

U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: **I. G., S., N. Š. X., Z.**, IČO: X., zast. Mgr. J. K., S. X., B. B., zamestnancom žalobcu, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo slovenskej republiky**, Nová ulica 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/221/17431-99522/2008/990325-r zo dňa 2. februára 2009, č. I/221/17431-99523/2008/990325-r zo dňa 2. februára 2009, č. I/221/10246-64799/2009/990325-r zo dňa 29. júna 2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/6/2009 – 175 zo dňa 23. apríla 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/6/2009 – 175 zo dňa 23. apríla 2010 **z r u š u j e** a vec mu **v r a c i a** na ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e :

Krajský súd napadnutým rozsudkom zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/221/17431-99522/2008/990325-r zo dňa 2. februára 2009, č. I/221/17431-99523/2008/990325-r zo dňa 2. februára 2009, č. I/221/10246-64799/2009/990325-r zo dňa 29. júna 2009 a neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že daňové doklady sú z hľadiska nároku na odpočet DPH použiteľné len vtedy, ak je nepochybné, že v nich uvedené údaje odrážajú skutočnosť. Vykonanou daňovou kontrolou a šetreniami vykonanými v daňovom konaní bolo správcom dane spochybnené uskutočnenie žalobcom deklarovanych zdaniteľných plnení. Správca dane a následne žalovaný vyhodnotili podrobne vykonané dokazovanie so záverom,

že žalobca v priebehu daňového konania nepreukázal, že došlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia, čo je základná podmienka pre uplatnenie odpočtu dane. Žalobca v priebehu daňového konania teda nepreukázal, že došlo k dodaniu (uskutočneniu) sporných zdaniteľných plnení, ku ktorým malo dôjsť na základe zmlúv o zabezpečení zákaziek uzavretých žalobcom so spoločnosťami J., S. a W., S. Žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď sa mu nepodarilo právne relevantným spôsobom vyvrátiť pochybnosti, či daňovo uznateľná služba bola poskytnutá, pričom na výzvu správcu dane nepreukázal konkrétne poskytnutie služieb podľa citovaných zmlúv. Po preskúmaní napadnutých rozhodnutí žalovaného, ako aj rozhodnutí prvostupňových orgánov a obsahu listín v pripojených administratívnych spisoch dospel krajský súd k záveru, že na základe vykonaného dokazovania dospel žalovaný k správne právnomu záveru. Krajský súd sa stotožnil so záverom žalovaného, že žalobcom predložené dôkazy v daňovom konaní samej osebe nepreukazujú, že došlo k uskutočneniu predmetných služieb tak, ako sú špecifikované v pripojených zmluvách so spoločnosťami J., S. a W., S. Žalobca bol vyzvaný na predloženie všetkých dôkazov, na základe ktorých by bolo možné preukázať, či skutočne došlo k uskutočneniu deklarovaneho plnenia, kým a v akom rozsahu, pričom žalobca takéto dôkazy v daňovom konaní nepredložil a uskutočnenie zdaniteľných deklarovaneho plnení preukazoval len dokladmi, ktorých vierohodnosť a pravdivosť bola v daňovom konaní spochybnená, a to najmä na základe vykonaných výsluchov svedkov, výsledkov miestnych šetrení, ale aj na základe nepresných, navzájom si odporujúcich alebo meniacich sa vyjadrení samotného konateľa žalobcu, ako aj bývalých konateľov označených dodávateľov a subdodávateľov.

Ďalej krajský súd uviedol, že odôvodnenie napadnutých rozhodnutí žalovaného ako aj prvostupňových rozhodnutí vydaných správcou dane zodpovedá priebehu sporového daňového konania, sú v nich ustálené sporné skutočnosti, pričom žalovaný i správca dane sa s nimi v dostatočnom rozsahu vysporiadali.

K námietke, že v prípade potreby mal správca dane vykonať ďalšie dokazovanie alebo mal inak klásť otázky resp. vypočuť ďalších svedkov bez toho, aby samotný žalobca takýto dôkaz navrhol a svedkov presne označil, krajský súd uviedol, že správcovi dane takáto povinnosť, vzhľadom na ustanovenia o správe daní, nevyplývajú.

Krajský súd neprihliadol k žalobcom dodatočne v odvolacom konaní predloženým „upresňujúcim a doplňujúcim“ písomným vyjadreniam svedkov, pretože títo boli v daňovom konaní riadne vypočutí za účasti žalobcu, ktorý mohol klásť svedkom otázky resp. žiadať ich o spresnenie ich odpovedí, avšak toto svoje právo nevyužil. Taktiež ostatné predložené

doklady dodatočne predložené žalobcom krajský súd vyhodnotil ako nevierohodné, keďže tieto, napriek výzvam správcu dane, žalobca počas výkonu daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobia neoznačil, ani nepredložil a ich existencia nevyplývala ani z vyjadrení konateľ a žalobcu, ani z vyjadrení bývalých konateľov jeho dodávateľov.

Krajský súd ďalej konštatoval, že námietky týkajúce sa procesného postupu daňových orgánov v daňovom konaní, nemohol zohľadniť a priznať im právnu relevanciu vo vzťahu k výsledku k súdneho preskúmvacieho konania, pretože v konaní nezistil také vady, ktoré by mohli mať za následok nezákonnosť rozhodnutia. Všetky námietky procesného charakteru uvedené v žalobe boli už predmetom odvolacieho konania, s týmito sa žalovaný vo svojich rozhodnutiach podrobne vysporiadal a súd sa s jeho právnou argumentáciou stotožnil a podrobnostiach odkázal na odôvodnenie napadnutých rozhodnutí.

K námietke nezákonnosti procesných rozhodnutí (rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly, rozhodnutia o námietkach), krajský súd uviedol, že tieto vzhľadom na svoj charakter procesných rozhodnutí nemôžu byť predmetom súdneho prieskumu. Pokiaľ žalobca v doplnku žaloby, vo vyjadrení k vyjadreniu žalovaného k žalobe a na pojednávaní uviedol, niektoré ďalšie (nové) dôvody žaloby, krajský súd sa týmito vzhľadom na § 250h zák. č. 99/1963 Zb. Občianskeho súdneho poriadku v znení neskorších predpisov (ďalej v texte uznesenia len „O. s. p.“) nezaoberal.

Záverom krajský súd uviedol, že z obsahu správnych spisov vyplýva, že správne orgány vykonali dokazovanie a šetrenie v súlade so zásadami daňového konania, vykonané dôkazy zabezpečené za účelom preverenia sporných skutočností boli vyhodnotené v súlade s § 2 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej v texte uznesenia len „zákon o správe daní a poplatkov“), záver správneho orgánu, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno, a preto nebolo možné žalobcovi uznať nadmerný odpočet DPH je záverom, ktorý logicky vyplýva z vykonaného dokazovania. Keďže z dokladov, ktoré žalobca v priebehu konania predložil, nebolo uskutočnenie zdaniteľného plnenia nado všetku pochybnosť a hodnoverne preukázané, vznikli oprávnené pochybnosti o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného plnenia. Táto okolnosť bola podľa § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a/ zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej v texte uznesenia len „zákon o DPH“) rozhodujúca pre posúdenie, či nárok na odpočet dane možno považovať za oprávnený, a preto bolo povinnosťou daňového subjektu podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov, preukázať všetky 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. Pokiaľ však daňový subjekt nepredložil dostatočné dôkazy resp. hodnoverné dôkazy o tom, že fakturovaná cena bola vyplatená za uskutočnené zdaniteľné plnenie resp. dôkazy, ktoré by zdaniteľné plnenie preukázali čo do priebehu a výsledku, neuniesol dôkazné bremeno.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote dňa 11. mája 2010 odvolanie žalobca, domáhajúc sa zrušenia napadnutých rozhodnutí žalovaného a vrátenia mu vecí na ďalšie konanie, pričom si uplatnil trovy právneho zastúpenia vo výške 729,20 €.

Uviedol, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a rozhodnutie súdu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia vecí. Pri formulovaní obsahu odôvodnenia v danej veci krajský súd nesprávne a v rozpore s obsahom jednotlivých dôkazov, zadovážených v správnych spisoch, vyhodnotil otázku unesenia dôkazného bremena so strany žalobcu. Žalobca nesúhlasil s názorom súdu, že neuniesol dôkazné bremeno na preukázanie uskutočnenia zdaniteľných plnení, za ktoré uplatnil nárok na odpočet DPH na vstupe, podľa názoru žalobcu krajský súd nevenoval dostatočnú pozornosť povinnosti správcu dane postupovať v dokazovaní súladne s § 29 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov.

