

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 2Sfk/59/2022
Identifikačné číslo spisu: 6021200035
Dátum vydania rozhodnutia: 21. augusta 2024
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:6021200035.1

UZNESENIE

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: Ľubomír Lapin, s miestom podnikania Wolkerova 15694/30A, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 37 590 022, právne zastúpený Advokátska kancelária Novák s.r.o., so sídlom: Ladislava Hudeca 15326/2A, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 53 556 798, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 75S/6/2021-216 zo dňa 27. januára 2022, takto

rozhodol:

Senát 2S postupuje vec vedenú na tunajšom súde pod sp. zn. 2Sfk/59/2022 veľkému senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky.

Odôvodnenie

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobia január až september 2014, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 100181320/2017 zo dňa 31. januára 2017 (ďalej „protokol“). Správca dane v jednotlivých mesačných zdaňovacích obdobiach neuznal žalobcovi uplatnené odpočítanie dane na vstupe z faktúr za dodávky mäsa rôzneho druhu od tuzemských dodávateľských spoločností POLKAP, s.r.o. a MAOP, s.r.o. a na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) nasledovné rozhodnutia:

- č. 101195885/2020 zo dňa 20.07.2020 o vyrubení rozdielu dane žalobcovi za zdaňovacie obdobie január 2014 v sume 48.232,22 Eur;
- č. 101197439/2020 zo dňa 20.07.2020 o vyrubení rozdielu dane žalobcovi za zdaňovacie obdobie február 2014 v sume 48.344,48 Eur;
- č. 101197247/2020 zo dňa 20.07.2020 o vyrubení rozdielu dane žalobcovi za zdaňovacie obdobie marec 2014 v sume 56.488,40 Eur;
- č. 101196163/2020 zo dňa 20.07.2020 o vyrubení rozdielu dane žalobcovi za zdaňovacie obdobie apríl 2014 v sume 55.954,25 Eur;

- č. 101196399/2020 zo dňa 20.07.2020 o vyrubení rozdielu dane žalobcovi za zdaňovacie obdobie máj 2014 v sume 65.402,64 Eur;
- č. 101196687/2020 zo dňa 20.07.2020 o vyrubení rozdielu dane žalobcovi za zdaňovacie obdobie jún 2014 v sume 60.538,76 Eur;
- č. 101196864/2020 zo dňa 20.07.2020 o vyrubení rozdielu dane žalobcovi za zdaňovacie obdobie júl 2014 v sume 67.285,80 Eur;
- č. 101196992/2020 zo dňa 20.07.2020 o vyrubení rozdielu dane žalobcovi za zdaňovacie obdobie august 2014 v sume 46.490,83 Eur.

2. Na základe odvolaní žalobcu žalovaný postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil všetky prvostupňové rozhodnutia správcu dane rozhodnutiami zo dňa 29.10.2020 č. 101641540/2020, č. 101641579/2020, č. 101641695/2020, č. 101641997/2020, č. 101642061/2020, č. 101642129/2020, č. 101642180/2020 a č. 101642291/2020 (ďalej „preskúmané rozhodnutia“), pričom v ich odôvodnení sa vysporiadal s jednotlivými odvolacími námietkami.

3. K dodávkam od spoločnosti POLKAP, s.r.o. žalovaný v zhode so správcom dane konštatoval, že žalobca nepreukázal reálne nadobudnutie tovaru od tejto spoločnosti, a preto uplatnením odpočítania dane porušil § 49 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť, ako aj § 19 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

