

Súd: Krajský súd Prešov  
Spisová značka: 6S/21/2015  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8015200527  
Dátum vydania rozhodnutia: 08. 10. 2019  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Tobiašová  
ECLI: ECLI:SK:KSPO:2019:8015200527.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Prešove v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Tobiašovej a sudcov JUDr. Kataríny Morozovej Nemcovej a JUDr. Mariana Hoffmanna, PhD., v právnej veci žalobcu I.L. GROUP, spol. s r. o., so sídlom Humenné, Kukorelliho 60, IČO: 36 463 591, zastúpeného JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom, so sídlom Košice, Gelnická 33, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 12. marca 2015, číslo: 1100305/1/112983/2015/5057 a rozhodnutia Daňového úradu Prešov, pobočka Humenné, so sídlom Štefánikova 18, Humenné, zo dňa 30. septembra 2014, číslo: 9710401/54436416/2014/4154/Buko, na základe správnej žaloby, jednohlasne takto

### rozhodol:

Zrušuje rozhodnutie žalovaného zo dňa 12. marca 2015, číslo: 1100305/1/112983/2015/5057 a rozhodnutie Daňového úradu Prešov, pobočka Humenné, so sídlom Štefánikova 18, Humenné, zo dňa 30. septembra 2014, číslo: 9710401/54436416/2014/4154/Buko a vracia vec žalovanému na ďalšie konanie.

Priznáva žalobcovi nárok na úplnú náhradu trov konania voči žalovanému.

Priznáva žalobcovi nárok na úplnú náhradu trov odvolacieho konania voči žalovanému.

### odôvodnenie:

1. Žalovaný napadnutým rozhodnutím zo dňa 12.03.2015 podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len Daňový poriadok) rozhodnutie Daňového úradu Prešov zo dňa 30.09.2014, číslo: 9710401/5/4436416/2014/4154/Buko (ďalej len rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu resp. správcu dane), ktorým podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil rozdiel v sume 28 652,36 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2006, t. j. znížil nadmerný odpočet za toto zdaňovacie obdobie zo sumy 65 362,05 Eur na sumu 36 709,69 Eur daňovému subjektu I.L. GROUP, spol. s r.o., Kukorelliho 60, Humenné, (ďalej daňový subjekt, žalobca) potvrdil.

2. V odôvodnení preskúmaného rozhodnutia uviedol, že proti rozhodnutiu prvostupňového správneho orgánu podal žalobca odvolanie, v ktorom uviedol, že vydané rozhodnutie nemá oporu v zákone, že daňová kontrola a celé daňové konanie boli poznamenané množstvom procesných väd takého charakteru, ktoré v konečnom dôsledku viedli k tomu, že právo vyrubiť daň za zdaňovacie obdobie október 2006 zaniklo. Namietal, že neboli splnené obligatórne podmienky pre prerušenie daňovej kontroly, pretože nešlo ani o predbežnú otázku a ani o inú skutočnosť rozhodujúcu pre vydanie rozhodnutia, pretože žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií nie je konaním, ale iba výkonom dôkazného prostriedku a z tohto dôvodu nemohla byť kontrola prerušená. Odstúpenie veci orgánom činným v trestnom konaní správcom dane a následné prerušenie konania takisto nemalo oporu

v zákone č. 511/1992 Zb. o správe daní. Správca dane bol povinný vykonať vlastné dokazovanie vo veci podľa § 29 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, a nie vyčkávať na výsledky trestného konania. Argumentoval, že v zmysle nálezu Ústavného súdu SR č. III. ÚS 24/2010-57 zo dňa 29.06.2010 lehota, ktorá je ustanovená v § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, je lehotou zákonnou a je pre správca dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Ak správca dane nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní. Takáto daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Ak použitý bol, je celé konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie je rovnako nezákonné. Doručenie a prerokovanie nezákonného protokolu nie je možné preto považovať za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane. Keďže v zmysle § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní, tento úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane nebol právne relevantným spôsobom v lehote do 31.12.2011 vykonaný, právo vyrubiť daň z pridanej hodnoty za november 2006 ku dňu 31.12.2011 zaniklo. Dôvody, na ktorých je založené rozhodnutie správcu dane však 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 zo dňa 11.06.2014, ktorým správca dane argumentuje, a ktorý doteraz nie je právoplatný. Ak správca dane vec posúdil ako dodanie tovaru v tuzemsku, pri ktorom vznikla daňová povinnosť, potom tovar musel existovať, pretože len pri existujúcom tovare mohla v tuzemsku vzniknúť daňová povinnosť. Súd však tvrdí, že tovar neexistoval a daňový subjekt si neoprávnene uplatnil odpočítanie dane z neexistujúceho tovaru a správca dane tvrdí, že tovar existoval a pri jeho dodaní v tuzemsku vznikla daňovému subjektu daňová povinnosť. Namietal, že závery správcu dane o neuskutočnení tovaru do Českej republiky nie sú správcom dane dostatočne doložené, a bolo predčasné dodanie sušeného mlieka považovať za dodanie tovaru v tuzemsku a neuznať odpočítanie dane na vstupe z dokladov za jeho prepravu od M. F.. Poukázal, že správca dane odborné vyjadrenie znalca W. L. G. zo dňa 31.03.2008 v rozpore s § 3 ods. 3 Daňového poriadku nikde neuvádza, pričom jeho závery uvedené v odbornom vyjadrení č. 30/2008 sú v zásadnom rozpore s obsahom a závermi znaleckého posudku L. W. č. 08/2009. Dôvodil, že listinné dôkazy z trestného konania môžu byť podkladom pre rozhodnutie v daňovom konaní len pri splnení určitých podmienok. Predovšetkým musia byť zabezpečené nezávisle na príslušnom daňovom konaní a nesmú byť v inom konaní zabezpečené účelovo preto, aby sa správca dane vyhol povinnosti umožniť daňovému subjektu uplatniť svoje práva podľa § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., najmä práva klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní a vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim. Podľa názoru žalobcu znalecký posudok bol zabezpečený procesne chybným spôsobom a v rozpore so základnými zásadami daňového konania, a nie je možné ho osvedčiť ako zákonný dôkaz. Nie je možné, aby dôkazy, ktoré majú pôvod v trestnom konaní, boli jedinými a rozhodujúcimi dôkazmi, na ktorých správca dane založí svoje tvrdenia o porušení § 43 ods. 5 písm. a) zákona o DPH tým, že platiteľ nepreukázal dodanie tovaru do iného členského štátu. Bolo povinnosťou správcu dane v súlade s § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., zistiť presne a úplne skutočný stav veci a obstarat' si potrebné podklady pre rozhodnutie a v ňom vychádzať zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu. Znalecký posudok L. W. je vnútorne rozporný, a preto nemôže byť podkladom k presnému a úplnému zisteniu skutočného stavu v zmysle § 24 ods. 2 Daňového poriadku a nie je možné ho považovať za jednoznačný a postačujúci dôkaz o tom, že preprava vykonaná nebola. Na základe uvedených skutočností navrhol napadnuté rozhodnutie zrušiť a daňové konanie zastaviť.

3. Žalovaný preskúmal napadnuté rozhodnutie v rozsahu § 74 ods. 2 Daňového poriadku a zistil, že prvostupňový správny orgán (správca dane) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie november 2006. Daňový subjekt (žalobca) vystavil odberateľskú faktúru č. 06112006/1 zo dňa 06.11.2006, deň dodania tovaru 06.11.2006 v celkovej výške 5.377.677,66 Sk oslobodené od dane z pridanej hodnoty za predaj sušeného mlieka Milk Protein pre odberateľa PS AFFAIR s. r. o., Praha 10, Česká republika. K uvedenej faktúre daňový subjekt predložil správcovi dane aj faktúru č. 07/11/2006 zo dňa 07.11.2006 za prepravu tovaru do Českej republiky od M. F., Humenné na celkovú sumu 28.560,- Sk a doklad o zaplatení uvedenej faktúry - výpis z bežného účtu. Správca dane zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií zo dňa 26.02.2007 (formulár SCAC 2004 na výmenu informácií podľa článkov 5 a 19 nariadenia 2003/1798/ES). Správca dane z výsledkov šetrenia týkajúceho sa spoločnosti PS AFFAIR s.r.o., Praha, zistil, že

