

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/110/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6021200033
Dátum vydania rozhodnutia: 24. 04. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:6021200033.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD., LL.M. a členov senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu: Ľubomír Lapin, miesto podnikania: Wolkerova 14694/30A, 974 04 Banská Bystrica, IČO: 37 590 022, zastúpeného Advokátskou kanceláriou NOVÁK s.r.o., so sídlom Ladislava Hudeca 15326/2A, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 53 556 798 proti sťažovateľovi (žalovanému): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 101642505/2020, č. 101642568/2020 a č. 101642658/2020, všetky z 29. októbra 2020, konajúc o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 75S/4/2021 - 214 z 28. apríla 2022, takto

rozhodol:

- I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.
- II. Žalobcovi sa priznáva nárok na náhradu trov kasačného konania voči žalovanému.

odôvodnenie:

I. Konanie pred krajským súdom

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „správny súd“) napadnutým rozhodnutím č. k. 75S/4/2021 - 214 z 28. apríla 2022 žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 101642505/2020, č. 101642568/2020 a č. 101642658/2020, všetky z 29. októbra 2020 vyhodnotil ako dôvodné a napadnuté rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutiami správcu dane postupom podľa § 191 ods. 3 písm. a/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil a vrátil prvostupňovému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie s poukazom na ust. § 191 ods. 1 písm. d/, e/, g/ SSP. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že v konaní plne úspešnému žalobcovi priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania a zaviazal žalovaného na ich náhradu.

2. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu vyplýva, že predmetom preskúmaného konania boli rozhodnutia žalovaného, ktorými boli potvrdené rozhodnutia správcu dane, ktorými bol žalobcovi ako platiteľovi DPH vyrubený rozdiel dane za zdaňovacie obdobia október, november a december 2014. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane a postup, ktorý ich vydaniu predchádzal, pričom rozsah prieskumu bol stanovený dôvodmi nezákonnosti uplatnenými v žalobách a dospel k záveru, že žaloby sú dôvodné.

3. O podaných odvolaniach žalobcu proti vyššie uvedeným rozhodnutiam správcu dane rozhodol žalovaný nasledovne:

Rozhodnutím č. 101642505/2020 zo dňa 29.10.2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101197603/2020 zo dňa 20.07.2020 (október 2014), ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 65.167,33 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie október 2014. Daň vyrubená daňovým priznaním

doručeným dňa 25.11.2014 10.625,37 Eur, daň zistená správcom dane 75.792,70 Eur, rozdiel dane v sume 65.167,33 Eur (ďalej len „rozhodnutie správcu dane október 2014“).

Rozhodnutím č. 101642568/2020 zo dňa 29.10.2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101197787/2020 zo dňa 20.07.2020 (november 2014), ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 56.928,42 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie november 2014. Daň vyrubená daňovým priznaním doručeným dňa 26.01.2015 9.520,70 Eur, daň zistená správcom dane 66.449,12 Eur, rozdiel dane v sume 56.928,42 Eur (ďalej len „rozhodnutie správcu dane november 2014“).

Rozhodnutím č. 101642658/2020 zo dňa 29.10.2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101197878/2020 zo dňa 20.07.2020 (december 2014), ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 68.249,58 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2014. Daň vyrubená daňovým priznaním doručeným dňa 26.01.2015 14.772,52 Eur, daň zistená správcom dane 83.022,10 Eur, rozdiel dane v sume 68.249,58 Eur (ďalej len „rozhodnutie správcu dane december 2014“).

4. Správny súd k žalobnej námietke ohľadom tvrdení žalobcu, že zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva povinnosť uvádzať vo faktúre alebo v dodacom liste údaj o pôvode tovaru a s poukazom na Vykonávacie Nariadenie Komisie (EÚ) č. 931/2011 a teda, že žalobca nebol povinný v čase vykonávania daňovej kontroly uchovávať informácie - údaje o pôvode tovaru, a k tvrdeniu, že nie je možné argumentovať Usmernením k vykonávaniu článkov Nariadenia (ES) č. 178/2002 a že žiadne právne predpisy nestanovujú povinnosť vystaviť dodací list a neurčujú ani jeho obsah, ďalej že žalovaný sankcionuje žalobcu za to, že faktúry neobsahovali náležitosti, ktoré podľa Zákona o DPH faktúra nemusí obsahovať, a ku tvrdeniu, že rozhodnutiami správcu dane bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane za zdaňovacie obdobia október, november a december 2014 na základe toho, že správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane v sumách uvedených vo výrokoch predmetných rozhodnutí správcu dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa DIMĀS s.r.o. Bratislava, t. j. predmetné rozhodnutia sa netýkali uplatneného odpočtu dane z faktúr od iných subjektov, t. j. ani od subjektu MAOP s.r.o. uvedeného v žalobách, správny súd tieto vyhodnotil ako irelevantné a nemajúce oporu v odôvodnení rozhodnutí správcu dane, ani v rozhodnutiach žalovaného za zdaňovacie obdobia október, november a december 2014.

5. Správny súd ďalej poukázal na to, že žalobca v bodoch 1-8 žalôb uviedol svoje tvrdenia bez toho, aby konkretizoval, aký majú tieto tvrdenia vplyv na zákonnosť rozhodnutí správcu dane i rozhodnutí žalovaného, a teda okrem prezentovania svojich názorov neuviedol žiadny dôvod, ktorý by preukazoval, že skutkové a právne posúdenie veci žalovaným (vo vzťahu k subjektu DIMĀS s.r.o.) bolo urobené v rozpore so zákonom, a to navyše za situácie, že tak rozhodnutia správcu dane, ako aj rozhodnutia žalovaného, neboli založené na tom, že by žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie DPH podľa Zákona o DPH z dôvodu nepredloženia dokladov obsahujúcich zákonom stanovené náležitosti, ani z dôvodu, že by nepredložil dôkazy o pôvode tovaru. Rozhodnutia správcu dane i rozhodnutia žalovaného za zdaňovacie obdobia október, november a december 2014 boli odôvodnené tým, že žalobcovi nebolo priznané právo na odpočítanie dane z dôvodu „jeho vedomého zapojenia do daňového podvodu, ktorého sa dopustil v spolupráci s ďalšími spoločnosťami pri vytvorení fiktívneho fakturačného reťazca s cieľom získať daňovú výhodu“. Tvrdenia žalobcu preto správny súd považoval len za vyjadrenie jeho všeobecného nesúhlasu so závermi žalovaného, resp. správcu dane, čo nepostačuje na to, aby správny súd mohol konštatovať nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí. Správny súd poukázal na to, že žalobcom predložené faktúry neobsahovali údaje o spôsobe prepravy, mieste dodania, o osobe odovzdávajúcej tovar, ani o osobe preberajúcej tovar, ani dátum prevzatia tovaru, resp. jeho odovzdania, resp. žalobca nepredložil doklady, ktoré by obsahovali overiteľné údaje o uskutočnení dodávky tovaru (napr. údaje o preprave, ev. číslo motorových vozidiel, meno a priezvisko vodičov a pod.). Prílohu faktúr tvorili „príjmové listy“, ktoré sú však len internými dokladmi žalobcu. Správny súd v tejto súvislosti poukázal na povinnosť žalobcu zabezpečiť si a uchovať dôkazy objektívne preukazujúce dodanie tovaru (alebo služby) deklarovanej dodávateľom (uvedeným na faktúre) tak, aby v prípade, ak si uplatní odpočítanie dane, preukázal splnenie podmienok stanovených Zákomom o DPH, pričom splnenie týchto podmienok nepochybne preukazuje platiteľ a ich splnenie nespočíva len v ich formálnej deklarácii, t. j. v predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. V tejto súvislosti správny súd poukázal aj na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu SR, ktorý v rozsudkoch sp. zn. 4Sžfk/27/2018, 4Sžfk/34/2018, 4Sžfk/35/2018, 4Sžfk/36/2018, 4Sžfk/37/2018, 4Sžfk/38/2018, 4Sžfk/39/2018 zo dňa 08.10.2019 zdôraznil, že: „Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ustanovenia § 49 ods. 1, 2 Zákona o DPH, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko

zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi.“

6. Správny súd konštatoval, že je súčasťou bežnej podnikateľskej obozretnosti, aby si daňový subjekt, ktorý si v budúcnosti mieni uplatniť nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na základe určitého zdaniteľného plnenia, zabezpečil a uchoval dostatok podkladov (nielen napr. faktúry alebo zmluvy, ktoré majú obmedzené náležitosti) slúžiacich na osvedčenie, že toto plnenie (dodanie tovaru alebo služby) bolo založené na reálnom základe a prebehlo presne tak, ako to vyplýva z existujúcich účtovných a iných dokladov, na ktorých podklade si nárok uplatní. Zo strany žalobcu bolo potrebné mať na zreteli v čase realizácie zdaniteľných plnení povinnosť zabezpečiť si potrebné doklady v súčinnosti s deklarovateľným dodávateľom (ako aj inak), pričom neboli podstatné lehoty uchovávanía dokladov podľa osobitných ustanovení alebo osobitných predpisov. Ako sa ukázalo aj v preskúmanom prípade, v čase výkonu daňovej kontroly (teda s odstupom času) už môže byť zabezpečenie overenia predložených účtovných a iných dokladov problematické. To však nemožno vnímať na úkor správy daní, pretože ide o uplatnené právo žalobcu, ktoré mu môže byť uznané len na základe podkladov v zmysle zákona (a aj v súlade s rozhodovacou činnosťou správnych súdov). Nebolo tak opodstatnené ani konštatovanie žalobcu o jeho sankcionovaní správcou dane, resp. žalovaným za to, že faktúry neobsahovali náležitosti, ktoré obsahovať nemali alebo nemuseli. Rovnako podľa správneho súdu nebolo opodstatnené ani tvrdenie žalobcu, že dodací list nebol dodávateľ alebo žalobcu povinný vyhotoviť, resp. uchovávať ho, alebo uchovávať údaje v zmysle Nariadenia Komisie (EÚ) č. 931/2001, pretože na nesplnení povinností z neho plynúcich preskúmané rozhodnutia ani založené neboli.

7. Správny súd uviedol, pokiaľ ide o výpoveď p. E. H., odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, ako aj na skutočnosť, že správca dane už v roku 2013 preveroval obchodné vzťahy s dodávateľom MAOP s.r.o. kde podľa žalobcu nespochybnil spoluprácu žalobcu s ním, čo podľa žalobcu len podporuje jeho „dobromyseľnosť“.

