

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/27/2013
Identifikačné číslo spisu:	1011201235
Dátum vydania rozhodnutia:	26.02.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Zdenka Reisenauerová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:1011201235.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: NIKA, s.r.o., so sídlom Ružová dolina 6, Bratislava, IČO: 30228557, zastúpený advokátom JUDr. Bohumilom Novákom, Advokátska kancelária so sídlom Horná 27, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/226/6240-52885/2011/990600-r zo dňa 6. mája 2011, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 127/2011-98 zo dňa 17. januára 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 127/2011-98 zo dňa 17. januára 2013 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

Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 1S 127/2011-98 zo dňa 17. januára 2013 podľa ust. § 250j ods. 2, písm. e/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.), napadnuté rozhodnutie žalovaného č. I/226/6240-52885/2011/990600-r zo dňa 6. mája 2011 a rozhodnutie Daňového úradu Považská Bystrica č. 670/230/52422/10/Sek zo dňa 16. decembra 2010 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaného zaviazal k povinnosti zaplatiť žalobcovi na účet jeho právneho zástupcu trovy právneho zastúpenia vo výške 399,77 eur a 66 eur za súdny poplatok všetko do 30 dní od právoplatnosti rozhodnutia.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia po preskúmaní veci konštatoval, že v danom prípade nebola žalobcovi reálne daná možnosť brániť sa a obhajovať svoje návrhy, prípadne navrhovať ďalšie dôkazy na preukázanie ním tvrdených skutočností. Takéto konanie zo strany žalovaného správneho orgánu krajský súd vyhodnotil ako porušenie ústavného práva žalobcu (čl. 48 ods. 2 Ústavy SR), ale aj základných zásad daňového konania, ktoré sú ustanovené v § 2 zákona č. 511/1992 Zb., teda práva na zákonný postup správcu dane, práva na úzku spoluprácu a súčinnosť daňového subjektu a správcu dane ako aj porušenie práva navrhovať dôkazy a vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam v daňovej kontrole, ale aj v daňovom konaní.

Krajský súd zákonnosť preskúmaného rozhodnutia posudzoval v intenciách ustanovení § 2 ods. 1, 2,

3, 6 v spojení s § 15 ods. 1, 2, 10, 13, s § 15b ods.1, písm. c/ a s § 29 ods. 1, 2, 4, 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb. alebo zákon o správe daní a poplatkov) a súčasne v intenciách § 43 ods. 1,5 v spojení s § 49 ods.1,2 písm. a/ a s § 51 ods.1, písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v platnom znení (ďalej len zákon č. 222/2004 Z. z. alebo zákon o DPH). Krajský súd poukazom na zásadu zákonnosti vyplývajúca z čl. 1 ods. 1 Ústavy SR a čl. 2 ods. 2 Listiny základných práv a slobôd ako aj z § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a súčasne poukazom na to, že v preskúmvanej veci bola sporná hladne otázka ukončenia daňovej kontroly, ktorú žalobca namietal v žalobe, uviedol, že v danej veci bolo preukázané, že správca dane pri prerokovaní protokolu o daňovej kontrole poučil zúčastnené osoby o povinnosti mlčanlivosti a možných následkoch porušenia tejto povinnosti v zmysle § 23 ods. 3 zákona č. 511/992 Zb.. Tiež poukázal na to, že poučenie zúčastnených osôb je takým procesným úkonom, ktorý v nadväznosti na uvedené musí byť pre všetkých zúčastnených určitý, jasný a zrozumiteľný, a preto je povinnosťou daňového orgánu, aby v prípade nejasností alebo neporozumenia zo strany poučených osôb bol tento úkon riadne vysvetlený s prihliadnutím na okolnosti úkonu. Konštatoval, že správca dane bez akéhokoľvek vysvetlenia v konaní pokračoval napriek tomu, že poučené osoby namietali, že poučeniu neporozumeli s uvedením dôvodov, pričom s touto námietkou sa prvýkrát zaoberal na základe odvolania až žalovaný vo svojom rozhodnutí, dospejúc k záveru, že správca dane nepochybil, pretože postupoval v súlade s § 23 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.. Ďalej uviedol, že žalovaný však až vo svojom stanovisku k žalobe zo dňa 31. augusta 2011 k tejto námietke podal podrobnejšie dôvody. Podľa názoru krajského súdu bolo povinnosťou správcu dane vysvetliť poučeným osobám obsah poučenia vzhľadom na obsah námietok tak, aby poučeniu riadne porozumeli, majú za to, že nestačí pritom len poukázať na konkrétne ustanovenie zákona.

Krajský súd nesúhlasil ani so záverom žalovaného vo vzťahu k námietke žalobcu o nemožnosti vyjadriť sa k dodatku protokolu, poukazom na to, že toto právo mu vyplýva z právneho režimu týkajúceho sa protokolu, keďže je jeho súčasťou v zmysle § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. a vzťahuje sa na neho rovnaká práva úprava. Konštatoval, že táto skutočnosť vyplýva i z toho, že protokol o daňovej kontrole je dôkazom, z ktorého sa pri daňovej kontrole vychádza a je nepochybné, že jedným zo základných práv daňového subjektu je vyjadriť sa ku každému vykonanému dôkazu v zmysle čl. 48 ods. 2 Ústavy SR, a preto, ak pred prerokovaním protokolu o daňovej kontrole nebolo umožnené žalobcovi vyjadriť sa k dodatku protokolu, ide o závažné procesné porušenie jeho základného ústavného práva.

