným orgánom bolo nevyhnutné. Okrem iného mu prináleží overiť, či v súlade so všeobecnou zásadou dodržiavania práva na obhajobu mala zdaniteľná osoba v rámci správneho konania možnosť prístupu k týmto dôkazom a byť v súvislosti s nimi vypočutá. Žalobca má za to, že použitie dôkazov získaných v trestnoprávnom konaní nebolo nevyhnutné, pretože správca dane je samostatne kompetentný orgán vo veciach správy daní, mohol a mal vykonať všetky dôkazy, ktoré boli vykonané orgánmi polície, nebol odkázaný na zistenia týchto orgánov. Dôkazy z trestného konania neboli zabezpečené nezávisle na daňovej kontrole a na daňovom konaní, ale boli zabezpečované výlučne pre potreby daňovej kontroly, pričom boli rozhodujúce pre vydanie rozhodnutia, správne orgány preto nepostupovali v súlade so všeobecnou zásadou dodržiavania práva na obhajobu. Postupom daňových úradov bol žalobca úmyselne vystavený do situácie, ktorá ho podstatne znevýhodňovala oproti správcovi dane a značne obmedzila jeho možnosti účinne obhajovať svoje tvrdenia a uplatňovať svoje zákonné práva. Procesný postup je podľa žalobcu nie len marením účelu daňovej kontroly a správy daní, ale predovšetkým porušením práv žalobcu, ktoré mu výslovne vtedy platný zákon priznával.

### III.

27. Vo vyjadrení k odvolaniu žalovaný uviedol, že po oboznámení sa s obsahom odvolania zistil, že žalobca v námietkach uvedených v odvolaní zotrval na dôvodoch, ktoré uviedol v žalobe a žalovaný ako s hmotnoprávnymi, tak aj s procesnoprávnymi námietkami dostatočne vysporiadal vo vyjadrení k žalobe ako aj v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Žalovaný považoval rozsudok krajského súdu za správny, pretože vychádza zo správneho právneho posúdenia veci.

### IV.

28. Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 v spojení s § 250ja 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 a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné.

29. V správnom súdnictve preskúmavajú 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 <.).

30. Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní; ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím či postupom orgánu verejnej správy poškodená, 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.

31. Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, po posúdení relevantnosti odvolacích námietok, nedá rozhodnúť inak, a to aj s prihliadnutím na rešpektovanie zásady hospodárnosti konania, ako zrušiť napadnutý rozsudok a vec vrátiť prvostupňovému súdu na ďalšie konanie.

32. Pokiaľ sa žalobcovej námietky o rozpornosti rozsudku krajského súdu týka, najvyšší súd dáva žalobcovi za pravdu v tom, že krajský súd na str. 20 rozhodnutia uvádza, že v prípade prerušenia daňovej kontroly z dôvodu odstúpenia vecí orgánom činným v trestnom konaní „išlo o začatie konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia“. Naopak v tej istej súvislosti na str. 21 uvádza, že „správca dane nepodal podnet na trestné stíhanie, iba využil inštitút rozhodnutia o predbežnej otázke. Žalobca správne poznamenal, že oba inštitúty sú samostatné a nemožno ich zamieňať spôsobom, ako to spravil v odôvodnení rozsudku krajský súd. Otázky, ktoré namiesto správcu dane riešili na jeho podnet orgány činné v trestnom konaní, boli otázkami, ktorých riešenie prislúchalo správcovi dane.