8. K námietke nezákonnosti použitia Zápisníc o výsluchu svedkov a obvinených poskytnutých správcou dane orgánmi činnými v trestnom konaní, a teda k spochybneniu zákonnosti dôkazov získaných v rámci trestného konania pre účely daňového konania, správny súd poukázal na ustanovenie § 24 ods. 4 Daňového poriadku, v zmysle ktorého ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a ohliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. V tejto súvislosti poukázal na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu SR (napr. Rozsudok sp. zn. 5Sžf/14/2015), z ktorého vyplýva, že svedecké výpovede získané orgánmi činnými v trestnom konaní je možné použiť v daňovom konaní za predpokladu, že s týmito výpoveďami správca dane oboznámil kontrolovaný daňový subjekt a umožnil mu sa k nim vyjadriť. Ďalej poukazoval na judikatúru Súdneho dvora EÚ (napr. Rozhodnutie C-419/14 zo dňa 17.12.2015) vyplýva, že správca dane môže použiť svedecké výpovede z trestného konania, ak boli získané zákonne a ak bol kontrolovaný daňový subjekt s výpoveďami počas daňovej kontroly, resp. počas daňového konania oboznámený. Správny súd ďalej citoval z rozhodnutí NS SR sp. zn. 5Sžfk/55/2017 z 11.09.2018. Správny súd v tejto súvislosti poukázal aj na argumentačne použiteľnú judikatúru Najvyššieho správneho súdu ČR, ktorá je pre obdobnú právnu úpravu v otázke daňového dokazovania priamo použiteľná aj pre podmienky slovenského právneho poriadku. Správny súd konštatoval, že žalobcom predložená otázka použiteľnosti výpovedí a iných dokumentov z trestného konania pre účely daňového konania bola už opakovane predmetom posúdenia Najvyšším správnym súdom ČR, pričom zásadný právny názor v tejto otázke a k výkladu korešpondujúceho ustanovenia českého Daňového poriadku vyslovil Najvyšší správny súd najmä v Rozsudku sp. zn. 2Afs/24/2007 zo dňa 30.01.2018 publikovanom pod č. 1570/2008 Zb. NSS. Správny súd poukázal na skutočnosť, že použité dôkazy získané v trestnom konaní (Zápisnice o výsluchu svedkov) boli v preskúmanom prípade použité v súlade so závermi vyššie uvedených rozsudkov, boli vyhotovené zákonným spôsobom v rámci konania o daňovom trestnom čine, správca dane sa k nim dostal legálnym spôsobom, žalobca bol s obsahom výpovedí v priebehu daňového konania preukázateľne oboznámený a mal možnosť sa v rámci daňového konania k jednotlivým takto získaným listinným dôkazom vyjadriť, a to tak v rámci daňovej kontroly, v rámci prejednávania Protokolu o daňovej kontrole, ako aj v rámci vyrubovacieho konania. Pokiaľ žalobca namietal, že žalobca nemal možnosť byť osobne prítomný pri výsluchoch v žalobe označených svedkov (H.. E., P. H., A.. E. a E.. P. E.) a nemohol im klásť otázky, správny súd uviedol, že predmetné výsluchy svedkov boli vykonané

v zmysle ustanovení Trestného poriadku orgánmi činnými v trestnom konaní, po poučení svedkov o trestnoprávnych následkoch krivej výpovede, pričom cudzí štátni príslušníci mali zabezpečeného počas výsluchu tlmočníka, a preto nie je dôvodná námietka žalobcu, že mu bolo odňaté právo klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní (§ 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku), keďže predmetné výsluchy svedkov neboli vykonané správcom dane v rámci daňovej kontroly, resp. daňového konania, t. j. správca dane v týchto prípadoch nevykonával dokazovanie výsluchom svedkov na ústnom pojednávaní v zmysle ustanovení Daňového poriadku. Krajský súd uviedol, že výpoveď E.. P.. E. bola opakovane vykonaná poľskou daňovou správou prostredníctvom MVI, o uskutočnení ktorej bol žalobca vopred preukázateľne informovaný. Výsluchy E.. H., E.. H., D.. U., R.. Q., S.. J., P.. H. a A.. E. boli vykonané v zmysle ustanovení Trestného poriadku orgánmi činnými v trestnom konaní, po poučení obvinených a svedkov o trestnoprávnych následkoch krivej výpovede a výsluchy svedkov zdržiavajúcich sa v zahraničí (E.. P.. E. a poľskí vodiči) boli vykonané podľa právnych predpisov dožadovaného štátu (Poľsko). Výpoveď svedka H.. E. nebola v rámci rozhodnutí správca dane za zdaňovacie obdobia október, november a december 2014 použitá ako dôkaz (H.. E. bol spoluobvinený so žalobcom, ale len vo vzťahu ku skutkom týkajúcim sa r. 2015).

9. Pokiaľ žalobca tvrdil, že je potrebné zopakovať výsluchy svedkov už skôr vypočutých v trestnom konaní, pretože správca dane je povinný zistiť skutočný stav veci, správny súd uviedol, že platiteľ dane (žalobca) preukazuje skutočnosti špecifikované v § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správca dane je výnimkou, ktorá je ustalaovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora EÚ. Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Podľa § 20 Daňového poriadku správca dane má povinnosť predvolať osobu, ktorej osobná účasť je pri správe daní nevyhnutná. Ktorú konkrétnu osobu je potrebné predvolať, je na zvážení správca dane. Ustanovenie § 25 Daňového poriadku je formulované ako „povinnosť každej osoby vypovedať ako svedok“ a nie ako „povinnosť správca dane vypočuť každú osobu ako svedka“. Vypočutie svedka je len jedným z viacerých procesných inštitútov za účelom zistenia skutočností relevantných pre správne určenie dane.

10. Správny súd mal z predložených administratívnych spisov za nesporné, že správca dane viedol vo veci rozsiahle dokazovanie. Hodnotenie obsahu jednotlivých výpovedí samostatne, ako aj vo vzájomných súvislostiach, je obsiahnuté v odôvodnení rozhodnutí správca dane i žalovaného, t. j. námietka žalobcu, že nie je zrejmé, akým spôsobom boli výpovede hodnotené, je v rozpore s ich obsahom, resp. je len vyjadrením všeobecného nesúhlasu žalobcu s ich hodnotením, čo samé osebe nepostačuje na prijatie záveru o nezákonnosti napadnutých rozhodnutí (§ 134 ods.1 SSP). Orgány verejnej správy si musia byť vedomé špecifik dôkazu (výpovede obvineného) majúceho pôvod v trestnom konaní a musia vždy zvažovať, či je tento dôkaz súladný s ďalšími dôkazmi získanými v daňovom konaní a hodnotiť ho s nimi vo vzájomných súvislostiach. Zároveň sa však môžu na žiadosť daňového subjektu pokúsiť znovu o výsluch obvineného v daňovom konaní ako svedka. Nie je však možné, aby dôkaz získaný z výpovede obvineného v trestnom konaní bol jediným rozhodujúcim dôkazom, na ktorom správca dane, resp. žalovaný založia svoje rozhodnutia. V preskúmanom prípade sa však správca dane neobmedzil iba na dôkazy majúce pôvod v trestnom konaní, ale vykonal i ďalšie procesné úkony, vrátane výsluchu svedkov, v záujme preverenia sporných zdaniteľných obchodov, pričom žalobcovi umožnil oboznámiť sa so všetkými skutočnosťami zistenými v rámci daňového konania (vrátane obsahu výpovedí vyššie uvedených svedkov obsiahnutých v Zápisniciach o výsluchu fyzických osôb v postavení svedka, resp. obvineného v trestnom konaní a s výsledkami MVI). Správca dane tak vykonal výsluch svedkov, u ktorých to bolo možné, nebolo to možné u tých, ktorí sa na predvolanie nedostavili, nebolo úspešné ani ich predvedenie, resp. tých, ktorí boli v zahraničí. Žalobca sa však v priebehu daňovej kontroly k týmto výpovediam konkrétne nevyjadril, neprodukoval argumentáciu, ktorou by pravdivosť tvrdení označených svedkov spochybňoval a z obsahu administratívnych spisov vyplýva, že nenavrhol ani vypočutie týchto svedkov v daňovom konaní za účasti žalobcu. Orgány verejnej správy teda podľa krajského súdu v priebehu daňového konania žalobcovi umožnili realizovať jemu patriace procesné práva. Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane si vyberal len niektoré časti výpovedí svedkov a ostatné časti ignoroval, táto námietka je nekonkrétna, pretože žalobca neuviedol, ktorých výpovedí a v akom rozsahu sa to týka, čo správny súd za neho nebol oprávnený urobiť (§ 134 ods.1 SSP).

11. Len pre úplnosť správny súd vo všeobecnosti uviedol, že pokiaľ správca dane i žalovaný v odôvodnení svojich rozhodnutí necitovali úplné znenie výpovedí svedkov (resp. obvinených), ale tieto len parafrázovali, resp. citovali z nich niektoré najdôležitejšie časti, neznamená to, že ich nehodnotili ako celok. Z vyššie uvedených dôvodov bola žalobná námietka žalobcu týkajúca sa nezákonného použitia

dôkazov - Zápisníc zo svedeckých výpovedí svedkov, resp. obvinených vykonaných v trestnom konaní, nedôvodná.

12. Správny súd námietku, že správca dane i žalovaný neprípustne opierali svoje rozhodnutia (ich odôvodnenia) o zistenia, ktoré vyplývajú z uznesenia o vznesení obvinenia, s argumentáciou, že jeho použitie ako dôkazu v daňovom konaní nie je prípustné, vyhodnotil ako dôvodnú. Správny súd sa stotožnil so žalobcom, že správca dane i žalovaný významné časti odôvodnení svojich rozhodnutí opierali o zistenia prevzaté z Uznesenia Ministerstva vnútra SR, PPZ, NAKA, NJFP, Expozitúra Stred ČVS:PPZ-369/NKA-FP-ST-2016 z 29. januára .2019, ktorým bolo začaté trestné stíhanie a vznesené obvinenie voči viacerým fyzickým osobám, okrem iného aj voči žalobcovi, za pokračovací zločin skrátenia dane a poistného podľa § 276 ods. 1, 2 písm. c/, ods. 4 Trestného zákona (ďalej len „Uznesenie o vznesení obvinenia“ alebo „Uznesenie“), pričom doslovne citovali celé pasáže predmetného Uznesenia podrobne opisujúce konanie žalobcu a ďalších subjektov.