Ďalej žalobca uviedol, že napadnutý rozsudok je nesprávny a nezákonný, jeho odôvodnenie v prevažnej časti za nepreskúmateľné, nezodpovedajúce zásadám uvedeným v § 132 O. s. p., keďže v dôsledku spojenia vecí bolo potrebné diferencovať medzi obsahom žalobných návrhov v pôvodných samostatných konaniach sp. zn. 24S/6/2009 (DPH za mesiac február 2007), sp. zn. 23S/27/2009 (DPH za mesiac marec 2007) a sp. zn. 24S/35/2009 (DPH za mesiac január 2007); spojením vecí podľa § 112 O. s. p. nedošlo k unifikácii obsahovej argumentácie jednotlivých žalobných návrhov, bolo potrebné prihliadnuť k rozdielnej obsahovej argumentácii časove posledného žalobného návrhu, ktorý sa týkal nároku na DPH za mesiac január 2007. Tým, že krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku paušálne a v rovnakej hodnotiacej rovine komentoval všetky tri zdaňovacie obdobia a nevenoval sa zvlášť obdobiu za január 2007, došlo v rozhodovacej činnosti k pochybeniu, výsledkom ktorého je odôvodnená obava nepreskúmateľnosti a nepresnosti použitej argumentácie, vzhľadom na rozdielny skutkový stav v jednotlivých mesiacoch.

Žalobca ďalej uviedol, že január 2007 má práve ten význam, že pod vplyvom kriminalizujúcich informácií pôvodne priznaný nárok na DPH bol neskôr jednostranne spochybnený a pri jeho ďalšom vybavovaní sa preferovali skôr záujmy finančnej polície a nezohľadňovali sa predtým akceptované a raz už preverované údaje o uplatnenom nároku v mesiaci január 2007. Tým sa daňové orgány, evidentne pod vonkajším vplyvom orgánov činných v trestnom konaní, odklonili od rešpektovaných princípov daňovej kontroly a skĺzli do polohy neočakávaného, nepredvídateľného a tým aj nezákonného rozhodovania; bolo procesnou povinnosťou správcu dane od počiatku vykonávania daňovej kontroly žalobcu hodnoverne a pravdivo informovať o skutočnom smerovaní vykonávaného dokazovania, čím by došlo jednak k naplneniu zásady zákonnosti v praxi, jednak k eliminácii protichodného postavenia správcu dane, ktorý pracoval s podozrením na páchanú trestnú činnosť a žalobcu, ktorý vychádzal zo správnosti a dostatočnej preukázanosti údajov uvedených v daňovom priznaní, žalobca v konaní pred súdom vytýkal žalovanému a správcovi dane, že nemali byť predĺženou rukou orgánov činných v trestnom konaní a mali ho informovať o skutočnom obsahu jednotlivých procesných úkonov, len tak mohlo dôjsť k naplneniu zásady zákonnosti v procese dokazovania pri výkone daňovej kontroly.

Ďalej žalobca namietal argumentáciu súdu prvého stupňa, podľa ktorej nemohol prihliadnuť na neskôr uplatnené žalobné dôvody zo dňa 15. marca 2010; uviedol, že pre daňové konanie neplatí zásada koncentrácie konania, čo znamená, že odvolací orgán v odôvodnení rozhodnutia sa musí vysporiadať so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní, vrátane údajov, ktoré žalobca uviedol, v doplnkoch odvolania, preto bol nesprávny názor krajského súdu, že nemal zákonný dôvod prihliadať na dodatočne v odvolacom konaní predloženým „upresňujúcim a doplňujúcim“ písomným vyjadreniam svedkov, nesprávna aplikácia uvedenej zásady sa týkala tiež hodnotenia znaleckého dokazovania, ktorému súd, podľa názoru žalobcu nevenoval patričnú pozornosť, hoci rozhodnutie žalovaného bolo v podstatnej miere na ňom postavené.

Žalobca uviedol, že od skutkových dôvodov žalobného návrhu, ktoré je vymedziť v zákonnej lehote na podanie žaloby na súd, je potrebné odlišovať doplňujúcu právnu argumentáciu, hmotnoprávnu alebo procesnoprávnu. Pokiaľ žalobca v doplňujúcom vyjadrení zo dňa 15. marca 2010 poukázal na súvisiacu judikatúru a súd sa s ňou nijako nevysporiadal, zaťažil konanie inou vadou, ktorá mohla mať za následok nesprávnosť a nezákonnosť vydaného rozhodnutia, krajský súd odmietol komentovať predloženú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie v rovnakých prípadoch.

Podľa názoru žalobcu, súd neprihliadol na dôležitú procesnú skutočnosť, že žalobca sa s úplným obsahom administratívnych spisov oboznámil prostredníctvom právneho zástupcu až v konaní pred súdom, pričom v daňovom konaní mu správcom dane procesne nebolo umožnené zistiť skutočný motív a dôvod vykonávania kontrol, iniciovaný orgánmi činnými v trestnom konaní; z komunikácie medzi Úradom boja proti organizovanej kriminalite a správcom dane je možné nepochybne ustáliť, že správca dane v úzkej súčinnosti so žalovaným postupoval predpojata a cielene, pod vplyvom operatívno – pátracích informácií, čím flagrantne porušil základné princípy a zásady spravodlivého daňového konania počas výkonu jednotlivých daňových kontrol, pričom na vytýkaný procesný postup správca dane ako aj žalovaného súd prvého stupňa nezaujal žiadne hodnotiace stanovisko; uvedené zistenie ku ktorému dospel žalobca až v konaní pred súdom spadá pod procesnoprávny postup žalovaného, ktorého zákonnosť by mal súd posudzovať z hľadiska objektívnej procesnej a časovej možnosti žalobcu dozvedieť sa o ňom a následne ho namietat ako nezákonný.

Žalobca vyjadril názor, že aj v daňovom konaní by mal platiť princíp prezumpcie neviny, pričom prehnajú podozrievavosť je potrebné vylúčiť ako nezákonnú, daňová kontrola nie je daňovým stíhaním a nemá primárne slúžiť k usvedčeniu daňového subjektu z neúplného priznania, odvedenia či v prípade DPH uplatnenia dane; netreba zabúdať, že aj pri obrátenej dôkaznej povinnosti je nevyhnutné rešpektovať zákonné i ústavné limity, že pri pochybnostiach je pri výklade hmotného práva daňového potrebné vychádzať z výkladu, ktorý je priaznivejší pre daňový subjekt. Až v konaní pred súdom mal žalobca možnosť zistiť, že za vykonávaním dokazovania v rámci jednotlivých kontrol stál „vyšetrovací plán“, nemožno zazlievať konateľovi žalobcu, že ak k jednotlivým procesným úkonom (napr. výsluchom svedkov) v rámci daňových kontrol pristupoval so znalosťou skutkových okolností, ktoré mu správca dane zrejme zámerne hodnoverne nevysvetlil a neozrejmil vo význame, že sa jedná o podozrenie z páchania majetkovej trestnej činnosti. Z uvedeného pohľadu neinformovanosti konateľa žalobcu, treba posudzovať argumentáciu krajského súdu s poukazom na procesnú možnosť podľa § 15 ods. 5 písm. e/ zákona o správe daní a poplatkov. Nemôže byť na ťarchu žalobcu vykladaný procesný postup jeho konateľa, ktorý na jednotlivé výsluchy svedkov mohol reagovať až po zistení obsahu ich výpovedí a nemusel tak urobiť priamo na tom ktorom výsluchu; bolo povinnosťou správcom dane prihliadnuť na všetky legitímne dôkazné prostriedky, t.j. aj na doplňujúce a upresňujúce prehlásenia svedkov bez pripisovania dôkaznej sily ktorémukol'vek z nich.

V ďalšom obsahu odvolania žalobca uviedol, že bolo nedôvodné a objektívne nemožné požadovať akékoľvek vysvetlenia k vyjadreniam tretích osôb (zástupcov spoločností P. T. a P.-I., S.), s ktorými sa pri posudzovanej zmluvnej obchodnej spolupráci nikdy nestretol, pretože sa jednalo o dodávateľov jeho zmluvných partnerov. Uvedený názor a subjektívny postoj konateľa žalobcu k skutkovo a personálne vzdialeným vzťahom, ktoré v rámci svojej obchodnej činnosti nemal možnosť ovplyvniť a poznať, podporili predložené rozsudky Súdneho dvora Európskej únia, pričom tieto podľa názoru žalobcu netvorili nové žalobné dôvody, pretože svojim obsahom prezentovali rozhodovaciu a judikačnú činnosť, pričom v tomto smere krajský súd taktiež nezaujal žiadne hodnotiace stanovisko.

Taktiež žalobca namietal, že súd sa nevysporiadal s jeho argumentáciou, pokiaľ šlo o znalecké dokazovanie, pričom v ďalšom obsahu odvolania podrobne uviedol okolnosti, ktoré mali svedčiť nezákonnosti použitého znaleckého posudku, s ohľadom na osobu znalca a odbor a odvetvie, v ktorom bol zapísaný, ako aj s ohľadom na obsah znaleckého posudku a spôsob jeho použitia v daňovom konaní.

