

Súd: Krajský súd Prešov
Spisová značka: 2S/21/2015
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8015200528
Dátum vydania rozhodnutia: 17. 10. 2019
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Morozová Nemcová
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2019:8015200528.2

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Morozovej Nemcovej a sudcov JUDr. Moniky Tobiašovej a JUDr. Mariana Hoffmanna, PhD. v právnej veci žalobcu I.L.GROUP spol. s.r.o., so sídlom Kukoreliho 60, 066 01 Humenné, IČO: 36463 591, zastúpeného konateľom spoločnosti Igorom Lopatom, právne zastúpeného JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom so sídlom v Košiciach, Gelnická č. 33, 040 1 Košice, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu SR, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 13. marca 2015 č.: XXXXXXXX/X/XXXXXX/XXXX/XXXX na základe žaloby jednohlasne takto

rozhodol:

Z r u š u j e rozhodnutie žalovaného zo dňa 13. marca 2015 č.: XXXXXXXX/X/XXXXXX/XXXX/XXXX a rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Humenné zo dňa 20. októbra 2014 č.: XXXXXXXX/XXXXXX/XXXX/XXXX/Mol a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

P r i z n á v a žalobcovi úplnú náhradu trov konania voči žalovanému.

P r i z n á v a žalobcovi úplnú náhradu trov odvolacieho konania voči žalovanému.

odôvodnenie:

1. Včas podanou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného uvedeného v úvodnej časti rozsudku v spojení s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu Prešov pobočka Humenné zo dňa 20.10.2014 č.: XXXXXXXX/XXXXXX/XXXX/XXXX/Mol, ktoré žiadal zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie a priznať trovy konania.

2. Žalobca dôvodil v žalobe tým, že rozhodnutia sú nezákonné a žalobca bol rozhodnutím žalovaného ukrátený na svojich právach. Poukázal na potrebu súdu, aby sa tento vysporiadal so zákonnosťou prerušenia daňovej kontroly, ako aj uplynutia lehôt počas konania pred súdom, pretože žaloba bola podaná aj voči nečinnosti žalovaného. Zásadnou námietkou žalobcu bolo prerušenie konania podľa § 25a ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., pričom žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR 4SŽ-69-72/99. Namietal výkon vlastného dokazovania správcovi dane podľa § 29 zákona č. 511/1992 Zb. a opakovane poukázal na porušenie § 25a ods. 5 zákona, ako aj plynutia doby počas súdneho konania s poukazom na § 246d O.s.p. Žalobca ďalej argumentoval tým, že právo vyrubiť daň z pridanej hodnoty za december 2006 správcovi dane zaniklo k 31.12.2012.

3. Ďalej v zhode s námietkami v odvolaní dôvodil tým, že právne závery žalovaného sú v nesúlade s vykonanými skutkovými zisteniami a vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci a rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, pričom vykazujú závažné znaky arbitrárnosti. Ťažiskové dôkazy boli získané spôsobom spochybňujúcim ich zákonnosť. Podľa žalobcu je neprípustné, aby

daňové orgány zákonné práva žalobcu, ktoré sú súčasťou ústavne zaručených zásad spravodlivého procesu akýmkoľvek spôsobom obchádzali alebo oslabovali. Znemožnenie uplatnenia procesných práv, ktoré by inak žalobca v daňovom konaní mohol uplatniť a z ktorých bol v dôsledku nesprávneho postupu správneho orgánu vylúčený je chybou konania takého charakteru, že s jej existenciou sa spája evidentné porušenie zákonnosti s podstatným dopadom na posúdenie veci. Ďalej žalobca poukázal na obsah článku 46 ods. 1 Ústavy SR a § 72 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého povinnosť uvedená v tomto ustanovení nie je naplnená tým, že odvolací orgán iba reprodukuje tvrdenia správcu dane uvedené v rozhodnutí. Žalovaný prijaté právne závery ozrejmil tendenčne a veľmi priamočiaro bez požadovanej konfrontácie s argumentáciou žalobcu.

4. Čo sa týka ťažiskových dôkazov opätovne uviedol, že boli získané spôsobom spochybňujúcim ich zákonnosť. Skutočnosť, že preprava nebola vykonaná nepreukazuje tachogram, pričom žalobca poukázal na rozporné tvrdenia IX. a znaleckého posudku Ing. G. Žalobca k uvedeným dôkazným prostriedkom uviedol, že preukázaným zistením bolo len to, že tachografické krúžky boli manuálne upravené a nie to, že preprava nebola vykonaná. Tovar sa neprepravuje tachogramom, ale vozidlom, ktoré bolo funkčné aj s nefunkčným tachogramom. V závere žaloby žalobca zdôraznil, že rozpory vo výpovediach prepravcu K. a jeho synov nemôžu mať vplyv na výsledok daňového konania.

5. K podanej žalobe sa písomným stanoviskom sa dňa 20.07.2015 a následne 22.09.2015 k doplneniu žaloby vyjadril žalovaný, pričom zotrval na dôvodoch uvádzaných v rozhodnutí zo dňa 13.03.2015 a súdu navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť.

6. Z administratívneho spisu, ktorý na výzvu súdu predložil žalovaný mal súd za preukázané, že prvostupňový správny orgán Daňový úrad Prešov pobočka Humenné dňa 20.10.2014 pod č.: XXXXXXXX/XXXXXXXX/XXXX/XXXX/Mol podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. určil platiteľovi dane z pridanej hodnoty I.L.Group spol. s r.o., so sídlom Kukoreliho 60, 066 01 Humenné s príslušným DIČ, IČO rozdiel v sume 128.460,04 Eur za zdaňovacie obdobie december 2006. Daňový úrad Prešov znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2006 zo sumy 142.831,47 Eur na sumu 14.371,43 Eur.

7. Výrok rozhodnutia odôvodnil správca dane tým, že popísal celý postup, ktorý predchádzal vydaniu rozhodnutia, pričom zdôraznil, že daňová kontrola na nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie december 2006 bola začatá dňa 26.03.2007 a ukončená 25.05.2009. Opakovaná daňová kontrola bola začatá 29.01.2010. Krajský súd Prešov o žalobe o ochrane pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy vo veci opakovanej daňovej kontroly rozhodol rozsudkom pod sp. zn. 1S/90/2011-28 dňa 07.02.2012, pričom zakázal Daňovému úradu Humenné pokračovať v opakovanej daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2006 u žalobcu. Rozhodnutím odvolacieho orgánu zo dňa 06.11.2009 bolo uložená správcovi dane vykonať ďalšie dokazovanie vo veci svedeckými a znaleckými dôkazmi a pri výpočte 19% dane z faktúr za tovar postupovať pri určení základu dane v súlade s ustanovením § 22 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov. Následne správca dane ako už súd uviedol vyššie popísal celý postup správcu dane, ktorý predchádzal samotnému vydaniu rozhodnutia s tým, že konkrétne argumentoval všetkými dôkazmi, ktoré počas uvedeného postupu správca dane vykonal jednak sám, ako aj príslušnými dožiadaniami na daňové úrady, ako aj na orgány činné v trestnom konaní, na základe čoho vo veci rozhodol.

8. O odvolaní, ktoré obsahuje identické skutočnosti, ako sú uvedené v žalobe rozhodol žalovaný ako odvolací orgán rozhodnutím zo dňa 13.03.2015 pod č. XXXXXXXX/X/XXXXXXXX/XXXX/XXXX podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňového poriadku) tak, že prvostupňové rozhodnutie zo dňa 20.10.2014 č. XXXXXXXX/XXXXXXXX/XXXX/XXXX/Mol potvrdil.

9. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný poukázal na obsah prvostupňového rozhodnutia správcu dane, ako aj na dôvody odvolania daňového subjektu v plnom rozsahu. Žalovaný ako odvolací orgán po preskúmaní rozhodnutia v rozsahu uvádzanom v odvolaní podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku zistil skutkový stav, na ktorý v rozhodnutí poukázal.