tento daňový subjekt je pre českú daňovú správu nekontaktný, všetka korešpondencia je doručovaná verejnou vyhláškou. Za účelom preverenia prepravy tovaru do Českej republiky uskutočnil správca dane ústne pojednávanie s prepravcom M. F., ktorý do zápisnice zo dňa 16.07.2007 uviedol, že faktúry č. 30/10/2006 zo dňa 30.10.2006, č. 07/11/2006 zo dňa 07.11.2006 a č. 10/02/2007 zo dňa 10.02.2007 vystavil a prepravy uskutočnil, a že šoférom bol on osobne, jeho syn O. F. a O. U.. Dňa 13.08.2007 na ústnom pojednávaní predložil správcovi dane prepravné kotúčiky - tachografy na preukázanie prepravy tovaru. Správca dane rozhodnutím zo dňa 16.10.2007 prerušil podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. í daňovú kontrolu z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií do Maďarska zo dňa 02.05.2007. Správca dane na základe svojich zistení pri výkone daňovej kontroly zaslal orgánom činným v trestnom konaní podanie zo dňa 23.01.2008, ktorým oznamuje Prezídium Policajného zboru, Úradu boja proti organizovanej kriminalite, Odbor Stred, Banská Bystrica, podozrenie z páchania ekonomickej trestnej činnosti. Správca dane pokračoval dňom 24.07.2008 v daňovej kontrole, o čom bol daňový subjekt upovedomený oznámením zo dňa 04.08.2008. Správca dane opätovne prerušil daňovú kontrolu rozhodnutím zo dňa 04.08.2008 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. Listinné materiály o výsledku šetrenia Prezidiom Policajného zboru boli doručené správcovi dane dňa 27.04.2009. Od tohto dňa pokračovala daňová kontrola, o čom bol daňový subjekt upovedomený oznámením zo dňa 29.04.2009. Prezídium Policajného zboru postúpilo predložené tachografy na posúdenie Ústavu súdneho inžinierstva Žilinskej univerzity, ktorý vypracoval znalecký posudok č. 08/2009 na vyhodnotenie 32 ks tachografických krúžkov z vozidla EČ: ML-639AB so zameraním na možné zásahy do záznamu a porovnaním s predloženou dokumentáciou a znalecký posudok č. 09/2009 na vyhodnotenie 23 ks, 11 ks a 4 ks tachografických krúžkov za obdobie október a november 2006 vozidla s EČ: ML-179AC so zameraním na možné zásahy do záznamu a porovnaním s predloženou dokumentáciou. Správca dane na základe týchto znaleckých posudkov, v závere ktorých sa uvádza, že záznamy na tachografických krúžkoch vykazujú závažné nedostatky, ktoré potvrdzujú, že záznamy na krúžkoch boli zhotovené manuálne a nemajú žiaden vzťah k dokladovaným prepravám v danom dátume, vyvodil záver, že k preprave tovaru do Českej republiky nedošlo. Na základe šetrenia Prezídia Policajného zboru bolo ďalej zistené, že platbu za faktúru bezhotovostným prevodom vložil na účet Z. N. z C., ktorý na žiadosť L. U. spolu s F. C., konateľom spoločnosti PS AFFAIR s.r.o., Praha, tento účet zakladal a mal dispozičné právo nakladať s účtom. Peniaze, ktoré mal vložiť na účet mu priamo v banke odovzdal L. U. a vypísal prevodný príkaz podľa príkazu L. U. a F. C. už viackrát nevidel. Konateľ žalobcu L. U. bol podľa zápisnice zo dňa 04.06.2009 vyzvaný, aby predložil iné dôkazy preukazujúce splnenie podmienok na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru do iného členského štátu v zmysle § 43 ods. 5 písm. a) a d) zákona o DPH. Žiadne ďalšie dôkazy neboli daňovým subjektom predložené.

4. Zo zistených skutočností správca dane neuznal kontrolovanému daňovému subjektu oslobodenie od dane, pretože nepreukázal dodanie tovaru do Českej republiky. Správca dane preto považoval dodanie sušeného mlieka za dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku v zmysle § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH. Následne podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH je dodanie hmotného majetku, pri ktorom dochádza k zmene vlastníckeho práva, dodaním tovaru. Preto v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH dňom dodania tovaru vznikla platiteľovi daňová povinnosť a správca dane z predmetnej faktúry vypočítal 19% daň vo výške 1.021.758,80 Sk. Záver, že preprava tovaru uskutočnená nebola, vyvodil správca dane zo zápisníc o výsluchu M. F. a znaleckých posudkov č. 08/2009 a 09/2009 získaných od PPZ, Úradu boja proti organizovanej kriminalite, Odbor Stred, Banská Bystrica, ktoré tvorili prílohu odpovede zo dňa 22.04.2007 na podanie správcu dane z podozrenia z páchania ekonomickej trestnej činnosti zo dňa 23.01.2008. Pri preverovaní uplatneného odpočítania dane daňovým subjektom správca dane zistil uplatnenie odpočítania dane z faktúry č. 17/11/2006 zo dňa 07.11.2006 od M. F., T. 34 za odvoz sušeného mlieka Kračúnovce - Praha vo výške 4.560,- Sk. Na základe znaleckých posudkov č. 08/2009 a 09/2009 z tachografických krúžkov správca dane posúdil uplatnené odpočítanie dane za neoprávnené, pretože k preprave tovaru nedošlo. Uviedol, že zo strany daňového subjektu došlo k porušeniu § 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.

5. Kontrolovaný daňový subjekt bol so zisteniami pri daňovej kontrole oboznámený na ústnom pojednávaní dňa 04.06.2009 a vyjadril sa, že nesúhlasí s výsledkom kontroly a dôkazy predloží v odvolacom konaní. K protokolu č. 703/320/28392/2009/Buk zo dňa 01.07.2009 o výsledku zistenia z kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu na základe výzvy zo dňa

01.07.2009 podal písomné vyjadrenie. Správca dane vypracoval dodatok k protokolu, ktorý je súčasťou protokolu, a k podpísaniu a prerokovaniu protokolu s dodatkom došlo dňa 03.08.2009.

6. Na základe výsledkov z tejto kontroly vydal správca dane rozhodnutie č. 703/230/ 33970/09/Zido zo dňa 05.08.2009, ktorým podľa § 15 ods. 14 zákona č. 511/1992 Zb. znížil nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie november 2006 o sumu 34 067,54 Eur a priznal nadmerný odpočet v sume 31 294,51 Eur. Proti tomuto rozhodnutiu podal daňový subjekt odvolanie a bývalé Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky ho rozhodnutím zo dňa 25.11.2009 zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie.

7. Na základe podnetu bývalého Daňového riaditeľstva SR zo dňa 11.01.2010 podľa § 15b ods. 1 písm. c) zákona č. 511/1992 Zb. začal správca dane dňa 17.02.2010 u daňového subjektu vykonávať opakovanú daňovú kontrolu. Daňový subjekt podal dňa 27.06.2011 žalobu na Krajský súd v Prešove o ochranu pred nezákonným zásahom orgánu verejnej správy vo veci opakovanej daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za november 2006. Krajský súd v Prešove rozsudkom zo dňa 09.12.2011, č. k. 2S/15/2011-23, ktorý nadobudol právoplatnosť dňa 14.01.2012, zakázal správcovi dane pokračovať u navrhovateľa( u žalobcu) v opakovanej daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2006, a to do 10 dní odo dňa právoplatnosti tohto rozsudku.

8. Správca dane v rámci výkonu opakovanej daňovej kontroly vykonal ústne pojednávanie so svedkom M. T. om, z ktorého vyhotovil zápisnicu z ústneho pojednávania zo dňa 28.04.2010. Výsluchu sa konateľ žalobcu nezúčastnil, aj keď bol o nej upovedomený. Svedok M. F. do zápisnice uviedol, že pán U. ho oslovil, či by nevozil tovar z Giraloviec do Prahy, deň nakládky mu dopredu oznámil a tovar odviezol na adresu, ktorú mu dal L. U.. Tovar sa vykladal na rôznych miestach, každá fúra sa vykladala inde a chodil pre neho iný človek. Svedok ďalej uviedol, že si nepamätá, či tankoval PHM v Čechách, nevie, či kupoval diaľničnú známku, že prepravy do Prahy vykonával ako vodič on, ale pár fúr boli vodičmi jeho synovia M. a O.. Uviedol, že raz najal nejakého vodiča menom U.. O tomto človeku nevie nič, ani jeho krstné meno, ani adresu. Ďalej správca dane vykonal ústne pojednávanie so svedkom M. C., G. XXX, z ktorého vyhotovil zápisnicu z ústneho pojednávania zo dňa 25.05.2011. Z odpovede miestne príslušného správcu dane Daňového úradu Svidník zistil, že spoločnosť STANDom, s.r.o. je nekontaktná, nespokupracuje so správcom dane, konateľ spoločnosti M. C. sa nezdržuje v mieste trvalého bydliska, ani v sídle firmy. Predvolania zasielané menovanej spoločnosti sú neprevzaté. Žiadosti o predvedenie políciou neboli úspešné. Na uvedenú spoločnosť Daňový úrad Svidník prijal viacero dožiadaní. Posledné daňové priznanie na DPH bolo podané na daňovom úrade za I. Q. 2006. Z úradnej moci bolo daňovému subjektu určené posledné zdaňovacie obdobie na DPH, a to IV. Q.2006.