Žalobca uviedol, že spochybnenie dodania zdaniteľného plnenia pre žalobcu spoločnosťami J., S. a W., S. bolo zo strany správcu dane založené len na nepriamych dôkazoch dotýkajúcich sa subdodávateľských vzťahov spoločností J., S. a W., S. s ich subdodávateľmi, pričom tento postup potvrdili ako žalovaný tak aj súd prvého stupňa. Žiaden z orgánov sa nezaoberal hodnotením uvedených nepriamych dôkazov vo vzájomných súvislostiach s ostatnými priamymi dôkazmi predloženými žalobcom (zápisy, objednávky, zmluvy, odovzdávacie a preberacie protokoly, technologický postup výroby, technická dokumentácia prípravkov, výpisy z účtov – všetky transakcie boli uskutočňované bankovými prevodmi), ktoré nado všetky pochybnosti preukazujú dodanie zdaniteľného plnenia pre žalobcu spoločnosťami J., S. a W., S. Ak by tak boli jednotlivé dôkazy hodnotené, daňové orgány ani súd by nemohli dospieť k záveru, že žalobca nepreukázal dodanie zdaniteľného plnenia týmito spoločnosťami, ani spochybníť toto dodanie. Nepriame dôkazy, o ktoré sa opierali orgány pri vynesení rozhodnutí v neprospech žalobcu by mohli nanajvýš konštatovať nedodanie zdaniteľného plnenia pre spoločnosti J., S. a W., S. zo strany ich subdodávateľov, ale z vykonaného dokazovania logicky nemožno vyvodíť záver, že spoločnosti J., S. a W., S. nedodali zdaniteľné plnenie pre žalobcu. Žalobca relevantnými dôkazmi preukázal prijatie zdaniteľného plnenia, za ktoré zaplatil v zmysle uzatvorených zmlúv o zabezpečení zákazky. Pochybnosti o dodaní zdaniteľného plnenia pre spoločnosti J., S. a W., S. zo strany subdodávateľov nemôžu byť na ťarchu, nesmú v žiadnom konaní zaťažovať žalobcu, pretože

samotný žalobca nie je povinný preukazovať, akým spôsobom a od koho nadobudli jeho dodávateľa plnenie, ktoré bolo následne predmetom zdaniteľného plnenia spoločností J., S. a W., S. pre žalobcu. Podstatné bolo, že žalobca predložil dostatočné priame dôkazy k prijatiu zdaniteľného plnenia od svojich dodávateľov, teda od subjektov, ktoré žalobcovi vystavili daňové doklady, faktúry.

Keďže súd, ako aj žalovaný mali pochybnosti, že zdaniteľné plnenie žalobcu dodali spoločnosti J., S. a W., S., vyvstala otázka, kto poskytol zdaniteľné plnenie, ktoré bolo použité pre výrobu krytov na vagóny K., ktorých výroba nebola v daňovom ani v súdnom konaní spochybnená, najmä za akú protihodnotu, nakoľko takéto plnenie nie je možné získať alebo zohnať vzhľadom na jeho materiálnu hodnotu, len tak bez akejkoľvek protihodnoty alebo za zanedbateľnú cenu, pričom v tejto súvislosti žalobca poukázal na výpoveď p. R. Š., ktorý uviedol, že firma O. O. nedisponuje technológiou potrebnou pre výrobu krytov a zadaním pre dodávateľa bolo spracovať celkovú technológiu výroby, vrátane všetkých pracovných postupov, na základe ktorých dochádzalo k samotnej produkcii krytov.

Záverom žalobca uviedol, že súd oprel svoje úvahy výlučne o spochybniteľnú sieť nepriamych dôkazov, mimo zmluvnú a subjektívnu sféru konateľov žalobcu, ktorým nebolo možné priznať výpovednú hodnotu požadovanej intenzity, aby zákonným spôsobom spochybnili preukázané zdaniteľné plnenie poskytnuté žalobcovi jeho zmluvnými partnermi. V posudzovanom prípade mohli byť zo strany daňových orgánov vážne a dôvodné pochybnosti poukazované len nepriamymi a sprostredkovanými dôkazmi. Priame dôkazy medzi účastníkmi zmluvného vzťahu totiž nasvedčovali splneniu predmetu zmluvy v celom dohodnutom rozsahu. Dokazovanie nepriamymi dôkazmi, na rozdiel od priamych, je náročnejšie a zložitejšie. Každý nepriamy dôkaz má svoju dôkaznú hodnotu výlučne len v spojení s inými dôkazmi. Všetky nepriame dôkazy musia pritom vo svojom súhrne tvoriť logický, ničím nenarušený a uzavretý systém vzájomne sa dopĺňujúcich a na seba nadväzujúcich nepriamych dôkazov. Ak tomu tak nebolo, nemohlo dôjsť zo strany daňových orgánov k preukázaniu (nabúranie vierohodnosti, správnosti a neúplnosti účtovníctva) protichodných tvrdení oproti tvrdeniu daňového subjektu. V prejednávanej veci daňové orgány neuniesli ani svoje procesné dôkazné bremeno a pri hodnotení zisteného skutkového stavu postupovali zmätočne a jednostranne. Uvedené hľadisko preukázania tvrdených skutočností v procese dokazovania musí platiť tak v plnej dôkaznej povinnosti daňového subjektu, ako aj v modifikovanej dôkaznej povinnosti (do miery spochybnenia údajov tvrdených daňovým subjektom) zo strany správcu dane.

V podaní zo dňa 20. januára 2011, doručenom odvolaciemu súdu dňa 26. januára 2010, žalobca poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 118/08 zo dňa 10. decembra 2009, ktorého právne závery týkajúce sa výkonu daňovej kontroly zamestnancami iného správcu dane ako miestne príslušného, považoval za potrebné aplikovať aj v prejednávanej veci.

Žalovaný sa k podanému odvolaniu vyjadril tak, že sa stotožnil s právnym posúdením veci v rozsudku krajského súdu a zotrval na svojich vyjadreniach k žalobám.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O. s. p.) preskúmal v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O. s. p.) napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že odvolanie je čiastočne dôvodné a rozsudok súdu prvého stupňa je potrebné zrušiť v zmysle § 221 ods. 1 písm. f/ O. s. p. a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, avšak čiastočne z iných ako dôvodov odvolacích.

Rozhodol uznesením (§ 223 v spojení s v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej O. s. p.) bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 a § 214 ods. 2 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej O. s. p.).

Odvolací súd z obsahu pripojených spisov zistil, že predmetom súdneho preskúmania sú rozhodnutia žalovaného:

- č. I/221/17431-99522/2008/990325-r zo dňa 2. februára 2009, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Zvolen č. 685/230/58995/08-Fa zo dňa 25. septembra 2008 o znížení nadmerného odpočtu uvedeného v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie február 2007 o sumu 574 735,45 € a priznaní nadmerného odpočtu vo výške 88 997,75 €

- č. I/221/17431-99523/2008/990325-r zo dňa 2. februára 2009, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového orgánu Zvolen č. 685/230/59079/08-Fa zo dňa 25. septembra 2008 o nepriznaní nadmerného odpočtu uvedeného v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie marec 2007 v sume 540 003,08 € a určení vlastnej daňovej povinnosti v sume 25 870,34 €

- č. I/221/10246-64799/2009/990325-r zo dňa 29. júna 2009, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Zvolen č. 685/230/9721/09/Vi zo dňa 3. marca 2009 –

dodatočný platobný výmer, o určení DPH za zdaňovacie obdobie január 2007 v sume 65 517,17 €.

Správca dane, Daňový úrad Zvolen vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie február 2007, ktorá začala dňa 10. mája 2007, z ktorej protokol spolu s dodatkom bol prerokovaný dňa 23. septembra 2008; daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie marec 2007, ktorá začala dňa 12. júna 2007, z ktorej protokol spolu s dodatkom bol prerokovaný dňa 23. septembra 2008; a vzhľadom na to, že žalobca podal dve dodatočné daňové priznania za zdaňovacie obdobie január 2007, správca dane vykonal u žalobcu opakovanú daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie január 2007, z ktorej protokol spolu s dodatkom bol prerokovaný dňa 27. februára 2009.

Rozhodnutím č. 685/230/58995/08-Fa zo dňa 25. septembra 2008 nebolo žalobcovi priznané právo na odpočítanie dane za kontrolované zdaňovacie obdobie február 2007 z dodávateľských faktúr od dodávateľov J., S., S. a W., S., K. C., ktorých predmetom fakturácie boli služby v zmysle Zmluvy o zabezpečení zákazky č. X. a č. X. (faktúry int. č. X., X., X., X., X., X., X. a X. v celkovej výške 3 024 923,32 € (91 128 840 Sk)).

Rozhodnutím č. 685/230/59079/08-Fa zo dňa 25. septembra 2008 nebolo žalobcovi priznané právo na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie marec 2007 z dodávateľských faktúr od dodávateľov J., S. a W., S., ktorých predmetom fakturácie boli služby v zmysle zmluvy o zabezpečení zákazky č. X. a č. X. (faktúry int. č. X., X., X., X., X., X., X. a X. v celkovej výške 2 978 281,21 € (89 723 700 Sk)).

Rozhodnutím č. 685/230/9721/09/Vi zo dňa 03. marca 2009 nebolo žalobcovi priznané právo na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie január 2007 z dodávateľských faktúr od dodávateľov J., S. int. č. X., X., X. a X. v celkovej výške 5 316 022 Sk a od dodávateľa W., S. (fa int. č. X., X., X. a F. v celkovej výške 176 459,60 € (5 316 022 Sk)).