10. Správca dane vykonal u daňového subjektu I.L.Group spol. s r.o. daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie december 2006. Správca dane preveroval v rámci daňovej kontroly oprávnenosť uplatnenia odpočítania dane z prijatých

zdaniteľných obchodov od spoločnosti R., formou dožiadania na príslušný Daňový úrad Stropkov, pričom zistil že daňový subjekt nespolupracuje so správcom dane a posledné daňové priznanie na DPH podal za I. štvrťrok 2006, daňový úrad mu určil posledné zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2006 a k 31.12.2006 ukončil daňovému subjektu registráciu na DPH. Konateľ spoločnosti R. s.r.o., bol v súvislosti s dožiadaním dvakrát predvolaný neúspešne na vypočutie. Správca dane v tejto súvislosti preveroval u kontrolovaného daňového subjektu v rámci daňovej kontroly uplatnenie dane pri deklarovanom dodaní tovaru do iného členského štátu, ktorým mala byť podľa faktúr Česká republika. Zároveň na základe žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií požiadal správca dane v zmysle formulára R. XXXX a čl. 5 Nariadenia rady č. 2003/1798/EC o spoluprácu Českú daňovú správu. Správca dane s výsledkom šetrenia týkajúceho sa spoločnosti J. a zistil, že tento daňový subjekt je pre českú daňovú správu nekontaktný od decembra 2006 nepodáva daňové priznania na DPH a nebolo podané ani daňové priznanie k dani z príjmu právnických osôb za rok 2006. Všetka korešpondencia bola doručovaná verejnou vyhláškou.

11. Za účelom preverenia prepravy tovaru do Českej republiky uskutočnil správca dane s deklarovným prepravcom E. K., ako aj jeho dvoma synmi, pričom prepravca E. K. do zápisnice zo dňa 16.07.2006, že sporné faktúry vystavil a prepravy uskutočnil a že šoférom bol on, resp. jeho synovia H. a H.. Daňový úrad Humenné na základe svojich zistení pri výkone predmetnej daňovej kontroly zaslal orgánom činným v trestnom konaní zo dňa 23.01.2008, v ktorom oznámil podozrenie z páchania ekonomickej trestnej činnosti. Správca dane rozhodnutím zo dňa 05.02.2008 prerušil podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. daňovú kontrolu z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia a to do dňa doručenia výsledkov preverovania orgánov činných v trestnom konaní. Prekážky, pre ktoré daňová kontrola bola prerušená pominuli dňa 27.04.2009 doručením zápisníc o výsluchu svedkov a znaleckých posudkov listom PPZ Banská Bystrica zo dňa 29.04.2009, o čom bol daňový subjekt oboznámený písomne listom zo dňa 29.04.2009. Išlo o listinné dôkazy, medzi ktorými bol znalecký posudok č. X/XXXX, v závere ktorého sa uvádza, že jednoznačne vyplýva, že záznamy na tachografických krúžkoch vykazujú závažné nedostatky potvrdzujúce, že záznamy na krúžkoch boli zhotovené manuálne a nemajú žiaden vzťah k dokladovým prepravám v danom dátume, z čoho správca dane vyvodil záver, že k preprave tovaru do Českej republiky nedošlo a ďalej zo zistených skutočností dospel aj k záveru, že vzhľadom na to, že spoločnosť I.L. Group spol. s r.o. už na sklade predmetný tovar nemá, došlo k dodaniu tovaru za protihodnotu v tuzemsku. V zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH dňom dodania tovaru vznikla podľa správcu dane platiteľovi daňová povinnosť a správca dane z predmetných faktúr vypočítal 19% daň vo výške 4.583 581,- Sk.

12. Pri preverovaní uplatneného odpočítania dane kontrolovaným daňovým subjektom správca dane zistil taktiež uplatnenie odpočítania dane z faktúry zo dňa 21.12.2006 od E. za odvoz sušeného mlieka F. - J. vo výške 18.240,- Sk, ktoré správca dane posúdil ako odpočítanie neoprávnené, pretože k odpočítaniu dane nedošlo a to na základe zápisníc výsluchu obvineného E. K. získaného od orgánu činného v trestnom konaní, ktorý tvrdil, že zabezpečoval prepravu mlieka z F. do J.. Na tachografických krúžkoch, ktoré predložil na Daňový úrad Humenné chýbalo jednak meno, ako aj stav tachometra a trasa a neboli zaznamenané jednotlivé vykonané prepravy. Na základe týchto skutočností, ako aj v súlade so závermi znaleckých posudkov č. X/XXXX a X/XXXX správca dane uviedol, že zo strany daňového subjektu došlo k porušeniu ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH tým, že daňový subjekt si uplatnil právo na odpočítanie dane zo služby - preprava, pri ktorej nebolo preukázané, že služba bola vykonaná.

13. Ďalej žalovaný popísal postup správcu dane po vykonaní dôkazov, pričom uviedol, že k protokolu sa daňový subjekt na základe výzvy z 25.05.2009 nevyjadril. Protokol bol podpísaný a prerokovaný s daňovým subjektom dňa 04.06.2009. Na základe prerokovania protokolu správca dane vydal rozhodnutie 10.06.2009, ktorým podľa § 15 ods. 14 zákona č. 511/1992 Zb. nepriznal platiteľovi nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 2006 v sume 142.831,48 Eur a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 9.920,99 Eur. Proti tomuto rozhodnutiu podal daňový subjekt odvolanie a daňové riaditeľstvo SR rozhodnutím zo dňa 06.11.2009 zrušilo vec a vrátilo na ďalšie konanie. Na základe podnetu Daňového riaditeľstva SR zo dňa 04.12.2009 bola nariadená opakovaná daňová kontrola. Daňový subjekt podal dňa 27.06.2011 žalobu na Krajský súd v Prešove, ktorý rozsudkom dňa 07.02.2012 pod č. 1S/90/2011-28, ktorý nadobudol právoplatnosť dňa 28.02.2012 zakázal Daňovému úradu Humenné pokračovať v opakovanej daňovej kontrole.

14. Správca dane v rámci výkonu opakovanej daňovej kontroly vykonal ústne pojednávanie so svedkom JN., s ktorým spísal zápisnicu z 28.04.2010, ktorého výsluchu sa nezúčastnil konateľ spoločnosti. Ďalej správca dane vykonal ústne pojednávanie so svedkom JC. P., pričom vyhotovil zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 25.05.2011 v rámci preverovania dodávateľa sušeného mlieka - spoločnosti R.. Z daňového úradu Svidník zistil, že táto spoločnosť je nekontaktná, nespolupracuje so správcom dane, konateľ spoločnosti E. P. sa nezdržiava na mieste trvalého bydliska. Ako je ďalej preukázané z odôvodnenia žalovaného konateľ spoločnosti A. Z. zabezpečil dňa 25.05.2011 na Daňový úrad Humenné prítomnosť konateľa spoločnosti E. P., ktorý vypovedal ako svedok za prítomnosti konateľa spoločnosti a potvrdil predaj tovaru pre spoločnosť I.L.Group spol. s r.o. a zároveň doložil aj nadobúdacie doklady - fotokópie od talianskych spoločností. Svedok uviedol, že tovar bol prepravovaný na talianskych autách, podľa jeho výpovede na Daňovom úrade v Humennom prepravu nehradil on, ale talian. Na otázku správcu dane ako sa kontaktoval na dodávateľa odpovedal, že si ho našiel na internete, pričom vypovedal, že s internetom vie pracovať. Keď ho zamestnanci správcu dane vyzvali, aby názorne ukázal, či vie pracovať s internetom, toto odmietol. Skladovacie priestory, kde mal zložený tovar mal v prenájme, ale neplatil za prenájom nič, nemal ani žiadnu zmluvu o prenájme. Konateľ uvedenej spoločnosti uviedol, že peniaze mu pán Z. odovzdával v hale, kde mal skladovacie priestory. Na otázku správcu dane, prečo nepodal daňové priznanie na miestny príslušný daňový úrad, odpovedal, že on daňové priznanie podal, pričom zamestnanci daňového úradu zistili, že daňové priznanie za uvedené obdobie ku dňu 24.05.2011 nepodal.

15. Svedecké výpovede uvedené vyššie, teda s E. K., ako aj s konateľom spoločnosti pánom P. žiadal daňový subjekt pri ústnom pojednávaní dňa 17.06.2014 vykonať opätovne a preto správca dane zaslal predvolanie na výsluch tak svedka E. K., H. K., E. K. ml., ako aj upovedomenie o výsluchu svedkov pre konateľa spoločnosti I.L.GROUP. Opätovne boli vypočutí dňa 24.07.2014 svedok E. K., čo bolo oznámené konateľovi spoločnosti A. Z. a 25.07.2014 bol vypočutý E. K. syn, o čom boli spísané zápisnice. Na predvolanie sa nedostavil H. K., ktorý sa v tom čase nachádzal mimo územie SR.

