

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/30/2015
Identifikačné číslo spisu: 8012200143
Dátum vydania rozhodnutia: 30.03.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:8012200143.2

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: I.L. GROUP, spol. s r.o., so sídlom Kukorelliho 60, Humenné, IČO: 36 463 591, zastúpeného JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom, so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/225/16636-137689/2011/990813-r zo dňa 16. decembra 2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/21/2012 - 107 zo dňa 19. decembra 2014, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/21/2012 - 107 zo dňa 19. decembra 2014 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/225/16636-137689/2011/990813-r zo dňa 16. decembra 2011, ktorým podľa § 48 ods. 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.“) potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Humenné č. 703/230/28122/11/SurT zo dňa 21. júna 2011. Týmto dodatočným platobným výmerom Daňový úrad Humenné vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2007 v sume 39.956,91 €.

Krajský súd v dôvodoch rozsudku uviedol, že v predmetnej veci bolo rozsiahlym šetrením zo strany správcu dane spochybnené tvrdenie žalobcu o prepravení predmetného tovaru do iného členského štátu - Maďarskej republiky, čo je jeden zo základných predpokladov pre uznanie oslobodenia od dane, keď jediným dôkazom nebol len znalecký posudok a jeho doplnenie vykonané orgánmi činnými v trestnom konaní, súvisiace s tachometrickými krúžkami a zistením, že boli vykonané manuálnym spôsobom, nemajú žiaden vzťah k prevádzke motorového vozidla a jeho tachometrického zariadenia, ale správca

dane spochybnil aj okolnosti súvisiace s dodávateľom preverovaného tovaru. Zároveň dal do pozornosti, že konateľ spoločnosti STANDOM, s.r.o. A. D. síce predložil nadobúdacie doklady k tovaru od talianskych spoločností, ale okolnosti obchodných prípadov, akým spôsobom našiel talianskeho dodávateľa, ako hľadal talianskeho dodávateľa na internete (nevedel ako sa hľadá na internete), kto zabezpečil úhradu prepravných nákladov, nevedel jednoznačne a vierohodne popísať. Spochybnený bol aj odberateľ, maďarská spoločnosť TAMP TRADE HUNGARY Kft., Budapešť, ktorá nemá registrované priestory, jej registrovanou centrárou je v skutočnosti byt, kde nemohol byť uskladnený preverovaný tovar, pričom v byte býva P. S., ktorý o činnosti takejto spoločnosti nič nevie a s jej generálnym riaditeľom sa nikdy nestretol.

Ďalej vyslovil, že hoci žalobca predložil správcovi dane faktúry za predaj tovaru, faktúru za prepravu uvedeného tovaru od J. Q., doklad o zaplatení uvedenej faktúry a dodanie tovaru potvrdil aj J. Q., je potrebné zdôrazniť, že pre preukázanie dodania tovaru oslobodeného od dane je predloženie týchto dokladov nevyhnutné, avšak ich dôležitosť nespočíva len v ich formálno-právnej deklarácii, ale hlavne v tom, že musia odrážať reálne uskutočnenie svojho obsahu. Faktúra, aj keď má všetky predpísané náležitosti, nie je sama osebe ešte dôkazom, že boli splnené podmienky oslobodenia od dane. Takýmto dôkazom je len vtedy, ak bola vystavená na základe reálne uskutočneného dodania tovaru, ktorý bol odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu. Konštatoval, že správca dane v konaní jednoznačne preukázal, že k prepraveniu tovaru do iného členského štátu nedošlo a svoje zistenia podložil získanými dôkazmi, ktoré správne a logicky vyhodnotil.

V tejto súvislosti krajský súd poukázal aj na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veciach sp. zn. 2Sžf/4/2009 a sp. zn. 3Sžf/3/2013, ako aj rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty), a ktorý si aj tento nárok uplatňuje; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“

Následne konštatoval, že námietky žalobcu sú nedôvodné aj v procesnoprávnej rovine. Mal za to, že lehoty podľa zákona č. 511/1992 Zb. neplynuli, nakoľko konanie bolo prerušené. Daňová kontrola začala dňa 10. novembra 2009 a na základe žiadosti správcu dane č. 703/320/15011/2010/Buk zo dňa 13. apríla 2010 bola lehota na ukončenie daňovej kontroly listom zo dňa 15. apríla 2010 č. VII/320/212742/10 predĺžená do 10. novembra 2010. O predĺžení lehoty na ukončenie daňovej kontroly bol žalobca upovedomený listom zo dňa 23. apríla 2010 č. 703/320/16547/2010/Buk. Zároveň bola daňová kontrola od 12. októbra 2010 do 12. mája 2011 prerušená (lehota neplynula) a ukončená bola dňa 10. júna 2011. Z uvedeného vyplýva, že lehota na ukončenie daňovej kontroly bola dodržaná. Preto dospel k záveru, že žalobca namieta neúčinne, že daňová kontrola bola vykonaná nezákonným spôsobom a následne vydaný dodatočný platobný výmer, ktorý vychádza zo skutočností získaných počas nezákonnej daňovej kontroly, má charakter nezákonného rozhodnutia.