4. Pri dodávkach mäsa od dodávateľa MAOP, s.r.o. bolo podľa žalovaného dokázané, že vo fakturačných reťazcoch medzi tuzemskou MAOP, s.r.o. a poľskou spoločnosťou Zakład Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny z Poľska (ďalej „Salon Miesny“) došlo k nedovolenému daňovému úniku (daňovému podvodu), pričom tieto reťazce boli v jednotlivých kontrolovaných zdaňovacích obdobiach tvorené spoločnosťami EJKON, s.r.o., MIRACOM s.r.o., PROBESS s.r.o., Speedway s.r.o., DIMAS s.r.o., PETREX Košice s.r.o., Insia L-M s.r.o., Kleveria s.r.o., BARUT s.r.o., SHANTAL s.r.o., ktoré sa pravidelne obmieňali. Podľa žalovaného žalobca o účasti na daňovom podvode vedel, pričom jeho vedomosť odvodil z viacerých dôkazov a indícií, ktoré v rozhodnutiach pomenoval. Žalovaný uzavrel, že žalobca tovar nenakupoval od dodávateľa MAOP, s.r.o., ale ho objednával priamo od poľského dodávateľa Salon Miesny, ktorý mu tovar aj reálne dodával a platil za jeho prepravu, ceny žalobca dohadoval priamo s poľským dodávateľom, ktorému potvrdzoval prevzatie tovaru na dodacom liste a za tovar mu aj platil, avšak údaje o každej objednávke poskytoval aj konateľke MAOP, s.r.o. Michaele Petranikovej, aby vedela správne vystaviť faktúru za spoločnosť MAOP, s.r.o., ktorá bola fakturačne dodávateľom tovaru. Dôvodom vytvorenia týchto fakturačných reťazcov, ktoré deklarovali nákup a predaj preverovaného tovaru, bolo podľa žalovaného získanie daňovej výhody u žalobcu, ktorou je odpočítanie dane na základe faktúry od tuzemského dodávateľa, pretože ak by žalobca zaúčtoval nákup tovaru od dodávateľa z Poľska, tak by u neho išlo o intrakomunitárne nadobudnutie tovaru, ktoré by bol povinný zdaňovať v tuzemsku. Pri vytvorení tuzemských fakturačných reťazcov sa žalobca zbavil povinnosti zdaňovať nadobudnutie tovaru, ale právo na odpočítanie dane mu zostalo zachované.

5. Správca dane i žalovaný sa vo svojich záveroch opreli aj o uznesenie PPZ, NAKA č. ČVP:PPZ-369/NKA-FP-ST-2016 zo dňa 29.01.2019 (ďalej „uznesenie o vznesení obvinenia“), ktorým bolo vznesené obvinenie žalobcovi a ďalším osobám z pokračovacieho zločinu skrátenia dane a poistného podľa § 276 Trestného zákona, a o tam popísané dôkazy vykonané v tomto trestnom konaní.

II. Konanie pred správny súdom

6. Žalobca podal proti všetkým vyššie uvedeným rozhodnutiam žalovaného správne žaloby. Považoval ich za nezákonné z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e), f), g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) a navrhol ich zrušiť spolu s prvostupňovými rozhodnutiami správcu dane a veci vrátiť na ďalšie konanie prvostupňovému orgánu finančnej správy.

7. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej „správny súd“) najprv uznesením č. k. 75S/6/2021-205 zo dňa 2.12.2021 spojil rozhodovanie o správnych žalobách týkajúcich sa jednotlivých mesačných zdaňovacích období do jedného konania.

8. Správny súd následne rozsudkom č. k. 75S/6/2021-216 zo dňa 27.01.2022 (ďalej „rozsudok správneho súdu“) zrušil všetky preskúmané rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutia správcu dane.

9. V odôvodnení rozsudku správny súd vyhodnotil ako neopodstatnené tie žalobné body, ktoré sa týkali namietaného nesprávneho posúdenia otázky nesplnenia zákonných podmienok na odpočítanie

dane, resp. odopretia daňového odpočtu žalobcovi pre vedomú účasť posudzovaných transakcií žalobcu na daňovom podvode. Správny súd svoje závery, pre ktoré zrušil preskúmané rozhodnutia orgánov finančnej správy a veci vrátil správcovi dane na ďalšie konanie, odôvodnil nasledovne:

- správca dane ako aj žalovaný neprípustne opreli svoje rozhodnutia a významné časti ich odôvodnenia o zistenia vyplývajúce z uznesenia o vznesení obvinenia. Odôvodnenie rozhodnutí správcu dane o vyrubení rozdielu dane, v ktorom sú podľa žalobcu prevzaté celé časti uznesenia o vznesení obvinenia, vrátane hodnotenia dôkazov, podľa správneho súdu nespĺňa náležitosti riadneho odôvodnenia rozhodnutia orgánu verejnej správy. Na základe uvedeného správny súd vyhodnotil rozhodnutia správcu dane a žalovaného ako nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov (§ 191 ods. 1 písm. d) SSP);
- uznesenie o vznesení obvinenia ani skutkové zistenia v ňom obsiahnuté nemôžu byť považované za dôkaz v zmysle § 24 Daňového poriadku, nakoľko takýto procesný úkon nepredstavuje rozhodnutie o vine, ale jeho účinkom je výlučne začatie trestného stíhania voči konkrétnej osobe. Použitím uznesenia o vznesení obvinenia ako dôkazu v rozpore s ustanovením § 24 Daňového poriadku tak podľa správneho súdu došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonných rozhodnutí v zmysle § 191 ods. 1 písm. g) SSP;
- v dôsledku použitia uznesenia o vznesení obvinenia (vrátane skutkových zistení v ňom uvedených) správcom dane ako dôkazu a vzhľadom na to, že správca dane svoje rozhodnutie odôvodnil skutočnosťami vychádzajúcimi z textu tohto uznesenia, považoval správny súd skutkový stav, z ktorého vychádzali rozhodnutia správcu dane a žalovaného, za nedostatočne zistený (§ 191 ods. 1 písm. e) SSP). Podľa správneho súdu tieto rozhodnutia tiež neobsahujú dostatok skutkových dôvodov pre rozhodnutie vo veci, čo spôsobuje ich nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov (§ 191 ods. 1 písm. d) SSP);
- použitie zistení z informačno-technických prostriedkov (odposluchov a záznamov telefonických hovorov), o ktorých nie je možné z administratívneho spisu zistiť, či boli získané zákonne, a ktoré boli súčasťou uznesenia o vznesení obvinenia, predstavuje podľa správneho súdu podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy (§ 191 ods. 1 písm. g) SSP);
- správny súd rozhodnutia žalovaného považoval tiež za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť resp. zmätornosť (§ 191 ods. 1 písm. d) SSP), nakoľko v častiach, kde žalovaný uvádza, že ako dôkaz v rámci operatívneho preverovania boli zaznamenané telefonické hovory na základe legálneho odpočúvania účastníckych staníc a do spisu boli zabezpečené ich prepisy, ide zrejme len o parafrázovanie uznesenia o vznesení obvinenia a nie o konštatáciu správcu dane či žalovaného.

III. Kasačná sťažnosť žalovaného, stanoviská účastníkov

10. Žalovaný podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodov, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP) a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h) SSP). Navrhuje ho zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. V sťažnostných bodoch k dôvodom zrušenia preskúmaných rozhodnutí namietal, že:

- správne mu súdu preukázal legálnosť odpočúvania telefonických hovorov vykonaných v trestnej veci vedenej voči žalobcovi a ďalším osobám, pričom sa odvolal na príkazy sudcu pre prípravné konanie Okresného súdu Banská Bystrica na odpočúvanie a záznam telekomunikačnej prevádzky tvoriace súčasť vyšetrovacieho spisu, do ktorého bolo povereným zamestnancom správcu dane umožnené nahliadnuť (čísla jednotlivých príkazov sú uvedené v dokumente Vyhlásenie o mlčanlivosti, ktorý je súčasťou spisu Finančného riaditeľstva SR predloženého Krajskému súdu v Banskej Bystrici ako príloha č. 11 k vyjadreniu k správnej žalobe);
- právne systémy založené na integrovanom prístupe k protiprávne konaniu toho istého subjektu rôznymi orgánmi pre rôzne účely sú podľa sťažovateľa v súlade s Dohovorom o ochrane ľudských práv a základných slobôd (článok 4 ods. 1 Protokolu 7 k Dohovoru) (por. napr. rozsudok ESLP vo veci A. a B. v. Nórsko z 15.11.2016);
- príslušník finančnej správy nie je oprávnený preverovať, kontrolovať alebo spochybňovať zákonnosť postupu Národnej kriminálnej agentúry (ďalej „NAKA“). Z odôvodnenia rozsudku správneho súdu nie je podľa sťažovateľa zrejmé, prečo správny súd nepožiadaval o súčinnosť Okresný súd v Banskej Bystrici podľa § 102 SSP v záujme preverenia legálnosti odposluchu telefonických hovorov vykonávaných NAKA v prípravnom trestnom konaní. Postup správcu dane v daňovej kontrole upravuje výlučne Daňový poriadok, preverovanie postupu NAKA nie je predmetom daňovej kontroly a je nad rámec právomocí príslušníkov finančnej správy;

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

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

11. Žalovaný tiež v kasačnej sťažnosti zrekapituloval skutkové zistenia vyplývajúce z dôkazov vykonaných v rámci daňového konania (napr. z výsluchov žalobcu, Mateja Pitáka, konateľa spoločnosti POLKAP s.r.o., Michaely Petranikovej, konateľky spoločnosti MAOP s.r.o., Milosza Kazimierza Miernika, konateľa spoločnosti Salon Miesny vypočutého Obvodnou prokuratúrou v Krakove, z odpovede poľskej daňovej správy na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, z informácií NAKA o pohybe finančných prostriedkov na účtoch spoločností začlenených do dodávateľských reťazcov) a zotrval na právnych záveroch vyplývajúcich z odôvodnení preskúmaných rozhodnutí.

