

Súd: Krajský súd Banská Bystrica
Spisová značka: 75S/4/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6021200033
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 04. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Alena Antalová
ECLI: ECLI:SK:KSBB:2022:6021200033.4

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Banskej Bystrici ako správny súd v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Antalovej a členov senátu Mgr. Ivany Datlovej a JUDr. Petra Molčana v právnej veci žalobcu: Q. A., miesto podnikania: V. XXXXX/XXA, XXX XX T. T., IČO: 37 590 022, zastúpeného Advokátskou kanceláriou NOVÁK s.r.o., so sídlom Ladislava Hudeca 15326/2A, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 53 556 798 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 101642505/2020, č. 101642568/2020 a č. 101642658/2020, všetky zo dňa 29.10.2020 takto

rozhodol:

Rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR Banská Bystrica č. 101642505/2020 zo dňa 29.10.2020 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101197603/2020 zo dňa 20.07.2020, rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR Banská Bystrica č. 101642568/2020 zo dňa 29.10.2020 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101197787/2020 zo dňa 20.07.2020 a rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR Banská Bystrica č. 101642658/2020 zo dňa 29.10.2020 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101197878/2020 zo dňa 20.07.2020 z r u š u j e a veci vracia prvostupňovému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný v plnom rozsahu nahradiť žalobcovi dôvodne vynaložené trovy konania a zaplatiť ich v lehote 20 dní od právoplatnosti rozhodnutia, ktorým bude určená ich výška. Výška trov konania bude určená samostatným rozhodnutím, ktoré po právoplatnosti tohto rozsudku vydá súdny úradník.

odôvodnenie:

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Banská Bystrica ako správca dane (ďalej aj „správca dane“ alebo „prvostupňový orgán verejnej správy“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie október, november a december roku 2014. Podľa Oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 20.10.2015 daňová kontrola začala dňa 11.11.2015. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobia október, november a december 2014 správca dane vyhotovil Protokol č. 100010550/2017 zo dňa 03.01.2017 (ďalej len „Protokol“), ktorý doručil žalobcovi spolu s Výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v Protokole dňa 09.01.2017. Žalobca sa k Protokolu vyjadril písomne podaním zo dňa 27.01.2017 a jeho pripomienky boli prerokované na ústnych pojednávaníach, z ktorých boli vyhotovené Zápisnice zo dňa 18.10.2017, 10.12.2019 a 09.06.2020.

Rozhodnutia správcu dane

2. Správca dane následne vydal prvostupňové rozhodnutia nasledovne:

Správca dane rozhodnutím č. 101197603/2020 zo dňa 20.07.2020 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 65.167,33 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie október 2014. Daň vyrubená daňovým priznaním

doručeným dňa 25.11.2014 10.625,37 Eur, daň zistená správcom dane 75.792,70 Eur, rozdiel dane v sume 65.167,33 Eur (ďalej len „rozhodnutie správcu dane október 2014“).

Správca dane rozhodnutím č.101197787/2020 zo dňa 20.07.2020 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 56.928,42 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie november 2014. Daň vyrubená daňovým priznaním doručeným dňa 26.01.2015 9.520,70 Eur, daň zistená správcom dane 66.449,12 Eur, rozdiel dane v sume 56.928,42 Eur (ďalej len „rozhodnutie správcu dane november 2014“).

Správca dane rozhodnutím č.101197878/2020 zo dňa 20.07.2020 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 68.249,58 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie december 2014. Daň vyrubená daňovým priznaním doručeným dňa 26.01.2015 14.772,52 Eur, daň zistená správcom dane 83.022,10 Eur, rozdiel dane v sume 68.249,58 Eur (ďalej len „rozhodnutie správcu dane december 2014“).

3. Správca dane svoje rozhodnutia týkajúce sa zdaňovacích období október, november a december 2014 odôvodnil zhodne tým, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa DIMĀS, s.r.o., Bratislava (ďalej len „DIMĀS, s.r.o.“) za dodávky hydínového, bravčového a hovädzieho mäsa (ďalej aj „tovar“). V jednotlivých rozhodnutiach správcu dane týkajúcich sa jednotlivých zdaňovacích období október, november a december 2014 boli presne špecifikované faktúry s tým, že odpočítaná daň na základe faktúr vystavených dodávateľom DIMĀS, s.r.o. v októbri 2014 predstavovala sumu 65.167,33 Eur, v novembri 2014 predstavovala sumu 56.928,42 Eur a v decembri 2014 predstavovala sumu 68.249,58 Eur. Správca dane v odôvodnení svojich rozhodnutí týkajúcich sa dodávateľa DIMĀS, s.r.o. zhodne uviedol, že na základe dôkazov získaných v daňovej kontrole a následne vo vyrubovacom konaní, špecifikovaných v jednotlivých rozhodnutiach, zistil, že žalobca reálne nenakupoval tovar od tuzemského dodávateľa DIMĀS, s.r.o. (tak, ako tvrdí), ale reálne ho nakupoval priamo od dodávateľa z iného členského štátu EÚ Zaklad Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny, Poľská republika (ďalej aj „poľský dodávateľ“), pričom bol koordinovane vytvorený formálne fakturačný reťazec spoločností, ktoré deklarovali nákup a predaj preverovaného tovaru (mäsa). Fakturačný reťazec bol: Zaklad Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny › Insia L-M, s.r.o., Bratislava › DIMĀS, s.r.o. › Q. A.. Správca dane preveroval opodstatnenosť uplatnenia odpočítania dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa DIMĀS, s.r.o. a vykonal nasledovné úkony: prostredníctvom dožiadania na Daňový úrad Bratislava preveroval zdaniteľné obchody žalobcu so spoločnosťou DIMĀS, s.r.o., pričom z odpovede zistil, že spoločnosť DIMĀS, s.r.o. sa na adrese svojho sídla nenachádza, poštová zásielka sa vrátila s poznámkou „adresát neznámy“. Dožiadanie správcu dane predvolal na ústne pojednávanie konateľa spoločnosti DIMĀS, s.r.o. A. E. (konateľ spoločnosti DIMĀS, s.r.o. od 31.05.2015), predvolanie bolo prevzaté, avšak konateľ sa k správcovi dane dostavil. Správca dane požiadal Daňový úrad Prešov o vypočutie svedka M. M., konateľa spoločnosti DIMĀS, s.r.o. v čase od 18.09.2014 do 09.01.2015, žalobca bol o výsluchu konateľa upovedomený, výsluchu sa nezúčastnil. Zo Zápisnice o výpovedi M. M., ktorá bola spísaná dňa 02.06.2016, vyplýva, že faktúry za predaj mäsa pre žalobcu vystavovala pani H., ktorá mu pomáhala, všetky papiere od nej v obálke odovzdal na parkovisku v Košiciach neznámemu mužovi, ktorý sa volal L. s tým, že všetky daňové záležitosti spoločnosti DIMĀS, s.r.o. vybavovala neznáma firma v Košiciach. Dodanie mäsa pre žalobcu nevedel potvrdiť, pri vykládke ani nakládke nebol prítomný. Objednávky sa dojednali u pani H., prepravu mäsa zabezpečoval M. E. z Poľska a to do predajne napr. v Stropkove. Dodávky pre žalobcu boli uhradené v hotovosti, aj cez banku. Skladovacie priestory mala spoločnosť DIMĀS, s.r.o. v Stropkove a mala jedného zamestnanca (predavača). Správca dane za účelom zistenia potrebných dôkazov požiadal Kriminálny úrad Finančnej správy, úsek colnej a daňovej kriminality - pobočka Východ Košice o zaslanie dôkazov týkajúcich sa spoločnosti DIMĀS, s.r.o. Správcovi dane bola doručená Zápisnica o podaní vysvetlenia zo dňa 02.06.2016 spísaná s F. M., z ktorej vyplýva, že v lete roku 2014 ho oslovil neznámy muž, ponúkol mu finančnú pomoc a bude môcť v rámci spoločnosti DIMĀS, s.r.o. predávať mäso. Stretli sa pri overovaní podpisov v Košiciach a v Bratislave, tomuto mužovi odovzdával všetky doklady z účtovníctva a tento muž zabezpečil účtovníka aj podávanie daňových priznaní. Spoločnosť sa zaoberala nákupom poľského mäsa od košickej firmy, jej názov nevedel uviesť, táto mala mäso od M. E. z Poľska. F. M. uviedol, že mal predajňu v Stropkove, objem predaja mäsa bol 4.000,- Eur mesačne. O ostatných obchodoch spoločnosti DIMĀS, s.r.o. nevedel. Na podanie daňových priznaní splnomocnil neznámeho muža - Košičana, na vystavovanie faktúr a uzatváranie obchodov nikoho nesplnomocnil. V decembri 2014 bol v Košiciach podpísať papiere, aby už nebol konateľom spoločnosti DIMĀS, s.r.o., nového konateľa nepoznal, celý prevod vybavil pán z Košíc. O obrate spoločnosti DIMĀS, s.r.o. v októbri, novembri a decembri 2014 za viac ako 3.000.000,- Eur nevedel, pripustil, že pán z Košíc mohol urobiť nejaký podvod. Ďalej správca dane uviedol, že vykonal miestne zisťovanie na Regionálnej veterinárnej a potravinovej správe vo Zvolene (ďalej aj „RVPS“), o čom spísal Zápisnicu zo dňa 15.07.2016 a jej prílohu

tvorí zostava „Zobrazenie zásielok“, ktorá obsahuje údaje o prijímateľovi dodávky mäsa - žalobcom nahlásené do systému Štátnej veterinárnej a potravinovej správy. Dovezený tovar mal pôvod v Poľsku a v Česku, údaje o množstve a dátume dovezeného mäsa boli porovnané s faktúrami predloženými ku kontrole, bolo zistené, že nahlásené údaje súhlasia s množstvom a druhom tovaru podľa jednotlivých dodávateľských faktúr vystavených dodávateľmi žalobcu. Správca dane ďalej uviedol, že nahliadol do spisu daňovej kontroly dane z príjmov fyzickej osoby za rok 2014 u žalobcu, vyhotovil si fotokópiu Zápisnice o pojednávaní zo dňa 14.10.2016 spísanej so žalobcom, kde sa žalobca k obchodom so spoločnosťou DIMĀS, s.r.o. vyjadril v tom zmysle, že spoločnosť DIMĀS, s.r.o. je postupníkom spoločnosti MAOP, s.r.o., obchod robili tí istí ľudia, všetko fungovalo ako so spoločnosťou MAOP, s.r.o., zmluvy uzavreté neboli, bola komunikácia s pani H., prepravu zabezpečoval dodávateľ, objednávky boli telefonické alebo mailom, tovar bol poľský, belgický a český. Tovar u žalobcu vyložený v Krupine alebo v Banskej Bystrici a tento preberali zamestnanci žalobcu, za spoločnosť DIMĀS, s.r.o. tovar odovzdal vodič. Prostredníctvom žiadosti o MVI správca dane z odpovede doručenej 09.01.2016 zistil, že M. E. nevykonával prepravné služby pre žalobcu, objednal a platil však túto prepravu, ktorá vykonala spoločnosť Euro Mix Sp.Z.o.o. a Mateusz Kret Matmoto. K obchodným vzťahom so spoločnosťou DIMĀS, s.r.o. M. E. uviedol, že prebiehali rokovania, ale k realizácii obchodu nedošlo. Z odpovede na žiadosť o MVI doručenej 05.12.2016 správca dane zistil, že M.K. Matmoto na základe zmluvy s M. E. tovar u neho naložil a vyložil ho v Krupine. Z údajov z Elektronického mýtného systému za október až december 2014 a z údajov zo Štátnej veterinárnej a potravinovej správy z 15.07.2016 bolo zistené, že tovar nakúpený na základe dodávateľských faktúr od spoločnosti DIMĀS, s.r.o. bol podľa záznamov Národnej diaľničnej spoločnosti dovezený priamo na miesto vykládky v Krupine vozidlami poľských prepravcov (bez prerušenia cesty od štátnej hranice až do Krupiny) a tovar má pôvod v Poľsku. Správca dane v odôvodnení rozhodnutí za zdaňovacie obdobie október, november a december 2014 uviedol, že na základe vyššie uvedených zistení neuznal žalobcovi odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa DIMĀS, s.r.o., Bratislava v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach roku 2014.

4. Správca dane ďalej uviedol, že zaslal žalobcovi Protokol z daňovej kontroly zo dňa 03.01.2017 a tento sa k nemu na základe výzvy správcu dane vyjadril dňa 27.01.2017. Ďalej správca dane poukázal na to, že vo vyrubovacom konaní vzal do úvahy pripomienky žalobcu, dôkazy získané v daňovej kontrole aj vo vyrubovacom konaní, prerokoval so žalobcom pripomienky a oboznámil ho so zisteniami vo vyrubovacom konaní dňa 18.10.2017, 10.12.2019 a 09.06.2020, o čom vyhotovil Zápisnice. Ďalej poukázal na úkony, ktoré vykonal vo vyrubovacom konaní, pričom požiadal o vypočutie M. H. prostredníctvom Daňového úradu Prešov, o čom bola spísaná Zápisnica zo dňa 27.04.2017. Pri výsluchu, na ktorom bol prítomný aj žalobca a jeho právny zástupca, M. H. uviedla, že pre spoločnosť DIMĀS, s.r.o. pracovala na žiadosť F. M. (konateľ), nemala s ním žiadnu zmluvu, robila však objednávky u odberateľov a vystavovala faktúry na základe dodacích listov, ktoré jej mailom doručil odberateľ. F. M. jej nezadával žiadne pokyny, odovzdala mu doklady v obálke na zaúčtovanie, aby ich odovzdal v Košiciach mužovi s menom L., ktorého však ona nepoznala. Spoločnosť DIMĀS, s.r.o. pracovala s tými istými ľuďmi ako spoločnosť MAOP, s.r.o., mala tých istých odberateľov, tovar pochádzal z Poľska, prepravu vykonávala dodávateľská firma. M. H. uviedla, že nemala prístup k bankovým účtom, prístup k nim mali len F. M. a jej manžel M. H.. Ďalej uviedla, že od manžela sa dozvedela, že p. M. potrebuje pomoc a ona mu pomáhala rozbehnúť firmu. Správca dane ďalej uviedol, že požiadal Daňový úrad Žilina o zaslanie Zápisnice o ústnom pojednávaní z 21.04.2017 so svedkom F. M., z ktorej vyplýva, že spoločnosť DIMĀS, s.r.o. v roku 2014 rozvážala mäso, túto spoločnosť prevzal od manželov H. s prísľubom, že mu budú pomáhať, on nič nerobil, M. H. mu mesačne vyplácal 500,- Eur za to, že spoločnosť bola napísaná na neho. Nákup a predaj mäsa, ako aj celú činnosť organizovali manželia H.. Na disponovanie s účtom spoločnosti bol splnomocnený M. E. z Poľska, lebo on predával a rozvážal mäso podľa objednávok manželov H.. F. M. uviedol, že manželom H. neudelil plnú moc na uskutočňovanie obchodnej činnosti spoločnosti DIMĀS, s.r.o., v sídle spoločnosti nikdy nebol, M. H. mu povedal, že všetko je v poriadku, daňové priznania mal podávať pán L. z Košíc, ktorému doručoval doklady od H., ktoré však nikdy nevidel, lebo boli v zalepenej obálke. Pri začatí činnosti neprevzal žiadne odklady, pri skončení činnosti podpísal doklady u notára v Košiciach a všetky doklady si vzal pán L.. Správca dane výpovede M. H. a F. M. vyhodnotil s tým, že pán M. nevykonával funkciu konateľa, nemal vedomosť o dodávaných množstvách tovaru, o odberateľoch, nemal kontakty s dodávateľmi ani s odberateľmi. Tvrdenia o vzniku spoločnosti DIMĀS, s.r.o. boli protichodné. Uvedené skutočnosti podľa správcu dane preukazujú, že toto konanie bolo realizované za účelom získania daňovej výhody neoprávneného odpočítania dane. Správca dane vo vyrubovacom konaní ďalej nahliadol do spisu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania žalobcu za zdaňovacie obdobie január až

december 2015, o čom vyhotovil Úradný záznam dňa 04.11.2019 a pri vykonanom nahliadnutí si vyhotovil fotokópie Zápisníc o výsluchu obvinenej E. H. z 30.01.2019, obvineného Q. A. z 30.01.2019, obvineného E. H. z 31.01.2019 a 22.02.2019 a z výsluchu svedkov E. P. E. z 24.04.2017, A. E. z 08.03.2018 a P. H. z 08.03.2018, ako aj fotokópiu Uznesenia ČVS:PPZ-369/NKA-FP-ST-2016 zo dňa 29.01.2019 (ďalej len „Uznesenie“). Dňa 04.10.2019 správcovi dane Prezídium Policajného zboru, Národná kriminálna agentúra, Národná jednotka finančnej polície, Expozitúra Stred Banská Bystrica doručila Protokol o výsluchu svedka H. T. z 05.08.2019 a preklady Zápisníc o výsluchu obvineného E. P. E. z 01.07.2019, z 23.07. a 24.07.2019, ako aj preklady Zápisníc o výsluchu svedkov (poľských vodičov) E. T., E. V., E. Z., J. G., I. Q., E. J., E. J., V. P., D. P. a H. W.. Následne správca dane 10.12.2019 uskutočnil ústne pojednávanie k pripomienkam žalobcu uvedeným vo Vyjadrení z 27.01.2017, pričom v odôvodnení rozhodnutí za zdaňovacie obdobie október, november a december 2014 správca dane zopakoval vyhodnotenie pripomienok žalobcu zhodne, ako je uvedené v Zápisnici z 10.12.2019. Správca dane následne poukázal obsah čiastočných odpovedí na žiadosť správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“), ktorou požiadal poľskú daňovú správu o opätovné vypočutie E. E. (čiastočné odpovede z 02.01.2018, 12.06.2018, 27.06.2018, 31.07.2018, 25.10.2018 a 01.07.2019), ako aj na konečnú odpoveď zaevidovanú dňa 10.10.2018.

5. Správca dane ďalej v odôvodnení napadnutých rozhodnutí poukázal na to, že sa oboznámil s obsahom Zápisníc o výsluchu obvinených E. H., M. K. E., Q. A., M. H., ako aj s výsluchom svedka A. E. a P. H., pričom v odôvodneniach rozhodnutí uviedol stručne obsah ich výpovedí. Za ďalší dôkaz správca dane označil v rozhodnutiach správcu dane za zdaňovacie obdobia október, november a december 2014 Uznesenie ČVS:PPZ-369-NKA-FP-ST-2016 zo dňa 29.01.2019, v ktorom bolo podľa § 206 ods. 1 Trestného poriadku vznesené obvinenie voči konkrétnym osobám za pokračovací zločin skrátania dane a poistného podľa § 276 ods. 1, 2 písm. c/, ods. 4 s poukazom na § 138 písm. i/ Trestného zákona. Následne poukázal na obsah uvedeného Uznesenia s tým, že podľa údajov uvedených v predmetnom Uznesení, osoby uvedené v uznesení od presne nezistenej doby, najneskôr však od februára roku 2013 a najmenej do októbra roku 2015 postupne, plánovite a koordinovane vytvárali sieť na DPH registrovanej SZČO a obchodných spoločností na území Slovenska, ktorú podľa potreby o nové obchodné spoločnosti rozširovali a iné obchodné spoločnosti obmieňali za účelom, aby medzi týmito spoločnosťami a SZČO navodili zdanie vzájomných reťazových obchodov s mäsom a mäsovými výrobkami a predstierali, že si za ne navzájom medzi sebou platia DPH, a to za účelom, aby prekryli priamy a skutočný obchodný vzťah medzi poľským dodávateľom mäsa a mäsových výrobkov spoločnosťou Zakład Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny a slovenským odberateľom mäsa a mäsových výrobkov Q. A., medzi ktorými tak umelo vsúvali nimi vytvárané reťazce obchodných spoločností a umožnili tak Q. A. na vstupe si odpočítať DPH z predstieraných zdaniteľných obchodov so slovenskými spoločnosťami z takto účelovo vytvorených reťazcov a umelo tak predstierali prenos daňových povinností z DPH na spoločnosti na začiatku takto vytvoreného reťazca, ktorú reálne neodvádzali, ale si ponechali, pričom medzi odberateľa osobu Q. A. - SZČO IČO: 37 590 022 a dodávateľa poľskú spoločnosť Zakład Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny NIP: 944-197-81-65 doposiaľ preukázateľne účelovo zapojili reťazce vytvárané najmenej z nasledovných, nimi priamo alebo nepriamo prostredníctvom iných osôb ovládaných obchodných spoločností: DIMÁS, s.r.o., Insia L-M, s.r.o., SHANTAL, s.r.o. Podľa Uznesenia účelovo vytvorený reťazec obchodných spoločností a SZČO (registrovaných platcov DPH) mal deklarovať zdaniteľné obchody za zdaňovacie obdobia február 2013 až október 2015. Na začiatku obchodného reťazca bol prevažne poľský dodávateľ, a to spoločnosť E. P. E., Zakład Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny, táto faktúrami deklarovala, že mäso priamo dodávala najmä spoločnostiam EJKON, s.ro., PROBESS, s.r.o., Speedway, s.r.o., Insia L-M, s.r.o., SHANTAL, s.ro. Na Slovensku vyhľadával partnerov E. H., on vyhľadával jednotlivé firmy a tiež aj firmy, na ktoré mala byť vystavená faktúra. Tieto spoločnosti vystupujú v reťazci ako tzv. zmiznutí obchodníci, teda ide o spoločnosti, na ktoré bola účelovo prenesená daňová povinnosť, nakoľko boli do reťazca vsunuté ako prvonadobúdatelia na Slovensku. Tieto spoločnosti by mali deklarovať nákup mäsa z Poľska bez DPH a jeho následný predaj slovenským odberateľom vo vytvorenom reťazci, teda od dane, ktorú by prijali od svojich slovenských odberateľov v reťazci, si tak nemajú akú daň odpočítať, keď tovar nadobudli z Poľska bez dane, čo logicky spôsobuje, že u nich musí (pokiaľ nemajú iné zdaniteľné obchody na vstupe) vzniknúť vysoká daňová povinnosť. Tieto spoločnosti po väčšine buď nepriznávali intrakomunitárne nákupy, alebo nepodávali daňové priznania, prípadne vzniknutú povinnosť vyrovnávali odpočítaním DPH na vstupe z iných, zrejme predstieraných obchodov. Následne od vyššie spomínaných spoločností (ktoré boli tzv. prvonadobúdatelia na Slovensku) bol tovar len formálne prefakturovaný najmä do spoločností MAOP, s.r.o., DIMÁS, s.r.o. Od týchto spoločností bol opätovne tovar formálne

prefakturovaný k odberateľovi Q. A., ktorý takto nadobudnuté mäso a mäsové výrobky ďalej prevažne v Krupine spracoval, alebo prostredníctvom svojej obchodnej siete predajní mal obchodne predávať konečnému odberateľovi - spotrebiteľovi. Z vykonaného dokazovania, a to hlavne zo zabezpečených účtovných dokladov však vyplýva, že mäso bolo z Poľska zo spoločnosti Zakład Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny dopravovaný priamo Q. A. (prevažne do Mäsozávodu v Krupine), ktorý u tejto spoločnosti aj figuruje na jej objednávkach. Skutočný obchodný vzťah bol medzi poľskou spoločnosťou Zakład Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny ako dodávateľom a Q. A. ako odberateľom, teda vsunutie ďalších obchodných spoločností medzi ne bolo len účelové, s jediným cieľom vytvoriť obchodný reťazec a preniesť daňovú povinnosť z Q. A., ktorý by bol ináč prvonadobúdateľom mäsa na Slovensku na iné, už vyššie spomínané a obvinenými ovládané spoločnosti vo vytvorenom reťazci. Ako vyplýva z vykonaného dokazovania a zabezpečených listín, tak k prenosu tejto daňovej povinnosti na zmiznutých obchodníkov dochádzalo hlavne z dôvodu, aby prijatá daň, ktorá sa mala odvieť štátu, mohla byť použitá čiastočne na krytie nákladov spojených s nadobudnutím mäsa od poľského dodávateľa a čiastočne ako odmena pre obvinených, ktorí takýto reťazec slovenských obchodných spoločností vytvorili a ovládali a ktorí si túto daň preniesli aj do obchodnej marže, ktorej vznik v reťazci ovládaných spoločností predstierali tvorením rozdielu nákupnej a predajnej ceny. V tomto účelovo vytvorenom obchodnom reťazci bola cena umelo znížená, spoločnosti tzv. zmiznutí obchodníci na vstupe deklarovali (od poľského dodávateľa) drahší nákup ako na výstupe predaj za ten istý druh mäsa, v tom istom množstve. Obchody boli ekonomicky neopodstatnené, reťazec bol fiktívny a účelovo vytvorený, nakoľko z takýchto obchodov nebol dosahovaný zisk, ale len strata. Celý tento reťazec (reťazce) zabezpečili a ovládali obvinení ako členovia organizovanej skupiny, v ktorej mali určené svoje úlohy. Finančný tok úhrad za obchody v reťazci nekopíruje celý obchodný prípad v reťazci, nakoľko Q. A. síce deklaruje platby na účet spoločnosti DIMĀS, s.r.o., následne boli tieto úhrady vyberané v hotovosti buď p. H., p. H., M. M., H. E., niekedy aj M. E., alebo boli preposlané na účet spoločnosti Insia L-M, s.r.o., kde bol disponentom M. E., B. J. aj I. T.. Finančné toky so spoločnosťou DIMĀS, s.r.o. prebiehali nasledovne: L. A. deklaroval úhrady faktúr prevodom alebo vkladom na účet Slovenskej sporiteľne, kde mali dispozičné právo okrem v tom čase o dosadených konateľov M. M. a H. E. aj E. H., E. H., E. E. a S. A.. Na účte robili hotovostné výbery všetky spomínané osoby okrem R. A.. Z účtu spoločnosti DIMĀS, s.r.o. vedeného v Slovenskej sporiteľni, a.s., boli preposielané platby na účet spoločnosti Insia L-M, s.r.o., kde mal dispozičné právo aj E. E., teda je disponentom nielen na účte odberateľa svojho odberateľa (DIMĀS, s.r.o.), ale aj na účte svojho odberateľa (Insia L-M, s.r.o.). V prípade reálnej obchodnej operácie sa predpokladá, že tovarový tok kopíruje ten finančný. Do takto umelo vytvoreného reťazca boli spoločnosti len vsunuté, nevykonávali reálnu ekonomickú činnosť, ale prostredníctvom nich sa obvinení snažili navodiť len zdanie reálnej ekonomickej činnosti. Ich snahou bolo zdeklarovať u Q. A. tuzemský nákup, na čo poukazuje aj skutočnosť, že Q. A. aj za týmto účelom posielal peniaze na účty niektorých svojich dodávateľských spoločností ako MAOP, s.r.o., DIMĀS, s.r.o. To, že zapojenie spoločností do vyšetrovaného reťazca v jednotlivých stupňoch bolo účelové svedčí aj skutočnosť, že žiadna spoločnosť okrem poľského dodávateľa Zakład Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny a konečného odberateľa Q. A. nemala žiadne skladové priestory. Vždy ten istý tovar, to isté množstvo bolo zaobchodované v jeden a ten istý deň medzi jednotlivými spoločnosťami v reťazci. Spôsob uvádzania druhu a množstva tovaru na faktúrach svedčí o tom, že spoločnosti pravdepodobne ani nevedli evidenciu zásob, nakoľko presne to množstvo, ktoré mal ten-ktorý deň záujem nadobudnúť L. A., sa presne odzrkadlilo vo faktúrach všetkých spoločností v reťazci, vo výnimočných prípadoch sa niekedy množstvá toho istého druhu sčítali. Pri jednotlivých vyšších faktúrach od poľskej spoločnosti Zakład Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny sa nachádzali aj objednávky, ktoré však boli vystavené nie na odberateľa, na ktorého bola vystavená faktúra, ale na L. A., ktorému mäso bolo reálne doručené. Z uvedeného vyplýva, že obchody prebiehali nasledovne: objednávky pre poľskú spoločnosť Zakład Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny (je dôvodné predpokladať, že priamo jej štatutárovi M. E.) prišli priamo od L. A., nakoľko ako vyplývalo z preverovania, poznali sa veľmi dobre, čo potvrdzuje aj výpoveď svedka M. E., kde uvádza, že H. mu uvádzal spoločnosti, na ktoré má vystavovať faktúry. Na objednávkach od Q. A. (sú vystavené v poľskom účtovnom programe, teda spoločnosťou M. E.) je uvedená iná jednotková cena komodít, ako je fakturovaná poľským dodávateľom M. E. odberateľom - spoločnostiam, ktoré jej mal uvádzať M. H. (len na vystavenie faktúr), je vyššia od ceny za konkrétny tovar, ktorý nakoniec L. A. nadobudol. Cena uvedená na objednávkach kopíruje cenu tovaru - deklarováný nákup L. A., t. j. spolu s DPH. Uvedené jednoznačne preukazuje, že už M. E. vedel, aký reálny obnos peňazí na zdeklarovanie toho-ktorého konkrétneho kila tovaru k dispozícii. Toto navodzuje, že rákali s tým, že sa na umelú a fiktívnu tvorbu ceny v reťazci použije aj DPH, ktorá by ináč mala byť odvedená do štátneho rozpočtu. Správca dane následne poukázal na obsah preložených Zápisníc o vylúčení obvineného E. P. E. a poľských vodičov.

6. Správca dane sa v odôvodnení rozhodnutí vyjadril k pripomienkam žalobcu uvedeným vo Vyjadrení z 23.12.2019 zhodne, ako v Zápisnici z ústneho pojednávania zo dňa 09.06.2020. K námietke žalobcu, že Uznesenie o vznesení obvinenia vydané v trestnom konaní nie je možné použiť ako dôkaz skutkových okolností v ňom uvedených, ani ako dôkaz toho, že určitý skutok sa stal a ani ako dôkaz toho, že sa ho dopustila konkrétna osoba, správca dane uviedol, že podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz môže použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Podľa neho teda zákonným spôsobom získal od orgánov činných v trestnom konaní (ďalej aj „OČTK“) uvedené Uznesenie, ktoré použil v súlade s § 24 Daňového poriadku ako dôkaz, ktorý môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre posúdenie konania žalobcu v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach, teda k objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane. Správca dane uviedol, že bol oprávnený použiť ako dôkaz pri výkone daňovej kontroly a v následných daňových konaniach toto Uznesenie napriek tomu, že trestné konanie vo veci, ktorej sa Uznesenie týka, ešte nebolo ukončené a toto oprávnenie mu vyplýva aj z Rozsudku Súdneho dvora EÚ C-189/18 z dôvodu, že právo Únie nestanovuje pravidlá týkajúce sa spôsobov vykonávania dôkazov týkajúcich sa podvodu v oblasti DPH, a preto tieto objektívne skutočnosti musí zistiť daňový orgán v súlade s pravidlami dokazovania stanovenými vnútroštátnym právom. Nič mu nebráni, aby v tejto oblasti použil aj dôkazy získané v rámci doposiaľ neukončeného súbežne vedeného trestného konania voči zdaniteľnej osobe. Správca dane konštatoval, že teda v administratívnom konaní na základe zákonne získaného dôkazu (predmetného Uznesenia z prebiehajúceho trestného konania) ako dôkazu z iného než daňového konania zistil skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, na základe ktorých posúdil konanie daňového subjektu L. A. a ďalších spoločností, ktoré boli zapojené do zistených reťazových zdaniteľných obchodov. Správca dane uviedol, že na ústnom pojednávaní dňa 10.12.2019 oboznámil žalobcu s dôkazmi, ktoré získal z iného daňového konania vo veci prebiehajúceho trestného konania, čím mu umožnil účinne vyjadriť svoje stanovisko, pričom žalobca následne svoje právo aj využil a k týmto dôkazom sa vyjadril. Predmetné Uznesenie bolo správcom dane získané zákonným spôsobom a bolo použité v súlade s Daňovým poriadkom a európskou legislatívou na objasnenie skutkového stavu. Správca dane tvrdil, že neporušil ani ustanovenie § 22 ods. 2 Daňového poriadku, pretože si nerobil úsudok o spáchaní trestného činu alebo priestupku, ale skutočnosti uvedené v Uznesení použil ako nepriame dôkazy k úplnému zisteniu skutkového stavu v správnom konaní. Uviedol, že taktiež neporušil prezumpciu nevinu podľa Trestného poriadku a medzinárodných dokumentov v oblasti ľudských práv a slobôd, pretože nekonal podľa Trestného poriadku, ale v konaní pri správe daní zisťoval alebo preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Pri použití Zápisníc z trestného konania ako dôkazov pri správe daní postupoval správca dane rovnako ako pri použití Uznesenia, teda tak, ako je uvedené v stanovisku k bodom 1. až 16. vyjadrenia žalobcu. Správca dane ako dôkaz pri správe daní použil výpovede svedkov M. M., E. H., ktoré vykonal iný daňový úrad na základe uplatnenia § 21 Daňového poriadku. Výpovede cudzích štátnych príslušníkov boli vykonané štátnou autoritou cudzieho štátu a správca dane tieto výpovede získal taktiež zákonným spôsobom a môžu byť použité ako dôkaz pri správe daní. K námietke, že správca dane nerešpektuje prezumpciu nevinu správca dane uviedol, že žalobca svoju argumentáciu zdôvodňuje skutočnosťami, ktoré sa však berú do úvahy len pri trestnom alebo priestupkovo konaní. Orgán verejnej správy je povinný dodržiavať zásadu prezumpcie nevinu len v prípadoch podozrivých zo spáchania trestného činu alebo priestupku, avšak pri správe daní správca dane postupuje podľa Daňového poriadku, ktorý neupravuje inštitút prezumpcie nevinu. Správca dane nikdy netvrdil, že Q. A. spáchal trestný čin podľa trestného práva zapojením sa do daňového podvodu (ako to tvrdí žalobca), neurobil si ani úsudok v zmysle § 22 ods. 2 Daňového poriadku a vysvetlil žalobcovi rozdiel medzi spáchaním daňového podvodu ako trestného činu podľa trestného práva a daňového podvodu ako porušenia európskeho práva v zmysle európskej judikatúry. K otázke namietaného neprerušenia daňového konania správca dane uviedol, že Súdny dvor EÚ posudzuje daňový podvod ako zneužívajúce konanie s cieľom získať daňovú výhodu, pričom daňový podvod v zmysle § 277a Trestného zákona je zadaný v širšom rozsahu, pričom tiež rozsah procesných postupov v trestnom konaní nie je totožný s rozsahom a procesnými postupmi v konaniach pri správe daní. Na základe uvedeného je správca dane oprávnený vyhodnotiť konanie daňového subjektu v rámci správy daní v kontexte definície daňového podvodu podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ bez toho, aby bol povinný prerušiť daňové konanie z dôvodu prebiehajúceho trestného konania. Prebiehajúce trestné konanie nie je predbežnou otázkou podľa § 61 ods. 1 písm. a/, b/ Daňového poriadku. K namietanému porušeniu zásady legitímneho očakávania správca dane uviedol, že toto pravidlo nie je absolútne a nie všetky očakávania účastníka konania

sa považujú za legitímne. Očakávaním daňového subjektu nemôže byť napr. spoliehanie sa na to, že orgán rozhodne v jeho prospech, prípadne že v skutkovo totožných prípadoch, vzhľadom na podstatné okolnosti prípadu rozhodne inak. K namietanému splneniu podmienok reťazového obchodu v zmysle Rozsudku Súdneho dvora EÚ C-245/04 vo veci EMAG správca dane uviedol, že tento rozsudok je možné uplatniť pri posúdení konkrétnych zdaniteľných obchodov, ktoré sa týkajú dodania tovaru medzi tromi/ viacerými zdaniteľnými osobami z dvoch členských štátov, pričom tieto dodania zahŕňajú jednu prepravu/ zaslanie medzi dvomi členskými štátmi EÚ. V takýchto prípadoch je vždy dôležité určiť, ktorá dodávka (dvojstranná) je spojená s prepravou tovaru, pretože len takáto dodávka môže byť oslobodená od dane v rámci intrakomunitárneho dodania tovaru, ak táto dodávka je spojená s nadobudnutím tovaru v štáte určenia. Správca dane je v zmysle Rozsudku EMAG oprávnený skúmať, ktorá z dodávok je spojená s prepravou, teda v prípade dodávok tovaru od poľského dodávateľa Zakład Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny (E. E.) pre tuzemskú spoločnosť Insia L-M, s.r.o., následne pre spoločnosť DIMĀS, s.r.o. a následne pre žalobcu správca dane skúmal, ktorá dvojstranná dodávka medzi jednotlivými spoločnosťami je spojená s prepravou. Správca dane preukázal, že v uvedenom reťazci dodávka, ktorá zakladá prepravu nie je dodávka od poľského dodávateľa pre spoločnosť Insia L-M., s.r.o., pretože podľa dôkazov získaných správcou dane jedinou pohyblivou dodávkou bola dodávka od poľského dodávateľa E. (ktorý zabezpečoval prepravu a zahrnul ju do ceny tovaru) pre daňový subjekt Q. A.. Správca dane tiež preukázal, že dodávky deklarovane faktúrami medzi spoločnosťami Zakład Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny, Insia L-M, s.r.o. a DIMĀS, s.r.o. nemajú reálny materiálny základ a tieto dodávky sú fiktívne, pričom reťazový obchod fiktívnych dodávok bol vytvorený účelovo, s cieľom získať daňovú výhodu u daňového subjektu Q. A.. Teda k dodaniu tovaru nedošlo tak, ako bol vytvorený fakturačný reťazec. Ak jedinou pohyblivou dodávkou bola dodávka od subjektu Zakład Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny pre L. A., na vysvetlenie uviedol, že v prípade, ak by na spoločnosti Insia L-M, s.r.o. a DIMĀS, s.r.o. reálne bolo prevedené právo nakladať s tovarom ako vlastník (teda ak by nešlo len o fakturačný reťazec), tak k prevodu tohto práva, teda k dodaniu tovaru od poľského dodávateľa Zakład Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny pre Insia L-M, s.r.o. a od Insia L-M, s.r.o. pre DIMĀS, s.r.o. by došlo v Poľsku, pretože tieto dodávky sa podľa dôkazov správcu dane musia považovať za nepohyblivé a miesto dodania tovaru v tomto prípade je miesto nachádzajúce sa v členskom štáte začatia prepravy. Správca dane nežiadal od žalobcu predloženie prepravných dokladov (CMR) k deklarovanej dodávke od DIMĀS, s.r.o., ale správca dane na základe vyjadrení šoférov poľského dodávateľa Zakład Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny (o tom, že pri preprave nikdy nemali k dispozícii CMR a ani ho nevypisovali) zistil, že prepravu tovaru nie je možné jednoznačne priradiť k dodávke od poľského dodávateľa Zakład Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny pre spoločnosť Insia L-M, s.r.o.