Zároveň vyslovil, že neboli porušené ani procesné práva žalobcu upravené v § 15 ods. 5 písm. e/, f/ zákona č. 511/1992 Zb. Dňa 18. mája 2011 zamestnanci správcu dane oboznámili žalobcu s výsledkami daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie február 2007, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 703/320/20118/2011/Buk. V zápisnici správca dane vyzval žalobcu, aby sa vyjadril k zisteným skutočnostiam, a aby predložil dôkazy preukazujúce uskutočnenie zdaniteľných obchodov. Žalobca navrhol výsluch svedka, konateľa spoločnosti STANDOM s.r.o. pána D.. Výsluch svedka J. D., aj za účasti žalobcu sa konal dňa 25. mája 2011, o čom bola spísaná zápisnica č. 703/320/21145/2011/Buk.

Ďalej uviedol, že dňa 02. júna 2011 podal žalobca vyjadrenie k protokolu, v ktorom žiadal vypočuť svedka F. C., konateľa spoločnosti TAMP TRADE HUNGARY Kft., ktorého účasť sa žalobca zaviazal zabezpečiť v termíne dohodnutom so správcom dane. Správca dane súhlasil s výsluchom svedka, ale aj napriek upozorneniu, že výsluch je potrebné zrealizovať najneskôr do dňa prerokovania protokolu, t. j. do dňa 10. júna 2011, žalobca účasť tohto svedka nezabezpečil. Uvedené je obsiahnuté v Dodatku k protokolu zo dňa 10. júna 2011, ktorý bol žalobcovi odovzdaný pri podpise protokolu. Žalobca sa k dodatku k protokolu nevyjadril.

Taktiež uviedol, že žalovaný sa v potrebnom rozsahu a v súlade s § 48 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. vysporiadal aj s odvolacími námietkami žalobcu, súvisiacimi s otázkou vyskladnenia sušeného mlieka nie v byte, ale v sklade v Budapešti, ako to mal potvrdiť vo svojej výpovedi J. Q..

Dodal, že žalovaný na strane 14 posledný odsek a strane 15 prvý odsek preskúmaného rozhodnutia jasne a zrozumiteľne vysvetlil, prečo aj napriek výpovedi J. Q. ostala otázka prepravy kontrolovaného tovaru do Maďarskej republiky spochybnená. Poukázal na výsledky zistení získaných v rámci medzinárodnej výmeny daňových informácií a samotnú výpoveď J. Q., ktorý síce verbálne potvrdil uskutočnenie prepravy do Maďarskej republiky, avšak svojím popisom nakládky a vykládky tovaru, predložením tachografických krúžkov, ktoré boli podrobené znaleckému skúmaniu, ktoré potvrdilo, že boli vykonané manuálne, prepravu tovaru do Maďarskej republiky hodnoverným spôsobom nepreukázal.

Proti predmetnému rozsudku podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu v zákonnej lehote odvolanie, v ktorom sa domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky zmenil rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/21/2012-107 zo dňa 19. decembra 2014 a zrušil rozhodnutie žalovaného č. I/225/16636-137689/2011/990813-r zo dňa 16. decembra 2011, ako aj dodatočný platobný výmer Daňového úradu Humenné č. 703/230/28122/11/SurT zo dňa 21. júna 2011 a vec žalovanému vrátil na ďalšie konanie. Namietal, že v daňovom konaní došlo k vadám takého rozsahu a charakteru, ktorých dôsledkom je to, že napadnuté rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov.