9. Konateľ žalobcu L. U. zabezpečil dňa 25.05.2011 u správcu dane prítomnosť konateľa spoločnosti STANDom. s.r.o. M. C.. Správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní vo veci vypočítania tohto svedka. Prítomný bol aj L. U.. Svedok M. C. potvrdil predaj tovaru pre žalobcu, zároveň doložil aj nadobúdacie doklady - fotokópie od talianskych spoločností. Tovar bol prepravovaný na talianskych autách. Podľa výpovede tohto svedka prepravu tovaru on nehradil, hradil ju Talian. Na otázku správcu dane, ako sa nakontaktoval na dodávateľa, odpovedal, že si ho našiel na internete, nakoľko s internetom vie pracovať. Keď ho zamestnanci správcu dane vyzvali, aby názorne ukázal, či vie pracovať s internetom, odmietol. Skladovacie priestory, kde mal zložený tovar, mal v prenájme, ale neplatil zaň nič a nemá ani žiadnu zmluvu o prenájme. Svedok M. C. uviedol, že peniaze mu L. U. odovzdával v hale, kde mal skladovacie priestory. Na otázku správcu dane, prečo nepodal daňové priznanie na DPH na miestne príslušný daňový úrad, odpovedal, že on daňové priznanie podal. Bol správcom dane vyzvaný, aby doložil doklad o podaní daňového priznania, nakoľko správca dane tvrdil, že podané nie je. Na to svedok odpovedal, že jeho mama mu všetky doklady, ktoré mal doma, spálila v peci. Tieto svedecké výpovede požadoval daňový subjekt pri ústnom pojednávaní dňa 17.06.2014 vykonať opätovne, preto správca dane zaslal predvolania na výsluch svedka pre M. F., O.a F., M. F., ako aj upovedomenie o výsluchu svedka pre konateľa žalobcu. Svedok M. F. HE TRANZ LABOREC, Čabalovce, uvedené predvolanie prevzal, ale na stanovený termín pojednávania sa nedostavil. Nedostavil sa ani konateľ žalobcu L. U..

10. Dňa 24.07.2014 sa dostavil na Daňový úrad Prešov, pobočka Humenné, M. F. HE TRANZ LABOREC, čo bolo oznámené konateľovi žalobcu L.ovi U. dňa 24.07.2014, že sa koná na daňovom úrade ústne pojednávanie so svedkom M. F. om. Konateľ žalobcu L. U. sa uvedeného pojednávania nezúčastnil a svoje právo klásť svedkovi otázky nevyužil. Zamestnanci správcu dane oboznámili konateľa žalobcu L.a

U. so zápisnicou o ústnom pojednávaní so svedkom M. F. om zo dňa 24.07.2014. Svedok M. F. tvrdil, že prepravoval tovar z Giraltovec do Prahy. Kontaktoval ho L. U. a aj ho riadil odkiaľ a kam ho má odvieť. Presnú adresu si nepamätá. Dodal, že on tachografické kotúčiky nevyhotovoval manuálne, len dopísal kilometre. Jazda bola riadna, len tachograf nerobil kilometre, tak dokreslil spodok. Dokreslil ich, aby to bolo kompletné. Uviedol, že synovia žijú dlhodobo v Anglicku s celou rodinou.

11. Dňa 25.07.2014 sa na ústne pojednávanie vo veci vypočutia svedka dostavil M. F. (syn), Čabalovce 71, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní. Tohto pojednávania sa zúčastnil aj konateľ žalobcu L. U.. Svedok uviedol, že príkaz na cestu mu dal otec a aj všetky informácie. On si už nepamätá, koľkokrát vykonal prepravu, miesto nakládky bolo za Giraltovcami, ale spôsob nakladania a ani trasu si nepamätá. Tovar viezol do Prahy, kde zavolať na číslo telefónu, ktoré dostal od otca, a čakal na benzínke. Prišlo auto a išiel za nimi. Bližšie si už nepamätá. Na predvolanie sa nedostavil O. F., Čabalovce 34, ktorému bolo zaslané predvolanie na výsluch svedka zo dňa 18.06.2014 a zo dňa 16.07.2014. Svedok O. F. sa podľa vyjadrenia jeho otca M. a F. dlhodobo zdržiava v Anglicku aj s rodinou.

12. Z dôvodu odstránenia všetkých pochybností pri vyhodnocovaní znaleckého posudku zaslal správca dane dožiadanie na Daňový úrad Žilina za účelom vypočutia svedka - osoby zodpovednej za výkon znaleckej činnosti v odbore Doprava cestná. Z odpovede vyplynulo, že znalec je zákonom č. 382/2004 Z. z. o znalcoch, tlmočníkoch a prekladateľoch viazaný mlčanlivosťou v prospech zadávateľa a tejto mlčanlivosti je oprávnený zbaviť ho zadávateľ alebo minister spravodlivosti. Na základe týchto skutočností zaslal správca dane žiadosť o doplnenie informácie zo dňa 05.10.2010 na PPZ, Úrad boja proti organizovanej kriminalite - odbor Stred, Banská Bystrica. Dňa 12.05.2011 bola správcovi dane doručená odpoveď z PPZ, Úrad boja proti organizovanej kriminalite - odbor Stred, Banská Bystrica, spolu s prílohou - zápisnica o výsluchu svedka. Znalec opätovne potvrdil, že všetky tachografické krúžky boli zhotovené 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. Znalec opätovne zdôraznil, že ani jeden záznam rýchlosti a ubehnutej vzdialenosti na predložených tachografických krúžkoch nebol vyhotovený záznamovým zariadením - tachografom. Z toho vyplýva, že na krúžkoch sa nachádzajú fiktívne informácie o priebehu prepravy vozidla, ktoré mohli v náhodnom prípade súhlasíť s prepravnými dokladmi (ubehnutá vzdialenosť). To však neznamená, že takáto preprava musela byť vykonaná. Vek vozidla nemá vplyv na činnosť tachografu. Vzhľadom na požiadavku konateľa žalobcu pri ústnom pojednávaní zo dňa 17.06.2014 o opätovné vykonanie tohto dôkazu zaslal správca dane dňa 23.07.2014 žiadosť o doplnenie informácií na Národnú kriminálnu agentúru, NJFP Expositúra, Stred Banská Bystrica, ktorá vo svojej odpovedi dňa 27.08.2014 uviedla, že konanie bolo ukončené dňa 05.11.2010, a to návrhom na podanie obžaloby, že predmetná vec už nie je v prípravnom konaní, nie je možné vykonávať procesné úkony a z uvedeného dôvodu nemôže žiadosť vyhovieť. Na Daňový úrad Prešov, pobočka Humenné bol dňa 28.08.2014 doručený rozsudok Okresného súdu Humenné sp. zn. 1 T/49/2011 zo dňa 11.06.2014, z obsahu ktorého vyplýva, že v uvedenej veci vypovedal aj súdny znalec L. L. W., ktorý v plnom rozsahu potvrdil závery vyplývajúce zo znaleckých posudkov č. 08/2009 a 09/2009 a skonštatoval, že ani v jednom prípade nezistili, že by tachograf ako prístroj zaznamenal na tachografický krúžok priebeh dráhy.