Predmetom uvedených faktúr boli služby v zmysle Zmluvy o zabezpečení zákazky č. X. a č. X.. Predmetné zmluvy sú obsahovo totožné a týkajú sa vzájomnej spolupráce žalobcu so spoločnosťami J., S. a W., S. za účelom získania a realizácie zákazky na dodávku krytov pre železničné vagóny K. od O. O. a S., S., O., Č. (ďalej len „O., S.“). Dôvodom nepriznania práva na odpočítanie dane z vyššie citovaných dodávateľských faktúr bola

skutočnosť, že žalobca (ani jeho dodávatelia) nepredložil počas daňovej kontroly také relevantné dôkazy, ktoré by vierohodným spôsobom preukazovali dodanie a použitie služieb v zmysle zmlúv o zabezpečení zákazky tak, ako to deklaroval žalobca pri podaní daňového priznania, t.j. nepreukázal dodanie a použitie technickej pomoci, a teda nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH.

Z predmetu obidvoch zmlúv o zabezpečení zákazky o. i. vyplýva, že dodávatelia (J., S. a W., S.) mali poskytnúť žalobcovi technickú pomoc na príprave a vypracovaní cenovej ponuky pre spoločnosť O., S., zabezpečiť technickú dokumentáciu a vypracovať materiálno-technickú špecifikáciu. V prípade, že žalobca uzatvorí zmluvu s O., S., zabezpečia dodávky materiálu a poskytnú technickú pomoc pri výrobe krytov na vagóny K.. Na zmluvy o zabezpečení zákazky nadväzuje kúpna zmluva č. X. uzatvorená medzi O., S. a žalobcom zo dňa 28. novembra 2006. Predmetom tejto zmluvy bola dodávka 261 sád posuvných krytov na vagóny K.. Žalobca k výrobe krytov K., ktorá mala prebiehať v období od 1. januára 2007 do 31. marca 2007, okrem kúpnej zmluvy č. X., predložil nájomnú zmluvu na výrobnú halu (zmluva o nájme nebytových priestorov uzatvorená medzi O., S. ako prenajímateľom a žalobcom ako nájomcom), faktúry a dodacie listy za materiál na výrobu krytov, ktorý žalobca nakupoval od O., S. Pracovníkov na práce pri výrobe krytov na vagóny K. mala zabezpečiť pre žalobcu spoločnosť S. S., S., K., ktorá vystavila žalobcovi faktúry za vykonané zámočnicke práce v O., S.

Žalobca okrem faktúr ako dôkazu o poskytnutí služieb spoločnosťami J., S., S. (od 30. mája 2007 so sídlom v L.) a W., S., K. C. (od 2. júna 2007 so sídlom v S. N. V.), v priebehu daňových kontrol predložil zmluvy o zabezpečení zákazky č. X. a č. X., ktoré sú obsahovo totožné. Dodávatelia (J., S. a W., S.) sa so žalobcom ako objednávateľom služieb dohodli na vzájomnej spolupráci, ktorej rozsah bol špecifikovaný v článku II., označenom ako predmet zmluvy, body 2.1. a 2.2. Podľa bodu 2.1. sa dodávateľ zaviazal zabezpečiť pre obstarávateľa súčinnosť a podklady pre vypracovanie ponuky pre spoločnosť O., S. na dodávku 280 sád krytov pre vagóny K. v spolupráci so svojim obchodným partnerom (J., S. alebo W., S.) v nasledovnom rozsahu:

- a) zabezpečenie technickej dokumentácie ako podklad na vypracovanie cenovej ponuky na dodávku krytov pre vagóny K.,
- b) vypracovanie materiálno-technickej špecifikácie a súčinnosť pri materiálno-technickom zabezpečení komponentov na výrobu krytov v Ž. T. a T., A., P.,
- c) technickú spoluprácu na príprave a vypracovaní ponuky pre O., S., O..

Podľa bodu 2.2. po prípadnom uzatvorení zmluvy sa dodávateľ zaviazal realizovať pre objednávateľa nasledovné činnosti:

- a) technickú pomoc pri zabezpečovaní výroby krytov a v prípade vzniku problému tieto riešiť na technických konzultáciách v sídle objednávateľa vo Zvolene,
- b) v prípade vzniku nedostatku výrobných vstupov (subdodávok) tieto prednostne zabezpečiť pre objednávateľa v T., A., P. resp. Ž. T. tak, aby zodpovedali predpisom kompatibilným pre Ž. a Č..

Podľa článku III. predmetných zmlúv bola dohodnutá cena za bezchybné plnenie predmetu zmluvy vo výške 13 200 eur bez DPH za jednu sadu posuvných krytov. K obsahu predmetných zmlúv správca dane vykonal výsluch konateľa žalobcu, ktorý uviedol, že spoločnosti J., S. a W., S. zabezpečili technickú dokumentáciu výkresy k výrobe krytov, pričom tieto výkresy sú vo vlastníctve O., S. Materiálnotechnickú špecifikáciu robil konateľ žalobcu v spolupráci s konateľmi uvedených spoločností spoločne, pričom technická spolupráca spočívala v tom, že spoločnosti J., S. a W., S. zistili cenu jednotlivých materiálov a v rámci toho bola vypracovaná ponuka pre O., S. K bodu 2.2. písm. a/ Zmluvy o zabezpečení zákazky, bola podľa žalobcu technická spolupráca pri dodávkach krytov najpodstatnejšou časťou zmluvy a problémy, ktoré vznikali v rámci technickej dokumentácie riešili konatelia spoločnosti J., S. a W., S.

Správca dane preverovaním (z výsluchov svedkov, konateľov žalobcu, spoločností J., S. a W., S., ktoré sú podrobne popísané v zápisniciach o ústnom pojednávaní, v protokoloch o daňovej kontrole i prvostupňových správnych rozhodnutiach, ako aj z technickej dokumentácie predloženej počas daňovej kontroly žalobcom) zistil, že technickú dokumentáciu k výrobe krytov na vagóny K. mali v zmysle bodu 2.1. písm. a Zmlúv o zabezpečení zákazky zabezpečiť spoločnosti J., S. a W., S. Podľa vyjadrení bývalých konateľov týchto spoločností p. R. S. a Ľ. A., títo získali uvedenú technickú dokumentáciu bezodplatne od spoločnosti O., S. (objedávateľa krytov na vagóny K.) a dodanie inej než tejto technickej dokumentácie vo svojich výpovediach nepotvrdili. Správca dane ďalej preveroval zabezpečenie služieb dodávateľmi J., S. a W., S. v zmysle bodu 2.1. písm. b a bodu 2.2. písm. b/ Zmlúv o zabezpečení zákazky. Žalobca správcovi dane predložil ponukovú technickú špecifikáciu - súpis materiálu na kryty pre vagón K. zo dňa 12. októbra 2006, ktorá obsahuje 15 položiek materiálu s uvedením množstva a ceny tohto materiálu. Žalobca ďalej predložil ponuku na dodávku posuvných krytov na vozeň K. pre O., S. zo dňa 16. októbra 2006. Na základe zmlúv o zabezpečení zákazky mali spoločnosti J., S. a W., S.

zabezpečiť technickú spoluprácu na príprave a vypracovaní tak materiálno-technickej špecifikácie, ako aj samotnej ponuky pre O., S. Z výpovede konateľa žalobcu vyplynulo, že materiálno-technickú špecifikáciu robil spoločne s konateľmi uvedených spoločností, pričom technická spolupráca spočívala v tom, že spoločnosti J., S. a W., S. zistili cenu jednotlivých materiálov; následne konateľ žalobcu porovnal položky z ponuky vypracovanej p. S. a p. A., ako aj z ponuky od O., S., pričom zistil, že jednotlivé položky v ponuke vypracovanej spoločnosťami J., S. a W., S. sú drahšie ako ponuka O., S., a preto materiál nakupoval od tejto spoločnosti. Z výpovedí svedkov - bývalých konateľov spoločností J., S. a W., S., na výsluchu ktorých sa zúčastnil konateľ žalobcu a mohol využiť oprávnenie v zmysle § 15 ods. 5 písm. e/ zákona o správe daní a poplatkov, správca dane zistil, že podľa bývalého konateľa spoločnosti W., S., táto spoločnosť robila materiálno-technickú špecifikáciu, pričom podklady mala zabezpečovať spoločnosť P.-I., S., P., ktorá v T. a v P. robila špecifikáciu materiálu a zisťovala ceny. Rovnako bývalý konateľ spoločnosti J., S. vo výpovedi uviedol, že ich spoločnosť zabezpečila ponukovú technickú špecifikáciu - súpis materiálu na kryty pre vagóny K.; cenová špecifikácia sa robila na základe podkladov, ktoré priniesli do Zvolena p. S. a p. A. a následne spolu urobili cenovú ponuku. Táto nebola použitá, pretože žalobca našiel iný subjekt, ktorý ponúkol lepšiu cenu. Z vyjadrenia p. R. S. ďalej vyplynulo, že rokovania ohľadne zabezpečenia materiálu so Ž. T. a T., A., P. viedol jeho spolupracovník - konateľ spoločnosti P. T., S. p. J..