Uviedol, že napadnutý rozsudok krajského súdu je nezákonný, nakoľko mal za to, že v konaní došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces podľa čl. 46 ods. 1, 2 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Taktiež súdu prvého stupňa vyčítal, že napadnutý rozsudok nie je v súlade s § 157 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), z ktorého vyplýva povinnosť súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a dôkaznými návrhmi strán s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie. Ďalej uviedol, že požiadavky na spravodlivý proces nemôžu byť naplnené tým, že súd sa v rozsudku obmedzí len na stotožnenie sa s dôvodmi uvedenými v rozhodnutí žalovaného bez toho, aby uviedol konkrétne skutočnosti, ktoré by potvrdili alebo vyvrátili relevantné tvrdenia žalobcu uvedené v jeho žalobe. Mal za to, že takéto rozhodnutie je nezlučiteľné s požiadavkami vyplývajúcimi zo základného práva na súdnu ochranu a práva na spravodlivé súdne konanie, avšak súd prvého stupňa v konaní takéto záruky nerešpektoval a podľa žalobcu sa s jeho argumentáciou vysporiadal len formálne. Súdu prvého stupňa ďalej vyčítal, že z odôvodnenia jeho rozsudku vyplýva, že len zrekapituloval závery žalovaného, aby ich potom bez bližšieho logického odôvodnenia prezentoval ako svoj záver. Namietal, že takýto postup nie je v súlade s príkazom na presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia v zmysle § 157 ods. 2 OSP, nakoľko žalobcovi ako účastníkovi konania neponúka žiadne dôvody, aby zistil prečo jeho argumenty, ktoré vytvárajú výkladový rámec pre aplikáciu sporných ustanovení § 2, § 15 ods. 5 písm. e/, f/ a § 25a zákona č. 511/1992 Zb. neboli správne.

Zdôraznil, že v súdnom konaní bolo potrebné vysporiadať sa s námietkou žalobcu o zákonnosti prerušenia daňovej kontroly. Uviedol, že od odpovede na túto otázku záviselo nielen posúdenie dodržania lehoty na ukončenie daňovej kontroly, ale aj samotnej zákonnosti prvostupňového rozhodnutia. Tvrdil, že prerušenie kontroly je podmienené existenciou prekážok, pričom musí ísť o prekážky, ktoré správcovi dane dočasne bránia v konaní. Doplnil, že ak žiadosť o podanie vysvetlenia znalca bola

skutočnosťou, ktorá mala rozhodujúci vplyv na posúdenie otázky súvisiacej s dopravou tovaru do Maďarska, potom je podľa žalobcu zrejme, že nešlo o žiadnu inú skutočnosť rozhodujúcu pre vydanie rozhodnutia, ale išlo o skutočnosť, ktorej riešenie prislúchalo výlučne správcovi dane. Rovnako tak dal do pozornosti, že v zmysle § 29 zákona č. 511/1992 Zb. má správca dane v konaní rovnaké oprávnenie ako orgány činné v trestnom konaní, nebol viazaný znaleckým posudkom zabezpečeným iným subjektom, pričom takýto posudok ho nezbavil zodpovednosti v súlade s § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. zistiť presne a úplne skutočný stav vecí, za tým účelom si obstarat' potrebné doklady pre rozhodnutie a v ňom vychádzať zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu. Preto namietal, že hoci správca dane si nemohol urobiť úsudok o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin, bol povinný podľa § 29 zákona č. 511/1992 Zb. vykonať vlastné dokazovanie vo veci a za tým účelom mohol a aj mal požiadať znalca o vypracovanie znaleckého posudku, resp. podanie vysvetlenia. Ďalej namietal, že na prerušenie kontroly neboli zákonné dôvody, čoho dôsledkom bolo prekročenie maximálnej dĺžky trvania daňovej kontroly, teda išlo o nezákonnú kontrolu a následne vydaný dodatočný platobný výmer bol rovnako nezákonný.

Vo vzťahu k záveru súdu prvého stupňa, že nedošlo k porušeniu procesných práv žalobcu upravených v § 15 ods. 5 písm. e/, f/ zákona č. 511/1992 Zb., dôkazy boli zabezpečené zákonným spôsobom a skutkový stav bol zistený presne a úplne, uviedol, že dokazovanie oprávnenosti nároku na odpočítanie dane je vždy v prvom rade vedené k preukázaniu uskutočnenia dodania tovaru alebo služby, teda vzniku daňovej povinnosti z dodaného tovaru alebo služby. Namietal, že v preskúmvanej veci ostalo sporné a bolo potrebné preukázať len dodanie tovaru pre odberateľa TAMP TRADE HUNGARY Kft., resp. splnenie podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“). Ďalej uviedol, že listiny z iných konaní môžu byť podkladom pre rozhodnutie v daňovom konaní len pri splnení určitých podmienok, predovšetkým musia byť zabezpečené nezávisle na príslušnom daňovom konaní a nesmú byť v inom konaní zabezpečené účelovo preto, aby sa správca dane vyhol povinnosti umožniť daňovému subjektu uplatniť svoje práva podľa § 15 ods. 5 písm. e/, f/ zákona č. 511/1992 Zb. Následne namietal, že listinné 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 orgánom prvého stupňa vyčítal, že jeho konanie bolo účelové a správca dane sa vyhol povinnosti umožniť žalobcovi uplatniť svoje práva podľa § 15 ods. 5 písm. e/, f/ zákona č. 511/1992 Zb. Zároveň namietal, že žalobca nemal možnosť klásť znalcovi otázky, znalecký posudok bol zabezpečený procesne chybným spôsobom a v rozpore so základnými zásadami daňového konania a nie je možné ho osvedčiť za zákonný dôkaz. Dodal, že práva žalobcu uvedené v § 15 ods. 5 písm. e/, f/ zákona č. 511/1992 Zb. nie sú naplnené tým, že správca dane oboznámi žalobcu s výsledkami daňovej kontroly a spíše o tom zápisnicu. Mal za to, že správca dane oboznamoval žalobcu len s účelovo selektovanými zisteniami orgánov činných v trestnom konaní. Na to uviedol, že z tohto dôvodu nie je možné, aby dôkazy, ktoré majú pôvod v trestnom konaní boli jedinými rozhodujúcimi dôkazmi, na ktorých správca dane založí svoje tvrdenie o porušení § 43 ods. 5 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. tým, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru do iného členského štátu.