13. Ďalej uviedol, že „Uvedené Uznesenie bol správca dane oprávnený použiť ako dôkaz pri výkone daňovej kontroly a v následných daňových konaniach, napriek tomu, že trestné konanie vo veci, ktorej sa Uznesenie týka, ešte nebolo ukončené.“ K námietke žalobcu o porušení ust. §22 ods.2 Daňového poriadku uviedol, že „Správca dane použitím predmetného Uznesenia ako dôkazu pri správe daní neporušil § 22 ods.2 Daňového poriadku, ani prezumpciu neviny podľa Trestného poriadku a medzinárodných dokumentov v oblasti ľudských práv a slobôd, pretože správca dane si neurobil úsudok o spáchaní trestného činu alebo priestupku, ale správca dane skutočnosti uvedené v Uznesení použil ako nepriame dôkazy k úplnému zisteniu skutkového stavu v správnom konaní“. Odôvodnenie, v ktorom sú prevzaté celé časti odôvodnenia z rozhodnutia vydaného orgánom činným v trestnom konaní, vrátane hodnotenia dôkazov vykonaných orgánom činným v trestnom konaní, podľa krajského súdu nespĺňa náležitosti riadneho odôvodnenia rozhodnutia orgánu verejnej správy v zmysle § 63 ods.5 Daňového poriadku, a preto správny súd považoval rozhodnutia správcu dane za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

14. Rovnako, správny súd, za nepreskúmateľné považoval rozhodnutia aj z dôvodu, že žalovaný sa v odôvodnení napadnutých rozhodnutí vôbec nevysporiadal s odvolacou námietkou žalobcu uvedenou v odvolaniach proti rozhodnutiam správcu dane o neprípustnom použití uznesenia o vznesení obvinenia ako dôkazu v daňovom konaní. Rozhodnutia žalovaného obsahujú v časti, v ktorej žalovaný opísal skutkový stav zistený správcom dane, poukaz na to, že správcovi dane bolo dňa 04. februára .2019 doručené Upovedomenie o začatí trestného stíhanie a vznesení obvinenia z 29. januára2019, pričom žalovaný odcitoval časť z jeho odôvodnenia, avšak v časti odôvodnenia rozhodnutí žalovaného, v ktorej sa vyjadril k odvolacím námietkam žalobcu, nie sú uvedené žiadne úvahy, z ktorých by bolo zrejmé, ako sa žalovaný vysporiadal s odvolacou námietkou žalobcu o neprípustnosti použitia predmetného uznesenia ako dôkazu v daňovom konaní. Rozhodnutia žalovaného teda neobsahujú náležitosti stanovené v § 63 ods.5 Daňového poriadku, podľa ktorého sa v odôvodnení rozhodnutia o.i. uvedie, ako sa orgán verejnej správy (v tomto prípade žalovaný) vysporiadal s námietkami daňového subjektu. Správny súd preto dospel k záveru, že tak rozhodnutia správcu dane, ako aj rozhodnutia žalovaného, sú nepreskúmateľné, a preto je daný dôvod na ich zrušenie podľa § 191 ods.1 písm. d) SSP.

15. S poukazom na argumentáciu žalobcu uvedenú v rámci tohto žalobného bodu správny súd ďalej uviedol, že uznesenie o vznesení obvinenia vydáva v prípravnom konaní podľa § 206 ods. 1 Trestného poriadku policajt, resp. vyšetrovateľ policajného zboru, a to v prípade, ak je na podklade trestného oznámenia alebo zistených skutočností po začatí trestného stíhanie dostatočne odôvodnený záver, že trestný čin spáchala určitá osoba. Uznesenie o vznesení obvinenia je teda procesným úkonom, ktorým sa proti určitej osobe začína trestné stíhanie za konkrétny skutok, ktorý je trestným činom a súčasne sa určuje jej procesné postavenie v trestnom konaní ako obvineného. Krajský súd prisvedčil žalobcovi, že právnym významom tohto uznesenia je len a výlučne začatie trestného stíhanie voči konkrétnej osobe (resp. osobám) za určitý, konkretizovaný skutok, resp. skutky. Vznesenie obvinenia konkrétnej osobe teda nie je rozhodnutím o tom, že táto osoba trestný čin spáchala, ale vyjadruje iba vyšší stupeň pravdepodobnosti, že konkrétna osoba je páchatelom skutku, v ktorom sa vidí trestný čin. Takýto záver však nie je konečný a nemusí byť ani hodnoverný, čo je zrejme predovšetkým z toho, že už v prípravnom konaní môže byť napríklad trestné stíhanie obvineného zastavené podľa § 215 Trestného poriadku. Uznesenie o vznesení obvinenia teda nie je a nemôže byť dôkazom ničoho iného ako toho, že bolo určitej osobe vznesené obvinenie pre konkrétny skutok, v ktorom sa vidí trestný čin. Žiadna časť výroku uznesenia o vznesení obvinenia nemôže byť dôkazom toho, že sa určitý skutok stal, alebo že ho spáchala konkrétna osoba, a to ani v trestnom a ani v inom, t. j. ani v daňovom konaní. Z uvedeného vyplýva, že samotné Uznesenie o vznesení obvinenia a ani skutkové zistenia v ňom obsiahnuté nemôžu byť považované za dôkaz v zmysle § 24 Daňového poriadku, ktorý by bol

správca dane oprávnený použiť ako dôkaz v daňovom konaní. Nemôže byť teda dôkazom toho, že sa určité osoby dopustili nejakého konania a ani dôkazom preukazujúcim vedomosť daňového subjektu (žalobcu) o zapojení do podvodného konania. Uznesenie o vznesení obvinenia ako dôkaz o skutkových okolnostiach prípadu, t. j. o mechanizme dodávok mäsa a mäsových výrobkov, ktoré boli fakturované žalobcovi deklarovanými dodávateľmi jednotlivými faktúrami, z ktorých si žalobca uplatnil odpočet DPH za kontrolované zdaňovacie obdobia október, november a december 2014, pričom v daňovom konaní orgány verejnej správy posudzujú splnenie podmienok odpočítania dane v zmysle Zákona o DPH, nie je možné použiť ako dôkaz, a to vzhľadom na charakter a účel tohto procesného rozhodnutia vydaného v prípravnom konaní podľa ustanovení Trestného poriadku.

16. Správny súd mal za to, že použitím uznesenia o vznesení obvinenia ako dôkazu v rozpore s ustanovením § 24 Daňového poriadku došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonných rozhodnutí v zmysle § 191 ods. 1 písm. g/ SSP. Uznesenie o vznesení obvinenia síce nebolo „nezákonným dôkazom“, ale bolo „dôkazom“, ktorý svojou predbežnou povahou nebol spôsobilý preukázať skutočnosti v ňom obsiahnuté. V procese voľného hodnotenia dôkazov malo byť uznesenie podrobené primárne testu zákonnosti, hodnovernosti a závažnosti. Pokiaľ jeho vydanie orgánmi činnými v trestnom konaní nebolo nezákonné a nezákonný nebol ani spôsob jeho získania správcom dane, bolo potrebné hodnotiť hodnovernosť (pravdivosť) v ňom uvedených skutočnostiach, (čomu sa správca dane svojvoľne vyhol, a podrobil skutočnosti v ňom uvedené ďalej hodnoteniu ich závažnosti, t. j. významu pre dokazované skutočnosti, resp. tomu zodpovedajúce závery orgánov činných v trestnom konaní z neho priamo prevzal). V dôsledku skutočnosti, že orgány verejnej správy predmetné uznesenie o vznesení obvinenia (vrátane skutkových zistení vyplývajúcich z vyhodnotenia dôkazov vyšetrovateľom v ňom uvedených) použili v daňovom konaní ako dôkaz a svoje rozhodnutia odôvodnili skutočnosťami vychádzajúcimi z jeho textu, je súčasne potrebné považovať skutkový stav, z ktorého preskúmané rozhodnutia vychádzajú, za nedostatočne zistený a súčasne je možné konštatovať, že napadnuté rozhodnutia následne neobsahujú dostatok skutkových dôvodov pre rozhodnutie vo veciach, čo spôsobuje nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí pre nedostatok dôvodov. Správny súd pre úplnosť uviedol, že v prípade vydania uznesenia o vznesení obvinenia voči konkrétnej osobe (žalobcovi) a o začatí trestného stíhania nejde o rozhodnutie v zmysle § 22 ods. 1 Daňového poriadku, ktorým by bol správca dane (i žalovaný) viazaný, pričom z ustanovenia § 22 ods. 2 Daňového poriadku vyplýva, že správca dane si nemôže ako o predbežnej otázke urobiť úsudok o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin alebo priestupok.

17. Správny súd predovšetkým považoval za potrebné zdôrazniť, že uznesenie o vznesení obvinenia, resp. jeho významná časť (strany 60-68 Uznesenia) obsahuje konkrétne skutočnosti a zistenia získané zo záznamov telefónnych hovorov účastníckych staníc (odposluchov), pričom jednotlivé hovory sú v ňom označené číslom hovoru a dátumom, s uvedením obsahu telefonického rozhovoru a s následným vyhodnotením jeho obsahu vo vzťahu k preverovaným skutočnostiam. Pokiaľ teda správca dane i žalovaný ako dôkaz v daňovom konaní použili predmetné uznesenie, súčasťou ktorého sú aj skutočnosti získané z odposluchov účastníckych staníc, je potrebné posúdiť, či takéto „dôkazy“ boli použité v súlade so zákonom. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že z obsahu predmetného uznesenia vyplýva len to, že sú v ňom uvedené obsahy jednotlivých hovorov (s označením poradového čísla a dátumu), pričom pri niektorých hovoroch je uvedený údaj, že boli zaznamenané pri odpočúvaní účastníckej stanice žalobcu v rámci operatívneho preverovania.

18. Správny súd poukázal, že z uvedeného vyplýva, že zo samotného uznesenia o vznesení obvinenia nie je vo vzťahu k legálnosti odposluchov (okrem všeobecnej konštatácie, že „boli legálne získané“) zrejmé, či odposluchy boli získané, resp. zabezpečené v súlade so zákonom, pretože uznesenie neobsahuje konkrétne skutočnosti (napr. čísla rozhodnutí, ktorými boli jednotlivé odposluchy povolené príslušným subjektom, resp. orgánom) a tieto údaje nevyplývajú ani zo žiadneho dôkazu nachádzajúceho sa v administratívnych spisoch orgánov verejnej správy (správca dane i žalovaného). Z relevantnej právnej úpravy (Trestný poriadok a Zákon o ochrane pred odpočúvaním) vyplývajú konkrétne podmienky použitia ITP, keďže tieto nepochybne predstavujú zásah do súkromného života a do práv garantovaných čl. 8 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, ako aj do práv garantovaných Ústavou SR (napr. čl. 16 ods. 1, čl. 19 ods. 3 a čl. 22 ods. 2). K prenosu, resp. k použitiu dôkazov získaných v trestnom konaní do administratívneho konania správny súd poukázal na svoju predchádzajúcu argumentáciu v tomto rozsudku s tým, že vo všeobecnosti prenos dôkazov z trestného konania do administratívneho konania je potrebné považovať za súladný so zákonom. Tento záver však platí len za predpokladu, že konkrétne dôkazy získané v trestnom konaní boli získané v súlade so zákonom.

19. Vo vzťahu k argumentácii žalobcu o neprípustnosti použitia dôkazov získaných v trestnom konaní pre účely daňového konania (s poukazom na § 114 ods. 1, 7 a § 115 ods. 1, 7 Trestného poriadku) správny súd uviedol, že relevantné ustanovenia Trestného poriadku upravujú podmienky použitia ITP v trestnom konaní, a teda neupravujú ich použitie v iných konaniach (okrem ust. § 114 ods. 7 a § 115 ods. 7, ktoré upravujú podmienky použitia ITP v inom trestnom konaní). Z cit. ustanovení však nemožno vyvodiť záver, že nie je možné vo všeobecnosti použiť takéto dôkazy v iných (než trestných) konaniach, napr. v konaní správnom. V tejto súvislosti správny súd poukázal napr. na Uznesenie NS SR č. k. 3Sžo/18/2013. K možnosti prenosu dôkazov, ktoré spočívajú v záznamoch telekomunikačnej prevádzky poukázal na rozhodnutie ÚS SR sp. zn. II.ÚS 5/2011 zo dňa 15.12.2011.