7. K námietke, že za nepredloženie účtovníctva inými subjektami žalobca nezodpovedá, správca dane uviedol, že podľa judikatúry Súdneho dvora EÚ (Rozsudok C-332/15) je správca dane pri skúmaní daňového podvodu spáchaného v reťazci dodávok oprávnený považovať za daňový podvod aj nepredloženie účtovníctva ktoroukoľvek zdaniteľnou osobou zapojenou do reťazca dodávok. Správca dane však pri vyhodnotení zisteného skutkového stavu nekládol na ťarchu žalobcu skutočnosť, že jeho dodávateľ alebo subdodávateľ nepredložil správcovi dane účtovníctvo, pri vyhodnotení vzal však do úvahy aj túto skutočnosť, ktorú bol oprávnený tiež považovať za daňový podvod. K námietke, že ak si žalobca objednal od spoločnosti DIMĀS, s.r.o. plnenie, bol povinný toto plnenie prijať a zaplatiť zaň, aj keď si dodávateľ tento záväzok plnil prostredníctvom inej osoby, správca dane uviedol, že k dodaniu tovaru od spoločnosti DIMĀS, s.r.o. pre žalobcu vôbec nedošlo, pretože táto dodávka nebola založená na materiálnom podklade (bola fiktívna). Podľa dôkazov od OČTK túto dodávku spoločnosť DIMĀS, s.r.o. deklarovala len faktúrou, ktorú vystavila až po odsúhlasení prevzatia tovaru žalobcom na základe dodacieho listu, ktorý spoločnosť DIMĀS, s.r.o. dostala od žalobcu a následne zaslala poľskému dodávateľovi. K ďalším námietkam správca dane uviedol, že má dôkazy o tom, že žalobca sa vedome zapojil do reťazových obchodov, nenakupoval preverovaný tovar v reťazovom obchode tak, ako tvrdí vo vyjadrení. Správca dane zistil, že v skutočnosti žalobca neprijal tovar od dodávateľa uvedeného na preverovaných faktúrach (od spoločnosti DIMĀS, s.r.o.), ale prijal ho priamo od dodávateľa Zakład Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny z Poľska, pričom táto spoločnosť a ďalšie subdodávateľské spoločnosti (Insia L-M, s.r.o., PETREX Košice, s.r.o.) boli na faktúrach o nákupe a predaji tovaru uvedené len účelovo. Účelom uvedenia týchto spoločností na faktúrach o nákupe a predaji tovaru bolo vytvorenie formálneho fakturačného reťazca, ktorý však nevyjadruje reálny pohyb tovaru z Poľska do tuzemska, nejde teda o bežný reťazový obchod. Správca dane uviedol, že zaistil dôkazy o účelom konaní týchto spoločností (nepredloženie účtovníctva, častá zmena štatutárnych orgánov, zánik spoločností), ako aj vyjadrenia niektorých zástupcov týchto spoločností, ktorí pred správcou dane a pred OČTK uviedli, že

nemali vedomosť o vykonávaní podnikateľskej činnosti v týchto spoločnostiach. Taktiež mal správca dane informácie z Regionálnej, veterinárnej a potravinovej správy vo Zvolene o tom, že povinné údaje o tovare prepravenom do tuzemska z iného členského štátu zadával len žalobca. Ďalej správca dane uviedol, že získal dôkazy o tom, že reálny pohyb tovaru sa týkal len dodávok medzi dodávateľom z Poľska a žalobcom (tzv. pohyblivé dodávky). Zároveň uviedol, že má relevantné dôkazy o tom, že dodávky od subdodávateľov PETREX Košice, s.r.o. a Insia L-M, s.r.o. pre spoločnosť DIMĀS, s.r.o., ako aj dodávky od spoločnosti DIMĀS, s.r.o. pre žalobcu neboli reálne, neboli nikdy skutočne vykonané tak, ako je uvedené vo faktúrach vystavených v mene týchto spoločností, a preto nákupy a dodania uskutočnené týmito spoločnosťami nie sú súčasťou reťazového obchodu tak, ako tvrdil žalobca. Správca dane zistil, že jediná reálna dodávka bola dodávka medzi dodávateľom z Poľska a žalobcom, s ktorou je spojená preprava tovaru (pohyblivá dodávka). K námietke, že správca dane si žalobcu účelovo vybral na dodanie správca dane uviedol, že táto domnienka žalobcu je mylná a ničím nepodložená. K námietke, že žalobca očakával, že jeho dodávateľia a ostatné subjekty v reťazci sa budú správať zákonným spôsobom a on nepoznal priamych dodávateľov spoločnosti DIMĀS, s.r.o., správca dane uviedol, že podľa dôkazov, ktoré správca dane získal zákonným spôsobom od OČTK je zrejmé, že žalobca sa poznal s poľským dodávateľom a nakupoval tovar aj priamo od poľského dodávateľa, keďže žalobca nahlasoval pôvod tovaru na slovenskú štátnu veterinárnu správu, vedel o poľskom pôvode mäsa a mohol si overiť, či je dodávané od dodávateľa M. E.. K námietke žalobcu, že správca dane tvrdil, že žalobca nakupoval mäso za neobvykle nižšie ceny, čo nemá oporu vo vykonanom dokazovaní, správca dane uviedol, že informáciu o nižších cenách ním kupovaného tovaru od spoločnosti DIMĀS, s.r.o. získal priamo od žalobcu (vyjadrenie z 22.12.2016). K poukazu žalobcu na Rozsudok Najvyššieho súdu ČR sp. zn. 5Afs/60/2017, Rozsudok Krajského súdu v Bratislave 2S/76/2015 a Rozsudok Najvyššieho súdu SR 2Sžf/45/2016 správca dane uviedol, že uvedené rozsudky sa týkajú prípadov, keď správca dane žalobcovi preukázal, že mal vedieť o svojom zapojení do daňového podvodu, avšak v preskúmaných prípadoch správca dane žalobcovi preukázal, že konal vedome a teda vedel o svojej účasti na daňovom podvode, pretože práve u neho vznikol daňový únik. Správca dane tiež preukázal, že žalobca nekonal v dobrej viere. Správca dane k ďalším námietkam žalobcu uviedol, že žalobca v daňovej kontrole za zdaňovacie obdobie október, november a december 2014 nepredložil dodacie listy k deklarovanej dodávke od spoločnosti DIMĀS, s.r.o., ale podľa predložených dodávateľských faktúr vystavených v mene spoločnosti DIMĀS, s.r.o. je možné zistiť, že dodávky sa uskutočňovali takmer každý deň, boli fakturované množstvami od 1.000 do 2.000 kg a viac a žalobca neposkytol správcovi dane žiadne dôkazy o kapacitách spracovania mäsa žalobcom, preto nebolo možné vyjadriť sa k tvrdeniu žalobcu, že nebol schopný v rámci svojich výrobných kapacít využiť pravidelne celý kamión tovaru, a preto nemohol dosiahnuť výhodnejšie ceny. Následne sa správca dane v odôvodnení prvostupňových rozhodnutí vyjadril k námietkam žalobcu uvedeným v písomnom Vyjadrení z 24.06.2020 ku Zápisnici o ústnom pojednávaní z 09.06.2020, na ktorom žalobca predložil správcovi dane Znalecký posudok č. 02/2020 v elektronickej forme. Správca dane opakovane vysvetlil dôvody, pre ktoré použil údaje uvedené v Uznesení ČVS:PPZ-369/NKA-FP-ST-2016 ako dôkazy, ktoré môžu prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre posúdenie konania žalobcu v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach, a teda k objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane. Správca dane ďalej poukázal, na to, že žalobca neuviedol konkrétne časti výpovedí svedkov, ktoré podľa jeho názoru správca dane ignoroval a uvedenú námietku vyhodnotil ako nepreskúmateľnú. K uvádzaniu časti textov z niektorých zápisníc o výpovedí obvinených a svedkov v trestnom konaní, ku ktorým podľa žalobcu správca dane účelovo neprihliadol, správca dane uviedol, že vyhodnotil všetky zápisnice a obsah výpovedí obvinených i svedkov k ostatným námietkam sa vyjadril zhodne ako v predchádzajúcom vyjadrení. K návrhu žalobcu, aby správca dane vypočul 31 svedkov, ktorí podľa žalobcu preukážu jeho tvrdenie o tom, že nevedel o svojom zapojení do podvodného reťazca a že vystupoval v obchodných vzťahoch obdobne ako iní odberatelia, správca dane uviedol, že návrh vyhodnotil ako nedôvodný, pretože nebol predložený žiadny dôkaz o tom, že títo svedkovia sa zúčastňovali na vytvorení fakturačných reťazcov, v ktorých posledným článkom bol žalobca, a ktoré sú predmetom daňovej kontroly a vyrubovacieho konania za zdaňovacie obdobia október až december 2014. Rovnako návrh na vykonanie obhliadky priestorov u žalobcu správca dane považoval za nedôvodný, pričom k vyťaženiu kamiónov sa vyjadril v predchádzajúcom vyjadrení. K predloženému Znaleckému posudku č. 2/2020 správca dane uviedol, že tento znalecký posudok preskúmal a zistil, že je ďalším dôkazom preukazujúcim zapojenie žalobcu do daňového podvodu. Žalobca bol preukázateľne na konci skúmaného reťazca a mal ekonomické výhody z tohto reťazca, a to jednak vo forme zisku, ale aj konkurenčnej výhody.

8. Správca dane v odôvodnení prvostupňových rozhodnutí konštatoval, že na základe všetkých skutočností a dôkazov zaistených v daňovej kontrole aj vo vyrubovacom konaní zistil, že žalobca síce formálne splnil zákonné podmienky pre odpočítanie dane, ale odpočítaním dane na základe predmetných faktúr sa zapojil do konania, ktoré vykazuje znaky daňového podvodu podľa definície judikatúry Súdneho dvora EÚ. Správca dane dokázal, že žalobca nenakupoval tovar od tuzemského dodávateľa DIMĀS, s.r.o., ale reálne ho nakupoval priamo od dodávateľ Zaklad Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny z Poľska, pričom bol koordinovane vytvorený formálne fakturačný reťazec spoločností, ktoré deklarovali nákup a predaj preverovaného tovaru (mäsa), pričom fakturačný reťazec bol vytvorený nasledovne: Zaklad Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny › Insia L-M, s.r.o. › DIMĀS, s.r.o. › Q. A.. Dôvodom vytvorenia tohto fakturačného reťazca bolo podľa správcu dane získanie daňovej výhody u žalobcu, ktorou je odpočítanie dane na základe faktúry od tuzemského dodávateľa. Ak by žalobca zaúčtoval nákup tovaru od dodávateľa z Poľska tak, ako bol reálne uskutočnený, tak by u žalobcu išlo o intrakomunitárne nadobudnutie tovaru, ktoré by bol povinný zdaníť v tuzemsku. Pri vytvorení tuzemského fakturačného reťazca sa žalobca zbavil povinnosti zdaníť nadobudnutie tovaru, ale právo na odpočítanie dane mu ostalo zachované. Týmto spôsobom získal daňovú výhodu vo forme možnosti odpočítania dane na základe formálne vystavených faktúr od spoločnosti DIMĀS, s.r.o. Správca dane zistil, že spoločnosť DIMĀS, s.r.o., ktorá je uvedená na faktúrach predložených žalobcom k odpočítaniu dane za zdaňovacie obdobia október, november a december 2014, nepredložila príslušnému správcovi dane svoje účtovníctvo, a teda neumožnila mu skontrolovať deklarované zdaniteľné obchody a správnu výšku odvedenej dane. Správca dane poukázal na Rozsudok Súdneho dvora EÚ C-277/14 a ďalšie a konštatoval, že skúmal, či v zistených fakturačných reťazcoch niektorá zo zapojených spoločností spáchala daňový podvod, ktorý by viedol k možnosti získania uvedenej daňovej výhody u kontrolovaného platiteľa. Poukázal na Rozsudok Súdneho dvora EÚ 332/15, podľa ktorého aj neexistencia evidencie vystavených a zaplatených faktúr môže brániť riadnemu výberu dane a v dôsledku toho narušiť riadne fungovanie spoločného systému DPH. Právo Únie preto nebráni členským štátom, aby takéto nesplnenie povinnosti považovali za daňový podvod a v takomto prípade zamietli právo na odpočítanie dane. Správca dane konštatoval, že spoločnosti Insia L-M, s.r.o. a DIMĀS, s.r.o. nepredložili správcovi dane účtovníctvo, teda nepredložili ani evidenciu vystavených a zaplatených faktúr, na základe ktorých by správca dane mohol overiť reálnosť deklarovaných zdaniteľných obchodov. Okrem toho správca dane získal nepriame dôkazy o účelovom konaní týchto spoločností (častá zmena štatutárnych orgánov, zánik spoločností, vyjadrenia konateľov spoločnosti Insia L-M, s.r.o.), ktoré nepriamo preukazujú nereálnosť preverovaných zdaniteľných obchodov. Z konania týchto spoločností je podľa správcu dane zrejmé, že nepredložili účtovníctvo úmyselne a účelovo s cieľom neumožniť správcovi dane overiť reálnosť zdaniteľných obchodov, preto v zmysle uvedeného Rozsudku Súdneho dvora EÚ správca dane dokázal, že v popísaných fakturačných reťazcoch bol spáchaný daňový podvod uvedenými spoločnosťami tým, že nepredložili správcovi dane svoje účtovníctvo. Správca dane ďalej uviedol, že skúmal, či daňový podvod spáchaný uvedenými spoločnosťami má priamo súvislosť so zdaniteľnými obchodmi kontrolovaného platiteľa, pričom správca dane dokázal, že existuje priama súvislosť medzi zdaniteľným obchodom žalobcu a spáchaným daňovým podvodom, pretože ním deklarované zdaniteľné obchody žalobca vykonal priamo so spoločnosťou DIMĀS, s.r.o., ktorá sama spáchala daňový podvod. Tým, že nepredložila táto spoločnosť správcovi dane evidenciu vystavených faktúr, neexistuje žiadny dôkaz o tom, že spoločnosť DIMĀS, s.r.o. odvieďla štátu daň uvedenú na predmetných faktúrach, ktorú si odpočítal žalobca. Správca dane tak dokázal priamu súvislosť medzi neoprávneným odpočítaním dane u žalobcu a spáchaným daňovým podvodom u spoločnosti DIMĀS, s.r.o. V tejto súvislosti poukázal správca dane na Rozsudok Najvyššieho súdu SR 1Sžf/31/2016, podľa ktorého ak neexistuje dôkaz o odvedení dane uvedenej v predmetných faktúrach (možno tvrdiť, že daň nebola odvedená) a kontrolovaný platiteľ si túto daň odpočítal, priamo sa zapojil do daňového podvodu, ktorý spáchala spoločnosť DIMĀS, s.r.o. Správca dane poukázal na Rozsudok Súdneho dvora EÚ C-285/11 vo veci Bonik EOOD a skúmal, či existujú ďalšie dôkazy, ktoré preukazujú skutočnosť, že žalobca vedel o tom, že sa zapojil do konania vykazujúce znaky daňového podvodu. Správca dane zistil, že tieto dôkazy existujú, pretože žalobca si objednával tovar priamo u dodávateľa Zaklad Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny z Poľska, teda neobjednával tovar u dodávateľa DIMĀS, s.r.o., pričom žalobca sa sám vyjadril, že na základe požiadavky pani H. (DIMĀS, s.r.o.) s cieľom efektívne riešiť dodávky tovaru boli e-mailové objednávky zasielané v kópii aj poľskému dodávateľovi. Správca dane ďalej uviedol, že má k dispozícii zákonne získaný dôkaz, ktorým je Uznesenie PPZ NAKA č. ČVS:PPZ-369/NKA-FP-ST-2016 z 29.01.2019, pričom uvedené Uznesenie obsahuje popis účelovo vytvoreného systému vystavovania faktúr vo fakturačnom reťazci spoločností, ktorý začína u spoločnosti Zaklad Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny a končí u kontrolovaného platiteľa Q. A.. Správca dane konštatoval, že

podľa skutočností uvedených v predmetnom Uznesení obchod prebiehal spôsobom, že objednávka do Poľska prišla priamo od žalobcu, ktorú on zadal spoločnosti Zaklad Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny. Uvedené skutočnosti správca dane podľa odôvodnenia prvostupňových rozhodnutí považuje za dôkaz toho, že kontrolovaný platiteľ vedel o svojom zapojení do daňového podvodu, pretože on reálne objednával tovar u dodávateľa v Poľsku a údaje o každej objednávke poskytoval pani H., aby ona vedela správne vystaviť faktúru za spoločnosť DIMĀS, s.r.o. Správca dane zistil, že kontrolovaný platiteľ mal vytvorené všetky predpoklady preto, aby nakupoval tovar priamo od poľského dodávateľa, pričom by však musel tovar v tuzemsku zaťažiť daňou z nadobudnutia. Preto vedome, s cieľom vyhnúť sa plateniu tejto dane, vytvoril spolu s inými osobami fakturačný reťazec, v ktorom deklaroval fiktívny nákup tovaru od spoločnosti DIMĀS, s.r.o. Za dôkaz o tom, že žalobca vedel o svojej účasti vo fakturačných reťazcoch, považoval aj jeho písomné Vyjadrenie z 22.12.2016, výpoveď E. H. z 22.02.2019 a ďalej Znalecký posudok 2/2019, ktorý Znalecký posudok a skutočnosti v ňom uvedené správca dane považuje za ďalší dôkaz, ktorý preukazuje zapojenie daňového subjektu Q. A. do daňového podvodu. Správca dane poukázal na ďalšie dôkazy, z ktorých vyvodil záver, že žalobca vedel o systéme vystavovania faktúr vo fakturačných reťazcoch. Správca dane poukázal na to, že podľa Uznesenia z 29.01.2019 spoločnosti vo fakturačných reťazcoch umelo znižovali nimi deklarované predajné ceny z dôvodu, aby v závere fakturačného reťazca časť dane odpočítaná žalobcom mohla byť použitá na doplnenie ceny poľskému dodávateľovi a časť dane bola výhodou, ktorú získali ostatné zapojené spoločnosti, t. j. aj Q. A.. Ak žalobca nakupoval tovar priamo od poľského dodávateľa za vyššie ceny, musel by priznať daň z celého nadobudnutia tovaru a mal by právo si odpočítať túto daň, avšak pri vytvorení tuzemských fakturačných reťazcov vedel, že získa časť odpočítanej dane ako daňovú výhodu. Uvedené zistenia od OČTK správca dane vyhodnotil ako dôkaz toho, že žalobca vedel, že sa zúčastňuje daňového podvodu, ktorým je vytvorenie fakturačného reťazca s cieľom získať daňovú výhodu. Správca dane uzavrel, že na základe skutočností uvedených v odôvodnení prvostupňových rozhodnutí dokázal, že žalobca vedel o tom, že sa zapojil do daňového podvodu, ktorým je vytvorenie vyššie popísaných fakturačných reťazcov, v ktorých spoločnosti Insia L-M, s.r.o. a DIMĀS, s.r.o. spáchali daňový podvod nepredložením účtovníctva. Cieľom správcu dane preukázaného fakturačného reťazca bolo získanie daňovej výhody, ktorou je odpočítanie dane u žalobcu na základe formálne vyhotovených faktúr od tuzemského dodávateľa DIMĀS, s.r.o. Správca dane na základe posúdenia zisteného skutkového stavu v zmysle platnej európskej judikatúry preto nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z dôvodu jeho vedomého zapojenia do daňového podvodu, ktorého sa dopustil v spolupráci s ďalšími spoločnosťami pri vytvorení fiktívnych fakturačných reťazcov s cieľom získať daňovú výhodu. Správca dane uviedol, že dokázal, že v zistenom fakturačnom reťazci došlo k daňovému úniku tým, že žalobca neuviedol daň z nadobudnutia, ktorú bol povinný odviesť, pretože reálne nadobudol tovar priamo od poľského dodávateľa Zaklad Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny, pričom odpočítanie dane si uplatnil. Reálne prijatý tovar od tohto dodávateľa z iného členského štátu EÚ mal žalobca zdaňovať ako intrakomunitárne nadobudnutie tovaru, pričom by mal právo uplatniť si z týchto obchodov aj odpočítanie dane, avšak žalobca nepriznal daň z nadobudnutia, ale v účtovníctve zaúčtoval faktúry vystavené tuzemským dodávateľom DIMĀS, s.r.o., ktorý vo faktúrach uviedol daň, ktorú si žalobca odpočítal. Tým získal neoprávnenú daňovú výhodu, pretože neodviedol daň z nadobudnutia, pričom právo na odpočítanie dane si uplatnil na základe tuzemských faktúr vystavených k fiktívnym dodaniam tovaru.

Rozhodnutia žalovaného

9. O podaných odvolaniach žalobcu proti vyššie uvedeným rozhodnutiam správcu dane rozhodol žalovaný nasledovne:

Rozhodnutím č. 101642505/2020 zo dňa 29.10.2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101197603/2020 zo dňa 20.07.2020 (október 2014).

Rozhodnutím č. 101642568/2020 zo dňa 29.10.2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101197787/2020 zo dňa 20.07.2020 (november 2014).

Rozhodnutím č. 101642658/2020 zo dňa 29.10.2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101197878/2020 zo dňa 20.07.2020 (december 2014).

10. V odôvodnení napadnutých rozhodnutí žalovaný uviedol dôvody podaných odvolaní a zopakoval obsah zistení správcu dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, ako aj dôvody uvedené v rozhodnutiach správcu dane za jednotlivé zdaňovacie obdobia október, november a december 2014, ako je uvedené aj v bodoch 3-8 tohto rozsudku. Žalovaný v odôvodneniach napadnutých rozhodnutí ďalej poukázal na to, že správcovi dane bolo od vyšetrovateľa Policajného zboru SR v trestnej veci

vedenej NAKA, Národnou jednotkou finančnej polície, Expositúra Stred Banská Bystrica doručené Upovedomenie o začatí trestného stíhania a vznesení obvinenia podľa § 206 ods. 1 Trestného poriadku voči Q. A., E. H., E. H. (manželke M. H.), poľskému občanovi E. P. E., M. M., H. E. a T. J. za pokračovací zločin skrátenia dane a poistného podľa § 276 ods. 1, 2 písm. c/, ods. 4 Trestného zákona spáchaného závažnejším spôsobom konania podľa § 138 písm. i/ Trestného zákona, podľa ktorého od presne nezistenej doby najneskôr však od februára 2013 do najmenej októbra 2015 postupne, plánovite a koordinovane vytvárali sieť na DPH registrovanej SZČO a obchodných spoločností na území SR, ktorú podľa potreby o nové obchodné spoločnosti rozširovali a iné obchodné spoločnosti obmieňali za účelom, aby medzi týmito spoločnosťami a SZČO navodili zdanie vzájomných reťazových obchodov s mäsom a mäsovými výrobkami a predstierali, že si za ne aj navzájom medzi sebou platia DPH a to za účelom, aby prekryli priamy a skutočný obchodný vzťah medzi poľským dodávateľom mäsa a mäsových výrobkov spoločnosťou Zakład Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny a slovenským odberateľom mäsa a mäsových výrobkov Ľ. A., medzi ktorých tak umelo vsúvali nimi vytvárané reťazce obchodných spoločností a umožnili tak Ľ. A. na vstupe si odpočítať DPH z predstieraných zdaniteľných obchodov so slovenskými spoločnosťami z takto účelovo vytvorených reťazcov a umelo tak predstierali prenos daňových povinností z DPH na spoločnosti na začiatku takto vytvoreného reťazca, ktorú reálne neodvádzali, ale si ju ponechali, pričom medzi odberateľom - osobou Ľ. A. (SZČO) a dodávateľom poľskou spoločnosťou Zakład Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny so sídlom Michalowice, Poľsko doposiaľ preukázateľne účelovo zapojili reťazce vytvárané najmenej z nasledovných, nimi priamo alebo nepriamo prostredníctvom iných osôb ovládaných spoločností: MAOP s.r.o., EJKON s.r.o., MIRACON s.r.o., PROBESS s.r.o., DIMĀS s.r.o., Speedway s.r.o., Insia L-M s.r.o., Kleveria s.r.o., SHANTAL s.r.o., BARUT s.r.o. Ďalej žalovaný poukázal na to, že ako dôkaz v rámci operatívneho preverovania boli zaznamenané telefonické hovory na základe legálneho odpočúvania účastníckych staníc a do spisu boli zabezpečené ich prepisy ako listinné dôkazy, ktoré potvrdzujú výsledky vykonaného dokazovania, že Ľ. A. vedome nadobúdala mäso z Poľska a spoločnosti, cez ktoré bolo mäso len formálne prefakturované, boli do reťazca vsunuté len formálne s cieľom získať daňovú výhodu.

11. V odôvodnení napadnutých rozhodnutí žalovaný poukázal na zistenia správca dane ohľadne spoločností DIMĀS s.r.o., Insia L-M s.r.o. a Zakład Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny, Poľsko a na konštatovanie správca dane, že skutočnosť, že DIMĀS s.r.o. a Insia L-M s.r.o. sú prepojené cez jednu osobu, resp. tú istú skupinu osôb, ktoré ju ovládajú, potvrdzuje aj to, že spoločnosť DIMĀS s.r.o. bola účelovo prevedená na maďarského občana A. E., ktorý je z tej istej dediny, ako P. H., na ktorého bola prevedená spoločnosť Insia L-M s.r.o. a navyše obaja sa poznajú, obaja prišli spolu na výsluch na Slovensko, nakoľko bývajú obidvaja v maďarskom meste Encs a to na tej istej ulici, ako aj skutočnosť, že H. E. vznikla funkcia konateľa v spoločnosti od 01.01.2015 s účinnosťou zmeny od 10.01.2015, avšak v riadnom daňovom priznaní na DPH za zdaňovacie obdobie október 2014 (vystavené s dátumom 25.11.2014), je ako oprávnená osoba na podanie daňového priznania už uvedený on, aj keď v tom čase bol ešte stále a to aj v nasledujúcom období konateľom M. M.. Uvedené podporuje skutočnosť, že tieto osoby boli na účasť v spoločnosti účelovo dosadené a že osoba, resp. osoby, ktoré ich tam dosadili, ich poznali oboch, lebo už viac ako mesiac dopredu vedeli, kto bude novým konateľom. Ďalšie vzájomné prepojenie spoločností v reťazci vyplýva aj z toho, že spoločnosť Insia L-M s.r.o. neskôr nahradila spoločnosť SHANTAL, s.r.o., ktorá v reťazci fungovala ako prvonadobúdateľ mäsa z Poľska, práve v tejto spoločnosti mal účasť najprv vo forme konateľstva a spolovníctva a neskôr vo forme prokúry J. J., ktorý je bratom T. J., ktorí majú vedený trvalý pobyt na jednej a tej istej adrese. Ďalším dôkazom o vzájomnom prepojení spoločností a o ekonomickom ovládaní spoločnosti Insia L-M s.r.o. je skutočnosť, že mala tiež vedený účet v Slovenskej sporiteľni, na ktorom bol disponent aj M.K. E., tento bol otvorený T. J., ktorý v tom čase ako jediný konateľ zriadil dispozičné právo na účte M.K. E.. T. J. bol na účte disponentom aj potom, ako prestal byť konateľom spoločnosti Insia L-M s.r.o., aj keď bol jej prokuristom a disponentom s účtom bol aj vtedy, keď mu už účasť v spoločnosti úplne zanikla a keď sa stal novým prokuristom O. T.. Z uvedeného je zrejmé, že aj faktické ovládanie a dosadenie na účet M.K. E. prišlo práve od T. J.. Uvedené skutočnosti podľa žalovaného správca dane považoval za dôkaz, ktorý preukazuje, že spoločnosť riadne nepodnikala, nevystavovala faktúry, ani nevedla účtovníctvo v zmysle platných právnych predpisov, za spoločnosť nekonala osoba na to oprávnená, ale iná osoba, resp. iné osoby, ktoré úmyselne vytvorili fiktívne fakturačné reťazce. Zo zistených skutočností vyplýva, že do vyšetrovaného reťazca boli na zdeklarovanie obchodov pre Ľ. A. zapojené spoločnosti MAOP s.r.o., EJKON s.r.o., MIRACON s.r.o., PROBESS s.r.o., DIMĀS s.r.o., Speedway s.r.o., PETREX Košice s.r.o., Insia L-M s.r.o., Kleveria s.r.o., SHANTAL s.r.o., BARUT s.r.o. a aj poľská spoločnosť M.K. E.. Spoločnosti boli do reťazcov zapájané vždy postupne a spravidla nahrádzali, zamieňali predchádzajúce