Vzhľadom na obsah vyššie uvedených výpovedí správca dane preveroval tvrdenia svedkov u označených subdodávateľov - spoločností P. T., S., M. a P.-I., S., P.. Správca dane zistil, že v spoločnosti P.-I., S., P. došlo k 30. máju 2007 k zmene konateľa, spoločnosť na adrese uvedenej v Obchodnom registri Slovenská republika nesídlí, nepreberá poštu a so správcom dane nekomunikuje. Nebolo možné vykonať ani výsluch bývalého konateľa tejto spoločnosti, p. M. K. z dôvodu, že na adrese trvalého pobytu nepreberá poštu. Taktiež v spoločnosti P. T., S., M. došlo k 30. máju 2007 k zmene konateľa a 6. júna 2007 k zmene sídla spoločnosti, pričom výsluch bývalého konateľa p. D. K. nebolo možné uskutočniť z dôvodu, že na adrese trvalého pobytu sa dlhodobo nezdržiava a miesto jeho pobytu nie je známe. Bol vypočutý ďalší bývalý konateľ tejto spoločnosti p. D. J., pričom výsluchu svedka dňa 9. októbra 2007 sa zúčastnil aj konateľ žalobcu. Výsluchom tejto osoby neboli potvrdené tvrdenia bývalého konateľa spoločnosti J., S., S. o tom, že rokovania o dodávkach materiálu od T. A., P. a Ž. T. zabezpečila spoločnosť P. T., S. - konkrétne p. D. J., ten totiž uviedol, že s uvedenými spoločnosťami o dodávkach materiálu na výrobu krytov na vagóny K. nerokoval.

Správca dane z jeho výpovede zistil ďalší nesúlad žalobcom deklarovaneho stavu so skutočnosťou, keďže vypracovanie materiálo-technickej špecifikácie sa podľa žalobcu malo uskutočniť v priebehu septembra až októbra 2006, avšak v tomto období sa p. D. J. ešte s p. R. S. nepoznal (spoznali sa až v novembri - decembri 2006) a konateľom spoločnosti P. T., S. sa p. D. J. stal až 15. januára 2007. Podľa zistenia správcu dane aj vyjadrenie bývalého konateľa spoločnosti W., S. p. Ľ. A. o tom, že materiálo-technickú špecifikáciu a rokovania v Ž. T. a T., A., P. viedla za spoločnosť W., S. spoločnosť P.-I., S. sú v rozpore so skutočnosťou zistenou z výpisu z Obchodného registra Slovenskej republiky. Uvedené činnosti sa podľa vyjadrenia konateľa žalobcu a podľa predložených dôkazov mali uskutočniť v priebehu mesiaca september až október 2006, avšak spoločnosť P.-I., S. vznikla až 9. januára 2007. Z uvedeného dôvodu nemohla viesť v priebehu r. 2006 akékoľvek rokovania o dodávkach materiálu na výrobu krytov na vagóny K. Správca dane z vyššie uvedených skutočností dospel k záveru, že zabezpečenie služieb dodávateľmi J., S. a W., S. v zmysle bodu 2.1. písm. b/ a bodu 2.2. písm. b/ Zmlúv o zabezpečení zákazky, nebolo žalobcom dostatočne preukázané.

Žalobca predložil správcovi dane ponuku pre O. S. zo dňa 16. októbra 2006, ktorá na liste formátu A4 obsahuje stručný popis predmetu dodávky, cenu dodávky, platobné podmienky a termín realizácie. Keďže predmetom zmluvy o zabezpečení zákazky (bod 2.1. písm. c/) bolo zo strany spoločnosti J., S. a W., S. o. i. zabezpečiť technickú spoluprácu na príprave a vypracovaní ponuky pre O., S. Správca dane vykonal šetrenie za účelom zistenia, akým spôsobom sa tento predmet zmluvy realizoval. Z výpovede konateľa žalobcu vyplýva, že technická spolupráca na príprave a vypracovaní ponuky spočívala v tom, že spoločnosti J., S. a W., S. zistili cenu jednotlivých materiálov a následne bola vypracovaná ponuka pre O., S. Správca dane z výpovedí svedkov p. R. S. (bývalého konateľa spoločnosti J., S.) a p. Ľ. A. (bývalého konateľa spoločnosti W., S.), na výsluchu ktorých sa zúčastnil aj konateľ žalobcu, zisťoval postup pri príprave a vypracovaní ponuky pre O., S. a obsah technickej spolupráce. Z výpovede p. A. vyplýva, že ponuka bola vypracovaná spoločne, najprv sa určila materiálo-technická špecifikácia a neskôr ceny, ktoré boli prejednávané na spoločných stretnutiach. Podľa jeho vyjadrenia podklady pre spoločnosť W., S. zabezpečila spoločnosť P.-I., S., ktorá zabezpečovala technickú pomoc počas celej zákazky, robila špecifikáciu materiálu a zisťovala ceny v Ž. T. a T., A., P.. Z výpovede p. R. S., bývalého konateľa spoločnosti J., S. vyplýva, že táto spoločnosť zabezpečila ponukovú technickú špecifikáciu - súpis materiálu na kryty pre vagóny K. a cenová špecifikácia sa robila na základe podkladov prinesených do Zvolena,

pričom cenová ponuka bola urobená spoločne (žalobcom p. A. a p. S.). Svedok uviedol, že cenovú ponuku pre spoločnosť J., S. vypracoval p. D. J., konateľ spoločnosti P. T., S., a to nezávisle od p. A.. Vzhľadom na obsah výpovedí vyššie uvedených svedkov, správca dane preveroval ich tvrdenia v subdodávateľských spoločnostiach P. T., S., M. a P.-I., S., P., pričom tak ako bolo vyššie uvedené, konateľa spoločnosti P.I., S. nebolo možné vypočítať z dôvodu, že sa na adrese trvalého pobytu nezdržiava. V konaní bol vypočítaný svedok p. D. J. (bývalý konateľ spoločnosti P. T., S.) na ústnom pojednávaní dňa 9. októbra 2007, ktorý k spolupráci pri vypracovaní cenovej ponuky uviedol, že cenovú ponuku vypracoval v januári 2007 na základe rôznych firiem a technických poradcov - technických inžinierov, ktorí spolupracovali s jeho spoločnosťou; konkretizovanie ich mien však označil za predmet obchodného tajomstva. Podľa zistení správca dane, vyjadrenia bývalého konateľa spoločnosti W., S. p. L. A., ktorý vo svojej výpovedi uviedol, že cenovú ponuku, ktorú predložil žalobcovi, vypracovala spoločnosť P.I., S. sú v rozpore so skutočnosťami zistenými z výpisu z obchodného registra. Na základe uvedenej cenovej ponuky mala byť vypracovaná konečná ponuka pre O., S., ktorá bola predložená v októbri 2006 (podľa vyjadrenia konateľa žalobcu a ním predloženého dôkazu). Spoločnosť P.I., S. vznikla až dňa 9. januára 2007 a preto nemohla uskutočniť v priebehu r. 2006 žiadnu činnosť, t.j. ani vypracovať cenovú ponuku pre spoločnosť W., S. Podľa zistení správca dane, tvrdenia konateľa spoločnosti J., S. p. R. S. o tom, že pri vypracovaní cenovej ponuky spolupracovala spoločnosť J., S. so spoločnosťou P. T., S. - konkrétne s jej konateľom p. J., sú v rozpore s vyjadreniami p. J., pretože vypracovanie cenovej ponuky sa malo uskutočniť v októbri 2006, pričom p. J. vo výpovedi uviedol, že cenovú ponuku vypracoval v januári 2007. Navyše v čase, kedy bola podľa dôkazu predloženého žalobcom cenová ponuka vypracovaná a predložená O., S. (október 2006), sa p. J. s bývalým konateľom spoločnosti J., S. nepoznal a taktiež v tomto období nebol konateľom spoločnosti P. T., S. N. základe uvedených skutočností správca dane vyvodil, že technická spolupráca na vypracovaní cenovej ponuky pre O., S. dodávateľmi J., S. a W., S. v zmysle bodu 2.1. písm. c/ Zmluvy o zabezpečení zákazky, nebola žalobcom dostatočne preukázaná.