16. Správca dane z dôvodu odstránenia všetkých pochybností pri vyhodnocovaní znaleckého posudku požiadal dožiadanim Daňový úrad Žilina za účelom vypočutia svedka - znalca, na čo správca dane zaslal aj žiadosť o doplnenie informácie zo dňa 05.10.2010 na PPZ Úrad boja proti organizovanej kriminalite odbor stred, Banská Bystrica, pričom dňa 12.05.2011 bola na Daňový úrad Humenné doručená odpoveď - zápisnica o výsluchu svedka, v ktorej znalec opätovne potvrdil, že všetky tachografické krúžky boli zhotovené manuálne, neboli vložené do tachogramu a údaje, ktoré čiastočne zodpovedajú informáciám z tachografických krúžkov a priloženej dokumentácie sa týkajú len písomných údajov na kružkoch, ktoré boli napísané vodičom vozidla. Tachografické krúžky neboli zhodnotené záznamovým zariadením vozidla, tzn. o vplyve technického stavu motorového vozidla na záznam na krúžku nie je možné uvažovať. Zároveň znalec opätovne zdôraznil, že ani jeden záznam rýchlosti a ubehutej vzdialenosti na predložených tachografických krúžkoch nebol vyhotovený záznamovým zariadením tzn. tachogramom, z toho vyplýva, že na krúžkoch sa nachádzajú fiktívne informácie o priebehu prepravy vozidla, ktoré mohli v náhodnom prípade súhlasiť s prepravnými dokladmi. To však neznamená, že takáto preprava musela byť vykonaná.

17. Vzhľadom na požiadavku konateľa zo dňa 17.06.2014 o opätovné vykonanie tohto dôkazu zaslal správca dane 23.07.2014 žiadosť o doplnenie informácie na čo bola doručená odpoveď dňa 27.08.2014, pričom Národná kriminálna agentúra NJFP stred Banská Bystrica uviedla, že trestné konanie bolo ukončené 05.11.2010 a to návrhom na podanie obžaloby a že predmetná vec už nie je v prípravnom konaní a nie je možné vykonať uvedené procesné úkony.

18. Na Daňový úrad pobočka Humenné 28.08.2014 bol doručený rozsudok Okresného úradu Humenné 1T 49/2011 zo dňa 11.06.2014, z ktorého obsahu vyplýva, že v uvedenej veci vypovedá aj súdny znalec Ing. A. G., ktorý v plnom rozsahu potvrdil závery vyplývajúce zo znaleckých posudkov č. X/XXXX a X/XXXX a skonštatoval, že ani v jednom prípade nezistili, že by tachogram ako prístroj zaznamenal na tachografických krúžkoch priebeh dráhy. To, že tachografické krúžky v dvoch autách vykazovali veľmi podobné priebehy záznamov rýchlosti, ktoré navyše nie sú typické pre bežnú prevádzku motorového vozidla a boli zistené manuálne zápisy jednoznačne podľa výsledkov záverov senátu nasvedčuje tomu, že tieto záznamy nezodpovedali skutočnosti a boli vykonané fingovane. Z uvedeného rozsudku vyplýva, že žiaden zo subjektov zainteresovaných v týchto obchodoch nepopísal obchody tak jasne, konkrétne a dôsledne, aby bolo z nich zrejmé množstvo, kvalita, druh či samotná povaha tovaru, ktorým malo byť

obchodované, resp. v takom stave, že by bola vylúčená pochybnosť, či taký tovar skutočne obchodovaný bol.

19. Správca dane na základe uvedeného vyzval následne daňový subjekt na predloženie všetkých dokladov a dôkazov preukazujúcich dodanie tovaru do Českej republiky, ktoré doteraz neboli správcovi dane predložené, pričom výzva bola prevzatá 28.07.2014 a lehota na predloženie dokladov bola stanovená na 8 dní. Žiadne dôkazy daňový subjekt na základe tejto výzvy nepredložil.

Dňa 07.10.2014 bol daňový subjekt oboznámený so zisteniami získanými vo vyrubovacom konaní, o čom bola spísaná zápisnica z toho istého dňa a následne správca dane vydal rozhodnutie zo dňa 20.10.2014, ktorým podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku vo veci rozhodol.

20. Žalovaný citoval príslušné ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z., ako aj zákona č. 511/1992 Zb. a Daňového poriadku č. 563/2009 Z.z. Odvolací orgán pri preskúmaní rozhodnutia vychádzal z uvedených citovaných ustanovení zákonov.

Ďalej sa v odôvodnení rozhodnutia žalovaný vyporiadal so všetkými námietkami uvádzanými odvolávajúcim sa v odvolaní. K námietke odvolávajúceho sa, že neboli splnené obligatórne podmienky na prerušenie daňovej kontroly žalovaný uviedol, že sa stotožnil s názorom správcu dane, že v danom prípade v rámci daňovej kontroly išlo o začatie konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia. Poukázal pritom na ustanovenie § 44 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., ako aj na príslušné ustanovenie § 25a ods. 1 citovaného zákona s poukazom na ustanovenie § 15 ods. 16 citovaného zákona. Prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená aj podľa žalovaného pominuli dňa 27.04.2009 doručením zápisníc o výsluchu svedkov a znaleckých posudkov listom PPZ Banská Bystrica zo dňa 22.04.2009, ktoré bolo oznámené daňovému subjektu dňa 28.04.2009. V tomto postupe správcu dane nezistil odvolací orgán porušenie zákona, pričom opätovne citoval ustanovenie § 25a zákona, ako aj § 15 ods. 16 a § 32, § 34 a § 41 citovaného zákona. Ak je konanie prerušené, lehoty podľa zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov neplynú.

21. Žalovaný ako odvolací orgán na základe týchto skutočností dospel k záveru, že lehota na vykonanie daňovej kontroly bola dodržaná a tvrdenie odvolávajúceho sa, že odstúpenie veci orgánom činným v trestnom konaní a následné prerušenie konania nemalo oporu v zákone č. 511/1992 Zb. a že rozhodnutím o prerušení konania nedošlo k prerušeniu plynutia lehôt a správca dane bol povinný daňovú kontrolu ukončiť najneskôr do 26.03.2008, považuje žalovaný za neopodstatnené. V danom prípade bol protokol zákonným spôsobom prerokovaný dňa 04.06.2009 daňovému subjektu bol doručený dňa 04.06.2009, čo sa považuje za úkon smerujúci k vyrubeniu dane alebo rozdielu dane. Doručením uvedeného protokolu teda znovu plynie 5 ročná lehota na vyrubenie dane alebo rozdielu dane v zmysle § 45 ods. 2 citovaného zákona a to od konca roka 2009 do konca roka 2014. Avšak lehoty na vyrubenie dane, alebo rozdielu dane v súlade s ustanovením § 246d O.s.p. počas konania podľa piatej časti O.s.p. neplynú. Vzhľadom na skutočnosť, že dňa 27.06.2011 podal daňový subjekt žalobu na Krajský súd v Prešove o ochranu pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy vo veci opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie december 2006, o ktorej Krajský súd v Prešove rozsudkom č.k. 1S/90/2011-28 rozhodol dňa 07.02.2012 a zakázal Daňovému úradu Humenné pokračovať v opakovanej daňovej kontrole v lehote 10 dní od právoplatnosti tohto rozsudku. Rozsudok nadobudol právoplatnosť 28.02.2012. Na základe toho je opodstatnené uviesť, že lehota na vyrubenie dane alebo rozdielu dane v čase podania žaloby odo dňa 27.06.2011 do právoplatnosti uvedeného rozsudku dňa 28.02.2012 neplynula a teda lehota na vyrubenie dane, alebo rozdielu dane uplynie až o 246 dní odo dňa 31.12.2014 t. j. dňa 03.09.2015. Z týchto dôvodov odvolací orgán hodnotí námietku odvolávajúceho sa, že celý postup a konanie správcu dane sú zaťažené zánikom práva vyrubiť daň, alebo rozdiel dane ako neopodstatnenú.