12. Žalobca v písomnom vyjadrení k obsahu kasačnej sťažnosti zopakoval svoje tvrdenia zo žalobných bodov a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť. Zaujal názor, že žalovaný sa otázkou zákonnosti použitia odpočúvaných telefonických hovorov nezaoberal, len mechanicky prevzal časti uznesenia o vznesení obvinenia do svojich rozhodnutí, hoci tvrdí, že rozhodnutia neboli založené na odposluchoch. Žalobca sa stotožnil s názorom správneho súdu, že použitie uznesenia o vznesení obvinenia ako dôkazu bolo nezákonné a trval na tom, že je zodpovednosťou sťažovateľa v daňovom konaní zabezpečiť použitie len zákonných dôkazov, čo zahŕňa aj zabezpečenie dôkazov preukazujúcich zákonnosť použitých dôkazov.

13. Žalovaný doplnil argumentáciu z kasačnej sťažnosti podaniami zo dňa 27.04.2023 a 03.07.2024, v ktorých uviedol, že dôkazy orgánov činných v trestnom konaní boli v prejednávanom prípade získané a použité správcou dane zákonne, žalobca bol s týmito dôkazmi oboznámený počas daňového konania a mal možnosť sa k nim v primeranej lehote vyjadriť. Poukázal pritom na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sfk/15/2021 zo dňa 24.08.2022, z ktorého citoval body 27-29.

14. Žalobca v písomnom stanovisku zo dňa 05.08.2024 k vyjadreniu žalovaného uviedol, že žalovaný vo svojich rozhodnutiach nepoužil dôkazy zhromaždené v rámci súbežne vedeného a doposiaľ neukončeného konania trestnoprávnej povahy, získané prostredníctvom odpočúvania telekomunikačnej prevádzky alebo zo zaistenia elektronickej pošty, ale použil uznesenie o vznesení obvinenia, ktoré samo osebe nie je dôkazom toho, že došlo ku konaniu popísanému v uznesení, ale výlučne dôkazom o tom, že bolo začaté trestné stíhanie voči konkrétnej osobe za určitý konkrétny skutok. Zdôraznil, že správca dane prevzal do svojich rozhodnutí celé textové časti uznesenia o vznesení obvinenia, najmä tú, v ktorej je vymedzený skutok, pre ktorý bolo vznesené obvinenie, a zároveň časti, v ktorých vyšetrovateľ policajného zboru hodnotí jednotlivé dôkazy. Poukázal tiež na to, že pokiaľ boli v daňovom konaní ako dôkaz využité zistenia z použitia informačno-technických prostriedkov nariadených orgánmi činnými v trestnom konaní, pričom ich obsah je súčasťou samotného uznesenia o vznesení obvinenia, ktoré správca dane i žalovaný vo svojich rozhodnutiach označili za „dôkaz získaný v súlade so zákonom a použiteľný v daňovom konaní“, takýto postup podľa žalobcu nie je v súlade so zákonom, nakoľko nebol a ani nemohol byť vykonaný test legality, legitimacy a proporcionality, keďže ako dôkaz nebol použitý záznam či prepisy telefonických hovorov, ale výlučne uznesenie o vznesení obvinenia. Svoje stanovisko žalobca oprel o rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sfk/110/2022 zo dňa 24.04.2024 vo veci tých istých účastníkov.

IV. Postup a argumentácia predkladajúceho senátu kasačného súdu

15. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov stojí kasačný súd pred posúdením otázky zákonnosti použitia uznesenia o vznesení obvinenia a zistení v ňom uvedených ako dôkazu v správnom konaní, ako aj zákonnosti použitia zistení a dôkazov získaných orgánmi činnými v trestnom konaní odpočúvaním a záznamom telefonického hovoru v rámci prípravného trestného konania voči

žalobcovi a ďalším osobám zúčastneným na obchodovaní s mäsom v správcom dane kontrolovaných zdaňovacích obdobiach. Tieto boli správnym súdom v podstate vyhodnotené ako nezákonné a v daňovom konaní neprípustné.