20. K otázke použitia dôkazov ITP z trestného konania správny súd poukázal aj na judikatúru NS SR napr. rozhodnutia sp. zn. 5Sžfk/55/2017 a sp. zn. 5Sžo/26/2010), ako aj Najvyššieho správneho súdu ČR (napr. rozhodnutie sp. zn. 2Afs/24/2007). Vyššie uvedené skutočnosti však nič nemenia na tom, že z obsahu administratívnych spisov v preskúmaných konaniach správny súd nemohol overiť, či dôkazy získané využitím ITP boli získané v súlade so zákonom a nemohol preto vykonať ani test legality, legitimity a proporcionality, keďže z administratívnych spisov je zrejme len to, že uznesenie o vznesení obvinenia, (ktorého súčasťou je obsah predmetných hovorov) získal orgán verejnej správy od orgánov činných v trestnom konaní s ich súhlasom. Nie je však zrejme (a nezisťoval to ani správca dane, ani žalovaný), či tieto dôkazy boli získané v súlade so zákonom (napr. či existuje súhlas sudcu s použitím ITP a pod.). Pokiaľ boli ako dôkaz použité zistenia z ITP (telefonických hovorov), ktorých obsah je súčasťou uznesenia o vznesení obvinenia, ktoré správca dane i žalovaný vo svojich rozhodnutiach (nesprávne) označili ako „dôkaz získaný v súlade so zákonom a použiteľný v daňovom konaní“, takýto postup nie je v súlade so zákonom, a predstavuje podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy.

21. Žalobná námietka, že spis daňového subjektu je vedený spôsobom, ktorý nezaručuje jeho úplnosť a nemennosť, nebola správnym súdom vyhodnotená ako dôvodná. Správnemu súdu boli predložené riadne žurnalizované a zviazané administratívne spisy žalovaného i správcu dane za kontrolované zdaňovacie obdobia, ktoré obsahujú jednak Spisový prehľad s vyznačením zoznamu príloh, s uvedením celkového počtu strán tej-ktorej prílohy, pričom jednotlivé listiny a podania, ktoré sú obsahom administratívnych spisov, sú riadne očíslované, a preto námietka žalobcu, že postupom správcu dane bol porušený § 3 ods. 1 Daňového poriadku, nemá oporu v predložených administratívnych spisoch. V tejto súvislosti správny súd, zhodne so žalovaným poukázal na to, že ustanovenia Daňového poriadku *expressis verbis* neupravujú definíciu administratívneho spisu, jeho náležitosti a ani spôsob jeho vedenia. Predložené administratívne spisy však bezpochyby zodpovedajú požiadavkám kladeným na obsah, formu a úplnosť administratívneho spisu tak, ako bolo definované rozhodovacou činnosťou Najvyššieho súdu SR (napr. rozsudok sp. zn. 5Sžf/13/2016 zo dňa 30.05.2017).

22. Pokiaľ žalobca namietal, že časť administratívneho spisu je vedená len elektronicky, pričom listiny nachádzajúce sa na CD nosiči neboli žalobcovi predložené a žalobca nebol na túto skutočnosť upozornený, správny súd uviedol, že predložené administratívne spisy neobsahujú CD nosič, pričom žalobca ani nekonkretizoval, a správny súd to zaňho urobiť nemohol (§ 134 ods. 1 SSP), o aký CD nosič malo ísť, aký mal byť jeho obsah a konkrétny význam jeho obsahu, ako aj absencie predloženia CD nosiča žalobcovi pre zákonnosť napadnutých rozhodnutí.

23. Správny súd žalobnú námietku, že správca dane nerešpektovaním prezumpcie neviny a tým aj práva na spravodlivý proces porušil Európsky dohovor o ľudských právach (ďalej len „Dohovor“) a porušil aj § 22 ods. 2 Daňového poriadku, z dôvodov uvedených v bode 18 tohto rozsudku vyhodnotil ako nedôvodnú. Správny súd konštatoval, že v prejednávanych veciach predmetom daňového konania nebolo administratívne trestanie a vyvodzovanie zodpovednosti za spáchanie správneho deliktu žalobcom, ale výrokmi rozhodnutí správcu dane bola určená daňová povinnosť žalobcu (vyrubenie dane) za daňovou kontrolou preverované zdaňovacie obdobia október, november a december 2014, ktorá svojou podstatou nie je trestného charakteru. Rozhodovacia prax Európskeho súdu pre ľudské práva, ako aj Ústavného súdu SR, v podstate ustálila, že na administratívne konania vedené vo veciach netrestného charakteru sa zásady upravené v čl. 6 Dohovoru neaplikujú. Uvedené vyplýva aj z právneho názoru Ústavného súdu SR obsiahnutého v Náleze sp. zn. I.ÚS 241/07 zo dňa 18.09.2008. Pokiaľ žalobca argumentoval v rozsudku ESLP č. 31827, tento nie je na preskúmanú vec aplikovateľný, keďže sa týkal prípadu uloženia pokuty v daňovom konaní, ktorý prípad je možné podradiť pod pojem „trestné obvinenie“, a teda išlo o prípad, kde je daná aplikovateľnosť Dohovoru. Nemožno na preskúmaný prípad aplikovať ani žalobcom označené Uznesenie ÚS SR sp. zn. II.ÚS 599/2012 z 13. decembra 2012, predmetom ktorého bolo rozhodovanie o namietanom porušení Dohovoru v konaní o preskúmaní zákonnosti rozhodnutia Predsedníctva Slovenskej advokátskej komory o pozastavení

výkonu advokácie, ktorý prípad je možné podradiť pod pojem „trestné obvinenie“, na ktorý prípad bola daná aplikovateľnosť Dohovoru. Porušenie ust. § 22 ods. 2 Daňového poriadku správcou dane žalobca v žalobách jednak bližšie neodôvodnil a nekonkretizoval a jednak takáto námietka nemá oporu v odôvodnení napadnutých rozhodnutí správcu dane, ani žalovaného, keďže orgány verejnej správy v týchto rozhodnutiach nekonštatovali, resp. napadnuté rozhodnutia ani nie sú založené na tvrdení, že žalobca spáchal trestný čin daňového podvodu. Zo skutočnosti, že orgány verejnej správy v odôvodnení preskúmaných rozhodnutí používajú pojem „daňový podvod“ alebo formuláciu „žalobca sa zapojil do daňového podvodu“, nie je možné vyvodzovať, že orgány verejnej správy si urobili úsudok o tom, že žalobca spáchal trestný čin daňového podvodu v zmysle Trestného zákona. V tejto súvislosti správny súd poukazuje napr. na Rozsudok NS SR sp. zn. 1Sžf/16/2016.

24. Pokiaľ ide o žalobcovu námietku, že napadnuté rozhodnutia správcu dane i žalovaného sú nezákonné z dôvodu neperušená daňového konania podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku do času, kým bude právoplatne rozhodnuté v trestnom konaní, z dôvodov uvedených v bode 19 tohto rozsudku, správny súd ju vyhodnotil ako nedôvodnú, nakoľko v preskúmaných veciach nenastal žiadny z dôvodov pre postup správcu dane podľa cit. ust. § 61 ods. 1 Daňového poriadku.

25. Žalobná námietka porušenia princípu legitímneho očakávania - predvídateľnosť rozhodnutí z dôvodov uvedených v bode 20 tohto rozsudku bola správnym súdom tiež vyhodnotená ako nedôvodná.

26. V rovine legitímneho očakávania účastníka vo vzťahu k rozhodnutiam orgánu verejnej správy doktrína legitímneho očakávania spočíva v tom, že pri rozhodovaní v skutkovo zhodných alebo podobných prípadoch má orgán verejnej moci postupovať tak, aby nevznikali neodôvodnené rozdiely a taktiež obsahuje zákaz prekvapivých rozhodnutí orgánov verejnej moci. Táto doktrína však nie je absolútna a nie všetky očakávania účastníka sa považujú za legitímne. Očakávaním účastníka totiž nemôže byť napr. spoliehanie sa na to, že orgán rozhodne v jeho prospech, prípadne, že v skutkovo totožných prípadoch, vzhľadom na podstatné okolnosti prípadu rozhodne inak. V tejto súvislosti správny súd poznamenal, že z dôvodu zachovania princípu predvídateľnosti aplikácie práva, ako aj zachovania právnej istoty, je potrebné, aby sa v skutkovo a právne obdobných veciach postupovalo a rozhodovalo rovnako. Pokiaľ žalobca v žalobách uplatnil uvedenú námietku, bolo potrebné, aby uviedol konkrétne skutočnosti, z ktorých je zrejmé, že sa jedná o skutkovo a právne rovnaké, resp. obdobné veci. Žalobca však v žalobách podobnosť ním označených vecí s preskúmanými prípadmi vyvodil len z toho, že spolupráca so spoločnosťou MAOP s.r.o. trvala dlhší čas a mal dôveru k jej konateľke p. H., a tiež z toho, že správca dane už v r. 2013 robil preverovanie obchodných vzťahov s dodávateľom MAOP s.r.o., pričom nespochybnil spoluprácu žalobcu s týmto dodávateľom (MAOP s.r.o.), čo podľa žalobcu „podporuje dobromyseľnosť žalobcu“ a správca dane v žalobcom označenom prípade nespochybnil ako dodávateľa spoločnosť MAOP s.r.o. Argumentácia žalobcu poukazujúca na prípadné výsledky daňových kontrol DPH a preverovanie (miestne zisťovanie) u spoločnosti MOAP s.r.o., t. j. u iného daňového subjektu, než bol deklarovaný dodávateľ žalobcu (DIMÄS s.r.o.) v preverovaných zdaňovacích obdobiach október, november a december 2014, t. j. za iné kontrolované zdaňovacie obdobia, pri rôznych ďalších skutkových odlišnostiach, nemôže prispieť k potvrdeniu žalobcom tvrdenej skutočnosti, že ním uplatnený nárok na odpočet DPH (v tomto prípade voči subjektu DIMÄS s.r.o. za iné kontrolované zdaňovacie obdobie - r. 2014) je dôvodný a ani k potvrdeniu jeho „dobromyseľnosti“ vo vzťahu k spolupráci s p. H. a p. H..

27. Pokiaľ žalobca tvrdil, že nemal možnosť overiť si skutočnosť, či je p. H. zamestnaná v spoločnosti DIMÄS s.r.o., pretože nemá právo oboznamovať sa s jej pracovnou zmluvou, správny súd poukazuje na povinnosť žalobcu ako podnikateľa pri vykonávaní podnikateľskej činnosti postupovať s odbornou starostlivosťou, ktorá o. i. nepochybne znamená aj povinnosť preveriť si postavenie dodávateľa, vrátane skutočnosti, kto je za jeho dodávateľa ako právnickú osobu oprávnený konať napr. z verejne dostupných zdrojov, resp. overiť, či osoba, ktorá deklaruje, že je oprávnená za dodávateľa konať, disponuje poverením alebo splnomocnením. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska jeho poctivosti, nepreverí si, či prevzatá dodávka skutočne pochádza od deklarovaného dodávateľa, nepreverí si, že osoba, ktorá v mene deklarovaného dodávateľa koná, resp. vystupuje, je skutočne takouto oprávnenou osobou (a to napr. formou predloženia splnomocnenia, ak to nie je možné zistiť z verejne dostupných zdrojov, napr. zo zápisu v obchodnom registri). Preukázanie uvedených skutočností (dôkazná povinnosť) spočíva jednoznačne na daňovom subjekte - žalobcovi. V tejto súvislosti správny súd poukázal na závery rozsudku NS SR sp. zn. 5Sžf/97/2010. V zmysle vyššie uvedeného bolo teda potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, aby sa stal súčasťou fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality

DPH, resp. aby sa stal súčasťou správcom dane konštatovaného reťazca spoločností, ktoré sa svojou činnosťou podieľali na plnení, ktoré správca dane i žalovaný vyhodnotili, že boli súčasťou podvodného konania.