22. Pokiaľ odvolávajúcí sa argumentoval tým, že dôvody, na ktorých je založené rozhodnutie správcu dane zjavne popierajú závery orgánov činných v trestnom konaní a súdu a že odvolaním napadnuté rozhodnutie je v zásadnom logickom rozpore s rozsudkom Okresného súdu Humenné sp. zn. 1T 49/2011 z 11.06.2014, ktorým správca dane argumentuje a ktoré doteraz nie je právoplatné, pričom odvolávajúcí sa tvrdí, že správcom dane daňový subjekt nepreukázal dodanie tovaru do Českej republiky. Preto správca dane posúdil dodanie tovaru ako dodanie v tuzemsku, pri ktorom vznikla daňová povinnosť. K tejto námietke žalovaný uviedol, že je zrejmé z popísaného skutkového stavu a spisového materiálu, že dodávateľom tovaru, pri ktorom daňový subjekt deklaroval, že bol dodaný do Českej republiky, bola dotazovaná spoločnosť R., ktorá so správcom dane nespolupracuje, pričom posledné daňové priznanie

podala spoločnosť za I. štvrťrok 2006 a daňový úrad jej určil posledné zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2006. DPH za predaj preverovaného tovaru v daňovom priznaní nepriznala a ani ju správcovi dane nezaplatila. Konateľ spoločnosti E. P. na ústnom pojednávaní (jeho prítomnosť zabezpečil konateľ spoločnosti) potvrdil vystavenie preverovaných faktúr pre žalobcu, ako aj dodanie tovaru. Zároveň predložil aj nadobúdacie doklady k tovaru - fotokópie od talianskych spoločností, avšak podrobnosti obchodných prípadov nevedel popísať jednoznačne, bez pochybností o ich vierohodnosti. Správca dane v konaní priznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z tovaru od spoločnosti R. pri jeho dodaní. Tento tovar mal byť následne dodaný do iného členského štátu, avšak podľa zistení a hodnoverných dôkazov správcu dane k jeho preprave do Českej republiky nedošlo a spoločnosť na sklade tento tovar nemala. Konateľ spoločnosti I.L.GROUP s.r.o. sa vyjadril, že do Českej republiky všetko sušené mlieko dodal. Na základe týchto skutočností dospel správca dane k záveru, že k dodaniu tovaru došlo za protihodnotu v tuzemsku, pričom daň vznikla podľa § 19 ods. 1 Zákona o dani z pridanej hodnoty platiteľovi dane vznikla povinnosť a správca dane z predmetných faktúr mu vypočítal 19% daň. K tomuto žalovaný uviedol, že celý deklarovaný obchod je zaťažený veľkými pochybnosťami o jeho reálnom uskutočnení. Správca dane nemal k dispozícii dôkazy o neuskutočení nákupu mlieka, pretože dodávateľský daňový subjekt R. so správcom dane nekomunikoval a pri ústnom pojednávaní dňa 25.05.2011 konateľ spoločnosti E. P. predaj tovaru potvrdil. Správca dane nemal hodnoverný dôkaz o neuskutočení zdaniteľného obchodu medzi dodávateľom R. a odberateľom I.L.Group spol. s r.o. a nemal dôkaz ani o tom, že spoločnosť R. s.r.o. vznikla daňová povinnosť. Ťažiskovým dôkazom preto pre správcu dane ostáva dokázanie nevykonania prepravy do ČR a všetky ostatné dôkazy, výpovede a zistenia len dodávajú tomuto dôkazu váhu a správnosť úsudku.

23. Ako vyplýva z rozsudku Okresného súdu Humenné v súdnom spore s obvinenými O. O., A. Z., E. K., E. P. na základe obžaloby bol vydaný 11.06.2014 odsudzujúci prvostupňový rozsudok, v ktorom rozhodol v danej veci a ktorý z dôvodu podaných odvolaní nie je právoplatný. Správca dane preto vo svojom rozhodnutí neopomenul ani odôvodnenie uvedeného rozsudku, pričom sa zaoberal listinnými dôkazmi a to znaleckými posudkami pod č. XX/XXXX a XX/XXXX, ktoré boli aj v danom trestnom konaní dôkaznými prostriedkami a znalec A.. G. vypovedal aj v trestnom konaní. V predmetnom rozsudku sa uvádza, že predmetný obchod sa neuskutočnil, ako aj to, že nedošlo k preprave tovaru do ČR tak, ako ho prepravca E. K. deklaroval predloženými tachografickými kotúčmi. Súd vyhodnotil jeho obhajobu ako nehodnovernú.

24. K námietkam uvádzanými v IV. časti doplnenia odvolania odvolávajúcim sa žalovaný argumentoval tým, že vyjadrenia o uskutočnenom obchode tak, ako ho popísali A.r Z. a E. K. nemožno považovať za podrobné popísanie obchodnej transakcie, pričom svojou výpoveďou tak E. K., ako aj jeho syn síce verbálne potvrdili uskutočnenie do ČR, avšak svojim popisom vykládky a nakládky vlastne neuviedli žiadne konkrétne fakty a údaje a nijako neprispeli k objasneniu, kde bol tento tovar vyskladnený. Správca dane sa vyjadreniami E. K. zaoberal aj v odôvodnení svojho rozhodnutia, pričom vyhodnotil jeho svedeckú výpoveď. Uviedol, že dňa 28.04.2010 vykonal s E. K. svedeckú výpoveď, ktorý uviedol, že pán Z.o oslovil, či by nevozil tovar z D., deň nákladky mu vopred oznámil a tovar odniesol na adresu, ktorú mu dal pán Z. V tejto výpovedi zároveň vyjadril, že tovar sa vykladal na rôznych miestach, že každá fúra sa vykladala inde a chodil po ne iný človek. Pritom vo výpovedi dňa 20.03.2008 pred vyšetrovateľom v rámci vyšetrovania PPZ Banská Bystrica E. K. uviedol, že tovar vykladal vždy do skladu, že po neho chodila väčšinou tá istá osoba, asi dvakrát prišiel niekto iný. V zápisnici o výsluchu obvineného zo 04.10.2008 uviedol pán K., že pre pána Z. vykonal dopravu z D. do J. 10 krát, čo by znamenalo, že vykladal tovar na približne 28 až 30 miestach. Správca dane hodnotil z výpovede svedka, že si ďalej to, že si nepamätá, či tankoval PHM v Čechách, nevie či kupoval diaľničnú známku a že jeho tvrdenia ohľadne šoférov, ktorí mali vozit' sušené mlieko do J. sú tiež rozporné, pretože v zápisnici o výsluchu obvineného zo dňa 16.02.2009 tvrdil, že do J. tovar vozil on, niekedy to boli jeho synovia, či vozil tovar do J. na jeho vozidle, alebo niekto iný tak to už pre odstup času nevedel povedať. Na druhej strane zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 28.04.2010 uvádza, že prepravy do J. vykonával ako vodič on a pár fúr boli vodičmi jeho synovia E. a H. a raz najal vodiča menom Z., nič bližšie o ňom nevedel, ani jeho krstné meno, pričom správca dane k tejto výpovedi uviedol, že aj napriek tomu mu dal neznámemu človeku k dispozícii kamión s tovarom v hodnote približne niekoľko miliónov slovenských korún. Podľa správcu dane rozpor týchto tvrdení podporuje aj vyjadrenie jeho syna E. K. v zápisnici o výsluchu zo dňa 08.04.2009, v ktorej tvrdil, že on do J. išiel asi dva až tri krát, jeho brat tam nebol.

25. K tvrdeniam odvolávajúceho sa, že konateľ daňového subjektu uviedol, že s konateľom spoločnosti PS C. s.r.o. R. P. sa pozná z minulosti, žalovaný uviedol, že ide o irelevantnú informáciu, ktorá podľa zistení správcu dane je tento daňový subjekt pre Českú daňovú správu nekontaktný a všetká korešpondencia bola doručovaná verejnou vyhláškou. Takéto zistenia sú dôvodom na vážne pochybnosti, či táto spoločnosť vôbec nejakú ekonomickú činnosť vykonáva.