Vo vzťahu k námietke žalobcu, že sa neuskutočnilo prvostupňové vyrubovacie konanie krajský súd uviedol, že podľa správcu dane mala byť v tomto prípade daňová kontrola ukončená dňa 14. decembra 2010 a to prerokovaním protokolu o daňovej kontrole a nasledujúci deň t. j. 15. decembra 2010 začalo vyrubovacie konanie podľa § 44 s poukazom na § 15 ods. 13 a 16 zákona č. 511/992 Zb. a deň nasledujúci 16. decembra 2010 bolo vydané prvostupňové rozhodnutie. Konštatoval, že z uvedeného vyplýva že v danom prípade nebola žalobcovi reálne daná možnosť brániť sa a obhajovať svoje návrhy, prípadne navrhovať ďalšie dôkazy na preukázanie ním tvrdených skutočností. Takéto konanie zo strany žalovaného správneho orgánu krajský súd vyhodnotil ako porušenie ústavného práva žalobcu (čl. 48 ods. 2 Ústavy SR), ale aj základných zásad daňového konania, ktoré sú ustanovené v § 2 zákona č. 511/1992 Zb., teda práva na zákonný postup správcu dane, práva na úzku spoluprácu a súčinnosť daňového subjektu a správcu dane ako aj porušenie práva navrhovať dôkazy a vyjadriť sa ku všetkým skutočnostiam v daňovej kontrole, ale aj v daňovom konaní.

Krajský súd dospel k záveru, že správca dane porušil základné práva a povinnosti žalobcu pri prerokovaní protokolu, dôsledkom čoho je, že tento nezákonný postup má za následok nezákonnosť skončenia daňovej kontroly a nezákonnosť aj následne vydaných rozhodnutí správcu dane i žalovaného a teda majú za to, že v daňovom konaní došlo k viacerým porušeniam procesných práv účastníka konania (žalobcu), ktoré vyhodnotil ako vady, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť konečného rozhodnutia, podľa § 250j ods. 2 písm. e/ O.s.p. napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

Záverom krajský súd uviedol, že nezaujal stanovisko k hmotnoprávnym nárokom žalobcu nakoľko, dôvodom zrušenia rozhodnutia boli procesné porušenia žalovaného.

Poukazom na zákon č. 479/2009 Z. z., ktorým bolo s účinnosťou od 1. januára 2012 zrušené Daňové riaditeľstvo SR, so sídlom v Banskej Bystrici a jeho pôsobnosť a právomoc na úseku správy daní a

poplatkov prešla na novozriadené Finančné riaditeľstvo SR so sídlom v Bratislave, krajský súd uviedol, že podľa ust. § 107 ods. 4 O.s.p. pokračoval v konaní na strane žalovaného s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného. Rozhodnutie o náhrade trov konania krajský súd neodôvodnil.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalovaný. Navrhoval, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

V dôvodoch odvolania žalovaný vytýkal súdu prvého stupňa nesprávne právne posúdenie skutkových zistení vo vzťahu k námietkam žalobcu uvedených v žalobe, ktorými namietal nezákonnosť rozhodnutia správcu dane ako aj žalovaného pre procesné vady daňového konania. Vytýkal krajskému súdu, že sa vôbec nezaoberal ostatnými žalobnými námietkami týkajúcimi sa ďalšieho postupu daňových orgánov v daňovom konaní, ako i vykonávaním a hodnotením dôkazov.

Žalovaný nesúhlasil s právnym záverom prvostupňového súdu, že daňová kontrola nebola riadne ukončená, čím nebola splnená podmienka ustanovená v § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. a nemohlo začať ani vyrubovacie konanie podľa § 44 ods. 1 tohto zákona a teda aj následne vydané rozhodnutia správcu dane a žalovaného sú nezákonné.

Uviedol, že zo zápisnice o ústnom pojednávaní, predmetom ktorej bolo záverečné prerokovanie protokolu z daňovej kontroly za účasti zamestnancov správcu dane, konateľa spoločnosti T. B. C., R. a jeho splnomocneného zástupcu B. K. G., jednoznačne vyplýva, že všetky osoby zúčastnené na ústnom pojednávaní boli v súlade s § 23 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. poučené o povinnosti zachovávať daňové tajomstvo a o právnych dôsledkoch porušenia tejto povinnosti podľa § 264 Trestného zákona, s poukazom na to, že v zmysle § 11 ods. 2 tohto zákona zápisnica o ústnom pojednávaní musí obsahovať aj vykonané poučenie a vyjadrenie poučených osôb. Konštatoval, že správca dane postupoval v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, keď poučil osoby zúčastnené na ústnom pojednávaní o povinnosti zachovávať daňové tajomstvo o iných daňových subjektoch, vyjadrenie žalobcu zaznamenal do zápisnice a vyhodnotiac toto vyjadrenie ako nedôvodné pokračoval v ústnom pojednávaní, predmetom ktorého bolo záverečné prerokovanie protokolu. Výslovil názor, že vyjadrenie právneho zástupcu žalobcu uvedené v zápisnici k predmetnému poučeniu o zachovaní daňového tajomstva v tom zmysle, že tomuto poučeniu nerozumie, sa javí ako vyslovene účelové, alibistické ba až zavádzajúce a nemôže mať žiadny vplyv na skutočnosť, že protokol o daňovej kontrole spolu s jeho dodatkom bol so splnomocneným zástupcom daňového subjektu riadne prerokovaný a doručený, a tým bola daňová kontrola v súlade s § 15 ods. 10, 11, 12 a 13 zákona č. 511/1992 Zb. ukončená.

Žalovaný nesúhlasil ani s názorom krajského súdu, že žalobcovi nebolo umožnené pred prerokovaním protokolu o daňovej kontrole vyjadriť sa k dodatku protokolu, čo je v rozpore s § 2 ods. 1, 2 a 8 zákona č. 511/1992 Zb. a čo podľa názoru súdu bráni zákonnému ukončeniu daňovej kontroly poukazom na § 15 ods. 10 uvedeného zákona, ktorú právnu normu citoval. Konštatoval, že z tohto ustanovenia vyplýva, že dodatok k protokolu nenahrádza už doručený protokol a na dodatok k protokolu sa preto nemôžu vzťahovať ani procesné úkony, ktoré platia pre protokol z daňovej kontroly s tým, že daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa doručenia protokolu, ale nie aj k jeho dodatku. Mal za to, že žalobcovi nebolo upreté právo vyjadriť sa k dodatku protokolu, ako to nesprávne uvádza vo svojej žalobe žalobca, pretože žalobca sa prerokovania protokolu spolu s jeho dodatkom zúčastnil a mal možnosť sa vyjadriť aj k dodatku protokolu a to v deň prerokovania protokolu.

Žalovaný nesúhlasil ani s právnym názorom krajského súdu, že sa neuskutočnilo prvostupňové konanie. Poukazom na to, že daňová kontrola je jedným z najvýznamnejších nástrojov, ktorými v procese správy daní správca dane disponuje, aby zistil alebo preveril základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, uviedol, že v rámci vykonávanej daňovej kontroly mal žalobca ako kontrolovaný platiteľ celý rad zákonom zaručených práv ako i povinností, ktoré vyplývajú z § 15 zákona č. 511/1992 Zb., protokol z daňovej kontroly je nielen výsledkom komplexného zisťovania skutkového stavu, ale aj s tým súvisiacej interpretácie daňových a iných právnych predpisov, a preto vo vyrubovacom konaní nie je dôvod vykonávať dokazovanie, ktoré už prebehlo v rámci daňovej kontroly za plnej účasti platiteľa a výsledkom vyrubovacieho konania je úvaha správcu dane ako výsledok hodnotenia dôkazov, ktoré uvedie vo svojom rozhodnutí.

Konštatoval, že žalobca v priebehu daňovej kontroly nebol ničím a nijako obmedzený vo svojom procesnom práve na postup zachovávajúci jeho právo a právom chránené záujmy podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., rovnako nebolo ničím obmedzovaný vo svojom práve na úzku súčinnosť podľa ods. 2 a 8 uvedeného ustanovenia zákona a nebol nikým a ničím obmedzený ani vo svojom práve preukázať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie a vyrubenie dane a predkladať všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa doručenia protokolu spolu s výzvou na vyjadrenie sa protokolu a na jeho prerokovanie.

Žalovaný trval na svojom názore, že konanie správcu dane počas daňovej kontroly a aj v následnom vyrubovacom konaní, týkajúce sa vydania dodatočného platobného výmeru č. 670/230/52422/10/Sek zo dňa 16. decembra 2010 prebiehalo v súlade s ustanoveniami zákona č. 511/1992 Zb..

Dal do pozornosti, že Krajský súd v Bratislave v prípade žaloby vedenej pod sp. zn. 2S 102/2011-72, s rovnakou skutkovou podstatou, podanej žalobcom na preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 1/226/6669-52984/2011/995399-r zo dňa 6. mája 2011, ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie správcu dane - dodatočný platobný výmer č. 670/230/52089/10/Sek zo dňa 15. decembra 2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie rok 2008, rozhodol tak, že žalobu ako nedôvodnú vo všetkých bodoch, teda procesných aj hmotnoprávných námietok žalobcu, zamietol. Súčasne žalovaný poukázal na to, že k podobným procesným námietkam, aké žalobca uplatnil v tomto sporovom konaní, sa v inom sporovom konaní už vyjadroval Krajský súd v Trenčíne a to v rozsudku č. 11 S 90/2011 - 85 zo dňa 17. apríla 2012 tak, že námietky žalobcu týkajúce sa viacerých pochybení žalovaného (aj námietka týkajúca sa poučenia žalobcu) vyhodnotil ako nedôvodné a zo strany žalobcu ako účelové.

Záverom žalovaný uviedol, že krajský súd v napadnutom rozsudku vzhľadom na procesnoprávne vady, ktoré podľa jeho názoru namietaným skutočnostiam predchádzali, sa s ostatnými námietkami týkajúcimi sa ďalšieho postupu v daňovej kontrole ako i vykonávaním a hodnotením dôkazov vôbec nezaoberal.

Žalobca sa k odvolaniu žalovaného vyjadril tak, že navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu v plnom rozsahu potvrdil ako vecne správny a súčasne si uplatnil právo na náhradu trov odvolacieho konania.

V dôvodoch písomného vyjadrenia nesúhlasil s odvolacím dôvodom žalovaného. Uviedol, že z vyjadrenia žalovaného v súvislosti s nezákonným postupom správcu dane pri poučení o daňovom tajomstve je zjavné, že pre svoje názory uvedené v odvolaní nemá vecné alebo právne argumenty a používa len všeobecné právne irelevantné výhovorky. Tvrdil, že tento jeho postoj vedie k tomu, že podľa jeho názoru stačí, aby v zákone bola uvedená akákoľvek povinnosť správcu dane a správca dane bez ohľadu na okolnosti konkrétneho prípadu a bez ohľadu na skutočnú a nevyhnutnú potrebu túto povinnosť plniť, môže svojvoľne, formálne kedykoľvek resp. vždy poučovať účastníkov daňového konania o povinnosti mlčanlivosti. Takýto názor žalovaného považoval v úplnom rozpore s platnou právnou úpravou, pretože správca dane musí vždy zvážiť, či je potrebné využiť svoje právo priznané zákonom a to vzhľadom na následky, ktoré týmto poučením majú byť sledované.

Zdôraznil, že nesprávne alebo nedostatočné, príp. nevysvetlené poučenie je takým vážnym zásahom do základných práv účastníka konania, že bráni ďalšiemu zákonnému postupu vo veci.

Rozsudok krajského súdu považoval za správny a riadne argumentačne podložený, s poukazom na to, že žalovaný okrem všeobecných tvrdení neuviedol žiadny konkrétny argument vyvracajúci správny názor krajského súdu.

Taktiež považoval za správny záver krajského súdu v súvislosti s námietkami týkajúcimi sa nemožnosti vyjadriť sa k dodatku protokolu a v ostatnom sa v celom rozsahu pridržiaval svojich doterajších prednesov a podaní.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c ods.1 O.s.p. v spojení s § 10 ods. 2) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s §§ 212 a nasl), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 a dospel k záveru, že v danej veci nie sú splnené podmienky pre potvrdenie alebo zmenu napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd

prvého stupňa napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správca dane zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, ktorým správca dane daňovému subjektu - žalobcovi, podľa § 44 ods. 6, písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2008. Odvolací súd preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im prechádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Predmetom preskúmavacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný rozhodol s konečnou platnosťou o vyrubení žalobcovi rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2008.

Podľa § 244 ods. 1 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

Podľa § 247 ods. 1 O.s.p. podľa ustanovení tejto hlavy sa postupuje v prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu.

Pre súd je rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia; súd prihliadne len na tie vady konania pred správnym orgánom, ktoré mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 veta prvá, ods. 3 O.s.p.).

Podľa § 246c ods. 1 O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona. Opravný prostriedok je prípustný, len ak je to ustanovené v tejto časti. Proti rozhodnutiu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky opravný prostriedok nie je prípustný.

Podľa § 157 ods. 2 O.s.p. 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.

Podľa § 221 ods. 1 písm. f/, h/ O.s.p. súd rozhodnutie zruší, len ak účastníkovi konania sa postupom súdu odňala možnosť konať pred súdom, súd prvého stupňa nesprávne vec právne posúdil tým, že nepoužil správne ustanovenie právneho predpisu a nedostatočne zistil skutkový stav.

Odvolací súd po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu a konania predchádzajúceho jeho vydaniu dospel k záveru, že súd prvého stupňa náležite nepostupoval v intenciách citovaných právnych noriem.

Najvyšší súd Slovenskej republiky z predloženého spisového materiálu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis zistil, že správca dane vykonal u žalobcu za zdaňovacie obdobie jún 2008 kontrolu dane z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, o výsledku ktorej vyhotovil správca dane Protokol č. 670/320/41647/2010/Va zo dňa 22. septembra 2010 a dodatok k protokolu zo dňa 30.11.2010, Protokol s jeho dodatkom bol s platiteľom dane z pridanej hodnoty - žalobcom, prerokovaný a doručený dňa 14. decembra 2010 na ústnom pojednávaní, o čom bola spísaná zápisnica č. 670/320/51933/2010/Va. Na základe výsledkov dokazovania zistených vykonanou daňovou kontrolou a zhrnutých v uvedenom protokole o daňovej kontrole správca dane - Daňový úrad Považská Bystrica vydal dodatočný platobný výmer č. 670/230/52422/10/Sek zo dňa 16. decembra 2010, ktorým

podľa ust. § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. platiteľovi dane - žalobcovi, vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2008 v sume 116.826,16 eur, vypísaním slovom a súčasne správca dane uložil žalobcovi povinnosť zaplatiť rozdiel dane v uvedenej výške za uvedené zdaňovacie obdobie v určenej lehote na účet správcu dane vedený v Štátnej pokladnici. Proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane sa žalobca odvolal. V odvolaní okrem iného v bodoch 1/ až 3/ odvolania namietal, že nebola riadne ukončená daňová kontrola prerokovaním protokolu, pretože správca dane postupoval v prerokovaní protokolu napriek tomu, že zápisnične uviedol, že neporozumel poučeniu, nebola dodržaná lehota na vyjadrenie sa k dodatku protokolu a došlo k závažnému procesnému pochybeniu, keď vôbec neprebehlo prvostupňové konanie. Žalovaný rozhodnutím č. I/226/6240-52885/2011/990600-r zo dňa 6. mája 2011 (rozhodnutie napadnuté žalobou) rozhodnutie správcu dane potvrdil a v dôvodoch rozhodnutia sa vysporiadal s jednotlivými námietkami odvolateľa - žalobcu. S námietkami žalobcu uvedenými v bodoch 1/ až 3/ písomného odvolania nesúhlasil. Uviedol, že zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 670/320/51933/2010/Va zo dňa 14. decembra 2010, predmetom ktorej bolo prerokovanie protokolu za účasti zamestnancov správcu dane, konateľa spoločnosti T.. B. C.,R.. a jeho splnomocneného zástupcu B. K. G., jednoznačne vyplýva, že všetky osoby zúčastnené na ústnom pojednávaní boli v súlade s § 23 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. poučené o povinnosti zachovávať daňové tajomstvo a o právnych dôsledkoch porušenia tejto povinnosti podľa § 264 Trestného zákona, s poukazom na to, že v zmysle § 11 ods. 2 tohto zákona zápisnica o ústnom pojednávaní musí obsahovať aj vykonané poučenie a vyjadrenie poučených osôb. Konštatoval, že správca dane v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi poučil osoby zúčastnené na ústnom pojednávaní o povinnosti zachovávať daňové tajomstvo o iných daňových subjektoch, zaznamenal vyjadrenie žalobcu do zápisnice a nemal dôvod nepokračovať v ústnom pojednávaní, a to, že konateľ spoločnosti a aj jeho splnomocnený zástupca poučeniu neporozumeli a správca dane im k tomu žiadne vysvetlenie neposkytol, nemá žiadny vplyv na skutočnosť, že protokol o daňovej kontrole spolu s jeho dodatkom bol so splnomocneným zástupcom daňového subjektu riadne prerokovaný a doručený, a tým bola daňová kontrola v súlade s § 15 ods. 10, 11, 12 a 13 zákona č. 511/1992 Zb. ukončená. K ďalšej námietke daňového subjektu, poukazom na § 15 ods. 10 uvedeného zákona, uviedol, že dodatok protokolu je súčasťou protokolu, avšak dodatok k protokolu nenahrádza už doručený protokol, a preto na dodatok k protokolu sa nemôžu vzťahovať ani procesné úkony; že daňový subjekt sa k protokolu vyjadril a správca dane postupoval v zmysle platných právnych predpisov, keď len vyhodnotil vyjadrenia k protokolu a zaznamenal ich v dodatku k protokolu, ktorý je súčasťou prerokovaného a doručeného protokolu. Považoval aj uvedenú námietku daňového subjektu za nedôvodnú. Taktiež za nedôvodnú žalovaný považoval odvoláciu námietku daňového subjektu, že neprebehlo prvostupňové konanie. K tejto námietke, poukazom na to, že daňová kontrola je jedným z najvýznamnejších nástrojov, ktorými v procese správy daní správca dane disponuje, aby zistil alebo preveril základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, uviedol, že v rámci vykonávanej daňovej kontroly mal žalobca ako kontrolovaný platiteľ celý rad zákonom zaručených práv ako i povinností, ktoré vyplývajú z § 15 zákona č. 511/992 Zb., protokol z daňovej kontroly je nielen výsledkom komplexného zisťovania skutkového stavu, ale aj s tým súvisiacej interpretácie daňových a iných právnych predpisov, a preto vo vyrubovacom konaní nie je dôvod vykonávať dokazovanie, ktoré už prebehol v rámci daňovej kontroly za plnej účasti platiteľa a jeho splnomocneného zástupcu a výsledkom vyrubovacieho konania je úvaha správcu dane ako výsledok hodnotenia dôkazov, ktorú uvedie v rozhodnutí.

Senát odvolacieho súdu dáva do pozornosti, že úlohou súdu pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (§§ 244 a nasl. O.s.p.) je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkom konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia.

V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Povinnosťou súdu je rozsudok odôvodniť v súlade s § 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s § 157 ods.2, tak, aby jasným, určitým a zrozumiteľným spôsobom bolo zrejmé, z akých podkladov súd pri svojom rozhodovaní vychádzal, ktoré skutočnosti považoval za preukázané a ktoré nie, z akých dôvodov, stručne, jasne a výstižne vysvetlil, akými úvahami sa riadil pri hodnotení skutkových a právnych okolností namietaných v žalobe a zodpovedal na najdôležitejšie namietané otázky, resp. hmotnoprávne alebo procesné pochybenia správneho orgánu, ktoré žalobca namietal v žalobe.

Problematike týkajúcej sa povinnosti súdu náležite zdôvodniť svoje rozhodnutie venoval značnú pozornosť vo svojej judikatúre aj Ústavný súd Slovenskej republiky - napr. v náleze č. sp. zn. III. ÚS 36/2010 ústavný súd konštatoval, že nezávislosť rozhodovania všeobecných súdov sa uskutočňuje v ústavnom a zákonomnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu; jedným z týchto princípov, predstavujúcim súčasť práva na spravodlivý proces a vylučujúcim ľubovôľu pri rozhodovaní, je aj povinnosť súdov svoje rozhodnutia odôvodniť (§ 157 ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku), spôsobom zakotveným v ustanovení § 157 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku. Z odôvodnenia totiž musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na strane druhej. Porušením práva na spravodlivý proces môže byť aj situácia, kedy v hodnotení skutkových zistení absentuje určitá časť skutočností, ktoré vyšli v konaní najavo, ale súd ich náležitým spôsobom v celom súhrne posudzovaných skutočností nezhodnotil.

Ústavný súd Slovenskej republiky vo svojej judikatúre opakovane zdôraznil, že nezávislosť rozhodovania všeobecných súdov sa má uskutočňovať v ústavnom a zákonomnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu, ako vyplývajú z čl. 46 a nasl. ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru. Jedným z týchto princípov predstavujúcich súčasť práva na riadny proces (čl. 46 ods. 1 ústavy, čl. 6 ods. 1 dohovoru) a vylučujúcich ľubovôľu pri rozhodovaní je aj povinnosť súdu presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutia náležite odôvodniť [§ 132 a § 157 ods. 1 O.s.p., m. m. I. ÚS 243/07], pritom starostlivo prihliada na všetko, čo vyšlo počas konania najavo, vrátane toho, čo uviedli účastníci. Z odôvodnenia súdneho rozhodnutia (§ 157 ods. 2 O.s.p.) teda musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na jednej strane a právnymi závermi na strane druhej. Ústavný súd vo svojej judikatúre tiež zdôraznil, že súd by mal vo svojej argumentácii, obsiahnutej v odôvodnení svojho rozhodnutia, dbať aj na jeho celkovú presvedčivosť, teda na to, aby premisy zvolené v rozhodnutí, ako aj závery, ku ktorým na základe týchto premís dospel, boli pre širšiu právnickú (ale aj laickú) verejnosť prijateľné, racionálne, ale v neposlednom rade aj spravodlivé a presvedčivé. Odôvodnenie má obsahovať dostatok dôvodov a ich uvedenie má byť zrozumiteľné. Súd je povinný formulovať odôvodnenie spôsobom, ktorý zodpovedá základným pravidlám logického, jasného vyjadrovania a musí spĺňať základné gramatické, lexikálne a štylistické hľadiská. Nedostatky odôvodnenia zakladajú vadu nepreskúmateľnosti rozhodnutia (Nález Ústavného súdu SR, sp. zn. I. ÚS 114/08). Súd musí súčasne vychádzať z toho, že je povinný poskytovať v občianskom súdnom konaní materiálnu ochranu zákonnosti tak, aby bola zabezpečená spravodlivá ochrana práv a oprávnených záujmov účastníkov (§ 1 O.s.p.), na ktorú skutočnosť poukazuje Ústavný súd Slovenskej republiky v rozhodnutiach (napr. IV. ÚS 1/02, II. ÚS 174/04, III. ÚS 117/07, III. ÚS 332/09).

Uvedenou problematikou sa už viackrát zaoberal aj Európsky súd pre ľudské práva (ďalej aj EŠLP) - napr. v rozhodnutí *Kraska c. Švajčiarsko* z 29. apríla 1993, séria A, č. 254-B, s. 49, § 30 konštatoval, že z práva na spravodlivé súdne konanie vyplýva aj povinnosť súdu zaoberať sa účinne námietkami, argumentmi a návrhmi na vykonanie dôkazov strán s výhradou, že majú význam pre rozhodnutie. Rovnako EŠLP pripomína, že rozhodnutia musia v dostatočnej miere uvádzať dôvody, na ktorých sa zakladajú (*García Ruiz c. Španielsku* z 21. januára 1999).

Judikatúra EŠLP a ani Ústavného súdu SR pritom nevyžaduje, aby na každý argument strany bola daná odpoveď v odôvodnení rozhodnutia, ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument.

Vzhľadom k uvedenému sa odvolaciemu súdu javí odôvodnenie napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa v danej veci, ako jednostranné a formalistické, a teda ako zjavne nezdôvodnené a tým aj nesúladne s právami podľa čl. 46 ods. 1 ústavy a čl. 6 ods. 1 dohovoru. Súd prvého stupňa náležite nepostupoval v intenciách ustálenej judikatúry ústavného súdu, keď z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia jasným a zrozumiteľným spôsobom nevyplyva, v akom rozsahu súd prvého stupňa preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a postup mu predchádzajúci, keďže v odôvodnení rozhodnutia krajský súd síce cituje právnu úpravu vzťahujúcu sa k meritu veci - vyrubenie rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2008, avšak v odôvodnení rozsudku len konštatuje, že správca dane porušil základné práva a povinnosti žalobcu pri prerokovaní protokolu, dôsledkom čoho tento nezákonný postup má za následok nezákonnosť skončenia daňovej kontroly a nezákonnosť i následne vydaných rozhodnutí správcu dane i žalovaného, čiže ide o závažné vady konania, ktoré môžu mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, a preto podľa § 250j ods. 2, písm. e/ O.s.p. napadnuté rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím zrušil, pričom súčasne konštatuje, že nezaujal stanovisko k hmotnoprávnym nárokom žalobcu nakoľko, dôvodom zrušenia rozhodnutia boli procesné porušenia žalovaného.

Podľa názoru odvolacieho súdu súd prvého stupňa však nevenoval náležitú pozornosť v rámci súdneho prieskumu ani námietkam žalobcu, ktorými namietal porušenie jeho základného práva a právom chránených záujmov pri prerokovaní protokolu, dôsledkom čoho tento nezákonný postup mal mať za následok nezákonnosť skončenia daňovej kontroly a nezákonnosť i následne vydaných rozhodnutí správcu dane i žalovaného a bez náležitého odôvodnenia nevychádzajúc z konkrétnych skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu a aplikujúc právnu úpravu na vec sa vzťahujúci, prebral argumentáciu žalobcu uvedenú v žalobe o procesných pochybeniach správcu dane ako aj žalovaného správneho orgánu, majúcich za následok nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že prvostupňový súd dospel k záveru o nezákonnosti preskúmaných rozhodnutí správcu dane a žalovaného v dôsledku ich procesných pochybení, keď správca dane bez akéhokoľvek vysvetlenia pokračoval v pojednávaní, predmetom ktorého bolo záverečné prerokovanie protokolu, napriek tomu, že poučené osoby namietali, že poučeniu neporozumeli s uvedením dôvodov, pričom s touto námietkou sa prvýkrát zaoberal na základe odvolania až žalovaný vo svojom rozhodnutí; keď správca dane nerešpektoval právnu úpravu vzťahujúcu sa k prerokovaniu protokolu i na dodatok k protokolu a neumožnil daňovému subjektu vyjadriť sa k dodatku k protokolu, považujúc dodatok k protokolu za dôkaz, keďže dodatok k protokolu je jeho súčasťou; keď správca dane nevykonával prvostupňové konanie a tým nebola žalobcovi daná ani možnosť brániť sa a obhajovať svoje názory, prípadne navrhovať ďalšie dokazovanie na preukázanie ním tvrdenej skutočnosti.

Vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci a právnej úpravy zákona o správe daní (§ 15) odvolací súd nesúhlasí so závermi súdu prvého stupňa, že daňové orgány oboch stupňov sa v daňovom konaní dopustili tak závažných procesných pochybení, ktoré majú za následok nezákonnosť rozhodnutí žalovaného správneho orgánu a správcu dane.

Pokiaľ žalobca v žalobe namietal nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov v dôsledku nesprávneho postupu správcu dane, keď nevenoval žiadnu pozornosť jeho námietke, že neporozumel poučeniu správcu dane zápisnične zaznamenanú na ústnom pojednávaní dňa 14. decembra 2010, odvolací súd sa nestotožnil s argumentáciou žalobcu a túto jeho námietku nepovažoval za dôvodnú.

Zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 14. decembra 2010, ktorej predmetom bolo záverečné prerokovanie protokolu a jeho dodatku za účasti zamestnancov správcu dane, konateľa spoločnosti a jeho splnomocneného zástupcu vyplýva, že všetky osoby zúčastnené na ústnom pojednávaní boli v zmysle § 23 ods. 3 zákona o správe daní poučené o povinnosti zachovávať daňové tajomstvo a o právach a o právnych dôsledkoch porušenia tejto povinnosti podľa § 264 Trestného zákona.

Osoby zúčastnené na ústnom pojednávaní boli správcovi dane poučené z dôvodu, že správcovi dane túto povinnosť ukladá § 23 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. a zákonodarcia v § 11 ods. 2 uvedeného zákona správcovi dane súčasne ustanovuje povinnosť do zápisnice uviesť vykonané poučenie a

vyjadrenie poučených osôb. Zákonodarca v § 23 ods. 1 definuje pojem daňového tajomstva tak, že daňovým tajomstvom je informácia o daňovom subjekte, ktorá sa získa v daňovom konaní alebo v súvislosti s daňovým konaním. Zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu je zrejmé, že protokol a jeho dodatok obsahujú skutočnosti o výsledkoch šetrení správcu dane u dodávateľov žalobcu, ale aj iných daňových subjektov v súvislosti s preverovaním dodania tovaru, o ktorých sa či už žalobca ako daňový subjekt alebo správca dane dozvedel a o ktorých sú povinní zachovávať mlčanlivosť, a preto pokiaľ správca dane poučil zúčastnené osoby na ústnom pojednávaní a v súlade so zákonnou úpravou zaznamenal i ich vyjadrenie do zápisnice, postupoval v súlade so zákonom. V danej súvislosti odvolací súd dáva do pozornosti, že z obsahu poučenia je celkom zrejmé, čo bolo predmetom poučenia, a to zachovať daňové tajomstvo. Posudzujúc predmetné vyjadrenie poučených osôb k poučeniu: „poučeniu ja som vôbec neporozumel, pretože žiadne cudzie daňové tajomstvo na povinnosť mlčanlivosti zamestnancov správcu dane sa dozvedieť nesmiem a daňové tajomstvo môjho klienta daňovým tajomstvom nie je, keďže ním môžem disponovať podľa vlastných úvah" a „štatutárny zástupca sa pripája k vyjadreniu splnomocneného zástupcu", podľa jeho obsahu, možno dospieť k záveru, že splnomocnený zástupca daňového subjektu a aj daňový subjekt v danom prípade považovali poučenie len za nadbytočné, keďže predmetom prerokovania protokolu a jeho dodatku boli skutočnosti týkajúce sa žalobcu ako daňového subjektu, s ktorým oboznámením sa nespájajú následky spojené s daňovým tajomstvom. Správca dane aj vzhľadom k uvedenému, nemal zákonný dôvod poskytovať zúčastneným žiadne vysvetlenie, a preto skutočnosť, že pokračoval v prerokovávaní protokolu a jeho dodatku, nemá žiaden vplyv na to, že protokol o daňovej kontrole a jeho dodatok bol s konateľom daňového subjektu a jeho splnomocneným zástupcom riadne prerokovaný a doručený, a tým daňová kontrola bola ukončená v súlade s § 15 ods. 10, 11, 12 a 13 zákona o správe daní.

Odvolací súd nepovažoval za dôvodnú ani ďalšiu námietku žalobcu, ktorou namietal, že mu nebola poskytnutá lehota na vyjadrenie sa k dodatku protokolu. V zmysle právnej úpravy ustanovenej v § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. zákonodarca predpokladá, že daňový subjekt je oprávnený sa vyjadrovať len k protokolu a nie jeho dodatku. Skutočnosť, že k dodatku protokolu sa nemôžu vzťahovať procesné úkony podľa § 15 ods. 10 potvrdzuje aj právna úprava ustanovená v § 15 ods. 5 písm. c/ a ods. 6 písm. e/ tohto zákona, v zmysle ktorých je zákonná lehota na predloženie vyjadrenia k protokolu z daňovej kontroly poslednou lehotou, kedy daňový subjekt má právo a súčasne i povinnosť predkladať správcovi dane dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia v rámci kontroly a túto lehotu nemožno ani predĺžiť a ani odpustiť jej zmeškanie. Zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu je nesporné, že správca dane doručil žalobcovi ako daňovému subjektu, resp. jeho splnomocnenému zástupcovi po ukončení daňovej kontroly protokol o daňovej kontrole a daňový subjekt - žalobca, v zákonnej lehote správcovi dane predložil vyjadrenie k protokolu. Správca dane postupoval v súlade so zákonom, keď vyjadrenie daňového subjektu k protokolu vyhodnotil, čo zaznamenal v dodatku k protokolu, ktorý sa stal súčasťou prerokovaného a doručeného protokolu. Tvrdenie súdu prvého stupňa, že žalobcovi ako daňovému subjektu bolo odňaté jeho základné ústavné právo, keď nemal možnosť sa vyjadriť k dodatku protokolu, je v rozpore so skutkovým zistením vyplývajúcim zo zápisnice o ústnom pojednávaní z 14. decembra 2010, ktorá jednoznačne potvrdzuje, že správca dane na tomto ústnom pojednávaní protokol o daňovej kontrole ako aj jeho dodatok s daňovým subjektom prerokoval. Vychádzajúc z obsahu dodatku k protokolu, ako aj zo znenia právnej úpravy zákona o správe daní vzťahujúcej sa k protokolu, nemožno považovať dodatok k protokolu za dôkaz, keďže z jeho obsahu jednoznačne vyplýva, že správca dane v dodatku k protokolu vyhodnocuje len skutočnosti tvrdené žalobcom v jeho vyjadrení k protokolu a uvádza svoju úvahu, ktorou tieto skutočnosti žalobcom tvrdené v jeho vyjadrení k protokolu vyhodnotil. Vzhľadom k uvedenému i keď dodatok k protokolu je súčasťou protokolu, protokol v skutkových zisteniach a v ich hodnotení nenahrádza ani nedopĺňa.

Odvolací súd nesúhlasil ani s argumentáciou žalobcu, že boli porušené jeho práva na prístupnosť konania a aj túto jeho námietku považoval za nedôvodnú. Vychádzajúc zo znenia právnej úpravy ustanovenej v § 15 zákona o správe daní daňovú kontrolu treba považovať za jeden z najvýznamnejších nástrojov, ktorými správca dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. V zmysle § 15 ods. 16 tohto zákona sa na daňovú kontrolu primerane použijú aj ostatné ustanovenia prvej časti a § 32, § 34 a § 41 tohto zákona. Zákonodarca v § 15 zákona o správe

daní ustanovuje daňovému subjektu celý rad zákonom zaručených práv, ale i povinností za účelom zistenia relevantných skutočností pre správne určenie daňovej povinnosti daňovníka. Skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu preukazujú, že žalobca ako daňový subjekt mal možnosť využiť a aj využil všetky svoje práva počas daňovej kontroly. Správca dane výsledky komplexného zisťovania skutkového stavu danej veci zhrnul v protokole o daňovej kontrole a jeho prerokovaním s daňovým subjektom daňová kontrola bola ukončená a začalo sa vyrubovacie konanie. Nemožno súhlasiť s názorom žalobcu, že ukončením daňovej kontroly sa začalo prvostupňové konanie, pretože daňová kontrola je neoddeliteľnou súčasťou daňového konania, účelom ktorej je zistenie všetkých skutočností relevantných pre správne určenie a vyrubenie dane. Vo vyrubovacom konaní nie je dôvod opätovne vykonávať dokazovanie, ktoré už prebehlo v rámci daňovej kontroly za súčinnosti daňového subjektu, resp. jeho splnomocneného zástupcu, ako to aj v danom prípade vyplýva z administratívneho spisu. Výsledkom vyrubovacieho konania je vydanie rozhodnutia správcu dane, v ktorom správca dane je povinný uviesť skutkové zistenia zadovážené daňovou kontrolou a svoju úvahu ako výsledok hodnotenia dôkazov zadovážených počas daňovej kontroly.

Z uvedených dôvodov odvolací súd dospel k záveru, že v danom prípade bolo preukázané, že správca dane v daňovom konaní postupoval v súlade so zákonom, keď v konaní postupoval náležite v súčinnosti so žalobcom ako daňovým subjektom a umožnil mu realizáciu jeho procesných práv, čím mu nebolo upreté právo v zmysle § 2 ods. 2 a 8 zákona o správe daní, ako aj právo podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR. Odvolací súd mal taktiež preukázané, že žalovaný sa v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia s predmetnými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane aj náležite vysporiadal. Vzhľadom k uvedenému odvolací súd dospel k záveru, že prvostupňový súd vec nesprávne právne posúdil vo vzťahu k žalobným námietkam týkajúcim sa procesného pochybenia žalovaného a správcu dane.

Z predloženého spisového materiálu krajského súdu vyplýva, že žalobca v žalobe namietal nezákonnosť rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu i z ďalších dôvodov. Namietal, že žalovaný prevzal do svojich dôvodov dôkazy, z ktorých správca dane vychádzal, akoby boli súčasťou daňovej kontroly napriek tomu, že vôbec v rámci tejto daňovej kontroly vykonané neboli; namietal nezákonnosť postupu správcu dane pri vykonaní dôkazu výsluchom svedka O. B., z ktorého nezákonne získaného dôkazu správca dane vychádzal; namietal, že žalovaný a aj správca dane účelovo manipulujú s dôkazmi a tým i so skutkovým stavom v jeho neprospech, keď vôbec nespomínajú dôkazy preukazujúce správnosť a pravdivosť jeho tvrdení; namietal, že žalovaný v rozhodnutí vôbec nereaguje na jeho námietku týkajúcu sa svedeckej výpovede svedka M. W.; svedeckú výpoveď svedka K. považoval za úplne zbytočnú a ako dôkaz nepoužiteľnú; nesúhlasil s hodnotením dôkazov týkajúcich sa dodania tovaru (výpoveď svedkov M. K., P.E.) žalovaným; nesúhlasil so záverom žalovaného, že neuniesol dôkazné bremeno a nepredložil pri kontrole ani v odvolacom konaní žiadne dôkazy, preukazujúce jeho tvrdenia, že tovar bol skutočne dodaný; namietal, že celý priebeh konania jednoznačne preukazuje účelový zámer daňových orgánov preukázať, že mu tovar nebol dodaný, čo sa mu však nepodarilo preukázaním dôkazu opaku. Krajský súd sa týmito námietkami v odôvodnení napadnutého rozsudku nijak nezaoberal.

V napadnutom rozsudku súd prvého stupňa síce cituje právnu úpravu ustanovenú v § 43 ods. 1, 5 zákona o DPH, v § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, vzťahujúcu sa k veci samej a to daňovej povinnosti daňového subjektu - žalobcu, avšak z odôvodnenia rozhodnutia jednoznačne nevyplýva, ako prvostupňový súd postupoval pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu na základe žaloby, keď z dôvodov nie je zrejmé, či a ako sa prvostupňový súd v rámci súdneho prieskumu zaoberal žalobnými námietkami, ktorými žalobca namietal nesprávnosť a nezákonnosť rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane, ktorými mu bol vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2008, keďže v odôvodnení prvostupňový súd nedal odpoveď na žalobné námietky týkajúce sa merita veci. Táto skutočnosť spôsobuje nezrozumiteľnosť napadnutého rozsudku pre nedostatok dôvodov.

Vychádzajúc z uvedeného pokiaľ by odvolací súd v danej veci rozhodol vo veci samej zaoberajúc sa ostatnými námietkami žalobcu, ktorými v žalobe namietal nezákonnosť rozhodnutia a postupu

žalovaného správneho orgánu, týmto postupom by odňal účastníkom konania právo na riadny opravný prostriedok, čím by im odňal právo na proces v zmysle článku 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky.

Uvedené skutočnosti viedli odvolací súd k rozhodnutiu, ktorým napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie podľa § 250ja ods.3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods.1 a s § 221 ods.1 písm. f/, h/ O.s.p..

Povinnosťou krajského súdu bude v ďalšom konaní postupovať v intenciách názoru odvolacieho súdu a vo veci samej opätovne rozhodnúť. Súd prvého stupňa v novom rozhodnutí opäť rozhodne o náhrade trov konania vrátane o náhrade trov odvolacieho konania (ust. § 224 ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1).

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

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.