28. Žalobca ďalej namietal, že správca dane vykonal neúplné, nedostatočné dokazovanie a nedostatočne zistil skutkový stav. Tvrdil, že správca dane vykonal len niektoré z navrhovaných potrebných dôkazov a v dôsledku toho vyvodil predčasné závery, účelovo vybral časť dôkazov, nie všetky, nachádzajúcich sa v trestnom spise ČVS:PPZ-369/NKA-FP-ST- 2016. Ďalej poukázal na elektronicky predložené dokumenty, ktoré podľa žalobcu preukazujú, že existoval vzťah, v ktorom si žalobca objednával tovar u spoločnosti DIMÁS s.r.o. Žalobca tiež uviedol, že nikdy nevystavoval objednávky v poľštine, čo správca dane ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach netvrdili. Žiadal, aby bolo zodpovedané, či bola vykonaná daňová kontrola v spoločnosti PROBESS, s.r.o., nakoľko ak vznikla daňová povinnosť niektorému z členov reťazca, tak nie je prípustné, aby túto daňovú povinnosť správca dane prenášal na žalobcu, k čomu správny súd zaujal stanovisko v osobitnom bode rozsudku 77. Žiadosti žalobcu obsiahnuté v správnych žalobách o zodpovedanie ním kladených otázok nemožno hodnotiť ako formulovanie zrozumiteľných žalobných bodov, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté rozhodnutie za nezákonné (§ 182 ods. 1 písm. e/ SSP), nesplnením ktorých kritérií žalobných bodov žalobca opätovne naráža na dispozičnú zásadu konania pred správnym súdom plynúcu z ust. § 134 ods. 1 SSP. Správny súd v súvislosti s námietkou nedostatočne zisteného skutkového stavu, resp. nedostatočného dokazovania poukázal na to, že účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získava poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve daňový subjekt, ktorý znáša dôkazné bremeno a dôkazy navrhuje, na druhej strane správca dane rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aj to, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy.

29. Pokiaľ ide o namietané bezhotovostné platby za tovar platí vyjadrenie žalovaného, že v prípade reálnej obchodnej operácie sa predpokladá, že tovarový tok kopíruje ten finančný. Správca dane však preukázal, že zdaniteľné obchody neprebehli tak, ako boli fakturované, súd uviedol, že žalobca neoznačil konkrétny dôkaz - konkrétne výpisy z účtov, ktoré jeho tvrdenia preukazujú. Správny súd nie je oprávnený na základe všeobecnej námietky odkazujúcej na obsah spisu podrobiť jeho obsah svojej analýze a vlastným dokazovaním tak zisťovať, resp. revidovať zistený skutkový stav veci, čím by nedovolené nahrádzal jednak aktivitu žalobcu ako aj činnosť správca dane. V tomto prípade len doplnil, že už len samotné oprávnenie poľských vodičov na prístup k účtom spoločnosti MAOP, s.r.o., resp. DIMÁS s.r.o. a jeho využitie (nezáleží na tom v koľkých prípadoch) potvrdzuje značný neštandard v týchto obchodných vzťahoch.

30. K námietke žalobcu, že správca dane nevykonala dôkaz osobným výsluchom E. P. E. (a uspokojil sa len s jeho vypočutím v rámci trestného konania), čím mal žalobcovi uprieť právo klásť tomuto svedkovi otázky, správny súd uviedol, že táto námietka nemá vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného, pretože správca dane bol oprávnený použiť ako dôkaz Zápisnicu z výsluchu E. P. E. vykonaného OČTK, keďže nebolo zistené, že by bola získaná nezákonným spôsobom, a samotný žalobca ani v priebehu daňovej kontroly, ani v priebehu daňového konania nenavrhol takýto dôkaz vykonať.

31. Žalobca v žalobách namietal nezákonnosť napadnutých rozhodnutí správca dane i žalovaného s poukazom na rozsudok SD EÚ vo veci C-245/04 EMAG, pričom tvrdil, že hodnotenie správca dane odporuje záverom uvedeným v predmetnom rozsudku a že v prípade obchodnej spolupráce žalobcu s jeho dodávateľmi a ich dodávateľmi sa jednalo v zmysle cit. rozsudku o tzv. pohyblivé a nepohyblivé dodávky a namietal tiež zmätočnosť argumentácie správca dane, ktorá si odporuje. Táto argumentácia žalobcu v správnych žalobách predstavuje podľa správneho súdu len vyjadrenie názoru žalobcu na právne posúdenie veci, ktoré je odlišné od posúdenia veci správcom dane, čo bez ďalšieho nie je ničím iným, než vyjadrením jeho všeobecného nesúhlasu s hodnotením vykonaným správcom dane uvedeným

v odôvodneniach prvostupňových rozhodnutí. Táto námietka tak pre nekonkrétne v otázke - v čom sa žalovaný a aj správca dane mylili a z akých dôvodov, nemôže mať sama o sebe za následok nezákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane.

32. Pre posúdenie uplatneného nároku na odpočítanie DPH žalobcom bol správca dane povinný posúdiť splnenie podmienok podľa príslušných ustanovení Zákona o DPH, a teda nie podľa ustanovení Obchodného zákonníka. Na nepredkladaní účtovníctva či iných záznamov daňovými subjektmi, za ktorých žalobca nezodpovedá, právne posúdenie veci založené nebolo, napriek tomu, že išlo o skutkové zistenia v rámci daňovej kontroly. Námietku nesprávneho právneho posúdenia obchodnoprávných vzťahov pri dodaní tovaru preto správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

33. Za nedôvodnú správny súd vyhodnotil aj žalobcovu námietku, že správca dane sa snaží nezákonným spôsobom preniesť na žalobcu zodpovednosť za zaplatenie DPH z tovaru, ktorý pochádza z Poľska.

34. Pokiaľ žalobca v podaných správnych žalobách namietal nesprávne právne posúdenie a tvrdil, že závery správcu dane nevyplývajú z vykonaného dokazovania, resp. sú zmatečné, resp. nepreskúmateľné, tieto žalobcom uplatnené námietky boli v správnych žalobách uplatnené takým spôsobom, že žalobca v jednotlivých bodoch žalôb odcitoval konkrétne parciálne časti z odôvodnení rozhodnutí správcu dane alebo žalovaného, v ktorých bol vyslovený nejaký záver alebo hodnotenie jednotlivých dôkazov, k čomu žalobca uviedol svoje vyjadrenie alebo hodnotenie, t. j. prezentoval svoj vlastný názor. Takto formulované námietky (vo forme polemiky) považoval správny súd len za vyjadrenie nesúhlasu žalobcu s hodnotením správcu dane, ktoré samé osebe, (bez tvrdenia, aký má táto skutočnosť vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí), nemá vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí (§ 104 ods. 1 SSP).

35. Žalobca ďalej namietal, že správca dane nepreukázal, že žalobca vedel (alebo mal alebo mohol vedieť) o jeho zapojení do podvodného konania, resp. do reťazca poznačeného daňovo podvodným konaním. Pokiaľ žalobca argumentoval, že správca dane vyvodzuje záver, že žalobca vedel (alebo mal vedieť) o jeho zapojení do podvodného konania zo skutočností, ktoré sa žalobca (napokon aj správca dane) dozvedeli až prostredníctvom OČTK (pričom žalobca poukázal na to, že až z uznesenia o vznesení obvinenia sa dozvedel, že by do obchodného reťazca mali byť zaradené ďalšie spoločnosti, napr. PETREX Košice s.r.o., Insia L-M s.r.o., Shantal s.r.o., PROBESS s.r.o., resp. poukázal na zistenia vyplývajúce zo zaznamenaných telefonických hovorov), správny súd uviedol, že už samotná skutočnosť, že zistenia správcu dane, na ktorých založil svoje rozhodnutia, boli získané aj z dôkazov, ktoré neboli vykonané v súlade so zákonom, resp. z uznesenia, ktoré nemôže slúžiť ako dôkaz v daňovom konaní.

36. Správny súd v tejto súvislosti uviedol, že rozhodnutia správcu dane sú vo vzťahu k uplatnenému odpočtu DPH žalobcom z faktúr od deklarovaného dodávateľa DIMÄS, s.r.o. založené na tom, že „žalobcovi nebolo priznané právo na odpočítanie dane z dôvodu jeho vedomého zapojenia do daňového podvodu, ktorého sa dopustil v spolupráci s ďalšími spoločnosťami pri vytvorení fiktívnych fakturačných reťazcov s cieľom získať daňovú výhodu“.

37. Správny súd dospel k záveru, že žaloby boli dôvodné, a preto napadnuté rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutiami správcu dane v zmysle § 191 ods. 3 písm. a/ SSP zrušil s poukazom na ust. § 191 ods. 1 písm. d/, e/, g/ SSP, pretože sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutých rozhodnutí, bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonných rozhodnutí. V ďalšom konaní správny súd zaviazal správcu dane opätovne posúdiť splnenie podmienok na odpočítanie dane zo zdaniteľných obchodov v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ Zákona o DPH, vyhodnotiť žalobcom predložené dôkazy, ako aj dôkazy správcu dane získané v súlade so zákonom, prípadne doplní dokazovanie tak, aby bol skutkový stav riadne a spoľahlivo zistený a opätovne vo veciach rozhodnúť. Rozhodnutia odôvodniť tak, že tieto budú obsahovať všetky náležitosti v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku, t. j. správca dane uvedie rozhodné skutočnosti, na ktorých založil výrok rozhodnutia, ich jednoznačné právne posúdenie (pokiaľ opätovne dospeje k záveru, že je dôvod nepriznať žalobcovi nárok na odpočítanie DPH, so zreteľom na to, že daňový podvod a zneužitie práva sa navzájom vylučujú), ako aj úvahy, ktorými vyhodnotil vykonané dôkazy s uvedením, aké skutkové zistenia z vykonaných dôkazov zistil.

II. Kasačná sťažnosť žalovaného a stanoviská účastníkov

38. Proti napadnutému rozsudku správneho súdu podal žalovaný, v procesnom postavení sťažovateľa, riadne a včas kasačnú sťažnosť z dôvodov, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP) a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného

súdu (§ 440 ods. 1 písm. h) SSP). Žalovaný navrhol zrušiť rozsudok správneho súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

39. Sťažovateľ namietal právny záver správneho súdu, že správca dane neprípustne oprel svoje rozhodnutie o zistenia NAKA uvedené v uznesení o vznesení obvinenia. Žalovaný mal za to, že uznesenie o vznesení obvinenia bol oprávnený použiť a že konal v súlade s § 26 ods. 7 a § 24 ods. 4 daňového poriadku. Poukázal pritom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžfk/16/2017 zo dňa 31. januára 2019, v zmysle ktorého je správca dane oprávnený použiť svedecké výpovede získané v trestnom konaní;

40. Ďalej sťažovateľ namietal právny záver správneho súdu o nutnosti predložiť zo strany správcu dane dôkaz o tom, že NAKA odpočúvala telefonické hovory legálne, keďže na rozdiel od správcu dane si mohol takýto dôkaz zaobstarať správny súd sám podľa § 102 a § 120 písm. a) SSP. V súvislosti s odposluchmi žalovaný poukázal aj na skutočnosť, že rozhodnutia správcu dane nie sú založené výlučne na týchto dôkazoch, ale najmä na rôznych iných zisteniach daňovej kontroly.

41. Sťažovateľ ďalej namietal odklon od ustálenej praxe, keďže správca dane konal v súlade s názorom vyjadreným v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/29/2018 zo dňa 22. júla 2019, podľa ktorého ak sa konatelia deklarovaných dodávateľov nevedia k obchodom vyjadriť, nemôže správca dane vyhodnotiť obchody ako reálne uskutočnené a uznať nárok na odpočet DPH.

42. Ďalej poukázal aj na rozsudok NS SR sp. zn. 2Sžf/100/2016 dňa 27. marca 2019, v ktorom tento ustálil, že od podnikateľa možno očakávať potrebnú obozretnosť a opatrnosť pri výbere svojich obchodných partnerov za tým účelom, aby sa vyhol začleneniu do podvodných dodávateľských reťazcov;

43. Zdôraznil nedostatočné odôvodnenie a arbitrárnosť napadnutého rozsudku správneho súdu, ktorý sa nezaoberal dôkazným bremenom žalobcu, zistenými skutočnosťami ani dôkazmi zistenými správcom dane.

44. Písomným podaním sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril žalobca, ktorý kasačnému súdu navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť. Žalobca uviedol, že sa stotožňuje s názorom správneho súdu, že použitie uznesenia o vznesení obvinenia ako dôkazu je nezákonné a poukázal na to, že sťažovateľ síce tvrdí, že jeho rozhodnutie nebolo založené na zisteniach NAKA uvedených v uznesení o vznesení obvinenia (odposluchy telefónov), ale súčasne na ne vo svojich rozhodnutiach odkazuje. Žalobca tiež podotkol, že je rozdiel použiť ako dôkaz svedeckú výpoveď získanú v trestnom konaní a použiť len informácie uvedené v uznesení o vznesení obvinenia.

45. Žalobca trval na tom, že je zodpovednosťou žalovaného v konaní zabezpečiť použitie len zákonných dôkazov, čo zahŕňa aj zabezpečenie dôkazov preukazujúcich zákonnosť použitých dôkazov. Uviedol, že mu nemožno vytýkať nedostatočnú obozretnosť vzhľadom na výber obchodných partnerov. Manželia Petraníkovci boli oprávnení konať za obchodnú spoločnosť DIMÄS, s.r.o. nakoľko mali oprávnenie nakladať s bankovým účtom týchto obchodných spoločností a dôveru si získali tiež dlhodobou spoluprácou. Závery rozsudku sp. zn. 2Sžf/100/2016 sú podľa názoru žalobcu na prípad neaplikovateľné.

46. Žalobca ďalej namietal, že sťažovateľ žiadnym spôsobom nepreukázal a dôkazmi nepodložil svoje presvedčenie o tom, že žalobca o svojom zapojení do podvodného konania vedel. Na preukázanie vedomosti žalobcu o účasti na daňovom podvode boli použité výlučne zistenia uvedené v uznesení o vznesení obvinenia, čo považuje za nedostatočné a nezákonné.

47. Záverom poukázal na zaujatosť sťažovateľa v celom konaní, keďže napriek tomu, že k dňu podania kasačnej sťažnosti nebolo o vine rozhodnuté, sťažovateľ už z uznesenia o vznesení obvinenia o „vine“ žalobcu rozhodol. Pripomenul, že práve sťažovateľ spôsobil nepreskúmateľnosť a nezákonnosť rozhodnutí tým, že dokazoval neprípustne uznesením o vznesení obvinenia a nedostatočne dokazoval vedomosť či nevedomosť žalobcu o jeho zapojení do podvodného reťazca.

48. Sťažovateľ následne doplnil kasačnú sťažnosť podaním z 27. apríla 2023, v ktorom upriamil pozornosť kasačného súdu na rozsudok Najvyššieho súdu správneho súdu sp. zn. 2Sf/15/2021 z 24. augusta 2022. K otázke odpočúvania telekomunikačnej prevádzky a jeho použitia aj z doposiaľ neukončeného konania trestnoprávnej povahy.

III. Konanie na kasačnom súde

49. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote, a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná, vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a

po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

50. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku správneho súdu preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie im predchádzajúce, a to 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.

51. Predmetom súdneho prieskumu bol rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 75S/4/2021 - 214 z 28. apríla 2022, ktorým žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 101642505/2020, č. 101642568/2020 a č. 101642658/2020, všetky z 29. októbra 2020 vyhodnotil ako dôvodné a napadnuté rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutiami správcu dane postupom podľa § 191 ods. 3 písm. a/ SSP zrušil a vrátil prvostupňovému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie s poukazom na ust. § 191 ods. 1 písm. d/, e/, g/ SSP.

52. Podrobný priebeh administratívneho konania bol opísaný v rozsudku krajského súdu, preto ho kasačný súd nebude znova opakovať, len naň v celom rozsahu poukazuje.

IV. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

53. Podľa § 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení úč. do 31. júla 2015 (ďalej len „Zákon o DPH“) (1) Predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len "členský štát"),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

(2) Na účely tohto zákona je

- a) tuzemskom územie Slovenskej republiky,
- b) zahraničím územie, ktoré nie je tuzemskom,
- c) územím Európskej únie tuzemsko a územia ostatných členských štátov, ktoré sú zákonmi týchto členských štátov vymedzené na účely dane ako tuzemsko týchto členských štátov,
- d) územím tretích štátov územie, ktoré nie je územím Európskej únie.

(3) Na účely tohto zákona sa plnenia pochádzajúce z Monackého kniežatstva alebo určené pre Monacké kniežatstvo považujú za plnenia pochádzajúce z Francúzska alebo určené pre Francúzsko a plnenia pochádzajúce z ostrova Man alebo určené pre ostrov Man sa považujú za plnenia pochádzajúce zo Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska alebo určené pre Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska.

54. Podľa § 8 Zákona o DPH (1) Dodaním tovaru je

- a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,
- b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,
- c) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

(2) Dodaním tovaru je aj prevod vlastníckeho práva k hmotnému majetku za náhradu alebo protihodnotu na základe rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

(3) Ak platiteľ dodá tovar na svoju osobnú spotrebu, dodá tovar na osobnú spotrebu svojich zamestnancov, dodá tovar bezodplatne alebo dodá tovar na ďalší iný účel ako na podnikanie a ak pri kúpe alebo vytvorení tohto tovaru vlastnou činnosťou bola daň úplne alebo čiastočne odpočítateľná, považuje sa takéto dodanie tovaru za dodanie tovaru za protihodnotu. Bezodplatné dodanie tovaru na

obchodné účely, ak jeho hodnota nepresiahne 17 eur bez dane za jeden kus, a bezodplatné dodanie obchodných vzoriek sa nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu.

(4) Za dodanie tovaru sa považuje aj premiestnenie tovaru, ktorý je vo vlastníctve zdaniteľnej osoby, z tuzemska do iného členského štátu, ak je tento tovar odoslaný alebo prepravený ňou alebo na jej účet do iného členského štátu na účely jej podnikania. Takéto premiestnenie sa považuje za dodanie tovaru za protihodnotu okrem premiestnenia tovaru

a) na účel jeho inštalácie alebo montáže zdaniteľnou osobou alebo na jej účet v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru,

b) na účel zásielkového predaja tohto tovaru zdaniteľnou osobou v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru,

c) na účel dodania tovaru na palubách lietadiel, lodí alebo vlakov počas osobnej dopravy na území Európskej únie,

d) určeného na vývoz tovaru do tretích štátov,

e) určeného na dodanie tovaru do iného členského štátu touto zdaniteľnou osobou, ak dodanie tohto tovaru v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, bude oslobodené od dane,

f) na účel ocenenia tovaru alebo na účel prepracovania, spracovania, opravy alebo iných podobných činností fyzicky vykonaných na tomto tovare pre túto zdaniteľnú osobu v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava, za predpokladu, že sa tejto osobe tovar po skončení operácií vráti do tuzemska,

g) na dočasné použitie tohto tovaru v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, na účel dodania služieb touto zdaniteľnou osobou,

h) na dočasné použitie na obdobie nepresahujúce 24 mesiacov na území iného členského štátu, v ktorom by sa dovoz toho istého tovaru z územia tretieho štátu považoval za prepustený do režimu dočasné použitie s úplným oslobodením od dovozného cla,

i) na účel dodania plynu prostredníctvom sústavy zemného plynu, ktorá sa nachádza na území Európskej únie, alebo siete, ktorá je k takejto sústave pripojená, dodania elektriny a dodania tepla alebo chladu prostredníctvom teplárenských sietí alebo chladiarenských sietí podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f).

(5) Okamihom, keď sa prestane plniť niektorá z podmienok podľa odseku 4 písm. a) až i), považuje sa takéto premiestnenie tovaru za dodanie tovaru za protihodnotu.

(6) Ak zdaniteľná osoba na základe komisionárskej zmluvy alebo inej obdobnej zmluvy, podľa ktorej koná vo svojom mene na účet inej osoby (ďalej len "komisionárska zmluva"), obstará kúpu tovaru alebo predaj tovaru, platí, že táto zdaniteľná osoba tovar kúpila a predala.

(7) Za dodanie tovaru sa považuje aj odovzdanie huteľného hmotného majetku platiteľom dane na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, ak sa v členskom štáte nájomcu považuje prevzatie predmetu nájmu za nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, ktoré je predmetom dane.

55. Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ Zákona o DPH (1) Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

(2) Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

56. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ Zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

57. Podľa § 1 ods. 1 Daňového poriadku tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní.

58. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3, 6 Daňového poriadku (1) Pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

(2) Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

(3) Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

(6) Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny

úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

59. Podľa § 19 ods. 1, 2, 7 Daňového poriadku (1) O ústnom pojednávaní alebo vykonaní úkonu spíše príslušný orgán zápisnicu.