Ďalším dôkazom, ktorý správca dane vyhodnotil, bol dôkaz, že k preprave tohto tovaru nedošlo. Ide o znalecké posudky č. XX/XXXX a XX/XXXX z tachografických krúžkov z vozidla EČ: ML-XXXAB a ML-XXXAC vypracovaných na základe žiadosti PPZ Úrad boja proti organizovanej kriminalite, Odbor stred, Banská Bystrica zo dňa 22.04.2009 so záverom, že záznamy na tachografických krúžkoch potvrdzujú, že boli zhotovené manuálne a nemajú žiaden vzťah k dokladovaným prepravám v danom dátume. Ďalej žalovaný uviedol tak, ako tomu bolo v rozhodnutí zo dňa 06.11.2009 daňový subjekt na preukázanie prepravy tovaru do iného členského štátu predložil požadované doklady, avšak v priebehu daňovej kontroly došlo k zisteniu takých skutočností, ktoré viedli správcu dane k preverovaniu, či tu skutočne k preprave tovaru došlo. Správca dane zistil, že tak dodávateľ sušeného mlieka, ako aj odberateľ v ČR sú nespolupracujúce, nekontaktné osoby, u ktorých z toho dôvodu nie je možné preveriť uskutočnenie zdaniteľných obchodov. Logicky sa teda správca dane zamerlal na preverovanie splnenia podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov. Na preukázanie uskutočnenia prepravy tovaru predložil deklarovany prepravca E. K. tachografy z dotknutých vozidiel. Na základe požiadavky orgánov činných v trestnom konaní boli vypracované znalecké posudky na vyhodnotenie predložených tachografických krúžkoch, vyhodnotením obsahu, ktorých správca dane považuje za prepravu tovaru do iného členského štátu za nepreukázanú. Pritom poukázal na znalecké posudky XX/XXXX a XX/XXXX a na závery, ktoré už vyššie súd citoval. Žalovaný k uvedeným znaleckým posudkom zaviazal správcu dane v rozhodnutí zo dňa 06.11.2009 pri ich vyhodnocovaní za účelom odstránenia všetkých pochybností, keďže ide o nosný dôkaz správcu dane zabezpečiť vysvetlenie znalca, ako je potrebné chápať jeho vyjadrenia, ktorými namietal odvolávajúci sa v odvolaní, berúc pritom do úvahy, že daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo klásť otázky znalcovi pri ústnom pojednávaní.

26. Na základe toho zaslal správca dane dožiadanie na Daňový úrad Žilina za účelom vypočutia svedka - znalca. Z odpovede vyplynulo, že znalec je zákonom č. 382/2004 Z.z. viazaný mlčanlivosťou v prospech zadávateľa a tejto mlčanlivosti je oprávnený zbaviť ho zadávateľ, alebo minister spravodlivosti. Na základe týchto skutočností zaslal správca dane o doplnenie informácie dňa 05.10.2010 na PPZ Úrad boja proti organizovanej kriminalite, Odbor stred, Banská Bystrica, z ktorého dňa 12.05.2011 bola Daňovému úradu Humenné doručená odpoveď aj so zápisnicou o výsluchu svedka. V tejto znalec opätovne potvrdil, že všetky tachografické krúžky boli zhotovované manuálne neboli vložené do tachografu a údaje, ktoré čiastočne zodpovedajú informáciám z tachografických krúžkov a priloženej dokumentácie sa týkajú len a len písomných údajov na krúžkoch, ktoré boli napísané vodičom vozidla. Tachografické krúžky neboli zhodnotené záznamovým zariadením vozidla, tzn. o vplyve technického stavu vozidla na záznam na krúžku nie je možné uvažovať. Znalec opätovne zdôraznil, že ani jeden záznam rýchlosti a ubehutej vzdialenosti na predložených tachografických krúžkoch nebol vyhotovený záznamovým zariadením, z čoho vyplýva, že na krúžkoch sa nachádzajú fiktívne informácie o priebehu prepravy vozidla, ktoré mohli v náhodnom prípade súhlasiť s prepravnými dokladmi. To však neznamená, že takáto preprava musela byť vykonaná. Vek vozidla nemá vplyv na činnosť tachografu.

27. Vzhľadom na požiadavku konateľa spoločnosti pri ústnom pojednávaní zo dňa 17.06.2014 o opätovné vykonanie tohto dôkazu zaslal správca dane dňa 23.07.2014 žiadosť na NAKA, ktorá oznámila, že vzhľadom na ukončené prípravné konanie a podaný návrh na obžalobu nemôže uvedený dôkaz vykonať. Žalovaný na základe toho konštatoval, že správca dane postupoval v súlade s vysloveným právnym názorom odvolacieho orgánu. Potrebný dôkaz zabezpečil a nie je opodstatnené tvrdenie daňového subjektu v odvolaní, že správca dane týmto postupom vyhol sa povinnosti umožniť daňovému subjektu uplatniť svoje práva podľa ustanovenia § 15 ods. 5 citovaného zákona. Správca dane neuskutočnil sám ústne pojednávanie so znalcom a vzhľadom na popísané okolnosti sa rozhodol požiadať orgány činné v trestnom konaní o uskutočnenie ďalšieho vypočutia znalca, avšak nie preto, aby sa vyhol umožniť daňovému subjektu uplatniť svoje práva, ale z dôvodu, že aj znalecký posudok zadávalo prezídium PZ UBPOK odbor stred, Banská Bystrica. Žalovaný na základe uvedeného hodnotí námietky daňového subjektu týkajúceho sa procesného postupu pri zabezpečovaní uvedeného dôkazu ako neopodstatnené.

28. Žalovaný takisto nepovažuje za opodstatnené tvrdenie odvolávajúceho sa, že správca dane nepostupoval podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Z.z. a nie je možné, aby dôkazy, ktoré majú pôvod v trestnom konaní boli jedinými rozhodujúcimi dôkazmi, na ktorých správca dane založí svoje tvrdenie o porušení ustanovenia § 43 ods. 5 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. tým, že platiteľ nepreukázal dodanie tovaru do iného členského štátu. Správca dane pritom za účelom čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu vypočul v rámci ďalšieho konania aj svedka E. K., deklarovaneho prepravcu, jeho syna Juraja K., ako aj konateľa spoločnosti R. s.r.o. E. P., požiadal o medzinárodnú výmenu daňových informácií týkajúcich sa spoločnosti PS C. J., uvedeneho odberateľa tovaru. Výsledky týchto vykonaných dôkazov však nijakým spôsobom nevyvracajú preukázané zistenia správcu dane, že preprava tovaru do ČR nebola uskutočnená. Zároveň je potrebné zdôrazniť, že dôkazy získané od orgánov činných v trestnom konaní sú zákonné, správca dane bol oprávnený takto zistené dôkazné prostriedky použiť v rámci daňového konania ich použiť v súlade so zákonom.

29. K ďalšej námietke odvolávajúceho sa, že správca dane odborné vyjadrenie znalca Ing. F. z 31.03.2008 v rozpore s ustanovením § 3 ods. 3 Daňového poriadku nikde neuvádza, pričom jeho závery uvedené v odbornom vyjadrení č. XX/XXXX sú v zásadnom rozpore s obsahom a závermi znaleckého posudku A. G. č. XX/XXXX žalovaný uviedol, že vyhodnotením znaleckého posudku a vysvetľujúceho stanoviska znalca nevznikol priestor na polemiku ohľadom záverov týchto dôkazov, pričom tachografické krúžky, ktoré predložil E. K. ako osoba, ktorá mala prepraviť tovar do ČR a tieto krúžky predložil ako dôkazy uskutočnenia tejto prepravy, znaleckým posudkom bolo preukázané, že uvedené krúžky boli vyhotovené manuálne. Z toho vyplýva jediný logický záver, že preprava preukazovaná nepravdivými dôkazmi nebola uskutočnená. Keby prepravca prepravu reálne uskutočnil, potom by tachografické krúžky boli vyhotovené záznamovým zariadením. Podľa záverov znalca Ing. G. F. uvedených v odbornom vyjadrení záznam rýchlosti nie je v celom rozsahu v súlade so záznamom počtu odjazdených kilometrov. Taktiež jeho priebeh nezodpovedá správne záznamu bez chýb. Z uvedeného vyplýva, že so záznamom vyhotoveným na tachografickom kotúči mohlo byť manipulované, alebo mohol byť upravovaný. Aký konkrétny zásah bol urobený do tachografického kotúča by bolo možné zistiť až po demontovaní zapisovacieho zariadenia a jeho odsúššaní. Tu je dôležité uviesť, že orgán činný v trestnom konaní objednávkou z 02.05.2008 a zo dňa 07.07.2008 až následne po vyhotovení odborného vyjadrenia č. 30/2008 zo dňa 31.03.2008 požiadal Ústav súdneho inžinierstva Žilinskej univerzity v Žiline o vyhotovenie znaleckého posudku, na základe čoho boli vyhotovené predmetné znalecké posudky č. XX/XXXX a XX/XXXX. Porovnaním záverov odborného vyjadrenia a znaleckých posudkov dospel žalovaný k záveru, že nie sú v zásadnom rozpore ako uvádzal odvolávajúci sa.