16. Tieto otázky už v minulosti posudzoval senát 2S kasačného súdu v konaní tých istých účastníkov za obdobných skutkových a právnych okolností (išlo o súdny prieskum rozhodnutí vo veci vyrubenia rozdielu DPH žalobcovi za zdaňovacie obdobia január, február, marec, apríl, máj, jún a júl 2015), keď na základe kasačnej sťažnosti Finančného riaditeľstva SR rozsudkom sp. zn. 2Sfk/24/2021 zo dňa 31. júla 2023 zrušil rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/256/2019-217 zo dňa 13. júla 2021 a vec vrátil Správneému súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie. Sporné otázky vyriešil nasledovne:

„15. Kasačný súd sa nestotožňuje so správnym súdom, ktorý vo svojom rozsudku, v bode 81., na strane 81. en bloc vylúčil možnosť použiť uznesenie o vznesení obvinenia správcom dane v daňovom konaní iba z dôvodu, že uznesenie o vznesení obvinenia nie je dôkazom o tom, že sa skutok stal a že ho spáchal daňový subjekt (resp. obvinený). Je nepochybné, že správny súd sa nemýli v závere o tom, že uznesenie o vznesení obvinenia nepreukazuje vinu, ale je len procesným rozhodnutím, ktorým sa začína trestné stíhanie voči konkrétnej osobe. To však nemôže automaticky spôsobiť nepoužiteľnosť uznesenia o vznesení obvinenia v daňovom konaní a mať dokonca za následok zrušenie rozhodnutí správcu dane a žalovaného.

16. Správca dane v zmysle ustanovenia § 24 ods. 2 daňového poriadku vedie dokazovanie tak, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Súčasne podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku môže správca dane ako dôkaz 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. Je zrejmé, že účasť ani vedomosť daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom nemožno zo strany správcu dane preukazovať výlučne uznesením o vznesení obvinenia. Napriek tomu uznesenie o vznesení obvinenia môže obsahovať dôležité informácie pre správcu dane o eventúálnom fungovaní ním preverovaného obchodného reťazca, ktoré ho nasmerujú k získaniu ďalších dôkazov. Pod podmienkou, že správca dane predmetné uznesenie získal zákonne, nemožno preto a priori vylúčiť jeho použitie ako listinného dôkazu spôsobilého prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 4 daňového poriadku.

17. Vzhľadom na uvedené vyššie má kasačný súd za to, že správny súd v súvislosti s ustanovením § 24 ods. 4 daňového poriadku nesprávne právne posúdil použiteľnosť uznesenia o vznesení obvinenia v daňovom konaní, keď ustálil, že jeho použitím došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánmi verejnej správy a aj z uvedeného dôvodu zrušil predmetné rozhodnutia žalovaného a správcu dane. Námietku žalovaného preto kasačný súd vyhodnotil ako dôvodnú.

18. Inou otázkou je spôsob, akým správca dane uznesenie o vznesení obvinenia a zistenia v ňom uvedené použil a ako tieto vyhodnotil. Takéto posúdenie však prináleží správneému súdu. Okrem už vyššie uvedenej podmienky zákonnosti jeho samotného získania je nutné od správcu dane vyžadovať, aby v odôvodnení svojho rozhodnutia len bez ďalšieho neprebral závery vyšetrovateľa vyplývajúce z uznesenia o vznesení obvinenia, ale aby k uvedenému uzneseniu pristupoval ako ku akémukoľvek inému listinnému dôkazu získanému do konania a tento spolu so závermi z neho vyplývajúcimi podrobil správnej úvahe v súlade s ustanovením § 3 ods. 3 daňového poriadku. Uznesenie o vznesení obvinenia taktiež nemôže byť jediným dôkazom daňového konania, nakoľko je nevyhnutné, aby správca dane závery vyšetrovateľa v ňom uvedené konfrontoval s ďalšími ním zistenými skutočnosťami a dôkazmi za účelom preverenia ich pravdivosti. Rovnako je nevyhnutné, aby zhodnotenie dôkazov (teda aj uznesenia o vznesení obvinenia a zistení z neho vyplývajúcich) jednotlivo aj v ich vzájomnej súvislosti, ku ktorému správca dane dospeje využitím správnej úvahy, bolo racionálne a v rozhodnutí správcu dane riadne odôvodnené. Jednou z podmienok minimálneho štandardu, ktorý musí byť správcu dane zachovaný, taktiež je, aby správca dane umožnil daňovému subjektu vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v uznesení o vznesení obvinenia, podať správcovi dane vysvetlenia či navrhnúť dôkazy na vyvrátenie jeho obsahu.

19. Z vyššie uvedeného odseku tak možno ustáliť najmä nasledovné podmienky, na ktoré má správny súd prihliadať pri posudzovaní zákonnosti hodnotenia a použitia uznesenia o vznesení obvinenia správcu dane:

- uznesenie o vznesení obvinenia bolo získané zákonným spôsobom;

- správca dane len bez ďalšieho neprebral závery vyšetrovateľa uvedené v uznesení o vznesení obvinenia;
- uznesenie o vznesení obvinenia nie je jediným dôkazom získaným v daňovom konaní správcom dane;
- uznesenie o vznesení obvinenia a zistenia v ňom konfrontoval s ďalšími ním zistenými skutočnosťami a tieto vyhodnotil jednotlivo ako aj v súhrne v súlade s požiadavkami ustanovenými v § 3 ods. 3 daňového poriadku;
- správna úvaha správcu dane nevybočuje z medzí logického myslenia a v rozhodnutí je riadne odôvodnená;
- daňový subjekt mal možnosť vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v uznesení o vznesení obvinenia.

20. V súlade s vyššie uvedenými závermi je potrebné vyhodnotiť aj prvú časť právneho posúdenia správneho súdu týkajúceho sa zákonnosti použitia zistení z ITP, v zmysle ktorého: „...pokiaľ boli ako dôkaz použité zistenia z ITP (telefonických hovorov), ktorých obsah je súčasťou uznesenia o vznesení obvinenia, ktoré správca dane i žalovaný vo svojich rozhodnutiach (nesprávne) označili ako „dôkaz získaný v súlade so zákonom a použiteľný v daňovom konaní“ takýto potup nie je v súlade so zákonom, a predstavuje podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy. (Vid'. rozsudok správneho súdu, bod 83., strana 85.) Ako vyplýva zo záverov uvedených v bodoch 15. až 17. tohto rozsudku, uznesenie o vznesení obvinenia je dôkazom použiteľným správcom dane v daňovom konaní v súlade s § 24 ods. 2 a ods. 4 daňového poriadku. Právne posúdenie správneho súdu týkajúceho sa zákonnosti použitia zistení z ITP uvedených v uznesení o vznesení obvinenia vyplývalo z nesprávnej premisy. V dôsledku toho je právny záver v predmetnom rozsahu nesprávny a kasačná námietka nesprávneho právneho posúdenia použitia zistení z ITP dôvodná.

21. Závery uvedené v bode 20. však nie sú absolútne a nepredikujú záver, že zistenia z ITP sú v daňovom konaní zákonným dôkazom za každých okolností. Využitie ITP konkrétne odposluchom telefonických hovorov je zásadným zásahom do súkromia účastníkov konania, a preto k nim treba pristupovať veľmi citlivo, zdržanlivo a v súlade so zákonom.

22. Je v prvom rade úlohou správcu dane vyhodnotiť zákonnosť všetkých ním v konaní získaných dôkazov, vylúčiť tie, ktoré vyhodnotí ako nezákonné a svoje rozhodnutie odôvodniť iba na základe zákonne získaných dôvodov. Rozhodnutie odôvodnené aj nezákonnými dôkazmi je vždy nevyhnutné považovať za nezákonné ako celok a takéto rozhodnutie zrušiť. Uvedené platí aj v prípade, keby zvyšné dôkazy boli zákonné a kvantitatívne aj kvalitatívne dostatočné pre rovnaké závery a odôvodnenie predmetného rozhodnutia.

23. Z rozhodnutí správcu dane aj žalovaného je zrejmé, že zistenia z ITP správca dane vyhodnotil ako zákonné dôkazy, čo logicky vyplýva zo skutočnosti, že tieto dôkazy správca dane použil a argumentoval nimi v odôvodnení svojich rozhodnutí. Bolo potom úlohou správneho súdu posúdiť, či toto vyhodnotenie správcu dane je správne alebo nie, teda či správca dane svoje rozhodnutie založil výlučne na zákonných dôkazoch alebo použil aj tie nezákonné. Na účely uvedeného posúdenia však správny súd nemôže vychádzať len zo skutočnosti, či sa v administratívnom spise nachádza dôkaz o legalnosti použitia ITP v trestnom konaní alebo nie.