spoločnosti. Ďalej žalovaný poukázal na obsah výpovedí Ľ. A., M. H., M. H. a M.K. E. vyplývajúci zo Zápisníc o vylúčení obvinených vyhotovených OČTK, z ktorých vyplýva, že od slovenských spoločností, ktoré boli tzv. prvonadobúdatelia tovaru na Slovensku, bol tovar len formálne prefakturovaný najmä do spoločností MAOP s.r.o., DIMĀS s.r.o. a neskôr aj BARUT s.r.o. a Kleveria s.r.o. Od týchto spoločností bol opätovne tovar prefakturovaný k odberateľovi Ľ. A., ktorý buď takto nadobudnuté mäso a mäsové výrobky ďalej prevažne v prevádzke v Krupine spracoval, alebo prostredníctvom svojej obchodnej siete predajní maloobchodne predával konečným odberateľom - spotrebiteľom. Zapojenie spoločností do vyšetrovaného reťazca v jednotlivých stupňoch bolo podľa zistení účelové a potvrdzuje to aj skutočnosť, že žiadna spoločnosť okrem poľského dodávateľa a konečného odberateľa Ľ. A. nemala žiadne skladové priestory, vždy ten istý tovar a to isté množstvo bolo zaobchodované v jeden a ten istý deň medzi jednotlivými spoločnosťami v reťazci. Spôsob uvádzania druhu a množstva tovaru na faktúrach svedčí o tom, že spoločnosti pravdepodobne ani nevedli evidenciu zásob, nakoľko presne to množstvo, ktoré mal v ten ktorý deň záujem nadobudnúť Ľ. A., sa presne odzrkadlilo vo faktúrach všetkých spoločností v reťazci, vo výnimočných prípadoch sa niekedy množstvá toho istého druhu sčítali. Pri jednotlivých vyšších faktúrach od poľskej spoločnosti sa nachádzali aj objednávky, ktoré však boli vystavené nie na odberateľa, na ktorého bola vystavená faktúra, ale na Ľ. A., ktorému mäso bolo reálne dodané, t.j. reálny tok tovaru bol iný, ako fakturačný tok. Uvedené závery potvrdzuje aj skutočnosť, že žiadna zo zúčastnených spoločností nepredložila správcovi dane ani OČTK medzinárodné nákladné listy (CMR). Prepravu tovaru zabezpečoval poľský dodávateľ mäsa, mäso bolo prepravované priamo zo spoločnosti Zakład Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny do prevádzky Q. A. v Krupine, čo zhodne potvrdili vo svojich výpovediach Ľ. A., M.K. E., M. H. aj M. H.. Prevzatie mäsa potvrdil Ľ. A. na dodacom liste šoférovi, väčšinou platil v hotovosti šoférom. Z dokladov predložených ku kontrole, z údajov o evidencii motorových vozidiel, z Elektronického mýtného systému za obdobie október, november a december 2014 a z údajov zo systému Štátnej veterinárnej a potravinovej správy bolo zistené, že tovar nakúpený na základe dodávateľských faktúr od dodávateľa DIMĀS s.r.o. bol podľa záznamov Národnej diaľničnej spoločnosti dovezený na miesto vykládky na Železničnej ulici v Krupine vozidlami poľských prepravcov (bez prerušenia cesty od štátnej hranice až po miesto vykládky v Krupine) a podľa údajov ŠVPS má tovar pôvod v Poľsku, množstvo mäsa na faktúre súhlasí s množstvom nahláseným do systému ŠVPS. V odôvodnení napadnutých rozhodnutí žalovaný konštatoval, že na preverovaných faktúrach sa nenachádzajú identifikačné údaje dovezenej alebo dodanej potraviny v zmysle platnej legislatívy. Z uvedených skutočností vyplýva, že tovar od dodávateľa Zakład Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny nebol dodaný spoločnosti Insia L-M s.r.o., ale bol priamo dodaný Ľ. A. do prevádzkarne v Krupine, kde bolo mäso vyložené, Ľ. A. prevzatie mäsa potvrdil na dodacom liste šoférovi M. H. a M. H., ktorí sa zúčastňovali na obchodných transakciách za spoločnosť DIMĀS s.r.o., neboli konateľmi, ani splnomocnenými zástupcami, a preto neboli oprávnení za uvedené spoločnosti konať. Dodávateľom spoločnosti DIMĀS s.r.o. v preverovaných obdobiach bola spoločnosť Insia L-M s.r.o., konateľ tejto spoločnosti však poprel, že vykonával ekonomickú činnosť za spoločnosť Insia L-M s.r.o., ani nevedel, že je konateľom nejakej spoločnosti. Na základe vykonaného preverovania u daňového subjektu Insia L-M s.r.o. správca dane nezistil v preverovaných zdaňovacích obdobiach uskutočnenie intrakomunitárnych nadobudnutí tovarov z Poľska. Uvedená spoločnosť správcovi dane v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach október, november a december 2014 nepreukázala splnenie podmienok podľa § 11 Zákona o DPH nadobudnutie tovarov z krajiny EÚ Poľska od spoločnosti Zakład Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny a dôkazmi nepreukázala nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdatelovi dodávateľom alebo nadobúdatelom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu. Z uvedeného možno logicky vyvodiť záver, že ak spoločnosť Insia L-M s.r.o. nenadobudla vlastnícke právo k tovaru, nemohla toto právo previesť na svojho odberateľa - spoločnosť DIMĀS s.r.o. a táto spoločnosť následne na žalobcu. Vzhľadom k tomu, že spoločnosť DIMĀS s.r.o. neuskutočnila plnenie deklarované na preverovaných faktúrach, žalobca neprijal plnenie od platiteľa uvedeného na faktúrach, nevznikol mu nárok na odpočítanie dane. Zdaniteľné obchody deklarované na faktúrach, na ktorých je ako dodávateľ uvedená spoločnosť DIMĀS s.r.o., neboli uskutočnené dodávateľom na nich uvedeným. Nie je postačujúce, pokiaľ si platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené a to práve osobou uvedenou na faktúre. Osoba, ktorá je uvedená ako dodávateľ na faktúre, musí byť identická s osobou, ktorá reálne dodala tovar odberateľovi. Táto podmienka nebola v prípade faktúr od spoločnosti DIMĀS s.r.o. splnená. Žalovaný poukázal na to, že na základe uvedených skutočností mal správca dane za preukázané, že zdaniteľné obchody tak, ako boli fakturované, neboli uskutočnené. Žalobca neunesol dôkazné bremeno na preukázanie prijatia vyššie opísaných dodávok tovaru od dodávateľa deklarovaného vo faktúrach a zistené skutočnosti

preukazujú, že žalobca sa zapojil do konania, ktoré vykazuje znaky podvodného zneužitia práva. Správca dane dospel k záveru, že žalobca musel vzhľadom na všetky okolnosti vedieť, že predmetné plnenia sú súčasťou zneužitia práva v dodávateľskom reťazci a ak si aj svojej účasti v reťazci nebol vedomý, mal pri rozumnej miere opatrnosti prijať také opatrenia, ktoré by jeho účasť na podvodnom konaní vylúčili, resp. by mu predišli. Vzhľadom k tomu, že dodávateľ DIMÁS s.r.o. vyhotovil faktúry, na ktorých uviedol daň, bol povinný postupovať podľa § 69 ods. 5 Zákona o DPH, podľa ktorého každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň, žalobcovi ale nevzniklo právo na odpočítanie dane. Správca dane v daňovej kontrole na základe uvedených zistení neuznal odpočítanie dane z predmetných faktúr od dodávateľa DIMÁS s.r.o. a mal za preukázané, že žalobca vedel o svojom zapojení do daňového podvodu, pretože reálne tovar objednával u poľského dodávateľa a údaje o každej objednávke poskytoval p. H., aby ona vedela správne vystaviť faktúru za spoločnosť DIMÁS s.r.o. Správca dane konštatoval, že žalobca mal vytvorené všetky predpoklady na to, aby nakupoval tovar priamo od poľského dodávateľa, nakoľko sa dlhodobo poznajú, boli v kontakte, čo obaja potvrdili, a preto vedome, s cieľom vyhnúť sa plateniu dane, vytvorili spolu s inými osobami fiktívny fakturačný reťazec. V zistenom fakturačnom reťazci došlo k daňovému úniku tým, že žalobca neodviedol daň z nadobudnutia tovaru z Poľska, ktorú bol povinný odvieť, pretože reálne nadobudol tovar priamo od poľského dodávateľa Zakład Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny. Žalovaný poukázal na rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/97/2009, v ktorom najvyšší súd poukázal na „základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodu obchodného styku aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak čini. Ak takéto vedomosti štatutárnemu orgánu a obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktoré nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené.“ To znamená, že znalosť svojich obchodných partnerov nie je nadštandardná požiadavka správcu dane, prekračujúca rámec zákona v rozpore s ustálenou judikatúrou, ale základným predpokladom riadneho obchodného styku. Výber dôveryhodných obchodných partnerov je primárnou záležitosťou daňového subjektu, ktorý je tak plne zodpovedný za dôsledky svojich rozhodnutí. Ďalej žalovaný poukázal na to, že žalobca pri výsluchu pred OČTK uviedol, že za tovar boli platby odovzdávané priamo vodičom, ktorí tovar priviezli, takže platby boli realizované priamo poľskej spoločnosti, a nie osobe, ktorá bola uvedená na faktúre. Takýto postup realizácie obchodných vzťahov odporuje bežným obchodným zvyklostiam, v rámci ktorých odberateľ uhrádza dodanie tovaru svojmu priamemu dodávateľovi, čo v danom prípade nenastalo. Z ustanovení Zákona o DPH vyplýva, že daň uvedená na faktúre môže byť odpočítateľná, ak bola uplatnená platiteľom, ktorý dodal tovar alebo službu uvedenú na faktúre. Avšak výsledky zistené pri daňovej kontrole preukazujú, že spoločnosť Insia L-M s.r.o. nedodala tovar uvedený na preverovaných faktúrach spoločnosti DIMÁS, s.r.o., len boli na túto spoločnosť vystavené fiktívne faktúry. Ak spoločnosti DIMÁS, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru žalobcovi, potom žalobcovi nemohlo vzniknúť ani právo na odpočítanie dane. Daň uvedená na preverovaných faktúrach je splatná len z titulu, že je uvedená na faktúre, žalobcovi ale nevzniklo právo na odpočítanie dane. Žalovaný neakceptoval názor žalobcu, že tým, že má faktúry, platby a tovar, splnil podmienky na odpočítanie dane v zmysle zákona. Platiteľom predložené doklady majú povahu listinných dôkazov a samy osebe nepreukazujú fakturované zdaniteľné obchody. Platiteľ musí byť schopný preukázať nielen dokladmi, ale aj inými dôkazmi, že reálne prišlo k fakturovaným obchodom. Z judikatúry vnútroštátnych súdov vyplýva, že každý subjekt vstupujúci do obchodných vzťahov musí zachovávať náležitú mieru obozretnosti, predovšetkým vzhľadom k povahe tovaru a služieb, a zabezpečiť si potrebné doklady pre splnenie podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Je v záujme daňového subjektu, aby nad rámec svojich bežných obchodných potrieb zhromažďoval dôkazy, ktoré môžu preukázať, že k uskutočneniu zdaniteľných obchodov skutočne prišlo, pretože dôkazné bremeno týkajúce sa faktickej realizácie obchodovania je na jeho strane. Žalovaný poukázal pritom na závery Najvyššieho súdu SR v Rozsudku sp. zn. 4Sžf/20/2011. Daňový subjekt je povinný viesť svoju evidenciu, uskutočňovať svoju činnosť a preverovať si svojich obchodných partnerov tak, aby v akomkoľvek prípade, v každej situácii mal dostatočné podklady pre to, aby riadne preukázal existenciu, resp. vznik nárokov a povinností v zmysle daňových zákonov. Vychádzajúc aj zo záverov Najvyššieho súdu SR uvedených v rozhodnutí sp. zn. 3Sžf/81/2013 uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to, že daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré vzhľadom na charakter zdaniteľných obchodov zabezpečuje preukázateľnosť uskutočnenia zdaniteľného obchodu správcovi

dane. Ďalej žalovaný uviedol, že z judikatúry SD EÚ vyplýva, že zdaniteľná osoba si nemôže odpočítať DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom (napr. preto, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve a totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia, sa ukázala ako nejasná), avšak znovu až za súčasného splnenia dvoch podmienok, a to že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a že vzhľadom na objektívne skutočnosti doložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu túto skutočnosť overiť. Nie je však v rozpore s právom požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (C-409/04 Teleos, C-499/10, C-499/10 Vlaamse Oliemaatschappij, C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling). V tejto súvislosti žalovaný poukázal aj na rozsudok NS SR sp. zn. 2Sžf/100/2016, ako aj na rozsudok sp. zn. 8Sžf/51/2010. V zmysle rozsudku SD EÚ C-73/06 Planzer za sídlo ekonomickej činnosti spoločnosti sa považuje miesto, kde sa prijímajú zásadné rozhodnutia riadiaceho orgánu spoločnosti a kde sa uskutočňujú úlohy ústredia tejto spoločnosti. Fiktívne usadenie sa (virtuálne sídlo) nie je možné kvalifikovať ako sídlo ekonomickej (hospodárskej) činnosti spoločnosti. V zmysle záverov predmetného rozsudku, ak sídlo spoločnosti nezodpovedá sídlu jej ekonomickej činnosti, je daňová správa oprávnená považovať podnik za fiktívny a vyvodiť z neho náležité právne dôsledky. Ako bolo zistené miestnym zisťovaním, na adrese uvedenej v obchodnom registri spoločnosť Insia L-M s.r.o. nesídlí. V rozsudku SD EÚ C-73/06 sa okrem iného uvádza, že „určenie miesta sídla hospodárskej činnosti predpokladá zohľadnenie súhrnu faktorov, medzi ktorými sa v prvom rade nachádza sídlo, miesto ústredia, miesto stretnutia riadiacich osôb spoločnosti a miesto, obvykle totožné, v ktorom sa rozhoduje o všeobecnej podnikovej politike. Iné faktory ako napríklad bydlisko riadiacich osôb, miesto konania valného zhromaždenia, miesto uloženia správnych a účtovných dokladov a miesto hlavného priebehu finančných činností, najmä bankových, sa môžu zohľadniť tiež. Fiktívne usadenie sa, aké charakterizuje spoločnosť typu „poštová schránka“ alebo „webová schránka“, nie je možné kvalifikovať ako sídlo hospodárskej činnosti v zmysle čl. 1 bodu 1 trinástej smernice.“ Na základe uvedeného zamestnanci správca dane skonštatovali, že v prípade spoločnosti Insia L-M, s.r.o. sa jedná o fiktívne usadenie sa na adrese uvedenej v obchodnom registri, ktoré nie je možné kvalifikovať ako sídlo hospodárskej činnosti a obchodnú činnosť týchto spoločností charakterizovali ako deklarovanie fiktívnej ekonomickej činnosti bez akéhokoľvek reálneho základu. Vo vzťahu k podvodu žalovaný poukázal na rozsudky SD EÚ C-285/11 Bonik, C-80/11, C-142/11, C-643/11, C-439/04, C-440/04 Axel Kittel, C-354/03, C-355/03, C-484/03 OPTIGEN Ltd., FULCRUM ELECTRONICS Ltd., BOND HOUSE SYSTEMS Ltd., ako aj na rozsudok C-18/13 Maks Pen EOOD. S poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžfk/16/2017 žalovaný konštatoval, že správca dane bol oprávnený v daňovom konaní použiť ako dôkaz zápisnice z výsluchov svedkov získané od OČTK, pričom nebol povinný doslovne interpretovať celé znenia jednotlivých výpovedí svedkov, teda aj túto námietku považoval za nedôvodnú. Nedôvodná podľa žalovaného bola aj námietka týkajúca sa nezákonnosti postupu správca dane tým, že na žiadosť žalobcu daňové konanie neprerušil. Podľa § 61 Daňového poriadku správca dane nie je povinný konanie prerušiť ani vzhľadom na prebiehajúce trestné konanie. V zmysle ustanovení Zákona o DPH pre určenie a vyrubenie dane je podstatné, kto je platiteľom dane a nie je potrebné vyriešiť otázku, či platiteľ je alebo nie je osobou, ktorá spáchala trestný čin. Zákon neustanovuje, aby platiteľom dane musela byť osoba, ktorá sa dopustila, prípadne aj bola odsúdená za spáchanie trestného činu v súvislosti s prípadným daňovým podvodom. Uviedol, že konanie daňového subjektu môže byť posúdené ako trestný čin, avšak toto je výlučne v kompetencii orgánov činných v trestnom konaní. V prípade, že sa daňový subjekt dopustí trestnej činnosti v súvislosti s krátením dane alebo neodvedením dane, na takéto konanie sa vzťahuje Trestný poriadok. Na daňové konanie sa vzťahuje výlučne Daňový poriadok. K odvolacej námietke žalobcu vo vzťahu k rozsudku SD EÚ C-245/04 EMAG žalovaný uviedol, že v tomto prípade ak spoločnosť DIMĀS, s.r.o. nadobudla mäso od poľského dodávateľa v Poľsku a následne ho predala žalobcovi, pričom poľský dodávateľ prepravil mäso priamo žalobcovi, a preto nemusí mať spoločnosť DIMĀS, s.r.o. skladové priestory na mäso na Slovensku, tak v tom prípade s prvou dodávkou tovaru nebola spojená preprava (prvý predávajúci, prvý nadobúdateľ), poľským dodávateľom mala spoločnosť DIMĀS, s.r.o. vystaviť faktúru za dodávku tovaru s poľskou DPH a odviesť daň do štátneho rozpočtu Poľska. Spoločnosť DIMĀS, s.r.o. mala svojmu odberateľovi (druhý nadobúdateľ) žalobcovi vystaviť faktúru bez DPH, pretože s touto dodávkou je spojená preprava tovaru do iného členského štátu a žalobca mal uplatniť samozdanenie a odviesť DPH do štátneho rozpočtu SR. Avšak aj v tomto prípade by mal žalobca na vstupe faktúru bez

DPH a mal povinnosť uplatniť samozdanenie a odvieť DPH do štátneho rozpočtu SR. V skutočnosti žalobca nakupoval tovar/mäso priamo od poľského dodávateľa Zaklad Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny, na účet ktorého bola preprava tovaru realizovaná, a preto v súlade s uvedeným rozsudkom SD EÚ C-245/04 táto dodávka zakladá dopravu tovaru v rámci Spoločenstva a len táto dodávka bude oslobodená od dane podľa čl. 28c písm. a/ 1. pododseku šiestej smernice. Poľský dodávateľ mal žalobcovi vystaviť faktúru bez DPH, pretože s touto dodávkou je spojená preprava tovaru do iného členského štátu a žalobca mal uplatniť samozdanenie a odvieť DPH do štátneho rozpočtu SR. Táto DPH predstavuje daňový únik, pretože nebola odvedená do štátneho rozpočtu ani v Poľsku, ani v SR. Žalobca jednoznačne vedel, že nadobúda mäso od poľského dodávateľa, preto ho nahlásil aj na RVPS. Nakoľko žalobca je jediným spoločníkom a jediným konateľom aj v iných obchodných spoločnostiach, ktoré poskytujú služby ako vedenie účtovníctva a činnosť ekonomických poradcov, je dôvodné sa domnievať, že vedel ako sa účtuje DPH pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, ktoré je spojené s prepravou tovaru. Ďalej žalovaný skonštatoval, že ostatné subjektívne námietky uvedené v odvolaní sú vo vzťahu k uvedeným skutočnostiam nepodstatné, právne irelevantné a nemajú vplyv na zákonnosť prvostupňových rozhodnutí. Správca dane podľa jeho názoru postupoval v zmysle § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pričom v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi chránil záujmy štátu a obcí a dbal na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Na základe výsledkov všetkých preverovaní a zistení správca dane dospel k záveru, že podnikateľské aktivity žalobcu neboli štandardnými obchodmi, nakoľko bolo preukázané, že fakturačný tok tovaru sa nezhodoval s reálnym tokom obchodovania s tovarom dodaného na územie SR. Všetky skutočnosti poukazujú na skutočnosť, že bol vytvorený umelý mechanizmus obchodovania za účelom odpočítania dane z tovaru nadobudnutého v tuzemsku a jediným cieľom bolo získanie daňovej výhody. Z uvedeného podľa žalovaného jednoznačne vyplýva, že kontrolovaný platiteľ dane - žalobca vedel, že sa svojou činnosťou podieľa na plnení, ktoré je súčasťou daňového podvodu.

Žalobné body

12. Žalobca sa žalobami podanými v zákonnej lehote domáhal zrušenia napadnutých rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správcu dane za zdaňovacie obdobia október, november a december 2014 a tvrdil, že napadnuté rozhodnutia žalovaného sú nezákonné, nakoľko sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutých rozhodnutí, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu, vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonných rozhodnutí vo veci samej, a preto žiadal napadnuté rozhodnutia žalovaného i rozhodnutia správcu dane zrušiť a veci vrátiť na ďalšie konanie prvostupňovému orgánu verejnej správy.

13. Žalobca v časti III. žalôb označených ako „Spolupráca so spoločnosťou MAOP s.r.o. a DIMĀS s.r.o.“ uviedol, že zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva povinnosť uvádzať vo faktúre alebo v dodacom liste, údaje o pôvode tovaru. Žalobca tvrdil, že žalovaný nesprávne aplikoval a vykladal predpisy EÚ, konkrétne sa odvolal na vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č. 931/2011, pričom povinnosť z neho vyplývajúca nemá nič spoločné s preukazovaním skutočného dodania tovaru, ale vzhľadom na preambulu tohto nariadenia súvisí s potrebou zabezpečiť vysledovateľnosť potravín. Podľa čl. 3 ods. 3 predmetného nariadenia tieto doplňujúce informácie musia zostať k dispozícii aspoň dovtedy, kým nemožno primerane predpokladať, že potravinu sa spotrebovala. V čase vykonávania daňovej kontroly však táto lehota nepochybne uplynula, vzhľadom na bežnú dobu spotreby mäsa a mäsových výrobkov, a preto žalobca nebol povinný mať tieto informácie k dispozícii. Na základe Usmernenia k vykonávaniu niektorých článkov nariadenia č. 178/2002 o všeobecnom potravinovom práve záver žalovaného o povinnosti uchovávať takéto záznamy nie je 5 rokov. Žalobca tak nebol povinný uchovávať záznamy o pôvode tovaru v čase vykonávania daňovej kontroly, pretože čerstvé mäso má dátum spotreby kratší ako 3 mesiace, a teda povinnosť uchovávať záznam postačí 6 mesiacov od dodávky a aj pri mäsových výrobkoch by už nepochybne v čase daňovej kontroly uplynulo viac ako 6 mesiacov od ich trvanlivosti. Žalobca poukázal na to, že dodací list je súčasťou faktúry, hoci faktúra samotná ako dodací list nemôže slúžiť, navyše právne predpisy povinnosť vystaviť dodací list ani jeho obsah neurčujú. Potreba vystavovania dodacích listov je len tam, kde si dodávateľ chce zabezpečiť potvrdenie o tom, že

nejaký konkrétny tovar odberateľ v skutočnosti prevzal. V tomto prípade však skutočné odobratie nebolo dodávateľom ani správcom dane spochybnené. Žalovaný podľa žalobcu sankcionuje žalobcu za to, že faktúry neobsahovali náležitosti, ktoré podľa § 74 Zákona o DPH faktúra obsahovať nemá a ani nemusí. Správca dane tak nepriamo ukladal žalobcovi svojim postupom povinnosť, ktorá je nad rámec zákonnej povinnosti, na čo nebol oprávnený. Správca dane nemôže sankcionovať nepredloženie takých dokladov, ktoré daňový subjekt nie je povinný uchovávať. Žalobca poukázal na výpoveď M. H., ktorá potvrdila spoluprácu so žalobcom, popísala spôsob zadávania objednávok, následného objednávanie tovaru z Poľska a platenia za tovar. V odpovedi na žiadosť o MVI je uvedené, že E. E. objednal a zaplatil prepravu pre dodanie tovaru pre žalobcu, potvrdil objednávanie tovaru s tým, že tovar bol prepravený priamo na Slovensko žalobcovi na základe objednávok spoločností, za ktoré konali E. H. a E. H.. Žalobca poukázal na to, že správca dane už v roku 2013 preveroval obchodné vzťahy s dodávateľom MAOP s.r.o. a nespochybnil spoluprácu žalobcu s týmto dodávateľom, čo podľa žalobcu podporuje dobromyseľnosť žalobcu. Ani správca dane pri všetkých svojich kompetenciách a informačných zdrojoch nezaznamenal podvodnosť či neštandardnosť aktivít spoločnosti MAOP s.r.o.. Uviedol, že ak správca dane tvrdí, že tovar nedodala spoločnosť MAOP s.r.o., ako mohol žalobcovi uznať výdavky za nadobudnutie tovaru od tejto spoločnosti.

14. Žalobca v žalobách týkajúcich sa zdaňovacích období október, november a december 2014 zhodne namietal neprípustné použitie Uznesenia o vznesení obvinenia (ďalej len „Uznesenie“) ako dôkazu v daňovom konaní. Tvrdil, že v daňovom konaní nemožno samotné Uznesenie o vznesení obvinenia vydané v trestnom konaní použiť ako dôkaz skutkových okolností v ňom opísaných, a to ani ako dôkaz toho, že sa určitý skutok stal a ani ako dôkaz, že sa ho dopustila konkrétna osoba. Uznesenie o vznesení obvinenia je podľa žalobcu v daňovom konaní dôkazom absolútne nepoužiteľným, pretože procesné dôsledky vyplývajúce z tohto Uznesenia sú pre daňové konanie bez právneho významu. Ďalej namietal, že správca dane sa opiera v podstatnej časti o citovanie, resp. prevzatie Uznesenia o vznesení obvinenia. S poukazom na ustanovenia Trestného poriadku žalobca argumentoval, že právnym významom Uznesenia o vznesení obvinenia je len a výlučne začatie trestného stíhania voči konkrétnej osobe za určitý konkretizovaný skutok, je teda procesným rozhodnutím v trestnom konaní a toto Uznesenie nemôže byť dôkazom ničoho iného, ako toho, že bolo určitej osobe vznesené obvinenie pre konkrétny skutok, v ktorom sa vidí trestný čin. Žiadna časť výroku Uznesenia nemôže byť dôkazom toho, že sa určitý skutok stal alebo že ho spáchala konkrétna osoba a to ani v trestnom, ani v inom (a teda ani v daňovom) konaní. Je preto neprípustné použiť Uznesenie o vznesení obvinenia ako dôkaz v daňovom konaní spôsobom, že správca dane používa Uznesenie o vznesení obvinenia ako dôkaz toho, že sa určité skutočnosti stali, že sa určité osoby dopustili nejakého konania, či ako dôkaz o vedomosti daňového subjektu o zapojení do podvodného konania. Žalobca poukázal na to, že v správnom konaní (alebo v civilnom konaní) je možné použiť ako dôkaz o tom, že odsúdený sa dopustil konkrétneho konania (skutku), ktorý je trestným činom, len právoplatný odsudzujúci rozsudok vydaný voči konkrétnej osobe. Bez takéhoto právoplatného odsudzujúceho rozsudku nemožno v žiadnom konaní hľadiť na danú osobu ako na vinnú zo spáchania trestného činu. K tomuto záveru možno dospieť podľa žalobcu výkladom § 285 Trestného poriadku a contrario. Žiadne z rozhodnutí OČTK predchádzajúcich právoplatnému odsudzujúcemu rozsudku nemožno považovať za dôkaz o tom, že sa určitý skutok stal, alebo že ho spáchala určitá osoba, pretože až do okamihu právoplatného odsudzujúceho rozsudku všetky rozhodnutia vychádzajú len z určitej miery pravdepodobnosti. V tejto súvislosti žalobca poukázal na ust. § 22 ods. 2 Daňového poriadku, z ktorého vyplýva, že správca dane si nemôže ako o predbežnej otázke urobiť úsudok o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin alebo priestupok, alebo o osobnom stave fyzickej osoby. Aj z vymedzenia § 24 ods. 4 Daňového poriadku je zrejmé, že použiteľné v daňovom konaní sú len zákonné dôkazy a to vrátane ich zákonného použitia. Pokiaľ správca dane poukázal na bod 38 Rozsudku Súdneho dvora EÚ (ďalej len „SD EÚ“) C-189/18 Glencore Agriculture Hungary Kft., žalobca uviedol, že SD EÚ sa vyjadril k použitiu dôkazov získaných v trestnom konaní. Uznesenie o vznesení obvinenia nie je však dôkazom získaným v trestnom konaní, a teda vo svetle judikatúry SD EÚ nie je použiteľné v daňovom konaní. Jedná sa o rozhodnutie v trestnom konaní, ktoré však nie je a nemôže byť dôkazom, pretože nebolo získané z dôkazného prostriedku, pričom žalobca poukázal na § 119 ods. 2 Trestného poriadku. Z uvedeného jednoznačne vyplýva, že Uznesenie o vznesení obvinenia z 29.01.2019 nie je dôkazom získaným či vykonaným v súbežne vykonávanom trestnom konaní, pretože nie je vôbec podľa vnútroštátnej úpravy dôkazom. Toto Uznesenie nemôže byť v daňovom konaní použité ani ako listinný dôkaz, pretože nebolo získané z dôkazných prostriedkov a predstavuje predbežný názor OČTK o tom, aká osoba a akého skutku sa mohla dopustiť. Takéto rozhodnutie navyše môže prokurátor kedykoľvek v prípravnom konaní zrušiť. Snaha správcu dane túto

listinu použiť ako listinný dôkaz je podľa žalobcu v rozpore s právami daňového subjektu a porušením Dohovoru o ľudských právach. Na vec nemá žiadny vplyv, že žalobca mal možnosť pred vydaním rozhodnutí do tejto listiny nahliadnuť. Žalobca tvrdil, že ak správca dane používa v daňovom konaní ako dôkaz voči žalobcovi Uznesenie o vznesení obvinenia, ktorým (čo i len podporne) preukazuje, že došlo k určitým skutkovým okolnostiam, priamo tým porušuje § 22 ods. 2 Daňového poriadku, ako aj prezumpciu neviny zakotvenú Trestným poriadkom i medzinárodnými dokumentami v oblasti ľudských práv a slobôd a koná aj v priamom rozpore s Rozsudkom SD EÚ C-189/18.

15. Žalobca ďalej v žalobách týkajúcich sa zdaňovacích období október, november a december 2014 zhodne namietal nepripustné použitie dôkazov získaných v inom konaní použitím informačno-technických prostriedkov. Argumentoval, že správca dane nemôže na základe Daňového poriadku ani iných predpisov obstarávať dôkazy, ktorých obstaranie je možné len v inom, najmä trestnom konaní, pričom sa jedná najmä o dôkazy získavané využitím informačno-technických prostriedkov podľa § 114 a § 115 Trestného poriadku, prípadne podľa zák. č. 166/2003 Z.z. o ochrane súkromia pred neoprávneným použitím informačno-technických prostriedkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Zákon o ochrane pred odpočúvaním“). Žalobca poukázal na to, že žalovaný v druhostupňových rozhodnutiach (na str. 4) výslovne uvádza: „Ako dôkaz v rámci operatívneho preverovania boli zaznamenané telefonické hovory na základe legálneho odpočúvania účastníckych staníc a do spisu boli zabezpečené ich prepisy ako listinné dôkazy, ktoré potvrdzujú výsledky vykonaného dokazovania, že L. A. vedome nadobúdala mäso z Poľska a spoločnosti, cez ktoré bolo mäso len formálne prefakturované, boli do reťazca vsunuté len formálne s cieľom získať daňovú výhodu.“ Podľa žalobcu nie je zrejmé, či žalovaný uvedené hodnotenie uvádza na základe údajov z Uznesenia o vznesení obvinenia alebo na základe iných informácií, avšak možno sa domnievať, že tak koná práve na základe Uznesenia o vznesení obvinenia, ktoré parafrázuje tak, že nie je zrejmé, či sa jedná o citáciu, či parafrázu Uznesenia o vznesení obvinenia alebo o vlastné hodnotenie správcu dane. Žalobca poukázal na Nález Ústavného súdu SR II.ÚS 5/2011-77 z 15.12.2011, z ktorého odcitoval časť textu týkajúceho sa prípustnosti použitia dôkazných prostriedkov, ktorými možno zistiť a objasniť skutkový stav veci. Zároveň poukázal na ustanovenie § 3 ods. 1 a 2 Zákona o ochrane pred odpočúvaním upravujúce možnosť použitia údajov získaných informačno-technickými prostriedkami a tvrdil, že správca dane nepatrí medzi orgány štátu uvedené v § 2 ods. 2 cit. zákona. Navyše aj akékoľvek použitie informačno-technických prostriedkov podľa tohto zákona je podmienené predchádzajúcim súhlasom sudcu. Správca dane nie je teda oprávneným orgánom štátu na použitie informačno-technických prostriedkov a nebol mu udelený ani súhlas sudcu na ich použitie. Správa daní nie je zahrnutá do oprávneného účelu použitia informačno-technických prostriedkov podľa § 3 ods. 1, a preto informácie získané prostredníctvom použitia informačno-technických prostriedkov použitých Policajným zborom nie je podľa § 3 ods. 2 Zákona o ochrane pred odpočúvaním možné akokoľvek použiť v daňovom konaní. Žalobca ďalej v tejto súvislosti poukázal na § 7 ods. 3 Zákona o ochrane pred odpočúvaním, podľa ktorého, ak sa informačno-technický prostriedok použil v rozpore s týmto zákonom, záznam získaný pri takomto použití alebo akýkoľvek iný výsledok nezákonného použitia informačno-technického prostriedku nijaký štátny orgán, ani iný orgán verejnej moci nesmie použiť ako dôkaz, ani uznať za dôkaz okrem trestného alebo disciplinárneho konania proti osobe, ktorá záznam nezákonne vyhotovila alebo dala príkaz na jeho vyhotovenie. Vzhľadom na uvedené žalobca tvrdil, že správca dane nemôže v daňovom konaní použiť ako dôkaz ani samotné záznamy z použitia informačno-technických prostriedkov, ani ich prepisy, nakoľko nie je oprávneným orgánom štátu podľa § 2 ods. 2 Zákona o ochrane pred odpočúvaním a správa daní ani nie je oprávneným účelom použitia informačno-technických prostriedkov podľa § 3 ods. 1 Zákona o ochrane pred odpočúvaním, a to ani v prípade, ak boli tieto informácie získané z Uznesenia o vznesení obvinenia práve s poukazom na § 7 ods. 3 cit. zákona. Žalobca v žalobách zdôraznil, že žiadny z telefonických hovorov, ktoré boli zaznamenané v rámci odpočúvania, žiadnym spôsobom nepodporujú závery žalovaného a žalovaný neuviedol žiadne konkrétne zistenia, opiera sa len o všeobecnú konštatáciu, ktorá nemá oporu v dokazovaní. K namietanému neprípustnému použitiu dôkazov získaných v trestnom konaní odpočúvaním a záznamom telekomunikačnej prevádzky žalobca poukázal na to, že použitie týchto prostriedkov umožňuje v trestnom konaní § 115 Trestného poriadku, podľa ktorého tieto záznamy je možné použiť výlučne v určitých prípadoch v trestnom konaní a zároveň ich možno použiť len v rámci toho trestného konania, v ktorom boli získané. Uvedené podľa žalobcu vyplýva aj z ust. § 115 ods. 7 Trestného poriadku. Z uvedeného podľa žalobcu vyplýva nielen zákaz použiť odpočúvanie a záznam telekomunikačnej prevádzky v inom trestnom konaní (ak nespĺňa podmienky § 115 ods. 1 Trestného poriadku), ale všeobecný zákaz použiť odpočúvanie a záznam telekomunikačnej techniky v akomkoľvek inom konaní, najmä v správnom konaní, a teda aj

v daňovom konaní. V tejto súvislosti poukázal žalobca na rozsudok NS SR č.k. 6Sžo/29/2013, na názory Ústavného súdu SR, ako aj na obsah odborného článku JUDr. H. E., H.. prezentovaného v rámci vedeckej konferencie Bratislavské právnické fórum 2015. Žalobca mal za to, že použitie obrazových, zvukových alebo obrazovo-zvukových záznamov podľa § 114 Trestného poriadku a použitie odpočúvania a záznamu telekomunikačnej prevádzky podľa § 115 Trestného poriadku podlieha v zásade rovnakým pravidlám, a preto sú uvedené rozhodnutia ÚS SR ako aj NS SR bez ďalšieho jednoznačne použiteľné aj na hodnotenie použitia odpočúvania a záznamu telekomunikačnej prevádzky v daňovom konaní. Z uvedeného žalobca vyvodil, že správca dane nemôže žiadnym spôsobom použiť v daňovom konaní ako dôkaz odpočúvanie, ani samotné záznamy telekomunikačnej prevádzky, pretože daňové konanie nie je trestným konaním a použitie týchto dôkazov v správnom (daňovom) konaní je vylúčené, nakoľko sa použitím pre účely správneho konania stávajú nezákonným dôkazom. Žalobca opakovane zdôraznil, že žiadny z telefonických hovorov nepodporuje závery žalovaného, žalovaný neuviedol žiadne konkrétne zistenia a obmedzil sa len na všeobecnú konštatáciu.