30. K následnej námietke odvolávajúceho sa, že v trestnej veci vedenej na Okresnom súde v Humennom vypovedal na základe výpovede E. K. súdny znalec A. G. a pripustil, že vozidlo malo založený tachografický kotúč žalovaný uviedol, že z rozsudku Okresného súdu Humenné z 11.06.2014 sp. zn. 1T 49/2011 jednoznačne vyplýva, že vo veci vypovedal aj súdny znalec A. A. G., ktorý v plnom rozsahu potvrdil závery vyplývajúce zo znaleckých posudkov č. XX/XXXX a XX/XXXX a skonštatoval, že ani v jednom prípade nezistil, že by tachograf ako prístroj zaznamenal na tachografický krúžok priebeh dráhy. Žalovaný zistil, že správca dane pri výpočte 19% dane z faktúr za sušené mlieko napravil postup pri určení základu dane v súlade s ustanovením § 22 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov a z toho dôvodu v napadnutom rozhodnutí určený rozdiel v sume 128.460,04 Eur oproti pôvodne určenej sume 152.752,47 Eur t. j. 142.831,48 Eur plus 9.929,99 Eur, pričom rozhodnutím správcu dane zrušenom rozhodnutím odvolacieho orgánu zo dňa 06.11.2009 boli tieto skutočnosti uvedené inak.

31. Žalovaný sa stotožnil so závermi správcu dane a pri preskúmaní rozhodnutia a celého spisového materiálu v rozsahu námietok daňového subjektu dospel k záveru, že správca dane postupoval v celom konaní v zmysle platných právnych predpisov, posudzoval závažnosť všetkých jednotlivých dôkazných prostriedkov a vyhodnotil všetky dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Na základe uvedených skutočností odvolací orgán považuje námietky odvolávajúceho sa za neopodstatnené. V závere skonštatoval žalovaný, že správca dane predložil svoje závery jednoznačnými dôkazmi, ktorými vyvrátil tvrdenia daňového subjektu o prepravení tovaru do iného členského štátu, ako aj nadobudnutie tovaru a služieb, z ktorých si uplatnil odpočítanie dane.

32. Z obsahu žaloby, ako aj odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov mal súd za preukázané, že žalobca sa domáha preskúmania zákonnosti právoplatných rozhodnutí podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p.

33. Senát krajského súdu pôvodne preskúmal napadnuté rozhodnutia daňových orgánov v rozsahu a z dôvodov uvádzaných v žalobe podľa § 250j ods. 1 O.s.p. a jednohlasne dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná a žalobu zamietol na pojednávaní rozsudkom č.k. 2S/21/2015-52 dňa 26.02.2016.

34. Voči rozsudku Krajského súdu v Prešove 2S/21/2015-52 zo dňa 26.02.2016 podal žalobca odvolanie, ktoré doplnil dňa 08.09.2016 písomnými dôkazmi - rozsudkom Krajského súdu v Prešove 5S/20/2015 z 25.05.2016 a poukázal aj na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-419/14 zo dňa 17.12.2016 NS SR, uznesením sp. zn. 8Sžf/52/2016 zo dňa 22.11.2018 zrušil rozsudok Krajského súdu v Prešove 2S/21/2015-52 zo dňa 26.02.2016 a vrátil mu vec na ďalšie konanie.

35. Na základe zrušujúceho uznesenia NS SR krajský súd opätovne vo veci rozhodol na nariadenom pojednávaní dňa 17.10.2019 tak, že rozhodnutie žalovaného zo dňa 13.03.2015 číslo: XXXXXXXX/X/XXXXXX/XXXX/XXXX a Daňového úradu Prešov, pobočka Humenné zo dňa 20.10.2014 číslo: XXXXXXXX/XXXXXXXX/XXXX/XXXX/Mol a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a priznal žalobcovi úplnú náhradu trov konania.

36. Krajský súd rozhodol na pojednávaní bez prítomnosti zástupcu žalovaného za prítomnosti právneho zástupcu žalobcu, na základe vysloveného právneho názoru NS SR potom ako opätovne preskúmal rozhodnutia daňových orgánov za zdaňovacie obdobie december 2006.

37. Dňa 01.07.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“).

38. Podľa § 491 ods.1 SSP, ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

39. Podľa § 2 ods. 1 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

40. Podľa § 2 ods. 2 SSP, každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

41. Podľa § 177 ods. 1 SSP, správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

42. Podľa § 191 ods. 1 SSP, správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak
a/ bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu,
b/ ho vydal orgán, ktorý na to nebol zo zákona oprávnený,
c/ vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci,
d/ je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov,
e/ zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci,
f/ skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu,
g/ došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

43. Podľa § 191 ods.3 písm. a/ SSP, ak správny súd zrušuje napadnuté rozhodnutie alebo opatrenie žalovaného, v závislosti od okolností môže na návrh žalobcu súčasne zrušiť aj rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy nižšieho stupňa, ktoré mu predchádzalo.

44. Podľa § 191 ods. 4 veta prvá SSP, ak správny súd zrušuje rozhodnutie alebo opatrenie, podľa okolností môže aj bez návrhu súčasne vysloviť, že vec sa vracia na ďalšie konanie žalovanému, prípadne orgánu verejnej správy podľa odseku 3.

45. Podľa § 191 ods. 6 SSP, právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku, je orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný. Ak orgán verejnej správy v ďalšom konaní nepostupoval v súlade s právnym názorom správneho súdu a správny súd opätovne zrušil rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy z tých istých dôvodov, môže správny súd i bez návrhu v zrušujúcom rozsudku uložiť orgánu verejnej správy pokutu.

46. S poukazom na vyššie citované zákonné ustanovenia krajský súd ako správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutia a konanie, ktoré im predchádzalo, vypočul právneho zástupcu žalobcu s tým, že konal a rozhodol v zmysle § 114 SSP v neprítomnosti povereného zástupcu žalovaného, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu a viazaný právnym názorom Najvyššieho súdu SR v uznesení sp.zn. 8Sžf/52/2016 dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

47. Predmetom preskúmania je rozhodnutie, ktorým prvostupňový správny orgán podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil žalobcovi - platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel v sume 128.460,04 eur, t. j. znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie december 2006 zo sumy 142.831,47 eur na sumu 14.371,43 eur z dôvodu, že žalobca porušil § 43 ods. 1 a 5 zákona o DPH, pretože neoprávnene uplatnil dodanie tovaru s oslobodením od dane z tuzemska do iného členského štátu deklarovanému odberateľovi PR., čím daňovému subjektu - žalobcovi vznikla podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť pri dodaní tovaru v tuzemsku vo výške 3.851.747,90 Sk a porušil § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 1 zákona o DPH, pretože neoprávnene uplatnil odpočítane dane vo výške 18.240 Sk za služby - doprava od deklarovaného dodávateľa E. K..

48. Podľa § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov (zákon č.511/1992 Zb.), v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

49. Podľa § 2 ods. 3 zákona č.511/1992 Zb., správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

50. Podľa § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb., pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

51. Podľa § 15 ods.1 veta druhá zákona č. 511/1992 Zb., daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu.

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

53. Podľa § 25a ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

54. Podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

55. Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede,

znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

56. Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

57. Podľa § 165b ods. 1 Daňového poriadku, daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

58. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní daňového poriadku a o zmene a doplnení niektorých zákonov (Daňový poriadok), pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chráni sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

59. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, 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.

60. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku, 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 alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

61. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, 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,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

62. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, 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.

63. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, 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.

64. Podľa § 46 ods. 1 prvá veta Daňového poriadku daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole.

65. Podľa § 46 ods. 9 písm. a/ Daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

66. Podľa § 46 ods. 10, prvá veta Daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.

67. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia .

68. Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva. Je to tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy, t.j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na záväznosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

69. Správny súd sa s poukazom na právny názor Najvyššieho súdu SR vyslovenom v uznesení sp.zn. 8SŽf/52/2016 zaoberal predovšetkým námietkami žalobcu vznesenými v procesnoprávnej rovine, z ktorých vyplýva, že prerušenie daňovej kontroly vykonané správcom dane rozhodnutím zo dňa 05.02.2008 nebolo zákonné a tiež námietkou, že ťažiskové dôkazy nevykonal správca dane sám, ale rozhodnutie postavil na dôkazoch, ktoré boli vykonané prostredníctvom orgánov činných v trestnom konaní a týmto konaním správcu dane boli porušené procesné práva žalobcu v daňovom konaní. Správny súd zároveň posudzoval vplyv týchto skutočností na zákonnosť preskúmaných rozhodnutí daňových orgánov.