(2) Zo zápisnice musí byť zrejmé najmä kto, kde a kedy ústne pojednávanie alebo úkon vykonal, ktoré osoby sa ho zúčastnili, označenie hlavného predmetu ústneho pojednávania alebo úkonu, súvislé opísanie jeho priebehu, označenie listín a iných vecí odovzdaných pri ústnom pojednávaní alebo úkone alebo podstatný obsah listín predložených na nahliadnutie, vykonané poučenie, vyjadrenie poučených osôb, ich návrhy alebo námietky smerujúce proti obsahu zápisnice, závery o týchto návrhoch alebo námietkach. Ak zápisnica nahrádza podanie, musí mať náležitosti podania.

(7) O oznámeniach, poznámkach, obsahoch telefonických hovorov, odkazoch na iné spisové materiály, výpisoch z vlastných alebo cudzích záznamov a o ďalších skutočnostiach vzťahujúcich sa na vec a zistených príslušným orgánom vyhotoví tento orgán úradný záznam. Úradný záznam podpíše zamestnanec príslušného orgánu, ktorý ho vyhotovil. V úradnom zázname odkáže na zdroj informácie uvedenej v zázname. Na ďalšie náležitosti úradného záznamu sa vzťahujú primerane odseky 1 až 6.

60. Podľa § 22 ods. 1, 2 Daňového poriadku (1) Ak sa pri správe daní vyskytne otázka, o ktorej už právoplatne rozhodol iný príslušný orgán, je správca dane takýmto rozhodnutím viazaný; inak si môže správca dane o takejto otázke urobiť úsudok alebo dať inému 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 fyzickej osoby.

61. Podľa § 23 ods. 1, 2 Daňového poriadku (1) Daňový subjekt alebo jeho zástupca je oprávnený nazeráť do spisu daňového subjektu týkajúceho sa jeho daňových povinností. Do písomností, na základe ktorých sa vykonáva dožiadanie podľa § 21 alebo podľa osobitného predpisu, 21a) je daňový subjekt alebo jeho zástupca oprávnený nazrieť najskôr po tom, ako sa získa výsledok takejto dožiadania, ktorý je použiteľný ako dôkaz pri správe daní; to neplatí, ak príslušný orgán členského štátu alebo príslušný orgán zmluvného štátu, ktorému bola poskytnutá informácia o daňovom subjekte podľa osobitného predpisu, 21a) uviedol, že nesúhlasí so sprístupnením takýchto písomností. Správca dane je povinný o každom takomto nazretí do spisu vyhotoviť úradný záznam. Daňový subjekt alebo jeho zástupca nie je oprávnený nazeráť do písomností obsahujúcich utajované skutočnosti 22), do dokumentov, sprístupnením ktorých by boli dotknuté právom chránené záujmy iných osôb, do písomností, ktorých sprístupnením by mohlo dôjsť k zmareniu alebo podstatnému sťaženiu správy daní alebo k zmareniu alebo podstatnému sťaženiu objasnenia alebo vyšetrenia veci podľa osobitných predpisov, 22a) do informácií o oznámení alebo sprístupnení daňového tajomstva Policajnému zboru alebo orgánom činným v trestnom konaní, a do súhrnného protokolu podľa § 19a; to neplatí, ak sa použijú ako dôkaz pri správe daní.

(2) Na žiadosť daňového subjektu alebo jeho zástupcu správca dane zo spisového materiálu, do ktorého možno nazrieť, vydá rovnopis, alebo vyhotoví fotokópie alebo listinnú podobu elektronického dokumentu a vydá ich daňovému subjektu alebo jeho zástupcovi a na ich požiadanie osvedčí ich zhodu s originálom.

62. Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 Daňového poriadku (1) Daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

(2) Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

(3) Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

(4) Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

63. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. 1) Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

64. Podľa § 45 ods. 1 písm. c/, d/, e/, f/, g/ Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia,

d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,

e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní,

f) vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,

g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

65. Podľa § 45 ods. 2 písm. a/, b/, c/, d/ e/, f/, g/ Daňového poriadku kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,

b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,

c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,

d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, 2) a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,

e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia,

f) umožňovať vstup do sídla, miesta podnikania kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,

g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla, miesta podnikania alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu, poskytnúť výpisy, alebo ich kópie.

66. Podľa § 46 ods. 1, 2, 3, 5, 8, 9 písm. a/, 10 Daňového poriadku (1) Daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

(2) Ak sa vykonáva daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, daňová kontrola je začatá v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, kontrolované zdaňovacie obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia.

(3) Správca dane je oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia podľa odseku 1, ak to ustanovuje osobitný predpis, 33) alebo ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní alebo ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené. V týchto prípadoch v deň začatia daňovej kontroly zamestnanec správcu dane spíše zápisnicu o začatí daňovej kontroly; v zápisnici o začatí daňovej kontroly musí byť uvedený deň začatia daňovej kontroly, miesto vykonávania daňovej kontroly, predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie.

(5) Ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

(8) Zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný

daňový subjekt podľa osobitných predpisov 1)zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, 1)zašle správca dane kontrolovanému daňovému subjektu protokol, ktorého súčasťou je výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 30 pracovných dní od doručenia takého protokolu, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov 1)zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov 1)nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu. 36a)

(9) Daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

(10) Lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, 36b) druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 mesiacov.

67. Podľa § 61 ods. 1, 2 Daňového poriadku (1) Správca dane daňové konanie

a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,

b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. 21a)

(2) Správca dane môže daňové konanie prerušiť najdlhšie na 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci daňového konania; túto lehotu môže správca dane predĺžiť na nevyhnutný čas.

68. Podľa § 63 ods. 1, 2, 5 Daňového poriadku (1) Ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu 2)možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

(2) Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis 1)neustanovuje inak.

(5) Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

69. Podľa § 68 ods. 1, 3 Daňového poriadku (1) Ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasieľa. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane. Ak je vec vrátená na ďalšie vyrubovacie konanie, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorého rozhodnutie bolo zrušené.

(3) Ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. Správca dane vydá rozhodnutie do troch mesiacov od uplynutia lehoty určenej vo výzve podľa prvej vety. Ak vzhľadom na mimoriadnu zložitosť prípadu, iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote troch mesiacov, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán. Správca dane o predĺžení lehoty upovedomí daňový subjekt.

70. Podľa § 206 ods. 1 Trestného poriadku ak je na podklade trestného oznámenia alebo zistených skutočností po začatí trestného stíhania dostatočne odôvodnený záver, že trestný čin spáchala určitá osoba, policajt bez meškania vydá uznesenie o vznesení obvinenia, ktoré ihneď oznámi obvinenému a doručí najneskôr do 48 hodín prokurátorovi a ak je obvineným súdny exekútor, notár, znalec, tlmočník

alebo prekladateľ, aj ministromi spravodlivosti, a ak je obvineným advokát, aj Slovenskej advokátskej komore; o tomto úkone upovedomí bez meškania oznamovateľa a poškodeného. Ak bolo uznesenie o vznesení obvinenia oznámené jeho vyhlásením, je policajť povinný vydať obvinenému rovnopis tohto uznesenia bez meškania.

71. Podľa § 114 Trestného poriadku (1) V trestnom konaní pre úmyselný trestný čin, na ktorý zákon ustanovuje trest odňatia slobody s hornou hranicou trestnej sadzby prevyšujúcou tri roky, korupciu alebo pre iný úmyselný trestný čin, o ktorom na konanie zaväzuje medzinárodná zmluva, možno vyhotoviť obrazový, zvukový alebo obrazovo-zvukový záznam, ak možno dôvodne predpokladať, že ním budú zistené skutočnosti významné pre trestné konanie.

(7) V inej trestnej veci, ako je tá, v ktorej boli vyhotovené obrazové, zvukové alebo obrazovo-zvukové záznamy, možno záznam ako dôkaz použiť len vtedy, ak ide o trestné konanie pre úmyselný trestný čin, na ktorý zákon ustanovuje trest odňatia slobody s hornou hranicou trestnej sadzby prevyšujúcou tri roky, korupciu, trestný čin zneužívania právomoci verejného činiteľa, trestný čin legalizácie výnosu z trestnej činnosti alebo pre iný úmyselný trestný čin, o ktorom na konanie zaväzuje medzinárodná zmluva.

72. Podľa § 115 Trestného poriadku (1) V trestnom konaní o zločine, korupcii, trestných činoch extrémizmu, trestnom čine zneužívania právomoci verejného činiteľa, trestnom čine legalizácie výnosu z trestnej činnosti podľa § 233 a 234 Trestného zákona alebo pre iný úmyselný trestný čin, o ktorom na konanie zaväzuje medzinárodná zmluva, možno vydať príkaz na odpočúvanie a záznam telekomunikačnej prevádzky, ak možno dôvodne predpokladať, že budú zistené skutočnosti významné pre trestné konanie. Príkaz možno vydať, ak nemožno sledovaný účel dosiahnuť inak alebo ak by bolo jeho dosiahnutie iným spôsobom podstatne sťažené. Ak sa pri odpočúvaní a zaznamenávaní telekomunikačnej prevádzky zistí, že obvinený komunikuje so svojím obhajcom, takto získané informácie nemožno použiť na účely trestného konania a musia sa predpísaným spôsobom bez meškania zničiť; to neplatí, ak ide o informácie, ktoré sa vzťahujú na vec, v ktorej advokát nezastupuje obvineného ako obhajca.

(7) V inej trestnej veci, ako je tá, v ktorej sa odpočúvanie a záznam telekomunikačnej prevádzky vykonal, možno záznam ako dôkaz použiť len vtedy, ak ide o trestné konanie pre trestný čin uvedený v odseku 1.

73. Podľa § 1 ods. 1, 2 zák. č. 166/2003 Z. z. v znení k 09.09.2019 o ochrane súkromia pred neoprávneným použitím informačno-technických prostriedkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Zákon o ochrane pred odpočúvaním“) (1) Tento zákon ustanovuje podmienky použitia informačno-technických prostriedkov bez predchádzajúceho súhlasu toho, komu zasahuje do súkromia orgán štátu, ktorý informačno-technický prostriedok používa.

(2) Tento zákon sa nevzťahuje na použitie informačno-technických prostriedkov v trestnom konaní podľa osobitného zákona. 1)

74. Podľa § 3 ods. 1, 2 Zákona o ochrane pred odpočúvaním (1) Informačno-technický prostriedok možno použiť len vtedy, ak je to v demokratickej spoločnosti nevyhnutné na zabezpečenie ochrany ústavného zriadenia, vnútorného poriadku a zahraničnopolitických záujmov štátu, bezpečnosti a obrany štátu, získavanie informácií zo zahraničných zdrojov, predchádzanie a objasňovanie trestnej činnosti alebo na ochranu práv a slobôd iných a ak dosiahnutie tohto účelu inak by bolo neúčinné alebo podstatne sťažené; informačno-technické prostriedky možno v pôsobnosti Slovenskej informačnej služby a Vojenského spravodajstva použiť aj mimo územia Slovenskej republiky v rozsahu úloh podľa osobitných predpisov. 5a) Použitím informačno-technického prostriedku sa môže základné právo alebo sloboda obmedziť len v nevyhnutnom rozsahu a nie dlhšie, ako je to nevyhnutné na dosiahnutie zákonom uznaného cieľa, na ktorý slúži.

(2) Údaje získané informačno-technickými prostriedkami možno použiť výlučne na dosiahnutie účelu pri plnení úloh štátu, ktoré spĺňajú podmienky podľa odseku 1.