13. Správca dane následne vyzval daňový subjekt na predloženie všetkých dokladov a dôkazov preukazujúcich dodanie tovaru do Českej republiky, ktoré doteraz neboli správcovi dane predložené, bola mu zaslaná výzva zo dňa 17.07.2014, aby v lehote do 8 dní predložil všetky doklady a dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia o dodaní tovaru do Českej republiky, ktoré doteraz neboli správcovi predložené. Daňový subjekt žiadne dôkazy nepredložil. Dňa 19.09.2014 bol daňový subjekt oboznámený so zisteniami získanými vo vyrubovacom konaní, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 19.09.2014.

14. Následne správca dane vydal rozhodnutie zo dňa 30.09.2014, ktorým podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil rozdiel v sume 28 652,36 Eur, t. j. znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie november 2006 zo sumy 65 362,05 Eur na sumu 36 709,69 Eur. Svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že daňový subjekt 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 PS AFFAIR s. r. o., Praha 10, Česká republika, čím daňovému subjektu vznikla podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť pri dodaní tovaru v tuzemsku vo výške 858.621,- Sk, a porušil ustanovenie § 51 ods.

1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 zákona. o DPH, pretože neoprávnene uplatnil odpočítanie dane vo výške 4.560,- Sk zo služby - doprava, od deklarovaného dodávateľa M. F..

15. Na základe zisteného skutkového stavu žalovaný v napadnutom rozhodnutí citoval ustanovenia § 19 ods. 1, ods. 2, § 49 ods. 1, ods. 2, § 51 ods. 1 písm. a/, § 43 ods. 1 a ods. 5 písm. a/ zákona o DPH, § 2 ods. 1, ods. 3, ods. 6, § 15 ods. 10 a ods. 13, § 25a ods. 1 a ods. 5, § 29 ods. 2, ods. 4, ods. 8, § 45 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., § 3 ods. 1, ods. 2 ods. 3, ods. 6, § 24 ods. 1, ods. 2, ods. 4, § 68 ods. 3, § 165b ods. 1 Daňového poriadku a § 246d zákona č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku.

16. Žalovaný sa následne v preskúmanom rozhodnutí vysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu.

17. K námietke žalobcu, že neboli splnené obligatórne podmienky pre prerušenie daňovej kontroly rozhodnutiami zo dňa 16.10.2007 a zo 04.08.2008, pretože nešlo ani o predbežnú otázku a ani o inú skutočnosť rozhodujúcu pre vydanie rozhodnutia poukázal, že ustanovenie § 15 ods. 16 zákona č. 511/1992 Zb. umožňuje správcovi dane použiť pri daňovej kontrole ustanovenie § 25a citovaného zákona a výsledky preverovania orgánov činných v trestnom konaní v danej veci boli nevyhnuté pre dôsledné zistenie rozhodujúcich skutočností na základe ktorých správca dane rozhodoval. Prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená pominuli dňa 27.04.2009 doručením zápisníc o vylúčení svedkov a znaleckých posudkov listom PPZ Banská Bystrica zo dňa 22.04.2009.

18. Aj námietku odvolávajúceho sa, že žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií nie je konaním, ale iba výkonom dôkazného prostriedku, a preto z tohto dôvodu nemohla byť kontrola prerušená, považuje žalovaný za neopodstatnenú. Správca dane zaslal svoju žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií (formulár SCAC 2004 na výmenu informácií podľa článkov 5 a 19 nariadenia 2003/1798/ES), ktorou sa začína administratívne vyšetrovanie a v súvislosti s § 25a zákona č. 511/1992 Zb. konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Je dôležité uviesť, že výsledkom tohto konania môže byť aj potvrdenie skutočností uvádzaných kontrolovaným daňovým subjektom, teda konanie môže priniesť dôkazy v prospech daňového subjektu, a nie naopak, ako to bolo v danom prípade. Ustanovenie § 25a zákona č. 511/1992 Zb. upravuje prerušenie konania ako právo správcu dane. V konaní správca dane pokračuje z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka konania, len čo pominuli prekážky, pre ktoré sa konanie prerušilo. Ak je konanie prerušené, lehoty podľa zákona č. 511/1992 Zb. neplynú. Pokračovanie v konaní bude znamenať pokračovanie v plynutí lehôt. Po nadobudnutí právoplatnosti rozhodnutia o prerušení konania nie je možné vykonávať v prerušenom konaní žiadne právne úkony. Navyše, daňový subjekt nenapadol uvedené rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly žiadnym opravným prostriedkom, a preto odvolací orgán posudzoval dodržanie zákonnej lehoty na vykonanie daňovej kontroly aj na základe právoplatných rozhodnutí o prerušení konania a skutočnosti, že lehota na vykonanie kontroly bola nadriadeným orgánom predĺžená na základe žiadosti správcu dane zo dňa 13.07.2007 bývalým Daňovým riaditeľstvom SR listom zo dňa 17.07.2007, ktoré lehotu na vykonanie daňovej kontroly predĺžilo do dňa 12.02.2008.

19. Na základe týchto skutočností žalovaný dospel k záveru, že lehota na vykonanie daňovej kontroly bola dodržaná a námietky, že odstúpenie veci orgánom činným v trestnom konaní správcom dane a následné prerušenie konania, ako aj zaslanie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií, a že rozhodnutím o prerušení konania nedošlo k prerušeniu plynutia lehôt a správca dane bol povinný daňovú kontrolu ukončiť najneskôr do 22.01.2008, považuje za neopodstatnené. V danom prípade bol protokol zákonným spôsobom prerokovaný dňa 03.08.2009 a daňovému subjektu bol doručený pri jeho prerokovaní dňa 03.08.2009, čo sa považuje za úkon smerujúci k vyrubeniu dane alebo rozdielu dane. Doručením uvedeného protokolu znovu plynú päťročná lehota na vyrubenie dane alebo rozdielu dane v zmysle § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., a to od konca roka 2009 do konca roka 2014. Avšak lehoty na vyrubenie dane alebo rozdielu dane v súlade s § 246d Občianskeho súdneho poriadku počas konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku neplynú.

20. Ďalej žalovaný konštatoval, 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 dane z pridanej hodnoty za november 2006. Krajský súd v Prešove rozsudkom zo dňa 09.12.2011, č. k. 2S/15/2011-23, ktorý nadobudol právoplatnosť dňa 14.01.2012, zakázal správcovi dane pokračovať u navrhovateľa (u žalobcu) v opakovanej daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2006, a to do 10 dní odo dňa právoplatnosti tohto rozsudku. Je opodstatnené uviesť, že lehota

na vyrubenie dane alebo rozdielu dane v čase od podania žaloby dňa 27.06.2011 do dňa právoplatnosti uvedeného rozsudku dňa 14.01.2012 neplynula. Lehota na vyrubenie dane alebo rozdielu dane uplynie až o 201 dní odo dňa 31.12.2014, t. j. dňa 20.07.2015. Z týchto dôvodov námietka odvolávajúceho sa, že celý postup a konanie správcu dane sú zaťažené zánikom práva vyrubiť daň alebo rozdiel dane, je neopodstatnená.

21. Žalobca namietal, že dôvody, na ktorých je založené rozhodnutie správcu dane, však 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. Podľa správcu dane žalobca nepreukázal dodanie tovaru do Českej republiky, preto správca dane posúdil dodanie tovaru ako dodanie v tuzemsku, pri ktorom vznikla daňová povinnosť. Súd (Okresný súd Humenné) tvrdí, že tovar neexistoval a žalobca si neoprávnene uplatnil odpočítanie dane z neexistujúceho tovaru a správca dane tvrdí, že tovar existoval a pri jeho dodaní v tuzemsku vznikla žalobcovi 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 spoločnosť STANDOm s.r.o. Kračúnovce 402, 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 M. C. 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 STANDOm s.r.o. 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 žalobcu 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 DPH dňom dodania tovaru platiteľovi dane vznikla povinnosť a správca dane z predmetných faktúr 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 STANDOm s.r.o. so správcom dane nekomunikoval a pri ústnom pojednávaní dňa 25.05.2011 konateľ M. C. predaj tovaru potvrdil. Správca dane nemal hodnoverný dôkaz o neuskutočení zdaniteľného obchodu medzi dodávateľom STANDOm a odberateľom I.L.Group spol. s r.o. a nemal dôkaz ani o tom, že spoločnosti STANDOm 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.