24. Kasačný súd preto za dôvodnú považuje námietku žalovaného, ktorou napáda nesprávne právne posúdenie správneho súdu, podľa ktorého je podstatným porušením ustanovení o konaní pred orgánmi verejnej správy tá skutočnosť, že z obsahu administratívnych spisov v preskúvaných konaniach správny súd nemohol overiť, či dôkazy získané využitím ITP boli získané v súlade so zákonom a nemohol preto vykonať test legality, legitimacy a proporcionality. Takéto posúdenie zákonnosti použitia dôkazu v daňovom konaní je nedostatočné na to, aby správny súd konštatoval podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy. A to najmä, keď podľa § 119 SSP môže správny súd vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia a súčasne v súlade s § 121 ods. 2 SSP môže vykonať aj iné dôkazy, ako sú navrhované, ak to považuje za potrebné na rozhodnutie vo veci.“

17. Naproti tomu senát 4S kasačného súdu rozsudkom sp. zn. 4Sfk/110/2022 zo dňa 24. apríla 2024, na ktorý poukazuje žalobca, za nezmenených skutkových a právnych okolností (predmetom súdneho prieskumu boli rozhodnutia vo veci vyrubenia rozdielu DPH žalobcovi za zdaňovacie obdobia október, november a december 2014) zamietol kasačnú sťažnosť Finančného riaditeľstva SR proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 75S/4/2021-214 z 28. apríla 2022. Rozsudok i

argumentácia krajského súdu boli pritom identické ako vo veci sp. zn. 2Sfk/24/2021, ako aj v tu prejednáwanej veci. Odôvodnenie rozsudku sp. zn. 4Sfk/110/2022 v merite veci znie nasledovne:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

18. Z citovaných rozhodnutí senátov kasačného súdu vyplýva, že tie isté právne otázky v konaniach týkajúcich sa rovnakých účastníkov posúdili rozdielne, pričom neskorší rozsudok vo veci sp. zn. 4Sfk/110/2022 nijako nereflektoval skoršie rozhodnutie sp. zn. 2Sfk/24/2021. Vo všeobecnosti platí, že už raz urobený výklad právnej normy najvyššou súdnou autoritou by mal byť východiskom pre rozhodovanie nasledujúcich prípadov rovnakého druhu, pretože si to vyžaduje rešpektovanie princípov právnej istoty a predvídateľnosti výkladu a aplikácie práva. Judikatúra samozrejme nie je nemenná a vyvíja sa v čase, avšak pre jej zmenu musia byť splnené formálne i materiálne podmienky. Pokiaľ ide o formálne podmienky, tu platí, že ak sa chce senát Najvyššieho správneho súdu SR pri svojom rozhodovaní odchyliť od právneho názoru už vyjadreného v rozhodnutí iného senátu, má povinnosť predložiť vec veľkému senátu Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý posúdi, či z materiálneho hľadiska existuje legitímny dôvod na zmenu doterajšej interpretácie aplikovanej právnej normy a tým aj k zásahu do existujúcej právnej istoty.

19. Skorší rozsudok kasačného súdu v konaní sp. zn. 2Sfk/24/2021 interpretoval ustanovenia § 24 ods. 2, 4 Daňového poriadku týkajúce sa prípustnosti dôkazov v daňovom konaní tak, že hoci uznesenie orgánu činného v trestnom konaní o vznesení obvinenia nepreukazuje vinu zo spáchania skutku, pre ktorý sa obvinenie vznáša, nie je dôvod takéto uznesenie a najmä skutočnosti v ňom uvedené vylúčiť ako dôkaz v daňovom konaní, a to za predpokladu, že uznesenie bolo získané zákonným spôsobom, nie je jediným dôkazným prostriedkom získaným v daňovom konaní a nepreberá bez ďalšieho len závery vyšetrovateľa uvedené v takomto uznesení, pričom zistenia v ňom uvedené sú konfrontované s ďalšími zistenými skutočnosťami a spolu s nimi logicky vyhodnotené, a nakoniec daňový subjekt mal možnosť vyjadriť sa k zisteniam vyplývajúcim z uznesenia o vznesení obvinenia. K použitiu dôkazov získaných odpočúvaním a záznamom telefonického komunikačného prevádzky senát 2S v daňovom konaní uviedol, že pre záver o podstatnom porušení ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy použitím takýchto dôkazov nestačí len poukázať na to, že na základe obsahu administratívneho spisu nebolo možné vykonať test legality, legitimity a proporcionality takéhoto postupu. Konštatoval, že otázku zákonnosti použitia tohto druhu dôkazov prináleží posúdiť predovšetkým správne súdu, ktorý na tento účel môže vykonať aj dôkazy.

20. S uvedeným právnym posúdením senátu 2S uvedeným v rozsudku sp. zn. 2Sfk/24/2021 zo dňa 31. júla 2023 sa predkladajúci senát plne stotožňuje, považuje ho za správne a nesúhlasí s právnym názorom senátu prezentovaným v rozsudku sp. zn. 4Sfk/110/2022 zo dňa 24. apríla 2024. Poukazuje na to, že senát 4S sa vo svojom neskoršom rozhodnutí od záverov senátu 2S odklonil a v podstate sa plne stotožnil s názormi krajského súdu bez toho, aby postúpením veci podľa § 22 ods. 1 písm. a) § 466 ods. 1 SSP aktivoval veľký senát. V súčasnosti teda pretrváva stav judikatórneho rozporu, kedy stoja proti sebe dve rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR s odlišným právnym posúdením tých istých otázok. Tento stav je neudržateľný najmä v situácii, že ide o veci tých istých účastníkov, pričom na tunajšom súde prebiehajú pod sp. zn. 3Sfk/72/2022 a sp. zn. 5Sfk/91/2022 ďalšie konania o kasačných sťažnostiach žalovaného proti rozsudkom Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 73S/2/2021-230 zo dňa 03.02.2022 (týka sa daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia január až október 2013) a sp. zn. 75S/7/2021-189 zo dňa 28.04.2022 (ide o rozhodnutie o vyrubení DPH za zdaňovacie obdobie september roku 2014), ktoré sú oba založené na obdobných skutkových aj právnych okolnostiach ako v tu prejednáwanej veci.

21. Predkladajúci senát si je vedomý, že zistenia, o ktoré sa opiera vznesenie obvinenia daňovému subjektu pre daňový trestný čin, nemôžu byť dostatočným podkladom pre rozhodnutie orgánu finančnej správy o vyrubení daňovej povinnosti. Ani v prípade žalobcu nestoja závery žalovaného len na skutočnostiach vyplývajúcich z tohto uznesenia, ale aj na výsledkoch prešetrovania a dokazovania, ktoré boli vykonané v daňovom konaní. Úlohou správneho súdu je urobiť si úsudok o tom, či právne závery žalovaného majú dostatočnú oporu v celom vykonanom dokazovaní, pričom jednotlivé dôkazné prostriedky je treba hodnotiť predovšetkým z hľadiska ich dôkaznej sily, presvedčivosti a vplyvu na zákonnosť rozhodnutia, nie podľa zdroja, z ktorého pochádzajú. Tu treba pripomenúť, že ako dôkaz možno v daňovom konaní 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 (§ 24 ods. 4 Daňového poriadku). Predkladajúcemu senátu nie je známe, že by nejaký právny predpis vylučoval použitie zistení orgánov činných v trestnom konaní tvoriacich podklad pre vznesenie obvinenia aj pre účely daňového konania.

22. S ohľadom na existujúci judikatórny rozpor považoval senát 2S podmienky pre založenie právomoci veľkého senátu za splnené a postupom podľa § 22 ods. 1 písm. a) SSP a § 466 ods. 1 SSP mu vec postúpil na prejednanie a rozhodnutie. Keďže zodpovedanie otázok, v ktorých došlo medzi senátmi 2S a 4S k rozdielnemu právnemu posúdeniu, bude s ohľadom na závery napadnutého rozsudku krajského súdu rozhodujúcim podkladom pre meritórne rozhodnutie kasačného súdu, nežiada predkladajúci senát o odpoveď veľkého senátu na položené otázky, ale navrhuje veľkému senátu rozhodnúť vo veci samej, teda o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku správneho súdu.

23. Predkladajúci senát poukazuje na to, že použiteľnosť dôkazov získaných v trestnom konaní (najmä svedeckých výpovedí) aj pre potreby daňového konania (za predpokladu splnenia ďalších podmienok) potvrdzuje ustálená judikatúra kasačného súdu (napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu SR vo veciach sp. zn. 5Sžf/14/2015, 5Sžfk/55/2017, i Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sfk/15/2021), ako aj Súdneho dvora EÚ (napr. rozhodnutie vo veci C-419/14 zo dňa 17.12.2015). Možnosť použitia dôkazov získaných orgánmi činnými v trestnom konaní z informačno-technických prostriedkov v správnom konaní dostupná judikatúra Ústavného súdu SR nevyklučuje (nálezy sp. zn. IV. ÚS 519/2012, II. ÚS 5/2011). K prípustnosti uznesenia o vznesení obvinenia a informácií z neho plynúcich na dôkazné účely v daňovom (či inom správnom konaní) zatiaľ prejudikatúra neexistuje.

Poučenie :

Proti tomuto uzneseniu nie je prípustný opravný prostriedok.