Správca dane vykonal taktiež dokazovanie za účelom zistenia realizácie bodu 2.2. písm. a/ Zmluvy o zabezpečení zákazky, v zmysle ktorej sa dodávateľia J., S. a W., S. po prípadnom uzatvorení zmluvy medzi žalobcom a spoločnosťou O., S. zaviazali realizovať pre žalobcu technickú pomoc pri zabezpečovaní výroby krytov a v prípade vzniku problému tieto riešiť na technických konzultáciách v sídle žalobcu vo Zvolene. Konateľ

žalobcu sa ku konkrétnej realizácii technickej pomoci pri zabezpečovaní výroby krytov v zmysle zmluvy o zabezpečení zákazky vyjadril všeobecne, technická spolupráca pri dodávke krytov bola podľa neho najpodstatnejšia časť zmluvy a problémy, ktoré vznikli v rámci technickej dokumentácie, problémy pri výrobe krytov riešili konatelia spoločností J., S. a W., S. pri stretnutiach v sídle spoločnosti žalobcu, pričom konateľ žalobcu kládol otázky - problémy súvisiace s výrobou a konatelia spoločností J., S. a W., S. na otázky odpovedali, prípadne ak na otázky odpovedať nevedeli, radili sa so svojimi partnermi, ktorých bližšie nešpecifikoval. Z výpovede svedkov - bývalých konateľov spoločností J., S. a W., S. správca dane zistil, že svedkovia len všeobecne opísali aktivity v súvislosti s poskytnutím technickej pomoci pri výrobe krytov na vagóny K. (p. Ľ. A. uviedol, že technická pomoc spočívala v pomoci pri odstraňovaní technických problémov vzniknutých počas výroby, tieto problémy sa riešili vo Zvolene a v prípade, že problém nebolo možné riešiť okamžite, spoločnosť J., S. tento riešila so spoločnosťou P. T., S.). V tejto súvislosti spoločnosti J., S. vznikli náklady, pretože spoločnosť P. T., S. fakturovala odplatu za technickú pomoc pri odstraňovaní technických problémov, ktoré vznikali počas výroby. Z výsluchu bývalého konateľa spoločnosti P. T., S. p. J. správca dane zistil, že táto spoločnosť nikdy nemala žiadnych zamestnancov, nevlastnila žiadne počítačové vybavenie, v mesiaci január až máj r. 2007 poskytovala technickú pomoc spoločnosti J., S., ktorá sa týkala ustanovovania pri vagónoch K. a rôznych problémov pri rekonštrukčných prácach na týchto vagónoch. Svedok následne predložil 24. októbra 2007 fotokópie technickej dokumentácie k technickej pomoci pre spoločnosť J., S., špecifikácia bola uvedená v zápisnici o ústnom pojednávaní. Podľa zistenia správcu dane predložené výkresy technickej dokumentácie neobsahovali dátum vyhotovenia, popis, kto uvedený technický výkres zhotovil, ani iné podrobnosti týkajúce sa rozmerov materiálu a hmotnosti projektovaného zariadenia. Na výkresoch sú uvedené rôzne výkresové normy. Predmetné fotokópie predložené svedkom p. D. J. sa po porovnaní správcu dane nezhodovali s technickou dokumentáciou predloženou ku kontrole žalobcom. Žalobcom predložená výkresová dokumentácia obsahovala technické výkresy, na ktorých bolo presne uvedené, pre koho boli vypracované, kto a kedy uvedené technické výkresy vypracoval a schválil, obsahovali údaje o rozmeroch, materiáloch a hmotnosti projektovanej súčasti, boli na nich uvedené výkresové normy a obsahovali autorizáciu od spoločnosti Č. D., A. Na základe vykonaného dokazovania správca dane dospel k záveru, že zabezpečenie služieb dodávateľmi J., S. a W., S. v zmysle bodu 2.2. písm. a/ Zmluvy o zabezpečení zákazky nebolo žalobcom dostatočne preukázané.

Z dokazovania vykonaného správcom dane podrobne špecifikovaného v protokoloch o výsledku daňových kontrol, vrátane ich dodatkov a v preskúvaných rozhodnutiach správca dane taktiež vyvodil záver, že žalobca nepreukázal dostatočne, akým spôsobom boli zabezpečené pracovné nástroje na výrobu krytov. Rovnako správca dane nepovažoval za dostatočne preukázané personálne zabezpečenie tejto výroby, keď nebolo preukázané dodanie zámočnických prác spoločnosťou S. S., S., K. pre žalobcu. Na základe rozsiahleho dokazovania správca dane dospel k záveru, že zámočnicke práce na výrobe krytov na vagóny K. v O., S. mali zabezpečovať iné osoby, ako osoby oprávnené konať za spoločnosť S. S., S., ktoré nevedel bližšie identifikovať ani žalobca, ani samotná konateľka spoločnosti S. S., S. p. H. É.. Žalobca ani dodávateľská spoločnosť S. S., S. nepredložili v priebehu daňovej kontroly relevantné dôkazy preukazujúce, že pracovníkov vykonávajúcich práce na výrobe krytov K. zabezpečila táto spoločnosť ako dodávateľ zámočnických prác. Z výsluchu konateľa žalobcu vyplýva, že tento nevedel presne uviesť podrobnosti o tom kto, v akom počte, kedy a za akých podmienok pracoval na výrobe krytov na vagóny K.. Správca dane preveroval personálne zabezpečenie potrebné k výrobe prostredníctvom konateľky spoločnosti S. S., S. p. H. É., ktorá uviedla, že spoločnosť nemala zamestnancov, konateľka ústne splnomocnila na jednanie s odberateľmi a dodávateľmi p. H., ktorého krstné meno, bydlisko a bližšiu identifikáciu nevedela uviesť. Taktiež sa nevedela vyjadriť ku konkrétnostiam ohľadne zákazky pre žalobcu (kde a ako prebiehala výroba, v akom množstve, aké dodávky zabezpečovala spoločnosť S. S., S. koľkí pracovníci vykonávali práce pre žalobcu a pod.). Pri opakovanom výsluchu konateľka spoločnosti S. S., S. uviedla, že všetky doklady týkajúce sa spoločnosti jej boli odcudzené, nevedela sa vyjadriť k žiadnym konkrétnym okolnostiam obchodnej spolupráce so žalobcom, pretože celý obchodný prípad mal na starosti p. F., ktorého meno, adresu a bližšiu identifikáciu nevedela uviesť. Správca dane porovnaním výpovede konateľa žalobcu a svedkyne - konateľky spoločnosti S. S., S. zistil, že niektoré ich vyjadrenia sú v rozpore, pričom konateľ žalobcu po výsluchu konateľky, na ktorom bol prítomný, zmenil výpoveď ohľadne osoby, s ktorou mal v rámci dodávky zámočnických prác v Ostrave rokovať. Ani konateľ žalobcu, ani konateľka S. S., S. však osobu p. H. ani osobu p. F. nevedeli bližšie identifikovať. Na základe vykonaného dokazovania správca dane dospel k záveru, že žalobca nepreukázal dodanie zámočnických prác spoločnosťou S. S., S.

Z protokolov vyhotovených na základe vykonaných kontrol za účelom zistenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za mesiac január, február a marec 2007 vyplýva, že ich súčasťou je podrobné opísanie postupu správnych orgánov počas výkonu

daňovej kontroly, opísanie výsledku zistení z výsluchov svedkov, opísanie výsledku miestnych zisťovaní vykonaných správcou dane i dožiadanými správnymi orgánmi, ako aj obsah všetkých vykonaných úkonov, správca dane vyzval žalobcu na vyjadrenie sa k protokolom, na ktoré výzvy žalobca reagoval, k protokolom sa písomne vyjadril a v prílohe písomných vyjadrení predložil listinné dôkazy, ktorými preukazoval oprávnenosť svojho nároku. Predložený menný zoznam pracovníkov S. S., S. neobsahuje ich bližšiu identifikáciu, a preto bol pre správca ako dôkaz nepoužiteľný. Žalobca až v prílohe vyjadrenia k protokolu zo dňa 28. augusta 2008 špecifikoval pojem "technická dokumentácia", ktorú mali pre žalobcu zabezpečiť spoločnosť J., S. a W., S. a ktorá mala pozostávať z dvoch osobitných častí: z technickej dokumentácie krytov na vagóny K. a z technickej dokumentácie prípravkov na výrobu krytov na vagóny K. a technologického postupu výroby. Táto skutočnosť však nevyplývala ani z predmetu samotných zmlúv o zabezpečení zákaziek a taktiež túto skutočnosť neuviedli vo svojich svedeckých výpovediach ani bývalí konatelia spoločnosti J., S. a W., S.; takúto špecifikáciu neuvádzal počas daňovej kontroly ani konateľ samotného žalobcu. Pokiaľ žalobca po prevzatí uvedenej technickej dokumentácie predložil dodatočne v prílohe vyjadrenia k protokolu zo dňa 28.08.2008 kópiu odovzdávacieho a preberacieho protokolu, technickej dokumentácie prípravkov na výrobu krytov pre vagóny K. a technologického postupu výroby krytov na vagóny K. zo dňa 27. novembra 2006, uvedená skutočnosť je v rozpore s vyjadrením konateľa žalobcu zo dňa 1. júna 2007, ktorý uviedol, že nebol vyhotovený žiadny preberací protokol. Pokiaľ žalobca dodatočne predložil písomné vyjadrenie bývalého konateľa spoločnosti P. T., S. p. D. J. zo dňa 26. augusta 2008 a vyjadrenia bývalých konateľov spoločnosti J., S. p. R. S. zo dňa 27. augusta 2008 a spoločnosti W., S. p. L. A. zo dňa 27. augusta 2008, ktorými dopĺňujú a objasňujú obchodnú spoluprácu medzi žalobcom a týmito spoločnosťami, správca dane k týmto neprihliadol, keďže bývalí konatelia boli v priebehu daňovej kontroly už vypočutí ako svedkovia, o čom boli spísané zápisnice o ústnom pojednávaní, v ktorých boli poučení o povinnosti vypovedať pravdivo. Ústnych pojednávaní sa zúčastnil aj konateľ žalobcu, ktorý mohol v zmysle § 15 ods. 5 písm. e/ zákona o správe daní a poplatkov klásť svedkom otázku, avšak toto svoje právo nevyužil. Písomné vyjadrenia už vypočutých svedkov predložené dodatočne neboli podľa správca dane vierohodným dôkazom použiteľným v daňovom konaní.

