

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/49/2019  
Identifikačné číslo spisu: 8012200143  
Dátum vydania rozhodnutia: 08.07.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:8012200143.3

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a z členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobca): I.L. GROUP, spol. s r. o., so sídlom Kukorelliho 60, Humenné, IČO: 36 463 591, zastúpený: JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom, so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia bývalého Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/225/16636-137689/2011/990813-r zo dňa 16.12.2011, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/21/2012-221 zo dňa 31. mája 2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 3S21/2012-221 zo dňa 31. mája 2019 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

### Odôvodnenie

#### O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred prvostupňovým správnym súdom

1. Krajský súd v Prešove (ďalej v texte rozsudku len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č. k. 3S/21/2012-221 zo dňa 31. mája 2019 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S. s. p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia bývalého Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/225/16636-137689/2011/990813-r zo dňa 16.12.2011 (ktorého právnym nástupcom je žalovaný), ktoré potvrdilo dodatočný platobný výmer Daňového úradu Humenné č. 703/230/28122/11SurT zo dňa 21.06.2011, ktorým bol podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie februára 2007 v sume 39 956,91 Eur.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že predmetom preskúmania je rozhodnutie správcu dane, ktorý podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie februára 2007 v sume 39 956,91 Eur z dôvodu neuznania oslobodenia od dane, lebo žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 ods. 1, 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon o DPH), lebo tovar do iného členského štátu nebol prepravený. Správca dane neuznal ani odpočítanie dane v sume 5 320,- Sk z faktúry č. 10/02/2007 od A. Q., lebo žalobca nepreukázal dodanie služby, čím došlo k porušeniu § 51 ods. 1 písm. a) v spojení s § 49 ods. 1 zákona o DPH. Na základe odvolania žalobcu, žalovaný podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. rozhodnutie správcu dane potvrdil. Z obsahu rozhodnutia aj administratívneho spisu vyplýva, že u žalobcu bola vykonaná daňová kontrola, v rámci ktorej správca dane preveroval skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie dane v zdaňovacom období februára 2007, v ktorom si žalobca uplatnil oslobodenie od dane pri deklarovanom dodaní tovaru (mliečnych produktov) do iného členského štátu - Maďarskej republiky a odpočítanie dane z fakt. č. 10/02/2007 zo dňa 10.02.2007 za dopravu. O výsledku bol vyhotovený protokol č. 703/320/21048/2011/Buk zo dňa 27.05.2011, dodatok k protokolu, ktoré boli so žalobcom prerokované dňa 10.06.2011. V rámci daňovej kontroly získal správca dane dôkazy, ktorými vyvrátil tvrdenia žalobcu o prepravení predmetného tovaru do iného členského štátu - Maďarskej republiky.

3. Krajský súd poukázal na to, že v danom prípade 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. 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 centrálou je v skutočnosti byt kde nemohol byť uskladnený preverovaný tovar, v byte býva P. S., ktorý o činnosti takejto spoločnosti nič nevie, s jej generálnym riaditeľom sa nikdy nestretol. Aj keď žalobca predložil správcovi dane faktúry za predaj tovaru, faktúru za prepravu uvedeného tovaru od A. Q., doklad o zaplatení uvedenej faktúry a dodanie tovaru potvrdil aj A. Q. je podľa názoru krajského súdu 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. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napr. 2Sžf 4/2009, 3Szf 3/2013) v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III.US 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011 v zmysle ktorého: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 28 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z....“, ale aj na nález Ústavného súdu I.US 241/07-44, v ktorom sa uvádza...„zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu“.

4. Podľa krajského súdu už samotné zistenie, že dodávateľ mliečnych produktov spoločnosť STANDOM, s. r. o. je nekontaktná, nespolupracuje so správcou dane, konateľ tejto spoločnosti A. D. sa nezdržuje v mieste trvalého bydliska ani v sídle firmy, predvolania správcu dane neprevzal, žiadosti o predvedenie políciou neboli úspešné, posledné daňové priznanie na DPH bolo touto spoločnosťou podané za I. štvrtýrok 2006, vo výpovedi p. D. ako svedka za účasti žalobcu, keď jeho účasť zabezpečil žalobca (25.05.2011) boli nezrovnalosti (tvrdil, že prepravu hradil Talian, pri výsluchu pred políciou vypovedal, že prepravu bude hradiť spoločnosť STANDOM, s. r. o., odmietol názorne ukázať ako si hľadal

dodávateľa na internete, skladovacie priestory, kde mal zložený tovar, mal v prenájme, ale neplatil za ne nič, nemá ani žiadnu zmluvu o prenájme, pri skoršej výpovedi žalobca tvrdil, že p. D. odovzdával peniaze (úhrada faktúr) osobne v rodinnom dome v E., p. D. tvrdil, že p. F. mu odovzdával peniaze v hale, kde mal skladovacie priestory, žiadne daňové doklady nemá, lebo mu ich mama spálila v peci), jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o realnosti takýchto dodávok. Spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádzal z toho, že u žalobcu nastali reálne pochybnosti o dodávke tovaru a na strane žalobcu v postavení daňového subjektu, nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie.

5. Ďalej krajský súd uviedol, že šetrením zo strany správcu dane bolo spochybnené aj tvrdenie žalobcu o prepravení predmetného tovaru do iného členského štátu - Maďarskej republiky. Na základe medzinárodnej výmeny informácií správca dane zistil, že daňový subjekt TAMP TRADE HUNGARY Kft., nie je kontaktný, na adrese spoločnosti sa nenašli žiadne náznaky jej existencie. P. S., ktorý býva na nahlásenom sídle spoločnosti (jedna sa o byt) nevedel nič o jej činnosti, nikdy sa nestretol s jej generálnym riaditeľom, len dovolil účtovníkom danej spoločnosti používať jeho adresu ako poštovú adresu. Nesúhlasil s registráciou sídla v spoločnosti na tejto adrese. Spoločnosť TAMP TRADE HUNGARY Kft. nemá registrované priestory a jej registrovanou centrálou je v skutočnosti byt, kde sa nemohlo uskladniť sušené mlieko. F. C., konateľ spoločnosti TAMP TRADE HUNGARY Kft. prevzal predvolanie, ale na daňový úrad sa nedostavil ani sa neospravedlnil. Ďalej správca dane zistil, že prepravu tovaru do Maďarskej republiky mal podľa predložených dokladov uskutočniť A. Q., na základe oznámenia správcu dane orgánom činným v trestnom konaní o podozrení zo spáchania ekonomickej trestnej činnosti, získal správca dane od Prezídia Policajného zboru Úradu boja proti organizovanej kriminalite znalecký posudok č. 08/2009- vyhodnotenie 32 ks tachografických krúžkov z vozidla EČ:ML-639AB, na ktorom mala byť preprava uskutočnená. Znalec v posudku uviedol, že predložené tachografické krúžky boli zhotovené manuálnym spôsobom, nemajú žiaden vzťah k prevádzke motorového vozidla a jeho tachografickému zariadeniu. Zaznamenané vysvetlenia znalca, ktoré zabezpečili orgány činné v trestnom konaní formou zápisnice o výsluchu znalca, jednoznačne potvrdili už vyslovený záver, že všetky kontrolované tachografické skúšky boli zhotovené manuálne. Získaním tohto dôkazu zabezpečil správca dane relevantný podklad k presnému zisteniu skutkového stavu a logickému záveru, že prepravu preverovaného tovaru A. Q. neuskutočnil. Správca dane vyhodnotil svoju žiadosť o doplnenie informácie zaslanej orgánom činným v trestnom konaní ako začatie konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia a na základe toho daňovú kontrolu podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. prerušil. Túto skutočnosť žalobca vyhodnotil ako takú, ktorá má zásadný vplyv na nezákonnosť vykonanej daňovej kontroly, keďže podľa žalobcu sa ...,nejednalo o žiadnu inú skutočnosť, rozhodujúcu pre vydanie rozhodnutia“ a rozhodnutie o prerušení kontroly nemohlo vyvolať účinok neplynutia lehôt. Daňový úrad nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, v dôsledku čoho išlo o nezákonnú kontrolu a následne vydaný nezákonný dodatočný platobný výmer. Zároveň bola žalobcovi odňatá reálna príležitosť uplatniť svoje práva a splniť svoju dôkaznú povinnosť. S uvedenou námietkou krajský súd nesúhlasil.