70. Účelom daňovej kontroly je zistiť alebo preveriť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov (§ 44 ods. 1 veta prvá Daňového poriadku). Daňová kontrola slúži na získanie a zhromaždenie dôkazného podkladu pre následné rozhodnutie správcu dane vydané vo vyrubovacom konaní. Z tohto pohľadu je daňová kontrola jedna z najvýznamnejších nástrojov v podmienkach správy daní, ktorá slúži na ochranu fiškálnych záujmov štátu pri súčasnom zachovávaní práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Daňová kontrola predstavuje verejno-mocenský zásah do individuálnej sféry daňového subjektu, ktorý v konečnom dôsledku najčastejšie smeruje k dorubeniu daní a sekundárne k ukladaniu sankcií.

71. Daňový poriadok v § 3 zakotvuje základné zásady daňového konania. Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy SR. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určaniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Zo zásady zákonnosti vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení dane iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon alebo ktoré uplatňujú daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy, a to hmotnoprávne ako aj procesnoprávne, ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z.z. o Zbierke zákonov SR zverejnené v Zbierke zákonov.

72. V daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahu správcu dane smerujúci voči daňovým subjektom. Túto požiadavku zákonodarca formuloval exaktne určením a limitov obmedzujúcich časový rozsah daňovej kontroly. Daňová kontrola nemôže u daňového subjektu prebiehať po neobmedzenú dobu. Každý zásah orgánu verejnej správy do súkromnoprávnej sféry právneho subjektu sa spravuje univerzálnou zásadou proporcionality a ustanovenie lehôt na vykonanie daňovej kontroly je prejavom zásady proporcionality.

73. Ústavný súd SR v náleze č. k. III.ÚS 24/2010-57 z 29. júna 2010 vyslovil: „ak dĺžka daňovej kontroly napriek skutočnosti, že kontrolovaný daňový subjekt neodopieral povinnú súčinnosť orgánu daňovej správy, prekročila zákonom ustanovenú maximálnu dobu trvania, protokol z takejto daňovej kontroly predstavuje nezákonne získaný dôkazný prostriedok, ktorý v daňovom konaní nemôže byť použitý“.

74. Z obsahu napadnutého rozhodnutia ako aj z administratívneho spisu žalovaného správny súd zistil, že daňová kontrola nadmerného odpočtu u žalobcu za zdaňovacie obdobie december 2006 bola začatá dňa 26.03.2007 a ukončená dňa 25.05.2009 protokolom zo dňa 04.06.2009, bola odvolacím orgánom vrátená na nové konanie rozhodnutím zo dňa 06.11.2009. Správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly na základe Podnetu na výkon opakovanej daňovej kontroly zo dňa 04.12.2009. Opakovaná daňová kontrola bola začatá dňa 29.01.2010. V rámci opakovanej daňovej kontroly správca dane vykonal úkony, ktoré požadoval odvolací orgán. Žalobca podal dňa 27.06.2011 na Krajský súd v Prešove žalobu o ochranu pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy vo veci opakovanej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za december 2006. Krajský súd v Prešove rozsudkom sp.zn. 1S/90/2011-28 zo dňa 07.02.2012 zakázal Daňovému úradu v Humennom pokračovať v opakovanej daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2006.

75. Pri kontrole predložených dokladov za zdaňovacie obdobie december 2006 bolo zistené, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z nákupu sušeného mlieka MILK PROTEIN 85% od spoločnosti R., s.r.o. F.. Správca dane zaslal dožiadanie na DÚ Stropkov za účelom preverenia zdaniteľného obchodu. Z odpovede na dožiadanie je zrejmé, že spoločnosť R., s.r.o. je nekontaktná, nespolupracuje so správcom dane, konateľ spoločnosti E. P. sa nezdržuje v mieste bydliska ani v sídle firmy. Žiadosti o predvedenie políciou boli neúspešné. Správca dane zistil, že žalobca si deklaroval oslobodenie od dane za dodanie tovaru do iného členského štátu, a to pre spoločnosť PS C., s.r.o. so sídlom NC. XXX/XX, J. XX-R. v O. republike. Prepravu tovaru zo skladu dodávateľa - spoločnosti R., s.r.o. F. pre PS C., s.r.o. J. XX-R. uskutočnil E. K., O. XX, s ktorým to osobne dojednal. E. K. na ústnom pojednávaní do zápisnice č. XXX/XXX/XX/XXXXX/XXXX/Puš zo dňa 16.07.2007 potvrdil, že prepravu sušeného mlieka z D. do J. uskutočnil, o preprave predložil tachografy, ale popis celého obchodu je len všeobecný.

76. Za účelom preverenia splnenia podmienok pre oslobodenie od dane- dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu v zmysle § 43 zákona o DPH zaslal správca dane žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (MVI) do Českej republiky a z tohto dôvodu správca dane prerušil daňovú kontrolu dňa 18.10.2007 podľa § 25a ods.1 zákona č.511/1992 Zb.. V kontrole sa ďalej pokračovalo dňa 24.07.2008. Z odpovede vyplynulo, že spoločnosť PS C. je pre českú daňovú správu nekontaktná, všetka korešpondencia je doručovaná verejnou vyhláškou a preto nebolo možné preveriť požadované skutočnosti. V priebehu kontroly správca dane nemohol jednoznačne určiť, či došlo k nákupu sušeného mlieka od spoločnosti R., s.r.o. F. a k následnému predaju pre PS C., s.r.o. J. a či došlo k preprave tohto tovaru. Na základe týchto skutočností dňa 23.01.2008 správca dane zaslal Podanie vo veci podozrenia z páchania ekonomickej trestnej činnosti na Prezídium Policajného zboru, Úrad boja proti organizovanej kriminalite, Odbor Stred, Banská Bystrica a prerušil daňovú kontrolu rozhodnutím o prerušení zo dňa 05.02.2008 podľa § 25a ods. 1 zákona č.511/1992 Zb.

77. Podľa 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke (§ 26) alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Podľa odseku 3 citovaného ustanovenia, proti rozhodnutiu o prerušení konania nie je prípustné odvolanie. Podľa odseku 5 citovaného ustanovenia, ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

78. Z vyššie uvedených skutočností je nesporné, že správca dane prerušil podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. daňovú kontrolu z dôvodu, že sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia. Za začiatok konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia považoval správca dane jeho oznámenie Prezídiu Policajného zboru, Úradu boja proti organizovanej kriminalite, Odbor Stred, Banská Bystrica zo dňa 23.01.2008 z podozrenia zo spáchania ekonomickej trestnej činnosti. Oznámenie o skutočnostiach, že bol spáchaný trestný čin alebo trestné oznámenie je podľa § 62 ods. 1 Trestného poriadku procesným úkonom, ktorým osoba oznamuje prokurátorovi alebo orgánom činným v trestnom konaní podozrenie o tom, že sa stal trestný čin. Na základe tohto trestného oznámenia sa začne alebo môže začať trestné stíhanie. Trestné stíhanie sa začne až vydaním uznesenia o začatí trestného stíhania.

79. Je teda zrejme, že v čase vydania rozhodnutia o prerušení konania správcom dane, nezačalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia tak, ako to konštatuje správca dane a žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Podanie podnetu na začatie trestného stíhania nie je začatým konaním o inej skutočnosti. Išlo o otázky, ktorých riešenie prislúchalo výlučne správcovi dane. Z čoho vyplýva, že pre prerušenie konania v čase vydania tohto rozhodnutia neboli splnené zákonné predpoklady pre takýto procesný úkon. Rozhodnutím o prerušení konania zo dňa 05.02.2008 nedošlo preto k prerušeniu plynutia lehôt a správca dane bol povinný daňovú kontrolu ukončiť najneskôr do 26.03.2008. Zákonná lehota na vykonanie daňovej lehoty preto nebola dodržaná a Protokol správcu dane zo dňa 04.06.2009 nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nebolo možné použiť.

80. V tejto súvislosti správny súd dáva do pozornosti rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4SŽ 69-72/99 zo dňa 25. januára 2000, v ktorom vyslovil právny názor, že správca dane je samostatne kompetentný orgán vo veciach správy daní a v rámci nej aj k zhodnoteniu dôkazov, pričom neuznanie daňového dokladu nie je podmienené existenciou rozhodnutia orgánov činných v trestnom konaní a správca dane nie je závislý na zistení, či sa žalobca dopustil trestného činu.

81. Z právneho názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednoznačne vyplýva, že správca dane nebol povinný v danom prípade prerušiť konania, naopak nič nebránilo správcovi dane pokračovať v konaní, vykonávať dokazovanie a daňovú kontrolu riadne ukončiť.

82. Správca dane bol povinný pri výkone daňovej kontroly postupovať tak, aby bola správne zistená daňová povinnosť daňovníka, resp. jeho nárok na vznik nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie december 2006. Daňová kontrola a prípadné trestné stíhanie prebiehajú podľa iných procesných pravidiel a za iným účelom. Účelom daňového konania je správne určenie daňovej povinnosti a účelom trestného konania zistenie, či bol alebo nebol spáchaný trestný čin. Nie každé nezaplatenie dane, alebo uplatnenie si nároku na priznanie nadmerného odpočtu DPH možno totiž považovať za daňový trestný čin. Svedecké výpovede a znalecké posudky správcu dane mohol vykonať, resp. nechať si vypracovať aj správca dane.

83. Z obsahu administratívneho spisu nemožno vyvodiť akým spôsobom daňové orgány vykonali dôkazy, ktoré boli pre vydanie preskúmaných rozhodnutí rozhodujúce, a to pri zachovaní zákonom garantovaných práv žalobcu vyjadriť sa k týmto dôkazom, keďže tieto dôkazy boli zadovážené v trestnom konaní.

84. Správny súd poukazuje na argumentačne použiteľnú judikatúru Najvyššieho správneho súdu O. republiky, ktorá je pre obdobnú právnu úpravu v otázke daňového dokazovania priamo použiteľná aj pre podmienky slovenského právneho poriadku. Zásadný právny názor v tejto otázke, a k výkladu korešpondujúceho ustanovenia českého Daňového poriadku vyslovil Najvyšší správny súd najmä v rozsudku zo dňa 30.01.2008, číslo jednania 2Afs/24/2007-119 (U. J., spol. s r.o.), publikované pod č. 1570/2008 Zb. NSS. V tomto rozsudku Najvyšší správny súd O. uviedol: „Listiny, ktorými je poznateľný celý obsah výpovedí svedkov z iných konaní môžu byť za splnenia určitých podmienok podkladom pre rozhodnutie v daňovom konaní: V prvom rade musia byť vyhotovené nezávisle na príslušnom daňovom konaní (to znamená najmä nesmú byť v inom konaní vyhotovené účelovo preto, aby sa správca dane vyhol povinnosti umožniť žalobcovi byť prítomný výsluchu svedka a klásť mu otázky). Ďalej je potrebné, aby v inom ako daňovom konaní boli vyhotovené v súlade so zákonom (túto predbežnú otázku správca dane má vyriešiť v zmysle ustanovení Daňového poriadku) a rovnako je potrebné, aby sa do sféry správcu dane dostali zákonným spôsobom. (Nie je teda možné ako dôkaz použiť napríklad listiny, ktoré boli súčasťou spisu, ku ktorého obsahu správca dane z tých či oných dôvodov nemal podľa zákona prístup). V konečnom dôsledku musia byť uvedené listiny žalobcovi sprístupnené, aby sa mohol zoznámiť s ich obsahom a prípadne navrhnuť ďalšie dôkazy, ktoré by zistenia vyplývajúce z dotyčných listín upresnili, korigovali či vyvrátili. V prípade, že výpovede svedkov zaznamenané v listinách sú v rozpore s tými dôkazmi prevedenými v daňovom konaní, je potrebné tieto rozpory odstrániť, pričom, ak je to možné, príslušného svedka je potrebné predvolať - najvhodnejšou cestou spravidla bude jeho výsluch, pri ktorom mu budú nejasnosti predostreté. Svedka je potrebné vypočuť vždy, pokiaľ to požaduje žalobca, ibaže ak by sa jednalo o požiadavku vedenú výlučne snahou mariť, či účelovo predlžovať daňové konanie, napríklad požiadavka na výsluch svedka, ktorý sa zdržuje v cudzine, zjavne sa nechce

do Českej republiky k výsluchu dostaviť, takže jeho predvolané k výsluchu bude neúčelné a jeho výpoveď nie je možné zabezpečiť, ani iným spôsobom, najmä cestou medzinárodnej spolupráce v daňových.“

85. Z vyššie uvedeného je zrejmé, že daňové orgány môžu za určitých podmienok len podporne použiť v daňovom konaní aj iné dôkazy, dokazuje aj judikatúra Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/72/2015 zo dňa 28.02.2018 vyplýva, že.. „najvyšší súd považuje za potrebné zdôrazniť, že správca dane môže počas prebiehajúceho daňového konania použiť aj iné dôkazy než tie, ktoré boli zistené a vykonané v daňovom konaní, teda aj tie, ktoré boli zistené v trestnom konaní (§ 24 ods. 4 Daňového poriadku v spojení s § 3 Daňového poriadku)...“.

86. Na základe vyššie uvedených skutočností, najmä s poukazom na v tejto veci vyslovený právny názor Najvyššieho súdu SR správny súd dospel k záveru, že správca dane a žalovaný, vec nesprávne právne posúdili ak prerušenie daňového konania považovali za zákonný postup podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.. Použitím nezákonne získaného dôkazného prostriedku a to Protokolu z daňovej kontroly zo dňa 04.06.2009 sa v konaní vyskytla taká vada, ktorá má vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného a správcu dane.

87. Z vyššie uvedených dôvodov správny súd podľa § 191 ods.1 písm. c/ a g/ SSP zrušil rozhodnutia žalovaného a správcu dane a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

88. Úlohou žalovaného v ďalšom konaní bude s prihliadnutím na právny názor súdu vyslovený v tomto konaní vyhodnotiť zákonnosť postupu správcu dane vo vzťahu k dĺžke trvania daňovej kontroly ako aj vplyvu na zánik práva vyrubiť daň z pridanej hodnoty alebo rozdiel dane za zdaňovacie obdobie december 2006 u žalobcu. V odôvodnení nového rozhodnutia uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých správny orgán rozhodoval. V rámci nového rozhodnutia sa správny orgán vysporiada so všetkými žalobnými námietkami daňového subjektu, predovšetkým otázkou týkajúcou sa dĺžky daňovej kontroly a z toho vyplývajúceho jeho možného ďalšieho procesného postupu.

89. Podľa § 191 ods. 6 SSP, právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku, je orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný.

90. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva, ktorá nevyžaduje, aby v odôvodnení rozhodnutia bola daná odpoveď na každý argument strany. Ak však ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie kľúčový, vyžaduje sa osobitná odpoveď práve na tento argument (Georgidias vs. Grécko z 29.05.1997, Higgs vs. Francúzsko zo dňa 19.02.1998). Obdobne Ústavný súd SR v uznesení sp.zn. III.ÚS 237/2012 zo dňa 13.06.2012 konštatoval: „... súčasťou obsahu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy a práva na spravodlivé konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky..., ... súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov uvádzaných účastníkmi konania...“.

91. S poukazom na § 140 SSP správny súd poukazuje aj na rozsudok Krajského súdu v Prešove sp.zn. 5S/20/2015 zo dňa 25.05.2016, ktorý bol potvrdený rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžfk/6/2016 zo dňa 31.01.2019 týkajúce sa zhodných účastníkov a tej istej problematiky v zdaňovacom období október 2006.

92. O náhrade trov konania rozhodol správny súd podľa § 167 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi voči žalovanému priznal právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania. S poukazom na § 175 ods. 2 SSP, o výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

93. O trovách odvolacieho konania správny súd rozhodol podľa § 224 ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. s poukazom na § 491 ods. 2 SSP tak, že podľa § 167 ods. 1 SSP žalobcovi voči žalovanému priznal právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania. S poukazom na § 175

ods. 2 SSP, o výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

94. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je možné podať odvolanie v lehote 15 dní odo dňa jeho doručenia na Najvyšší súd SR v Bratislave prostredníctvom Krajského súdu v Prešove a to písomne v dvoch vyhotoveniach. V odvolaní sa má popri všeobecných náležitostiach (§ 42 ods. 3) uviesť, proti ktorému rozhodnutiu smeruje, v akom rozsahu sa napáda, v čom sa toto rozhodnutie alebo postup súdu považuje za nesprávny a čoho sa odvolateľ domáha, teda ako navrhuje, aby vo veci rozhodol odvolací súd.