

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/133/2013
Identifikačné číslo spisu:	3011200787
Dátum vydania rozhodnutia:	01.08.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Zdenka Reisenauerová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:3011200787.3

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Aleny Adamcovej, v právnej veci žalobcu: Zlatá huta, spol. s.r.o., IČO: 31 426 964, so sídlom Bernolákova 11/3040, Trenčín, zastúpený advokátom JUDr. Bohumilom Novákom, Advokátska kancelária so sídlom Horná 27, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica (Daňové riaditeľstvo Banská Bystrica), o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/226/1149-91574/2011/994159-r, č. I/226/1149-91582/2011/994159-r, č. I/226/1149-91580/2011/994159-r, č. I/226/1149-91567/2011/994159-r, všetky zo dňa 13. septembra 2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S 103/2011-139 zo dňa 3. júla 2013 a o odvolaní žalobcu proti uzneseniu Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S 103/2011-156 zo dňa 12. septembra 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S 103/2011-139 zo dňa 3. júla 2013 p o t v r d z u j e.

Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesenie Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/103/2011-156 zo dňa 12. septembra 2013 z m e ň u j e tak, že žalobca je povinný zaplatiť súdny poplatok za odvolanie v sume 280 eur v lehote 10 dní od právoplatnosti rozhodnutia.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

Krajský súd v Trenčíne napadnutým rozsudkom zamietol žaloby, ktorými sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného správneho orgánu, uvedených v záhlaví tohto rozsudku a postupu predchádzajúceho ich vydaniu a súčasne žiadal ich zrušenie a vrátenie vecí na ďalšie konanie. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Krajský súd uznesením zo dňa 25. apríla 2012 podľa § 112 ods. 1 O.s.p. konania vo veciach týchto žalôb vedených pod spisovými značkami 13S/103/2011, 13S/104/2011, 13S/105/2011 a 13S/106/2011 spojil na spoločné konanie s tým, že ďalšie konanie bude vedené pod spisovou značkou 13S/103/2011 až

do právoplatného skončenia veci.

Z odôvodnenia uvedeného rozsudku vyplýva, že krajský súd zákonnosť preskúmaných rozhodnutí žalovaného posudzoval v intenciách ustanovení § 49 ods. 1, 2 písm. a/ v spojení s § 51 ods. 1, písm. a/ a s § 67 ods. 1,3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodnom čase (ďalej zákon č. 222/2004 Z. z. alebo zákon o DPH), ktoré citoval a súčasne posudzoval zákonnosť preskúmaných rozhodnutí žalovaného v intenciách ustanovení § 1a písm. c/ v spojení s § 2 ods. 1,3,6, s § 15 ods. 1 a s § 29 ods. 1,2,4, 8, s § 44 zákona č.511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o správe daní a poplatkov alebo zákon č. 511/1992 Zb.).

Krajský súd z administratívneho spisu zistil, že žalovaný rozhodnutím č. I/226/1149-91574/2011/994159-r zo dňa 13.9.2011, potvrdil rozhodnutie- dodatočný platobný výmer, Daňového úradu Trenčín č. 645/230/91061/10/Feč zo dňa 12.10.2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2008 v sume 711.113,49 €.

Žalovaný rozhodnutím č. I/226/1149-91582/2011/994159-r zo dňa 13.9.2011 rozhodnutie - dodatočný platobný výmer, Daňového úradu Trenčín č. 645/230/91075/10/Feč zo dňa 12.10.2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2008 v sume 386.344,15 €, zmenil na sumu 377.609,17 €.

Žalovaný rozhodnutím č. I/226/1149-91580/2011/994159-r zo dňa 13.9.2011 potvrdil rozhodnutie - dodatočný platobný výmer, Daňového úradu Trenčín č. 645/230/91064/10/Feč zo dňa 12.10.2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2008 v sume 331.005,90 €.

Žalovaný rozhodnutím č. I/226/1149-91567/2011/994159-r zo dňa 13.9.2011 potvrdil rozhodnutie - dodatočný platobný výmer, Daňového úradu Trenčín č. 645/230/91052/10/Feč zo dňa 12.10.2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008 v sume 244.970,35 €.

Krajský súd mal preukázané že správca dane v uvedených veciach rozhodol na základe zistení z daňovej kontroly, ktorá bola zameraná na dodržiavanie DPH žalobcom za obdobie január až apríl, jún až november 2008; správca dane vyhotovil o výsledku daňovej kontroly dňa 9.9.2010 Protokol č. 645/320/83873/2010/Vásk a jeho Dodatok č. 1 zo dňa 8.10.2010; na základe zistení uvedených v protokole správca dane nepriznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou A Energie, s.r.o., (v januári 2008 v celkovej sume DPH 8.472.449 Sk, vo februári 2008 v celkovej sume DPH 8.084.283 Sk, v marci 2008 v celkovej sume DPH 10.507.804 Sk, v apríli 2008 v celkovej sume DPH 7.599.002 Sk a to z dôvodu porušenia § 49 ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 1 a § 67 ods. 3 zákona o DPH. Ďalej krajský súd uviedol, že z uvedeného protokolu vyplýva, že správca dane nepriznal nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou A Energie, s.r.o. a spoločnosťou A.J. Secret Consulting s.r.o. (v júni 2008 v celkovej sume DPH 10.706.990,-Sk, v júli 2008 v celkovej sume DPH 10.639.752 Sk, v auguste 2008 v celkovej sume DPH 7.379.977 Sk, v septembri 2008 v celkovej sume DPH 21.423.005 Sk, v októbri 2008 v celkovej sume DPH 9.971.884 Sk, v novembri 2008 v celkovej sume DPH 11.639.004 Sk, tiež z dôvodu porušenia § 49 ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 1 a § 67 ods. 3 zákona o DPH; správca dane dospel k záveru, že žalobca neuviedol vo vyjadrení k Protokolu o zisteniach z daňovej kontroly žiadne nové konkrétne skutočnosti a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť záver a číselné zhrnutie výsledkov vykonanej daňovej kontroly; s námietkami žalobcu sa vyporiadal v Dodatku č. 1 s tým, že Protokol zostal nezmenený.

Krajský súd žalobné námietky žalobcu uvedené rovnako vo všetkých žalobách pod bodom 1/ až 15/ nepovažoval za dôvodné.

Námietku, ktorou žalobca namietal, že postupom správcu dane došlo k závažnému procesnému pochybeniu, keď vo veci vôbec neprebehlo prvostupňové daňové konanie, krajský súd posudzoval v zmysle § 15 zákona o správe daní a poplatkov. Poukázal na to, že v zmysle uvedeného ustanovenia úlohou daňovej kontroly je zaobstaranie skutočností rozhodujúcich pre zistenie vzniku daňovej povinnosti a výšky, daňová kontrola nespadá pod procesy rozhodovacie, ale iba zisťovacie (15 ods. 1), výstup z daňovej kontroly, ktorým sa táto ukončuje (protokol) je jedným z podkladov na začatie daňového konania (§ 15 ods. 13) a súčasne predstavuje zákonom označený dôkazný prostriedok (§ 29 ods. 4). Krajský súd sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že správca dane postupoval tak, že samotná

daňová kontrola nahradila daňové konanie, ktoré podľa jeho tvrdenia vôbec neprebehlo. Poukázal na to, že daňová kontrola bola ukončená Protokolom č. 635/320/83873/2010/Vask zo dňa 9.9.2010, ku ktorému žalobca podal vyjadrenie, s ktorým sa správca dane vypořiadal v Dodatku č. 1 prejednaným s Protokolom so žalobcom dňa 8.10.2010. Konštatoval, že Dodatok k Protokolu je súčasťou Protokolu, nenahrádza už doručený protokol, a preto sa naň ani nevzťahujú procesné úkony, ktoré platia pre Protokol, keď navyše v Dodatku č. 1 k Protokolu správca dane len vyhodnotil odvolacie námietky žalobcu k Protokolu, pričom samotný obsah Protokolu zostal nezmenený a následne začalo vyrubovacie konanie, v ktorom správca dane rozhodol o daňovej povinnosti žalobcu za kontrolované zdaňovacie obdobia dodatočnými platobnými výmermi z 12.10.2010. Podľa názoru krajského súdu správca dane dôvodne nevypočul navrhnutých svedkov (N., H.), pretože nebol predpoklad, že zmenia svoje predchádzajúce vysvetlenia k nadobudnutiu zlata, ktoré podali pred miestne príslušnými správcami dane pri daňovej kontrole DPH, ktoré sa týkali obchodných spoločností, v ktorých boli konateľmi. Krajský súd mal za to, že zápisnice o výsluchu bývalých konateľov spoločností A.J. Secret Consulting, s.r.o., a spol. HiB Trade, s.r.o., nie je možné hodnotiť ako nezákonne získané dôkazy, pretože ich použitie v daňovom konaní vykonanom u žalobcu bolo v súlade s § 16 a § 29 ods. 2 a 4 zákona o správe daní a poplatkov, pričom s obsahom uvedených zápisníc bol žalobca riadne oboznámený. Krajský súd poukázal na to, že žalobca v prejednávanej veci po ukončení daňovej kontroly neoznačil žiadne dôkazy, ktoré by neboli známe z daňovej kontroly, a preto nebolo v rozpore so zákonom, aby správca dane v odôvodnení dodatočných platobných výmerov nepoužil zistenia a závery daňovej kontroly.

K námietke (č. 2), ktorou žalobca namietal procesné pochybenie správcu dane, pretože žalobca neporozumel poučeniu od správcu dane a teda daňová kontrola nebola riadne ukončená prerokovaním Protokolu o daňovej kontrole, krajský súd uviedol, že správca dane postupoval v zmysle § 23 ods. 3 v spojení s § 11 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov. Uvedenú námietku považoval za účelovú.

Krajský súd považoval za nedôvodnú aj námietku (č. 3), ktorou žalobca namietal porušenie zásady rovnosti účastníkov konania. K tejto námietke krajský súd uviedol, že daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia (§ 15 ods. 5 písm. c/) a vyjadriť sa k Protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia (§ 15 ods. 10 veta druhá). Zastával názor, že na Dodatok sa už nesťahuje právo daňového subjektu vyjadriť sa k nemu v lehote v zmysle § 15 ods. 10 veta druhá zákona o správe daní a poplatkov.