6. Krajský súd poukázal na ust. § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., pričom z gramatického výkladu vyplýva, že prerušiť konanie možno aj z iných dôvodov uvedených v § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., rozhodujúcich na vydanie rozhodnutia. Názor žalobcu, že daňovú kontrolu mohol správca dane prerušiť len z dôvodu začatia konania o predbežnej otázke, resp. v priebehu daňovej kontroly nemôže existovať konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, nemá podľa krajského súdu oporu v zákone, naopak zákon takýto postup pripúšťa. V konkrétnom prípade správca dane zaslal orgánom činným v trestnom konaní žiadosť o doplnenie informácie, ktorá nebola kompletná a mala podstatný vplyv na posúdenie otázky prepravy tovaru do Maďarska v súvislosti s predloženými tachometrickými krúžkami predloženými A. Q.. Takýmto postupom správca dane neporušil zákon, keďže v zmysle § 26 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. ak sa v daňovom konaní vyskytne otázka, o ktorej už právoplatne rozhodol príslušný orgán, je správca dane takýmto rozhodnutím viazaný. Z dôvodu dôkaznej núdze, keďže sa správca dane nemal možnosť skontaktovať s obchodnými partnermi žalobcu, teda nie z dôvodu, aby sa vyhol povinnosti umožniť žalobcovi uplatniť jeho procesné práva, uplatnil postup podľa § 26 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., čo je v súlade s procesnými predpismi, ktorými sa

riadia daňové orgány.

7. V zmysle ustálenej judikatúry najvyššieho súdu krajský súd skúmal dôvodnosť prerušenia konania ako aj samotnú dĺžku prerušenia (preukázanie zákonnosti a primeranosti). V danom prípade bolo konanie prerušené na 7 mesiacov, od 12.10.2010 do 12.05.2011 a nezistil, aby bola zapríčinená subjektívnou nečinnosťou správcu dane, resp. aby išlo o „účelové prerušenie bez opodstatnenia“ a naďalej zastáva názor, že prerušenie konania úzko súviselo s náležitým zistením skutkového stavu (§ 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) a bolo v súlade s § 2 ods. 1,6 ako aj § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého 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. Ak žalobca namietal, že bolo porušené jeho právo klásť svedkovi otázky, správny súd poukazuje na § 15 ods. 5 písm. e/ zákona č. 511/1992 Zb., v zmysle ktorého má daňový subjekt právo klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní. Správca dane ale ústne pojednávanie so znalcom nevykonával a plne rešpektoval § 15 ods. 5 písm. f/ zákona č. 511/1992 Zb. tým, že umožnil žalobcovi vyjadriť sa k skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia. V prípade, že žalobca nesúhlasil s výsledkami znalca, resp. s doplnením znaleckého posudku, nič mu nebránilo dať si vyhotoviť vlastný znalecký posudok.

8. Keďže konanie bolo prerušené, lehoty podľa zákona č. 511/1992 Zb. neplynuli. Daňová kontrola začala dňa 10.11.2009, na základe žiadosti správcu dane č. 703/320/15011/2010/Buk zo dňa 13.04.2010 bola lehota na ukončenie daňovej kontroly listom zo dňa 15.04.2010 č. VII/320/212742/10 predĺžená do 10.11.2010. O predĺžení lehoty na ukončenie daňovej kontroly bol žalobca upovedomený listom zo dňa 23.04.2010 č. 703/320/16547/2010/Buk. Zároveň bola daňová kontrola od 12.10.2010 do 12.05.2011 prerušená (lehota neplynula) a ukončená bola dňa 10.06.2011. Krajský súd teda skonštatoval, že lehota na ukončenie daňovej kontroly bola dodržaná. Žalobca preto neúčinne namieta, 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. V tejto súvislosti krajský súd poukázal aj na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky III.US 726/2016 zo dňa 25. októbra 2016.

9. Podľa názoru krajského súdu žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 ods. 1,5 zákona o DPH (zistenia v spoločnosti TAMP TRADE HUNGARY Kft. nebolo možné vyhodnotiť v prospech žalobcu) nebola preukázaná preprava a pochybnosti boli aj na strane dodávateľa, pričom v zrkadle uvedeného je bez väčšej dôkaznej sily rozpor v tvrdení, či mal byť tovar dovezený do bytu alebo do skladu v Maďarsku. Daňový subjekt je povinný viesť evidenciu, uskutočňovať svoju činnosť a preverovať si svojich obchodných partnerov tak, aby v akomkoľvek prípade, v každej situácii mal dostatočné podklady preto, aby riadne preukázal existenciu, resp. vznik nárokov a povinnosti v zmysle daňových zákonov. To, že dodávateľ alebo odberateľ nepodáva daňové priznania a je fakticky nezastihnuteľný, nemôže byť podkladom pre poskytovanie úľav dňovému subjektu, spočívajúcich v obmedzení povinnosti riadne preukázať všetky podklady pre overenie uplatnenia oslobodenia od dane, resp. nároku na odpočítanie dane.

10. Vzhľadom na uvedené žalobca neunesol dôkazné bremeno a z uvedených dôvodov krajský súd podľa § 190 S. s. p. žalobu ako nedôvodnú zamietol.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

11. Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote žalobca kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ S. s. p., v ktorej uviedol, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil žalobcovi, aby uskutočnil jemu patriace práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý

proces a krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

12. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, pretože nesprávne interpretoval ustanovenie § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.. Prerušenie kontroly je podľa sťažovateľa podmienené existenciou prekážok, pričom musí ísť o prekážky, ktoré správcovi dane bránia v konaní. Podľa sťažovateľa zo slovného spojenia v ustanovení § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. „správca dane môže prerušiť konanie najmä“ nie je možné vyvodit' záver, že dôvodom k prerušeniu konania môže byť čokoľvek. Iným dôvodom k prerušeniu konania môže byť len to, čo správcovi dane bráni v konaní. Ak súd uvádza, že žiadosť o podanie vysvetlenia znalca bola skutočnosťou, ktorá mala rozhodujúci vplyv na posúdenie otázky súvisiacej s dopravou tovaru do Maďarska, potom je zrejmé, že nič nebránilo správcovi dane v konaní, nejednalo sa o žiadnu inú skutočnosť rozhodujúcu pre vydanie rozhodnutia, pretože išlo o skutočnosť, ktorej riešenie prislúchalo výlučne správcovi dane. Sťažovateľovi nie je zrejmé, akú predbežnú otázku mal krajský súd na myslí, keďže správca dane v rozhodnutí neuviedol ako dôvod prerušenia kontroly začatie konania o predbežnej otázke. Nezávislý a nestranný súd nemôže dodatočne objasňovať rozhodnutie správneho orgánu novými dôvodmi a tak vyhľadávať dôkazy v jeho prospech. Podľa sťažovateľa nemôže byť predbežnou otázkou odstúpenie veci na prešetrenie orgánom činným v trestnom konaní, pretože posudzovanie trestno-právnej zodpovednosti nemôže byť začatím konania o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia v daňovom konaní.