Nesúhlasil so záverom súdu prvého stupňa, že nedošlo k porušeniu § 48 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. žalovaným, nakoľko tento sa vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami žalobcu. Dal do pozornosti, že v žalobe namietal, že na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií nebolo možné preverovať dodávku sušeného mlieka do Maďarska, keďže správca dane v čase výmeny informácií o nej nevedel a je otáznе ako zistil, že sušené mlieko sa malo uskladniť v byte. Súčasne poukázal aj na záver žalovaného, že vyjadrenie J. Q., že tovar bol vyskladnený nie v byte, ale v sklade nijako neprispelo k vyjasneniu, kde bol tovar vyskladnený a to aj napriek tomu, že jedným z ťažiskových argumentov správcu dane bolo to, že spoločnosť TAMP TRADE HUNGARY Kft. nemá registrované priestory a jej registrovanou centrálou je v skutočnosti byt, kde sa nemohlo uskladniť sušené mlieko. Ďalej poukázal na záver súdu prvého stupňa, že žalovaný sa vysporiadal aj s otázkou vyskladnenia mlieka, keď uvádza, že maďarská spoločnosť TAMP TRADE HUNGARY Kft. nemá registrované priestory a jej registrovanou centrálou je v skutočnosti byt, kde nemohol byť uskladnený preverovaný tovar. Na základe uvedeného je podľa žalobcu zrejme, že ak súd prvého stupňa napriek tvrdeniu J. Q.,

že tovar bol vyskladnený v sklade a nie v byte, zotrval na tom, že registrovanou centrálou maďarského odberateľa je v skutočnosti byt, kde nemohol byť uskladnený preverovaný tovar, je zjavné, že ani žalovaný sa s touto námietkou nevysporiadal. Zároveň žalobca poukázal aj na vnútorné rozpory v znaleckom posudku Ing. M., čím sa žalovaný tiež nezaoberal. Taktiež súdu prvého stupňa vyčítal, že sa v napadnutom rozsudku nezmiňuje o bodoch žaloby uvedených v čl. IV a konštatuje, že žalovaný vo vyjadrení k žalobe zotrval na skutkovej a právnej argumentácii uvedenej v preskúmanom rozhodnutí. Rovnako tak sa nezaoberal stanoviskom žalobcu zo dňa 20. mája 2013 k uvedenému vyjadreniu žalovaného k žalobe.

Súčasne dal do pozornosti, že v súdnom spise Okresného súdu v Humennom sp. zn. 1T/49/2011 sa nachádza odborné vyjadrenie dipl. Ing. E. č. 30/2008 zo dňa 31. marca 2008 vo veci vyhodnotenia tachografických kotúčov, ktorého zadávateľom boli orgány činné v trestnom konaní, rovnako ako pri znaleckom posudku č. 08/2009. Tvrdil, že závery znalca dipl. Ing. E. uvedené v odbornom vyjadrení č. 30/2008 sú v zásadnom rozpore s obsahom a závermi znalca Ing. M. v znaleckom posudku č. 08/2009. Dodal, že v uvedenom súdnom spise sa nachádza aj zápisnica o výsluchu svedka L. C. zo dňa 15. decembra 2008, v ktorej tento potvrdil, že od žalobcu v roku 2007 nakúpil sušené mlieko, potvrdil úhradu za nakúpený tovar, spôsob platby, ktorý uviedol aj konateľ žalobcu a uviedol, že tovar bol vyložený tam, kde je sídlo firmy, teda pri budove, v ktorej sa nachádza aj menší dvor, v ktorom môže naraz parkovať viac vozidiel. V nadväznosti na uvedené správnym orgánom vyčítal, že túto skutočnosť nikde neuvádzajú a obmedzili sa len na skonštatovanie, že spoločnosť TAMP TRADE HUNGARY Kft. nemá registrované priestory, jej registrovanou centrálou je v skutočnosti byt, kde sa nemohlo uskladniť sušené mlieko a predvolanie L. C. bolo prevzaté, ale konateľ spoločnosti sa na daňový úrad nedostavil a ani sa neospravedlnil.

Dňa 17. augusta 2015 bolo tunajšiemu súdu doručené podanie označené ako „Doplnenie odvolania žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/21/2012-107 zo dňa 19. decembra 2014 o ďalšie dôkazy“, v ktorom žalobca uviedol, že medzi závermi orgánov činných v trestnom konaní a závermi daňových orgánov je závažný logický rozpor. Mal za to, že orgány činné v trestnom konaní a súd prvého stupňa za zistenú skutkovú okolnosť považovali zistenie, že tovar neexistoval, čo právne posúdili tak, že neboli splnené podmienky pre odpočítanie dane podľa § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. Avšak z rozhodnutí správnych orgánov vyplýva, že za zistenú skutkovú okolnosť považovali zistenie, že tovar existoval, čo právne posúdili tak, že nebolo preukázané jeho dodanie do iného členského štátu v zmysle § 43 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. a pri jeho dodaní v tuzemsku vznikla žalobcovi daňová povinnosť. Taktiež poukázal na skutočnosť, že Krajský súd v Prešove uznesením sp. zn. 4To/45/2014 zo dňa 22. apríla 2015 zrušil rozsudok Okresného súdu Humenné sp. zn. 1T/49/2011 zo dňa 11. júna 2014 a vec mu vrátil na nové konanie, pričom v odôvodnení tohto uznesenia uviedol, že dôvody rozsudku sa v tomto štádiu javia predčasné. Zároveň dal do pozornosti rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sž 69-72/99 zo dňa 25. januára 2000, v ktorom vyslovil, že správca dane je samostatne kompetentný orgán vo veciach správy daní a v rámci nej aj k zhodnoteniu dôkazov, pričom neuznanie daňového dokladu nie je podmienené existenciou rozhodnutia orgánov činných v trestnom konaní a správca dane nie je závislý na zistení, či sa žalobca dopustil trestného činu. Dodal, že v danom prípade neboli splnené obligatorne podmienky pre prerušenie daňovej kontroly, nakoľko sa nejednalo ani o predbežnú otázku a ani o inú skutočnosť rozhodujúcu pre vydanie rozhodnutia, ale išlo o otázku a skutočnosť, ktorých riešenie prislúchalo výlučne správcovi dane. Rovnako tak poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/81/2008 zo dňa 09. októbra 2008, sp. zn. 5Sžf/5/2009 zo dňa 24. novembra 2009, sp. zn. 4Sžf/42/2012 zo dňa 18. júna 2013, ako aj nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 153/07 zo dňa 18. októbra 2007 a rozsudky Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 7 Afs 55/2005 zo dňa 14. septembra 2006 a sp. zn. 2 Afs 24/2007 zo dňa 30. januára 2008.

Následne dňa 08. septembra 2016 bolo tunajšiemu súdu doručené podanie označené ako „Doplnenie odvolania žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/21/2012-107 zo dňa 19. decembra 2014 o ďalšie dôkazy“, v ktorom žalobca poukázal na rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 5S/20/2015 zo dňa 25. mája 2016, v ktorom tento riešil skutkovo a právne identický prípad žalobcu za

zdaňovacie obdobie október 2006, pričom týmto rozsudkom zrušil rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové správne rozhodnutie a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie. V tomto rozhodnutí konštatoval, že v danom prípade správca dane nebol povinný prerušiť konanie, naopak nič mu nebránilo v konaní pokračovať, vykonávať dokazovanie a daňovú kontrolu riadne ukončiť. Rozhodnutím o prerušení konania nedošlo preto k prerušeniu plynutia lehôt, zákonná lehota na vykonanie daňovej kontroly nebola dodržaná a protokol správcu dane nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nebolo možné použiť. Správca dane a žalovaný preto vec nesprávne právne posúdili, ak prerušenie daňového konania považovali za zákonný postup podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. Použitím nezákonne získaného dôkazného prostriedku a to protokolu z daňovej kontroly sa v konaní vyskytla taká vada, ktorá má vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného a správcu dane. Súčasne poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-419/14 WebMindLicences Kft. zo dňa 17. decembra 2015, v ktorej predmetom prejudiciálneho konania boli okrem iných otázky práva na obhajobu a použitie dôkazov získaných v trestnom konaní pre účely správy daní. V zmysle záverov plynúcich z cit. rozsudku Súdneho dvora EÚ dôkazy z konania trestnoprávnej povahy, na ktorých bolo založené rozhodnutie správcu dane, ako aj žalovaného bolo potrebné vylúčiť, nakoľko súd v správnom súdnictve nebol oprávnený preskúmať, či boli získané v rámci konania trestnoprávnej povahy v súlade s právom Únie.

K podanému odvolaniu sa písomným podaním zo dňa 19. marca 2015 vyjadril žalovaný tak, že navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/21/2012-107 zo dňa 19. decembra 2014 potvrdil. Uviedol, že považuje všetky námietky tohto odvolania, vrátane argumentov, ktoré žalobca uviedol, za nedôvodné. So záverom krajského súdu sa v plnej miere stotožnil. Mal za to, že krajský súd sa s námietkami žalobcu uvedenými v žalobe náležite vysporiadal a uviedol dôvody, aby zistil, prečo jeho argumenty, ktoré vytvárajú výkladový rámec pre aplikáciu sporných ustanovení § 2, § 15 ods. 5 písm. e/, f/ a § 25a zákona č. 511/1992 Zb. neboli správne. Dal do pozornosti, že ohľadom témy dodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly, porovnávajúc žalobné dôvody, s tými uvedenými v odvolaní, zistil, že žalobca v žalobe argumentuje iba tým, že žiadosť o podanie vysvetlenia znalca nie je inou skutočnosťou rozhodujúcou pre vydanie rozhodnutia, pričom tento svoj názor nijako právne neodôvodňuje. Uviedol, že s touto námietkou sa súd prvého stupňa vysporiadal náležite, keď poukazuje na § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. uviedol, že žiadosť o doplnenie informácie zaslaná orgánom činným v trestnom konaní je nepochybne skutočnosťou rozhodujúcou pre vydanie rozhodnutia a doplnil, že táto skutočnosť má podstatný vplyv na posúdenie otázky súvisiacej s dopravou tovaru do iného členského štátu, a preto považoval tento procesný postup (prerušenie daňovej kontroly) správcu dane za zákonný.

Ohľadom odvolacej námietky vo vzťahu k rozsahu a spôsobu vykonaného dokazovania správcou dane poukázal na § 29 ods. 1, 2 a 4 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorých správca dane má stanovený limit rozsahu dokazovania, a to, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane boli zistené čo najúplnejšie, pričom môže použiť všetky prostriedky, ktorými tieto skutočnosti možno zistiť a objasniť, ale musia byť získané v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Zdôraznil, že je štandardným a zákonným postupom správcu dane, ak získava dôkazné prostriedky od orgánov činných v trestnom konaní, ako sa stalo aj v prejednávanej veci.

Ďalej ku namietanej zákonnosti prerušenia daňovej kontroly uviedol, že v súvislosti s aplikáciou tohto inštitútu podľa § 25a zákona č. 511/1992 Zb. je potrebné poukázať na tú skutočnosť, že správcovi dane vo všeobecnosti umožňoval prerušiť daňovú kontrolu § 15 ods. 16 cit. zákona. Taktiež zdôraznil, že prerušiť daňovú kontrolu podľa § 25a cit. zákona bolo možné aj z iných dôvodov - nepomenovaných, ako sú v zákone uvedené. Mal za to, že krajský súd správne konštatoval, že na prerušenie daňovej kontroly boli zákonné dôvody, v dôsledku čoho došlo k dodržaniu zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly a aj dodatočný platobný výmer bol vydaný v súlade so zákonom.

Vyjadril sa aj k namietaným dôkazným prostriedkom, ktoré získal správca dane od orgánov činných v trestnom konaní, teda znalecký posudok Ing. M. a výpoveď p. Q., v spojitosti s ktorými žalobca odkázal na závery rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. k. 5 Afs 37/2008-71 a č. k. 5 Afs

5/2008-75, a uviedol, že ak žalobca tvrdí, že listinné dôkazy z trestného konania neboli zabezpečené nezávisle na daňovej kontrole a na daňovom konaní, nie je mu známe, čo viedlo žalobcu k tvrdeniu, že orgány činné v trestnom konaní vykonali dôkaz - znalecký posudok Ing. M. a výpoveď Q. účelovo, aby sa správca dane vyhol povinnosti umožniť daňovému subjektu byť prítomný na výsluchu znalca a svedka a klásť im otázky. Pokladal za zrejme, že ak orgány činné v trestnom konaní vyšetrojú, či bol spáchaný trestný čin, podľa vlastných procesných pravidiel zisťujú potrebné skutočnosti. Preto potvrdil zákonnosť takto získaných dôkazných prostriedkov.

K námietkam týkajúcim sa rozhodnutia Okresného súdu Humenné sp. zn. 1T/49/2011 zo dňa 11. júna 2014 uviedol, že aj v tomto súdnom konaní vypovedal súdny znalec Ing. M., ktorý v plnom rozsahu potvrdil závery vyplývajúce zo znaleckých posudkov č. 8/2009 a č. 9/2009 a skonštatoval, že ani v jednom prípade nezistili, že by tachograf ako prístroj zaznamenal na tachografický krúžok priebeh dráhy. Dodal, že tachografické krúžky v dvoch autách vykazovali veľmi podobné priebehy záznamov rýchlosti, ktoré navyše nie sú typické pre bežnú prevádzku motorového vozidla, a boli zistené manuálne zápisy, čo podľa okresného súdu nasvedčovalo, že tieto záznamy nezodpovedali skutočnosti a boli vykonané, aby skutočnosť len predstierali. Doplnil, že aj na základe týchto záverov je nedôvodné tvrdenie žalobcu, že daňové orgány a súd predčasne a nepodložene konštatovali, že preprava nebola vykonaná.

Ohľadom výpovede p. C. v trestnom konaní uviedol, že žalobca na jednej strane odmieta dôkazy využité správcom dane z trestného konania ako dôkazy nezákonne získané, pričom na druhej strane iné dôkazy považuje za „povinné“ pre účely daňového konania. Preto sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že daňové orgány porušili § 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb., a že úmyselne marili účel daňového konania, v dôsledku čoho by malo byť rozhodnutie žalovaného nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov.

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.

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

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.

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 pre závažné procesné pochybenie spočívajúce v nedostatočnom odôvodnení rozhodnutia.

Z obsahu odvolania žalobcu je zrejme, že o.i. namietal skutočnosť, že krajský súd sa vo svojom rozhodnutí dostatočne nevysporiadal s otázkou posúdenia zákonnosti prerušenia daňovej kontroly, a to z pohľadu existencie dôvodov na takýto postup, ako aj skúmania, či bola zachovaná lehota na ukončenie daňovej kontroly. Zároveň mu vyčítal, že sa v potrebnej miere nezaoberal okolnosťami vzniku daňovej povinnosti z dodania tovaru, pričom v odôvodnení napadnutého rozsudku tiež absentuje jeho záver vo vzťahu k námietke žalobcu týkajúcej sa vyskladnenia dodaného tovaru u odberateľa TAMP TRADE HUNGARY Kft. v Maďarsku. Napokon namietal, že súd prvého stupňa opomenul reagovať na námietku žalobcu o vnútorných rozporoch v znaleckom posudku Ing. M..

Podľa § 157 ods. 2 OSP (v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) v odôvodnení rozsudku súd uvedie, čoho sa navrhovateľ (žalobca) domáhal a z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril odporca (žalovaný), prípadne iný účastník konania, stručne, jasne a výstižne vysvetlí, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie, z ktorých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil, prečo nevykonal ďalšie navrhnuté dôkazy a ako vec právne posúdil. Súd dbá na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

Citované zákonné ustanovenie je potrebné z hľadiska práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej aj „ústava“) vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie súdu musí obsahovať dôvody, na základe ktorých je založené.

Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je teda aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Rozhodnutie súdu musí však obsahovať odôvodnenie, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (k tomu pozri bližšie rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky vo veciach sp. zn. IV. ÚS 115/03 a sp. zn. III. ÚS 60/04 - www.concourt.sk). Túto požiadavku zvyrazňuje vo svojej judikatúre aj Európsky súd pre ľudské práva, ktorý v tejto súvislosti najmä uvádza: „Právo na spravodlivý proces zahŕňa aj právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia však neznamená, že na každý argument sťažovateľa je súd povinný dať podrobnú odpoveď. Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad“. (napr. *Georgiadis v. Grécko* z 29. mája 1997, *Recueil III/1997*). Európsky súd pre ľudské práva ale zároveň tiež pripomína, že právo na spravodlivý súdny proces nevyžaduje, aby súd v rozsudku reagoval na každý argument prednesený v súdnom konaní. Stačí, aby reagoval na ten argument (argumenty), ktorý je z hľadiska výsledku súdneho rozhodnutia považovaný za rozhodujúci (porovnaj napr. rozsudok vo veci *Ruiz Torija c. Španielsko a Hiro Balani c. Španielsko*, oba z 9. decembra 1994, *Annuaire*, séria A č. 303 A a č. 303 B). Aj podľa judikatúry ústavného súdu odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo na spravodlivé súdne konanie (k tomu pozri bližšie rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky vo veciach sp. zn. III. ÚS 209/04, sp. zn. IV. ÚS 112/05, sp. zn. I. ÚS 380/08, sp. zn. III. ÚS 172/2010 a sp. zn. II. ÚS 537/2010 - www.concourt.sk).