75. Podľa § 7 ods. 1, 2 Zákona o ochrane pred odpočúvaním (1) Kópiu zvukového, obrazového alebo zvukovo-obrazového záznamu (ďalej len „záznam“), ktorý bol vyhotovený použitím informačno-technického prostriedku, možno postúpiť len vecne a miestne príslušnému štátnemu orgánu, ak záznam môže byť dôkazom v konaní vedenom pred príslušným štátnym orgánom v medziach jeho zákonom ustanovenej právomoci; to neplatí, ak ide o postúpenie záznamu alebo jeho kópie v rámci spolupráce spravodajských služieb s orgánmi iných štátov obdobného zamerania a pôsobnosti a medzinárodnými organizáciami podľa osobitného predpisu 6a) a tiež na účely jeho jazykového prekladu, odtajnenia vrátane jeho dešifrovania alebo dekódovania, ak osoba, ktorej sa má záznam alebo jeho kópia takto poskytnúť, podpíše vyhlásenie o mlčanlivosti. Vecne a miestne príslušný štátny orgán, ktorému bol záznam postúpený, nesmie vyhotoviť kópiu záznamu ani záznam alebo jeho prepis poskytnúť k nahliadnutiu či skopírovaniu inej osobe, inému štátnemu orgánu alebo orgánu územnej samosprávy alebo inej samosprávy.

(2) Ak sa majú informácie získané použitím informačno-technického prostriedku použiť ako dôkaz v trestnom konaní, 1) vyhotoví orgán štátu písomný záznam s uvedením údajov o mieste, čase a zákonnosti použitia informačno-technického prostriedku; k písomnému záznamu orgán štátu priloží záznam a jeho doslovný prepis. Informácie získané použitím informačno-technického prostriedku, ktoré sa nevzťahujú na dôvody jeho použitia uvedeného v žiadosti, sa môžu použiť ako dôkaz v trestnom konaní, len ak sa týkajú trestnej činnosti, v súvislosti s ktorou možno použiť informačno-technický prostriedok.

76. Senát kasačného súdu sa v celom rozsahu stotožnil s právnym názorom krajského súdu, ktorý považoval rozhodnutie správca dane za nepreskúmateľné z dôvodu, že sťažovateľ sa v odôvodnení napadnutých rozhodnutí vôbec nevysporiadal s odvolacou námietkou uvedenou v odvolaniach proti rozhodnutiam správca dane o neprípustnom použití uznesenia o vznesení obvinenia ako dôkazu v daňovom konaní. Je nutné konštatovať, že rozhodnutia žalovaného obsahujú konštatívne časti, v ktorých žalovaný veľmi podrobne opisuje skutkový stav zistený správcom dane. Poukazuje na to, že dňa 29.01.2019 bolo doručené účastníkovi konania upovedomenie o začatí trestného stíhania a vznesení obvinenia, pričom odcitoval podstatnú časť z odôvodnenia upovedomenia. Jeho samotné odôvodnenie však neobsahuje žiadne úvahy, z ktorých by bolo zrejmé ako sa vysporiadal s odvolacou námietkou žalobcu a neprípustnosti použitia predmetného uznesenia ako dôkazu v daňovom konaní.

77. Podľa názoru kasačného súdu uznesenie o vznesení obvinenia je procesným úkonom, ktorým sa proti určitej osobe začína trestné stíhanie za konkrétny skutok, ktorý je trestným činom a súčasne sa určuje procesné postavenie v trestnom konaní ako obvineného. V tomto prípade sa kasačný súd stotožnil s právnym názorom žalobcu, že právnym významom tohto uznesenia je len a výlučne začatie trestného stíhania voči konkrétnej osobe (resp. osobám) za určitý konkrétny skutok. Vznesenie obvinenia teda nie je rozhodnutím o tom, že táto osoba predmetný trestný čin aj spáchala. Znamená to teda, že samotný výrok uznesenia o vznesení obvinenia nemôže byť dôkazom toho, že sa skutok stal, resp. že ho spáchala konkrétna osoba a to ani v trestnom a už vôbec nie v daňovom konaní.

78. Senát kasačného súdu dospel k záveru, že ako samotné uznesenie o vznesení obvinenia, tak ani skutkové zistenia v ňom obsiahnuté v žiadnom prípade nemôžu byť považované za dôkaz toho, že sa určité osoby dopustili nejakého konania, a teda za dôkaz podľa ust. § 24 Daňového poriadku, ktorý by bol správca dane oprávnený použiť ako dôkaz v daňovom konaní. Navyše nie je ani dôkazom o tom, že sa určité skutočnosti stali práve tak, ako je v uznesení o vznesení obvinenia uvedené a tiež nemusí byť nevyhnutým dôkazom o tom, že sa tam uvedeného konania dopustila práve osoba, ktorá je v uznesení o vznesení obvinenia v postavení obvineného.

79. Kasačný súd uzatvára, že predmetné uznesenie je nutné chápať ako obvinenie, ktoré má predbežnú povahu a nie je možné ho považovať za dôkaz, ktorý by bol spôsobilý preukazovať skutočnosti v ňom obsiahnuté.

80. Zo samotného uznesenia o vznesení obvinenia, ktoré tvorí súčasť administratívneho spisu, vyplýva, že správca dane prevzal do odôvodnenia svojho rozhodnutia text najmä tej časti uznesenia o vznesení obvinenia, v ktorom je vymedzený skutok, pre ktorý bolo vznesené obvinenie a zároveň text z jeho odôvodnenia v častiach, kde vyšetrovateľ policajného zboru hodnotí jednotlivé dôkazy.

81. Kasačný súd má za to, že odôvodnenie rozhodnutia v znení, v ktorom sú prevzaté celé pasáže, resp. časti odôvodnenia z rozhodnutia vydaného OČTK, a to aj vrátane hodnotenia vykonaných dôkazov, v žiadnom prípade nespĺňa náležitosti riadneho odôvodnenia rozhodnutia orgánu verejnej správy podľa § 63 ods.5 Daňového poriadku, a preto je možné považovať rozhodnutie krajského súdu za správne, keď tento dospel k záveru, že rozhodnutia správca dane sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

82. V zhode so správnym súdom kasačný súd uvádza, že skutkový stav, z ktorého vychádzajú preskúmané rozhodnutia je možné považovať za nedostatočne zistený, čo spôsobuje nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí pre nedostatok dôkazov. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, ktorá je priamo uplatniteľná k podloženiu záveru kasačného súdu ohľadne tenkej hranice vo vnímaní prelínania trestného a daňového konania. „Ačkoliv jsou v praxi často vedeny oba druhy řízení pro týž skutek, výsledky bývají mnohdy zcela rozdílné. Pro výsledek daňového řízení není totiž rozhodující skutečnost, že daňový subjekt spáchal či nespáchal nějaký trestný čin. Daňové právo není trestním právem. Svět daňového a trestního práva je oddělený, podmínkou doměření daně rozhodně není zjištění daňového trestného činu. Postupy orgánů činných v trestním řízení a správce daně se nepodmiňují. Závěry činnosti orgánů činných v trestním řízení nelze bez dalšího mechanicky vtahovat do daňové sféry, byť se v základu může jednat o stejnou nebo související obchodní operaci...“ (rozsudky NSS ČR z 30. novembra 2009, sp.zn. 8 Afs 86/2008-95 z 25. apríla 2012, sp. zn. 2 Afs 33/2011-78, a z 05. augusta 2020, sp. zn. 10 Afs 43/2020-35).

83. Pokiaľ ide o namietaný nesúhlas s prípustnosťou použitia dôkazov získaných v inom (trestnom) konaní použitím informačno-technických prostriedkov, je potrebné zdôrazniť, že uznesenie o vznesení obvinenia obsahuje konkrétne skutočnosti a zistenia získané zo záznamov telefónnych hovorov účastníckych staníc (odposluchov), pričom jednotlivé hovory sú v ňom označené číslom hovoru a dátumom, s uvedením obsahu telefonického rozhovoru a s následným vyhodnotením jeho obsahu vo vzťahu k preverovaným skutočnostiam. Pokiaľ teda správca dane i žalovaný ako dôkaz v daňovom konaní použili predmetné uznesenie, súčasťou ktorého sú aj skutočnosti získané z odposluchov účastníckych staníc, je nevyhnutné dospieť k záveru, že je potrebné posúdiť, či takéto dôkazy boli použité v súlade so zákonom. Z administratívnych spisov vyplýva, že správca dane i žalovaný mali k dispozícii len uznesenie o vznesení obvinenia, v ktorom je uvedený konkrétny obsah odposluchov vykonaných z účastníckych staníc. Súčasťou administratívnych spisov teda nie sú prepisy jednotlivých odposluchov, ani žiadne listinné dôkazy, z ktorých by vyplynula legálnosť vyhotovenia takýchto dôkazov.

84. Pokiaľ sťažovateľ v doplnení kasačnej sťažnosti argumentoval judikatúrou týkajúcou sa odpočúvania telekomunikačnej prevádzky a jeho použitia aj z doposiaľ neukončeného konania trestnoprávnej povahy, kasačný súd uvádza, že s ohľadom na judikatúru ústavného súdu, ako aj najvyššieho súdu, či judikatúru, ktorú dal kasanému súdu do pozornosti sťažovateľ, táto nič nemení na tom, že z obsahu administratívnych spisov v preskúmaných konaniach nemožno overiť, ako to správne poznamenal aj správny súd, či dôkazy získané využitím ITP boli získané v súlade so zákonom a nemožno preto vykonať ani test legality, legitimity a proporcionality, keďže z administratívnych spisov je zrejme len to, že uznesenie o vznesení obvinenia, (ktorého súčasťou je obsah predmetných hovorov) získal orgán verejnej správy od orgánov činných v trestnom konaní s ich súhlasom. Nie je však zrejme a je treba uviesť, že nezisťoval to ani správca dane, ani žalovaný, či tieto dôkazy boli získané v súlade so zákonom.

85. Z vyššie uvedeného vyplýva, že pokiaľ boli ako dôkaz použité zistenia, z ITP ktorých obsah je súčasťou samotného uznesenia o vznesení obvinenia, ktoré správca dane i žalovaný vo svojich rozhodnutiach označili ako „dôkaz získaný v súlade so zákonom a použiteľný v daňovom konaní“, takýto postup nie je v súlade so zákonom.

86. S poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky sťažovateľa vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné, a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 Správneho súdneho poriadku zamietol. V ďalšom konaní bude správca dane postupovať v súlade s ustanovením § 191 ods. 6 SPP postupom, ktorý správny súd špecifikoval v bode 80 rozsudku.

87. Najvyšší správny súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku, ktorý podľa názoru senátu kasačného súdu sa vyčerpávajúcym spôsobom vysporiadal so všetkými žalobnými námietkami a nenechal otvorenú žiadnu otázku, ktorej riešenie by zostalo na kasačnom súde.

88. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky tak, že žalobcovi ich náhradu voči žalovanému (sťažovateľovi) priznal z dôvodu jeho úspechu v kasačnom konaní (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 Správneho súdneho poriadku).

89. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.