13. Sťažovateľ ďalej namietal, že s poukazom na § 29 ods. 1 a 2 zákona č. 511/1992 Zb., dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý aj zodpovedá za úplnosť dokazovania. Prerúšením daňovej kontroly nemožno prenášať povinnosť a zodpovednosť za zistenie skutkového stavu na orgány činné v trestnom konaní. Podľa sťažovateľa mal správca dane rovnaké oprávnenie, ako orgány činné v trestnom konaní, nebol viazaný znaleckým posudkom zabezpečeným iným subjektom, takýto posudok ho nezbavil zodpovednosti zistiť presne a úplne skutočný stav vecí, za tým účelom si obstarat' potrebné podklady pre rozhodnutie a v ňom vychádzať zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu. Žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C 419/14 WebMindLicences Kft. zo dňa 17.12.2015, z ktorého možno vyvodit' právny záver, že ak použitie dôkazov získaných v trestnoprávnom konaní nebolo nevyhnutné, pretože správca dane mohol sám vykonať všetky dôkazy, potom neexistoval žiaden dôvod na prerušenie daňovej kontroly. Rozhodnutie o prerušení kontroly teda nemohlo vyvolať účinok neplynutia lehôt, správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, čoho konečným dôsledkom je to, že protokol z tejto kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nebolo možné použiť.

14. Sťažovateľ poukázal na to, že krajský súd po doručení uznesenia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/30/2015, ktorým bol zrušený predchádzajúci rozsudok Krajského súdu v Prešove, uznesením č. k. 3S/21/2012-189 zo dňa 20.12.2017 prerušil konanie do právoplatného skončenia veci vedenej na Krajskom súde v Prešove pod sp. zn. 5S/20/2015, nakoľko sa v uvedenom konaní rieši otázka, ktorá môže mať význam pre rozhodnutie vo veci. Krajský súd v Prešove rozsudkom vo veci sp. zn. 5S/20/2015 zo dňa 25.05.2016 v skutkovo a právne identickej veci žalobcu za zdaňovacie obdobie október 2006 zrušil rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Súd v uvedenom rozsudku poukázal na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu SR, z ktorej vyplýva, že správca dane je samostatný kompetentný orgán vo veciach správy daní a v rámci nej aj k zhodnoteniu dôkazov, a že 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 alebo nedopustil trestného činu. Rozhodnutím o prerušení konania nedošlo 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 vec nesprávne právne posúdili, ak prerušenie daňového konania považovali za zákonný postup podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.. Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 8Sžf/6/2016 zo dňa 31.01.2019 rozsudok Krajského súdu v Prešove potvrdil. Krajský súd bez akéhokoľvek zdôvodnenia rozhodol v rozpore s právnym záverom Najvyššieho súdu SR uvedeným v tomto rozsudku.

15. Najvyšší súd SR uložil krajskému súdu vysporiadať sa s námietkou žalobcu týkajúcou sa vyskladnenia dodaného tovaru u odberateľa TAMP TRADE HUNGARY Kft. v Maďarsku. Podľa krajského súdu žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre oslobodenie podľa § 43 ods. 1 a ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z., zistenia v spoločnosti TAMP TRADE HUNGARY Kft. nebolo možné vyhodnotiť v prospech žalobcu, súd však podľa sťažovateľa neuviedol na základe čoho k tomu dospel. Krajský súd sa s predmetnou námietkou sťažovateľa vysporiadal len formálne, pričom na množstvo dôkazov v prospech žalobcu vôbec neprihliadol. Sťažovateľ rovnako namietal, že krajský súd sa formálne vysporiadal i s ďalšou námietkou žalobcu (túto povinnosť mu rovnako uložil Najvyšší súd SR) týkajúcou sa vnútorných rozporov v znaleckom posudku P. M.. Podľa sťažovateľa konanie správcu dane bolo účelové a vyhol sa povinnosti umožniť žalobcovi uplatniť jeho práva podľa § 15 ods. 5 písm. e/ a f/ zákona č. 511/1992 Zb., 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. Krajský súd sa s uvedenou námietkou vysporiadal len oznámením, že právo žalobcu porušené nebolo, nakoľko správca dane žiadne ústne pojednávanie so znalcom nevykonával.

16. Sťažovateľ konštatoval, že postupom daňových orgánov bol úmyselne vystavený do situácie, ktorá ho podstatne znevýhodňovala oproti správcovi dane a boli porušené jeho práva na obhajobu, pretože postupom daňových orgánov sa značne obmedzili možnosti žalobcu účinne obhajovať svoje tvrdenia a uplatňovať svoje zákonné práva. Sťažovateľ opätovne poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C 419/14. Ďalej poukázal na nález Ústavného súdu SR III. ÚS 192/06 zo dňa 03.11.2006 z ktorého vyplýva, že ak súd rieši právnu otázku, ktorá už bola právoplatne vyriešená podstatne odchylným spôsobom bez toho, aby sa argumentačne vyrovnal so skoršími súdnymi rozhodnutiami, nekoná v súlade s princípom právnej istoty a môže tým porušiť právo účastníka na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR. Z uvedeného je zrejmé, že v postupe krajského súdu sa nejedná o izolovanú vadu konania, ale o množstvo procesných väd takého charakteru a intenzity, že ich dôsledkom je to, že súdne konanie ako celok bolo nespravodlivé.

17. Sťažovateľ vzhľadom k uvedenému navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie a rozhodol o trovách konania.

18. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

19. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len "najvyšší súd") ako súd kasačný [§ 438 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len "S. s. p.")], po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S. s. p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S. s. p.) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 453 ods. 1 S. s. p.) a jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke najvyššieho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 08. júla 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S. s. p.).

20. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Prešove, preskúmal rozsudok správneho súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

21. Podľa § 2 ods. 1 a 2 S. s. p., v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

22. Podľa § 6 ods. 1 S. s. p. správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

23. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

24. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že Daňový úrad Humenné (ďalej len „správca dane“) vykonal u daňového subjektu I.L. GROUP, spol. s r. o., Humenné daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2007, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 703/320/21048/2011/Buk zo dňa 27.05.2011, ktorý bol prerokovaný s daňovým subjektom dňa 10.06.2011. Na základe toho vydal správca dane dodatočný platobný výmer č. 703/230/28122/11/SurT zo dňa 21.06.2011, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2007 v sume 39 956,91 Eur, t. j. 1 203 742,- Sk. Vyrubený rozdiel dane pozostáva zo sumy 1 198 422,- Sk vypočítanej zo základu dane vo výške 2 556 400,- Sk (faktúra č. 02/02/2007/01 zo dňa 02.02.2007) a vo výške 4 949 500,- Sk (faktúra č. 07/02/2007/02 zo dňa 07.02.2007) z dôvodu neuznania oslobodenia od dane, pretože daňový subjekt nepreukázal splnenie podmienok pre oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 a 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, a zo sumy neoprávneného odpočítania dane 5 320,- Sk, pretože pri službe na základe faktúry č. 10/02/2007 zo dňa 11.02.2007 nevznikla daňová povinnosť. Daňový subjekt v kontrolovanom zdaňovacom období deklaroval dodanie tovaru do iného členského štátu (Maďarská republika) s oslobodením od dane na základe faktúr č. 02/02/2007/01 zo dňa 02.02.2007 a č. 07/02/2007/02 zo dňa 07.02.2007 za predaj mliečnych produktov pre odberateľa TAMP TRADE HUNGARY Kft., Törökör ucta 29, Budapešť, IČ DPH: HU13312538. K preukázaniu prepravy tohto tovaru predložil kontrolovaný daňový subjekt faktúru od A. Q. č. 10/02/2007 zo dňa 10.02.2007 na celkovú sumu 33 320,- Sk a doklad o zaplatení tejto faktúry zo dňa 20.02.2007. Predmetný tovar nadobudol kontrolovaný daňový subjekt podľa faktúr č. 061106 zo dňa 06.11.2006 a č. 3012061 zo dňa 30.12.2006 od spoločnosti STANDOm, s. r. o., E. XXX. Spoločnosť STANDOm, s. r. o. nespokupracuje so správcou dane, posledné daňové priznanie na DPH podal za I. štvrtrok 2006, daňový úrad mu určil posledné zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2006 a k 31.12.2006 ukončil daňovému subjektu registráciu na DPH. Ďalej zistil, že konateľ spoločnosti A. D. sa v mieste trvalého bydliska ani v sídle firmy nezdržuje. Predvolania správcu dane daňový subjekt nepreberá a žiadosti o predvedenie políciou neboli úspešné.

25. Správca dane zistil, že prepravu nakúpeného tovaru uskutočňoval podľa predložených dokladov do iných členských štátov A. Q.. Na základe oznámenia správcu dane orgánom činným v trestnom konaní o podozrení z páchania ekonomickej trestnej činnosti, doručilo Prezídium Policajného zboru, Úrad boja proti organizovanej kriminalite, Odbor Stred, Banská Bystrica na daňový úrad dňa 27.04.2009 zápisnice o výsluchu svedkov a znalecké posudky, konkrétne aj znalecký posudok č. 08/2009 (objednávka č. ČVS:PPZ-23/BOK-S-2007 zo dňa 02.05.2008) - vyhodnotenie 32 ks tachografických krúžkov z vozidla EC: ML-639AB so zameraním na možné zásahy do záznamu a porovnaním s predloženou

dokumentáciou. (Na predložených CMR k faktúram č. 02/02/2007/01 a č. 07/02/2007/02 uvedené ŠPZ vozidla /tahača ML 639 AB a privesu ML 229 YB). Znalec v posudku uviedol, že predložené tachografické krúžky boli zhotovené manuálnym spôsobom, a nemajú žiaden vzťah k prevádzke motorového vozidla a jeho tachografického zariadenia.

26. Na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií správca dane z výsledkov šetrenia týkajúceho sa spoločnosti TAMP TRADE HUNGARY Kft, Budapešť zistil, že podľa vykonaného miestneho zisťovania maďarskí kontrolóri na adrese tejto spoločnosti nenašli žiadne náznaky o existencii spoločnosti. Pán P. S., ktorý býva na nahlásenom sídle spoločnosti (ide o byt), uviedol, že o činnosti TAMP TRADE HUNGARY Kft., Budapešť nič nevie a nikdy sa nestretol s generálnym riaditeľom tejto spoločnosti, len dovolil pánovi A. D. (ktorý je jej účtovníkom) používať jeho adresu ako poštovú schránku, ale nesúhlasil s registráciou tejto adresy ako adresy sídla tejto spoločnosti. Ďalej zistil, že generálny riaditeľ spoločnosti TAMP TRADE HUNGARY Kft., Budapešť je slovenský občan F. C. a ďalším majiteľom spoločnosti je pán Condak, taktiež slovenský občan. Spoločnosť TAMP TRADE HUNGARY Kft.. Budapešť aj po prevzatí poštových zásielok a predvolaní so správcom dane nekomunikuje, generálny riaditeľ je nedostupný. Pritom spoločnosť TAMP TRADE HUNGARY Kft., Budapešť nemá registrované priestory a jej registrovanou centrálou je v skutočnosti byt, kde nemohol byť uskladnený preverovaný tovar.

27. Za účelom preverenia prepravy tovaru do Maďarskej republiky uskutočnil správca dane ústne pojednávanie s deklarováňým prepravcom A. Q. ktorý do zápisnice č. 703/320/17230/2010/Puš zo dňa 28.04.2010 k preprave tovaru do Maďarska uviedol, že tovar sa nakladal vysokozdvížňým vozíkom v O., p. F. mu dal vypísanú CMR a papierik s menom a telefónom zákazníka. Naložil tovar a išiel na tú adresu, kde vodičár, ktorého meno si nepamätá, vyložil tovar. Presne miesto vykládky nevedel popísať (teraz by tam už netrafil), ale uviedol, že to bolo priamo v Budapešti v nejakom sklade. ŠPZ auta si nepamätal a ďalej uviedol, že tovar stále vozil sám, v Maďarsku nenocoval ani netankoval pohonné hmoty. Svedok ďalej uviedol, že v liazke boli lankové tachografy a lanko, keď sa trochu zohne, skáče hore dole. Uviedol, že na požiadavku pozbieral tachografy, priniesol ich a nevie, čo tomu je. Že sú to staré typy, niekedy počas jazdy spadla ručička a neukazovala kilometre a potom zas naskočila, a že kotúčky počas jazdy z tachografického zariadenia nevyberal. Uviedol, že tachografické kotúčky manuálne nevyhotovil.

28. Následne správca dane požiadal Prezídium Policajného zboru, Úrad boja proti organizovanej kriminalite, Odbor Stred, Banská Bystrica o doplnenie informácie ohľadom znaleckých posudkov č. 8/2009 a 9/2009 zo dňa 16.01.2009 v súvislosti s vykonávanými opakovanými daňovými kontrolami za zdaňovacie obdobia október, november, december 2006 a február 2007 na dani z pridanej hodnoty u daňového subjektu I.L. GROUP, spol. s r. o., Humenné. K uvedeným znaleckým posudkom žiadal správca dane vysvetlenie zo strany znalca, ako je potrebné rozumieť textu na stranách 121 - 123 posudku č. 8/2009 a na stranách č. 167-169 posudku č. 9/2009, objasniť nedokončený text na strane 122 posudku č. 8/2009 a na strane 168 posudku č. 9/2009: „Nie je možné určiť...“ a vzhľadom na to, že daňový subjekt tvrdí, že preprava bola vykonaná na zastaralých vozidlách, aby sa znalec vyjadril, či to mohlo mať vplyv na vyhotovené tachografické krúžky. Na základe toho správca dane vydal rozhodnutie č. 703/320/44912/2010/Buk zo dňa 06.10.2010 podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o prerušení daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie február 2007 do dňa obdržania výsledkov preverovania orgánov činných v trestnom konaní z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, ktorou je uvedená žiadosť o doplnenie informácie zaslaná orgánom činným v trestnom konaní. Odpoveď orgánov činných v trestnom konaní zo dňa bola na Daňový úrad Humenné doručená dňa 12.05.2011 spolu so zápisnicou o výsluchu znalca zo dňa 25.10.2010. Na základe toho správca dane oznámil kontrolovanému daňovému subjektu oznámením č. 703/320/19792/201 1/Buk zo dňa 17.05.2011, že dňa 12.05.2011 pominuli prekážky, pre ktoré sa daňová kontrola prerušila, a Daňový úrad Humenné pokračuje vo výkone kontroly začatej dňa 10.11.2009. Vo svojej výpovedi znalec uviedol, že všetky kontrolované tachografické krúžky boli manuálne zhotovené, pretože neboli vložené do tachografu, čím nemohol vzniknúť skutočný záznam prevádzky vozidla z tachografu. Písomné údaje na tachografických krúžkoch môžu v niektorých položkách korešpondovať s písomnými výkazmi