Vychádzajúc z uvedeného aj v správnom súdnictve nesporne obsahom práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je aj právo žalobcu, ako účastníka preskúmovacieho konania na také odôvodnenie rozhodnutia súdu, ktoré bude odpovedať na jeho primárne námietky obsiahnuté v žalobe žalobcu voči napadnutému rozhodnutiu.

Zhora definovanému právu na riadne odôvodnenie rozhodnutia nezodpovedá, že krajský súd odôvodnenie výroku napadnutého rozsudku založil v prevažnej miere na opise skutkového stavu, citovaní jednotlivých zákonných ustanovení - paragrafových znení - na vec sa vzťahujúcich právnych predpisov a konštatovaní správnosti dôvodov preskúmvaného rozhodnutia žalovaného, pričom vlastnému právnomu odôvodneniu záverov v napadnutom rozsudku venoval pozornosť v minimálnom rozsahu. Krajský súd opomenul dostatočne a presvedčivo sa vysporiadať s otázkou posúdenia zákonnosti prerušenia daňovej kontroly, a to z pohľadu existencie dôvodov na takýto postup, ako aj z pohľadu skúmania, či bola zachovaná lehota na ukončenie daňovej kontroly. Zároveň sa v potrebnej miere nezaoberal okolnosťami vzniku daňovej povinnosti z dodania tovaru, pričom v odôvodnení napadnutého rozsudku tiež absentuje jeho záver vo vzťahu k námietke žalobcu týkajúcej sa vyskladnenia dodaného tovaru u odberateľa TAMP TRADE HUNGARY Kft. v Maďarsku. Rovnako tak nevenoval pozornosť námietke žalobcu o vnútorných rozporoch v znaleckom posudku Ing. M..

Ohľadom postupu súdu prvého stupňa, ktorý do odôvodnenia svojho rozsudku v prevažnej miere prevzal závery preskúmaného rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, považuje odvolací súd za potrebné zdôrazniť, že v správnom súdnictve je (krajský) súd viazaný obsahom jednotlivých bodov žaloby a v odôvodnení rozhodnutia sa musí s nimi vypoariadať. Len Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky ako odvolaciemu súdu v správnom súdnictve zákon umožňuje, ak sa v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, v odôvodnení sa obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody (§ 219 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta OSP); ak Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhoduje ako odvolací súd v obdobnej veci, aká už bola predmetom konania pred odvolacím súdom, môže v odôvodnení poukázať už len na podobné rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uvedie (§ 250ja ods. 7 OSP).

Citované zákonné ustanovenia sa na krajský súd ako súd prvého stupňa v správnom súdnictve nevzťahujú a nerešpektovaním platných princípov na riadne odôvodnenie rozhodnutia krajský súd v správnom súdnictve odníma účastníkovi možnosť náležite skutkovo a aj právne argumentovať proti rozhodnutiu súdu (rozsudku krajského súdu), voči ktorému má právo podať opravný prostriedok (odvolanie).

Vychádzajúc z vyššie citovaných zákonných ustanovení a zásad, súd v správnom súdnictve je oprávnený a povinný vysporiadať sa s námietkami žalobcu uvedenými v žalobe, ako aj námietkami žalovaného uvedenými v jeho vyjadrení.

Vzhľadom na uvedené Najvyšší súd Slovenskej republiky musel konštatovať, že odôvodnenie rozsudku krajského súdu nie je súladné s § 157 ods. 2 OSP.

Ak teda v posudzovanej veci podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky nie je z odôvodnenia napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa zrejmé, akými úvahami sa súd riadil pri utváraní záveru o skutkovom stave, prečo nepovažoval za dôvodnú právnu argumentáciu žalobcu v žalobe a prečo považuje námietky žalobcu za neopodstatnené, postupoval krajský súd nedôsledne, a preto Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá a § 221 ods. 1 písm. f/ OSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 OSP), v ktorom krajský súd po opätovnom vysporiadaní sa s námietkami žalobcu znova vo veci rozhodne a svoje rozhodnutie náležite (teda dostatočne konkrétne) odôvodní tak, aby ústavnému právu na spravodlivé súdne konanie bolo urobené zadost'.

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).

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 01. júla 2016.

Dňom 01. 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.

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.

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

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 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.