22. Na Okresnom súde Humenné bol vedený súdny spor s obvinenými T. T., L. U., M. F., M. C. na základe obžaloby a dňa 11.06.2014 bol vyhlásený odsudzujúci rozsudok, avšak z dôvodu podaných odvolaní nie je právoplatný. Správca dane preto vo svojom rozhodnutí neopomenul ani odôvodnenie tohto rozsudku, pričom sa zaoberal listinnými dôkazmi a to znaleckými posudkami pod č. 08/2009 a 09/2009, ktoré boli aj v danom trestnom konaní dôkaznými prostriedkami a znalec L. W. vypovedal aj v trestnom konaní. V rozsudku sa uvádza, že predmetný obchod sa neuskutočnil, ako aj to, že nedošlo k preprave tovaru do ČR tak, ako ho prepravca M. F. deklaroval predloženými tachografickými kotúčmi. Súd vyhodnotil jeho obhajobu ako nehodnovernú.

23. K námietkam uvádzanými v IV. časti doplnenia odvolania žalobcu, žalovaný argumentoval tým, že vyjadrenia o uskutočnenom obchode tak, ako ho popísali L. U. a M. F. nemožno považovať za podrobné popísanie obchodnej transakcie, pričom svojou výpoveďou tak M. F., ako aj jeho syn síce verbálne potvrdili uskutočnenie prepravy do ČR, avšak svojim popisom vykládky a nakládky neuviedli žiadne konkrétne fakty a údaje a nijako neprispeli k objasneniu, kde bol tento tovar vyskladnený. Správca dane sa vyjadreniami M. a F. zaoberal aj v odôvodnení svojho rozhodnutia a vyhodnotil jeho svedeckú výpoveď. Poukázal, že dňa 28.04.2010 vykonal s M. F. svedeckú výpoveď, v ktorej uviedol, že pán U. ho oslovil, či by nevozil tovar z Gíraltoviec do Prahy, deň nakládky mu vopred oznámil a tovar odniesol na adresu, ktorú mu dal pán U.. 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 M. F. 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 F., že pre pána U. vykonal dopravu z Giraltoviec do Prahy 10 krát, čo by znamenalo, že vykladal tovar na približne 28 - 30 miestach. Správca dane hodnotil z výpovede svedka, 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 Prahy sú tiež rozporné, pretože v zápisnici o výsluchu obvineného zo dňa 16.02.2009 tvrdil, že do Prahy tovar vozil on, niekedy to boli jeho synovia, či vozil tovar do Prahy na jeho vozidle niekto iný, tak to už pre odstup času nevedel povedať. Na druhej strane v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 28.04.2010 uviedol, že prepravy do Prahy vykonával ako vodič on, ale pár fúr boli vodičmi jeho synovia M. a O. a raz najal vodiča menom U., nič bližšie o ňom nevedel, ani jeho krstné meno. Správca dane k tejto výpovedi uviedol, že aj napriek tomu dal neznámemu človeku k dispozícii kamión s tovarom v hodnote cca niekoľko miliónov slovenských korún. Podľa správca dane rozpor týchto tvrdení podporuje aj vyjadrenie jeho syna M.a F. v zápisnici o výsluchu zo dňa 08.04.2009, ktorý tvrdil, že on do Prahy išiel asi dva až tri krát ,ak si dobre spomína, brat tam ani nebol.

24. K tvrdeniam žalobcu, že s konateľom spoločnosti PS AFFAIR s.r.o. R. C. sa pozná z minulosti, žalovaný uviedol, že ide o irelevantnú informáciu. Podľa zistení správca dane je tento daňový subjekt pre Českú daňovú správu nekontaktný a všetka korešpondencia bola doručovaná verejnou vyhláškou. Takéto zistenia sú dôvodom na vážne pochybnosti, či táto spoločnosť vôbec nejakú ekonomickú činnosť vykonáva.

25. Ďalším dôkazom, ktorý správca dane vyhodnotil bol dôkaz, že k preprave tohto tovaru nedošlo. Ide o znalecké posudky č. 08/2009 a 09/2009 z tachografických krúžkov z vozidla EČ: ML-639AB a ML-719AC 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.

26. 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 správca 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 správca dane zameral na preverovanie splnenia podmienok oslobodenia od dane podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH. Na preukázanie uskutočnenia prepravy tovaru predložil deklarovaný prepravca M. F. 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 08/2009 a 09/2009 a na závery, ktoré už vyššie krajský súd citoval. Žalovaný zaviazal správca dane rozhodnutím zo dňa 25.11.2009, aby v ďalšom konaní pre účely odstránenia všetkých pochybností pri vyhodnocovaní znaleckého posudku, keďže ide o nosný dôkaz správca dane, zabezpečil vysvetlenie znalca, ako je potrebné chápať jeho vyjadrenia, ktorými namietal žalobca v odvolaní, berúc pritom do úvahy, že daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správca dane právo klásť otázky znalcom pri ústnom pojednávaní. 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 žalobcu pri ústnom pojednávaní zo dňa 17.06.2014 o opätovné vykonanie tohto dôkazu, zaslal správca dane dňa 23.07.2014 žiadosť na NKA, NJFP, Expozitúra stred Banská Bystrica žiadosť o doplnenie informácií. Tá 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 sa správca dane týmto postupom vyhol povinnosti umožniť daňovému subjektu uplatniť svoje práva podľa ustanovenia § 15 ods. 5 zákona č.511/1992 Zb.. 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 nepovažoval za opodstatnené tvrdenie žalobcu, že správca dane nepostupoval podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Z.z. o správe daní a nie je možné, aby dôkazy, ktoré majú pôvod v trestnom konaní boli jedinými rozhodujúcimi dôkazmi, na ktorých správca dane založil svoje tvrdenie o porušení ustanovenia § 43 ods. 5 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH 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 M.a F., deklarovaného prepravcu, jeho syna M.a F., ako aj konateľa spoločnosti STANDOm s.r.o. M. C., požiadal o medzinárodnú výmenu daňových informácií týkajúcich sa spoločnosti PS AFFAIR Praha- 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 použil v súlade so zákonom.

29. K ďalšej námietke žalobcu, že správca dane odborné vyjadrenie znalca L.. G. z 31.03.2008 v rozpore s ustanovením § 3 ods. 3 Daňového poriadku nikde neuvádza, pričom jeho závery v odbornom vyjadrení č. 30/2008 sú v zásadnom rozpore s obsahom a závermi znaleckého posudku L.. W. č. 08/2009 žalovaný uviedol, že vyhodnotením znaleckého posudku a vysvetľujúceho stanoviska znalca nevznikol priestor na polemiku ohľadom záverov týchto dôkazov. Tachografické krúžky predložil M. F. ako osoba, ktorá mala prepraviť tovar do ČR a tieto krúžky predložil ako dôkazy uskutočnenia tejto prepravy. Znaleckým posudkom bolo preukázané, že tachografické krúžky boli vyhotovené manuálne. Z toho vyplýva jediný logický záver, že preprava preukazovaná nepravdivými dôkazmi nebola uskutočnená. Keby prepravca prepravu reálne uskutočnil, potom by tachografické krúžky boli vyhotovené záznamovým zariadením. Podľa záverov znalca L.. W. G. v odbornom vyjadrení zo dňa 31.03.2008, záznam rýchlosti nie je v celom rozsahu v súlade so záznamom počtu odjazdených kilometrov. Taktiež jeho priebeh nezodpovedá správne záznamu bez chýb ( chyby sú uvedené v popise tachografického kotúča). 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 odskúšaní. 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. 08/2009 a 09/2009. Porovnaním záverov odborného vyjadrenia a znaleckých posudkov dospel žalovaný k záveru, že nie sú v zásadnom rozpore ako uvádzal žalobca.

30. K následnej námietke žalobcu, že v trestnej veci vedenej na Okresnom súde v Humennom vypovedal na základe výpovede M.a F. súdny znalec L.. W., ktorý pripustil, že vozidlo malo založený tachografický kotúč, čo je v zásadnom rozpore s jeho tvrdením, že ani jeden z predložených tachografických krúžkov nebol vyhotovený záznamovým zariadením - tachografom 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 L.. L. W., ktorý v plnom rozsahu potvrdil závery vyplývajúce zo znaleckých posudkov č. 08/2009 a 09/2009 a skonštatoval, že ani v jednom prípade nezistil, že by tachograf ako prístroj zaznamenal na tachografický krúžok priebeh dráhy.

31. 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 o DPH. Z tohto dôvodu je v napadnutom rozhodnutí určený rozdiel v sume 28 652,36 Eur oproti pôvodne určenej sume 34 067,54 Eur (v rozhodnutí správcu dane zrušenom rozhodnutím odvolacieho orgánu zo dňa 25.11.2009).