Ďalej z obsahu administratívnych spisov vyplýva, že v rámci odvolacích daňových konaní bol žalovanému predložený Znalecký posudok č. 12/rok 2008 zo dňa 31. januára 2009, vypracovaný Ing. R. S., znalcom pre základný odbor: doprava železničná, ktorý žalovaný

použil ako dôkaz s poukazom na § 29 ods. 1, 2 a 4 zákona o správe daní a poplatkov. Predmetný znalecký posudok hodnotil žalovaný v súlade s § 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov vo vzájomnej súvislosti so všetkými dôkazmi predloženými v daňovom konaní, keďže tá istá služba, ktorá bola predmetom daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie február a marec 2007, bola aj predmetom opakovanej daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie január 2007. Na základe skutočností zistených v priebehu daňových kontrol, opakovanej daňovej kontroly, ako aj na základe predloženého znaleckého posudku žalovaný dospel k záveru, že žalobca nepreukázal vierohodne, že technologický postup vypracovali a dodali žalobcovi spoločnosti J., S. a W., S., žalobca nepreukázal ani skutočnosť, že na základe technologického postupu výroby je možné vyrábať predmetné kryty na vagóny K., a tým nepreukázal dodanie služby v zmysle zmlúv o zabezpečení zákazky deklarovanej faktúrami od spoločnosti J., S. a W., S., z ktorých si uplatnil právo na odpočítanie dane.

S ohľadom na okruh odvolacích dôvodov sa odvolací súd prvotne zaoberal namietanou nepreskúmateľnosťou rozsudku prvého stupňa, ktorá mala spočívať predovšetkým v nedostatku dôvodov, ktorú námietku je potrebné považovať za čiastočne dôvodnú.

Podľa § 157 ods. 2 O. s. p. v odôvodnení rozsudku súd uvedie, čoho sa navrhovateľ (žalobca) domáhal a z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril odporca (žalovaný), prípadne iný účastník konania, stručne, jasne a výstižne vysvetlí, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie, z ktorých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil, prečo nevykonal ďalšie navrhnuté dôkazy a ako vec právne posúdil. Súd dbá na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

K základným právam účastníka konania obsiahnutým v práve na spravodlivý proces, patrí právo na uvedenie dostatočných dôvodov, na ktorých je rozhodnutie založené. V súvislosti s riadnym odôvodnením je potrebné uviesť, že vychádzajúc z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (o. i. veci G. R. proti Š., rozsudok zo dňa 21. januára 1999 týkajúci sa sťažnosti č. 30544/96, R. T. proti Š., rozsudok zo dňa 9. decembra 1994, týkajúci sa sťažnosti č. 18390/91, V. D. H. proti H., rozsudok zo dňa 19. apríla 1994, týkajúci sa sťažnosti č. 16034/90,), judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky (sp.

zn. I. ÚS 226/03 zo dňa 12. mája 2004, III. ÚS 209/04 zo dňa 23. júna 2004, sp. zn. III. ÚS 95/06 zo dňa 15. marca 2006, sp. zn. III. ÚS 260/06 zo dňa 23. augusta 2006), nie je nutné, aby na každú žalobnú námietku bola daná súdom podrobná odpoveď a rozsah povinnosti odôvodniť súdne rozhodnutie sa môže meniť podľa povahy rozhodnutia a musí byť analyzovaný s ohľadom na okolností každého prípadu, ak však súd v odôvodnení nereaguje na zásadnú, relevantnú námietku, súvisiacu s predmetom súdnej ochrany prednesenú žalobcom, je potrebné tento nedostatok považovať za prejav arbitrárnosti (svojoľnosti). Súd je povinný dbať na to, aby jeho rozhodnutie bolo presvedčivé, na podporu čoho uvedie dostatočné argumenty.

Odňatím možnosti konať pred súdom sa rozumie postup súdu, ktorým znemožnil účastníkovi konania realizáciu tých procesných práv, ktoré mu O. s. p. dáva. Procesným právom účastníka je i právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia. Povinnosť súdu riadne odôvodniť svoje rozhodnutie vyplývajúca z ustanovenia § 157 ods. 2 O. s. p. totiž znamená právo účastníka na dostatočné a presvedčivé odôvodnenie rozhodnutia, a jeho porušením sa účastníkovi odníma možnosť náležite skutkovo a aj právne argumentovať proti rozhodnutiu súdu, voči ktorému chce využiť možnosť opravného prostriedku. Nedostatok riadneho a vyčerpávajúceho odôvodnenia súdneho rozhodnutia je preto porušením práva na spravodlivé súdne konanie.

Krajský súd z uvedených zásad súdneho prieskumu dôsledne nevychádzal, nedostatočne sa vysporiadal so skutočnosťami a námietkami tvrdenými žalobcom, a preto odvolací súd jeho záver, že preskúmané rozhodnutia žalovaného sú v súlade so zákonom, považuje za predčasný.

Pokiaľ ide o nedostatočné dôvody krajského súdu vo vzťahu k argumentom žalobcu uvedeným v žalobe na preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/221/10246 – 64799/2009/990325 – r zo dňa 29. júna 2009, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer za zdaňovacie obdobie január 2007, treba uviesť, že tieto boli vo veľkej časti obdobné argumentom uvedeným v ostatných dvoch žalobách, avšak žalobca namietal taktiež použitie zistení z vykonaných daňových kontrol za zdaňovacie obdobia február 2007 a marec 2007 v priebehu opakovanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2007, ktorou námietkou sa krajský súd nijakým spôsobom nezaoberal, taktiež žalobca vzniesol

námietky ohľadne znaleckého posudku č. 12/rok 2008 (uvádzané aj v ostatných dvoch žalobách v iných súvislostiach), vrátane námietok týkajúcich sa odboru a odvetvia, v ktorom bol znalec, ktorý posudok vypracoval, zapísaný, ako aj samotný obsah znaleckého posudku. Na podporu svojich tvrdení žalobca predložil krajskému súdu posudok vypracovaný iným znalcom, ako aj listinný dôkaz Odmietnutie vypracovania znaleckého posudku zo dňa 13. marca 2009.

Na uvedené skutočnosti krajský súd žiadnym spôsobom nereagoval, neuviedol, prečo ich považoval za irelevanté resp. z akých dôvodov sa nimi nezaoberal, čo treba považovať za prejav arbitrárnosti.

Správca dane ako aj žalovaný pri vydávaní dodatočného platobného výmeru o určení DPH za zdaňovacie obdobie január 2007 a následnom rozhodnutí o odvolaní, vychádzali aj zo záverov predmetného znaleckého posudku, preto otázka jeho zákonnosti predstavuje relevantnú námietku a spolu so skutočnosťou, že závery znaleckého posudku č. 12/rok 2008 boli použité aj pri vydávaní rozhodnutí č. I/221/17431-99522/2008/990325-r zo dňa 2. februára 2009 a č. I/221/17431-99523/2008/990325-r zo dňa 2. februára 2009, bolo potrebné, aby krajský súd na túto námietku reagoval.

Pokiaľ ide o argumentáciu uvedenú v doplnku žaloby zo dňa 15. marca 2010, repliku žalobcu k vyjadreniam žalovaného zo dňa 28. apríla 2009 a 8. augusta 2009, odvolací súd, zhodne s názorom krajského súdu uvádza, že skutočnosti uvedené v bodoch I až III, boli rozšírením žaloby po lehote uvedenej v § 250h ods. 1 O. s. p., preto nemohol k nim prihliadať.

Jednou z náležitostí žaloby je v zmysle § 249 ods. 2 O. s. p. uvedenie rozsahu v akom sa rozhodnutie napáda a dôvody nezákonnosti. Je potrebné stanoviť rozsah napadnutia správneho rozhodnutia, t.j. predmet konania. Žalobca je povinný uviesť, ktoré skutočnosti považuje za tie, ktoré mali vplyv na zákonnosť rozhodnutia a postupu správneho orgánu, pričom úlohou správneho súdu je v takto určenom rozsahu toto rozhodnutie a postup predchádzajúci jeho vydaniu, preskúmať. V uvedených súvislostiach je nutné poukázať na rozdiel medzi určením predmetu konania a rozšírením predmetu konania (v zmysle § 250h ods. 1 O. s. p.). Uvedenie dôvodov, pre ktoré žalobca pokladá rozhodnutie správneho orgánu

za nezákonné po zákonnej lehote nemožno stotožňovať s rozšírením rozsahu preskúmvacej činnosti súdu, toto však platí len pri odstraňovaní väd podania v súvislosti s podaním žaloby, ktorá neobsahuje žalobné dôvody. Zásada koncentrácie konania, ktorá je vyjadrená v § 250h ods. 1 O. s. p., je špecifická tým, že pre určitý stupeň konania sa vyžaduje vykonanie procesných úkonov, ktorých nevykonaním v danom štádiu zanikne možnosť ich uplatnenia, procesné úkony tak sú koncentrované. V danom prípade zákonodarca vymedzil rozšírenie rozsahu súdneho prieskumu uvedením ďalších dôvodov nezákonnosti správneho rozhodnutia na štádium konania od podania žaloby do uplynutia dvoch mesiacov od doručenia druhostupňového správneho rozhodnutia, v ďalšom štádiu konania, napríklad na nariadenom pojednávaní alebo neskôr, už k takémuto rozšíreniu nemožno pristúpiť.