Vô vzťahu k námietke (č. 4), ktorou žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre ich nedostatočnosť, nezrozumiteľnosť a vzájomný vnútorný rozpor, krajský súd uviedol, že náležitosti preskúmaných rozhodnutí žalovaného ako aj správcu dane obsahujú zákonné náležitosti a v ich odôvodneniach sú uvedené skutočnosti, ktoré boli podkladom rozhodnutia, úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov a aj použitie právnych predpisov, pričom súd nezistil ani ich vzájomnú rozporupnosť. Poukázal na § 30 zákona o správe daní a poplatkov. Námietku žalobcu považoval za všeobecnú a nekonkrétnu.

Krajský súd nesúhlasil ani s námietkou žalobcu (č. 5), ktorou namietal nepochopenie základných princípov reálneho obchodu a činnosti poskytovania bezpečnostnej schránky zo strany daňových úradov. Poukazom na skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu krajský súd zdôraznil, že bývalá konateľka spoločnosti A.J. Secret Consulting, v rámci daňovej kontroly vykonanej v tejto spoločnosti zápisnične uviedla u miestne príslušného správcu dane, že dodané zlato malo formu plátov a nejednalo sa o investičné zlato, jediným dodávateľom zlata v roku 2008 pre túto spoločnosť bola spoločnosť HiB Trade, s.r.o., kontrola rýdzosti a hmotnosti sa vykonávala u žalobcu a zlato bolo v nezmenenom stave dodávané žalobcovi. Uviedol, že Daňový úrad Bratislava 1 (miestne príslušný správca dane pre A.J. Secret Consulting, s.r.o.) zistil z daňových dokladov, že zlato nakúpené od HiB Trade, s.r.o. bolo investičné zlato od rakúskeho obchodníka dodávané žalobcovi, keď v účtovníctve spol. A.J. Secret Consulting, s.r.o., neboli evidované žiadne náklady spojené s prepravou zlata, skladovaním, poisťné a pod.. Vô vzťahu k námietke žalobcu, týkajúcej sa bezpečnostnej schránky, krajský súd poukázal na výpoveď pani Y. v rámci daňovej kontroly spol. A.J. Secret Consulting, s.r.o., ktorá pred miestne príslušným správcou dane zápisnične uviedla, že žalobca neposkytol tejto spoločnosti (A.J. Secret Consulting, s.r.o.) žiadnu bezpečnostnú schránku a medzi týmito spoločnosťami nebola uzavretá žiadna zmluva o službách bezpečnostnej schránky. Krajský súd mal za to, že žalobca nepreukázal poskytnutie služieb bezpečnostnej schránky. Vô vzťahu k dodávke granulátu

striebra v zdaňovacom období jún a november 2008 krajský súd poukázal na to, že žalovaný opravil nesprávnosť rozhodnutia správcu dane tak, že znížil sumu dodatočného predpisu dane.

Krajský súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku žalobcu (č. 6), že väčšina dôkazov bola vykonaná v rozpore so zákonom. Poukazom na skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu uviedol, že bývalí konatelia spoločností A.J. Secret Consulting, s.r.o., a HiB Trade, s.r.o. v rámci daňovej kontroly vykonávanej v uvedených spoločnostiach podali vysvetlenia pred miestne príslušnými správcami dane v súvislosti s týmito kontrolami a teda neboli vypočutí ako svedkovia, pričom vyjadrenia podali v rámci daňových kontrol, ktoré začali pred výkonom daňovej kontroly u žalobcu. Krajský súd konštatoval, že ide o dôkazy, na ktoré daňové orgány prihladajú podľa § 16 a § 29 ods. 2, 4 zákona o správe daní a poplatkov, a preto ide o dôkazy získané v súlade so zákonom.

K tvrdeniam žalobcu, že Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky vykonávalo dôkazy, na vykonanie ktorých nemal právo (námietka č. 7) krajský súd uviedol, že Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky zodpovedalo podľa § 3 ods. 5 zákona č. 150/2000 Z. z. za jednotné uplatňovanie osobitných predpisov daňovými orgánmi a navrhovalo ich zmenu, z ktorých dôvodov daňové riaditeľstvo vykonávajúci riadiacu a metodickú činnosť bol oprávnený vydať aj „Pracovnú pomôcku č. 143/3/2008 zo dňa 7.5.2008“, upravujúcu jednotný postup pri kontrolách daňových subjektov, ktoré obchodujú s investičným zlatom. Krajský súd nepovažoval za dôvodnú námietku žalobcu, že Daňové riaditeľstvo SR konalo v rozpore so základnými princípmi zákonného a spravodlivého procesu, čím zasiahlo do rozhodovania prvostupňových daňových orgánov. Stotožnil sa s názorom žalovaného, že dôkazy získané z medzinárodnej výmeny informácií boli legálne získanými dôkazmi v zmysle § 16 a § 29 ods. 2 a 4 zákona č. 511 /1992 Zb., pričom správca dane žalobcu oboznámil s obsahom dokladov získaných z medzinárodnej výmeny a umožnil mu vyjadriť sa k nim v určenej lehote od doručenia, avšak žalobca napriek doručeniu oznámenia sa v určenej lehote k nemu nevyjadril. Krajský súd k tvrdeniu žalobcu, že počas prerušenia konania nemôže byť vo veci konané, uviedol, že z administratívneho spisu nevyplýva, že by správca dane v priebehu prerušeného konania vykonal nejaké úkony. Súčasne mal krajský súd preukázané, že správca dane žalobcu oboznámil o ukončení prerušenia kontroly listom zo dňa 25. 8. 2010, čím si splnil zákonnú povinnosť oboznamovať daňový subjekt s vykonanými úkonmi v priebehu daňovej kontroly.

Za dôvodné nepovažoval krajský súd ani tvrdenie žalobcu, že správca dane vykonal aj také dôkazy, ktoré presahovali zákonom určený nevyhnutný rámec daňovej kontroly pre správne určenie a vyrubenie dane tým, že skúmal skutočnosti v tzv. reťazcoch (námietka č. 8). Poukazom na skutkové zistenia v danej veci krajský súd konštatoval, že správca dane v súlade so zákonom preveroval v rámci medzinárodnej výmeny informácií, aké zlato žalobca v skutočnosti nadobudol. Stotožnil sa so záverom daňových orgánov, že žalobca nadobudol zlato od spoločnosti A.J. Secret Consulting, s.r.o., ktoré vykazovalo znaky investičného zlata. K opakovaným námietkam žalobcu o poskytnutej službe bezpečnostnej schránky uviedol, že N. konateľ žalobcu, preberal zásielky zlata od rakúskeho obchodníka pre spol. HiB Trade s.r.o.; služby bezpečnostnej schránky mal žalobca poskytovať spol. A.J. Secret Consulting, s.r.o., a nie spol. HiB Trade s.r.o.. Krajský súd poukázal na to, že daňové orgány neodôvodnili preskúmané rozhodnutia tým, že žalobca uzavrel fiktívne obchody so zlatom. Podľa názoru krajského súdu pokiaľ žalobca v námietke poukazoval na rozhodnutie ESD v spojených veciach č. C-354/03, C-355/03 a C-348 4/03, v prejednávaných veciach išlo o inú skutkovú situáciu, t.j. o tuzemské dodávky investičného zlata, oslobodené od DPH, pričom dodávky neboli uskutočňované v reťazci, a preto nebolo dôvodné na tento stav aplikovať uvedené rozhodnutia ESD.

Vo vzťahu k námietke žalobcu pod č. 9 krajský súd konštatoval, že z obsahu administratívneho spisu nevyplýva úmysel daňových orgánov preukázať žalobcovi, že nadobudol investičné zlato. Uviedol, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie za účelom zistenia, či žalobca nadobudol od spoločnosti A.J. Secret Consulting, s.r.o., zlato na ďalšie spracovanie alebo išlo o zlato, ktoré vykazovalo znaky investičného zlata oslobodeného DPH, služby bezpečnostnej schránky neboli preukázané, pričom práve žalobca, zaťažený dôkazným bremenom, bol povinný preukázať bez akýchkoľvek pochybností svoje tvrdenia o poskytovaní takejto služby. Ďalej krajský súd konštatoval, že z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že zlato od rakúskeho dodávateľa vo faktúre deklarované ako investičné zlato bolo dodané v nezmenenom stave žalobcovi a že obchod medzi HiB Trade s.r.o., - A.J. Secret Consulting, s.r.o., - Zlatá huta, spol. s.r.o. sa považoval za uskutočnený až po prekontrolovaní hmotnosti a rýdzosti zlata u žalobcu. Krajský súd mal za to, že z dokladov od rakúskej finančnej správy je zrejmé, že faktúrou

č. VR2008 - 9785 z 30.10.2008 s pripojeným medzinárodným nákladným listom (CMR) č. SK5288642 a faktúrou č. VL2008 - 0462 z 12.11.2008 s pripojeným CMR č. SK5539362 bolo fakturované dodanie investičného zlata, ktoré bolo dodané od rakúskeho obchodníka priamo žalobcovi, keď na CMR je uvedený ako príjemca adresa žalobcu, prvý nadobúdateľ - HiB Trade, s.r.o., tam nie je uvedený. Krajský súd mal tiež za to, že nebolo dôvodné opakované vypočutie svedkov H. a konateľu prepravcu Peber, s.r.o. Malacky z dôvodu, že dôkazy z medzinárodnej výmeny informácií postačovali na prijatie záveru, že žalobca nadobudol zlato, ktoré vykazovalo znaky investičného zlata. Predmetnú námietku krajský súd nepovažoval za dôvodnú.