32. Žalovaný sa stotožnil so závermi správcu dane. Po preskúmaní rozhodnutia a celého spisového materiálu v rozsahu námietok daňového subjektu dospel k záveru, že správca dane postupoval 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, pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Na základe vyššie uvedených skutočností žalovaný považuje námietky žalobcu za neopodstatnené. Správca dane podložil jednoznačnými dôkazmi svoje závery, ktorými vyvrátil tvrdenia žalobcu o prepravení tovaru do iného členského štátu, ako aj o nadobudnutí tovaru a služieb, z ktorých si uplatnil odpočítanie dane.

33. Včas podanou žalobou sa žalobca domáha preskúmania rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu z dôvodu, že týmito rozhodnutiami bol žalobca ukrátený na svojich právach. Poukázal na nezákonnosť prerušenia daňového konania z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií v rozpore s výkladom Najvyššieho súdu SR v rozsudku zo dňa 17.12.2013, sp. zn. 5Sžf/68/2012 a z dôvodu doručenia výsledkov preverovania orgánmi činnými v trestnom konaní, čo nemá oporu v zákone č. 511/1992 Zb. Argumentoval, že nedošlo k prerušeniu plynutia lehôt podľa § 25a ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., a že za zdaňovacie obdobie november 2006 došlo k zániku práva vyrubiť daň z pridanej hodnoty alebo rozdielu dane. Správca dane bol povinný daňovú kontrolu ukončiť najneskôr do 22.01.2008. Namietal, že prerušenie daňovej kontroly podľa § 25a ods. 1 a 4 zákona č. 511/1992 Zb. je podmienené existenciou prekážok, ktoré správcovi dane dočasne bránia v konaní. Z rozhodnutia správcu dane nevyplýva, prečo dôkazy vykonané orgánmi činnými v trestnom konaní nemohol správca dane objektívne získať a zabezpečiť vykonaním dokazovania v rámci daňovej kontroly. Argumentoval, že správca dane je kompetentný orgán vo veciach správy daní, neuznanie daňového dokladu nie je podmienené existenciou rozhodnutia orgánov činných v trestnom konaní. Správca dane nie je závislý na zistení, či sa žalobca dopustil trestného činu. Namietal, že dôvodom na prerušenie konania nemohlo byť odstúpenie veci na prešetrenie orgánom činným v trestnom konaní, pretože posudzovanie trestnoprávnej zodpovednosti nemôže byť konaním o predbežnej otázke ani konaním o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Správca dane bol povinný vykonať vlastné dokazovanie podľa § 29 zákona č. 511/1992 Zb., mohol a mať požiadať znalca o vypracovanie znaleckého posudku, resp. o podaní vysvetlenia a nie vyčkávať na výsledky trestného konania. Na prerušenie daňovej kontroly rozhodnutím správcu dane zo dňa 04.08.2008 neboli zákonné dôvody a uvedené rozhodnutie bolo vydané v rozpore so zákonom a nemohlo vyvolať účinky neplynutia lehôt podľa § 25a ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. Dôvodil, že doručenie a prerokovanie protokolu správcu dane zo dňa 01.07.2009 nie je úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane podľa § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. a právo vyrubiť daň z pridanej hodnoty za nové zdaňovacie obdobie november 2006 zaniklo dňa 31.12.2011. Podľa žalobcu mal správca dane podľa § 62 ods. 1 písm. h/ Daňového poriadku konanie vo veci zastaviť. Namietal, že rozhodnutia žalovaného a prvostupňového správneho orgánu sú v extrémnom nesúlade s vykonanými skutkovými zisteniami, vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov a vykazujú závažné znaky arbitrárnosti. Ťažiskové dôkazy boli zistené spôsobom, ktorý spochybňuje ich zákonnosť, nakoľko správne orgány neumožnili žalobcovi uplatniť jeho procesné práva. Namietal, že povinnosť uvedená v § 72 ods. 2 Daňového poriadku nie je naplnená tým, že žalovaný iba reprodukuje tvrdenia správcu dane uvedené v jeho rozhodnutí. Argumentoval, že preukázané bolo len to, že tachografické krúžky boli manuálne upravené a nie to, že preprava nebola vykonaná. Tovar sa však neprepravuje tachografom, ale vozidlom, ktoré je funkčné aj s nefunkčným tachografom. Poukázal, že rozdiely vo výpovediach M. a F. a jeho syna podľa správnych orgánov nemôžu mať vplyv na výsledok konania a správne orgány ich zhodnotili tak, ako by M. F. poprel prepravu tovaru.

34. V doplnení k žalobe doručenom súdu dňa 05.08.2015 žalobca poukázal na metodický pokyn žalovaného č. 75/2014, podľa ktorého zistenia polície sú len podporným dôkazom. Argumentoval, že v odôvodnení rozhodnutia nemôžu správne orgány uvádzať skutkové zistenia, ktoré sami nevykonali. Správne orgány iba použili dôkazy získané políciou. Poukázal na logický rozpor medzi závermi

orgánov činných v trestnom konaní a závermi daňových orgánov, nakoľko podľa orgánov činných v trestnom konaní a Okresného súdu Humenné tovar neexistoval, a teda neboli splnené podmienky pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Daňové orgány v rozhodnutiach tvrdili, že tovar existoval, ale nebolo preukázané dodanie do iného členského štátu. Poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR, nález Ústavného súdu SR a rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Českej republiky týkajúce sa obdobnej problematiky. Dôvodil, že zo spisu správnych orgánov nevyplýva, že by mal žalobca možnosť byť prítomný pri výsluchu svedkov v daňovom konaní, ako daňové orgány vykonali dôkazy zadovážené v trestnom konaní pri zachovaní práva žalobcu vyjadriť sa k týmto dôkazom. Namietal, že nie je možné v daňovom konaní preberať skutkové a právne závery iných štátnych orgánov a považovať ich za nespochybniteľné. Z týchto dôvodov žiadal zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím prvostupňového správneho orgánu a zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania.

35. Žalovaný vo vyjadrení k žalobe zotrval na skutkovej a právnej argumentácii uvedenej v odôvodnení napadnutého rozhodnutia a navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť.

36. Krajský súd skorším rozsudkom zo dňa 15.04.2016 sp.zn. 6S/21/2015-59 zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti a postupu žalovaného zo dňa 12.03.2015 v spojení s rozhodnutím správcu dane zo dňa 30.09.2014 a náhradu trov konania účastníkom nepriznal.

37. Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalobca včas odvolanie z dôvodu, že rozsudok nie je v súlade so zákonom. Žalobca opätovne, ako aj v žalobe poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/68/2012, z ktorého vyplýva, že žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií nie je konaním v zmysle ustanovení zákona o správe daní ale iba výkonom dôkazného prostriedku a preto z toho dôvodu nemohla byť kontrola prerušená. Žalobca poukázal aj na ďalšiu ťažiskovú námietku týkajúcu sa nezákonného prerušenia daňovej kontroly, ktorá sa prelínala s námietkou, že nie je možné aby dôkazy, ktoré majú pôvod v trestnom konaní boli jedinými rozhodujúcimi dôkazmi, na ktorých správca dane založí svoje rozhodnutie. Podľa § 25a ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane môže konanie prerušiť, najmä ak sa začalo konanie o predbežnej otázke alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Súd uvádza, že v danom prípade išlo o začatie konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia. V rozpore s uvedeným súd uvádza, že správca dane využil ustanovenie § 26 ods. 1 zákona z dôvodu, aby správne určil daň, pretože nebolo možné jednoznačne určiť, či došlo k nákupu a predaju sušeného mlieka od spoločnosti STANDom, s.r.o. pre PS AFFAIR, s.r.o. a či došlo k preprave tohto tovaru. Konanie o predbežnej otázke a konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia predstavujú samostatné inštitúty, ktoré nie je možné zamieňať. Podľa žalobcu výsledkom činnosti orgánov polície nemalo a nemohlo byť žiadne rozhodnutie o predbežnej otázke, a teda predbežná otázka nemohla byť dôvodom prerušenia konania. Súd tvrdí, že bolo potrebné určiť, či došlo k nákupu a predaju sušeného mlieka a či došlo k preprave tohto tovaru dal plne za pravdu žalobcovi, že išlo o otázky, ktorých riešenie prislúchalo výlučne správcovi dane, správca dane mal rovnaké oprávnenia ako policajné orgány, a teda neexistovala žiadna prekážka ani v podobe predbežnej otázky ani v podobe inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, ktorá správcovi dane dočasne bránila v konaní a prerušenie kontroly bolo protizákonné. K tvrdeniu súdu, že znalecké posudky boli zabezpečené nezávisle na príslušnom daňovom konaní, uvádza žalobca, že takéto tvrdenie je v extrémnom rozpore so skutkovým stavom. Z obsahu spisu totiž vyplýva, že správca dane oznámil orgánom činným v trestnom konaní podozrenie z páchania ekonomickej trestnej činnosti a polícia na základe uvedeného oznámenia začala vyšetrovanie a zabezpečila vypracovanie znaleckých posudkov. K porušeniu zákona by podľa súdu došlo iba ak by si správca dane predmetné znalecké posudky zabezpečil sám. Žalobca tvrdí, že uvedeným postupom došlo k protiústavnému zásahu do práv žalobcu, ktoré mu vyplývajú zo zákona č. 511/1992 Zb. Dôkazy boli v trestnom konaní zabezpečené účelovo tak, aby sa správca dane vyhol povinnosti umožniť žalobcovi uplatniť svoje práva podľa ust. § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., najmä práva klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní a vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim. Ďalej žalobca poukázal na to, že súd sa v rozsudku vôbec nezaoberal judikatúrou, ktorú uviedol v doplnení k žalobe, pritom z tejto judikatúry jednoznačne vyplývalo, že neboli splnené obligatórne podmienky pre prerušenie daňovej kontroly, išlo o otázky a skutočnosti, ktorých riešenie prislúchalo výlučne správcovi dane a to, že dôkazy, ktoré majú pôvod v trestnom konaní nemôžu byť jedinými rozhodujúcimi dôkazmi na ktorých správca dane založí svoje rozhodnutie. V prípade argumentácie žalobcu judikatúrou, musí sa súd s názormi uvedenými v týchto rozsudkoch argumentačne vysporiadať. Keďže súd takto nepostupoval, podľa žalobcu takýto postup

vykazuje znaky arbitrárnosti.. Opätovne žalobca poukázal na to, že krajský súd uviedol, že správca dane nemal k dispozícii dôkazy o neuskutočnení nákupu mlieka a neuznaní odpočtu dane z nákupu, a teda sa logicky zameril na preverenie splnenia podmienok oslobodenia podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH. Logika súdu podľa žalobcu spočíva v tom, že ak teda správca dane nemal k dispozícii dôkazy o neuskutočnení nákupu mlieka a musel akceptovať odpočítanie dane z uvedeného nákupu, potom ak chcel zabezpečiť inkaso dane od žalobcu preniesol spor z roviny neexistujúceho tovaru, do roviny nepreukázania dodania tovaru v režime oslobodenia do Českej republiky, pretože len pri existujúcom tovare mohla v tuzemsku vzniknúť daňová povinnosť. Žalobca v súvislosti s už v žalobe namietaným rozporom odborného stanoviska L. G. s posudkom L. W., ako aj k záveru súdu, že to, či vozidlo malo alebo nemalo založený tachografický kotúč vo väzbe na závery obidvoch znalcov vôbec nie je podstatné, pretože z výsledkov obidvoch znaleckých posudzovaní vyplýva fakt, že údaje uvedené na kotúčoch nie sú pravdivé, resp. došlo k manipulácii údajov manuálnym spôsobom, a to pravdepodobnou vedomou úpravou príslušného záznamového zariadenia, resp. ďalším postupom (ručne) uviedol, že ak boli krúžky manuálne upravené, potom za daných okolností preukázaným zistením nemohlo byť len to, že preprava nebola vykonaná, pretože tovar je možné prepraviť aj vozidlom s nefunkčným tachografom. Tovar sa totiž neprepravuje tachografom ale vozidlom. Záverom žalobca odkázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-419/14 WebMindLicences Kft. Zo 17. decembra 2015, ktorý sa vysporadúval, okrem iného aj s použitím dôkazov získaných v trestnom konaní pre účely správy daní. Súdny dvor dospel v predmetnej veci k záveru, že prináleží vnútroštátnemu súdu, ktorý preskúmava zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu, overiť či použitia dôkazov získaných týmito prostriedkami uvedeným orgánom bolo nevyhnutné. Okrem iného mu prináleží overiť, či v súlade so všeobecnou zásadou dodržiavania práva na obhajobu mala zdaniiteľná osoba v rámci správneho konania možnosť prístupu k týmto dôkazom a byť v súvislosti s nimi vypočutá. Žalobca má za to, že použitie dôkazov získaných v trestnoprávnom konaní nebolo nevyhnutné, pretože správca dane je samostatne kompetentný orgán vo veciach správy daní, mohol a mal vykonať všetky dôkazy, ktoré boli vykonané orgánmi polície, nebol odkázaný na zistenia týchto orgánov. Dôkazy z trestného konania neboli zabezpečené nezávisle na daňovej kontrole a na daňovom konaní, ale boli zabezpečované výlučne pre potreby daňovej kontroly, pričom boli rozhodujúce pre vydanie rozhodnutia, správne orgány preto nepostupovali v súlade so všeobecnou zásadou dodržiavania práva na obhajobu. Postupom daňových úradov bol žalobca úmyselne vystavený do situácie, ktorá ho podstatne znevýhodňovala oproti správcovi dane a značne obmedzila jeho možnosti účinne obhajovať svoje tvrdenia a uplatňovať svoje zákonné práva. Procesný postup je podľa žalobcu nielen marením účelu daňovej kontroly a správy daní, ale predovšetkým porušením práv žalobcu, ktoré mu výslovne vtedy platný zákon priznával.

38. Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že rozsudok krajského súdu považuje za správny, pretože vychádza zo správneho právneho posúdenia veci.

39. Najvyšší súd SR dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné. K žalobcovej námietke o rozpornosti rozsudku krajského súdu najvyšší súd dáva žalobcovi za pravdu v tom, že krajský súd na str. 20 rozhodnutia uvádza, že v prípade prerušenia daňovej kontroly z dôvodu odstúpenia veci orgánom činným v trestnom konaní „išlo o začatie konania o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia“. Naopak v tej istej súvislosti na str. 21 uvádza, že „správca dane nepodal podnet na trestné stíhanie, iba využil inštitút rozhodnutia o predbežnej otázke. Žalobca správne poznamenal, že oba inštitúty sú samostatné a nemožno ich zamieňať spôsobom, ako to spravil v odôvodnení rozsudku krajský súd. Otázky, ktoré namiesto správcu dane riešili na jeho podnet orgány činné v trestnom konaní, boli otázkami, ktorých riešenie prislúchalo správcovi dane. Rovnako najvyšší súd súhlasil s názorom prezentovaným žalobcom v odvolaní, že spôsobom akým boli zabezpečené dôkazy orgánmi činnými v trestnom konaní, ktoré boli aj podľa tvrdení správcu dane nosné a rozhodujúce, bolo v konečnom dôsledku žalobcovi zamedzené uplatniť svoje práva podľa ustanovenia § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb., zvoleným postupom bol žalobca ukrátený najmä na práve klásť znalcom otázky pri ústnom pojednávaní. Z administratívneho spisu, je zrejmé, že samotný žalovaný si bol vyššie uvedených skutočností vedomý a opakovane ich uviedol aj v napadnutom rozhodnutí. Krajský súd správne konštatoval, že zo strany žalovaného bola predložená iba faktúra, doklad o úhrade a tachografické krúžky, ktoré boli podrobené analýze, avšak okrem vystavených faktúr a ústneho vyjadrenia, že bola preprava uskutočnená, žalobca a ani šoféri nedoložili žiadne iné vierohodné dôkazy o vykonaní prepravy, či už doklady o nákupe PHM, diaľničných známok, alebo doklady o prenocovaní, či iné hmatateľné dôkazy o vykonanej preprave. Odvolací súd má za to, že z obsahu administratívneho spisu nemožno vyvodit' akým spôsobom daňové orgány vykonali v daňovom konaní

dôkazy, ktoré boli pre vydanie rozhodnutia rozhodujúce a boli zadovážené v trestnom konaní, a to pri zachovaní žalobcovi zákonne garantovaných práv, vyjadriť sa k takým to dôkazom. Najvyšší súd poukázal, že žalovaný sám konštatoval v napadnutom rozhodnutí, že správca dane nemal k dispozícii dôkazy o neuskutočení nákupu mlieka, nemal ani hodnoverný dôkaz o neuskutočení zdaniteľného obchodu medzi dodávateľom STANDom, s.r.o. a odberateľom I.L. Group spol. s r.o. a nemal ani dôkaz o tom, že spoločnosti STANDom, s.r.o. vznikla daňová povinnosť. „Ľahiskovým dôkazom preto pre správcu dane zostáva dokázanie nevykonania prepravy do Českej republiky ...“. Zároveň možno vyvodiť záver, že správca dane sa v tejto súvislosti vo veľkej miere obmedzil na reprodukciu zistení orgánov činných v trestnom konaní. Zistenia orgánov činných v trestnom konaní neboli použité ako podporné zistenia pre vydanie rozhodnutia ale prednostne boli aplikované ako nosné dôkazy, na ktorých bolo samotné rozhodnutie založené. Je nespochybniteľné, že ľahiskové dôkazy správca nevykonal sám, ale rozhodnutie postavil na dôkazoch, ktoré boli vykonané prostredníctvom orgánov činných v trestnom konaní, ktoré by mali byť podľa názoru odvolacieho súdu použité skôr ako dôkazy podporné a nie naopak. V súvislosti s vyššie uvedeným nemožno opomenúť skutočnosť, že žalobca intenzívne poukazoval na širokú škálu judikatúry, na ktorú však krajský súd v žiadnej časti svojho rozhodnutia nereflektoval a nijako sa s ňou nevyporiadal, pritom šlo o judikatúru, ktorá v značnej miere podporuje argumentáciu žalobcu súvisiacu s nesplnením podmienok pre prerušenie daňovej kontroly ako aj to, že dôkazy majúce pôvod v trestnom konaní, nemôžu byť jedinými rozhodujúcimi dôkazmi, na ktorých správca dane prioritne založí svoje rozhodnutie - krajský súd sa obmedzil na strohé konštatovanie, že žalobca „poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR. Nález Ústavného súdu SR a rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu ČR týkajúce sa odbornej problematiky.“ Najvyšší súd uvádza, že v prípade, ak krajský súd nepovažoval žalobcom prezentovanú a citovanú judikatúru za právne a odborne relevantnú, musí uviesť dôvody, ktoré prvostupňový súd k takémuto záveru viedli. V novom rozhodnutí rozhodne prvostupňový súd i o náhrade trov odvolacieho konania

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

41. 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.

42. 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.

43. 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.

44. 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.

45. 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.

46. 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.

47. 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.

48. 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.

49. 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. 5Sžf/68/2016 dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

50. Predmetom preskúmania je rozhodnutie, ktorým prvostupňový správny orgán podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil žalobcovi - platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel v sume 28.652,36 eur, t. j. znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie november 2006 zo sumy 65.362,05 eur na sumu 36.709,69 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 PS AFFAIR, s. r. o., Praha 10, Česká republika, čím daňovému subjektu - žalobcovi vznikla podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť pri dodaní tovaru v tuzemsku vo výške 888.621,- Sk a porušil § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 1 zákona o DPH, pretože neoprávnene uplatnil odpočítane dane vo výške 4.560,- Sk za služby - doprava od deklarovaného dodávateľa M.a F..

51. 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.

52. 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.

53. 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.

54. 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.

55. 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.

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

57. 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.

58. 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.

59. 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.

60. 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.

61. 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.

62. 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.

63. 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.

64. 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.

65. 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.

66. 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.

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

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

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

70. 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 .

71. 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.

72. Správny súd sa s poukazom na právny názor Najvyššieho súdu SR vyslovenom v uznesení sp.zn. 5SŽf/68/2016 zaoberal predovšetkým námietkami žalobcu vznesenými v procesnoprávnej rovine, z ktorých vyplýva, že prerušenie daňovej kontroly vykonané správcom dane rozhodnutiami zo dňa 16.10.2007 a zo dňa 04.08.2008 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.

73. 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.

74. 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.

75. 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.

76. 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“.

77. Z obsahu napadnutého rozhodnutia ako aj z administratívneho spisu žalovaného správny súd zistil, že daňová kontrola nadmerného odpočtu u žalobcu za zdaňovacie obdobie október 2006 bola začatá dňa 12.02.2007 a ukončená dňa 03.08.2009 protokolom zo dňa 01.07.2009, bola odvolacím orgánom vrátená na nové konanie rozhodnutím zo dňa 25.11.2009. Správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly na základe Podnetu na výkon opakovanej daňovej kontroly zo dňa 11.01.2010. Opakovaná daňová kontrola bola začatá dňa 17.02.2010. 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 november 2006. Krajský súd v Prešove rozsudkom sp.zn. 2S/15/2011 zo dňa 09.12.2011 zakázal Daňovému úradu v Humennom pokračovať v opakovanej daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2006.

78. Pri kontrole predložených dokladov za zdaňovacie obdobie november 2006 bolo zistené, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z nákupu sušeného mlieka RENNET CASEIN 90 MESH a MILK PROTEIN 85% od spoločnosti STANDOM, s.r.o. Kračúnovce. Správca dane zaslal dožiadanie na DÚ Svidník za účelom preverenia zdaniteľného obchodu. Z odpovede na dožiadanie je zrejmé, že spoločnosť STANDOM, s.r.o. je nekontaktná, nespolupracuje so správcom dane, konateľ spoločnosti M. C. sa nezdržiava 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 AFFAIR, s.r.o. so sídlom Na Výsluní 201/13, Praha 10-Strašnice v Českej republike. Prepravu tovaru zo skladu dodávateľa - spoločnosti STANDOM, s.r.o. Kračúnovce pre PS AFFAIR, s.r.o. Praha 10-Strašnice uskutočnil M. F., T. XX, s ktorým to osobne dojednal. M. F. na ústnom pojednávaní do zápisnice č. 703/320/41/35311/2007/Puš zo dňa 16.07.2007 potvrdil, že prepravu sušeného mlieka z Giraltoviec do Prahy uskutočnil, o preprave predložil tachografy, ale popis celého obchodu je len všeobecný.

79. 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 AFFAIR 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 STANDOM, s.r.o. Kračúnovce a k následnému predaju pre PS AFFAIR, s.r.o. Praha 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 č.703/320/86-33924/2008/Buk dňa 05.08.2008 podľa § 25a ods. 1 zákona č.511/1992 Zb.

80. 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.

81. 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 Prezídia 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.

82. Je teda zrejmé, 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 23.01.2008 nedošlo preto k prerušeniu plynutia lehôt a správca dane bol povinný daňovú kontrolu ukončiť najneskôr do 12.02.2008. Zákonná lehota na vykonanie daňovej lehoty preto nebola dodržaná a Protokol správcu dane zo dňa 01.07.2009 nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nebolo možné použiť.

83. 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.

84. 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.

85. 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 november 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 správca dane mohol vykonať, resp. nechať si vypracovať aj správca dane.

86. Z obsahu administratívneho spisu nemožno vyvodit' 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.

87. Správny súd poukazuje na argumentačne použiteľnú judikatúru Najvyššieho správneho súdu Českej 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 (EURO PRIM, spol. s r.o.), publikované pod č. 1570/2008 Zb. NSS. V tomto rozsudku Najvyšší správny súd Českej republiky 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 navrhnúť 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 predvolanie k výsluchu bude neúčelné a jeho výpoveď nie je možné zabezpečiť, ani iným spôsobom, najmä cestou medzinárodnej spolupráce v daňových.“

88. 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)...“.

89. 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 01.07.2009 sa v konaní vyskytla taká vada, ktorá má vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného a správcu dane.

90. 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.

91. 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 november 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.

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

93. 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 (Georgidas 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...“.

94. 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.

95. 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.

96. 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.

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

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť a to v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia krajského súdu oprávnenému subjektu, ktorú je potrebné podať na Krajský súd v Prešove (§ 443 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 444 ods. 1 SSP).

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podaných podľa § 57 SSP uviesť označenie napadnutého rozhodnutia, údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 SSP sa podáva (ďalej len sťažnostné body), návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 1, 2 SSP).

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

Tieto povinnosti neplatia, ak má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie II. stupňa; ak ide o konanie o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c/ a d/ SSP; ak je žalovaným Centrum právnej pomoci (§ 449 ods. 1, 2 SSP).