prepráv vozidla. Čiastočne zodpovedajúce informácie z tachografických krúžkov a priloženej dokumentácie sa týkajú len a len písomných údajov na tachografických krúžkoch, ktoré boli napísané vodičom vozidla, alebo inou osobou (meno vodiča, dátum prepravy, východiskové miesto prepravy, cieľové miesto prepravy, evidenčné číslo vozidla, resp. počiatočný, konečný stav tachometra vozidla a počet ubehnutých kilometrov, ktoré vyplňa vodič). Ďalej uviedol, že nekorešponujú kilometrické vzdialenosti vyhodnotené z tachografických krúžkov a predloženej dokumentácie. A že je nutné zdôrazniť, 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 (rýchlosť a ubehnutá vzdialenosť), ktoré mohli v náhodnom prípade súhlasiť s prepravnými dokladmi (ubehnutá vzdialenosť). To však neznamená, že takáto preprava musela byť vykonaná. Ďalej uviedol, že zo záveru znaleckých posudkov jednoznačne vyplýva, že všetky záznamy na predložených tachografických krúžkoch boli zhotovené manuálne, a nemôžu byť v žiadnom prípade považované za podklad pre vyhodnotenie prepravy predmetných vozidiel. Ďalej znalec vo výpovedi uviedol, že v znaleckom posudku č. 8/2009 nedokončená veta mala znieť: „Nie je možné určiť príčinu rozdielov zápisov počiatočného a konečného stavu tachometra na krúžkoch č. 8. 8c a 9 a krúžkoch č. 19, 12c a 20, ktoré sa nachádzajú na strane č. 13 znaleckého posudku. K tvrdeniu daňového subjektu, že preprava sa vykonala na zastaraných vozidlách, čo mohlo mať vplyv na zápis na tachografických krúžkoch znalec uviedol, že ak sa na vozidle nachádzal funkčný tachograf, ktorý bol technicky správne pripojený do vozidla, potom jeho činnosť neovplyvňuje vek vozidla. Zdôraznil, že tachografické krúžky neboli zhotovené záznamovým zariadením vozidla (tachografom), tzn., že o vplyve technického stavu motorového vozidla na záznam na krúžku nie je možné uvažovať.

29. Dňa 25.05.2011 sa na Daňový úrad Humenné dostavil A. D., konteľ spoločnosti STANDOM, s. r. o., na základe žiadosti p. F., konateľa spoločnosti I.L. GROUP, spol. s r. o.. Z výsluchu svedka, ktorého sa zúčastnil aj P. F., vyhotovil správca dane zápisnicu č. 703/320/21145/2011/Buk zo dňa 25.05.2011. A. D. potvrdil vystavenie preverovaných faktúr pre spoločnosť I.L.GROUP, spol. s r. o., ako aj dodanie tovaru. Zároveň predložil aj nadobúdacie doklady k tovaru - fotokópie od talianskych spoločností, a uviedol, že prepravu z Talianska hradil a zabezpečil Talian na svojich autách (v rozpore s tým, ako vypovedal pred orgánmi činnými v trestnom konaní, že podľa dohody s p. S. - zástupcom talianskej spoločnosti, prepravu uhradila spoločnosť STANDOM, s. r. o.). Ďalej uviedol, že talianskeho dodávateľa našiel na internete, avšak odmietol predviesť, ako sa pracuje s internetom (pri výpovedi pred vyšetrovateľom uviedol, že nevie, ako sa hľadá na internete). Na otázku správcu dane, prečo spoločnosť nepodala za príslušné zdaňovacie obdobie daňové priznanie k DPH (posledné bolo podané za I. štvrtrok 2006) a daň z preverovaných obchodov nepriznala, uviedol, že on daňové priznanie podal, avšak nevie to nijako preukázať, pretože mu mama všetky doklady spálila v peci.

30. Následne správca dane vyhotovil o výsledku zistenia z daňovej kontroly protokol č. 703/320/21048/2011/Buk zo dňa 27.05.2011, ktorý spolu s výzvou č. 703/320/21479/2011/ Buk zo dňa 27.05.2011 na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie osobne prevzal dňa 30.05.2011 kontrolovaný daňový subjekt. Na základe vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu k protokolu vyhotovil správca dane dňa 10.06.2011 dodatok k protokolu, v ktorom vyhodnotil vyjadrenie daňového subjektu so záverom, že kontrolovaný daňový subjekt neuviedol žiadne nové skutočnosti, ktoré by mali vplyv na zmenu záverov uvedených v protokole. Protokol bol dňa 10.06.2011 prerokovaný s daňovým subjektom a priebeh tohto konania správcu dane zaznamenal v zápisnici č. 703/320/25049/2011/Buk zo dňa 10.06.2011. Správca dane dospel k záveru, že daňovému subjektu vznikla v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť zo zdaniteľných obchodov deklarovaných faktúrami č. 02/02/2007/01 zo dňa 02.02.2007 a č. 07/02/2007/02 zo dňa 07.02.2007 vo výške 198 422,- Sk, ktorú daňový subjekt nesplnil, čím porušil ustanovenie § 69 ods. 1 zákona o DPH. Svoje závery správca dane odôvodnil tým, že neuznáva uplatnené oslobodenie od dane, pretože kontrolovaný daňový subjekt nepreukázal splnenie podmienok oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu v zmysle § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH. Podľa zistení správcu dane predmetný tovar do iného členského štátu nebol prepravený. Pri preverovaní uplatneného odpočítania dane kontrolovaným daňovým subjektom správca dane zistil uplatnenie odpočítania dane z faktúry č. 10/02/2007 zo dňa 10.02.2007 od A. Q., Č. XX za

prepravu mliečnych produktov do Maďarska vo výške 5 320,- Sk. Správca dane posúdil uplatnené odpočítanie dane za neoprávnené, pretože daňový subjekt si uplatnil právo na odpočítanie dane zo služby, pri ktorej bolo preukázané, že nebola dodaná, čím z jeho strany došlo k porušeniu § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 zákona o DPH.

31. O odvolaní daňového subjektu rozhodol predchodca žalovaného rozhodnutím č. I/225/16636-137689/2011/990813-r zo dňa 16.12.2011 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia uviedol, že sa stotožnil s názorom správcu dane, že v danom prípade v rámci daňovej kontroly išlo o začatie konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia. Ustanovenie § 44 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. znie jednoznačne, že ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia podľa písm. a) platobný výmer a podľa písm. b) dodatočný platobný výmer. Keď teda správca dane prerušil daňovú kontrolu podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., pretože sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia, postupoval v súlade so zákonom. Ustanovenie § 15 ods. 16 zákona č. 511/1992 Zb. umožňuje správcovi dane použiť pri daňovej kontrole ustanovenie § 25a zákona č. 511/1992 Zb. a žiadosť správcu dane zaslaná orgánom činným v trestnom konaní o doplnenie informácií, resp. žiadosť o podanie vysvetlenia znalca k dôkazu vykonanému orgánmi činnými v trestnom konaní bola nevyhnutná pre dôsledné zistenie rozhodujúcich skutočností, na základe ktorých správca dane rozhodoval. Odvolávajúci sa uvádzal, že správca dane bol povinný daňovú kontrolu ukončiť najneskôr 10.11.2010, a kontrola bola ukončená až protokolom Daňového úradu Humenné č. 703/320/21048/2011/Buk z 27.05.2011 a trvala do 10.06.2011. Namietal, že kontrola bola vykonaná nezákonným spôsobom a následne vydaný dodatočný platobný výmer č. 703/230/28122/11/SurT, ktorý vychádzal zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly zachytených v predmetnom protokole, je rovnako nezákonný. Odvolací orgán nepovažoval túto námietku za opodstatnenú, pretože predmetná daňová kontrola začala dňa 10.11.2009, na základe žiadosti správcu dane č. 703/320/15011/2010/Buk zo dňa 13.04.2010 bola lehota na vykonanie tejto kontroly predĺžená listom DR SR, pracovisko Prešov č. VII/320/21-2742/10 zo dňa 15.04.2010 do 10.11.2009 (predĺžená o šesť mesiacov). Zároveň bola daňová kontrola od 12.10.2010 do 12.05.2011 prerušená (lehota neplynula) a ukončená bola dňa 10.06.2011. Z uvedeného vyplýva, že správca dane dodržal zákonnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb.

32. Odvolací orgán ďalej uviedol, že samotná existencia faktúr (príp. dokladu o zaplatení) je pre preukázanie dodania tovaru oslobodeného od dane nevyhnutná, 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. Správca dane v konaní jednoznačne preukázal, že k prepraveniu tovaru do iného členského štátu nedošlo. Svoje zistenia podložil získanými dôkazmi, ktoré správne a logicky vyhodnotil.

33. Vyhodnotením znaleckého posudku a vysvetľujúceho stanoviska znalca nevzniká podľa názoru odvolacieho orgánu priestor na polemiku ohľadom záverov týchto dôkazov. Tachografické krúžky predložil A. Q. ako osoba, ktorá mala prepraviť tovar do Maďarska, a tieto krúžky predložil ako dôkazy uskutočnenia prepravy. Znaleckým posudkom bolo preukázané, že tachografické krúžky boli vyhotovené manuálne. Z toho vyplýva jediný logický záver, že preprava preukazovaná nepravdivými dôkazmi nebola uskutočnená. Keby prepravca prepravu reálne uskutočnil, potom by tachografické krúžky boli vyhotovené záznamovým zariadením (tachografom). V žiadnom prípade nemožno považovať za opodstatnené tvrdenie odvolávajúceho sa, že znalecký posudok bol zabezpečený procesné chybným spôsobom a v rozpore so základnými zásadami daňového konania, a nie je možné ho osvedčiť za zákonný dôkaz. 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. Taktiež námietka odvolávajúceho sa, že sa správca dane vyhol povinnosti umožniť daňovému subjektu uplatniť svoje práva podľa § 15 ods. 5 písm. e) a 1) zákona č. 511/1992 Zb., pretože daňový subjekt nemal možnosť klásť znalcovi otázky, nie je opodstatnená. Správca dane neuskutočnil sám ústne

pojednávane so znalcom (pri ktorom by mal kontrolovaný daňový subjekt právo klásť znalcovi otázky). Rozhodol sa požiadať orgány činné v trestnom konaní aj o uskutočnenie vypočutia znalca, avšak nie preto, aby sa vyhol povinnosti umožniť daňovému subjektu uplatniť svoje práva, ale z dôvodu, že aj znalecký posudok zadávalo na vypracovanie Prezídium Policajného zboru, Úrad boja proti organizovanej kriminalite, Odbor Stred, Banská Bystrica. Odvolací orgán nepovažoval za opodstatnené ani tvrdenie odvolávajúceho sa, že správca dane nepostupoval podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. a nie je možné, aby dôkazy ktoré majú pôvod v trestnom konaní, boli jedinými rozhodujúcimi dôkazmi na ktorých správca dane založí svoje tvrdenie o porušení ustanovenia § 43 ods. 5 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. tým, že platiteľ nepreukázal dodanie tovaru do iného členského štátu.

34. Odvolávajúci sa uviedol, že zistenia v spoločnosti TAMP TRADE HUNGARY Kft. nie je možné vyhodnotiť v neprospech daňového subjektu a nie sú pre posúdenie veci podstatné. S týmto názorom daňového subjektu nemožno súhlasiť. Ide totiž o zistenia ktorými je vážne spochybnené, že táto spoločnosť vôbec nejakú ekonomickú činnosť vykonáva. Svedčí o tom aj vyjadrenie maďarskej daňovej správy, že na základe zistených poznatkov iniciovala pozastavenie platnosti IČ DPH tohto daňového subjektu.

35. Včas podanou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného. V žalobe opísal skutkový stav, konkretizoval odvolacie námietky, poukázal na rozhodnutie žalovaného a uviedol, že rozhodnutím žalovaného bol ukrátený na svojich právach. Rozhodnutie žalovaného je nezákonné, nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Uviedol, že správca dane prerušenie kontroly na základe žiadosti z 5.10.2010 spája s doplnením informácií, ktoré boli predmetom odvolacieho konania pri výkone kontroly za november 2006. Podľa žalovaného žiadosť o podanie vysvetlenia znalca k dôkazu vykonanému orgánmi činnými v trestnom konaní bola nevyhnutná pre dôsledné zistenie rozhodujúcich skutočností, na základe ktorých správca dane rozhodoval. Z uvedeného je zrejmé, že v danom prípade sa nejednalo o žiadnu inú skutočnosť rozhodujúcu pre vydanie rozhodnutia, ale išlo o doplnenie ťažiskového dôkazu, na základe ktorého sa rozhodovalo a malo rozhodovať. Žalobca žiadal, aby krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného a vrátil mu vec na ďalšie konanie. Zároveň žiadal, aby mu boli nahradené trovy konania.

36. Krajský súd v Prešove rozsudkom sp. zn. 3S/21/2012-107 zo dňa 19.12.2014 žalobu zamietol. 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 centrálou 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. 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. Krajský súd poukázal aj na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veciach sp. zn. 2Sžf/4/2009 a sp. zn. 3Sžr/3/2013, ako aj rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23. februára 2011. Následne konštatoval, že námietky žalobcu sú nedôvodné aj v procesnoprávnej rovine. Zároveň vyslovil, že neboli porušené ani procesné práva žalobcu upravené v § 15 ods. 5 písm. e/, f/ zákona č. 511/1992 Zb.

37. Na základe odvolania žalobcu Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesením sp. zn. 8Sžf/30/2015 zo

dňa 30.03.2017 rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 3S/21/2012-107 zo dňa 19.12.2014 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. S poukazom na článok 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky vytkol krajskému súdu, že odôvodnenie výroku založil v prevažnej miere na opise skutkového stavu, citovaní jednotlivých zákonných ustanovení - paragrafových znení na vec sa vzťahujúcich právnych predpisov a konštatovaní správnosti dôvodov preskúmaného rozhodnutia žalovaného, pričom vlastnému právnemu 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 ukončení daňovej kontroly. Zároveň sa v potrebnej miere nezaoberal okolnosťami vzniku daňovej povinnosti z dodania tovaru, pričom v odôvodnení napadnutého rozsudku podľa najvyššieho súdu 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 P.. M..

38. Podľa § 100 ods. 2 pís. a) SSP ak správny súd neurobí iné vhodné opatrenie, môže konanie uznesením prerušiť, ak prebieha súdne konanie alebo administratívne konanie, v ktorom sa rieši otázka, ktorá môže mať význam na rozhodnutie správneho súdu, alebo ak správny súd dal na takéto konanie podnet.

39. Podľa § 139 ods. 1, 2 SSP v písomnom vyhotovení rozsudku sa po slovách "V mene Slovenskej republiky" uvedie označenie správneho súdu, mená a priezviská sudcov rozhodujúcich vo veci, presné označenie účastníkov konania a ich zástupcov, účasť prokurátora, označenie prejednávanej veci, znenie výroku, odôvodnenie, poučenie o prípustnosti kasačnej sťažnosti, o lehote na podanie kasačnej sťažnosti, o náležitostiach kasačnej sťažnosti, o povinnom zastúpení advokátom v kasačnom konaní alebo o neprípustnosti opravného prostriedku, deň a miesto vyhlásenia.

(2) V odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

40. Podľa § 25a ods. 1 až 5 Zákona č. 511/1992 Zb. správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

(2) Správca dane môže konanie prerušiť najdlhšie na dobu 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci konania. Ak nie je ukončené konanie o predbežnej otázke alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, môže správca dane túto lehotu primerane predĺžiť, najdlhšie však na čas, kým sa rozhodne o predbežnej otázke alebo o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia.

(3) Proti rozhodnutiu o prerušení konania nie je prípustné odvolanie.

(4) Správca dane pokračuje v konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka konania, len čo pominuli prekážky, pre ktoré sa konanie prerušilo, prípadne len čo uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

(5) Ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

41. Podľa § 26 ods. 1 a 2 Zákona č. 511/1992 Zb. 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.

(2) Správca dane si nemôže ako o predbežnej otázke urobiť úsudok o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin alebo priestupok, alebo o osobnom stave občana, ak je to v pôsobnosti iného orgánu.

42. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uvádza ako dôvod kasačnej sťažnosti aj v ustanovení v § 440 ods. 1 písm. f/ Správneho súdneho poriadku ( súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces), pričom namieta, že v rozpore s ustanovením § 139 ods. 2 SSP správny súd vo svojom rozsudku neuvádza jednu závažnú skutočnosť s tým, že sťažovateľ poukazuje na to, že po doručení uznesenia Najvyššieho súdu SR 8Sžf/30/2015 v tejto veci, ktorým bol zrušený predchádzajúci rozsudok krajského súdu v Prešove z 19.12.2014 v tejto veci. Následne správny súd uznesením podľa § 100 ods. 2 písm. a/ Správneho súdneho poriadku konanie prerušil až do právoplatného skončenia veci vedenej na Krajskom súde v Prešove pod sp. zn. 5 S/20/2015. Prerušenie konania odôvodnil tým, že v konaní vo veci sp. zn. 5 S/20/2015 sa riešila otázka, ktorá môže mať význam na rozhodnutie vo veci sp. zn. 3S/21/2012, teda tejto. Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 8Sžf/6/2016 zo dňa 31.01.2019 rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 5 S/20/2015- 59 zo dňa 25.5.20016 potvrdil. Krajský súd bez akéhokoľvek zdôvodnenia rozhodol v rozpore s právnym záverom Najvyššieho súdu SR uvedeným v tomto rozsudku.

43. Z obsahu súdneho spisu kasačný súd zistil, že krajský súd uznesením pod č.k. 31S/21/2012-189 zo dňa 20.12.2017 konanie v tejto veci podľa § 100 ods. 2 pís. a) SSP prerušil a to do právoplatného skončenia konania vo veci vedenej pred Krajským súdom v Prešove pod sp. zn. 5S/20/2015. Uznesením pod č.k. 3S/21/2012-210 zo dňa 14.3.2019 rozhodol o pokračovaní v konaní vzhľadom na to, že odpadla prekážka v konaní, konanie vedené pred tunajším súdom bolo právoplatne skončené.

44. Z obsahu súdneho spisu bolo ďalej zistené, že Krajský súd v Prešove rozsudkom sp. zn. 5S/20/2015-59 zo dňa 25.5.2016 vo veci žalobcu I.L.GROUP spol. s r.o., proti žalovanému : Finančné riaditeľstvo SR za zdaňovacie obdobie október 2006 zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100305/1/112976/2015/5057 zo dňa 12. marca 2015 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Prešov, pobočka Humenné č . 9710401/5/4408969/2014/4155/Puš zo dňa 26. septembra 2014 a a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Súd v uvedenom rozsudku poukázal na ustálenú judikatúru najvyššieho súdu z ktorej vyplýva, že správca dane je samostatný kompetentný orgán vo veciach správy daní a v rámci nej aj k zhodnoteniu dôkazov a že 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 alebo nedopustil trestného činu. Rozhodnutím o prerušení konania nedošlo 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 vec nesprávne právne posúdili, keď prerušenie daňového konania považovali za zákonný postup podľa § 25a ods. 1 Zákona č. 511/1992 Zb.

45. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom pod sp. zn. 8 Sžfk/6/2016 z 31.01.2019 rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 5 S/20/2015- 59 zo dňa 25.5.20016 potvrdil.

46. Kasačný súd ďalej zistil, že krajský súd napriek prerušeniu konania do právoplatného skončenia veci vedenej na Krajskom súde v Prešove sp. zn. 5S/20/2015 z dôvodu, že v konaní uvedenej veci sa riešila otázka, ktorá môže mať význam na rozhodnutie vo veci sp. zn. 3S/21/2012 po právoplatnom ukončení veci rozsudkom Najvyššieho súdu 8Sžfk/6/2016 rozhodol vec tak, že žalobu žalobcu v tejto veci zamietol, v odôvodnení rozsudku sa už nezaobrá prerušením konania v tejto veci do právoplatne skončeného konania vo veci sp. zn. 5S/20/2015, či toto konanie vôbec malo, alebo nemalo vplyv na predmetné konanie.

47. Z dôvodovej správy k ustanoveniu § 440 SSP vyplýva, že doterajší pojem „právo na spravodlivý proces“ nahradil doterajší pojem „odňatie možnosti konať pred súdom“, keďže obsahové znaky pojmu

„právo na spravodlivý proces“ vyplývajú z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva i Ústavného súdu Slovenskej republiky a v zmysle tohto pojmu musí konanie ako celok vykazovať znaky spravodlivosti; nestačí jedna izolovaná vada na uplatnenie kasačnej sťažnosti a naopak, ak konanie ako celok znaky spravodlivosti nevykazuje, bude kasačná sťažnosť v zmysle § 439 ods. 1 prípustná vždy. Na procesné vady nenamietané sťažovateľom, ktoré nemali za následok porušenie práva na spravodlivý proces, nebude potrebné prihliadať.

48. Pri posudzovaní nesprávneho procesného postupu, ktorý spočíva v tom, že účastníkovi konania bolo znemožnené uskutočňovať jemu patriace procesné práva, bude nevyhnutné posudzovať intenzitu zásahu do práva na spravodlivý proces a jednotlivé konkrétne porušenia procesných práv bude potrebné hodnotiť v kontexte celého správneho súdneho konania, v kontexte dopadu na ďalšie procesné postupy krajského súdu a možnosti účastníka konania namietat' alebo zvrátiť jeho nesprávny postup. Základný rámec práva na spravodlivé súdne konanie (práva na spravodlivý proces - right to fair trial), aplikovateľný pre správne súdne konanie (rovnako ako pre civilné konanie), je obsiahnutý v článku 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd v znení jeho protokolov, ktorý bol uverejnený oznámením Federálneho ministerstva zahraničných vecí pod č. 209/1992 Zb. , s účinnosťou od 18. marca 1992. Toto právo je podľa judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky implikované aj v čl. 46 ods. 1 Ústavy SR.

49. Jednotlivé čiastkové práva, ktoré tvoria obsah práva na spravodlivý proces, je možné vyvodit' predovšetkým z rozhodovacej činnosti Európskeho súdu pre ľudské práva. Patrí sem najmä právo na prístup k súdu, právo na nezávislý a nestranný súd, právo na verejnosť konania a rozhodnutia, právo na rozhodnutie v primeranej lehote a právo na spravodlivé prejednanie vecí. V rámci posledného spomínaného práva je možné zdôrazniť princíp rovnosti účastníkov konania, princíp rovnosti zbraní, princíp kontradiktórnosti konania a právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Aj podľa judikatúry Ústavného súdu SR je obsah základného práva na spravodlivý proces pomerne zložito štruktúrovaný a patrí do neho viacero samostatných subjektívnych práv a princípov, ktoré sú buď konkrétne (verejnosť konania, konanie bez zbytočných prieťahov, právo na nezávislý a nestranný súd), alebo v zásade Jednotlivé čiastkové práva, ktoré tvoria obsah práva na spravodlivý proces, je možné vyvodit' predovšetkým z rozhodovacej činnosti Európskeho súdu pre ľudské práva. Patrí sem najmä právo na prístup k súdu, právo na nezávislý a nestranný súd, právo na verejnosť konania a rozhodnutia, právo na rozhodnutie v primeranej lehote a právo na spravodlivé prejednanie vecí. V rámci posledného spomínaného práva je možné zdôrazniť princíp rovnosti účastníkov konania, princíp rovnosti zbraní, princíp kontradiktórnosti konania a právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Aj podľa judikatúry Ústavného súdu SR je obsah základného práva na spravodlivý proces pomerne zložito štruktúrovaný a patrí do neho viacero samostatných subjektívnych práv a princípov, ktoré sú buď konkrétne (verejnosť konania, konanie bez zbytočných prieťahov, právo na nezávislý a nestranný súd), alebo v zásade abstraktné (riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia, predvídateľnosť rozhodnutia, zákaz svojvoľného postupu súdu a ďalšie).

50. „ Podľa novej právnej úpravy § 440 ods. 1 písm. f) SSP, ako aj s ohľadom na skutočnosť, že tzv. inú vadu konania, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci, ako dôvod opravného prostriedku Správny súdny poriadok neupravuje, je v kasačnom konaní na rozdiel od konania dovolacieho možné uplatniť námietku nepreskúmateľnosti rozhodnutia pre nedostatok odôvodnenia rozhodnutia ako dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP, t. j. z dôvodu, že krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Tento dôvod kasačnej sťažnosti je však potrebné dostatočne konkrétne špecifikovať osobitne v tom smere, že písomné vyhotovenie rozhodnutia krajského súdu neobsahuje zásadné vysvetlenie dôvodov podstatných pre jeho rozhodnutie, teda tak, ako to uvádza stanovisko R 2/2016 vo svojej druhej vete. Podľa nášho názoru treba vychádzať aj z rozdielneho charakteru a účelu kasačnej sťažnosti a dovolania ako mimoriadnych opravných prostriedkov, ako aj zo zákonnej povinnosti všeobecných súdov (teda aj správnych súdov) náležite a presvedčivo odôvodniť ich rozhodnutia, ktorá je dôležitou súčasťou základného práva na súdnu ochranu a základného práva na spravodlivý proces (k tomu pozri napr. rozhodnutia Ústavného

súdu SR, sp. zn. IV. ÚS 299/04 , sp. zn. II. ÚS 78/05 , sp. zn. III. ÚS 770/2016 či sp. zn. III. ÚS 825/2016 ). Pre úplnosť poukazujeme aj na zákonnú úpravu § 103 ods. 1 písm. d) SRS, podľa ktorého je osobitným dôvodom kasačnej sťažnosti „nepreškumatelnosti spočívajúcej v nesrozumiteľnosti alebo nedostatku dôvodů rozhodnutí, poprípade v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé“, pričom Najvyšší správny súd ČR (na rozdiel od Najvyššieho súdu SR) na tieto pochybenia dokonca prihliada z úradnej povinnosti, aj keď ich sťažovateľ v kasačnej sťažnosti nenamieta (§ 109 ods. 4 SRS)“ ( Baricová a kol., Správny súdny poriadok, komentár, C. H. BECK, 2018, str. 1615 - 1617 ).

51. Taktiež v tejto súvislosti je potrebné poukázať na nález Ústavného súdu SR III. ÚS 192/06 z 03.11.2006 z ktorého vyplýva, že ak súd rieši právnu otázku (tú istú, alebo analogickú), ktorá už bola právoplatne vyriešená v podstate obdobným spôsobom bez toho, aby sa argumentačne vyrovnal so skorším súdnym rozhodnutím, nekoná v súlade s princípom právnej istoty v zmysle článku 1 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a môže tým porušiť aj právo účastníka súdneho konania na súdnu ochranu podľa článku 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky. Diametrálne odlišná rozhodovacia činnosť všeobecného súdu o tej istej právnej otázke za rovnakej alebo analogickej skutkovej situácie, pokiaľ ju nemožno objektívne a rozumne odôvodniť, je ústavne neudržateľná. Ak všeobecný súd rovnaké alebo analogické situácie rieši odchylným spôsobom, pričom takýto postup nemožno rozumne odôvodniť, ide o diskriminačný prístup k právu na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.

52. Vzhľadom na uvedené skutočnosti zo strany kasačného súdu je možné konštatovať, že je dôvod na zrušenie rozsudku krajského súdu s poukazom na ustanovenie § 440 ods. 1 písm. f) SSP a preto bolo potrebné rozhodnutie krajského súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie s poukazom na § 462 ods. 1 Správneho súdneho poriadku.

53. V ďalšom konaní sa správny súd dôsledne vysporiada s námietkou žalobcu, s otázkou posúdenia zákonnosti prerušenia daňovej kontroly, najmä v súvislosti aj s citovanými rozhodnutiami Krajského súdu v Prešove pod sp. zn. 5 S/20/2015 zo dňa 25.05.2016 a potvrdzujúceho rozhodnutia Najvyššieho súdu SR pod sp. zn. 8 Sžfk/6/2016 zo dňa 31.01.2019. A to najmä vo vzťahu k tomu, že krajský súd v predmetnej veci prerušil svoje konanie do právoplatného skončenia konania veci vedenej na Krajskom súde v Prešove pod sp. zn. 5S/20/2015, pričom keď vo veci rozhodoval rozsudkom zo dňa 31. mája 2019 už vec pred Krajským súdom v Prešove pod sp. zn. 5S/20/2015 bola právoplatne skončená, v odôvodnení rozsudku vo vzťahu k týmto rozhodnutiam niet žiadnej zmienky.

54. V ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu postupovať pri preskúvaní rozhodnutia žalovaného orgánu verejnej správy vo vyššie naznačenom smere (ustanovenie § 469 Správneho súdneho poriadku). Kasačný súd poukazuje najmä na tú skutočnosť, že najvyšší súd sa v tomto konaní ( 8Sžf/6/2015 ) stotožnil s rozsudkom Krajského súdu v Prešove ( 5S/20/2015), ktorý zrušil jednak rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a aj prvostupňového správcu dane, ktorý konštatoval nezákonnosť prerušenia daňovej kontroly a tým aj konštatoval, že daňová kontrola prekročila zákonom stanovenú maximálnu dobu trvania a protokol z nej predstavoval nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemohol byť použitý. Správny súd teda dôsledne objasní, či toto rozhodnutie vo veci ( 5S/20/2015 ) má, alebo nemá význam pre toto konanie, či teda išlo o tú istú alebo obdobnú ( skutkovo a právne ) vec vo vzťahu k tomuto konaniu, keď bolo toto konanie prerušené práve do špecifikovaného konania, ktoré, ale skončilo s iným výsledkom konania. Posúdi, či výsledok z tohto konania je aplikovateľný na vec, ktorá je predmetom všeobecnej správnej žaloby v tejto veci.

55. Správny súd objasní a vyhodnotí dôvod prerušenia daňovej kontroly podľa samotného rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly zo dňa 06.10.2010, ktorou je skutočnosť a to žiadosť o doplnenie informácie zaslaná orgánom činným v trestnom konaní, ktorá bola zo dňa 05.10.2010 adresovaná Prezidiu Policajného zboru Úradu boja proti organizovanej kriminalite Banská Bystrica, t.j. dovysvetlenie zo strany znalca k znaleckým posudkom č. 8/2009 a 9/2009 zo dňa 16.01.2009 vypracovaných Ústavom súdneho inžinierstva Žilina v súvislosti s vykonávanými opakovanými daňovými kontrolami za zdaňovacie obdobie október 2006, november 2006, december 2006 a február 2007 na dani z pridanej

hodnoty u žalobcu.

56. V novom rozhodnutí vo veci samej rozhodne správny súd aj o náhrade trov konania v konaní o kasačnej sťažnosti (ustanovenie § 467 ods. 3 Správneho súdneho poriadku).

57. 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 rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.