Krajský súd nesúhlasil ani s tvrdením žalobcu, že žalovaný a správca dane pri hodnotení dôkazov nevychádzali zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, ale dôkazy hodnotili svojvoľne, účelovo v jeho neprospech (námietka č. 10). Konštatoval, že závery prijaté daňovými orgánmi majú podklad v zisteniach rakúskej daňovej správy, ktoré vychádzali z objednávok, faktúr, dodacích listov a medzinárodných prepravných listov (CMR), prepravných dokladov kuriérskej spoločnosti. Mal za to, že z medzinárodnej výmeny informácií je zrejmé, že rakúsky obchodník mal dostatok dokladov o realizácii prepravy investičného zlata k žalobcovi. Poukazom na skutkové zistenia krajský súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku žalobcu týkajúcu sa hmotnosti zlata akceptovanú trhom drahých kovov, keďže z dokladov od rakúskeho dodávateľa a aj z prepravných dokladov vyplýva, že predmetom obchodu bolo zlato o hmotnosti akceptovanej trhom drahých kovov (nielen 1000 gramov, ale i nižších hmotností akceptovaných trhom drahých kovov). Podľa názoru krajského súdu žalobca nepreukázal, že nadobudol zlato o hmotnosti neakceptovanej trhom drahých kovov napriek tomu, že bol zaťažený dôkazným bremenom. Krajský súd neprihliadol ani na námietku žalobcu, že bol ukrátený na svojich právach tým, že nebol upovedomený o výpovedi svedkov, a to H. a L., keďže obaja podali vyjadrenia v priebehu daňových kontrol DPH v spoločnostiach A.J. Secret Consulting, s.r.o. a HiB Trade, s.r.o., pred príslušnými správcami dane a zápisnice z týchto konaní boli predložené správcovi dane ku kontrole DPH vykonanej u žalobcu, majú za to, že takto získané dôkazy zodpovedajú § 29 ods. 2 a 4 zákona č. 511/1992 Zb. a teda nejde o dôkazy získané v prejednávanej veci v rozpore so zákonom. Krajský súd neprihliadol ani na tvrdenia žalobcu, že nebol informovaný o otázkach, ktoré správca dane žiadal preveriť formu medzinárodnej výmeny daňových informácií, keďže informácia mu bola poskytnutá dňa 1.4.2010. Poukazom na skutkové zistenia veci sa týkajúcej krajský súd uviedol, že žalobca bol následne zoznamovaný s výsledkami preverovania obchodu so zlatom počas miestneho zisťovania dňa 22.9.2008, dňa 21.8.2008, dňa 21.8.2008 konateľka žalobcu nahliadla do zápisnice o ústnom pojednávaní z 12.8.2008, žalobca bol oboznámený s obsahom zápisnice zo dňa 7.4.2009, s výsledkami medzinárodnej výmeny informácií dňa 13.6.2011, kedy žalobca však nevyužil možnosť vyjadriť sa k uvedeným výsledkom v určenej lehote.

K námietke žalobcu (č. 11), ktorou namietal závery správcu dane o tzv. reťazci pri preprave zlatá, ktoré vychádzali z nezákonne získaných dôkazov, krajský súd konštatoval, že dôvody, pre ktoré neakceptoval uvedené námietky uviedol v predchádzajúcich bodoch (bod č. 8). Krajský súd námietku žalobcu, že správca dane vykonával dôkazy, ktoré so žalobcom nemali žiadnu súvislosť, pretože sa týkali spoločnosti Excelent Gold Plus, s.r.o., Zafiras, s.r.o., Bratislava, Contel, s.r.o. Poriadenie, Lazza s.r.o. Poriadie, poukazom na právnu úpravu ustanovenú v § 16 zákona o správe daní a poplatkov a skutkové zistenia vo veci, považoval za účelovú.

Vo vzťahu k námietke (č. 12), ktorou žalobca tvrdil, že správca dane počas daňovej kontroly vykonával dokazovanie nad rámec jeho oprávnení v zmysle § 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., porušil daňové tajomstvo v zmysle § 23 a zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 uvedeného zákona krajský súd uviedol, že s námietkou žalobcu týkajúcou sa vykonania kontroly nad rámec oprávnení správcu dane sa vyporiadal v bodoch 8 a 11. Upriamil pozornosť žalobcu, že nie je zo zákona oprávnený domáhať sa ochrany v mene iného daňového subjektu pre porušenie daňového tajomstva, keď túto námietku by mohla účinne podať iba poškodená strana, ako aj že žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt je v zmysle zákonných predpisov viazaný mlčanlivosťou o veciach, ktoré sa v rámci daňového konania dozvedel a ktoré svojim obsahom sú daňovým tajomstvom, o ktorej povinnosti bol správcom dane i riadne poučený, napriek tomu, že tvrdil, že poučeniu neporozumel. Podľa názoru krajského súdu za dôkazy získané v súlade so zákonom je potrebné považovať výsledky z medzinárodnej výmeny informácií, ktoré potvrdzujú skutkový stav zistený správcom dane a ktorý je uvedený už v predchádzajúcich bodoch. Konštatoval, že žalobca počas daňovej kontroly ani v súdnom konaní

nepredložil žiadne dôkazy, ktorými by preukázal, že obchodoval s tzv. priemyselným zlatom, resp. že poskytoval služby bezpečnostnej schránky. Nepovažoval za pravdivé tvrdenie žalobcu, že správca dane vôbec nezohľadnil žiadne skutočnosti ani dôkazy svedčiace v jeho prospech, pretože platiteľ v tomto konaní žiadne dôkazy k svojim tvrdeniam nepredložil, a preto neprihliadol na tvrdenie žalobcu, že správca dane hodnotil dôkazy svojvoľne, účelovo, v jeho neprospech.

Krajský súd neprihliadol ani na tvrdenie žalobcu, že ak daň odvieďli jeho dodávateľa a aj sám žalobca, došlo by zo strany štátu k bezdôvodnému obohateniu, že žalovaný sa s jeho námietkami riadne nevysporiadal, a preto je jeho rozhodnutie nespreskúmateľné pre nedostatok dôvodov (námietka č. 13). Konštatoval, že žalovaný sa s námietkami žalobcu riadne vysporiadal, ako aj, že nezistil nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí. Uviedol, že daňovou kontrolou bolo zisťované, či si žalobca v sledovaných zdaňovacích obdobiach uplatnil odpočet DPH z nákupu zlata od dodávateľských spoločností A Energie, s.r.o. a A.J. Secret Consulting, s.r.o. na základe predložených dodávateľských faktúr v súlade s § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, a preto námietku, že žalobca a jeho dodávateľa odvieďli daň do štátneho rozpočtu nepovažoval v tomto konaní za opodstatnenú.

Vo vzťahu k námietke č. 14, ktorou žalobca tvrdil, že napadnuté rozhodnutia sú podľa ich obsahu len opisom dodatku č. 1 k protokolu bez toho, aby prebehlo prvostupňové konanie a odvolacie konanie bolo vykonané bez akejkoľvek jeho účasti, krajský súd uviedol, že s touto námietkou sa vyporiadal v predchádzajúcich bodoch (bod č.1).

Krajský súd nepovažoval za dôvodné ani námietky žalobcu (č.15), že správcovi dane zanikla právomoc na výkon daňovej kontroly, nemal žiaden zákonný dôvod na predĺženie lehoty na daňovú kontrolu a taktiež žiadny dôvod na prerušenie daňovej kontroly. Konštatoval, že daňová kontrola na DPH začala u žalobcu dňa 8.10.2009 a bola ukončená prerokovaním protokolu z daňovej kontroly dňa 8.10.2010, t.j. v jednoročnej lehote v zmysle § 13 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov, k predĺženiu lehoty na vykonanie daňovej kontroly došlo v súlade s § 15 ods.17, o čom správca dane žalobcu oboznámil. Krajský súd nepovažoval za dôvodnú ani námietku týkajúcu sa prerušenia daňovej kontroly, keďže konanie o žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií je konanie o inej skutočnosti (§ 25a ods. 1).

Záverom krajský súd konštatoval, že žalovaný ako aj správca dane dostatočne zistili skutkový stav, za kontrolované zdaňovacie obdobia zabezpečili potrebné dôkazy, ktoré neboli získané v rozpore so zákonom, dôkazy správne vyhodnotili a vyvodili z nich správny právny záver, že žalobca nesplnil podmienky na odpočet DPH podľa § 49 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 49 ods. 1 zákona o DPH, pretože žalobca nadobudol od svojich dodávateľov v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach len investičné zlato, ktoré je oslobodené od dane z pridanej hodnoty podľa § 67 ods. 3 zákona o DPH. Krajský súd nezistil procesné pochybenia na strane daňových orgánov, a preto žalobca nebol ukrátený na svojich právach nezákonným postupom žalovaného a správcu dane. Majúc za to, že žalovaný rozhodol v jednotlivých veciach v súlade so zákonom, žaloby ako nedôvodné zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p..

Rozhodnutie o náhrade trov konania krajský súd odôvodnil podľa § 250k ods. 1 O.s.p.. Žalobcovi nepriznal náhradu trov konania pre jeho neúspech v konaní.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu sa v zákonnej lehote odvolal žalobca. Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Alternatívne žiadal, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že preskúmané rozhodnutia žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Uplatnil si náhradu trov konania.

V dôvodoch odvolania namietal, že krajský súd v dôvodoch napadnutého rozsudku vôbec neuviedol podstatu dôvodov zrušujúceho uznesenia najvyššieho súdu, keďže z napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa nevyplyva, ako súd postupoval pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu na základe žaloby, keď v odôvodnení rozsudku vo veci samej nedal jednoznačnú odpoveď na zásadné námietky žalobcu uvedené v žalobách proti napadnutým rozhodnutiam žalovaného správneho orgánu. Tvrdil, že odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu je nepresvedčivé a zjavne neodôvodnené, čo spôsobuje jeho nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov.

Žalobca poukazom na právnu úpravu ustanovenú v § 226 O.s.p. dôvodil, že krajský súd bez akéhokoľvek doplnenia dokazovania, prípadne zistenia zmeny skutkového či právneho stavu rozhodol znovu tak isto ako v predchádzajúcom rozhodnutí s tým, že znovu prevzal takmer v plnom rozsahu obsah dôvodov rozhodnutia žalovaného a tieto pôvodné dôvody doplnil o skutočnosti, ktoré sú práve v rozpore so skutkovým stavom veci. Výslovil názor, že krajský súd dospel k skutkovému záveru, ktorý

je v úplnom rozpore so skutočným obsahom administratívneho spisu a v rozpore s dôkazmi v ňom sa nachádzajúcimi. Mal za to, že prevažná väčšina týchto dôkazov nemôže byť použitá z dôvodu ich nezákonnosti, v ktorej súvislosti sa v plnom rozsahu pridŕžoval obsahu žaloby. Podľa názoru žalobcu krajský súd znova rozhodol nesprávne a nezákonne nerešpektujúc správny názor najvyššieho súdu, keďže dôvody napadnutého rozhodnutia sú zjavne zmätočné neobsahujúce žiadne nové skutočnosti oproti pôvodným dôvodom zrušeného rozsudku, ako aj že dôvody napadnutého rozsudku neobsahujú hodnotenie dôkazov jednotlivo a vo vzájomnej súvislosti, ale opisujú len čiastočne obsah administratívneho spisu a skutkové závery sú v úplnom rozpore so skutočným obsahom stavu veci. Dôvodil, že rozsudok krajského súdu je teda čiastočne nepreskúmateľný pre nedostatok a zmätočnosť dôvodov a čiastočne nesprávny pre rozpor so skutkovým stavom.

Uviedol, že keďže krajský súd sa vôbec neriadil ust. § 226 o záväznosti rozhodnutia nadriadeného súdu žiada, aby bol rozsudok krajského súdu v celom rozsahu zrušený a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie podľa § 250ja ods. 3, veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 a § 221 ods. 1 písm. f/ O.s.p., pretože tým, že krajský súd nerešpektoval záväzný názor odvolacieho súdu, mu odňal svojím postupom možnosť konať pred súdom, pretože mu nebola poskytnutá súdna ochrana podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy SR.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril tak, že navrhoval, aby najvyšší súd odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

V dôvodoch vyjadrenia uviedol, že naďalej trvá na svojom právnom názore vyslovenom v napadnutých rozhodnutiach ako aj na svojich vyjadreniach a stanoviskách k predmetným žalobám.

Konštatoval, že správca dane pri výkone daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie r. 2008 u žalobcu vzhľadom na časový odstup od deklarovaného obchodu so zlatom mohol vychádzať len z dokladov predložených zistenými obchodníkmi so zlatom, pričom využil pre závery uvedené v protokole z kontroly a v žalobou napadnutých rozhodnutiach zistenia z iných konaní a medzinárodnej výmeny informácií. Uviedol, že v rámci daňovej kontroly DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia v roku 2008 vykonávanej Daňovým úradom Bratislava I u A.J. Secret Consulting, s.r.o., Bratislava, dodávateľa zlata pre žalobcu, sa konateľka spoločnosti H. do zápisnice o ústnom pojednávaní spisanej miestne príslušným správcom dane vyjadrila, že zlato v roku 2008 nakupovala len od HiB Trade, s.r.o., Spišská Nová Ves ako jediného dodávateľa, Daňový úrad Spišská Nová Ves pri daňovej kontrole DPH za rok 2008 vykonanej u HiB Trade, s.r.o., Spišská Nová Ves zistil, že táto spoločnosť nakupovala investičné zlato od rakúskeho obchodníka Sch?ller Münzhandell GmbH, Wien. Poukázal na to, že správca dane mal z dokladov, ktoré mu zaslala rakúska finančná správa v rámci medzinárodnej výmeny informácií preukázané (faktúrami, dodacími listami CMR a dokladmi kuriérnej prepravy), že sa jednalo o investičné zlato, ktoré rakúsky obchodník predal HiB Trade, s.r.o., pričom bývalý konateľ tejto spoločnosti P. sa vyjadril tak, že zlato od rakúskeho obchodníka dodával spoločnosti A.J. Secret Consulting, s.r.o., ale zlato bolo fyzicky prepravované od rakúskeho obchodníka žalobcovi. Žalovaný ďalej uviedol, že pretože HiB Trade, s.r.o., aj A.J. Secret Consulting, s.r.o. boli len obchodníci so zlatom, nemohli pretvárať zlato na investičné zlato a v účtovnej evidencii spoločnosti A.J. Secret Consulting, s.r.o., neboli evidované žiadne výdavky súvisiace s prepravou, prepracovaním, poistením, skladovaním zlata nakúpeného od HiB Trade, s.r.o., mohol správca dane aj žalovaný prijať záver, že žalobca nakúpil od A.J. Secret Consulting, s.r.o., investičné zlato, ktoré tento nakúpil a od HiB Trade, s.r.o..

Žalovaný vo vyjadrení upriamil pozornosť na zápisnice z ústneho pojednávania s L. č. 645/320/99514/2011/Vásk z 9.11.2011 a jej doplnenie č. 645/320/101558/2011/Vásk z 16.11.2011, zápisnice č. 645/320/99336/2011/Bed z 9.11.2011 a č. 645/320/101607/2011/Bed z 16.11.2011, ktoré správca dane spísal so svedkom v rámci iného konania. Súčasne žalovaný dal do pozornosti zápisnice o ústnom pojednávaní s H., ktoré získal správca dane na dožiadania v inom konaní, a to: zápisnica č. 600/321/180207/2011 z 8.8.2011, zápisnica o ústnom pojednávaní dňa 24.10.2011 č. 600/321/240309/2011, zápisnice o ústnom pojednávaní č. 600/321/213279/08/Slo zo dňa 18.12.2008, č. 600/321/68205/09/Slo zo dňa 28.4.2009 a č. 600/321/23167/10/Slo z 5.2.2010. Žalovaný uviedol, že vyjadrenie H. z roku 2011 do zápisnice u miestne príslušného správcu dane za prítomnosti žalobcu, nie je hodnoverné, nakoľko účtovná evidencia A.J. Secret Consulting s.r.o., za rok 2008, vyjadrenie konateľa HiB Trade, s.r.o., ale aj bývalej konateľky A.J. Secret Consulting s.r.o., vykonané v iných konaniach v rokoch 2008 - 2010, ako aj doklady získané od rakúskej finančnej správy preukazujú, že

žalobcovi v roku 2008 bolo priamo dodané investičné zlato od rakúskeho obchodníka do tuzemska k žalobcovi pre spoločnosť HiB Trade, s.r.o., ktorá ho dodala len fakturačne spoločnosti A.J. Secret Consulting s.r.o., - dodávateľovi zlata pre žalobcu. Žalovaný konštatoval, že túto skutočnosť potvrdzujú aj faktúry a dodacie listy, doklady rakúskej kuriérnej pošty ako aj CMR o preprave zlata od rakúskeho obchodníka prepravcom Peber s.r.o., Malacky v zdaňovacích obdobiach október a november 2008.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (ust. § 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 246c ods. 1 veta prvá v spojení s ust. § 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa ust. § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žaloby, ktorými sa žalobca domáhal preskúmania napadnutých rozhodnutí žalovaného správneho orgánu a následne ich zrušenia v spojení s prvostupňovými rozhodnutiami správcu dane- Daňového úradu Trenčín a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobou napadnutým rozhodnutím č. I/226/1149-91567/2011/994159-r zo dňa 13.9.2011 žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie - dodatočný platobný výmer, Daňového úradu Trenčín č. 645/230/91052/10/Feč zo dňa 12.10.2010, ktorým správca dane podľa § 44 ods.6, písm. b/ bod 1/ zákona č. 511/1992 Zb. žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008 v sume 244.970,35 €.

Rozhodnutím č. I/226/1149-91574/2011/994159-r zo dňa 13.9.2011, žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie- dodatočný platobný výmer, Daňového úradu Trenčín č. 645/230/91061/10/Feč zo dňa 12.10.2010, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6, písm. b/ bod 1/ zákona č. 511/1992 Zb. žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2008 v sume 711.113,49 €.

Rozhodnutím č. I/226/1149-91580/2011/994159-r zo dňa 13.9.2011 žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie - dodatočný platobný výmer, Daňového úradu Trenčín č. 645/230/91064/10/Feč zo dňa 12.10.2010, ktorým správca dane podľa § 44 ods.6, písm. b/ bod 1/ zákona č. 511/1992 Zb. žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2008 v sume 331.005,90 €.

Rozhodnutím č. I/226/1149-91582/2011/994159-r zo dňa 13.9.2011 žalovaný prvostupňové rozhodnutie - dodatočný platobný výmer, Daňového úradu Trenčín č. 645/230/91075/10/Feč zo dňa 12.10.2010, ktorým správca dane podľa § 44 ods.6, písm. b/ bod 1/ zákona č. 511/1992 Zb. žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2008 v sume 386.344,15 €, zmenil na sumu 377.609,17 €.

Odvolací súd v medziach odvolania žalobcu preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutiami správneho orgánu prvého stupňa a konania im prechádzajúce v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného správneho orgánu.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci sú rozhodnutia a postup žalovaného správneho orgánu, ktorými rozhodnutiami žalovaný rozhodol s konečnou platnosťou o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi za zdaňovacie obdobia august, september, október a november 2008 podľa § 44 ods.6, písm. b/ bod 1/ zákona č. 511/1992 Zb..

Odvolací súd z predloženého spisového materiálu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis zistil, že Daňový úrad Trenčín na základe oznámenia o výkone daňovej kontroly zo dňa 17. 9. 2009 č. 645/320/79081/2009/Vask oznámil žalobcovi výkon daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty - január - apríl, jún - november 2008 určením začatia daňovej kontroly dňom 8.10.2009; výsledky daňovej kontroly správca dane zhrnul v Protokole zo dňa 9.9.2010 č.645/320/83873/2010/Vask, ktorý doručil

žalobcovi na vyjadrenie; k dôvodom žalobcu uvedených v jeho vyjadrení správca dane podal svoje stanovisko v dodatku k protokolu č. 1; protokol s dodatkom bol prejednaný so žalobcom dňa 8.10.2010; na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane žalobcovi nepriznal nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou A. Energie, s.r.o. a spoločnosťou A.J. Secret Consulting s.r.o., v auguste 2008 v celkovej sume DPH 7 379 977 Sk (244 970,35 eur), v septembri 2008 v celkovej sume DPH 21 423 005 Sk (711 113,49 eur), v októbri 2008 v celkovej sume DPH 9 971 884 Sk (331 005,90 eur), v novembri 2008 v celkovej sume DPH 11 639 004 Sk (386 344,15 eur) z dôvodu porušenia § 49 ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 1 a § 67 ods. 3 zákona o DPH.

Správca dane - Daňový úrad Trenčín na základe výsledkov daňovej kontroly rozhodnutím č. 645/230/91052/10/Feč zo dňa 12.10.2010 žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008 v sume 244 970,35 eur, rozhodnutím zo dňa 12.10.2010 č. 645/230/91061/10/Feč vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2008 v sume 711 113,49 eur, rozhodnutím č. 645/230/91064/10/Feč zo dňa 12.10.2010 vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2008 v sume 331 005,90 eur a rozhodnutím č. 645/230/91052/10/Feč zo dňa 12.10.2010 vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2008 v sume 386 344,15 eur.

Žalobca proti uvedeným rozhodnutiam správcu dane sa odvolal. V dôvodoch odvolania v pätnástich bodoch namietal, že v postupe správcu dane došlo k závažnému procesnému pochybeniu, keď vôbec neprebehlo prvostupňové daňové konanie; že nebola riadne ukončená daňová kontrola prerokovaním protokolu o daňovej kontrole, pretože poučeníu, ktoré mu dal správca dane na ústnom pojednávaní dňa 8. 10. 2010 neporozumel; neboli splnené zákonné podmienky vzťahujúce sa k dodatku k protokolu v zmysle § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb., keďže dodatok k protokolu je neoddeliteľnou súčasťou protokolu, a preto sa vzťahujú naň všetky ustanovenia týkajúce sa protokolu; že dôvody napadnutých rozhodnutí sú doslovným opísaním protokolu o daňovej kontrole a dodatku č.1 k protokolu, dôvody rozhodnutia obsahujú len formálnu reakciu správcu dane na námietky vznesené žalobcom v daňovej kontrole; že zo záverov správcu dane uvedených v dodatku k protokolu je zjavné, že zamestnanci správcu dane nepochopili ani základné princípy reálneho obchodu, prípadne činnosti poskytovania bezpečnostnej schránky, čím sa správca dane dostatočne nevysporiadal s námietkou žalobcu, že nebol zistený základný skutkový stav, pretože správca dane sa vôbec neoboznámil s osobitným obchodným režimom pri obchodovaní so zlatom a tak zistil skutkový stav, ktorý s vecou vôbec nesúvisel. Ďalej namietal, že väčšina dôkazov uvedených v rozhodnutiach bola vykonaná v rozpore so zákonom, a preto na ne vôbec nemožno prihliadnuť, pričom správca dane práve z týchto dôkazov vyvodil skutkové a následne právne závery; že správca dane konal na základe pokynu Daňového riaditeľstva SR, čo je v úplnom rozpore so základnými princípy zákonného a spravodlivého procesu; že správca dane sa snažil od začiatku kontroly dane z pridanej hodnoty preukázať skutočnosti, ktoré nikdy netvrdil, pretože neexistovali t. j., že predmetom dodávok v rámci jeho obchodných aktivít malo byť tzv. investičné zlato; že správca dane pri hodnotení dôkazov nevychádzal zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, ale dôkazy hodnotil svojvoľne, účelovo v jeho neprospech v rozpore s ich skutočným obsahom, čím porušil § 2 ods. 1,2 a § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., v ktorej námietke sústredil pozornosť k predmetu tovaru vo vzťahu k § 67 ods. 3 zákona o DPH, tvrdiac že s investičným zlatom nikdy neobchodoval. Ďalej namietal, že v súvislosti s uvádzanými tzv. reťazcami pri preprave zlata, ide o nepravdivé tvrdenie v rozpore so skutočnosťou, špekulatívne nepodloženú a nepreukázanú hypotézu; že správca dane jednoznačne počas kontroly vykonával dokazovanie nad rámec jeho oprávnení, keď zisťoval skutočnosti, ktoré vôbec nesúviseli s jeho obchodmi u iných dodávateľov, v ktorej súvislosti tiež tvrdil, že správca dane porušil zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3; že ak odvieďli daň do štátneho rozpočtu jeho dodávateľa, ktorým túto daň zaplatil a takisto aj samotný žalobca, došlo by k bezdôvodnému obohateniu na strane štátu, čo je neprípustné, aby bola vyrubená daň vo vzťahu k viacerým subjektom v tej istej veci. Taktiež namietal, že napadnuté rozhodnutia sú absolútne, čo do dôvodov zmätočné, pretože obsahujú výlučne opísanie dodatku číslo 1 k protokolu bez toho, aby prebehlo prvostupňové konanie a súčasne že správcovi dane už zanikla kompetencia na výkon daňovej kontroly, ktorá je časovo obmedzená na maximálne trvanie 1 rok v zmysle § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb..

O odvolaniach žalobcu proti uvedeným rozhodnutiam - platobným výmerom správcu dane, rozhodol žalovaný preskúmanými rozhodnutiami tak, že rozhodnutia - platobné výmery správcu, dane, ktorými

bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august, september a október 2008 potvrdil a platobný výmer, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2008 zmenil znížením vyrubeného rozdielu dane. Žalovaný v odôvodneniach rozhodnutí sa v zásade stotožnil so skutkovými a právnymi závermi správcu dane vyslovenými v odôvodneniach prvostupňových rozhodnutí a súčasne sa vyjadril k jednotlivým odvolacím dôvodom žalobcu, zdôvodniac svoje nesúhlasné stanovisko k jeho dôvodom.

Odvolací súd v rámci preskúmania zákonnosti rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov v rozsahu žalobných a odvolacích dôvodov posudzoval, či daňové orgány oboch stupňov pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu a žalobou napadnuté rozhodnutia vydali postupom v súlade s vtedy účinným zákonom o správe daní a poplatkov ako aj v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty.

Podľa názoru odvolacieho súdu medzi účastníkmi konania v danej veci ostali sporné otázky, či správca dane, ako aj žalovaný vydali vo veci zákonné rozhodnutie, či v dostatočnom rozsahu bolo vo veci vykonané dokazovanie, či dôkazy boli vykonané zákonným spôsobom, či vo veci bol zistený správne skutkový stav, či nedošlo k porušeniu zásady zákonnosti, zásady súčinnosti, zásady hodnotenia dôkazov, či postupom daňových orgánov nedošlo k takej vade konania, ktorá by mala za následok nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí, ako aj či daňové orgány v súlade s príslušnou hmotnoprávnou úpravou posudzovali uskutočnené zdaniteľné plnenia, najmä, či daňové orgány oboch stupňov správne zistili a vyhodnotili charakter tovaru, keď daňové orgány predmetný tovar posudzovali ako investičné zlato a žalobca ako daňový subjekt tvrdil, že nikdy neobchodoval s investičným zlatom a predmetom faktúr v danej veci bolo zlato priemyselné.

Odvolací súd zdôrazňuje, že účelom daňovej kontroly a daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov resp. daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov, resp. v súčasnosti daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Zákonodarca v právnej norme § 2 zákona o správe daní ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že 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 (ods. 1). Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň (ods. 2). 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 (ods. 3). Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje (ods. 4). Správca dane je povinný začať daňové konanie aj na vlastný podnet vždy, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj v prípade, že daňový subjekt v tomto smere nesplnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti (ods. 5). 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 (ods. 6). Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti (ods. 7). Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcou dane v daňovom konaní (ods. 8).

Podľa ust. § 29 ods. 1, 2, 4, 8 zákona č. 511/1992 Zb., dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

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.

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.

Podľa ust. § 15 ods. 1,5,6,10,12,13,16,17,18 zákona č. 511/1992 Zb. daňovou kontrolou sa zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje; pri správe daní vykonávanej daňovým úradom alebo colným úradom daňovú kontrolu vykonáva zamestnanec správcu dane podľa § 1a písm. j) prvého alebo druhého bodu na základe poverenia miestne príslušného správcu dane. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly, b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami, c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní, f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim, g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu, b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly, c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom, g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

O výsledku zistenia z daňovej kontroly alebo o určení dane podľa pomôcok vyhotoví zamestnanec správcu dane protokol, ktorý doručí podľa § 17 alebo § 17a kontrolovanému daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie; vo výzve určí dátum prerokovania protokolu, pričom prerokovanie protokolu sa môže uskutočniť až po uplynutí lehoty na vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k tomuto protokolu. Kontrolovaný daňový subjekt je oprávnený písomne sa vyjadriť k protokolu najneskôr do ôsmich pracovných dní odo dňa jeho doručenia. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt písomne vzdá práva na vyjadrenie k protokolu alebo požiada správcu dane o prerokovanie protokolu v lehote kratšej, ako je určená vo výzve na prerokovanie protokolu, môže zamestnanec správcu dane na požiadanie kontrolovaného daňového subjektu prerokovať protokol aj v kratšej lehote. Ak sa kontrolovaný daňový subjekt v deň určený vo výzve nemôže zúčastniť na prerokovaní protokolu, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane je oprávnený na základe písomného vyjadrenia kontrolovaného daňového subjektu alebo z vlastného podnetu v protokole opraviť chyby a iné nesprávnosti najneskôr v deň jeho

prerokovania s kontrolovaným daňovým subjektom alebo s jeho zástupcom. Vyjadrenie kontrolovaného daňového subjektu k protokolu podľa druhej vety vrátane jeho vyhodnotenia správcom dane správca dane zaznamená v dodatku k protokolu. Dodatok k protokolu je súčasťou protokolu.

Po prerokovaní protokolu protokol podpisuje kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca a zamestnanec správcu dane. Odmietnutie podpisu kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom zamestnanec správcu dane v protokole zaznamená spolu s dôvodom odmietnutia, ak je mu známy. Jedno vyhotovenie protokolu odovzdá zamestnanec správcu dane kontrolovanému daňovému subjektu alebo jeho zástupcovi. Deň prerokovania protokolu sa považuje za deň jeho doručenia. Ak kontrolovaný daňový subjekt alebo jeho zástupca odmietne protokol podpísať alebo prevziať, alebo sa sám alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní protokolu v deň určený vo výzve, považuje sa za deň prerokovania a doručenia protokolu deň, ktorý je určený vo výzve na prerokovanie tohto protokolu. Daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom.

Ustanovenia prvej časti a § 32, 34 a 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu.

Správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správci dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

Podľa ust. § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona 222/2004 Z. z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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

Podľa ust. § 51 ods. 1, písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa ust. § 67 ods. 1,3 zákona č. 222/2004 Z. z. na účely tohto ustanovenia investičným zlatom a) je zlato vo forme prútu alebo tehly, ktorého hmotnosť akceptuje trh drahých kovov a ktoré má rýdzosť 999,9 tisícin a viac, b) sú zlaté mince, ktoré majú rýdzosť 900 tisícin a viac a boli razené po roku 1800 a sú alebo boli zákonným platidlom v krajine pôvodu a predávajú sa za cenu, ktorá nepresahuje trhovú hodnotu zlata obsiahnutú v minciach viac než o 80%.

Od dane je oslobodené dodanie investičného zlata, nadobudnutie investičného zlata z iného členského štátu a dovoz investičného zlata vrátane investičného zlata vo forme certifikátu na alokované alebo nealokované zlato alebo obchodované na účet zlata vrátane pôžičiek v zlate a swapových obchodov, ktoré obsahujú vlastnícke práva alebo iné práva týkajúce sa investičného zlata, ako aj obchody týkajúce sa investičného zlata zahŕňajúce futurity a forwardy, ktoré vedú k prevodu vlastníckych práv alebo iných práv týkajúcich sa investičného zlata. Sprostredkovanie dodania investičného zlata v mene a na účet inej osoby je oslobodené od dane.

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka

poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Odvolací súd po preskúmaní veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k záveru, že správca dane v danom prípade postupoval v intenciách citovaných právnych noriem, vo veci v súlade so zákonom si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutí, v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom a vo veci rozhodol vecne a právne správne, z ktorých dôvodov žalovaný správny orgán rozhodnutia správcu dane potvrdil v súlade so zákonom, a preto boli splnené zákonné podmienky pre zamietnutie žalôb súdom prvého stupňa.

Podľa § 246c ods. 1, veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Odvolací súd po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej, spolu s poukazom na právnu úpravu vzťahujúcu sa k predmetu konania, uvedenú v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Senát odvolacieho súdu považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom. Napadnuté rozhodnutie súdu prvého stupňa netrpí ani vadou nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov, keď prvostupňový súd práve postupom v súlade s § 246c ods.1 o.s.p. v spojení s § 226 O.s.p. riadiac sa právnym názorom odvolacieho súdu vysloveným v zrušujúcom rozhodnutí, náležite uviedol dôvody, na základe ktorých rozhodol, vyporiadajúc sa so zásadnými otázkami nastolenými žalobcom v jeho žalobách. Vzhľadom k tomu, aby najvyšší súd v preskúmvanej veci nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe skutočnosti spolu s právnymi závermi krajského súdu, sa vo svojom odôvodnení obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

Senát odvolacieho súdu dáva do pozornosti, že úlohou súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl. O.s.p.) 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 účastníkom 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 predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia.

Pri preskúmvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 O.s.p.).

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 (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Pri rozhodnutí, ktoré správny orgán vydal na základe zákonom povolenej voľnej úvahy (správne uváženie), preskúmava súd iba, či také rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk ustanovených zákonom. Súd neposudzuje účelnosť a vhodnosť správneho rozhodnutia (§ 245 ods. 2 O.s.p.).

Povinnosťou správneho súdu v odôvodnení svojho rozhodnutia vo veci samej je v súlade s § 246c ods.1 O.s.p. v spojení s § 157 ods. 2 O.s.p. uviesť čoho sa žalobca domáhal, z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril žalovaný, stručne, jasne a výstižne vysvetliť, ktoré skutočnosti považoval za preukázané a

ktoré nie, zistenia, či správny orgán dôkazy, na základe ktorých ustálil svoj skutkový a právny záver, vykonal zákonným spôsobom, pri posúdení či správny orgán dôkazy vykonal v súčinnosti so žalobcom ako účastníkom správneho konania a tiež či vykonané dôkazy boli správnym orgánom vyhodnotené v súlade so zákonom, súčasne povinnosťou súdu je uviesť akými úvahami sa pri posudzovaní zákonnosti rozhodnutia a postupu orgánu verejnej správy riadil a svoj právny záver, či preskúmané rozhodnutie správneho orgánu je zákonné alebo nezákonné a z akých dôvodov a súčasne dbať na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

Žalobca v odvolaní predovšetkým namietal, že krajský súd v dôvodoch napadnutého rozsudku vôbec neuviedol podstatu dôvodov zrušujúceho uznesenia najvyššieho súdu, keďže z napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa nevyplýva, ako súd postupoval pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu na základe žaloby, keď v odôvodnení rozsudku vo veci samej nedal jednoznačnú odpoveď na zásadné námietky žalobcu uvedené v žalobách proti napadnutým rozhodnutiam žalovaného správneho orgánu, tvrdiac, že odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu je nepresvedčivé a zjavne neodôvodnené, čo spôsobuje jeho nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov. Poukazom na právnu úpravu ustanovenú v § 226 O.s.p. dôvodil, že krajský súd bez akéhokoľvek doplnenia dokazovania, prípadne zistenia zmeny skutkového či právneho stavu rozhodol znovu tak isto ako v predchádzajúcom rozhodnutí s tým, že znovu prevzal takmer v plnom rozsahu obsah dôvodov rozhodnutia žalovaného a tieto pôvodné dôvody doplnil o skutočnosti, ktoré sú práve v rozpore so skutkovým stavom veci.

Z uznesenia Najvyššieho súdu SR č. k. 6Sžf 41 - 44/2012 -127 zo dňa 24.4.2013, ktorým bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S 103/2011-95 zo dňa 25.4.2012 zrušený a vec bola vrátená na ďalšie konanie, vyplýva, že odvolací súd dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov, keďže z napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa nevyplýva ako súd postupoval pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného správneho orgánu na základe žaloby, keď v odôvodnení rozsudku vo veci samej nedal jednoznačnú odpoveď na zásadné námietky žalobcu uvedené v žalobách proti napadnutým rozhodnutiam žalovaného správneho orgánu. Odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu je nepresvedčivé a zjavne neodôvodnené, čo spôsobuje jeho nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku (č. k. 13S/103/2011-139 z 3. júla 2013) je zrejmé, že súd prvého stupňa sa vecou náležite zaoberal, keďže zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného správneho orgánu dôsledne posudzoval v rozsahu jednotlivých žalobných dôvodov, zadovážiac si vo veci vyjadrenie žalovaného a administratívny spis. Súd prvého stupňa ku každému žalobnému dôvodu dal vyjadrenie podopreté skutkovými zisteniami vyplývajúcimi z predloženého administratívneho spisu žalovaného a vlastný názor, z dôvodu ktorého jednotlivé žalobné dôvody nepovažoval za dôvodné pre zrušenie preskúmaných rozhodnutí daňových orgánov. Argumentácia súdu prvého stupňa vyslovená v odôvodnení napadnutého rozsudku je jasná, určitá a zrozumiteľná, dávajúca vyčerpávajúcu odpoveď na zásadné námietky žalobcu. Odvolací súd považoval za presvedčivú argumentáciu súdu prvého stupňa, ktorou odôvodnil správnosť záverov daňových orgánov oboch stupňov o tom, že v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach žalobca ako daňový subjekt nakupoval investičné zlato v rámci zistených obchodníkov so zlatom, kde ako finálny dodávateľ zlata vystupovali spoločnosti A Energie s.r.o. a A.J. Secret Consulting, s.r.o., ktoré spoločnosti sa zaoberali iba obchodnou činnosťou, t.j. nakupovali a predávali tovar - zlato, označené pôvodným rakúskym dodávateľom ako investičné zlato v nezmenenom stave, a preto uplatnenie DPH na dodávateľských faktúrach týchto uvedených spoločností je v rozpore so zákonom o DPH, a preto žalobcovi ako odberateľovi nevznikol nárok na odpočítanie tejto dane, keďže uvedený záver daňových orgánov vychádza z ich logického úsudku prijatého na základe výsledkov skutkových zistení zadovážených správcom dane v rámci daňovej kontroly vykonanej zákonným spôsobom. Samotná skutočnosť, že súd prvého stupňa rozhodol vo veci napadnutým rozsudkom bez vykonania dokazovania tak isto ako predchádzajúcim rozhodnutím, nemá za následok jeho nezákonnosť. Predchádzajúci rozsudok súdu prvého stupňa odvolací súd zrušil pre nedostatočné odôvodnenie, bez uloženia povinnosti doplniť dokazovanie. V danej súvislosti odvolací súd dáva žalobcovi do pozornosti, že súd v rámci súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej

správy podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku vychádza zo skutkového stavu zisteného žalovaným správnym orgánom ku dňu vydania rozhodnutia a dokazovanie vykonáva len za účelom výkonu súdneho prieskumu.

Vzhľadom k uvedenému nie je možné považovať za dôvodné ani tvrdenia žalobcu, že súd prvého stupňa bezdôvodne neprihliadol na jeho tvrdenia a argumenty uvádzané v žalobe, keď s poukazom na uvedené vyššie, súd prvého stupňa v odôvodnení napadnutého rozsudku jasným a určitým spôsobom nielen že uviedol žalobné námietky žalobcu, vyjadrenie žalovaného, skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu, ale súčasne uviedol aj svoj právny záver, podľa ktorého nepovažoval žalobné námietky za odôvodňujúce zrušenie napadnutých rozhodnutí žalovaného.

Vychádzajúc z uvedeného odvolací súd nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že súd prvého stupňa v ďalšom konaní nepostupoval v intenciách názoru odvolacieho súdu vysloveného v zrušujúcom rozhodnutí, čím mu svojím postupom odňal možnosť konať pred súdom, pretože mu nebola poskytnutá súdna ochrana podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy SR, a že napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa je nezrozumiteľný a nepresvedčivý pre nedostatok dôvodov.

Odvolací súd nesúhlasil ani s námietkou žalobcu, že krajský súd dospel k skutkovému záveru, ktorý je v úplnom rozpore so skutočným obsahom administratívneho spisu a v rozpore s dôkazmi v ňom sa nachádzajúcimi, majú za to, že prevažná väčšina týchto dôkazov nemôže byť použitá z dôvodu ich nezákonnosti, v ktorej súvislosti sa v plnom rozsahu pridržiaval obsahu žaloby.

Odvolací súd vychádzajúc zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu a z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia súdu prvého stupňa mal preukázané, že prvostupňový súd v rámci súdneho prieskumu napadnutých rozhodnutí žalovaného pre prijatie svojho právneho záveru o zákonnosti preskúmaných rozhodnutí vychádzal zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu predloženého žalovaným.

Pokiaľ žalobca tvrdil, že prevažná väčšina dôkazov vykonaných správcom dane nemôže byť použitá z dôvodu ich nezákonnosti, ide o všeobecné tvrdenie, ktoré nemôže mať za následok preukázanie nezákonnosti postupu správcu dane pri zadovážení a vykonávaní dokazovania.

V preskúmvacom konaní mal odvolací súd zhodne ako súd prvého stupňa preukázané, že žalovaný i správca dane pri vydaní rozhodnutí nevychádzali len z daňových dokladov predložených žalobcom, ale najmä z výsledkov dokazovania, ktoré smerovalo k prevereniu a získaniu dôkazov o tom, či predmetné obchody boli uskutočnené spôsobom deklarovaným žalobcom. Z predloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány oboch stupňov sa náležite vecou zaoberali a dokazovanie vykonávali v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom. Skutkové zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu potvrdzujú, že správca dane založil svoj právny záver na základe dôkazov vykonaných zákonným spôsobom, keďže dôkazy - vyjadrenie konateľa HIB Trade, s.r.o., ako aj bývalej konateľky A.J. Secret Consulting s.r.o., vykonané v iných konaniach v rokoch 2008 - 2010 u miestne príslušných správcov daní, ako aj doklady získané od rakúskej finančnej správy v rámci medzinárodnej výmeny informácií, správca dane vykonal v súlade s § 29 ods. 2,4 zákona č. 511/1992 Zb..

Vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci odvolací súd taktiež nesúhlasil s tvrdením žalobcu, že vo veci daňové orgány oboch stupňov zamerali dokazovanie jednostranne v jeho neprospech a že vo veci nebol riadne zistený skutkový stav. Pokiaľ žalobca v žalobe namietal nezákonnosť dôkazov - výpovede svedkov - Y., a žiadal ich vypočúť v daňovom konaní najmä na tvrdenie, že nimi dodávané zlato nebolo investičným zlatom a pravdivosť jeho tvrdení v súvislosti s činnosťou, ktorú vykonával ako bezpečnostná schránka, odvolací súd zhodne s názorom súdu prvého stupňa nepovažoval za dôvodnú ani túto námietku žalobcu, keďže žalobcom navrhovaní svedkovia podali vyjadrenia ako konatelia dodávateľských spoločností pred miestne príslušnými správcami dane, a preto pokiaľ správca dane vykonávajúci daňovú kontrolu považoval tieto ich vyjadrenia za dostačujúce pre ustálenie svojho skutkového záveru a návrhu žalobcu na ich vypočutie nevyhovel, postupoval v súlade § 29 ods. 1,2 a 4 zákona č. 511/1992 Zb..

Odvolací súd v danej súvislosti dáva do pozornosti žalobcu, že v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane preukazuje daňový subjekt, správca dane

navrhované dôkazy len vykonáva, pričom je na jeho úvahe, či vykoná aj ďalšie dôkazy daňovníkom navrhnuté resp. nenavrhnuté. Pokiaľ správca dane v danom prípade vykonával dôkazy, o ktorých žalobca tvrdil, že nemali s ním žiadnu súvislosť, pretože sa týkali spoločnosti Excelent Gold Plus, s.r.o., Zafiras, s.r.o., Bratislava, Contel, s.r.o. Poriadenie, Lazza s.r.o. Poriadie, odvolací súd konštatuje, že správca dane postupoval v súlade so zákonom o správe daní a poplatkov. Po preukázaní na základe dožiadania DÚ Trnava, že na adrese dodávateľa žalobcu A. Energie, s.r.o. uvedenej v obchodnom registri sa nikto nenachádza a dožiadaný správca dane - DÚ Nové Zámky nemohol vypočítať konateľa tejto spoločnosti - I., pretože ho polícia nemohla predviesť z dôvodu, že na menovaného bol vydaný príkaz na zatknutie a dodanie do výkonu trestu a do dňa predvedenia nebolo možné ho vypátrať, správca dane správne zameral svoju pozornosť na obchodné transakcie, na základe ktorých spoločnosť A. Energie, s.r.o. kupovala zlato v obchodnom reťazci daňových subjektov. Z výsledkov medzinárodnej výmeny informácií pritom vyplynulo, že zlato, ktoré A. Energie, s.r.o. predávala žalobcovi bolo dodávané v reťazci daňových subjektov Schoeller Munzhandel GmbH - Excelent Gold Plus, s.r.o. - Contel, s.r.o., Lazza s.r.o., Zafiras, s.r.o. - A. Energie, s.r.o. - Zlatá huta, s.r.o. (žalobca).

Podľa názoru odvolacieho súdu zhodne s názorom súdu prvého stupňa z výsledkov vykonaného dokazovania v daňovom konaní vyplýva, že žalobca spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti nepreukázal, že obchody, ním deklarované v daňových priznaniach za sledované zdaňovacie obdobia (august až november 2008) na základe faktúr predložených k daňovej kontrole, sa uskutočnili spôsobom ním tvrdným, pričom preukázanie týchto skutočností zaťažovalo dôkazným bremenom práve žalobcu v zmysle § 29 ods.8 zákona č. 511/1992 Zb.. V tomto kontexte odvolací súd zdôrazňuje, že dôkazné bremeno leží na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorý má preukázať skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. Z uvedených dôvodov žalobcu zaťažovala dôkazná povinnosť aj na tú skutočnosť, že predmetom obchodov bol tovar, ktorý mal charakter ním deklarovaný, najmä z dôvodu, že podliehal samostatnej právnej úprave v zmysle hmotného práva (§ 67 ods.3 zákona č. 222/2004 Z. z.).

Na podporu uvedeného najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.“

Odvolací súd zastáva zhodný názor ako súd prvého stupňa ako aj žalovaný, že samotné tvrdenie žalobcu, že predmetom obchodov bolo priemyselné zlato, resp. samotný údaj v dodávateľskej faktúre, nie je možné považovať za právne relevantné, pre splnenie zákonných podmienok ustanovených v § 49 v spojení s § 51 zákona o DPH, v zmysle ktorých pri odpočítaní dane musí daňový subjekt vedieť preukázať oprávnené uplatnenie odpočítania dane. Vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci vyplývajúcich z administratívneho spisu ako aj z odôvodnení rozhodnutí daňových orgánov je zrejmé, že správca dane nespochybňoval reálnosť uskutočnených zdaniteľných plnení v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach, ale spochybňoval uskutočnenie zdaniteľných plnení dodávateľskými spoločnosťami, predmetom ktorých bola dodávka zlata, keďže pre možnosť uplatnenia si odpočtu DPH z zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, ale aby uskutočnená dodávka tovaru deklarovaná na faktúrach reálne spĺňala zákonom predpokladané podmienky, čo však správca dane vykonaným dokazovaním žalobcovi spochybnil, resp. vyvrátil. V konaní bolo nepochybne preukázané, že dodávateľské spoločnosti nemohli žalobcovi dodať priemyselné zlato. Odvolací súd zastáva zhodný názor ako súd prvého stupňa, že zo skutkových zistení danej veci je zrejmé, že žalobca ako daňový subjekt nevedel preukázať, že na základe faktúr, predložených k daňovej kontrole, v sledovaných zdaniteľných obdobiach mu dodávateľské spoločnosti dodali zlato priemyselné,

keď výsledky z medzinárodnej výmeny informácií potvrdili, že dodávatelia žalobcu, resp. ich dodávatelia, nakupovali zlato len od rakúskeho dodávateľa - Schoeller Munzhandel GmbH, ktorý je obchodnou spoločnosťou zaoberajúcou sa nákupom a predajom investičného zlata, všetky dodávky tovaru - zlata v roku 2008 od uvedeného rakúskeho dodávateľa na základe vystavených faktúr mali charakter investičného zlata vo forme zlatých tehličiek, pričom rakúsky dodávateľ dodávku investičného zlata oslobodil od platenia DPH v zmysle rakúskeho zákona o DPH, zlato bolo priamo prepravované z uvedenej rakúskej spoločnosti do spoločnosti žalobcu a zo strany daňových subjektov HiB Trade, s.r.o. ani A.J. Secret Consulting, s.r.o. neboli predložené žiadne dôkazy, potvrdzujúce prepracovanie zlata, a preto aj údaj uvedený na faktúrach vystavených spoločnosťou A.J. Secret Consulting, s.r.o. - zlaté pásy, vyznieva účelovo, aby uvedená forma nespĺňala charakter investičného zlata, pričom rýdzosť zlata bola na faktúrach uvedená 999,9 (zákonom predpokladaná). Listinné dôkazy tvoriace súčasť odpovede na medzinárodnú výmenu informácií - prepravná objednávka- príkaz na prepravu, medzinárodný prepravný list, tiež potvrdzujú, že na prepravných dokladoch je ako odosielateľ tovaru uvedená rakúska spoločnosť Schoeller Munzhandel GmbH, a adresa príjemcu je uvedená - Zlatá huta s.r.o. Trenčín. Nemožno nechať bez povšimnutia ani skutočnosť, že dodávateľské spoločnosti žalobcu so zlatom len obchodovali, pričom nemali oprávnenie na jeho spracovanie, ktorá skutočnosť mohla a mala byť známa aj žalobcovi z obchodného registra. Skutkové okolnosti aj podľa názoru odvolacieho súdu zhodne s názorom súdu prvého stupňa dôvodne podmienili pochybnosti správcu dane o faktickom uskutočnení predmetného obchodu - dodaní priemyselného zlata, ktoré žalobca predloženými dokladmi ku kontrole nevyvrátil, keď nepredložil také doklady (objednávky, dodacie a preberacie listy a pod.) ktoré by spôsobom vylučujúcich akékoľvek pochybnosti ním deklarované tvrdenia potvrdzovali.

Vzhľadom na uvedené aj podľa názoru odvolacieho súdu žalobca v danej veci nepostupoval v súlade so zákonom o DPH a neoprávnene si uplatnil zo sporných faktúr odpočet DPH za zdaňovacie obdobie august až november 2008.

Vzhľadom k uvedenému odvolací nepovažoval námietky žalobcu uvedené v jeho odvolaní za relevantné k vyhovneniu jeho odvolacieho návrhu a dospel k zhodnému záveru ako súd prvého stupňa, že správca dane ako aj žalovaný vo veci vykonali dokazovanie zákonným spôsobom a v dostatočnom rozsahu, náležite zistili skutkový stav veci, v daňovom konaní postupovali v súčinnosti so žalobcom ako daňovým subjektom, skutkové zistenia vyhodnotili správne a v súlade so zákonom, ktoré skutočnosti náležite aj odôvodnili v odôvodnení preskúmaných rozhodnutí.

Odvolací súd z uvedených dôvodov dospel k záveru, že súd prvého stupňa v preskúmanej veci postupom v súlade s právnymi normami ustanovenými v druhej hlave piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (§§ 247 a nasl.) v rozsahu žalobných dôvodov náležite preskúmal zákonnosť rozhodnutí žalovaného správneho orgánu a postup im predchádzajúci a v rámci toho aj zákonnosť rozhodnutí a postupu správcu dane a v odôvodnení napadnutého rozsudku sa vysporiadal s jednotlivými žalobnými námietkami. Odvolací súd sa stotožnil s názorom súdu prvého stupňa, že v preskúmanej veci bolo relevantným spôsobom preukázané, že žalobcovi za zdaňovacie obdobia august až november 2008 vznikla daňová povinnosť, pretože žalobca neuniesol dôkazné bremeno a nepreukázal dôvodnosť odpočtu DPH na základe obchodov deklarovaných v daňových priznaniach za predmetné zdaňovacie obdobia, a preto daňové orgány oboch stupňov v preskúmanej veci postupovali v súlade so zákonom, keď žalobcovi ako platiteľovi dane za predmetné zdaňovacie obdobia určili daňovú povinnosť na základe daňovej kontroly vychádzajúc z vyčíslenej dane žalobcom v daňových priznaniach a dane vyčíslenej daňovým úradom z platieb vyplývajúcich z dôkazov vykonaných v daňovom konaní.

Odvolací súd vychádzajúc zo skutkových zistení danej veci a právnych záverov uvedených vyššie napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne a právne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods.1 veta prvá O.s.p. a s § 219 ods. 1,2 O.s.p. potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 O.s.p v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), keď pri nedostatku relevantných žalobných dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.

Súd prvého stupňa uznesením č. k. 13S/103/2011-156 zo dňa 12. septembra 2013 uložil žalobcovi povinnosť zaplatiť súdny poplatok v sume 70 eur v lehote 10 dní v zmysle položky č. 10 písm. a/ sadzobníka súdnych poplatkov tvoriaceho prílohu zákona č. 71/1992 Zb. o súdnych poplatkoch v znení neskorších predpisov.

Proti uvedenému uzneseniu krajského súdu sa odvolal žalobca. Navrhoval, aby uvedené uznesenie krajského súdu bolo zrušené a konanie zastavené.

V dôvodoch odvolania uviedol, že pri platení súdnych poplatkov platí zásada, že v tom istom konaní za ten istý úkon sa platí poplatok len raz. Tvrdil, že v tomto konaní a v tejto veci už raz zaplatil súdny poplatok z odvolania podaného dňa 29.5.2012 a poplatok bol zaplatený dňa 15.6.2012 kolkovými známkami na základe výzvy Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/103/2011 z 7.6.2012. Ďalej uviedol, že na základe tohto odvolania Najvyšší súd SR uznesením č. k. 6Sžf/41,42,43,44/2012-127 z 24.4.2013 zrušil odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu č.k.13S/103/2011-95 z 25.4.2012. Dôvodil, že krajský súd napadnutým rozsudkom vo veci opätovne rozhodol, neriadiac sa právnym názorom najvyššieho súdu, a preto bol nútený podať odvolanie proti tomuto rozsudku krajského súdu, považujúc postup súdu prvého stupňa, ktorým mu opätovne vyrubil súdny poplatok v tej istej veci a za taký istý úkon, za nezákonný.

Podľa § 2 ods.1, písm. a/ zákona č. 71/1992 Zb. poplatníkom je navrhovateľ poplatkového úkonu, ak je podľa sadzobníka ustanovený poplatok z návrhu.

Podľa § 5 ods.1, písm. a/ zákona č. 71/1992 Zb. poplatková povinnosť vzniká podaním návrhu, odvolania a dovolania alebo žiadosti na vykonanie poplatkového úkonu, ak je poplatníkom navrhovateľ, odvolateľ a dovolateľ.

Podľa § 6 ods.1,2,3 zákona č. 71/1992 Zb. sadzba poplatku je uvedená v sadzobníku percentom zo základu poplatku (ďalej len "percentná sadzba") alebo pevnou sumou.

Ak je sadzba poplatku ustanovená za konanie, rozumie sa tým konanie na jednom stupni. Poplatok podľa rovnakej sadzby sa vyberá i v odvolacom konaní vo veci samej. Poplatok za dovolanie sa vyberá vo výške dvojnásobku poplatku ustanoveného v sadzobníku.

Za konanie o oprávnom prostriedku proti rozhodnutiu súdu v konaní podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku sa platí poplatok podľa odseku 2.

Podľa § 12 ods. 1 zákona č. 71/1992 Zb. vo veciach poplatkov rozhoduje orgán, ktorý je oprávnený vykonať poplatkový úkon. Vo veciach poplatkov za konanie na odvolacom súde rozhoduje súd, proti rozhodnutiu ktorého odvolanie smeruje, ak o poplatku nerozhodol odvolací súd. Nesprávne rozhodnutie o poplatkovej povinnosti v odvolacom konaní zmení alebo zruší odvolací súd aj bez návrhu.

Podľa § 8 ods.1,4 zákona č. 71/1992 Zb. poplatok za podanie návrhu alebo žiadosti, poplatok za uplatnenie námietky zaujatosti v konkurznom konaní alebo reštrukturalizačnom konaní podľa osobitného predpisu a poplatok za konanie o dedičstve je splatný vznikom poplatkovej povinnosti.

Ostatné poplatky sú splatné do troch dní po nadobudnutí právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa uložila povinnosť zaplatiť poplatok, alebo ktorým sa schválil zmier.

Podľa položky č. 10 písm. a/ sadzobníka súdnych poplatkov tvoriaceho prílohu zákona č. 71/1992 Zb. sa vyberie súdny poplatok z návrhu na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy na základe žaloby, ak v písmenách b) až d) nie je ustanovené inak 70 eur.

Vychádzajúc z citovanej úpravy poplatková povinnosť poplatníka - navrhovateľa poplatkového úkonu, (§ 2 ods.1) vzniká podaním návrhu, odvolania, dovolania (§ 5 ods.1) alebo žiadosti na vykonanie poplatkového úkonu, ak je poplatníkom navrhovateľ, odvolateľ a dovolateľ. Zákonodarcu v sadzobníku súdnych poplatkov tvoriaceho prílohu zákona č. 71/1992 Zb. stanovuje súdny poplatok buď percentom zo základu poplatku (ďalej len percentná sadzba) alebo pevnou sumou (§ 6 ods.1) a v položke č. 10 písm. a/ sadzobníka stanovuje sadzbu súdneho poplatku pevnou sumou 70 eur z návrhu na preskúmanie

zákonosti rozhodnutia orgánu verejnej správy na základe žaloby. Pokiaľ sadzba poplatku je stanovená za konanie o preskúmanie zákonosti rozhodnutia orgánu verejnej správy na základe žaloby, rozumie sa tým konanie na jednom stupni a poplatok podľa rovnakej sadzby sa vyberá i v odvolacom konaní vo veci samej (§ 6 ods. 2,3.).

Zo spisového materiálu krajského súdu vyplýva, že žalobca sa samostatnými žalobami domáhal preskúmania zákonosti rozhodnutí žalovaného správneho orgánu, ktoré boli zapísané do registra súdu pod sp. zn. 13S 103 až 106/2011. Krajský súd uznesením spojil konania vedené pod uvedenými spisovými značkami na spoločné konanie vedené ďalej pod sp. zn. 13S 103/2011. Spojením uvedených konaní o preskúmanie zákonosti rozhodnutí žalovaného správneho orgánu na spoločné konanie súd prvého stupňa sledoval naplnenie zásad súdneho konania (aj preskúmacieho podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku) hospodárnosti a včasnosti vybavenia veci. Predmetom spojeného konania naďalej ostáva súdny prieskum štyroch rozhodnutí žalovaného správneho orgánu, teda aj predmetom poplatkovej povinnosti naďalej ostávajú štyri konania o žalobe na preskúmanie zákonosti rozhodnutia správneho orgánu.

Vzhľadom k uvedenému pokiaľ zákonodarca v sadzobníku súdnych poplatkov tvoriaceho prílohu zákona č. 71/1992 Zb. stanovuje súdny poplatok za konanie o žalobe (položka 10 písm. a/) pevnou sumou 70 eur a podľa rovnakej sadzby sa vyberá súdny poplatok aj v odvolacom konaní vo veci samej, vznikla žalobcovi ako odvolateľovi povinnosť zaplatiť súdny poplatok za odvolanie v sume 280 eur (70x4), keďže žalobca podal odvolanie proti rozsudku krajského súdu v celom rozsahu, teda vyjadril svoju nespokojnosť so zamietnutím žalôb súdom smerujúcim proti štyrom rozhodnutiam žalovaného správneho orgánu.

Vychádzajúc z uvedeného pokiaľ teda žalobca nezaplatil súdny poplatok za odvolanie splatný podaním odvolania, súd prvého stupňa postupoval správne a v súlade so zákonom, keď napadnutým uznesením zaviazal žalobcu k povinnosti zaplatiť súdny poplatok, avšak pochybil pokiaľ vyzval žalobcu na zaplatenie súdneho poplatku vo výške 70 €.

Odvolací súd nemohol prihliadnuť na tvrdenie žalobcu, že pri platení súdnych poplatkov platí zásada, že v tom istom konaní za ten istý úkon sa platí poplatok len raz, poukazom na to, že v tomto konaní a v tejto veci už raz súdny poplatok z odvolania zaplatil. Zákonodarca v právnej úprave zákona o súdnych poplatkoch ustanovujúcej povinnosť zaplatiť súdny poplatok, citovanej vyššie, neustanovuje, že pokiaľ bol súdny poplatok za odvolanie už raz zaplatený pri ďalších odvolaniach sa súdny poplatok neplatí, a preto nemožno názor tvrdený žalobcom považovať za dôvodný.

Z uvedených dôvodov odvolací súd napadnuté uznesenie súdu prvého stupňa podľa § 250ja ods.3, veta druhá v spojení s § 246c ods. 1 a s § 220 O.s.p. zmenil tak ako je uvedené vo výroku tohto rozhodnutia, keďže predmetom súdneho prieskumu i v odvolacom konaní boli štyri rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol v zmysle ust. § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 246c ods.1, veta prvá O.s.p. a s ust. § 224 ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi náhradu trov tohto konania nepriznal, pretože v tomto konaní nebol úspešný.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.