33. Rovnako najvyšší súd musí súhlasiť s názorom prezentovaným žalobcom v odvolaní, že spôsobom akým boli zabezpečené dôkazy orgánmi činnými v trestnom konaní, ktoré boli aj podľa tvrdení správcu dane nosné a rozhodujúce, bolo v konečnom dôsledku žalobcovi zamedzené uplatniť svoje práva podľa ustanovenia § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., zvoleným postupom bol žalobca ukrátený najmä na práve klásť znalcom otázky pri ústnom pojednávaní. Z administratívneho spisu, je zrejmé, že samotný žalovaný si bol vyššie uvedených skutočností vedomý a opakovane ich uviedol aj v napadnutom rozhodnutí. Krajský súd správne konštatoval, že zo strany žalovaného bola predložená iba faktúra, doklad o úhrade a tachografické krúžky, ktoré boli podrobené analýze, avšak okrem vystavených faktúr a ústneho vyjadrenia, že bola preprava uskutočnená, žalobca a ani šoféri nedoložili žiadne iné vierohodné dôkazy o vykonaní prepravy, či už doklady o nákupe PHM, diaľničných známok, alebo doklady o prenocovaní, či iné hmatateľné dôkazy o vykonanej preprave. Odvolací súd má za to, že z obsahu administratívneho spisu nemožno vyvodiť akým spôsobom daňové orgány vykonali v daňovom konaní dôkazy, ktoré boli pre vydanie rozhodnutia rozhodujúce a boli zadovážené v trestnom konaní, a to pri zachovaní žalobcovi zákonne garantovaných práv, vyjadriť sa k takým to dôkazom.

34. Najvyšší súd však pripomína, že žalovaný sám konštatoval v napadnutom rozhodnutí, že správca dane nemal k dispozícii dôkazy o neuskutočnení nákupu mlieka, nemal ani hodnoverný dôkaz o neuskutočnení zdaniteľného obchodu medzi dodávateľom STANDom, s.r.o. a odberateľom I. L. Group spol. s r.o. a nemal ani dôkaz o tom, že spoločnosti STANDom, s.r.o. vznikla daňová povinnosť. „Ťažiskovým dôkazom preto pre správcu dane zostáva dokázanie nevykonania prepravy do Českej republiky ...“. Zároveň možno vyvodiť záver, že správca dane sa v tejto súvislosti vo veľkej miere obmedzil na reprodukciu zistení orgánov činných v trestnom konaní.

35. Zistenia orgánov činných v trestnom konaní neboli použité ako podporné zistenia pre vydanie rozhodnutia ale prednostne boli aplikované ako nosné dôkazy, na ktorých bolo samotné rozhodnutie založené. Je nespochybniteľné, že ťažiskové dôkazy správca nevykonal sám, ale rozhodnutie postavil na dôkazoch, ktoré boli vykonané prostredníctvom orgánov činných v trestnom konaní, ktoré by mali byť

podľa názoru odvolacieho súdu použité skôr ako dôkazy podporné a nie naopak.

36. V súvislosti s vyššie uvedeným nemožno opomenúť skutočnosť, že žalobca intenzívne poukazoval na širokú škálu judikatúry, na ktorú však krajský súd v žiadnej časti svojho rozhodnutia nereflektoval a nijako sa s ňou nevyporiadal, pritom šlo o judikatúru, ktorá v značnej miere podporuje argumentáciu žalobcu súvisiacu s nesplnením podmienok pre prerušenie daňovej kontroly ako aj to, že dôkazy majúce pôvod v trestnom konaní, nemôžu byť jedinými rozhodujúcimi dôkazmi, na ktorých správca dane prioritne založí svoje rozhodnutie - krajský súd sa obmedzil na strohé konštatovanie, že žalobca „poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR. Nález Ústavného súdu SR a rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu ČR týkajúce sa odbornej problematiky." Najvyšší súd uvádza, že v prípade, ak krajský súd nepovažoval žalobcom prezentovanú a citovanú judikatúru za právne a odborne relevantnú, musí uviesť dôvody, ktoré prvostupňový súd k takémuto záveru viedli.

37. V novom rozhodnutí rozhodne prvostupňový súd i o náhrade trov odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 OSP <. v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou OSP <.).

38. Podľa § 250ja ods. 4 OSP <. súd prvého stupňa aj správny orgán sú viazané právnym názorom odvolacieho súdu, ak bolo rozhodnutie zrušené a vec bola vrátená na ďalšie konanie. Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 <. Z.z., Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť 1. júla 2016.

39. Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 <. Z.z., Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

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

41. V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

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

#### **Poučenie:**

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