Výnimku z tohto postupu predstavujú argumenty, v obsahu ktorých je namietaná vada, ku ktorej správny súd prihliada *ex officio*, teda bez ohľadu na to, či vôbec táto vada bola žalobcom vytýkaná (výnimka zo zásady *iudex ne eat petita partium* - sudca nech nejde nad návrhy strán), pričom v preskúmvanej veci, pokiaľ ide o námietky žalobcu uvedené v podaní zo dňa 15. marca 2010, ani odvolací súd nevzhladol v nich vady, ku ktorým treba prihliadať z úradnej povinnosti.

Judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, na ktorú v tomto podaní v bode IV žalobca odkazoval, bolo však potrebné považovať za dôkaz na podporu argumentácie už uvedenej v žalobách, týkajúcu sa námietky, že predmetom posudzovania nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH nemôže byť iný zmluvný vzťah ako ten, z ktorého si nárokuje vrátenie nadmerného odpočtu DPH, preto odvolací súd odmietnutie komentovať predloženú judikatúru krajským súdom, považoval za prejav arbitrárnosti.

Odvolací súd nad rámec podaného odvolania uvádza, (§ 212 ods. 3 O. s. p. v spojení s 246c ods. 1 vety prvej O. s. p.), keďže žalobca v odvolaní v tejto súvislosti neuviedol žiadne námietky, až po uplynutí lehoty na odvolanie opätovne poukázal na dôvod nezákonnosti daňovej kontroly, výkon zamestnancami iného správcu dane ako miestne príslušného/, že krajský súd sa pri preskúmvaní napadnutých rozhodnutí nezaoberal námietkami týkajúcimi sa procesných rozhodnutí vydaných v priebehu daňovej kontroly, pretože ustálil, že tieto rozhodnutia vzhľadom na svoj procesný charakter nemôžu byť predmetom súdneho prieskumu.

Preskúmateľnosť resp. nepreskúmateľnosť rozhodnutí je potrebné stále vnímať a posudzovať v spojení s ich spôsobilosťou zasiahnuť do okruhu základných práv a slobôd ich adresátov v súlade so zachovaním práva na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky.

Z konštantnej judikatúry súdov v správnom súdnictve navyše vyplýva, že rozhodnutia procesné, upravujúce vedenie konania síce nemožno napadnúť samostatnou správnu žalobou, avšak prípadné vady konania spôsobené nesprávnou aplikáciou príslušných právnych predpisov je možné namietat' v konaní o žalobe proti meritórnemu rozhodnutiu (m.m. uznesenie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sž/77/2008 zo dňa 13. apríla 2010). Preto ak žalobca namietal nezákonnosť procesných rozhodnutí s uvedeným relevantných dôvodov a argumentov, pre ktoré ich za nezákonné považoval, bolo úlohou krajského súdu tieto námietky preskúmať z pohľadu toho, či konanie nebolo zaťažené vadou, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť následných rozhodnutí. Súčasne krajský súd aj týmto postupom, zaťažil rozsudok vadou nepreskúmateľnosti, keďže ani jednou zo žalobcom uvádzaných námietok, v súvislosti s nezákonnosťou procesných rozhodnutí, sa bližšie nezaoberal, s odkazom na vylúčenie zo súdneho prieskumu.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov (v znení zák. č. 122/2006 Z. z. účinného v čase začatia daňovej kontroly oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona za zdaňovacie obdobia február 2007 a marec 2007), daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane 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. 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 § 15 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov kontrolovaný daňový subjekt môže uplatniť u správcu dane námietku proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Námietky vybavuje zamestnanec správcu dane najbližšie nadriadený tomu zamestnancovi, voči ktorému smerujú. Tento nadriadený zamestnanec námietke vyhovie a zabezpečí nápravu alebo kontrolovanému daňovému subjektu oznámi písomne dôvody, pre ktoré nemožno námietke vyhovieť. Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustné odvolanie.

Podľa § 15 ods. 13 zákona o správe daní a poplatkov daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu sa začína vyrubovacie konanie (§ 44). Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2).

Podľa § 15 ods. 15 zákona o správe daní a poplatkov, ak sa daňovou kontrolou vykonáva kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, na vykonanie tejto kontroly sa nevzťahujú ustanovenia odsekov 2, 3, 7 a 13 druhej vety a odseku 14. O výsledku tejto kontroly vydá správca dane rozhodnutie do desiatich dní odo dňa ukončenia kontroly.

Podľa § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov, správca dane ukončí daňovú kontrolu (§ 15) do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi 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 80/ najviac o dvanásť mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa § 15 ods. 16, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

Podľa § 30a ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov, ak správca dane alebo orgán podľa § 15 ods. 16 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

Podľa § 3 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov miestna príslušnosť správcu dane sa riadi, ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, u právnickej osoby jej sídlom, inak miestom skutočného vedenia a u fyzickej osoby jej trvalým pobytom, inak miestom, kde sa obvykle zdržuje.

Podľa § 4 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov na návrh daňového subjektu alebo na podnet správcu dane môže orgán najbližšie nadriadený správcovi dane delegovať miestnu

príslušnosť na správu dane na iného správcu dane vo svojom územnom obvode, ak považuje takýto návrh za opodstatnený.

Podľa § 4 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov rozhodnutie o delegovaní oznámi daňovému subjektu orgán, ktorý rozhodnutie vydal. Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.

Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona o správe daní a poplatkov zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1), ktorú zásadu je treba aplikovať aj pri výkone daňovej kontroly.

V súvislosti s prerušením jej výkonu je potrebné uviesť, že lehota pre výkon daňovej kontroly je lehotou zákonnou a je pre správcu dane záväzným limitom determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly, pričom zákaz prekročiť zákonom ustanovený časový rámec pre výkon daňovej kontroly platí bezvýnimočne za podmienky, že kontrolovaný daňový subjekt poskytuje správcovi dane vykonávajúcemu daňovú kontrolu potrebnú súčinnosť (m.m. nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III. ÚS 24/2010 zo dňa 29. júna 2010, rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2009 zo dňa 29. januára 2009). Ak daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom, protokol z nej by nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť a najmä s ohľadom na tieto súvislosti mal krajský súd námietky žalovaného posúdiť.

Pokiaľ ide o žalobcom uvádzané dôvody nezákonnosti rozhodnutia o námietkach je potrebné najmä uviesť, že súčasťou zákonom ustanoveného postupu pri domáhaní sa práva na inom orgáne podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky je i právo kontrolovaného daňového subjektu, aby v jeho veci konal miestne príslušný správca dane podľa § 3 ods. 1 zákona o správe daní a poplatkov, totožnosť správcu dane pre účely vymedzenia miestnej príslušnosti je daná totožnosťou jeho zamestnancov (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 118/08 zo dňa 10. decembra 2009), preto námietku žalobcu uvedenú v tomto ohľadne krajský súd mal považovať za právne relevantnú a riadne sa s ňou v rámci odôvodnenia prvostupňového rozsudku vysporiadať.

Záverom je potrebné uviesť, že vzhľadom k tomu, že rozsudok súdu prvého stupňa bol zaťažený vadou nepreskúmateľnosti spočívajúcou v nedostatku dôvodov a ako taký ho bolo potrebné zrušiť, ďalšie odvolacie námietky (ohľadne zisteného skutkového stavu a hodnotenia dôkazov), boli odvolacím súdom vyhodnotené ako bez právneho významu, a preto sa nimi nezaoberal.

Nakoľko v prejednávanej veci sa krajský súd dostatočne a vyčerpávajúcim spôsobom nevysporiadal s právne relevantnými námietkami, ktoré uplatnil žalobca vo svojej žalobe, dokonca na ne v odôvodnení napadnutého rozsudku vôbec nereagoval, je nutné považovať takýto rozsudok za nepreskúmateľný pre nedostatok dôvodov a vychádzajúci z nedostatočne posúdeného skutkového i právneho stavu veci, a preto považoval odvolací súd jeho záver, že preskúmané rozhodnutia žalovaného sú v súlade so zákonom, za predčasné.

Najvyšší súd Slovenskej republiky z uvedených dôvodov musel napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/6/2009 – 75 zo dňa 23. apríla 2010 podľa § 221 ods. 1 písm. f/ O. s. p. v spojení s § 250ja ods. 3 vety druhej O. s. p. zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie (§ 221 ods. 3 O. s. p.).

V ďalšom konaní krajský súd vec v medziach podanej žaloby ako i podaného odvolania prejedná v hore naznačenom smere, dôsledne sa vysporiada so všetkými relevantnými námietkami žalobcu, znova vo veci rozhodne a svoje rozhodnutie riadne odôvodní.

V novom rozhodnutí rozhodne prvostupňový súd i o náhrade trov odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 O. s. p. v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou O. s. p.).

P o u ě n i e : Proti tomuto uzneseniu n i e j e prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave 10. marca 2011

JUDr. Eva Babiaková, CSc., v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská