

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžf/81/2016  
Identifikačné číslo spisu: 8015200590  
Dátum vydania rozhodnutia: 22.05.2018  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8015200590.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu Ing. JUDr. Miroslava Gavaleca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: M. A. N., Y. XX, A., IČO : 35 416 688, zastúpeného: JUDr. Ivo Babjak, advokát, Sovietskych hrdinov 200/33, Svidník, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/23/2015-49 zo dňa 10. marca 2016, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/23/2015-49 zo dňa 10. marca 2016 potvrdzuje.

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie november 2009 vyhotovil Daňový úrad Svit (ďalej len „správca dane“) protokol z kontroly zo dňa 03.01.2011 (s dodatkom č. 1 zo 17.02.2011), ktorý so žalobcom prerokoval. Dňa 22.02.2011 vydal správca dane dodatočný platobný výmer, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) znížil žalobcovi nadmerný odpočet za predmetné zdaňovacie obdobie zo sumy 18.483,24 Eur na sumu 15,24 Eur. Vtedajšie Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím zo dňa 04.07.2011 dodatočný platobný výmer zrušilo a vec vrátilo správcovi dane na ďalšie konanie z dôvodu neúplného zistenia skutočností rozhodujúcich pre správne určenie daňovej povinnosti. Správca dane (od 01.01.2012 Daňový úrad Prešov) pokračoval vo vyrubovanom konaní a po doplnení dokazovania vydal dňa 26.02.2013 nový

dodatočný platobný výmer, pričom uložil žalobcovi rovnakú povinnosť ako v predchádzajúcom platobnom výmere. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím zo dňa 30.08.2013 opäť zrušil dodatočný platobný výmer správcu dane a vrátil mu vec na ďalšie konanie z dôvodu chybného označenia kontrolovaného daňového subjektu. Správca dane po ďalšom doplnení dokazovania a oboznámení žalobcu s jeho výsledkami opätovne neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane vo výške 18.468,- Eur a rozhodnutím zo dňa 06.05.2014 znížil žalobcovi nadmerný odpočet dane tak, ako v predchádzajúcich rozhodnutiach. Na odvolanie žalobcu bolo toto rozhodnutie v odvolacom konaní znovu zrušené a vec bola vrátená správcovi dane, ktorý pokračoval vo vyrubovacom konaní.

2. Rozhodnutím č. 9712401/5/5303522/2014/4254/Bar zo dňa 03.12.2014 správca dane postupom podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu DPH, keď znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie november 2009 zo sumy 18.483,24 Eur na sumu 15,24 Eur.

3. V rámci dokazovania vykonaného aj prostredníctvom dožiadaných daňových úradov v tuzemsku, vyžiadaných medzinárodných informácií, ako aj z dôkazov získaných od orgánov činných v trestnom konaní, správca dane zisťoval pohyb tovaru v obchodnom reťazci medzi spoločnosťami CM TRADE, s. r. o., B - drestav, s. r. o., IKO, s. r. o., žalobcom (A. N. TATRAWOOD), až po zahraničného odberateľa MONTI RERAL, s. r. o., Ostrava, Česká republika. Konštatoval, že spoločnosť B - drestav, s. r. o. deklaruje nákup tovaru (regranulát typ PDPE číry) od spoločnosti CM TRADE, s. r. o., pričom ho mala dodať spoločnosti IKO, s. r. o., tá ďalej žalobcovi, ktorý ho mal dodať zahraničnému odberateľovi MONTI RERAL, s. r. o., Ostrava, Česká republika. Správca dane uzavrel, že spoločnosť CM TRADE, s. r. o. ako pôvodca tovaru tento tovar nedodala prvému odberateľovi B - drestav, s. r. o., tovar nemohol byť následne dodaný spoločnosti IKO, s. r. o. a potom žalobcovi, pretože konateľka spoločnosti CM TRADE, s. r. o. V. S. uvedené subjekty nepozná, nikdy s nimi neobchodovala a za jej konateľstva spoločnosť nevykonávala žiadnu ekonomickú ani obchodnú činnosť.

4. Na základe medzinárodnej výmeny informácií bolo tiež zistené, že česká spoločnosť MONTI RERAL, s. r. o., Ostrava je nekontaktná, nepriznala intrakomunitárne nadobudnutie predmetného tovaru. Správca dane uzavrel, že k posudzovanej transakcii v rámci obchodného reťazca nedošlo, vystavené faktúry a súvisiace doklady týkajúce sa deklarovaných obchodov nie sú hodnoverné a nezodpovedajú skutočným plneniam. Preto neuznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane vo výške 18.468 Eur pre porušenie § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

5. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1100305/1/153876/2015/5054 zo dňa 10.04.2015 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia sa stotožnil so skutkovými i právnymi závermi správcu dane, pričom zdôraznil, že žalobca nepredložil v rámci daňovej kontroly žiadny relevantný dôkaz o reálnom uskutočnení zdaniteľného obchodu, tým daňovým subjektom, ktorý je uvedený na faktúre ako dodávateľ. Žalovaný sa tiež vysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu, pričom konštatoval, že správca dane použil v daňovom konaní zápisnice z výsluchov svedkov zo súvisiaceho trestného konania v súlade s § 29 ods. 4 zákona o správe daní. Poukázal na to, že osoby vypočuté pred Okresným riaditeľstvom Policajného zboru Poprad neustanovil správca dane za svedkov a preto žalobcovi nebolo upreté právo klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní.

II.

Konanie pred krajským súdom

A/

6. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote na Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“) žalobu, ktorou sa domáhal zrušenia napadnutého rozhodnutia žalovaného i rozhodnutia správcu dane a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie.

7. V žalobe namietal, že po zrušení dodatočného platobného výmeru vydaného správcom dane dňa 22.02.2011 rozhodnutím Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky zo dňa 04.07.2011 (právoplatnosť nadobudlo dňa 21.07.2011) bol správca dane povinný vydať nové rozhodnutie v zmysle § 30a zákona o správe daní v lehote 60 dní od začatia konania, alebo prípadne požiadať najbližšie nadriadený orgán o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia. S námietkou žalobcu, že správca dane vydal vo vyrubovacom konaní ďalší dodatočný platobný výmer až dňa 26.02.2013, teda po uplynutí viac ako 16 mesiacov, sa žalovaný nevysporiadal a preto je podľa žalobcu daný dôvod na zrušenie napadnutého rozhodnutia pre nepreskúmateľnosť spôsobenú nedostatkom dôvodov rozhodnutia.

8. Žalobca tiež namietal, že správcom dane použité zápisnice o výsluchoch svedkov vypočutých Okresným riaditeľstvom PZ Poprad nemali byť považované za svedecké výpovede v zmysle § 29 ods. 4 zákona o správe daní. Pri ich vyhodnocovaní daňovými orgánmi oboch stupňov došlo podľa žalobcu k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci. Poukázal na výpovede svedkov vykonané v daňovom konaní, ktoré podľa jeho názoru potvrdili, že predmetný tovar dodala spoločnosť IKO, s. r. o. žalobcovi, pričom potvrdená bola aj preprava deklarovaného tovaru z Košíc do Ostravy.

B/

9. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť, pričom poukázal na dôvody napadnutého rozhodnutia. Zaujal názor, že ak odvolací orgán zruší rozhodnutie správcu dane a vec mu vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, vráti týmto postupom správcu dane do vyrubovacieho konania, v ktorom je tento povinný vydať rozhodnutie do 15 dní od spisania poslednej zápisnice v súlade s § 68 ods. 3 Daňového poriadku. Poukázal tiež na to, že prvý dodatočný platobný výmer zo dňa 22.02.2011 po skončení daňovej kontroly bol vydaný v zákonnej lehote podľa § 44 ods. 6 zákona o správe daní. K ďalším rozhodnutiam správcu dane uviedol, že aj keď boli vydané po lehote určenej v § 68 ods. 3 Daňového poriadku, nejde o ich nezákonnosť.

10. Pokiaľ ide o hmotnoprávnu stránku veci, žalovaný s poukazom na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia konštatoval, že žalobca v prejednávanej veci nepreukázal dodanie tovaru tak, ako to deklaroval predloženými dokladmi. Žalovaný nesúhlasil ani s námietkami o porušení § 63 ods. 5 Daňového poriadku a tvrdil, že povinnosť odôvodňovať rozhodnutie nemôže byť ponímané v takom zmysle, že je potrebné sa vysporiadať s každým argumentom daňového subjektu. Mal za to, že sa vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane.

C/

11. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 10.03.2016 rozsudok č. k. 4S/23/2015-49, ktorým žalobu zamietol a účastníkom náhradu trov konania nepriznal. V odôvodnení rozsudku sa krajský súd stotožnil s argumentáciou žalovaného, že nevydanie rozhodnutia správcom dane v lehote uvedenej v § 65 Daňového poriadku nemá za následok nezákonnosť tohto rozhodnutia. Tým, že boli dodatočné platobné výmery správcom dane zrušované rozhodnutiami odvolacieho orgánu, sa vec stále vracala do vyrubovacieho konania, v rámci ktorého bolo doplňované dokazovanie vo veci za účelom zistenia skutočného stavu a naposledy boli odstraňované procesné vady. Daňové orgány preto postupovali podľa názoru krajského súdu v súlade s § 74 ods. 2 posledná veta Daňového poriadku.

12. Krajský súd poukázal na skutkové zistenia správcu dane a stotožnil sa so záverom, že nakoľko spoločnosť CM TRADE, s. r. o. predmetný tovar nedodala, keďže nevykonávala žiadnu obchodnú činnosť, nemohol byť tento tovar dodaný ďalším dodávateľom v reťazci, od ktorých ho mal nadobudnúť žalobca a následne ho predat zahraničnému odberateľovi. Výpoveďami prepravcu tovaru a jeho vodičov podľa názoru krajského súdu nebolo jednoznačne preukázané, že preprava tovaru sa skutočne vykonala, nakoľko záznamy o prevádzke vozidla sú bez uvedenia dátumu a v kolónke osádka vozidla nie je uvedené žiadne meno. Krajský súd mal z uvedených dôvodov za to, že žalobcovi s poukazom na § 49

ods. 1, 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 zákona o DPH nevzniklo právo odpočítať daň z tovaru z dôvodu, že pri tomto tovare nevznikla daňová povinnosť. Konštatoval tiež, že žalovaný rozhodol vo veci na základe dostatočne zisteného skutkového stavu, vec správne právne posúdil a v odôvodnení uviedol aj to, akými úvahami sa riadil a aké dôkazy vykonal, z akého dôvodu niektoré navrhované dôkazy nepripustil a ako sa vysporiadal s námietkami žalobcu.

### III.

Odvolanie žalobcu, vyjadrenie žalovaného

#### A/

13. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas odvolanie a navrhol odvolaciemu súdu, aby rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Odvolanie po formálno-právnej stránke oprel o to, že v konaní pred súdom prvého stupňa došlo k vadám uvedeným v § 221 ods. 1 písm. h/ zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „O.s.p.“), že konanie má inú vadu, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci a rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. a/, b/, f/ O.s.p.).

14. Namietal nezákonnosť v postupe správcu dane pred vydaním rozhodnutia s ohľadom na § 30a zákona o správe daní, resp. § 65 Daňového poriadku, pričom tvrdil, že súd prvého stupňa sa k žalobou namietanému porušeniu zákonnej povinnosti správcu dane vydať rozhodnutie v lehote 60 dní od začatia konania, prípadne požiadať najbližší nadriadený orgán o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia, žiadnym spôsobom nevyjadril a k argumentácii žalobcu nezaujal stanovisko.

15. Žalobca tiež zotrval na námietke nesprávneho právneho posúdenia výpovedí svedkov získaných v trestnom konaní, pričom tvrdil, že svedecké výpovede, ktoré neboli získané správcom dane spôsobom uvedeným v príslušných ustanoveniach zákona o správe daní, resp. Daňového poriadku, nemožno použiť ako dôkazy v daňovom konaní. Vytýkal tiež súdu prvého stupňa, že sa nevysporiadal s námietkou o odopretí práva žalobcu podľa § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku klásť otázky osobám, ktoré správcu dane považuje za svedkov.

16. Nedostatočným odôvodnením rozsudku súdu prvého stupňa bolo podľa názoru žalobcu porušené jeho právo na spravodlivý a riadny súdny proces garantované čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Mal za to, že všetky zásahy do práva vlastníť majetok a pokojne ho užívať, smerujúce k odňatiu časti nadobudnutého majetku prostredníctvom vyrubenia či určenia daní, sa musia vykonať výlučne zákonom alebo na jeho základe, v jeho medziach a pri zachovaní základných práv a slobôd.

#### B/

17. Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť. Uviedol, že dôvody uvedené v odvolaní sú svojím obsahom totožné so žalobnými dôvodmi i s dôvodmi odvolania proti rozhodnutiu správcu dane, žalovaný ich považuje v celom rozsahu za neopodstatnené, pričom poukázal na dôvody napadnutého rozhodnutia i na písomné vyjadrenie k žalobe.

### IV.

Právne názory odvolacieho súdu

18. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O. s. p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 O. s. p. a § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že

odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O. s. p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spojení s § 250ja ods. 1 O. s. p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O. s. p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolaniu nemožno vyhovieť a preto napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

19. Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd s prihliadnutím na § 219 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednávanej veci, sa Najvyšší súd vo svojom odôvodnení obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku a doplnenie svojich zistení a záverov z odvolacieho konania.

20. Pokiaľ ide o odvolacie námietky žalobcu ohľadom nedodržania lehôt na rozhodnutie stanovené v § 30a zákona o správe daní, je treba súhlasiť s právnym názorom žalovaného i krajského súdu, že lehota na vydanie platobného výmeru po skončení daňovej kontroly určoval v tom čase platný a účinný zákon o správe daní v § 44 ods. 6 v spojení s § 15 ods. 13. V zmysle týchto ustanovení bol správca dane povinný vydať rozhodnutie vo veci do 15 dní od prerokovania daňového protokolu so žalobcom, ku ktorému došlo dňa 18.02.2011. Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu sa začalo vo veci vyrubovacie konanie. Ak teda správca dane vydal prvý dodatočný platobný výmer dňa 22.02.2011, rozhodol v rámci lehoty stanovenej zákonom o správe daní.

21. Krajský súd správne konštatoval, že nakoľko po zrušení uvedeného platobného výmeru rozhodnutím vtedajšieho Daňového riaditeľstva SR zo dňa 04.07.2011 a vrátení veci do prvostupňového vyrubovacieho konania nebolo toto konanie ukončené do nadobudnutia účinnosti Daňového poriadku dňom 01.01.2012, malo byť vyrubovacie konanie v zmysle § 165 ods. 2 Daňového poriadku dokončené podľa dovtedy platného a účinného zákona o správe daní. Novela Daňového poriadku uskutočnená zákonom č. 440/2012 Z.z. však priniesla s účinnosťou od 30.12.2012 zmenu v tom zmysle, že od uvedeného dňa sa prechodné ustanovenie § 165 ods. 2 Daňového poriadku nepoužije a neukončené daňové konania, ktoré začali podľa zákona o správe daní, sa dokončia podľa ustanovení Daňového poriadku. Postup daňových orgánov v predmetnej veci, vrátane lehôt na vydanie rozhodnutí, sa odo dňa 30.12.2012 spravujú Daňovým poriadkom.

22. Daňový poriadok neurčuje osobitnú lehotu, v ktorej by mal správca dane vec opätovne rozhodnúť po zrušení predchádzajúceho rozhodnutia v odvolacom konaní a vrátení veci do prvostupňového vyrubovacieho konania. Preto je pre túto situáciu namieste aplikovať všeobecné ustanovenia o lehotách na rozhodnutie v daňovom konaní upravené v § 65 Daňového poriadku, v zmysle ktorých má správca dane i odvolací orgán povinnosť rozhodnúť do ôsmich dní odo dňa začatia konania, ak to povaha vecí pripúšťa a je tak možné urobiť na základe dokladov predložených daňovým subjektom, inak do 30 dní odo dňa začatia konania, v osobitne zložitých prípadoch do 60 dní (ods. 1). Ak vzhľadom na mimoriadnu zložitnosť prípadu alebo iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote do 60 dní, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán (ods. 2).

23. Žalobca v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane, ako aj v žalobe proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného, dôvodne namieta, že po právoplatnom zrušení dodatočného platobného výmeru zo dňa 22.02.2011 vydal správca dane po doplnení dokazovania nový platobný výmer až dňa 26.02.2013, bez toho, aby požiadal nadriadený orgán o predĺženie lehoty na rozhodnutie. Ani po následnom zrušení v poradí druhého platobného výmeru rozhodnutím odvolacieho orgánu zo dňa 30.07.2013 nebolo ďalšie rozhodnutie správcu dane zo dňa 06.05.2014 vydané v zákonom stanovenej lehote.

24. Odvolací súd nemôže súhlasiť s tvrdením žalobcu, že krajský súd sa k námietke nedodržania lehoty na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní žiadnym spôsobom nevyjadril. Nakoniec sám žalobca v odvolaní proti rozsudku krajského súdu citoval z príslušnej časti jeho odôvodnenia (str. 14), v ktorom sa krajský súd stotožnil s názorom žalovaného, že nedodržanie zákonom stanovenej lehoty na vydanie rozhodnutia nemá za následok jeho nezákonnosť. S týmto záverom súhlasí i odvolací súd a dodáva, že vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní po uplynutí lehoty do 60 dní od začatia konania, resp. od vrátenia veci odvolacím orgánom, bez predĺženia lehoty druhostupňovým orgánom, je porušením § 65 Daňového poriadku. Z pohľadu účastníka daňového konania môže ísť o nezákonnosť v postupe správcu dane porušujúcu jeho právo na prejednanie veci bez zbytočných prietáhov. Treba však poznamenať, že jej odstránenia sa mohol žalobca domáhať u príslušného orgánu správy daní podaním sťažnosti, alebo iniciovať podanie upozornenia prokurátora (§ 28 zákona č. 153/2001 Z.z. o prokuratúre v znení neskorších predpisov), prípadne podať na príslušnom správnom súde návrh na vyslovenie povinnosti nečinného správcu dane vo veci konať a rozhodnúť (§ 250t a nasl. O.s.p.).

25. Márne uplynutie procesnej lehoty na rozhodnutie podľa § 65 Daňového poriadku (bez jej predĺženia nadriadeným orgánom) neznamená, že vo vyrubovacom konaní nemožno ďalej pokračovať, prípadne že by správcovi dane zanikla povinnosť rozhodnúť vo veci. Preto aj keď by orgán verejnej správy v dôsledku omeškania s vydaním rozhodnutia porušil právo účastníka na prerokovanie veci bez zbytočných prietáhov, nerobí takáto vada v postupe správneho orgánu vydané rozhodnutie z tohto dôvodu nezákonným. Správny súd nemôže rozhodnutie daňového orgánu zrušiť a vrátiť mu vec na ďalšie konanie len z dôvodu, že bolo vydané po uplynutí zákonom stanovenej lehoty, pretože tento nedostatok, ktorý už nemožno inak odstrániť, nezbavuje orgán správy daní povinnosti ukončiť vyrubovacie konanie vydaním rozhodnutia.

26. Z uvedených dôvodov je odvolací súd toho názoru, že krajský súd odôvodnil svoj záver ohľadom namietaného nedodržania lehôt a jeho vplyvu na zákonnosť napadnutého rozhodnutia síce stručne a stroho, avšak pre potreby preskúmania jeho zákonnosti v odvolacom súdnom konaní dostatočne. Predmetnú odvolaciu námietku žalobcu preto považoval odvolací súd za neopodstatnenú.

27. Najvyšší súd vyhodnotil ako nedôvodnú i námietku odvolateľa, že ako dôkaz nemožno v daňovom konaní použiť zápisnice o výsluchoch svedkov uskutočnených v trestnom konaní. V zmysle zákona o správe daní možno ako dôkaz použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 29 ods. 4 veta prvá). Prípustným dôkazom je preto nepochybne i zápisnica o výsluchu svedka, ktorý sa uskutočnil v súlade so zákonom č. 301/2005 Z.z. Trestný poriadok pred orgánom činným v trestnom konaní. Na takúto zápisnicu je treba hľadieť ako na listinný dôkazný prostriedok a priradiť mu v procese dokazovania pred orgánom správy daní primeranú dôkaznú hodnotu (m.m. napr. rozsudok Najvyššieho súdu vo veci sp. zn.1Sžf/32/2016).

28. V zmysle uvedeného nie sú z dôkazného hľadiska zápisnice o výsluchoch svedkov T. N., O.. T. A. a V. S., pochádzajúce zo súvisiaceho prípravného konania v trestnej veci vedenej odborom kriminálnej polície Okresného riaditeľstva Policajného zboru v Poprade, svedeckými výpoveďami. Svedkom v daňovom konaní je osoba, ktorá na ústnom pojednávaní pred daňovým orgánom po predchádzajúcom poučení a upovedomení účastníka o tomto procesnom úkone vypovedá o skutočnostiach významných pre konanie. Keďže uvedené osoby neboli vypočuté ako svedkovia v rámci daňového konania, nemohlo byť žalobcovi upreté právo klásť im otázky (§ 15 ods. 5 písm. e/ zákona o správe daní, resp. § 45 ods. 5 písm. e/ Daňového poriadku). Žalobca mal právo sa k zápisniciam vyjadriť, spochybníť obsah výpovedí týchto osôb uskutočnených pred vyšetrovateľom a trvať na ich vypočutí v rámci daňového konania. Napokon, s ohľadom na v predmetnej zápisnici uvedené vyjadrenia V. S. pred vyšetrovateľom sa správca dane pokúsil o vykonanie jej výsluchu ako svedkyne v daňovom konaní, avšak neúspešne, nakoľko miesto pobytu menovanej sa ukázalo neznámym.

29. Z uvedených dôvodov je odvolací súd toho názoru, že daňové orgány boli oprávnené pri hodnotení

dôkazov vziať do úvahy i zápisnice o výsluchoch osôb, ktoré boli vypočuté ako svedkovia v rámci trestného konania. Nakoľko však nejde o svedecké výpovede uskutočnené v daňovom konaní, tieto zápisnice je treba považovať za listinné dôkazné prostriedky a preto nie je možné uvažovať o tom, že by ich využitím v daňovom konaní mohlo byť porušené právo účastníka klásť svedkom otázky. Otázku dôkaznej sily, presvedčivosti takýchto dôkazov, a ich vyhodnotenie v rámci komplexného hodnotenia dôkaznej situácie, žalobca v odvolaní nenastolil, preto k nej odvolací súd nezaujal osobitné stanovisko.

30. Pokiaľ ide o výsluch deklarovaného prepravcu tovaru L. M. A. pred Daňovým úradom Košice, pobočka Trebišov, je z obsahu zápisnice zo dňa 01.10.2013 zrejmé, že menovaný nebol poučený a vypočutý ako svedok, hoci na ústnom pojednávaní odpovedal na otázky zamestnanca správcu dane o okolnostiach vykonania prepravy tovaru z Košíc pre príjemcu v Českej republike, bez upovedomenia žalobcu o tomto úkone. Napriek tomu, že v postupe správcu dane došlo v namietaných súvislostiach k vade, keď menovaný nebol poučený ako svedok a žalobcovi nebolo umožnené klásť mu ako svedkovi otázky, je odvolací súd toho názoru, že tento nedostatok v konaní pred správcom dane nemohol spôsobiť nezákonnosť rozhodnutia a zopakovanie tohto dôkazu by neprivedilo zvrát v skutkových zisteniach a ich právnom posúdení, a to predovšetkým s ohľadom na obsah výpovede tejto osoby, ktorá potvrdila verziu žalobcu o riadnom uskutočnení prepravy tovaru do Českej republiky. Záver daňových orgánov o neuskutočnení predmetného obchodu stojí na iných dôkazoch a ten žalobca v odvolaní nespochybňuje.

31. Keďže námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku nie sú dôvodom na zrušenie alebo zmenu rozsudku krajského súdu, rozhodol odvolací súd podľa § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta Os.p. tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

32. O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta Os.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v tomto konaní neúspešnému žalobcovi právo na ich náhradu nepriznal.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).