16. Žalobca ďalej v žalobách týkajúcich sa zdaňovacích období október, november a december 2014 zhodne namietal nezákonné použitie listinných dôkazov poskytnutých z trestného konania. Poukázal na to, že žalovaný i správca dane v odôvodnení svojich rozhodnutí na viacerých miestach cituje zo zápisníc zo svedeckých výpovedí svedkov vykonaných v trestnom konaní, ktoré zápisnice vo všeobecnosti možno považovať za použiteľný listinný dôkaz, ak boli vyhotovené zákonným spôsobom, avšak s určitými obmedzeniami. Žalobca v tejto súvislosti opätovne poukázal na článok JUDr. H. E., H. a tvrdil, že pokiaľ je pre účely daňového konania potrebné realizovať výsluch svedkov, nie je možné obmedziť sa iba na poukázanie na obsah skôr uvedených svedeckých výpovedí v prípravnom konaní, ale správca dane mal uskutočniť vlastné výsluchy svedkov a to s poukazom na rozdielny účel týchto konaní. Mal za to, že len v prípade, ak výsluch takýchto svedkov v daňovom konaní nemožno uskutočniť, možno použiť podporne zápisnice o ich výsluchoch vykonaných v trestnom konaní. Tento záver podľa žalobcu vyplýva aj z toho, že pri všetkých výsluchoch svedkov, ktorí boli v trestnom konaní vypočutí pred 29.01.2019, t.j. pred vznesením obvinenia (H. E., P. H., A. E., E. P. E.) nemal žalobca možnosť byť osobne prítomný, oboznamovať sa s týmito svedeckými výpoveďami a klásť týmto svedkom otázky. Svedecké výpovede je podľa žalobcu potrebné v daňovom konaní opakovať, aby mal daňový subjekt zachované svoje práva priznané mu Daňovým poriadkom (právo byť osobne prítomný pri vypočutí svedka a klásť mu otázky). Podľa žalobcu takéto výsluchy a ani informácie z nich získané nesmú byť voči týmto osobám použité ani v samotnom trestnom konaní po ich obvinení, a preto z rovnakého dôvodu tvrdil, že nie sú použiteľné ani ako dôkaz v daňovom konaní. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na to, že nie je zrejme, akým spôsobom správca dane hodnotil listinné dôkazy (zápisnice o výsluchoch obvinených v trestnom konaní), pričom v takýchto prípadoch sa prezumuje len správnosť obsahu samotnej zápisnice o výsluchu obvineného (t.j. že výsluch prebehol tak, ako sa to v zápisnici uvádza), avšak nemožno z toho vyvodzovať pravdivosť tvrdení uvádzaných obvinených v rámci výsluchu. Uvedené je podľa žalobcu aplikateľné aj na svedkov, a to napriek ich povinnosti a poučeniu vypovedať pravdu, o to viac je to potrebné zdôrazniť pri výpovediach obvinených, kedy je nespochybniteľným právom každého obvineného nebyť k výpovedi nútený a k možnosti vypovedať čokoľvek (a teda vypovedať aj skutočnosti nepravdivé). Podľa žalobcu z uvedených dôvodov je použité zápisníc o výsluchoch obvinených vykonaných v trestnom konaní v daňovom konaní v zásade takmer vylúčené, okrem prípadov, kedy je možné konkrétne skutočnosti uvádzané pri výsluchu obvineným overiť či vyhodnotiť podľa iných získaných dôkazov nezávislých na trestnom konaní. Napriek tomu správca dane neprípustným a ničím neodôvodneným spôsobom uvádza, že preskúmal vo vyrubovacom konaní dokumenty od OČTK (Zápisnice a Uznesenie) a zistil, že tieto dokumenty môže správca dane použiť ako dôkazy o vedomej spolupráci niekoľkých osôb, ktoré vystavovali faktúry k nereálnym (fiktívnym) dodaniam tovaru. Správca dane zašiel podľa žalobcu tak ďaleko, že považuje Zápisnice o výsluchoch obvinených spolu s Uznesením o vznesení obvinenia za dôkaz preukazujúci, že koordinované konanie kontrolovaného platiteľa (daňového subjektu) a uvedených spoločností vykazuje znaky podvodu. Takýto záver správcu dane podľa žalobcu neobstojí aj pre dôvody uvedené žalobcom z hľadiska použiteľnosti Uznesenia o vznesení obvinenia, ako aj Zápisníc o výsluchoch obvinených vykonaných v trestnom konaní ako dôkazov v daňovom konaní. Žalobca nespochybňuje, že správca dane získal svedecké výpovede zákonným spôsobom, avšak ak ich správca dane používa, tak dôkazom je celý obsah výpovedí a nielen časť výpovedí, ktoré si správca dane účelovo vyberie a ostatné časti ignoruje. Takýto postup je v rozpore s tým, že dôkazom je svedecká výpoveď získaná z trestného konania. Žalobca namietal postup správcu dane, ktorý nečakajúc na ukončenie dokazovania v prípravnom konaní podľa Trestného poriadku prebral len niektoré a vybrané dôkazy zhromaždené OČTK. Podľa žalobcu, ak chcel správca dane čerpať dôkazy z neukončeného trestného

konania, mal by vyčakať prinajmenšom do ukončenia prípravného konania, kedy vyšetrovateľ rozhodne, či voči obvinenému podá alebo nepodá prokurátorovi návrh na podanie obžaloby. Žalobca považoval postup správca dane za predčasný, arbitrárny a porušujúci práva žalobcu aj podľa základných zásad Daňového poriadku.

17. Žalobca ďalej v žalobách týkajúcich sa zdaňovacích období október, november a december 2014 zhodne namietal, že spis daňového subjektu je vedený spôsobom, ktorý nezaručuje jeho úplnosť a nemennosť. Tvrdil, že jednotlivé strany spisu nie sú očíslované, čísla majú pridelené len jednotlivé podania bez toho, aby bolo identifikované, koľko majú strán, koľko a v akom počte strán majú ich prílohy. Za týchto okolností podľa žalobcu správca dane nezabezpečuje, aby jeho spisy boli nemenné a aby žiadna ich časť nemohla byť upravená, odstránená, či doplnená. Týmto postupom správca dane je porušený § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pretože nie je zaručené, aké dôkazy, listiny a informácie sú súčasťou spisu, a teda podkladom pre vydanie rozhodnutia. Časť spisu je podľa ústne poskytnutej informácie len elektronická, pričom na túto skutočnosť nebol daňový subjekt pri nahliadnutí do spisu upozornený. Podľa žalobcu vedenie spisu nezodpovedá ustálenej judikatúre súdov, v ktorej je špecifikované, akým spôsobom má byť vedený spis orgánu verejnej správy (napr. Rozhodnutie NS SR č. k. 5Sžf/13/2016 z 30.05.2017). Podľa žalobcu neobstojí tvrdenie žalovaného, že listiny nachádzajúce sa na CD nosiči nemusia byť žalobcovi predložené, lebo vytlačenie dokumentov je neefektívne a nadbytočné. V tejto súvislosti žalobca poukázal aj na Rozsudok NS SR č.k. 1Sžp/1/2010 zo 17.08.2010, z ktorého odcitoval časť textu týkajúcu sa vykonávania práva účastníka nahliadnuť do administratívneho spisu, aby bola zabezpečená spravodlivosť konania pred orgánom verejnej správy. Podľa žalobcu spôsob, akým je spis správca dane vedený, nespĺňa zákonné požiadavky na spisy administratívneho orgánu a postupom správca dane je porušované právo žalobcu na spravodlivosť konania pred orgánom verejnej správy. Žalobca vyslovil podozrenie, že niektoré z dôkazov nie sú súčasťou spisu a správca dane nie je schopný preukázať úplnosť a nemennosť administratívneho spisu.

18. Žalobca v žalobách týkajúcich sa zdaňovacích období október, november a december 2014 ďalej zhodne namietal porušenie Európskeho dohovoru o ľudských právach (ďalej len „Dohovor“), ktorý je záväzný aj pre SR tým, že správca dane nerešpektuje prezumpciu nevinoty, právo neobviňovať seba samého a priamo porušuje aj § 22 ods. 2 Daňového poriadku, v zmysle ktorého si správca dane nemôže urobiť úsudok o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin alebo priestupok. V tejto súvislosti poukázal na čl. 6 ods. 1 a 2 Dohovoru. Ďalej poukázal na Rozhodnutie Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej „ESLP“) č. 31827/96 z 03.05.2001 v prípade J.B. proti Švajčiarsku a na judikatúru ESLP, z ktorej vyplýva, že prezumpcia nevinoty je porušená, ak rozhodnutie súdu alebo vyjadrenie verejného činiteľa ohľadne osoby obvinenej z trestného činu odráža názor, že je táto osoba vinná ešte predtým, ako bola jej vina preukázaná zákonným spôsobom. Ďalej poukázal na Uznesenie ÚS SR II.ÚS 599/2012. Žalobca poukázal na to, že správca dane i žalovaný stavia významnú časť svojho dokazovania na skutočnostiach zistených z trestného spisu, pričom vytrháva z kontextu len určité dôkazy, prípadne len určité časti výpovedí či iných dôkazov a používa listiny z trestného konania nezákonným spôsobom. Žalobca bol obvinený zo zločinu skrátenia dane a poistného podľa § 276 Trestného zákona. Je jednoznačné, že posúdenie vykonané správcou dane v rámci ústneho pojednávania vychádza z predpokladu, že L. A. predmetný trestný čin spáchal a správca dane túto skutočnosť aj tvrdí, keď tvrdí, že sa zapojil do daňového podvodu, ktorým je vytvorenie fakturačných reťazcov s cieľom získať daňovú výhodu. „Daňový podvod“ je konkrétnym názvom trestného činu podľa § 277a Trestného zákona a správca dane by mal byť teda podstatne opatrnejší vo svojich vyjadreniach a dôsledne rozlišovať význam, ktorý výrazu daňový podvod prisudzuje Trestný zákon a judikatúra Súdneho dvora EÚ. Správca dane však v rámci svojho konania vychádza z tak tvrdeného skutkového stavu, ktorý nevyhnutne predpokladá spáchanie trestného činu daňového podvodu resp. krátenia dane. Práve preto, že rozhodovanie správcu dane je založené na takom tvrdenom skutkovom stave, ktorý (ak by bol pravdivý) predstavuje nepochybne spáchanie trestného činu skrátenia dane a poistného podľa § 276 Trestného zákona, tak takýmito rozhodnutiami je porušené základné právo L. A. na spravodlivý proces a to práve porušením prezumpcie nevinoty v zmysle uvedených rozhodnutí ESLP ako aj Ústavného súdu SR. Nič na tom nemení ani skutočnosť, že správca dane argumentuje používaním výrazu daňový podvod v zmysle judikatúry SD EÚ, pretože ak by sa daňový subjekt dopustil takého skutkového konania, ktoré vo svojom rozhodnutí správca dane uvádza, nepochybne by to znamenalo posúdenie takéhoto konania ako trestného činu. Žalobca uviedol, že z judikatúry ESLP plynie, že prezumpcia nevinoty je porušená, ak rozhodnutie súdu alebo vyjadrenie verejného činiteľa ohľadne osoby obvinenej z trestného činu odráža názor, že táto osoba je vinná, ešte

predtým, ako bola jej vina preukázaná zákonným spôsobom. Táto úvaha je zo strany správcu dane podľa žalobcu zrejma aj preto, že stavia značnú časť dôvodov neprípustne na Uznesení o vznesení obvinenia.

19. Žalobca ďalej v žalobách týkajúcich sa zdaňovacích období október, november a december 2014 zhodne namietal, že správca dane neprerušil daňové konanie, hoci žalobca podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku žiadal, aby správca dane v tomto prípade prerušil daňové konanie až do času, kým bude právoplatne rozhodnuté v trestnom konaní. Argumentoval, že daňové konanie je síce samostatným konaním, v ktorom správca dane rozhoduje o správnom určení dane, avšak posúdenia a závery správcu dane sú založené na podozreniach, ktoré sú súčasťou trestného konania a výsledok daňového konania je priamo závislý na tom, či sa tieto podozrenia potvrdia alebo vyvrátia. Bez takéhoto prerušenia je daňový subjekt vystavený do znevýhodňujúceho právneho postavenia, keď súčasne nemá povinnosť vypovedať v trestnom konaní ako obvinený, avšak súčasne je povinný plniť svoje dôkazné a iné povinnosti v daňovom konaní. Žalobca tvrdil, že správcovi dane vznikla povinnosť prerušiť daňové konanie a to až do ukončenia trestného konania vedeného voči daňovému subjektu, pretože súčasným vedením daňového konania, v ktorom má žalobca povinnosť vypovedať pravdivo a preukazovať niektoré ním tvrdené skutočnosti, je porušená zásada zákazu sebaobviňovania obvineného v trestnom konaní, nakoľko dôkazy z daňového konania sú používané v trestnom konaní ako listinné dôkazy.

20. Žalobca ďalej v žalobách týkajúcich sa zdaňovacích období október, november a december 2014 zhodne namietal porušenie princípu legitímneho očakávania - predvídateľnosti rozhodnutí, ktorý je jedným zo základných pilierov štátu. Postup orgánu verejnej moci musí byť predvídateľný a orgán verejnej správy nemôže v skutkovo podobných prípadoch rozhodovať rozdielne. Správca dane podľa žalobcu tento princíp porušil v dvoch oblastiach. Prvým prípadom je to, že v rozpore s princípom legitímnych očakávaní, ak ani správca dane, ktorý disponuje rozsiahlymi právomocami pri kontrole nezistí žiadne závadné skutočnosti pri činnosti dodávateľa daňového subjektu, tak napriek tomu tvrdí, že o takýchto skutočnostiach daňový subjekt mal a mohol vedieť. Podľa žalobcu je nemysliteľné, aby daňový subjekt disponoval lepšími vyšetrovacími metódami, ako správca dane, nakoľko nemá prístup do databáz, či výkazov jednotlivých daňových subjektov. V tejto súvislosti poukázal na to, že z rozhodnutí správcu dane vyplýva, že správca dane nazerá na obchodnú činnosť daňového subjektu rovnako v prípade viacerých dodávateľov, ktorých činnosť bola spojená s p. H., o.i. spoločnosť MAOP s.r.o., ktorá bola predchádzajúcim dodávateľom pred spoločnosťou DIMĀS s.r.o. Daňový subjekt však nemá možnosť zistiť, či jeho obchodný partner vykonáva svoju činnosť v súlade s právnymi predpismi, nemá možnosť nazeráť do jeho účtovných dokladov, do jeho daňových záznamov, daňové úrady a banky o svojich klientoch informácie neposkytujú. Daňový subjekt môže podporne využiť len informatívne zoznamy správcu dane, Sociálnej poisťovne a pod. o ich dlžníkoch. Pani H. bola konateľkou spoločnosti MOAP s.r.o. a žalobca teda jednal s osobou oprávnenou jednať za tento subjekt. Obchodná spolupráca trvala po dlhší čas a žalobca voči nej nadobudol dôveru. Práve dlhodobosť spolupráce je jedným z faktorov, podľa ktorých je potrebné posudzovať „dobromyseľnosť“ subjektu, ktorý bol zapojený do reťazca, o existencii ktorého nevedel. Žalobca nemal ako overiť skutočnosť, či je p. H. zamestnaná v spoločnosti DIMĀS s.r.o., pretože nemá právo oboznamovať sa s jej pracovnou zmluvou, ktorú uzavrela so spoločnosťou DIMĀS s.r.o. V prospech dôvery žalobcu pritom svedčí skutočnosť, že obchodná spolupráca prebiehala po dlhší čas, pričom jeho objednávky a požiadavky boli plnené, tovar mu bol dodávaný a za dodaný tovar riadne zaplatil. Žalobca poukázal na to, že správca dane už v r. 2013 robil preverovanie ohľadne obchodných vzťahov s dodávateľom MAOP s.r.o., o čom existujú Zápisnice z 27.09.2013 a 14.10.2013 a ani na základe týchto pojednávaní správca dane nespochybnil v predmetnom čase spoluprácu žalobcu s týmto dodávateľom. Uvedené podporuje dobromyseľnosť žalobcu a zároveň preukazuje skutočnosť, že žalobca odôvodnene považoval spoluprácu s p. H., ktorá sa tiež týkala dodávok mäsa, ktoré pochádzalo od rovnakého poľského dodávateľa, ako pri dodávkach spoločnosti DIMĀS s.r.o. Správca dane nespochybnil ako dodávateľa spoločnosť MAOP s.r.o. ani v rámci miestnych zisťovaní, pričom tieto skutočnosti sú správcovi dane známe z jeho úradnej činnosti. Hoci sa tieto konania netýkajú priamo spoločnosti DIMĀS s.r.o., ale dodávateľa MAOP s.r.o., ktorý je so spoločnosťou DIMĀS s.r.o. prepojený práve cez osoby p. H. a p. H., len ubezpečil žalobcu o tom, že sa jedná o spoluprácu, ktorá netrpí žiadnym problematickým správaním, či podvodným konaním. Správcovi dane sú z jeho úradnej činnosti známe všetky Protokoly z daňových kontrol za r. 2013 a 2014, vrátane všetkých vyjadrení žalobcu, výpovedí svedkov, predložených dodacích listov. Ani správca dane pri vykonávaní svojej činnosti pri preverovaní vzťahov žalobcu a spoločnosti MOAP s.r.o. túto spoločnosť nespochybnil a žalobca oprávnenne očakával, že správca dane považuje spoločnosť MOAP s.r.o. za štandardnú obchodnú spoločnosť, ktorá si plní svoje povinnosti. Druhým prípadom porušenia princípu

legitímneho očakávania je podľa žalobcu samotné posúdenie dostatočnosti dôkaznej situácie vo vzťahu k posúdeniu, či došlo k dodávkam tovarov medzi jednotlivými členmi obchodného reťazca. Ak žalobca disponuje takými dôkazmi, na základe ktorých všeobecne súdy jednoznačne v prípade súdneho sporu priznávajú dodávateľovi nárok na zaplatenie peňažných prostriedkov za dodávky tovarov, tak podľa žalobcu rovnaký rozsah dôkazov musí byť postačujúci aj pre správcu dane. Opačný prístup môže viesť k tomu, že hoci daňový subjekt bude neúspešný v súdnom spore so svojím dodávateľom a bude mu musieť zaplatiť za fakturovaný tovar, a teda z pohľadu súdu bude preukázaný nárok dodávateľa na zaplatenie ceny za tovar, tak správca dane posúdi situáciu odlišne a pri rovnakých dôkazoch nárok na odpočet DPH neprizná. Žalobca poukázal na obchodný spor vedený pred Okresným súdom v Banskej Bystrici vo veci sp.zn.63Cb/20/2017.

21. Žalobca v žalobách týkajúcich sa zdaňovacích období október, november a december 2014 zhodne namietal neúplnosť a nedostatočnosť dokazovania správcu dane a nedostatočne zistený skutkový stav. Poukázal na to, že z nahliadnutia do spisu správcu dane zistil, že správca dane len účelovo vybral časť dôkazov nachádzajúcich sa v trestnom spise ČVS: PPZ-369/NKA-FP-ST-2016, a preto žalobca k odvolaniu predložil aj ďalšie doklady nachádzajúce sa v predmetnom trestnom spise. Zároveň žiadal, aby boli ako dôkaz v daňovom konaní použité všetky listinné dôkazy z trestného spisu, najmä výpovede všetkých svedkov a všetkých obvinených. V tejto súvislosti poukázal na Zápisnicu z ústneho pojednávania z 03.01.2017 o tom, že v elektronickej forme boli predložené listinné dôkazy (príjmové listy, dodacie listy, objednávky, faktúry) osvedčujúce, že existoval vzťah, v ktorom žalobca objednával tovar u spoločnosti DIMĀS s.r.o. už v r. 2014. Ďalej poukázal na to, že správca dane nezohľadnil celý obsah výpovede M. H. a jeho manželky M. H., v ktorej opisovali, akým spôsobom si žalobca u nich objednával dodávky mäsa a potvrdili, že žalobca za tieto dodávky mäsa aj riadne platil, najmä bezhotovostne. Platby v hotovosti vodičom boli skôr výnimkou ako bežnou praxou, o čom svedčia predložené výpisy z bankových účtov. Žalobca zdôraznil, že nikdy nevystavoval objednávky v poľštine a ak takéto existujú (pravdepodobne v trestnom konaní), takéto objednávky žalobca nevystavil. Ďalej poukázal na to, že žiadal, aby správca dane zodpovedal, či bola vykonaná daňová kontrola v spoločnosti PROBESS s.r.o. a aby pripojil do tohto konania všetky miestne zisťovania a daňové kontroly týkajúce sa všetkých subjektov, ktoré mali byť účastníkmi obchodného reťazca, nekontaktnosť alebo popretie činnosti takejto spoločnosti nemôže byť jediným dôkazom, na ktorom správca dane založí svoj záver o neuskutočnení obchodnej činnosti. Správca dane ďalej v rozpore s požiadavkou na dostatočné zistenie skutkového stavu pre vydanie rozhodnutí nevykonal dôkaz výsluchom p. E. a uspokojil sa len s výňatkom z výpovedí tejto osoby vykonanými OČTK, čím uprel žalobcovi možnosť konať s týmto svedkom priamo a klásť mu otázky, čím závažne porušil práva žalobcu. Správca dane nevyčkal na vykonanie výsluchu M. K. E. v trestnom konaní, pri ktorom by žalobca ako obvinený mal možnosť osobne byť prítomný a klásť mu otázky. Žalobca tvrdil, že tento výsluch bol vykonaný v Poľsku a uskutočnil sa v trestnom konaní až po vydaní rozhodnutí správcu dane dňa 23.07.2019 a 24.07.2019. Aj s ohľadom na obsah výpovede M. K. E., ktorá však postupom správcu dane nemohla byť predmetom jeho skúmania, by boli rozhodnutia správcu dane výrazne ovplyvnené. Zároveň žiadal, aby správca dane vykonal dôkazy - zistenie ostatných (v žalobe označených) odberateľov spoločností MAOP s.r.o. a DIMĀS s.r.o. v rozhodnom období, uvedených vo vyšetrovacom spise a aby vypočul ako svedkov štatutárnych zástupcov týchto spoločností, že ani tieto spoločnosti o zapojení do daňového podvodného reťazca nevedeli. Ide o spoločnosti, ktoré obchodovali v rovnakom období ako žalobca so spoločnosťou MOAP s.r.o. a DIMĀS s.r.o. Vyššie uvedené návrhy na dokazovanie správcu dane nevykonal. Správca dane vychádzal z predpokladu, že žalobca získal neoprávnenú výhodu práve možnosťou uplatniť DPH na vstupe pri vnútroštátnom dodaní. Ale rovnakým spôsobom nadobúdali tovar aj ostatní odberatelia, a teda buď sa do podvodného konania zapojili všetky tieto subjekty a správca dane by musel preukázať vedomosť všetkých subjektov o zapojení do podvodného konania, alebo je tu logický záver, že žalobca (rovnako ako ani ostatní odberatelia) o zapojení do podvodného konania nevedel. Žalobca poukázal na Znalecký posudok Ing. R., ktorý žalobca predložil ako dôkaz na preukázanie tvrdenia, že nevedel o svojom zapojení do podvodného reťazca a navrhol vypočuť svedkov - konateľov 31 obchodných spoločností (špecifikovaných v žalobách v bode 136). Správca dane odmietol vykonať tento dôkaz s odôvodnením, že ho považuje za nedôvodný, pretože nebol predložený žiadny dôkaz o tom, že títo svedkovia sa zúčastnili na vytvorení fakturačných reťazcov, v ktorých posledným článkom bol žalobca. Takéto zdôvodnenie považoval žalobca za zmatečné. Žalobca už pri navrhovaní tohto dôkazu, o ktorého existencii sa dozvedel až zo Znaleckého posudku č. 2/2020 vypracovaného v rámci trestného konania, uviedol, že ide o odberateľov, ktorí vystupovali v rovnakých reťazcoch ako on sám. Tieto výpovede žalobca považuje za zásadné, pretože ak uvedené osoby nemali vedomosť o svojom zapojení do

podvodného konania, je to podľa žalobcu dôkaz o tom, že o tomto zapojení nevedel ani žalobca. Tento dôkaz správca dane podľa žalobcu účelovo odmietol vykonať a tým mu bolo odňaté vykonanie dôkazu na preukázanie jeho tvrdenia, že o zapojení do podvodného reťazca nevedel. Tento dôkaz bude podľa žalobcu možné predložiť až po výsluchu znalca, pretože podľa žalobcu znalec niektoré svoje závery založil na nesprávnych predpokladoch. Žalobca poukázal v tejto súvislosti na Rozsudok NS SR sp. zn. 4Sžfk/17/2018 z 05.02.2019, ktorý sa týka spoločnosti POZANA MÄSO s.r.o., ktorá sa zúčastnila (podľa znaleckého posudku) rovnakých obchodných reťazcov. Neexistuje pritom žiadny dôkaz, že by žalobca získaval späťne peňažné prostriedky od spoločnosti MAOP s.r.o., DIMÄS s.r.o. alebo od p. H. alebo od p. E.. Správca dane tak podľa žalobcu postupuje v rozpore s § 24 ods. 2 Daňového poriadku, keď nedbá na to, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie, pričom nie je viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Týmto navrhovanými a sčasti aj predkladanými dôkazmi žalobca preukazoval, že nie je pravdou, že by daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že sa svojím nadobudnutím zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH a že nepochybne disponoval reálnym plnením poskytnutým jeho dodávateľom.

22. Žalobca v žalobách týkajúcich sa zdaňovacích období október, november a december 2014 zhodne namietal, že rozhodnutia trpia zmätočnosťou záverov správcov dane, závermi, ktoré nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní, špekuláciami a dohadmi správcu dane, ako aj nesprávnym právnym posúdením vecí, ďalej namietal, že tieto rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. V tejto súvislosti poukázal na pravidlá uvedené v rozsudku SD EÚ vo veci C-245/04 EMAG Handel Eder OHG, podľa ktorého je správne, ak sa tovar fyzicky prepravuje len medzi prvým (poľským) dodávateľom a posledným odberateľom (daňovým subjektom). Nikto netvrdil, že by bol takýto tovar vykladaný u subdodávateľov daňového subjektu. Hodnotenie správcu dane podľa žalobcu jednoznačne odporuje uvedenému rozsudku, pretože v prípade obchodnej spolupráce daňového subjektu s jeho dodávateľmi a ich dodávateľmi sa jednalo v zmysle rozsudku EMAG o tzv. pohyblivú a nepohyblivú dodávku. Pri aplikácii záverov tohto rozsudku na prípad daňového subjektu (žalobcu) je podľa žalobcu dodávka konkrétneho tovaru z Poľska, pri ktorej došlo k preprave na Slovensko tzv. pohyblivou dodávkou, ktorá je intrakomunitárnym dodaním tovaru oslobodeným od DPH a dodávka medzi spoločnosťou DIMÄS s.r.o. a daňovým subjektom je potom dodávkou nepohyblivou. Vzhľadom na charakter reťazového obchodu sa jednoznačne nemôže vyžadovať, aby bol tovar skutočne prepravený od poľského dodávateľa k jednotlivým dodávateľom v rámci reťazového obchodu a až následne k daňovému subjektu. V takom prípade nemôže daňový subjekt preukazovať skutočnosť, že mu tovar dodala práve spoločnosť DIMÄS s.r.o. prepravnými dokladmi, ale len inými dôkazmi preukazujúcimi existenciu dodávateľsko-odberateľského vzťahu medzi daňovým subjektom a spoločnosťou DIMÄS s.r.o. Podľa žalobcu správca dane nesprávne vykladá závery Rozsudku SD EÚ C-245/04 EMAG a argumentácia správcu dane je podľa žalobcu neprípustná a zmätočná, keď správca dane na jednej strane neguje tento rozsudok a na druhej strane preukazuje existenciu daňového podvodu práve neaplikovaním tohto rozsudku. Žalobca ďalej tvrdil, že argumentácia (správcu dane i žalovaného) rozsudkom ESD č. C-332/2015 nie je na mieste. V tomto rozsudku sa neexistencia, či nepredloženie faktúr a dokladov posudzovali vo vzťahu k povinnostiam samotného kontrolovaného subjektu, avšak správca dane argumentuje týmto rozsudkom vo vzťahu k nepredloženiu faktúr, či evidencie inými subjektami (MAOP s.r.o., DIMÄS s.r.o.) Nepredkladanie účtovníctva či iných záznamov subjektami, za ktorých konanie daňový subjekt nezodpovedá, nemôže byť pri rozhodovaní na ťarchu daňového subjektu. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na rozsudky SD EÚ C-332/15 (Giuseppe Aston), C-576/15 (Maja Marinova), ktoré poukazujú na judikatúru týkajúcu sa nesplnenia si povinností daňového subjektu a z toho vyplývajúcim dôsledkom. Preto posúdenie správcu dane i žalovaného, že ak nepredloží dôkazy jeden z členov reťazca, tak je celý reťazec poznačený podvodom, je nelogické a svojvoľné. Žalobca poukázal na to, že z informácií RVPS dostupných na oficiálnej internetovej stránke vyplýva, že oznamovaciu povinnosť má prevádzkovateľ potravinárskeho podniku, ktorý ako prvý v SR prijme alebo dostane zásielku potravín, ktoré sú mu dodané z iného členského štátu. Túto povinnosť si žalobca splnil, žalovaný nesprávne stotožňuje faktúry s podávaním informácií podľa § 7b ods.1 zák.č. 152/1995 Z.z. o potravinách. Skutočnosť, že žalobca vedel, od ktorej spoločnosti z Poľska jeho dodávateľa tovar nakupujú, je bez akéhokoľvek významu a zasielanie objednávok len v kópii mailom na vedomie tomuto subjektu nič nepreukazuje. Žalobca riadne za dodávky tovaru platil a to práve subjektu, u ktorého si dodanie tovaru objednal. V tejto súvislosti žalobca poukázal na ustanovenia Obchodného zákonníka. Ak si teda žalobca u svojho dodávateľa objednal plnenie a predmetné plnenie mu došlo, bol povinný ho prijať a to aj v prípade, ak dodávateľ plnil tento svoj záväzok prostredníctvom inej osoby, inak by sa dostal do porušenia zmluvného vzťahu.

23. Žalobca ďalej v žalobách týkajúcich sa zdaňovacích období október, november a december 2014 zhodne namietal nezákonný pokus o solidaritu daňových subjektov ako nesprávne právne posúdenie veci, pretože správca dane si účelovo vybral daňový subjekt (žalobcu) na „dodanie“, nakoľko predpokladá, že pri doručení DPH iným subjektom v obchodnom reťazci by bol pri vymáhaní pohľadávky neúspešný, čo žalobca považuje za neprípustné. Žalobca ako daňový subjekt legitímne očakával, že jeho dodávateľia, ako aj všetky subjekty zapojené do obchodného reťazca sa budú správať zákonným spôsobom. Keďže nepoznal priamych dodávateľov spoločností MAOP s.r.o. a DIMĀS s.r.o., mohol sa len domnievať, že táto spoločnosť priamo nakupuje mäso od poľského dodávateľa a že je prvým odberateľom, t.j. prvonadobúdateľom tovaru na území SR. Daňový subjekt nemal informácie o tom, že spoločnosti MAOP s.r.o. a DIMĀS s.r.o. majú medzi sebou a poľským dodávateľom tovaru ešte ďalších obchodníkov a túto vedomosť ani nemal ako mať. Legitímne teda očakával, že keďže nie je prvonadobúdateľom tovaru na území SR, tak si príslušný prvonadobúdateľ povinnosť odvodu DPH splnil. Ak by si všetky spoločnosti, ktoré boli zapojené do obchodného reťazca tak, ako ho popísal správca dane, splnili všetky svoje zákonné povinnosti, neexistoval by žiadny dôvod, aby správca dane konal voči žalobcovi. Žalobca z toho vyvodil, že správca dane sa snaží nezákonným spôsobom preniesť na žalobcu majetkovú zodpovednosť za zaplatenie DPH z tovaru, ktorý pochádzal z Poľska. Nezákonnosť tohto postupu správcu dane podľa žalobcu vyplýva o.i. aj z § 69b a § 69 ods. 14 Zákona o DPH. Ani jeden z vyššie uvedených prípadov však nebol naplnený, pretože ceny tovaru, ktorý daňový subjekt nadobúdal, neboli ani neprimerane nízke, ani neprimerane vysoké a žalobca nikdy členom žiadneho orgánu spoločnosti MAOP s.r.o. a DIMĀS s.r.o., ani žiadnej zo spoločností, ktoré správca dane označuje za tzv. zmiznutých obchodníkov. V tejto súvislosti žalobca poukázal na Rozsudok NSS ČR sp. zn. 5Afs/60/2017 z 30.04.2018.

24. Žalobca ďalej v žalobách týkajúcich sa zdaňovacích období október, november a december 2014 zhodne namietal, že správca dane nepreukázal, že by daňový subjekt (žalobca) o jeho zapojení do podvodného konania vedel alebo mal vedieť. Tvrdil, že nevedel, že dodávky tovarov, ktoré odoberal, boli zapojené do podvodného konania a nemal mať o tejto skutočnosti ani ako vedomosť. Takýto záver nevyplýva ani z dokazovania a správca dane vyvodzuje takéto závery nesprávne zo skutočností, z ktorých takéto závery nevyplývajú, resp. uvádza ničím nepodložené špekulácie. Žalobca podľa informácií, ktoré sa začiatkom r. 2019 dozvedel prostredníctvom OČTK, dospel k presvedčeniu, že v reťazci, ktorého bol súčasťou, skutočne s vysokou pravdepodobnosťou mohlo dôjsť k zneužívajúcemu konaniu s cieľom nekalým spôsobom profitovať zo systému DPH, tieto skutočnosti však žalobca počas realizácie obchodných vzťahov nevedel a ani vedieť nemohol. Žalobca tvrdil, že sa až z Uznesenia o vznesení obvinenia dozvedel, že by do obchodného reťazca mali byť zaradené spoločnosti ako PETREX Košice s.r.o., Insia L-M s.r.o., SHANTAL s.r.o., či PROBESS s.r.o., s ktorými neprichádzal žiadnym spôsobom do styku, pretože do toho času komunikoval s p. H. a jeho manželkou a prostredníctvom nich realizoval obchody, čo tieto osoby aj pri svojich výpovediach či už pred správcou dane, alebo aj pred OČTK jednoznačne potvrdili. Za zavádzajúce považuje žalobca tvrdenie správcu dane, že finančný tok úhrad v obchodnom reťazci nekopíruje celý obchodný prípad v reťazci, pretože žalobca nemá žiadny dosah na to, ako s peňažnými prostriedkami, ktoré zaplatí svojmu dodávateľovi, tento subjekt ďalej naloží. Žalobca riadne a prednostne bezhotovostne platil svojim dodávateľom, napr. spoločnosti MAOP s.r.o. a DIMĀS s.r.o. a nemal žiadny vplyv na ďalší finančný tok od tejto spoločnosti. K účtom spoločnosti MAOP s.r.o. a DIMĀS s.r.o. majú dispozičné právo aj M. H. a M. H. a M. K. E., avšak nikdy k nim nemal dispozičné právo Ľ. A.. Dokazovanie a závery správcu dane môžu poukazovať na to, že tu bolo obchodné spojenie a dohoda medzi M. H., M. H. a M.K. E., avšak zo žiadneho dôkazu (riadne vykonaného a prípustného v daňovom konaní) podľa žalobcu nevyplýva, že by o takejto dohode žalobca ako daňový subjekt vedel alebo s ňou bol dokonca uzrozmeneý. O zapojení spoločnosti EJKON s.r.o., PROBESS s.r.o., Speedway s.r.o., PETREX Košice s.r.o., Insia L-M s.r.o. a SHANTAL s.r.o. sa žalobca dozvedel až z Uznesenia o vznesení obvinenia a dovtedy o týchto spoločnostiach nemal žiadnu vedomosť. Nemal možnosť zistiť, aké spoločnosti sú zapojené do obchodného reťazca, ktorého je súčasťou, pretože poznal len jeho priameho dodávateľa tovaru a vzhľadom na osobitný charakter komodity (mäso) a súvisiace administratívne povinnosti voči štátnym orgánom na úseku veterinárnej a potravinovej správy pozná aj subjekt, ktorý mäso na kamión nakladá. Neexistuje žiadny priamy dôkaz potvrdzujúci vedomosť žalobcu o zapojení vyššie uvedených spoločností do obchodného reťazca. Daňový subjekt teda nemohol vedieť o zapojení do reťazca tzv. zmiznutých obchodníkov (ako ich nazýva správca dane) a jeho vedomosť o ich zapojení ani nevyplýva zo žiadneho dôkazu vykonaného správcou dane a dokonca ani z dôkazov vykonaných OČTK. Práve naopak, z výsluchov M. E., M. H. a

M. H. vyplýva potvrdenie tvrdení žalobcu, že žalobca tovar objednával u spoločnosti MAOP s.r.o. resp. DIMĀS s.r.o. Žalobca potvrdil, že v niektorých prípadoch robil obchody aj priamo s poľským dodávateľom a tak boli aj vykazované v príslušných záznamoch. Skutočnosť, že žalobca pozná M. E. a že spolu komunikovali, nič nedokazuje. Žalobca poukázal na Zápisnicu o výpovedi obvineného M. E., ktorého výsluch sa uskutočnil 01.07.2019 a 23.07.2019 v Krakove v rámci trestného konania vedeného NAKA, pričom konateľ a majiteľ Zaklad Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny v rámci svojej výpovede vysvetlil spôsob vykonávania obchodnej činnosti, potvrdil, že tovar od neho objednával M. H. a M. H. a oni určovali odberateľov na Slovensku, kde malo byť mäso fyzicky dodané. Z tejto výpovede podľa žalobcu vyplýva, že obchodná činnosť sa reálne uskutočňovala, objednávky mu dodávali H., tovar vozili jeho vodiči na Slovensko viacerým odberateľom, za tovar mu platili H., a to za firmy MAOP s.r.o. alebo DIMĀS s.r.o. Táto výpoveď podľa žalobcu môže ovplyvniť správca dane, pretože M. E. sa vyjadril k spolupráci s manželmi H. obsiahlejšie ako v predchádzajúcich výpovediach a výsluchoch, ktoré ako dôkaz použil správca dane. Táto výpoveď obvineného M. E. podľa žalobcu v spojení s ostatnými dôkazmi preukazuje, že ak aj bol žalobca zapojený do reťazca, v ktorom došlo k podvodnému konaniu, tak o tom žalobca nevedel a ani nemohol vedieť. Žalobca ďalej poukázal na Zápisnice o výpovediach svedkov: E. T., J. G., E. J., V. P., E. V., I. H., D. P., ktorí boli vypočutí v rámci trestného konania a ktorí pracovali vo firme Zaklad Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny (poľský dodávateľ mäsa) ako vodiči. Svedkovia potvrdili, že mali splnomocnenie k bankovému účtu spoločnosti MAOP s.r.o. udelené p. H., o čom rozhodol M. E., vyberali peňažné prostriedky z bankového účtu MAOP s.r.o. a následne ich odovzdávali do firmy Zaklad Rozbioru Miesa. Potvrdili odvoz mäsa do Krupiny, Banskej Bystrice, Popradu, Košíc a Prešova, teda aj žalobcovi. Niektorí vodiči podľa výpovede vedeli, kto je Q. A., niektorí ho nevideli alebo ho nepoznali. Ďalej žalobca poukázal na Zápisnicu o výsluchu svedka H. T. z 05.08.2019 uskutočneného v rámci trestného konania, ktorý bol konateľom a spoločníkom spoločnosti Speedway s.r.o. od 14.06.2012 do 15.12.2015, ktorá mala byť zapojená do reťazca obchodných spoločností ako tzv. zmiznutý obchodník. Svedok L. A. vôbec nepoznal. Žalobca poukázal na to, že udelenie plnej moci poľským vodičom a prístup k účtu spoločnosti MAOP s.r.o. či DIMĀS s.r.o. a výpovede týchto svedkov nedokazujú, že by žalobca o tejto praxi vedel. Ďalej žalobca uviedol, že zo žiadneho ustanovenia právneho predpisu nevyplýva povinnosť, aby obchodník musel mať skladové priestory. Pokiaľ správca dane uviedol, že zistené skutočnosti preukazujú, že žalobca sa zapojil do konania, ktoré vykazuje znaky podvodného zneužitia práva, z rozhodnutí nie je zrejmé, ako sa správca dane vysporiadal s rozsiahlym Znaleckým posudkom Ing. R. a domnieva sa, že len na základe časti jeho záverov správca dane konštatoval, že tento znalecký posudok preukazuje vedomé zapojenie žalobcu do podvodného reťazca s cieľom získať neoprávnenú konkurenčnú výhodu. Správca dane opomenul uviesť, aké opatrenia mal žalobca prijať. Poukázal na to, že nedisponuje prostriedkami na overenie si svojich dodávateľov, ich účtov či fakturačných systémov. Zo žiadneho dôkazu nevyplýva, že by bol s prípadnými neprímerane nízkymi nákupnými cenami za tovar oboznámený. Potvrdením spoľahlivosti obchodných partnerov je podľa žalobcu práve dlhodobá spolupráca. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na Rozsudok KS Bratislava sp. zn. 2S/76/2015 z 28.10.2015, potvrdený Rozsudkom NS SR sp. zn. 2Sžf/45/2016 z 26.06.2019. Poukázal na to, že ani právny predpis, ani správca dane nemôže daňovému subjektu ukladať, ani vyžadovať plnenie povinností (pri preverovaní svojich obchodných partnerov či obstarávaní dôkazov), ktoré sú objektívne nesplniteľné. Poukaz správca dane na rozsudok SD EÚ C-73/06 Planzer o fiktívnom usadení sa (fiktívne sídlo) je podľa žalobcu nerelevantný.

25. Žalobca následne v bode 217 žalôb za zdaňovacie obdobia október, november a december 2014 zhodne odcitoval niektoré vybrané odseky uvedeného Rozsudku NS SR sp. zn. 1Sžf/31/2016 zo dňa 17.10.2017 týkajúce sa rozloženia dôkazného bremena v súvislosti s posudzovaním oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH zo zdaniteľných obchodov, pričom dôkazné bremeno podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku zaťažuje zásadne daňový subjekt, ktorý si uvedené právo uplatnil, v prípade preukazovania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode je však dôkazné bremeno len na správcovi dane. Ďalej poukázal na závery uvedené v cit. rozsudku, ku ktorým dospel najvyšší súd aj vzhľadom na judikatúru Súdneho dvora EÚ, podľa ktorej o zneužitie práva ide vtedy, keď napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených slovenským právnym poriadkom bolo získané daňové zvýhodnenie, ktoré je v rozpore s cieľmi právnej úpravy DPH, pričom z okolností prípadu je zrejmé, že získanie tohto daňového zvýhodnenia je spojené (podmienené) s vytvorením umelých podmienok (t.j. odporujúcim pôsobením trhového mechanizmu na ekonomické činnosti daňových subjektov) na jeho dosiahnutie a bolo hlavným účelom posudzovaných plnení. O zneužitie práva podľa najvyššieho súdu nejde v prípade, ak dotknuté ekonomické činnosti môžu mať iné objektívne vysvetlenie, ako iba dosiahnutie daňového zvýhodnenia. Ďalej vo vzťahu k prípadom rozhodnutým SD EÚ najvyšší súd

poukázal na rozsudky, pri ktorých sa uplatnila zásada zákazu zneužitia práva, pričom šlo o prípady daňových subjektov, ktoré účelovým zapojením rôznych spoločností do posudzovaných obchodných transakcií vytvorili umelú konštrukciu, ktorá im umožnila uplatniť si právo na odpočítanie dane, ktoré by im inak nevzniklo. Súdny dvor v týchto prípadoch dospel k záveru, že plnenie bez ohľadu na jeho skutočnú povahu vykonané iba s cieľom vyhnúť sa DPH, nie je samo o sebe ani „dodávkou tovaru“ ani „poskytnutím služby“, ani opatrením prijatým v rámci „hospodárskej činnosti“ na účely DPH a právo na odpočítanie dane v takýchto prípadoch daňovému subjektu neprináleží. Konštatoval, že z celku objektívnych prvkov musí vyplývať, že hlavný cieľ skúmaných plnení je získať daňovú výhodu, pričom vnútroštátny súd môže pri posudzovaní tejto otázky vziať do úvahy čisto umelý charakter takých plnení, ako aj právne, ekonomické a/alebo personálne prepojenie medzi zahrnutými podnikateľmi v pláne zníženia daňového zaťaženia, čo však v preskúmvanej veci správca dane a s ním aj žalovaný jednoznačne nepreukázali. Od zneužitia práva ako dôvodu pre nepriznanie nároku na odpočítanie dane na vstupe je v zmysle judikatúry SD EÚ nutné odlišovať účasť na podvodnom reťazci zdaniteľných obchodov, ktorého účelom je taktiež nedovolené profitovanie zo spoločného systému DPH, pričom k podvodnému konaniu dochádza vtedy, keď jeden z účastníkov transakcie neodvedie štátu daň a ďalší účastník si ju odpočíta za účelom získania neoprávneného daňového zvýhodnenia. V tejto súvislosti však Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre Axel Kittel a Recolta Recycling stanovil, že právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia, na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, nemôže byť ovplyvnená ani tým, že v dodávateľskom reťazci, ktorého sú tieto plnenia súčasťou, sa nachádza iné plnenie, ktoré prechádza alebo nasleduje po plnení platiteľa a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k DPH. Žalobca poukázal na judikatúru NS SR v spojení s judikatúrou SD EÚ vo veciach C-354/03 Optigen Ltd., C- 353/03 Fulcrum Electronics Ltd., C-484/03 Bond House Systems Ltd., C-80/11, C-142/11 Mahagében Kft. a Péter Dávid.

26. Žalobca poukázal na odôvodnenie cit. rozsudku najvyššieho súdu, ktorý vo vzťahu k ním prejednávanému prípadu uviedol, že žalobca bol označený správcou dane za jedného z článkov koordinovaného reťazca spoločnosti, v ktorom malo dochádzať k nedovolenému úniku na DPH, k neoprávnenému odpočítaniu dane, resp. k zníženiu daňovej povinnosti, o čom svedčia i v daňovom konaní prezentované výsledky šetrení orgánov činných v trestnom konaní. Žalovaný v napadnutých rozhodnutiach konštatuje, že v danom prípade išlo o zneužitie práva z daňového hľadiska, ktoré má znaky daňového podvodu z trestno-právneho hľadiska, čo je predmetom rozhodovania orgánov činných v trestnom konaní. Z rozhodnutia SD EÚ vo veci Axel Kittel Recolta Recycling SPRL možno vyvodit' kritériá pre posúdenie účasti daňového subjektu na daňovom podvode na účely rozhodnutia o pripustení uplatnenia práva na odpočet dane, pričom pri pripisovaní závažnosti uvedeného testu najvyšší súd vychádzal z toho, že legitímne očakávanie daňového subjektu na splnenie majetkovej pohľadávky voči štátu môže byť len vo výnimočných prípadoch narušené zistením nezákonného konania u týchto subjektov. Preukázanie existencie daňového úniku v reťazci plnení, v ktorom sa ocitol žalobca (vo veci preskúmvanej NS SR č.k. 1Sžf/31/2016) je pojmovým znakom podvodu na DPH a jednou z podmienok pre neprípustenie uplatnenia práva na odpočítanie dane zo zdaniteľných obchodov tvoriacich súčasť takéhoto reťazca. Od toho sa potom logicky odvíja preukazovanie ostatných podmienok. V tomto prípade NS SR považoval napadnuté rozhodnutia za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov a pripomenul, že žalobcovi nebolo v daňovom konaní preukázané, že sa úmyselne zapojil do podvodného reťazca spoločností obchodujúcich s tovarom. Podľa odôvodnenia NS SR správca dane i žalovaný napriek riadnemu zisteniu skutkového stavu nerozlíšili zneužitie práva od podvodného konania na DPH, ktoré sú v zmysle judikatúry SD EÚ samostatnými dôvodmi pre nepriznanie nároku na odpočítanie dane s vlastnými charakteristikami a odlišnosťami v ich preukazovaní. Podľa žalobcu správca dane nechápe tzv. negatívnu dôkaznú teóriu, ku ktorej poukázal na Rozsudok NS SR sp. zn. 6Cdo/81/2010, v zmysle ktorého neexistencia niečoho sa zásadne nepreukazuje. Žalobca nemohol preukazovať svoje tvrdenie o svojej nevedomosti o činnosti iných subjektov a v takomto prípade sa presúva dôkazné bremeno na správcu dane. Žalobca neobjednával tovar reálne u dodávateľa v Poľsku, ale len vedel, že tovar z Poľska pochádza.

27. Ďalej žalobca v bodoch 223 až 230 jednotlivých žalôb za zdaňovacie obdobia október, november a december 2014 zhodne poukázal na rozsudky SD EÚ vo veciach C-80/11 Mahagében Kft. a C-142/11 Péter Dávid, C-324/11 Gábor Tóth a súvisiace rozsudky, C-18/13 Maks Pen a súvisiace rozsudky, C-642/11 Stroj trans a súvisiace rozsudky, C-285/11 Bonik, rozsudok v spojených veciach C-354/03, C-353/03 a C-484/03 Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systems Ltd., C-439/04 a C-440/04, C-277/14 a z každého odcitoval niekoľko odsekov ich odôvodnenia týkajúcich

sa otázky zamietnutia práva na odpočítanie DPH a podmienok takéhoto postupu, resp. tým, že právo na odpočítanie dane nie je možné zamietnuť platiteľovi dane, ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom, alebo že iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádzalo dodaniu platiteľa dane alebo po ňom nasledovalo, bolo poznačené podvodom vo vzťahu k DPH. Zároveň v bodoch 231 až 243 poukázal žalobca na rozsudky NS SR a rozsudky Krajského súdu v Bratislave týkajúce sa rozloženia dôkazného bremena daňového subjektu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov, resp. týkajúce sa vedenia a dokazovania a hodnotenia dôkazov správcom dane, vrátane zásad daňového konania. Žalobca v tejto súvislosti nespochybnil, že podľa informácií, ktoré sa začiatkom r. 2019 dozvedel prostredníctvom OČTK, je tu dôvodné podozrenie, že v reťazci ktorého bol súčasťou skutočne s vysokou pravdepodobnosťou došlo k zneužívajúcemu konaniu, či podvodnému konaniu s cieľom nekalým spôsobom profitovať zo systému DPH, tieto skutočnosti však žalobca počas realizácie obchodných vzťahov nevedel a ani nemohol vedieť. Správca dane zakladá svoje závery o tom, že žalobca vedel, že je zapojený do daňového podvodu, ktorého sa mal podľa správcu dane dopustiť v spolupráci s ďalšími spoločnosťami, výlučne na špekuláciách, na čiastkových vetách vytrhnutých z kontextu a v rozpore s vykonaným dokazovaním. Žalobca zdôraznil, že si riadne plnil všetky svoje povinnosti tak voči RVPS, ako aj v oblasti daní a ohradil sa proti záveru správcu dane, že by mal vedieť, že je zapojený v daňovom podvodnom konaní. V tejto súvislosti poukázal na to, že s dotknutými dodávateľmi obchodovali aj iné mäso spracujúce spoločnosti, pričom správca dane pri svojej preverovacej činnosti má nepochybne vedomosť aj o ostatných subjektoch, ktoré odoberali tovar od uvedených odberateľov. Žalobca namietal, že zo žiadneho ustanovenia Daňového poriadku nevyplýva povinnosť preukazovať jednotlivé skutočnosti práve listinnými dôkazmi a dôkazná váha listinných dôkazov nie je nadradená ostatným dôkazom. Správca dane podľa žalobcu porušil svoje povinnosti podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Tvrdenie správcu dane, že žalobca nepredložil dôkazy, ktoré by preukazovali ním deklarované skutočnosti, považuje za nepravdivé, pričom správca dane účelovo a nezákonne vynecháva z hodnotenia dôkazov tie listinné dôkazy a svedecké výpovede, ktoré sú v rozpore so závermi, ktoré si správca dane „vytýčil“ podľa všetkého už na začiatku kontroly. Zaťažovanie daňového subjektu povinnosťou predkladať ďalšie dôkazy (ktorými nemá ani ako disponovať) z dôvodu spochybňovania jeho tvrdení, ktoré však nemá oporu v žiadnych konkrétnych a preukázateľných skutočnostiach, je podľa žalobcu postupom v hrubom rozpore so zásadami dokazovania v daňovom konaní. Správca dane v rozhodnutí rozsiahlo odôvodňoval, aké boli vzťahy medzi subdodávateľmi daňového subjektu, ako boli tieto navzájom prepojené a riadené rovnakou skupinou osôb, avšak žiadnym spôsobom nepreukazuje vedomosť daňového subjektu o zapojení do takejto schémy, či fiktívneho fakturačného reťazca, ani nutnosť jeho vedomosti o takejto skutočnosti, a to s výnimkou citácií z Uznesenia o vznesení obvinenia, ktoré sú však nezákonným a nepoužiteľným dôkazom. Výsledkom hodnotenia dôkazov má byť logicky celok, avšak závery správcu dane sú podľa žalobcu neudržateľné, čo je zrejmé a spôsob, ktorým správca dane dôkazy hodnotí, je v rozpore s pravidlami pre hodnotenie dôkazov. Rozhodnutie správcu dane je podľa žalobcu arbitrárne, zmätočné, nezákonné a nepreskúmateľné, jeho závery nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní a správca dane žiadnym relevantným spôsobom nevysvetlil svoje hodnotenie dôkazov. Podľa žalobcu správca dane nesprávne vyhodnocuje skutkový stav, lebo z vykonaného dokazovania nevyplýva, že by mal žalobca vedomosť o zapojení iných spoločností do reťazca. Správca dane na základe zaznamenaných telefonických hovorov nepravdivo tvrdí, že žalobca a M. E. sa poznali veľmi dobre. Správca dane neskúmal, či mala spoločnosť MAOP s.r.o. a DIMÄS s.r.o. dohodnuté množstevné rabaty alebo iné zľavy. Platenie za tovar vodičom bolo vyhodnotených správcom dane za odporujúce bežným zvyklostiam, toto tvrdenie však nemá oporu vo vykonanom dokazovaní. V tejto súvislosti poukázal žalobca na rozhodnutie (v obdobnom prípade) Krajského súdu v Bratislave č. 2S/76/2015 potvrdeného Rozsudkom NS SR č. 2Sžf/45/2016. Žalobca má za to, že podnikateľskú činnosť vykonával bežným spôsobom, pri obvyklej opatrnosti, pričom o iných subjektoch zapojených do obchodného reťazca s výnimkou poľského dodávateľa nemal vedomosť. O zapojení ostatných spoločností do reťazca sa žalobca dozvedel až z Uznesenia o vznesení obvinenia. Žalobca poukázal na konanie vedené na tunajšom súde pod sp. zn. 24S/256/2019 v obdobnej veci.

28. Žalobca v bode IV. žalôb za zdaňovacie obdobie október, november a december 2014 zhodne uviedol, že na základe dôvodov uvedených v žalobách sú napadnuté rozhodnutia žalovaného i rozhodnutia správcu dane nezákonné, pretože

- sú zmätočné, nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, pretože závery správcu dane a žalovaného nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní a tieto závery nie sú odôvodnené, chýba akékoľvek odôvodnenie záverov správcu dane či správnej úvahy, ktorou sa pri hodnotení dôkazov

správca dane riadil, závery sú arbitrárne, keď sa javí, že vyslovený záver správcu dane akoby ani nenadväzoval na predchádzajúcu časť odôvodnenia, správca dane dostatočne neodôvodnil a dôkazmi nepodložil tvrdenie, že daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že je súčasťou daňovo podvodného konania,

- skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutých rozhodnutí je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu, pretože správca dane uvádza tvrdenia, ktoré sú v priamom rozpore s administratívnymi spismi, správca dane robí skutkové závery, pre ktoré nemá oporu vo vykonanom dokazovaní a ktoré sú skôr domnienkami a špekuláciami, než vyhodnotením skutkového stavu,
- postup žalovaného, ako aj správcu dane, ktorým vyžaduje od žalobcu predkladanie dôkazov, ktorými disponovať nemusí a ani nemôže, a ktorých predkladanie zákon nevyžaduje, je v hrubom rozpore s Ústavou SR, Daňovým poriadkom a zásadami daňového konania a predstavuje závažné porušenie práv žalobcu v daňovom konaní, čím došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok nevydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej,
- postup žalovaného, ako aj správcu dane, ktorým zakladá svoje rozhodnutia na nezákonnom použití dôkazov, je podstatným porušením ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej, pretože správca dane vychádzal z Uznesenia o vznesení obvinenia, ako by sa jednalo o odsudzujúci rozsudok, čo je neprípustné, správca dane nezákonne nakladal s listinnými dôkazmi a to najmä s výpoveďami obvinených, ako aj výpoveďami svedkov vykonanými pred vznesením obvinenia, správca dane nezákonne použil ako dôkaz odpočúvanie a záznamy telekomunikačnej prevádzky a informácie získané prostredníctvom informačno-technických prostriedkov,
- postup žalovaného, ako aj správcu dane, ktorým neprerušil daňové konanie podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku s ohľadom na prebiehajúce trestné konanie priamo sa týkajúce rovnakej veci,
- vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, nakoľko správca tvrdí také povinnosti daňového subjektu, ktoré daňový subjekt nemá a v rozpore s príslušnými právnymi predpismi posudzuje obchodno-právne vzťahy pri dodaní tovaru. Žalobca vzhľadom na vyššie uvedené tvrdenia mal za to, že sú dané zákonné dôvody pre zrušenie napadnutých rozhodnutí i rozhodnutí správcu dane v celom rozsahu. Žalobca si uplatnil náhradu trov konania vo výške 100%.

Vyjadrenia žalovaného k žalobám

29. Žalovaný vo svojich vyjadreniach k žalobám navrhol žaloby zamietnuť a nepriznať žalobcovi trovy konania s tým, že trvá na svojich záveroch uvedených v žalobou napadnutých rozhodnutiach. Žalovaný poukázal na priebeh daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia október, november a december 2014 vykonanej na základe podnetu OČTK, ktorá bola ukončená doručením Protokolu dňa 03.01.2017, ku ktorému sa žalobca vyjadril. Následne správca dane vykonal ďalšie dokazovanie vo vyrubovacom konaní. Žalovaný poukázal na úkony správcu dane vykonané počas daňovej kontroly i vyrubovacieho konania tak, ako bolo uvedené v odôvodnení prvostupňových rozhodnutí správcu dane za jednotlivé kontrolované zdaňovacie obdobia s tým, že žalovaný vo vyjadreniach zdôraznil obsah doručeného Upovedomenia o začatí trestného stíhania a vznesení obvinenia voči fyzickým osobám (okrem iného voči žalobcovi), ktoré bolo začaté z dôvodu, že v presne nezistenej dobe najneskôr však od februára 2013 do najmenej októbra 2015 postupne, plánovite a koordinovane vytvárali sieť na DPH registrovanej SZČO a obchodných spoločností na území Slovenska, ktorú podľa potreby o nové obchodné spoločnosti rozširovali a iné obchodné spoločnosti obmieňali, za účelom, aby medzi týmito spoločnosťami a SZČO navodili zdanie vzájomných reťazových obchodov s mäsom a mäsovými výrobkami a predstierali, že si za ne aj navzájom medzi sebou platia DPH a to za účelom, aby prekryli priamy a skutočný obchodný vzťah medzi poľským dodávateľom mäsa a mäsových výrobkov spoločnosťou Zakład Rozbioru Miesy P.P.U.H. Salon Miesny a slovenským odberateľom mäsa a mäsových výrobkov Q. A., medzi ktorých tak umelo vsúvali nimi vytvárané reťazce obchodných spoločností a umožnili tak Q. A. na vstupe si odpočítať DPH z predstieraných zdaniteľných obchodov so slovenskými spoločnosťami z takto účelovo vytvorených reťazcov a umelo tak predstierali prenos daňových povinností z DPH na spoločnosti na začiatku takto vytvoreného reťazca, ktorú reálne neodvádzali, ale si ju ponechali, pričom medzi odberateľa Q. A. a dodávateľa - poľskú spoločnosť Zakład Rozbioru Miesy P.P.U.H. Salon Miesny, Michalowice, Poľsko preukázateľne účelovo zapojili reťazce vytvárané najmenej s nasledovnými, nimi priamo alebo nepriamo prostredníctvom iných osôb ovládaných obchodných spoločností MAOP s.r.o., EJKON s.r.o., MIRACON s.r.o., PROBESS s.r.o., DIMĀS s.r.o., Speedway s.r.o., Insia L-M s.r.o., Kleveria s.r.o., SHANTAL s.r.o., BARUT s.r.o. Ako dôkaz v rámci operatívneho preverovania boli zaznamenané telefonické hovory na základe legálneho

odpočívania účastníckych staníc a do spisu boli zabezpečené ich prepisy ako listinné dôkazy, ktoré potvrdzujú výsledky vykonaného dokazovania, že Q. A. vedome nadobúdal mäso z Poľska a spoločnosti, cez ktoré bolo mäso len formálne prefakturované, boli do reťazca vsunuté len formálne s cieľom získať daňovú výhodu.

30. Ďalej žalovaný uviedol, že správca dane poukázal na to, že žalobca dňa 24.06.2020 vo vyjadrení k Zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 09.06.2020 navrhol vypočúť 31 svedkov, konateľov a zamestnancov spoločností obchodujúcich s mäsom. Tento návrh správca dane vyhodnotil ako nedôvodný, lebo nebol predložený žiadny dôkaz o tom, že títo svedkovia sa zúčastňovali na vytvorení fakturačných reťazcov, v ktorých bol posledným článkom žalobca. Ako nedôvodný správca dane vyhodnotil aj návrh žalobcu na vykonanie obhliadky priestorov žalobcu, nakoľko prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ z Poľska. Žalobca dňa 09.06.2019 predložil správcovi dane Znalecký posudok č. 2/2020 vypracovaný znalcom Ing. R. na žiadosť OČTK, ktorý je podľa správca dane podporným dôkazom o zapojení žalobcu do daňového podvodu. Správca dane 17.07.2020 zaslal žalobcovi Oznámenie, v ktorom uviedol svoje stanovisko k pripomienkam žalobcu s tým, že žalobca neuviedol vo vyjadrení žiadne dôkazy, ani návrhy na dokazovanie, a preto správca dane ukončil dokazovanie a vydal prvostupňové rozhodnutia za jednotlivé zdaňovacie obdobia. Následne žalovaný vo vyjadreniach k žalobám zopakoval rovnaké skutočnosti a zistenia, ako sú uvedené v prvostupňových rozhodnutiach správca dane s tým, že správcovi dane bolo zistené, že žalobca si nesprávne uplatnil odpočet DPH z dodávateľských faktúr od dodávateľa DIMĀS s.r.o., pretože správca dane zistil, že žalobca v skutočnosti nenakupoval tovar od tuzemského dodávateľa MAOP s.r.o., ale priamo od poľského dodávateľa. Žalovaný poukázal na to, že podľa správca dane žalobca síce formálne splnil zákonné podmienky pre odpočet DPH, avšak odpočítaním dane sa zapojil do konania, ktoré vykazuje znaky daňového podvodu podľa definície judikatúry SD EÚ. Žalovaný vo vzťahu k dodávateľovi DIMĀS s.r.o. zopakoval všetky zistenia vyplývajúce z dokazovania a poukázal na to, že správca dane konštatoval, že zdaniteľné obchody, tak ako boli fakturované, neboli uskutočnené a žalobca neunesol dôkazné bremeno na preukázanie dodávok tovaru od dodávateľa deklarovaného na faktúrach a že zistené skutočnosti preukazujú, že žalobca sa vedome zapojil do konania, ktoré vykazuje znaky podvodného konania, o ktorom musel žalobca vzhľadom na všetky okolnosti vedieť a ak si aj svojej účasti v reťazci nebol vedomý, mal pri rozumnej miere opatrnosti prijať také opatrenia, ktoré by jeho účasť na podvodnom konaní vylúčili, alebo by mu predišli. Žalovaný poukázal na to, že správca dane mal preukázané, že žalobca vedel o svojom zapojení do daňového podvodu, pretože tovar reálne objednával u poľského dodávateľa, tovar mu reálne poľský dodávateľ dodával, tento platil aj prepravu, ceny dohadoval s poľským dodávateľom, prevzatie tovaru potvrdzoval na dodacom liste poľskému dodávateľovi a tomuto aj reálne platil za tovar, avšak údaje o každej objednávke poskytoval aj p. E. H., aby vedela správne vystaviť faktúru za spoločnosť DIMĀS s.r.o. Žalobca mal vytvorené všetky predpoklady na to, aby nakupoval tovar priamo od poľského dodávateľa, nakoľko sa dlhodobo poznali, boli v kontakte, čo obaja potvrdili, a preto vedome, s cieľom vyhnúť sa plateniu dane, vytvoril spolu s inými osobami fiktívny fakturačný reťazec, v ktorom došlo k daňovému úniku tým, že žalobca neodviedol daň zo štátneho rozpočtu z nadobudnutia tovaru z iného členského štátu (Poľska), ktorú bol povinný odvieť, pretože reálne nadobudol tovar priamo od poľského dodávateľa. Žalovaný poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/97/2009a sp. zn. 4Sžf/20/2011. Ďalej poukázal na judikatúru SD EÚ, na rozhodnutia NS SR týkajúce sa preukazovania splnenia podmienok na odpočítanie dane s tým, že ak daňovník neunesie dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočítanie DPH. Poukázal aj na Rozsudok NS SR sp. zn. 2Sžf/100/2016 vo veci fiktívnych dodávok mäsa z ČR pre slovenského odberateľa, ktorý má podľa žalovaného zhodné znaky ako v preverovanom prípade, ako aj na Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/51/2010 a na Rozsudok SD EÚ č.285/11 C-18/13. Následne žalovaný poukázal na Rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/16/2017, z ktorého vyplýva, že pokiaľ boli svedecké výpovede použité z vyšetrovacích spisov, tieto správca dane mohol použiť podľa § 24 ods. 4 a § 26 ods. 7 Daňového poriadku, pričom o nahliadnutí do iných spisov správca dane spísal úradný záznam. Správca dane bol podľa žalovaného oprávnený v daňovom konaní použiť ako dôkaz Zápisnice z výsluchov svedkov získané od OČTK, pričom nebol povinný doslovne interpretovať celé znenia jednotlivých výpovedí svedkov. Túto námietku považoval žalovaný za nedôvodnú. Žalovaný poukázal aj na rozsudok SD EÚ C-245/04 EMAG. Podľa žalovaného v skutočnosti žalobca nakupoval tovar priamo od poľského dodávateľa, na účet ktorého bola preprava realizovaná, a preto v súlade s rozsudkom EMAG táto dodávka zakladá dopravu tovaru v rámci Spoločenstva a len táto dodávka bude oslobodená od dane. Poľský dodávateľ mal žalobcovi vystaviť faktúru bez DPH, pretože s touto dodávkou je spojená preprava tovaru do iného členského štátu a žalobca mal uplatniť samozdanenie a odvieť DPH do

štátneho rozpočtu Slovenskej republiky a táto DPH predstavuje daňový únik, pretože nebola odvedená do štátneho rozpočtu ani v Poľsku, ani v Slovenskej republike. Žalovaný poukázal na obsah Zápisnice z výsluchu obvineného (žalobcu), z ktorej podľa žalovaného jednoznačne vyplýva, že Q. A. nadobúdala mäso od poľského dodávateľa, a preto ho nahlásila na RVPS. Žalovaný ako nedôvodnú vyhodnotil aj námietku žalobcu spočívajúcu v tvrdení nezákonnosti postupu správcu dane, ktorý na jeho žiadosť neprerušil daňové konanie. Poukázal na § 61 Daňového poriadku, podľa ktorého správca dane nie je povinný konanie prerušiť ani vzhľadom na prebiehajúce trestné konanie, pretože v daňovom konaní nie je potrebné vyriešiť otázku, či platiteľ je alebo nie je osobou, ktorá spáchala trestný čin. Určenie dane v daňovej kontrole má iný právny základ ako prípadné naplnenie predpokladov trestno-právnej zodpovednosti, trestné konanie je samostatným konaním nezávislým od konaní iných a je aj nezávislé od konania v daňových veciach. K námietke žalobcu, že správca dane i žalovaný neprípustne opierajú svoje rozhodnutia na odposluchoch telefonických hovorov obvinených osôb, žalovaný uviedol, že rozhodnutia správcu dane a žalovaného sa nezakladajú primárne na odposluchoch, ale na dôkazoch zistených správcom dane v daňovej kontrole, ktoré sú podrobne popísané v napadnutých rozhodnutiach. Správca dane, ani žalovaný nemali k dispozícii prepis telefonických hovorov, a preto z nich nemohli vychádzať, nemohli ich použiť ako dôkaz v daňovom konaní a túto námietku považoval žalovaný za neopodstatnenú. K námietke neoprávneného použitia Uznesenia o vznesení obvinenia žalovaný uviedol, že vzhľadom na judikatúru ESLP bol žalovaný oprávnený použiť aj toto Uznesenie. Správca dane použil ako dôkaz nielen ním zistené skutočnosti v daňovej kontrole, ale aj Zápisnice z výsluchu svedkov vykonaných OČTK, na čo má legitímne právo, a preto je pri použití logického myslenia možné predvídateľne očakávať, že ak OČTK aj žalovaný vychádzajú z rovnakých dôkazov, dospejú k rovnakým záverom. Uznesenie o vznesení obvinenia je zhrnutím zistených skutočností a dôkazov, na základe ktorých bolo vznesené obvinenie z trestných činov podľa § 206 ods. 1 Trestného poriadku tam uvedeným osobám, podľa ktorého, ak je na podklade trestného oznámenia alebo zistených skutočností po začatí trestného stíhania dostatočne odôvodnený záver, že trestný čin spáchala určitá osoba, policajt bez meškania vydá Uznesenie o vznesení obvinenia, ktoré ihneď oznámi obvinenému. Žalovaný poukázal na to, že predmetná daňová kontrola bola vykonaná na podnet OČTK. Ďalej poukázal aj na to, že v čase začatia daňovej kontroly už OČTK disponovali určitými zisteniami a dôkazmi, správca dane mohol a aj mal zohľadniť aj tieto zistenia OČTK v daňovom konaní. Žalovaný konštatoval, že správca dane postupoval v súlade s § 26 ods. 7 a § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako aj ustálenou judikatúrou NS SR, pričom s poukazom na Rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžfk/16/2017 uviedol, že pokiaľ boli svedecké výpovede použité z vyšetrovacích spisov, tieto správca dane mohol použiť v zmysle § 24 ods. 4 a § 26 ods. 7 Daňového poriadku, pričom o nahliadnutí do iných spisov správca dane spísal úradný záznam. Žalovaný uviedol, že postup správcu dane je v súlade s rozsudkom SD EÚ č. C-189/18, v zmysle ktorého daňový orgán môže v rámci správneho konania na účely konštatovania zneužívajúceho konania v oblasti DPH použiť dôkazy získané v rámci doposiaľ neukončeného súbežne vedeného trestného konania voči zdaniteľnej osobe. Žalovaný k námietkam žalobcu týkajúcim sa poukazu na text rozhodnutí správcu dane na str. 4, v ktorom sa uvádza, že „Ako dôkaz v rámci operatívneho preverovania boli zaznamenané telefonické hovory na základe legálneho odpočúvania účastníckych staníc a do spisu boli zabezpečené ich prepisy ako listinné dôkazy, ktoré potvrdzujú výsledky vykonaného dokazovania, že L. A. vedome nadobúdala mäso z Poľska a spoločnosti, cez ktoré bolo mäso len formálne prefakturované, boli do reťazca vsunuté len formálne s cieľom získať daňovú výhodu“, pričom je zrejmé, že uvedený text použitý v rozhodnutiach správcu dane jednoznačne patrí do citácie z Upovedomenia o začatí trestného stíhania, nakoľko v daňovom konaní neprebíha operatívne preverovanie, ani legálne odpočúvanie účastníckych staníc. Na žiadnom inom mieste sa žalovaný v rozhodnutiach o odposluchoch z telefonických hovorov nezmiňuje, v rozhodnutiach je vždy uvedený zdroj získanej informácie, nikde sa v rozhodnutiach neuvádza ako zdroj informácie prepis telefonických hovorov získaných v rámci operatívneho preverovania NAKA. Žalovaný konštatoval, že zo zistených skutočností vyplýva, že účelovo vytvorený reťazec obchodných spoločností a SZČO (registrovaných platcov DPH) mal deklarovať zdaniteľné obchody za zdaňovacie obdobia február 2013 až október 2015, pričom na začiatku obchodného reťazca bol prevažne poľský dodávateľ -spoločnosť M. E.), táto faktúrami deklarovala, že mäso priamo dodávala najmä spoločnostiam EJKON s.r.o., PROBESS s.r.o., Speedway s.r.o., PETREX Košice s.r.o., Insia L-M s.r.o. a SHANTAL s.r.o. Na Slovensku vyhľadával partnerov E. H., on vyhľadával jednotlivé firmy a tiež firmy, na ktoré má byť vystavená faktúra. Tieto spoločnosti vystupujú v reťazci ako tzv. zmiznutí obchodníci, teda ide o spoločnosti, na ktoré bola účelovo prenesená daňová povinnosť, nakoľko boli do reťazca vsunuté ako prvonadobúdatelia na Slovensku. Tieto spoločnosti by mali deklarovať nákup mäsa z Poľska bez DPH a následný predaj slovenským odberateľom s DPH, čím by im vznikla vysoká daňová povinnosť. Preto tieto nárazníkové spoločnosti buď nepriznávali intrakomunitárne nákupy alebo nepodávali daňové priznania

alebo vzniknutú vysokú vlastnú daňovú povinnosť znižovali odpočítaním DPH na vstupe z iných prestieraných obchodov. Následne tieto spoločnosti, ktoré boli tzv. prvonadobúdatelia na Slovensku tovar len formálne prefakturovali, najmä do spoločností MAOP s.r.o., DIMÁS s.r.o. a neskôr BARUT s.r.o. a Kleveria s.r.o. Od týchto spoločností bol tovar formálne prefakturovaný k odberateľovi L. A., ktorý takto nadobudnuté mäso a mäsové výrobky ďalej prevažne v Krupine spracoval alebo prostredníctvom svojej obchodnej siete predajní predával konečnému spotrebiteľovi. Z vykonaného dokazovania však vyplýva, že mäso bolo z Poľska zo spoločnosti M. E. dopravené priamo L. A., ktorý u tejto spoločnosti aj figuruje na jej objednávkach. Skutočný obchodný vzťah bol medzi poľskou spoločnosťou Zakład Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny ako dodávateľom a L. A. ako odberateľom, teda vsunutie ďalších obchodných spoločností bolo len účelové, s jediným cieľom vytvoriť obchodný reťazec a preniesť daňovú povinnosť z L. A., ktorý by bol v skutočnosti prvonadobúdateľom mäsa na Slovensku, na iné už vyššie spomínané a menovanými osobami ovládané spoločnosti. Podľa žalovaného obchody boli ekonomicky neopodstatnené, reťazec bol fiktívny a účelovo vytvorený, nakoľko z takýchto obchodov nebol dosahovaný zisk, ale len strata. Celý tento reťazec zabezpečili a ovládali menované osoby (obvinení) ako členovia organizovanej skupiny, v ktorej mali určené svoje úlohy.

31. Žalovaný sa ďalej vyjadril k námietke žalobcu týkajúcej sa vedenia spisu z daňovej kontroly s tým, že ust. § 2 a ani § 23 Daňového poriadku neustanovuje definíciu „spisu“ daňového subjektu a ani jeho úpravu. Pri úkone nazerania do spisu daňovej kontroly boli všetky písomnosti očíslované, chronologicky usporiadané a všetky písomnosti, ktoré boli podkladom pre vypracovanie Protokolu a následného rozhodnutia, boli žalobcovi predložené k nahliadnutiu. Za nedôvodnú považoval žalovaný aj námietku, že na CD nosiči sa nachádzajú písomnosti správcu dane, ktoré boli podkladom pre vydanie rozhodnutí a ktoré neboli predložené k nahliadnutiu, nakoľko správca dane doručuje všetky písomnosti v súlade s Daňovým poriadkom len v listinnej podobe pomocou poštového doručovateľa s doručenkou s opakovaným doručením do vlastných rúk. Žalovaný sa ďalej vyjadril k námietke, že správca dane žalobcovi neumožnil nahliadnúť do písomnosti Úradný záznam zo 07.02.2019, (avšak správny súd uvádza, že takáto námietka sa v žalobách týkajúcich sa daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia október, november a december 2014 v žalobách nenachádza). K námietke o nevypočítaní M. K. E. ako svedka správcou dane, žalovaný uviedol, že žalobca mohol v priebehu výkonu daňovej kontroly navrhnúť správcovi dane vykonať toto vypočítanie ako svedka, čo však neurobil. Správca dane Zápisnicu z výsluchu svedka M. K. E. z 24.04.2017 získal ako dôkaz pri správe daní na základe žiadosti zo 07.02.2019. V prípade vypočítania M. K. E. ako svedka poľskou finančnou správou prostredníctvom MVI žalobca nebude môcť byť prítomný pri vypočítaní svedka, nebude mať možnosť klásť mu otázky, nakoľko táto požiadavka je v rozpore s Nariadením Rady EÚ č. 904/2010 týkajúcim sa administratívnej spolupráce v boji proti podvodom v oblasti DPH. Požiadavka na aplikáciu právnych predpisov platných v SR v inom členskom štáte je teda v plnom rozsahu nedôvodná. Navyše svedok M. E. už bol vypočítaný Obvodnou prokuratúrou Krakow, správca dane disponuje predmetnou zápisnicou, ktorú použil ako dôkaz v daňovom konaní. Pre opakované vypočítanie tejto osoby ako svedka, de facto pre opakovanie toho istého úkonu, nie je podľa žalovaného relevantný dôvod, preto aj túto požiadavku považoval žalovaný za nedôvodnú. Žalovaný uviedol, že z vykonaného dokazovania dostatočne jasným spôsobom vyplýva, že žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno, ani spochybniteľným spôsobom nepreukázal, že splnil zákonné podmienky na odpočítanie dane, a preto ďalšie dokazovanie opakovaným výsluchom svedkov by bolo nadbytočné, neefektívne a v rozpore so zásadou hospodárnosti konania. Odvolávanie sa žalobcu na Zápisnicu o miestnom zisťovaní zo 16.12.2015 je podľa žalovaného irelevantné, nakoľko miestne zisťovanie bolo zamerané na preverenie finančnej operácie z 11.11.2014, realizáciu vkladov finančných prostriedkov v prospech bankového účtu spoločnosti MAOP s.r.o. (ex offa výmaz 06.06.2019, konateľka M. H.). Rovnako aj odvolávanie sa žalobcu na Zápisnicu o ústnom pojednávaní z 27.09.2013 a Zápisnicu o ústnom pojednávaní zo 14.10.2013 je irelevantné, nakoľko ústne pojednávania boli vykonané v r. 2013, správca dane preveroval obchodné vzťahy so spoločnosťou MAOP s.r.o., tieto boli vykonané na podnet správcu dane vykonávajúceho v tejto spoločnosti daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie marec 2013. Skutočnosti, ktoré boli v daňovej kontrole zistené, vyhodnotil správca dane vykonávajúci predmetnú daňovú kontrolu. Z Protokolu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie marec 2013 vyplýva, že spoločnosť MAOP s.r.o. nepreukázala splnenie podmienok pre odpočítanie dane zo svojich prijatých zdanieľných obchodov a realizáciu dodávok tak, ako boli uvedené na dokladoch predložených ku kontrole. Žalovaný konštatoval, že z vykonaného dokazovania dostatočne jasným spôsobom vyplýva, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nespochybniteľným spôsobom nepreukázal, že splnil zákonné podmienky na odpočítanie dane, a preto ďalšie dokazovanie opakovaným výsluchom svedkov by bolo

nadbytočné, neefektívne a v rozpore so zásadou hospodárnosti konania. Podľa žalovaného správca dane dostatočne zistil skutkový stav, vykonal dokazovanie v súlade s § 24 Daňového poriadku, pričom zistený skutkový stav po právnej stránke správne posúdil a svoje rozhodnutia dostatočne zdôvodnil. Žalovaný preto navrhol, aby správny súd žaloby zamietol.

Repliky žalobcu

32. Žalobca vo vyjadreniach k vyjadreniam žalovaného uviedol, že žalovaný nereagoval na skutočnosti a argumentáciu uvedenú v žalobách, len opakoval svoje vlastné tvrdenia a závery z napadnutých rozhodnutí a rozhodnutí správcu dane. Žalovaný sa vo svojich vyjadreniach podľa žalobcu vôbec nevysporiadal so žalobnými dôvodmi uvedenými v správnych žalobách a snaží sa ich preklenúť opakovaním častí svojich rozhodnutí. Následne uviedol obdobné tvrdenia, ako sú uvedené v podaných správnych žalobách a naďalej zotrval na všetkých dôvodoch nezákonnosti napadnutých rozhodnutí uvedených v jednotlivých žalobách, ako aj na petite uvedenom v jednotlivých správnych žalobách.

33. Žalobca v žalobách týkajúcich sa zdaňovacích období október, november a december 2014 požiadal správny súd o priznanie odkladného účinku správnym žalobám s poukazom na § 185 písm. a) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“). Krajský súd v Banskej Bystrici o návrhoch žalobcu o priznanie odkladného účinku správnym žalobám rozhodol Uzneseniami zo dňa 19.05.2021 č. k. 75S/4/2021-168, 75S/12/2021-166 a 75S/10/2021-168 tak, že návrhy s poukazom na § 188 SSP zamietol. Rozhodnutia nadobudli právoplatnosť dňa 09.06.2021.

34. Krajský súd v Banskej Bystrici Uznesením č.k. 75S/4/2021-191 zo dňa 12.01.2022 spojil na spoločné konanie veci vedené na tunajšom súde vo veci žalobcu Q. A., T. T. proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu SR, Banská Bystrica pod sp. zn. 75S/4/2021, 75S/12/2021 a 75S/10/2021 s tým, že tieto sa ďalej vedú pod sp. zn. 75S/4/2021 a to s poukazom na § 65 ods. 1 SSP.

Posúdenie podstatných skutkových zistení a právnych argumentov

35. Krajský súd v Banskej Bystrici ako správny súd vecne príslušný podľa § 10 SSP a miestne príslušný podľa § 13 ods. 1 SSP preskúmal napadnuté rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia prvostupňového orgánu verejnej správy, vrátane konania, ktoré ich vydaniu predchádzalo, pričom dospel k záveru, že žaloby sú dôvodné. Správny súd veci prejednal v súlade s § 107 ods. 2 SSP bez nariadenia pojednávania, pretože žalobca i žalovaný súhlasili s prejednaním vecí bez nariadenia pojednávania a toto nebolo potrebné ani z iných dôvodov podľa § 107 ods. 1 SSP. Oznámenie o verejnom vyhlásení rozsudku bolo zverejnené na úradnej tabuli tunajšieho súdu dňa 20.04.2022. Rozsudok bol verejne vyhlásený vyvesením jeho skráteného znenia na úradnej tabuli súdu dňa 28.04.2022 (§ 137 ods. 3 SSP).

36. Predmetom preskúmovacieho konania sú rozhodnutia žalovaného, ktorými boli potvrdené rozhodnutia správcu dane, ktorými bol žalobcovi ako platiteľovi DPH vyrubený rozdiel dane za zdaňovacie obdobia október, november a december 2014. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane a postup, ktorý ich vydaniu predchádzal, pričom rozsah prieskumu bol stanovený dôvodmi nezákonnosti uplatnenými v žalobách a dospel k záveru, že žaloby sú dôvodné.

37. Podľa § 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení úč. do 31. júla 2015 (ďalej len „Zákon o DPH“) (1) Predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len "členský štát"),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

(2) Na účely tohto zákona je

- a) tuzemskom územie Slovenskej republiky,
- b) zahraničím územie, ktoré nie je tuzemskom,

- c) územím Európskej únie tuzemsko a územia ostatných členských štátov, ktoré sú zákonmi týchto členských štátov vymedzené na účely dane ako tuzemsko týchto členských štátov,
- d) územím tretích štátov územie, ktoré nie je územím Európskej únie.

(3) Na účely tohto zákona sa plnenia pochádzajúce z Monackého kniežatstva alebo určené pre Monacké kniežatstvo považujú za plnenia pochádzajúce z Francúzska alebo určené pre Francúzsko a plnenia pochádzajúce z ostrova Man alebo určené pre ostrov Man sa považujú za plnenia pochádzajúce zo Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska alebo určené pre Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska.

38. Podľa § 8 Zákona o DPH (1) Dodaním tovaru je

- a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,
- b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,
- c) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

(2) Dodaním tovaru je aj prevod vlastníckeho práva k hmotnému majetku za náhradu alebo protihodnotu na základe rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

(3) Ak platiteľ dodá tovar na svoju osobnú spotrebu, dodá tovar na osobnú spotrebu svojich zamestnancov, dodá tovar bezodplatne alebo dodá tovar na ďalší iný účel ako na podnikanie a ak pri kúpe alebo vytvorení tohto tovaru vlastnou činnosťou bola daň úplne alebo čiastočne odpočítateľná, považuje sa takéto dodanie tovaru za dodanie tovaru za protihodnotu. Bezodplatné dodanie tovaru na obchodné účely, ak jeho hodnota nepresiahne 17 eur bez dane za jeden kus, a bezodplatné dodanie obchodných vzoriek sa nepovažuje za dodanie tovaru za protihodnotu.

(4) Za dodanie tovaru sa považuje aj premiestnenie tovaru, ktorý je vo vlastníctve zdaniteľnej osoby, z tuzemska do iného členského štátu, ak je tento tovar odoslaný alebo prepravený ňou alebo na jej účet do iného členského štátu na účely jej podnikania. Takéto premiestnenie sa považuje za dodanie tovaru za protihodnotu okrem premiestnenia tovaru

- a) na účel jeho inštalácie alebo montáže zdaniteľnou osobou alebo na jej účet v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru,
- b) na účel zásielkového predaja tohto tovaru zdaniteľnou osobou v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru,
- c) na účel dodania tovaru na palubách lietadiel, lodí alebo vlakov počas osobnej dopravy na území Európskej únie,
- d) určeného na vývoz tovaru do tretích štátov,
- e) určeného na dodanie tovaru do iného členského štátu touto zdaniteľnou osobou, ak dodanie tohto tovaru v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, bude oslobodené od dane,
- f) na účel ocenenia tovaru alebo na účel prepracovania, spracovania, opravy alebo iných podobných činností fyzicky vykonaných na tomto tovare pre túto zdaniteľnú osobu v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava, za predpokladu, že sa tejto osobe tovar po skončení operácií vráti do tuzemska,
- g) na dočasné použitie tohto tovaru v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, na účel dodania služieb touto zdaniteľnou osobou,
- h) na dočasné použitie na obdobie nepresahujúce 24 mesiacov na území iného členského štátu, v ktorom by sa dovoz toho istého tovaru z územia tretieho štátu považoval za prepustený do režimu dočasné použitie s úplným oslobodením od dovozného cla,
- i) na účel dodania plynu prostredníctvom sústavy zemného plynu, ktorá sa nachádza na území Európskej únie, alebo siete, ktorá je k takejto sústave pripojená, dodania elektriny a dodania tepla alebo chladu prostredníctvom teplárenských sietí alebo chladiarenských sietí podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f).

(5) Okamihom, keď sa prestane plniť niektorá z podmienok podľa odseku 4 písm. a) až i), považuje sa takéto premiestnenie tovaru za dodanie tovaru za protihodnotu.

(6) Ak zdaniteľná osoba na základe komisionárskej zmluvy alebo inej obdobnej zmluvy, podľa ktorej koná vo svojom mene na účet inej osoby (ďalej len "komisionárska zmluva"), obstará kúpu tovaru alebo predaj tovaru, platí, že táto zdaniteľná osoba tovar kúpila a predala.

(7) Za dodanie tovaru sa považuje aj odovzdanie huteľného hmotného majetku platiteľom dane na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, ak sa v členskom štáte nájomcu považuje prevzatie predmetu nájmu za nadobudnutie tovaru z iného členského štátu, ktoré je predmetom dane.

39. Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ Zákona o DPH (1) Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

(2) 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.

40. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ Zákona o DPH 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.

41. Podľa § 1 ods. 1 Daňového poriadku tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní.

42. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3, 6 Daňového poriadku (1) Pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

(2) Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správneému určení a vyrubeniu dane.

(3) Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

(6) Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

43. Podľa § 19 ods. 1, 2, 7 Daňového poriadku (1) O ústnom pojednávaní alebo vykonaní úkonu spíše príslušný orgán zápisnicu.

(2) Zo zápisnice musí byť zrejmé najmä kto, kde a kedy ústne pojednávanie alebo úkon vykonal, ktoré osoby sa ho zúčastnili, označenie hlavného predmetu ústneho pojednávania alebo úkonu, súvislé opísanie jeho priebehu, označenie listín a iných vecí odovzdaných pri ústnom pojednávaní alebo úkone alebo podstatný obsah listín predložených na nahliadnutie, vykonané poučenie, vyjadrenie poučených osôb, ich návrhy alebo námietky smerujúce proti obsahu zápisnice, závery o týchto návrhoch alebo námietkach. Ak zápisnica nahrádza podanie, musí mať náležitosti podania.

(7) O oznámeniach, poznámkach, obsahoch telefonických hovorov, odkazoch na iné spisové materiály, výpisoch z vlastných alebo cudzích záznamov a o ďalších skutočnostiach vzťahujúcich sa na vec a zistených príslušným orgánom vyhotoví tento orgán úradný záznam. Úradný záznam podpíše zamestnanec príslušného orgánu, ktorý ho vyhotovil. V úradnom zázname odkáže na zdroj informácie uvedenej v zázname. Na ďalšie náležitosti úradného záznamu sa vzťahujú primerane odseky 1 až 6.

44. Podľa § 22 ods. 1, 2 Daňového poriadku (1) Ak sa pri správe daní vyskytne otázka, o ktorej už právoplatne rozhodol iný príslušný orgán, je správca dane takýmto rozhodnutím viazaný; inak si môže správca dane o takejto otázke urobiť úsudok alebo dať inému príslušnému orgánu podnet na začatie konania.

(2) Správca dane si nemôže ako o predbežnej otázke urobiť úsudok o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin alebo priestupok, alebo o osobnom stave fyzickej osoby.

45. Podľa § 23 ods. 1, 2 Daňového poriadku (1) Daňový subjekt alebo jeho zástupca je oprávnený nazeráť do spisu daňového subjektu týkajúceho sa jeho daňových povinností. Do písomností, na základe

ktorých sa vykonáva dožiadanie podľa § 21 alebo podľa osobitného predpisu, 21a) je daňový subjekt alebo jeho zástupca oprávnený nazrieť najskôr po tom, ako sa získa výsledok takéhoto dožiadania, ktorý je použiteľný ako dôkaz pri správe daní; to neplatí, ak príslušný orgán členského štátu alebo príslušný orgán zmluvného štátu, ktorému bola poskytnutá informácia o daňovom subjekte podľa osobitného predpisu, 21a) uviedol, že nesúhlasí so sprístupnením takýchto písomností. Správca dane je povinný o každom takomto nazretí do spisu vyhotoviť úradný záznam. Daňový subjekt alebo jeho zástupca nie je oprávnený nazerať do písomností obsahujúcich utajované skutočnosti (22), do dokumentov, sprístupnením ktorých by boli dotknuté právom chránené záujmy iných osôb, do písomností, ktorých sprístupnením by mohlo dôjsť k zmareniu alebo podstatnému sťaženiu správy daní alebo k zmareniu alebo podstatnému sťaženiu objasnenia alebo vyšetrenia vecí podľa osobitných predpisov, 22a) do informácií o oznámení alebo sprístupnení daňového tajomstva Policajnému zboru alebo orgánom činným v trestnom konaní, a do súhrnného protokolu podľa § 19a; to neplatí, ak sa použijú ako dôkaz pri správe daní.

(2) Na žiadosť daňového subjektu alebo jeho zástupcu správca dane zo spisového materiálu, do ktorého možno nazrieť, vydá rovnopis, alebo vyhotoví fotokópie alebo listinnú podobu elektronického dokumentu a vydá ich daňovému subjektu alebo jeho zástupcovi a na ich požiadanie osvedčí ich zhodu s originálom.

46. Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 Daňového poriadku (1) Daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

(2) Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

(3) Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

(4) Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

47. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

1) Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

48. Podľa § 45 ods. 1 písm. c/, d/, e/, f/, g/ Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia,

- 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) vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,
- g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

49. Podľa § 45 ods. 2 písm. a/, b/, c/, d/ e/, f/, g/ Daňového poriadku 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 v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, 2) a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia,

- f) umožňovať vstup do sídla, miesta podnikania kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
- g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla, miesta podnikania alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu, poskytnúť výpisy, alebo ich kópie.

50. Podľa § 46 ods. 1, 2, 3, 5, 8, 9 písm. a/, 10 Daňového poriadku (1) Daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

(2) Ak sa vykonáva daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti, daňová kontrola je začatá v deň spísania zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, kontrolované zdaňovacie obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia.

(3) Správca dane je oprávnený začať daňovú kontrolu aj bez oznámenia podľa odseku 1, ak to ustanovuje osobitný predpis, 33) alebo ak o vykonanie daňovej kontroly požiadajú orgány činné v trestnom konaní alebo ak je dôvodné podozrenie, že účtovné alebo iné doklady budú pozmenené, znehodnotené alebo zničené. V týchto prípadoch v deň začatia daňovej kontroly zamestnanec správcu dane spíše zápisnicu o začatí daňovej kontroly; v zápisnici o začatí daňovej kontroly musí byť uvedený deň začatia daňovej kontroly, miesto vykonávania daňovej kontroly, predmet daňovej kontroly a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie.

(5) Ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

(8) Zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov 1) zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, 1) zašle správca dane kontrolovanému daňovému subjektu protokol, ktorého súčasťou je výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 30 pracovných dní od doručenia takého protokolu, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov 1) zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov 1) nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasiela. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu. 36a)

(9) Daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

(10) Lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, 36b) druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 mesiacov.

51. Podľa § 61 ods. 1, 2 Daňového poriadku (1) Správca dane daňové konanie

a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke,

b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu. 21a)

(2) Správca dane môže daňové konanie prerušiť najdlhšie na 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci daňového konania; túto lehotu môže správca dane predĺžiť na nevyhnutný čas.

52. Podľa § 63 ods. 1, 2, 5 Daňového poriadku (1) Ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu 2) možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

(2) Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis 1) neustanovuje inak.

(5) Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

53. Podľa § 68 ods. 1, 3 Daňového poriadku (1) Ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, vyrubovacie konanie začína nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1 a končí dňom doručenia rozhodnutia daňovému subjektu; vyrubovacie konanie nezačne, ak sa výzva podľa § 46 ods. 8 nezasiela. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 46 ods. 8 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý začal daňovú kontrolu. Vyrubovacie konanie po doručení protokolu s výzvou podľa § 49 ods. 1 vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorý doručil daňovému subjektu oznámenie podľa § 48 ods. 2. Ak daňovú kontrolu vykonalo finančné riaditeľstvo, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá miestne príslušný správca dane. Ak je vec vrátená na ďalšie vyrubovacie konanie, vyrubovacie konanie vykoná a rozhodnutie vo vyrubovacom konaní vydá správca dane, ktorého rozhodnutie bolo zrušené.

(3) Ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. Správca dane vydá rozhodnutie do troch mesiacov od uplynutia lehoty určenej vo výzve podľa prvej vety. Ak vzhľadom na mimoriadnu zložitosť prípadu, iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote troch mesiacov, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán. Správca dane o predĺžení lehoty upovedomí daňový subjekt.

54. Podľa § 206 ods. 1 Trestného poriadku ak je na podklade trestného oznámenia alebo zistených skutočností po začatí trestného stíhania dostatočne odôvodnený záver, že trestný čin spáchala určitá osoba, policajt bez meškania vydá uznesenie o vznesení obvinenia, ktoré ihneď oznámi obvinenému a doručí najneskôr do 48 hodín prokurátorovi a ak je obvineným súdny exekútor, notár, znalec, tlmočník alebo prekladateľ, aj ministrom spravodlivosti, a ak je obvineným advokát, aj Slovenskej advokátskej komore; o tomto úkone upovedomí bez meškania oznamovateľa a poškodeného. Ak bolo uznesenie o vznesení obvinenia oznámené jeho vyhlásením, je policajt povinný vydať obvinenému rovnopis tohto uznesenia bez meškania.

55. Podľa § 114 Trestného poriadku (1) V trestnom konaní pre úmyselný trestný čin, na ktorý zákon ustanovuje trest odňatia slobody s hornou hranicou trestnej sadzby prevyšujúcou tri roky, korupciu alebo pre iný úmyselný trestný čin, o ktorom na konanie zaväzuje medzinárodná zmluva, možno vyhotoviť obrazový, zvukový alebo obrazovo-zvukový záznam, ak možno dôvodne predpokladať, že ním budú zistené skutočnosti významné pre trestné konanie.

(7) V inej trestnej veci, ako je tá, v ktorej boli vyhotovené obrazové, zvukové alebo obrazovo-zvukové záznamy, možno záznam ako dôkaz použiť len vtedy, ak ide o trestné konanie pre úmyselný trestný čin, na ktorý zákon ustanovuje trest odňatia slobody s hornou hranicou trestnej sadzby prevyšujúcou tri roky, korupciu, trestný čin zneužívania právomoci verejného činiteľa, trestný čin legalizácie výnosu z trestnej činnosti alebo pre iný úmyselný trestný čin, o ktorom na konanie zaväzuje medzinárodná zmluva.

56. Podľa § 115 Trestného poriadku (1) V trestnom konaní o zločine, korupcii, trestných činoch extrémizmu, trestnom čine zneužívania právomoci verejného činiteľa, trestnom čine legalizácie výnosu z trestnej činnosti podľa § 233 a 234 Trestného zákona alebo pre iný úmyselný trestný čin, o ktorom na konanie zaväzuje medzinárodná zmluva, možno vydať príkaz na odpočúvanie a záznam telekomunikačnej prevádzky, ak možno dôvodne predpokladať, že budú zistené skutočnosti významné pre trestné konanie. Príkaz možno vydať, ak nemožno sledovaný účel dosiahnuť inak alebo ak by bolo jeho dosiahnutie iným spôsobom podstatne sťažené. Ak sa pri odpočúvaní a zaznamenávaní telekomunikačnej prevádzky zistí, že obvinený komunikuje so svojím obhajcom, takto získané informácie nemožno použiť na účely trestného konania a musia sa predpísaným spôsobom bez meškania zničiť; to neplatí, ak ide o informácie, ktoré sa vzťahujú na vec, v ktorej advokát nezastupuje obvineného ako obhajca.

(7) V inej trestnej veci, ako je tá, v ktorej sa odpočúvanie a záznam telekomunikačnej prevádzky vykonal, možno záznam ako dôkaz použiť len vtedy, ak ide o trestné konanie pre trestný čin uvedený v odseku 1.

57. Podľa § 1 ods. 1, 2 zák. č. 166/2003 Z.z. v znení k 09.09.2019 o ochrane súkromia pred neoprávneným použitím informačno-technických prostriedkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Zákon o ochrane pred odpočúvaním“) (1) Tento zákon ustanovuje podmienky použitia informačno-technických prostriedkov bez predchádzajúceho súhlasu toho, komu zasahuje do súkromia orgán štátu, ktorý informačno-technický prostriedok používa.

(2) Tento zákon sa nevzťahuje na použitie informačno-technických prostriedkov v trestnom konaní podľa osobitného zákona. 1)

58. Podľa § 3 ods. 1, 2 Zákona o ochrane pred odpočúvaním (1) Informačno-technický prostriedok možno použiť len vtedy, ak je to v demokratickej spoločnosti nevyhnutné na zabezpečenie ochrany ústavného zriadenia, vnútorného poriadku a zahraničnopolitických záujmov štátu, bezpečnosti a obrany štátu, získavanie informácií zo zahraničných zdrojov, predchádzanie a objasňovanie trestnej činnosti alebo na ochranu práv a slobôd iných a ak dosiahnutie tohto účelu inak by bolo neúčinné alebo podstatne sťažené; informačno-technické prostriedky možno v pôsobnosti Slovenskej informačnej služby a Vojenského spravodajstva použiť aj mimo územia Slovenskej republiky v rozsahu úloh podľa osobitných predpisov. 5a) Použitím informačno-technického prostriedku sa môže základné právo alebo sloboda obmedziť len v nevyhnutnom rozsahu a nie dlhšie, ako je to nevyhnutné na dosiahnutie zákonom uznaného cieľa, na ktorý slúži.

(2) Údaje získané informačno-technickými prostriedkami možno použiť výlučne na dosiahnutie účelu pri plnení úloh štátu, ktoré spĺňajú podmienky podľa odseku 1.

59. Podľa § 7 ods. 1, 2 Zákona o ochrane pred odpočúvaním (1) Kópiu zvukového, obrazového alebo zvukovo-obrazového záznamu (ďalej len "záznam"), ktorý bol vyhotovený použitím informačno-technického prostriedku, možno postúpiť len vecne a miestne príslušnému štátnemu orgánu, ak záznam môže byť dôkazom v konaní vedenom pred príslušným štátnym orgánom v medziach jeho zákonom ustanovenej právomoci; to neplatí, ak ide o postúpenie záznamu alebo jeho kópie v rámci spolupráce spravodajských služieb s orgánmi iných štátov obdobného zamerania a pôsobnosti a medzinárodnými organizáciami podľa osobitného predpisu 6a) a tiež na účely jeho jazykového prekladu, odtajnenia vrátane jeho dešifrovania alebo dekódovania, ak osoba, ktorej sa má záznam alebo jeho kópia takto poskytnúť, podpíše vyhlásenie o mlčanlivosti. Vecne a miestne príslušný štátny orgán, ktorému bol záznam postúpený, nesmie vyhotoviť kópiu záznamu ani záznam alebo jeho prepis poskytnúť k nahliadnutiu či skopírovaniu inej osobe, inému štátnemu orgánu alebo orgánu územnej samosprávy alebo inej samosprávy.

(2) Ak sa majú informácie získané použitím informačno-technického prostriedku použiť ako dôkaz v trestnom konaní, 1) vyhotoví orgán štátu písomný záznam s uvedením údajov o mieste, čase a zákonnosti použitia informačno-technického prostriedku; k písomnému záznamu orgán štátu priloží záznam a jeho doslovný prepis. Informácie získané použitím informačno-technického prostriedku, ktoré sa nevzťahujú na dôvody jeho použitia uvedeného v žiadosti, sa môžu použiť ako dôkaz v trestnom konaní, len ak sa týkajú trestnej činnosti, v súvislosti s ktorou možno použiť informačno-technický prostriedok.

60. Podľa § 134 ods. 1 SSP správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.

61. Podľa § 191 ods. 1 písm. d/, e/, g/ SSP správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak
d) je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov,
e) zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci,
g) došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej.

62. Žalobca v časti III. žalôb označenej ako „Spolupráca so spoločnosťou MAOP s.r.o. a DIMĀS s.r.o.“ tvrdil, že zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva povinnosť uvádzať vo faktúre alebo v dodacom liste údaj o pôvode tovaru a s poukazom na Vykonávacie Nariadenie Komisie (EÚ) č. 931/2011 tvrdil, že žalobca nebol povinný v čase vykonávania daňovej kontroly uchovávať informácie - údaje o pôvode tovaru, ďalej tvrdil, že nie je možné argumentovať Usmernením k vykonávaniu článkov Nariadenia (ES) č. 178/2002 a tiež tvrdil, že žiadne právne predpisy nestanovujú povinnosť vystaviť dodací list a neurčujú ani jeho obsah a že žalovaný sankcionuje žalobcu za to, že faktúry neobsahovali náležitosti, ktoré podľa Zákona o DPH faktúra nemusí obsahovať. Správny súd predovšetkým poukazuje na to, že rozhodnutiami správcu dane bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane za zdaňovacie obdobia október, november a december 2014 na základe toho, že správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane v sumách uvedených vo výrokoch predmetných rozhodnutí správcu dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa DIMĀS s.r.o. Bratislava, t.j. predmetné rozhodnutia sa netýkali uplatneného odpočtu dane z faktúr od iných subjektov, t.j. ani od subjektu MAOP s.r.o. uvedeného v žalobách, a preto sú námietky týkajúce sa spolupráce žalobcu so spoločnosťou MAOP s.r.o. uplatnené v žalobách irelevantné a nemajú oporu v odôvodnení rozhodnutí správcu dane, ani v rozhodnutiach žalovaného za zdaňovacie obdobia október, november a december 2014. Žalobca v bodoch 1-8 žalôb uviedol svoje tvrdenia bez toho, aby konkretizoval, aký majú tieto tvrdenia vplyv na zákonnosť rozhodnutí správcu dane i rozhodnutí žalovaného, a teda okrem prezentovania svojich názorov neuviedol žiadny dôvod, ktorý by preukazoval, že skutkové a právne posúdenie veci žalovaným (vo vzťahu k subjektu DIMĀS s.r.o.) bolo urobené v rozpore so zákonom, a to navyše za situácie, že tak rozhodnutia správcu dane, ako aj rozhodnutia žalovaného, neboli založené na tom, že by žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie DPH podľa Zákona o DPH z dôvodu nepredloženia dokladov obsahujúcich zákonom stanovené náležitosti, ani z dôvodu, že by nepredložil dôkazy o pôvode tovaru. Rozhodnutia správcu dane i rozhodnutia žalovaného za zdaňovacie obdobia október, november a december 2014 boli odôvodnené tým, že žalobcovi nebolo priznané právo na odpočítanie dane z dôvodu „jeho vedomého zapojenia do daňového podvodu, ktorého sa dopustil v spolupráci s ďalšími spoločnosťami pri vytvorení fiktívneho fakturačného reťazca s cieľom získať daňovú výhodu“. Tvrdenia žalobcu preto správny súd považoval len za vyjadrenie jeho všeobecného nesúhlasu so závermi žalovaného, resp. správcu dane, čo nepostačuje na to, aby správny súd mohol konštatovať nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí. Len pre úplnosť správny súd poukazuje na to, že žalobcom predložené faktúry neobsahovali údaje o spôsobe prepravy, mieste dodania, o osobe odovzdávajúcej tovar, ani o osobe preberajúcej tovar, ani dátum prevzatia tovaru, resp. jeho odovzdania, resp. žalobca nepredložil doklady, ktoré by obsahovali overiteľné údaje o uskutočnení dodávky tovaru (napr. údaje o preprave, ev. číslo motorových vozidiel, meno a priezvisko vodičov a pod.). Prílohu faktúr tvorili „prijmové listy“, ktoré sú však len internými dokladmi žalobcu, a preto správca dane v súlade s jeho oprávnením verifikovať žalobcom predložené (v rámci realizácie jeho dôkazného bremena vyplývajúceho z § 24 ods. 1 Daňového poriadku) doklady, vyzval žalobcu na preukázanie ním tvrdených skutočností o realizácii dodávky tovaru (mäsa a mäsových výrobkov) od dodávateľa deklarovaného na faktúrach (DIMĀS s.r.o.) a následne za účelom preverenia dodania tovaru vykonal dokazovanie. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na povinnosť žalobcu zabezpečiť si a uchovať dôkazy objektívne preukazujúce dodanie tovaru (alebo služby) deklarovaným dodávateľom (uvedeným na faktúre) tak, aby v prípade, ak si uplatní odpočítanie dane, preukázal splnenie podmienok stanovených Zákomom o DPH, pričom splnenie týchto podmienok nepochybne preukazuje platiteľ a ich splnenie nespočíva len v ich formálnej deklarácii, t.j. v predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu SR, ktorý v rozsudkoch sp. zn. 4Sžfk/27/2018, 4Sžfk/34/2018, 4Sžfk/35/2018, 4Sžfk/36/2018, 4Sžfk/37/2018, 4Sžfk/38/2018, 4Sžfk/39/2018 zo dňa 08.10.2019 zdôraznil, že: „Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ustanovenia § 49 ods. 1, 2 Zákona o DPH, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná, preto každý

subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi.“ Je súčasťou bežnej podnikateľskej obozretnosti, aby si daňový subjekt, ktorý si v budúcnosti mieni uplatniť nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na základe určitého zdaniteľného plnenia, zabezpečil a uchoval dostatok podkladov (nielen napr. faktúry alebo zmluvy, ktoré majú obmedzené náležitosti) slúžiacich na osvedčenie, že toto plnenie (dodanie tovaru alebo služby) bolo založené na reálnom základe a prebehlo presne tak, ako to vyplýva z existujúcich účtovných a iných dokladov, na ktorých podklade si nárok uplatní. Zo strany žalobcu bolo potrebné mať na zreteli v čase realizácie zdaniteľných plnení povinnosť zabezpečiť si potrebné doklady v súčinnosti s deklarovaným dodávateľom (ako aj inak), pričom neboli podstatné lehoty uchovávanía dokladov podľa osobitných ustanovení alebo osobitných predpisov. Ako sa ukázalo aj v preskúmanom prípade, v čase výkonu daňovej kontroly (teda s odstupom času) už môže byť zabezpečenie overenia predložených účtovných a iných dokladov problematické. To však nemožno vnímať na úkor správy daní, pretože ide o uplatnené právo žalobcu, ktoré mu môže byť uznané len na základe podkladov v zmysle zákona (a aj v súlade s rozhodovacou činnosťou správnych súdov). Nebolo tak opodstatnené ani konštatovanie žalobcu o jeho sankcionovaní správcou dane, resp. žalovaným za to, že faktúry neobsahovali náležitosti, ktoré obsahovať nemali alebo nemuseli. Rovnako nebolo opodstatnené ani tvrdenie žalobcu, že dodací list nebol dodávateľ alebo žalobcu povinný vyhotoviť, resp. uchovávať ho, alebo uchovávať údaje v zmysle Nariadenia Komisie (EÚ) č. 931/2001, pretože na nesplnení povinností z neho plynúcich preskúmané rozhodnutia ani založené neboli.

63. Žalobca poukázal na výpoveď p. E. H., odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, ako aj na skutočnosť, že správca dane už v roku 2013 preveroval obchodné vzťahy s dodávateľom MAOP s.r.o. kde podľa žalobcu nespochybnil spoluprácu žalobcu s ním, čo podľa žalobcu len podporuje jeho „dobromyseľnosť“. Pritom žalobca položil otázku, ako mohol správca dane uznať výdavky na nadobudnutie tovaru od spoločnosti MAOP, s.r.o., ak tvrdí, že mu nedodala tovar, a tiež otázku, ak tieto zistenia neboli správcovi dane v danom čase známe, ako mohli byť známe žalobcovi. Odkaz žalobcu na samostatne vedenú daňovú kontrolu u iného daňového subjektu (MAOP s.r.o.), než bol deklarovaný dodávateľ žalobcu (DIMĀS s.r.o.), (ako už bolo uvedené v bode 62 tohto rozsudku), ktorý nijako neformuloval jeho dopad na zákonnosť napadnutých rozhodnutí, nemohol obstať, pretože rozhodné skutočnosti touto daňovou kontrolou boli zistené samostatne a tak boli aj v ďalšom postupe hodnotené. Uvedené všeobecné konštatovania informačného charakteru predstavujú len polemiku a subjektívne názory žalobcu na ním nastolené otázky bez toho, aby konkretizoval, čo tieto názory znamenajú pre zákonnosť napadnutých rozhodnutí. Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv a oprávnených záujmov fyzických a právnických osôb pred ich narušením či poškodením nezákonnosťou rozhodnutí a postupov správnych orgánov. Každý, kto sa cíti poškodený na svojich právach, môže tak podaním správnej žaloby vyvolať súdne konanie, kde správny orgán už nebude mať nadriadené a autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania, predmetom ktorého je spor o zákonnosť jeho postupu alebo rozhodnutia, s rovnakými právami, aké má v konaní žalobca. Súdny prieskum zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy je však ovládaný dispozičnou zásadou. Rozsah súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy je v súlade s § 134 ods. 1 SSP daný žalobnými dôvodmi nezákonnosti (s výnimkou prípadov uvedených v § 134 ods. 2 SSP). Správny súd nie je oprávnený dôvody nezákonnosti sám vyhľadávať a za žalobu tak dopĺňať podľa zistení z administratívneho spisu, ani všeobecne uplatnené dôvody konkretizovať na daný prípad, a už vôbec nie postupovať pri preskúmaní napadnutých rozhodnutí na základe domnienok o obsahu žalobných námietok. Úlohou správneho súdu je v medziach žalobných bodov posúdiť, či si orgán verejnej správy v zmysle žalobných dôvodov zadovážil dostatok skutkových podkladov pre rozhodnutie, či zistil skutočný stav, t.j. či skutkové závery, ku ktorým dospel, vyplývajú z vykonaných dôkazov a či rozhodol v súlade s hmotno-právnymi a procesnými predpismi. Úlohou žalobcu je tak v správnej žalobe sformulovať, z akých dôvodov a v akej skutkovej alebo právnej otázke sa žalovaný alebo správca dane mylil, s uvedením konkrétneho následku na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, čo v danom prípade žalobca nezvládol. Obdobne formulované námietky žalobca použil vo viacerých ďalej uvedených žalobných bodoch správnych žalôb. Preto nebolo možné na základe uvedených častí správnych žalôb vykonať prieskum zákonnosti napadnutých rozhodnutí.

64. Žalobca v žalobách namietal, že postup žalovaného i správcu dane, ktorým zakladajú svoje rozhodnutia na nezákonnom použití dôkazov, je podstatným porušením ustanovení o konaní pred orgánmi verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonných rozhodnutí vo veci samej, a to z dôvodov uvedených v bode 14 tohto rozsudku (nepripustnosť použitia Uznesenia o vznesení

obvinenia ako dôkazu v daňovom konaní), ďalej v bode 15 tohto rozsudku (nepripustnosť použitia dôkazov získaných v inom konaní použitím informačno-technických prostriedkov, resp. nepripustnosť použitia dôkazov získaných v trestnom konaní odpočúvaním a záznamom telekomunikačnej prevádzky) a v bode 16 tohto rozsudku (nezákonné použitie Zápisníc o výsluchu svedkov i obvinených poskytnutých z trestného konania). K námietke nezákonnosti použitia Zápisníc o výsluchu svedkov a obvinených poskytnutých správcom dane orgánmi činnými v trestnom konaní, a teda k spochybneniu zákonnosti dôkazov získaných v rámci trestného konania pre účely daňového konania, správny súd poukazuje na ustanovenie § 24 ods. 4 Daňového poriadku, v zmysle ktorého ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a ohliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. Z ustálenej rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR (napr. Rozsudok sp. zn. 5Sžf/14/2015) vyplýva, že svedecké výpovede získané orgánmi činnými v trestnom konaní je možné použiť v daňovom konaní za predpokladu, že s týmito výpoveďami správca dane oboznámil kontrolovaný daňový subjekt a umožnil mu sa k nim vyjadriť. Obdobne z judikatúry Súdneho dvora EÚ (napr. Rozhodnutie C-419/14 zo dňa 17.12.2015) vyplýva, že správca dane môže použiť svedecké výpovede z trestného konania, ak boli získané zákonne a ak bol kontrolovaný daňový subjekt s výpoveďami počas daňovej kontroly, resp. počas daňového konania oboznámený. Rovnako Najvyšší súd SR v Rozsudku sp. zn. 5Sžfk/55/2017 z 11.09.2018 v súvislosti s otázkou použiteľnosti dôkazov v daňovom konaní uviedol, že „Listiny, obsahom ktorých je výpoveď z iných konaní (v danom prípade v konaní trestnom) môžu byť po splnení určitých podmienok taktiež podkladom pre vydanie rozhodnutia správcu dane. V prvom rade musí ísť o dôkazy získané nezávisle na príslušnom daňovom konaní, t.j. nesmú byť účelovo získané preto, aby sa správca dane vyhol povinnosti umožniť daňovému subjektu byť prítomný na výsluchu svedka a klásť mu otázky. Ďalej je potrebné, aby v trestnom konaní boli dôkazy získané v súlade so zákonom. Taktiež je nutné, aby boli daňovému subjektu tieto dôkazy sprístupnené, aby sa mohol oboznámiť s ich obsahom a prípadne navrhnúť ďalšie dôkazy, ktoré by zistenia vyplývajúce z týchto listín upresnili, korigovali, či vyvrátili. V prípade, že výpoveď svedka zaznamenaná v listinách je v rozpore s ďalšími dôkazmi vykonanými v daňovom konaní, je potrebné tieto rozpory odstrániť, pričom najvhodnejším spôsobom bude jeho výsluch, pri ktorom mu budú kladené otázky za účelom odstránenia nejasností. Svedka je však potrebné vypočuť vždy, ak to požaduje daňový subjekt, okrem prípadu, ak ide o požiadavku vedenú snahou mariť, či účelovo predlžovať daňové konanie. V súvislosti s výkladom § 25 ods. 4 Daňového poriadku kasačný súd uvádza, že k porušeniu práva daňového subjektu spočívajúceho v tom, že daňový subjekt vo vzťahu k výpoveďiam získaným v trestnom konaní nemohol uplatniť svoje procesné práva by mohlo dôjsť v prípade, ak by sa daňové orgány vykonaniu tohto dôkazu v daňovom konaní vyhýbali, resp. daňový subjekt by s týmto dôkazom nemal možnosť oboznámiť sa.“ Správny súd v tejto súvislosti poukazuje aj na argumentačne použiteľnú judikatúru Najvyššieho správneho súdu ČR, ktorá je pre obdobnú právnu úpravu v otázke daňového dokazovania priamo použiteľná aj pre podmienky slovenského právneho poriadku. Správny súd konštatuje, že žalobcom predložená otázka použiteľnosti výpovedí a iných dokumentov z trestného konania pre účely daňového konania bola už opakovane predmetom posúdenia Najvyšším správnym súdom ČR, pričom zásadný právny názor v tejto otázke a k výkladu korešpondujúceho ustanovenia českého Daňového poriadku vyslovil Najvyšší správny súd najmä v Rozsudku sp. zn. 2Afs/24/2007 zo dňa 30.01.2018 publikovanom pod č. 1570/2008 Zb. NSS. V tomto rozsudku Najvyšší správny súd ČR uviedol: „Listiny, ktorými je poznateľný celý obsah výpovedí svedkov z iných konaní môžu byť za splnenia určitých podmienok podkladom pre rozhodnutie v daňovom konaní: v prvom rade musia byť vyhotovené nezávisle na príslušnom daňovom konaní (to znamená najmä nesmú byť v inom konaní vyhotovené účelovo preto, aby sa správca dane vyhol povinnosti umožniť žalobcovi byť prítomný výsluchu svedka a klásť mu otázky). Ďalej je potrebné, aby v inom ako daňovom konaní boli vyhotovené v súlade so zákonom (túto predbežnú otázku správca dane má vyriešiť v zmysle ustanovení Daňového poriadku) a rovnako je potrebné, aby sa do sféry správcu dane dostali zákonným spôsobom. (Nie je teda možné ako dôkaz použiť napríklad listiny, ktoré boli súčasťou spisu, ku ktorého obsahu správca dane z tých či oných dôvodov nemal podľa zákona prístup). V konečnom dôsledku musia byť uvedené listiny žalobcovi sprístupnené, aby sa mohol zoznámiť s ich obsahom a prípadne navrhnúť ďalšie dôkazy, ktoré by zistenia vyplývajúce z dotýčajúcich listín upresnili, korigovali či vyvrátili. Svedka je potrebné vypočuť vždy, pokiaľ to požaduje žalobca, ibaže by sa jednalo o požiadavku vedenú výlučne snahou mariť, či účelovo predlžovať daňové konanie, napríklad požiadavka na výsluch svedka, ktorý sa zdržuje v cudzine, zjavne sa nechce do Českej republiky k výsluchu dostaviť, takže jeho predvolanie k výsluchu bude neúčelné a jeho výpoveď nie je možné zabezpečiť

ani iným spôsobom, najmä cestou medzinárodnej spolupráce v daňových veciach“. Z hľadiska splnenia vyššie uvedených podmienok správny súd poukazuje na skutočnosť, že použité dôkazy získané v trestnom konaní (Zápisnice o výsluchu svedkov) boli v preskúvanom prípade použité v súlade so závermi vyššie uvedených rozsudkov, boli vyhotovené zákonným spôsobom v rámci konania o daňovom trestnom čine, správca dane sa k nim dostal legálnym spôsobom, žalobca bol s obsahom výpovedí v priebehu daňového konania preukázateľne oboznámený a mal možnosť sa v rámci daňového konania k jednotlivým takto získaným listinným dôkazom vyjadriť, a to tak v rámci daňovej kontroly, v rámci prejednávania Protokolu o daňovej kontrole, ako aj v rámci vyrubovacieho konania. Žalobca nenamietal, že výsluchy v trestnom konaní boli vykonané účelovo, napr. s cieľom vyhnúť sa výsluchu v daňovom konaní, nenamietal ani ich konkrétny rozpor s výpoveďami alebo dôkazmi, na základe čoho správny súd zákonnosť postupu správcu dane z tohto hľadiska nebol oprávnený skúmať. Pokiaľ žalobca namietal, že žalobca nemal možnosť byť osobne prítomný pri výsluchoch v žalobe označených svedkov (P. E., K. H., L. E. a M. K. E.) a nemohol im klásť otázky, správny súd uvádza, že predmetné výsluchy svedkov boli vykonané v zmysle ustanovení Trestného poriadku orgánmi činnými v trestnom konaní, po poučení svedkov o trestnoprávných následkoch krivej výpovede, pričom cudzí štátni príslušníci mali zabezpečeného počas výsluchu tlmočníka, a preto nie je dôvodná námietka žalobcu, že mu bolo odňaté právo klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní (§ 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku), keďže predmetné výsluchy svedkov neboli vykonané správcou dane v rámci daňovej kontroly, resp. daňového konania, t.j. správca dane v týchto prípadoch nevykonával dokazovanie výsluchom svedkov na ústnom pojednávaní v zmysle ustanovení Daňového poriadku. Výpoveď M. K. E. bola opakovane vykonaná poľskou daňovou správou prostredníctvom MVI, o uskutočnení ktorej bol žalobca vopred preukázateľne informovaný. Výsluchy M. H., M. H., J. U., Š. Q., R. J., K. H. a L. E. boli vykonané v zmysle ustanovení Trestného poriadku orgánmi činnými v trestnom konaní, po poučení obvinených a svedkov o trestnoprávných následkoch krivej výpovede a výsluchy svedkov zdržiavajúcich sa v zahraničí (M. K. E. a poľskí vodiči) boli vykonané podľa právnych predpisov dožadovaného štátu (Poľsko). Výpoveď svedka P. E. nebola v rámci rozhodnutí správcu dane za zdaňovacie obdobia október, november a december 2014 použitá ako dôkaz (P. E. bol spoluobvinený so žalobcom, ale len vo vzťahu ku skutkom týkajúcim sa r. 2015).

65. Pokiaľ žalobca tvrdil, že je potrebné zopakovať výsluchy svedkov už skôr vypočutých v trestnom konaní, pretože správca dane je povinný zistiť skutočný stav veci, správny súd uvádza, že platiteľ dane (žalobca) preukazuje skutočnosti špecifikované v § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora EÚ. Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Podľa § 20 Daňového poriadku správca dane má povinnosť predvolať osobu, ktorej osobná účasť je pri správe daní nevyhnutná. Ktorú konkrétnu osobu je potrebné predvolať, je na zväžení správcu dane. Ustanovenie § 25 Daňového poriadku je formulované ako „povinnosť každej osoby vypovedať ako svedok“ a nie ako „povinnosť správcu dane vypočuť každú osobu ako svedka“. Vypočutie svedka je len jedným z viacerých procesných inštitútov za účelom zistenia skutočností relevantných pre správne určenie dane. Z predložených administratívnych spisov je nesporné, že správca dane viedol vo veci rozsiahle dokazovanie, o.i. predvolal na výsluch rozhodujúcich svedkov: M. H., ktorá uviedla svoju výpoveď do zápisnice, M. H. a J. U., ktorí sa na ústne pojednávanie opakovane nedostavili a správcovi dane sa nepodarilo ani dať ich predviesť polícii. Správca dane v daňovom konaní následne zabezpečil Zápisnice o výsluchu žalobcom označených svedkov, ktoré boli vyhotovené orgánmi činnými v trestnom konaní, z obsahu ktorých vyplývajú skutočnosti zistené správcou dane tak, ako sú uvedené v odôvodnení rozhodnutí správcu dane i žalovaného. Pokiaľ sa týka použiteľnosti výpovede osoby (podanej v trestnom konaní), ktorá (následne) vystupovala v procesnom postavení obvineného, je potrebné poukázať (zhodne so žalobcom) na to, že výsluch obvineného patrí medzi dôkazné prostriedky, avšak zároveň je prostriedkom jeho vlastnej obhajoby. Obvinený teda môže vo svojej výpovedi uvádzať i nepravdivé skutočnosti, čo môže pochopiteľne zásadným spôsobom ovplyvniť dôkaznú hodnotu výpovede obvineného, a to i pre účely daňového konania. Uvedené konštatovanie však ešte samé o sebe neznamená, že výpoveď obvineného vykonaná v trestnom konaní je pre účely daňového konania a priori nepoužiteľná. Hodnotenie obsahu jednotlivých výpovedí samostatne, ako aj vo vzájomných súvislostiach, je obsiahnuté v odôvodnení rozhodnutí správcu dane i žalovaného, t.j. námietka žalobcu, že nie je zrejmé, akým spôsobom boli výpovede hodnotené, je v rozpore s ich obsahom, resp. je len vyjadrením všeobecného nesúhlasu žalobcu s ich hodnotením, čo samé osebe nepostačuje na prijatie

záveru o nezákonnosti napadnutých rozhodnutí (§ 134 ods.1 SSP). Orgány verejnej správy si musia byť vedomé špecifik dôkazu (výpovede obvineného) majúceho pôvod v trestnom konaní a musia vždy zvažovať, či je tento dôkaz súladný s ďalšími dôkazmi získanými v daňovom konaní a hodnotiť ho s nimi vo vzájomných súvislostiach. Zároveň sa však môžu na žiadosť daňového subjektu pokúsiť znovu o výsluch obvineného v daňovom konaní ako svedka. Nie je však možné, aby dôkaz získany z výpovede obvineného v trestnom konaní bol jediným rozhodujúcim dôkazom, na ktorom správca dane, resp. žalovaný založia svoje rozhodnutia. V preskúmanom prípade sa však správca dane neobmedzil iba na dôkazy majúce pôvod v trestnom konaní, ale vykonal i ďalšie procesné úkony, vrátane výsluchu svedkov, v záujme preverenia sporných zdaniteľných obchodov, pričom žalobcovi umožnil oboznámiť sa so všetkými skutočnosťami zistenými v rámci daňového konania (vrátane obsahu výpovedí vyššie uvedených svedkov obsiahnutých v Zápisniciach o výsluchu fyzických osôb v postavení svedka, resp. obvineného v trestnom konaní a s výsledkami MVI). Správca dane tak vykonal výsluch svedkov, u ktorých to bolo možné, nebolo to možné u tých, ktorí sa na predvolanie nedostavili, nebolo úspešné ani ich predvedenie, resp. tých, ktorí boli v zahraničí. Žalobca sa však v priebehu daňovej kontroly k týmto výpovediam konkrétne nevyjadril, neprodukoval argumentáciu, ktorou by pravdivosť tvrdení označených svedkov spochybňoval a z obsahu administratívnych spisov vyplýva, že nenavrhoval ani vypočutie týchto svedkov v daňovom konaní za účasti žalobcu. Orgány verejnej správy teda v priebehu daňového konania žalobcovi umožnili realizovať jemu patriace procesné práva. Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane si vyberal len niektoré časti výpovedí svedkov a ostatné časti ignoroval, táto námietka je nekonkrétna, pretože žalobca neuviedol, ktorých výpovedí a v akom rozsahu sa to týka, čo správny súd za neho nebol oprávnený urobiť (§ 134 ods.1 SSP). Len pre úplnosť správny súd vo všeobecnosti uvádza, že pokiaľ správca dane i žalovaný v odôvodnení svojich rozhodnutí necitovali úplné znenie výpovedí svedkov (resp. obvinených), ale tieto len parafrázovali, resp. citovali z nich niektoré najdôležitejšie časti, neznamená to, že ich nehodnotili ako celok. Z vyššie uvedených dôvodov bola žalobná námietka žalobcu týkajúca sa nezákonného použitia dôkazov - Zápisníc zo svedeckých výpovedí svedkov, resp. obvinených vykonaných v trestnom konaní, nedôvodná.

66. Žalobcova námietka, že správca dane i žalovaný neprípustne opierali svoje rozhodnutia (ich odôvodnenia) o zistenia, ktoré vyplývajú z Uznesenia o vznesení obvinenia, s argumentáciou, že jeho použitie ako dôkazu v daňovom konaní nie je prípustné, bola dôvodná. Správny súd sa stotožnil so žalobcom, že správca dane i žalovaný významné časti odôvodnení svojich rozhodnutí opierali o zistenia prevzaté z Uznesenia Ministerstva vnútra SR, PPZ, NAKA, NJFP, Expozitúra Stred ČVS:PPZ-369/NKA-FP-ST-2016 z 29.01.2019, ktorým bolo začaté trestné stíhanie a vznesené obvinenie voči viacerým fyzickým osobám, okrem iného aj voči žalobcovi, za pokračovací zločin skrátenej dane a poistného podľa § 276 ods. 1, 2 písm. c/, ods. 4 Trestného zákona (ďalej len „Uznesenie o vznesení obvinenia“ alebo „Uznesenie“), pričom doslovne citovali celé pasáže predmetného Uznesenia podrobne opisujúce konanie žalobcu a ďalších subjektov, ktoré podľa údajov uvedených v predmetnom Uznesení „mali postupne, plánovite a koordinovane vytvárať sieť na DPH registrovanej SZČO a obchodných spoločností na území Slovenska, ktorú podľa potreby o nové obchodné spoločnosti rozširovali a iné obchodné spoločnosti obmieňali za účelom, aby medzi týmito spoločnosťami a SZČO navodili zdanie vzájomných reťazových obchodov s mäsom a mäsovými výrobkami a predstierali, že si za ne aj navzájom medzi sebou platia DPH a to za účelom, aby prekryli priamy a skutočný obchodný vzťah medzi poľským dodávateľom mäsa a mäsových výrobkov spoločnosťou Zaklad Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny a slovenským odberateľom mäsa a mäsových výrobkov Q. A., medzi ktorých tak umelo vsúvali nimi vytvárané reťazce obchodných spoločností a umožnili tak žalobcovi Q. A. na vstupe si odpočítať DPH z predstieraných zdaniteľných obchodov so slovenskými spoločnosťami z takto účelovo vytvorených reťazcov a umelo tak predstierali prenos daňových povinností z DPH na spoločnosť na začiatku takto vytvoreného reťazca, ktorú reálne neodvádzali, ale si ponechali. Účelovo vytvorený reťazec obchodných spoločností a SZČO (registrovaných platcov DPH) mal deklarovať zdaniteľné obchody (mimo iných) aj za zdaňovacie obdobia február 2013 až október 2015.“ Správca dane vo svojich rozhodnutiach s poukazom na rozsudok SD EÚ C-189/18 Glencore Agriculture Hungary Kft. vyhodnotil žalobcovu námietku neprípustnosti použitia Uznesenia ako dôkazu v daňovom konaní ako nedôvodnú s argumentáciou, že: „Správca dane zákonným spôsobom získal od orgánov činných v trestnom konaní Uznesenie ČVS:PPZ-369/NKA-FP-ST-2016, ktoré použil, v súlade s ustanovením § 24 Daňového poriadku, ako dôkaz, ktorý môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre posúdenie konania daňového subjektu L. A. v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach, teda k objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane“. Ďalej uviedol, že „Uvedené Uznesenie bol správca dane oprávnený použiť ako dôkaz pri výkone daňovej kontroly a v následných daňových konaniach,

napriek tomu, že trestné konanie vo veci, ktorej sa Uznesenie týka, ešte nebolo ukončené.“ Správca dane ďalej konštatoval, že „Správca dane teda v správnom konaní, na základe zákonne získaného dôkazu (predmetného Uznesenia z prebiehajúceho trestného konania) ako dôkazu z iného daňového konania, zistil skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, na základe ktorých posúdil konanie daňového subjektu L. A. a ďalších spoločností, ktoré boli zapojené do zistených reťazových zdaniteľných obchodov.....Správca dane teda predmetné Uznesenie od orgánov činných v trestnom konaní získal zákonným spôsobom a použil v súlade s Daňovým poriadkom a európskou legislatívou na objasnenie skutkového stavu“. K námietke žalobcu o porušení ust. §22 ods.2 Daňového poriadku uviedol, že „Správca dane použitím predmetného Uznesenia ako dôkazu pri správe daní neporušil § 22 ods.2 Daňového poriadku, ani prezumpciu nevinu podľa Trestného poriadku a medzinárodných dokumentov v oblasti ľudských práv a slobôd, pretože správca dane si neurobil úsudok o spáchaní trestného činu alebo priestupku, ale správca dane skutočnosti uvedené v Uznesení použil ako nepriame dôkazy k úplnému zisteniu skutkového stavu v správnom konaní“. Správca dane v odôvodnení rozhodnutí ďalej uviedol, že „... má k dispozícii zákonne získaný dôkaz, ktorým je Uznesenie PPZ, NAKA č. ČVS:PPZ-369/NAK-FP-ST-2016 zo dňa 29.01.2019. Uvedené Uznesenie obsahuje popis účelovo vytvoreného systému vystavovania faktúr vo fakturačnom reťazci spoločností, ktorý začína u spoločnosti Zaklad Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny a končí u kontrolovaného platiteľa L. A.. Podľa skutočností uvedených v predmetnom Uznesení PPZ, NAKA, obchod prebiehal spôsobom, že objednávka do PL prišla priamo od Q. A., ktorú on zadal spoločnosti Zaklad Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny. Uvedené skutočnosti správca dane považuje za dôkaz toho, že kontrolovaný platiteľ vedel o svojom zapojení do daňového podvodu, pretože on reálne objednával tovar u dodávateľa v Poľsku a údaje o každej objednávke poskytoval p. H., aby ona vedela správne vystaviť faktúru za spoločnosť DIMĀS s.r.o. Správca dane zistil, že kontrolovaný platiteľ mal vytvorené všetky predpoklady pre to, aby nakupoval tovar priamo od poľského dodávateľa, pričom by však musel tovar v tuzemsku zaťažiť daňou z nadobudnutia. Preto vedome, s cieľom vyhnúť sa plateniu tejto dane, vytvoril spolu s inými osobami fakturačný reťazec, v ktorom deklaroval fiktívny nákup tovaru od spoločnosti DIMĀS s.r.o.“. Správca dane napokon v odôvodnení rozhodnutí uviedol, že „Podľa Uznesenia PPZ, NAKA č. ČVS:PPZ-369/NAK-FP-ST-2016 spoločnosti vo fakturačných reťazcoch umelo znižovali nimi deklarované predajné ceny z dôvodu, aby v závere fakturačného reťazca časť dane odpočítaná Q. A. mohla byť použitá na doplatenie ceny poľskému dodávateľovi a časť dane bola výhodou, ktorú získali zapojené spoločnosti, teda aj Q. A.. Ak by Q. A. nakupoval tovar priamo od poľského dodávateľa za vyššie ceny, musel by priznať daň z celého nadobudnutia tovaru a mal by právo si odpočítať túto daň, avšak pri vytvorení tuzemských fakturačných reťazcov vedel, že získa časť odpočítanej dane ako daňovú výhodu. Uvedené zistenia od OČTK správca dane vyhodnotil ako dôkaz toho, že kontrolovaný platiteľ vedel, že sa zúčastňuje daňového podvodu, ktorým je vytvorenie fakturačného reťazca s cieľom získať daňovú výhodu.“ Z predmetného Uznesenia, ktoré tvorí súčasť administratívneho spisu, i súdneho spisu vyplýva, že správca dane prevzal do odôvodnenia svojho rozhodnutia text najmä tej časti Uznesenia, v ktorom je vymedzený skutok, pre ktorý bolo vznesené obvinenie a zároveň text z jeho odôvodnenia v častiach, kde vyšetrovateľ policajného zboru hodnotí jednotlivé dôkazy, čo žalovaný akceptoval. Takéto odôvodnenie, v ktorom sú prevzaté celé časti odôvodnenia z rozhodnutia vydaného orgánom činným v trestnom konaní, vrátane hodnotenia dôkazov vykonaných orgánom činným v trestnom konaní, nespĺňa náležitosti riadneho odôvodnenia rozhodnutia orgánu verejnej správy v zmysle § 63 ods.5 Daňového poriadku, a preto správny súd považoval rozhodnutia správcu dane za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Rovnako rozhodnutia žalovaného správny súd považoval za nepreskúmateľné z dôvodu, že žalovaný sa v odôvodnení napadnutých rozhodnutí vôbec nevysporiadal s odvolacou námietkou žalobcu uvedenou v odvolaniach proti rozhodnutiam správcu dane o neprípustnom použití Uznesenia o vznesení obvinenia ako dôkazu v daňovom konaní. Rozhodnutia žalovaného obsahujú v časti, v ktorej žalovaný opísal skutkový stav zistený správcou dane, poukaz na to, že správcovi dane bolo dňa 04.02.2019 doručené Upovedomenie o začatí trestného stíhania a vznesení obvinenia zo dňa 29.01.2019, pričom žalovaný odcitoval časť z jeho odôvodnenia, avšak v časti odôvodnenia rozhodnutí žalovaného, v ktorej sa vyjadril k odvolacím námietkam žalobcu, nie sú uvedené žiadne úvahy, z ktorých by bolo zrejmé, ako sa žalovaný vysporiadal s odvolacou námietkou žalobcu o neprípustnosti použitia predmetného Uznesenia ako dôkazu v daňovom konaní. Rozhodnutia žalovaného teda neobsahujú náležitosti stanovené v § 63 ods.5 Daňového poriadku, podľa ktorého sa v odôvodnení rozhodnutia o.i. uvedie, ako sa orgán verejnej správy (v tomto prípade žalovaný) vysporiadal s námietkami daňového subjektu. Správny súd preto dospel k záveru, že tak rozhodnutia správcu dane, ako aj rozhodnutia žalovaného, sú nepreskúmateľné, a preto je daný dôvod na ich zrušenie podľa § 191 ods.1 písm. d) SSP.

67. S poukazom na argumentáciu žalobcu uvedenú v rámci tohto žalobného bodu správny súd ďalej uvádza, že Uznesenie o vznesení obvinenia vydáva v prípravnom konaní podľa § 206 ods. 1 Trestného poriadku policajt, resp. vyšetrovateľ policajného zboru, a to v prípade, ak je na podklade trestného oznámenia alebo zistených skutočností po začatí trestného stíhania dostatočne odôvodnený záver, že trestný čin spáchala určitá osoba. Uznesenie o vznesení obvinenia je teda procesným úkonom, ktorým sa proti určitej osobe začína trestné stíhanie za konkrétny skutok, ktorý je trestným činom a súčasne sa určuje jej procesné postavenie v trestnom konaní ako obvineného. Je nutné prisvedčiť žalobcovi, že právnym významom tohto Uznesenia je len a výlučne začatie trestného stíhania voči konkrétnej osobe (resp. osobám) za určitý, konkretizovaný skutok, resp. skutky. Vznesenie obvinenia konkrétnej osobe teda nie je rozhodnutím o tom, že táto osoba trestný čin spáchala, ale vyjadruje iba vyšší stupeň pravdepodobnosti, že konkrétna osoba je páchatelom skutku, v ktorom sa vidí trestný čin. Takýto záver však nie je konečný a nemusí byť ani hodnoverný, čo je zrejmé predovšetkým z toho, že už v prípravnom konaní môže byť napríklad trestné stíhanie obvineného zastavené podľa § 215 Trestného poriadku. Toto Uznesenie teda nie je a nemôže byť dôkazom ničoho iného ako toho, že bolo určitej osobe vznesené obvinenie pre konkrétny skutok, v ktorom sa vidí trestný čin. Žiadna časť výroku Uznesenia o vznesení obvinenia nemôže byť dôkazom toho, že sa určitý skutok stal, alebo že ho spáchala konkrétna osoba, a to ani v trestnom a ani v inom, t.j. ani v daňovom konaní. Z uvedeného vyplýva, že samotné Uznesenie o vznesení obvinenia a ani skutkové zistenia v ňom obsiahnuté nemôžu byť považované za dôkaz v zmysle § 24 Daňového poriadku, ktorý by bol správca dane oprávnený použiť ako dôkaz v daňovom konaní. Nemôže byť teda dôkazom toho, že sa určité osoby dopustili nejakého konania a ani dôkazom preukazujúcim vedomosť daňového subjektu (žalobcu) o zapojení do podvodného konania. Uznesenie o vznesení obvinenia ako dôkaz o skutkových okolnostiach prípadu, t.j. o mechanizme dodávok mäsa a mäsových výrobkov, ktoré boli fakturované žalobcovi deklaroványmi dodávateľmi jednotlivými faktúrami, z ktorých si žalobca uplatnil odpočet DPH za kontrolované zdaňovacie obdobia október, november a december 2014, pričom v daňovom konaní orgány verejnej správy posudzujú splnenie podmienok odpočítania dane v zmysle Zákona o DPH, nie je možné použiť ako dôkaz, a to vzhľadom na charakter a účel tohto procesného rozhodnutia vydaného v prípravnom konaní podľa ustanovení Trestného poriadku. Tak, ako bolo vyššie uvedené, toto Uznesenie slúži na začatie trestného stíhania voči konkrétnej osobe za určitý konkretizovaný skutok, avšak nie je dôkazom o tom, že sa určité skutočnosti skutočne stali práve tak, ako je uvedené v predmetnom Uznesení, ani o tom, že takéhoto konania sa dopustila práve osoba, ktorá je v Uznesení označená v postavení obvineného. Predmetné Uznesenie tak obsahuje len domnienky majúce oporu vo vykonanom dokazovaní, ktoré však nie je možné považovať za skutkové zistenia vyšetrovateľa, tieto vychádzajú len z určitej miery pravdepodobnosti. Správca dane teda nemôže vo svojich rozhodnutiach vychádzať z týchto domnienok (citovaných jednotlivých častí predmetného Uznesenia) ako z preukázaných faktov a rovnako nemôže bez ďalšieho vychádzať zo záverov, resp. z vyhodnotenia dôkazov vykonaného príslušným vyšetrovateľom. Použitím Uznesenia o vznesení obvinenia ako dôkazu v rozpore s ustanovením § 24 Daňového poriadku došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonných rozhodnutí v zmysle § 191 ods. 1 písm. g/ SSP. Uznesenie o vznesení obvinenia síce nebolo „nezákonným dôkazom“, ale bolo „dôkazom“, ktorý svojou predbežnou povahou nebol spôsobilý preukázať skutočnosti v ňom obsiahnuté. V procese voľného hodnotenia dôkazov malo byť Uznesenie podrobené primárne testu zákonnosti, hodnovernosti a závažnosti. Pokiaľ jeho vydanie orgánmi činnými v trestnom konaní nebolo nezákonné a nezákonný nebol ani spôsob jeho získania správcom dane, bolo potrebné hodnotiť hodnovernosť (pravdivosť) v ňom uvedených skutočností, (čomu sa správca dane svojvoľne vyhol, a podrobil skutočnosti v ňom uvedené ďalej hodnoteniu ich závažnosti, t.j. významu pre dokazované skutočnosti, resp. tomu zodpovedajúce závery orgánov činných v trestnom konaní z neho priamo prevzal). V dôsledku skutočnosti, že orgány verejnej správy predmetné Uznesenie o vznesení obvinenia (vrátane skutkových zistení vyplývajúcich z vyhodnotenia dôkazov vyšetrovateľom v ňom uvedených) použili v daňovom konaní ako dôkaz a svoje rozhodnutia odôvodnili skutočnosťami vychádzajúcimi z jeho textu, je súčasne potrebné považovať skutkový stav, z ktorého preskúmané rozhodnutia vychádzajú, za nedostatočne zistený a súčasne je možné konštatovať, že napadnuté rozhodnutia následne neobsahujú dostatok skutkových dôvodov pre rozhodnutie vo veciach, čo spôsobuje nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí pre nedostatok dôvodov. Správny súd pre úplnosť uvádza, že v prípade vydania Uznesenia o vznesení obvinenia voči konkrétnej osobe (žalobcovi) a o začatí trestného stíhania nejde o rozhodnutie v zmysle § 22 ods. 1 Daňového poriadku, ktorým by bol správca dane (i žalovaný) viazaný, pričom z ustanovenia § 22 ods. 2 Daňového poriadku vyplýva, že správca dane si nemôže ako o predbežnej otázke urobiť úsudok o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin alebo priestupok.

68. Žalobca v žalobách namietal neprípustné použitie dôkazov získaných v inom (trestnom) konaní použitím informačno-technických prostriedkov (ďalej len „ITP“), odpočúvaním a záznamom telekomunikačnej prevádzky z dôvodov uvedených v bode 15 tohto rozsudku. Správny súd predovšetkým považuje za potrebné zdôrazniť, že Uznesenie o vznesení obvinenia (ktoré s poukazom na argumentáciu uvedenú v bode 67 tohto rozsudku nie je možné považovať za dôkaz, ktorý by bolo možné v daňovom konaní použiť), resp. jeho významná časť (strany 60-68 Uznesenia) obsahuje konkrétne skutočnosti a zistenia získané zo záznamov telefonných hovorov účastníckych staníc (odposluchov), pričom jednotlivé hovory sú v ňom označené číslom hovoru a dátumom, s uvedením obsahu telefonického rozhovoru a s následným vyhodnotením jeho obsahu vo vzťahu k preverovaným skutočnostiam. Pokiaľ teda správca dane i žalovaný ako dôkaz v daňovom konaní použili predmetné Uznesenie, súčasťou ktorého sú aj skutočnosti získané z odposluchov účastníckych staníc, je potrebné posúdiť, či takéto „dôkazy“ boli použité v súlade so zákonom. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že z obsahu predmetného Uznesenia vyplýva len to, že sú v ňom uvedené obsahy jednotlivých hovorov (s označením poradového čísla a dátumu), pričom pri niektorých hovoroch je uvedený údaj, že boli zaznamenané pri odpočúvaní účastníckej stanice žalobcu v rámci operatívneho preverovania. Následne na str. 62 predmetného Uznesenia je uvedené, že „v rámci operatívneho preverovania boli zaznamenané na základe legálneho odpočúvania účastníckych staníc ďalšie hovory“, ktoré sú označené poradovým číslom, dátumom, označením osôb, medzi ktorými hovor prebiehal, s uvedením obsahu rozhovoru a jeho vyhodnotením vo vzťahu k preverovaným skutočnostiam. Obdobne na str. 65 predmetného Uznesenia je uvedené, že „boli zaznamenané aj hovory v rámci legálneho nasadenia ITP podľa V. hlavy Trestného poriadku“, ktoré sú označené poradovým číslom, dátumom, označením osôb, medzi ktorými hovor prebiehal, s uvedením ich obsahu a vyhodnotením získaných údajov. Z uvedeného vyplýva, že zo samotného Uznesenia o vznesení obvinenia nie je vo vzťahu k legálnosti odposluchov (okrem všeobecnej konštatácie, že „boli legálne získané“) zrejmé, či odposluchy boli získané, resp. zabezpečené v súlade so zákonom, pretože Uznesenie neobsahuje konkrétne skutočnosti (napr. čísla rozhodnutí, ktorými boli jednotlivé odposluchy povolené príslušným subjektom, resp. orgánom) a tieto údaje nevyplývajú ani zo žiadneho dôkazu nachádzajúceho sa v administratívnych spisoch orgánov verejnej správy (správca dane i žalovaného). Z relevantnej právnej úpravy (Trestný poriadok a Zákon o ochrane pred odpočúvaním) vyplývajú konkrétne podmienky použitia ITP, keďže tieto nepochybne predstavujú zásah do súkromného života a do práv garantovaných čl. 8 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, ako aj do práv garantovaných Ústavou SR (napr. čl. 16 ods. 1, čl. 19 ods. 3 a čl. 22 ods. 2). K prenosu, resp. k použitiu dôkazov získaných v trestnom konaní do administratívneho konania správny súd poukazuje na svoju predchádzajúcu argumentáciu v tomto rozsudku s tým, že vo všeobecnosti prenos dôkazov z trestného konania do administratívneho konania je potrebné považovať za súladný so zákonom. Tento záver však platí len za predpokladu, že konkrétne dôkazy získané v trestnom konaní boli získané v súlade so zákonom. Z relevantnej právnej úpravy je zrejmé, že získavanie odposluchov na účely trestného konania je možné realizovať podľa Trestného poriadku alebo podľa Zákona o ochrane pred odpočúvaním, pričom odpočúvanie podľa tohto zákona sa v súvislosti s trestným konaním realizuje pred začatím trestného konania. Odpočúvanie a vyhotovenie záznamu telekomunikačnej prevádzky možno považovať tak, ako už bolo vyššie uvedené, za zásah do súkromného života a korešpondencie, a preto vyhodnocovanie takýchto zásahov prebieha v určitej postupnosti. Podľa Nálezu ÚS SR sp. zn. I.ÚS 274/05 sa predovšetkým skúma, či daný skutkový stav možno ratione materiae považovať za súčasť práva na súkromie, po kladnej odpovedi na túto otázku treba skúmať, či zásah bol legálny. V ďalšom sa potom skúma, či bol zásah legitímny a napokon, či bol proporcionálny. Ak sa dospeje k negatívnej odpovedi pri niektorej z týchto otázok, ďalej sa už v skúmaní problematiky nepokračuje. Legalita zásahu pritom znamená, že zásah musí byť vždy na základe zákona a v súlade so zákonom. Legalita zásahu do súkromia tiež súvisí s legitimitou, čo znamená, že tieto zásahy sa môžu uplatniť len v prípadoch vyplývajúcich zo zákona a kritérium proporcionality znamená, že k zásahu možno prikočiť len vtedy, keď je to nevyhnutné a v prípade, ak sledovaný cieľ nemožno dosiahnuť miernejšími prostriedkami. Z administratívnych spisov vyplýva, že správca dane i žalovaný mali k dispozícii len Uznesenie o vznesení obvinenia, v ktorom je uvedený konkrétny obsah odposluchov vykonaných z účastníckych staníc. Súčasťou administratívnych spisov teda nie sú prepisy jednotlivých odposluchov, ani žiadne listinné dôkazy, z ktorých by vyplynula legálnosť vyhotovenia takýchto dôkazov.

69. Vo vzťahu k argumentácii žalobcu o neprípustnosti použitia dôkazov získaných v trestnom konaní pre účely daňového konania (s poukazom na § 114 ods. 1, 7 a § 115 ods. 1, 7 Trestného poriadku) správny súd uvádza, že relevantné ustanovenia Trestného poriadku upravujú podmienky použitia ITP

v trestnom konaní, a teda neupravujú ich použitie v iných konaniach (okrem ust. § 114 ods. 7 a § 115 ods. 7, ktoré upravujú podmienky použitia ITP v inom trestnom konaní). Z cit. ustanovení však nemožno vyvodit' záver, že nie je možné vo všeobecnosti použiť takéto dôkazy v iných (než trestných) konaniach, napr. v konaní správnom. V tejto súvislosti správny súd poukazuje napr. na Uznesenie NS SR č.k. 3Sžo/18/2013, ktorý uviedol, že „...toto ustanovenie (§ 115 ods. 7 Trestného poriadku) obsahuje zákaz použitia vyhotovených obrazovo-zvukových záznamov v inej trestnej veci, ale neobsahuje (a ani iné ustanovenia Trestného poriadku neobsahujú) ustanovenie zakazujúce použiť dôkazy získané v trestnom konaní v iných konaniach, teda aj v správnom konaní o skončení služobného pomeru“. K možnosti prenosu dôkazov, ktoré spočívajú v záznamoch telekomunikačnej prevádzky sa vyjadril aj Ústavný súd SR vo svojom Náleze sp. zn. II.ÚS 5/2011 zo dňa 15.12.2011. Ústavný súd v predmetnom prípade preskúmaval jeden z rozsudkov NS SR, podľa ktorého je možné použitie obrazovo-zvukového záznamu získaného pre účely trestného konania v konaní o prepustení zo služobného pomeru colníka (teda v administratívnom konaní). Na tento nálezh ústavného súdu v žalobách poukázal aj žalobca (bod 40 žaloby), avšak odcitoval len časť záverov, ku ktorým dospel ústavný súd. Správny súd poukazuje na to, že ústavný súd v predmetnom náleze prenos dôkazov, ktoré spočívajú v záznamoch telekomunikačnej prevádzky získaných pre účely trestného konania do konania administratívneho nevytlúčil (dospel k záveru, že rozsudok NS SR nebol v tomto smere dostatočne odôvodnený). V tejto súvislosti ústavný súd uviedol nasledovné: „Ďalej treba prisvedčiť krajskému súdu a najvyššiemu súdu, že vzhľadom na ust. § 227 ods. 1 Zákona o štátnej službe za dôkaz môžu slúžiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočný stav veci. Takýmto prostriedkom je nepochybne aj obrazovo-zvukový záznam. Ani sťažovateľ vo všeobecnej rovine tento záver všeobecných súdov nenapáda. Zrejme s odvolaním sa na dôvetok tohto ustanovenia, podľa ktorého za dôkaz môžu slúžiť len také prostriedky, ktoré sú v súlade s právnymi predpismi, namieta, že použitie obrazovo-zvukového záznamu získaného v trestnom konaní v danom prípade bolo treba považovať za nepovolené. Procesné ustanovenie, podľa ktorého za dôkaz môžu slúžiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočný stav veci, pokiaľ sú v súlade s právnymi predpismi, treba z ústavnoprávneho hľadiska považovať za kolíziu verejného záujmu a ochrany práv. Ide totiž o stret medzi verejným záujmom na dôslednom objasnení rozhodujúcich skutočností potrebných na vydanie rozhodnutia v konaní a ochranou určitých práv, resp. oprávnených záujmov, ktoré bránia použitiu niektorého dôkazného prostriedku. Vo všeobecnej rovine možno konštatovať, že prednosť má verejný záujem na dôslednom objasnení rozhodujúcich skutočností potrebných na vydanie rozhodnutia, avšak za súčasného spolupôsobenia bŕzd daných s ohľadom na ochranu určitých práv, resp. oprávnených záujmov. Tým je dané, že nie všetky prostriedky, pomocou ktorých by objektívne bolo možné zistiť a objasniť skutočný stav veci, sa smú použiť v príslušnom konaní. Z ust. § 114 ods. 7 Trestného poriadku vyplýva zásadný zákaz použitia obrazovo-zvukového záznamu získaného v rámci konkrétneho trestného konania v inom trestnom konaní, avšak s určitými taxatívne vymenovanými výnimkami. Trestný poriadok upravuje matériu získavania a použitia obrazovo-zvukových záznamov zhotovených ITP iba v rámci trestného konania. Naproti tomu získavanie a použitie obrazovo-zvukových záznamov zhotovených ITP v iných konaniach, resp. pre účely iných konaní, upravuje Zákon o ochrane pred odpočúvaním (§ 1 ods. 1 a 2).“ K otázke použitia dôkazov ITP z trestného konania správny súd poukazuje aj na judikatúru NS SR napr. rozhodnutia sp. zn. 5Sžfk/55/2017 a sp. zn. 5Sžo/26/2010), ako aj Najvyššieho správneho súdu ČR (napr. rozhodnutie sp. zn. 2Afs/24/2007). Vyššie uvedené skutočnosti však nič nemenia na tom, že z obsahu administratívnych spisov v preskúmaných konaniach správny súd nemohol overiť, či dôkazy získané využitím ITP boli získané v súlade so zákonom a nemohol preto vykonať ani test legality, legitimacy a proporcionality, keďže z administratívnych spisov je zrejme len to, že Uznesenie o vznesení obvinenia, (ktorého súčasťou je obsah predmetných hovorov) získal orgán verejnej správy od orgánov činných v trestnom konaní s ich súhlasom. Nie je však zrejme (a nezisťoval to ani správca dane, ani žalovaný), či tieto dôkazy boli získané v súlade so zákonom (napr. či existuje súhlas sudcu s použitím ITP a pod.). Pokiaľ boli ako dôkaz použité zistenia z ITP (telefonických hovorov), ktorých obsah je súčasťou Uznesenia o vznesení obvinenia, ktoré správca dane i žalovaný vo svojich rozhodnutiach (nesprávne) označili ako „dôkaz získaný v súlade so zákonom a použiteľný v daňovom konaní“, takýto postup nie je v súlade so zákonom, a predstavuje podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy.

70. Vo vzťahu k argumentácii žalobcu o neprípustnosti použitia dôkazov získaných v rámci operatívneho preverovania, keď žalobca poukázal na to, že žalovaný vo svojich rozhodnutiach uvádza, že „ako dôkaz v rámci operatívneho preverovania boli zaznamenané telefonické hovory na základe legálneho odpočúvania účastníckych staníc a do spisu boli zabezpečené ich prepisy...“, pričom namietal, že nie je zrejme, či správca dane resp. žalovaný toto uvádza z Uznesenia o vznesení obvinenia, parafrázujúc

predmetné Uznesenie, alebo ide o vlastné hodnotenie správcu dane resp. žalovaného a poukazuje pritom na Nález ÚS SR sp. zn. II.ÚS 5/2011 z 15.12.2011 a na § 3 ods. 1 Zákona o ochrane pred odpočúvaním, správny súd uvádza nasledovne: Z administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane nemal k dispozícii prepisy predmetných odposluchov z telefonických hovorov, ktorých obsah je predmetom Uznesenia o vznesení obvinenia, použitým správcom dane i žalovaným ako „dôkazom v daňovom konaní“, a preto je len logicky možné vyvodiť, že zo strany správcu dane i žalovaného sa jedná len o parafrázovanie údajov z Uznesenia o vznesení obvinenia. Vzhľadom na uvedené správny súd považuje preto rozhodnutia správcu dane i žalovaného vo vzťahu k uvedeným skutočnostiam za nezrozumiteľné, resp. zmätočné. Pokiaľ však žalobca poukazuje na ust. § 3 ods. 1 a 2 Zákona o ochrane pred odpočúvaním a na to, že vo vzťahu k ITP podľa Zákona o ochrane pred odpočúvaním je jednoznačné, že správca dane nepatrí medzi orgány štátu uvedené v § 2 ods. 2 predmetného zákona, a teda nie je tým subjektom, ktorý môže použiť ITP a nebol mu ani udelený súhlas sudcu na ich použitie, t.j. postup správcu dane žalobca považoval za nezákonný, správny súd uvádza, že z administratívnych spisov je zrejmé, že správca dane ani nebol tým subjektom, ktorý by použil ITP v zmysle § 3 ods.1 a 2 Zákona pred odpočúvaním, nesporne sa jedná o odposluchy vykonané orgánmi činnými v trestnom konaní, ktorá skutočnosť vyplýva aj z predmetného Uznesenia o vznesení obvinenia. Vo všeobecnosti je však možné s poukazom na Zákon o ochrane pred odpočúvaním konštatovať (a vyplýva to aj zo žalobcom označeného a ním neúplne citovaného Nálezu ÚS SR II.ÚS 5/2011), že získavanie a použitie obrazovo-zvukových záznamov zhotovených ITP v iných konaniach, resp. pre účely týchto konaní upravuje Zákon o ochrane pred odpočúvaním a z § 7 ods. 1 cit. zákona výslovne vyplýva, že kópiu takéhoto záznamu možno postúpiť vecne a miestne príslušnému štátnemu orgánu za podmienok tam stanovených. Z toho vyplýva, že vo všeobecnosti nie je vylúčené použitie ITP v daňovom konaní, ak to bolo vykonané v súlade so zákonom (napr. Rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžo/216/2010). V preskúvanom prípade však nebol preukázaný takýto postup správcu dane, a teda postup v súlade s ustanoveniami Zákona o ochrane pred odpočúvaním, a preto z ust. § 7 ods. 3 cit. zákona nesporne vyplýva, že pri použití ITP v rozpore so zákonom sa takýto dôkaz použiť nesmie. Správca dane preto nemohol použiť Uznesenie o vznesení obvinenia, ktorého súčasťou boli prepisy z hovorov, ako dôkaz v daňovom konaní, ktoré dôkazy boli použité na preukázanie mechanizmu resp. priebehu deklarovaných obchodných prípadov medzi jednotlivými spoločnosťami označenými v tomto rozsudku (i v napadnutých rozhodnutiach žalovaného a správcu dane) a žalobcom, ktoré mali podľa správcu dane i žalovaného vytvoriť fakturačné reťazce za účelom získania daňovej výhody a zároveň boli tieto vyššie uvedené dôkazy použité na preukázanie vedomosti žalobcu o tom, že sa zúčastnil na podvodnom konaní.

71. Žalobná námietka, že spis daňového subjektu je vedený spôsobom, ktorý nezaručuje jeho úplnosť a nemennosť, nebola dôvodná. Správny súd boli predložené riadne žurnalizované a zviazané administratívne spisy žalovaného i správcu dane za kontrolované zdaňovacie obdobia, ktoré obsahujú jednak Spisový prehľad s vyznačením zoznamu príloh, s uvedením celkového počtu strán tej-ktorej prílohy, pričom jednotlivé listiny a podania, ktoré sú obsahom administratívnych spisov, sú riadne očíslované, a preto námietka žalobcu, že postupom správcu dane bol porušený § 3 ods. 1 Daňového poriadku, nemá oporu v predložených administratívnych spisoch. V tejto súvislosti správny súd, zhodne so žalovaným poukazuje na to, že ustanovenia Daňového poriadku *expressis verbis* neupravujú definíciu administratívneho spisu, jeho náležitosti a ani spôsob jeho vedenia. Predložené administratívne spisy však bezpochyby zodpovedajú požiadavkám kladeným na obsah, formu a úplnosť administratívneho spisu tak, ako bolo definované rozhodovacou činnosťou Najvyššieho súdu SR (napr. rozsudok sp. zn. 5Sžf/13/2016 zo dňa 30.05.2017, podľa ktorého: „Podľa ustálenej súdnej praxe je povinnosťou žalovaného predložiť správny súdu kompletný, žurnalizovaný administratívny spis spolu s kompletným, žurnalizovaným administratívnym spisom správneho orgánu prvého stupňa, na základe ktorých môže správny súd posúdiť postup správneho orgánu a všetky podklady rozhodujúce pre vydanie rozhodnutia.“) Pokiaľ žalobca namietal, že časť administratívneho spisu je vedená len elektronicky, pričom listiny nachádzajúce sa na CD nosiči neboli žalobcovi predložené a žalobca nebol na túto skutočnosť upozornený, správny súd uvádza, že predložené administratívne spisy neobsahujú CD nosič, pričom žalobca ani nekonkretizoval, a správny súd to zaňho urobiť nemohol (§ 134 ods. 1 SSP), o aký CD nosič malo ísť, aký mal byť jeho obsah a konkrétny význam jeho obsahu, ako aj absencie predloženia CD nosiča žalobcovi pre zákonnosť napadnutých rozhodnutí. Vyjadrenie žalovaného, že „listiny nachádzajúce sa na CD nosiči nemuseli byť predložené žalobcovi“ napadnuté rozhodnutia neobsahujú. Vo všeobecnosti je však možné doplniť, že pokiaľ administratívny spis správcu dane obsahuje elektronický dokument, povinnosť vydať alebo vyhotoviť fotokópiu alebo listinnú podobu elektronického dokumentu daňovému subjektu vyplýva správcovi dane len za podmienok stanovených v

§ 23 ods. 2 Daňového poriadku, t.j. na žiadosť daňového subjektu. Z administratívnych spisov nevyplýva, že by žalobca využil svoje oprávnenie a správcu dane požiadal o vydanie listinnej podoby nejakého elektronického dokumentu (CD nosiča) v zmysle § 23 ods. 2 Daňového poriadku.

72. Žalobná námietka, že správca dane nerešpektovaním prezumpcie nevinu a tým aj práva na spravodlivý proces porušil Európsky dohovor o ľudských právach (ďalej len „Dohovor“) a porušil aj § 22 ods. 2 Daňového poriadku, z dôvodov uvedených v bode 18 tohto rozsudku je nedôvodná. Správny súd predovšetkým konštatuje, že v prejednávanej veci predmetom daňového konania nebolo administratívne trestanie a vyvodzovanie zodpovednosti za spáchanie správneho deliktu žalobcom, ale výrokmi rozhodnutí správcu dane bola určená daňová povinnosť žalobcu (vyrubenie dane) za daňovou kontrolou preverované zdaňovacie obdobia október, november a december 2014, ktorá svojou podstatou nie je trestného charakteru. Rozhodovacia prax Európskeho súdu pre ľudské práva, ako aj Ústavného súdu SR, v podstate ustálila, že na administratívne konania vedené vo veciach netrestného charakteru sa zásady upravené v čl. 6 Dohovoru neaplikujú. Uvedené vyplýva aj z právneho názoru Ústavného súdu SR obsiahnutého v Náleze sp. zn. I.ÚS 241/07 zo dňa 18.09.2008, ktorého relevantnú časť správny súd uvádza: „K námietke sťažovateľky o porušení jej práva na spravodlivý proces podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru ústavný súd uvádza, že dospel k záveru, že aplikovateľnosť cit. článku Dohovoru v posudzovanom konaní nie je daná. Článok 6 ods. 1 Dohovoru garantuje spravodlivý proces pri rozhodovaní súdu o „občianskych právach a záväzkoch“ alebo o oprávnenosti „akéhokoľvek trestného obvinenia“. Podľa znenia Dohovoru má každý právo na to, aby jeho záležitosť bola spravodlivo, verejne a v primeranej lehote prejednaná nezávislým a nestranným súdom, zriadeným zákonom, ktorý rozhodne o jej občianskych právach alebo záväzkoch alebo o oprávnenosti akéhokoľvek trestného obvinenia proti nemu. Podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva pojem občianske práva a záväzky treba vykladať autonómne, pričom sem nepatria len občianske, obchodné, rodinné, či pracovné práva a záväzky. Pod tento pojem možno zahrnúť aj rozhodovanie súdov o niektorých právach vyplývajúcich z verejného práva. Európsky súd pre ľudské práva konštatoval, že aj konania kvalifikované vnútroštátnym súdom ako súčasť verejného práva, môžu spadať do poľa pôsobnosti čl. 6 Dohovoru v jeho občiansko-právnej časti, ak je výsledok rozhodujúci pre práva a povinnosti súkromného charakteru. Príkladom uviedol záležitosti súvisiace s prevodom pozemkov, prevádzkovaním súkromných kliník a iné. Ako však ďalej ESLP uviedol, daňové záležitosti patria do tvrdého jadra výsad verejnej moci a verejný charakter vzťahu medzi daňovým subjektom a správcou dane prevláda. Napokon súd dospel k záveru, že daňové spory sa vymykajú z oblasti občianskych práv a záväzkov, a teda nespádajú do pôsobnosti čl. 6 Dohovoru, a to napriek finančným dôsledkom na situáciu daňových subjektov (Ferrazini proti Taliansku, rozsudok z 12.07.2001). Ústavný súd v tejto súvislosti uvádza, že daňové právo je jedným zo základných odvetví verejného práva a dane predstavujú prejav výsady štátu požadovať od povinných subjektov ich platenie s cieľom získať zdroje na svoju existenciu a plnenie svojich úloh a funkcií. Aj preto rozhodovanie o daňových právach nemožno subsumovať pod rozhodovanie o občianskych právach a záväzkoch. Daňové otázky v niektorých prípadoch možno vychádzajúc zo znenia Dohovoru podriaďiť pod pojem trestné obvinenie, kde je daná aplikovateľnosť Dohovoru, to však len vtedy, ak ide o ukladanie daňových sankcií (napr. pokút, alebo v minulosti zvýšenia dane). Keďže všeobecné súdy na základe žaloby sťažovateľky preskúmavali zákonnosť rozhodnutí daňového riaditeľstva, ktorými boli potvrdené dodatočné platobné výmery, ktorými bol dorubený sťažovateľke rozdiel na dani, (a nie daňová sankcia) ústavný súd dospel k záveru, že čl. 6 ods. 1 Dohovoru nie je v tomto prípade aplikovateľný“. Postupom správcu dane v daňových konaniach, ktorých výsledkom je vydanie preskúmaných rozhodnutí správcu dane (v spojení s napadnutými rozhodnutiami žalovaného, ktorými žalovaný rozhodnutia správcu dane potvrdil), nemohlo preto dôjsť k porušeniu Dohovoru. Pre úplnosť však správny súd poukazuje na to, že zabezpečenie práv účastníkov daňových konaní na spravodlivý proces dostatočne garantujú zásady na spravodlivý a zákonný proces zakotvené v čl. 2 ods. 2 a čl. 46 ods. 1, 2 Ústavy SR a v ustanoveniach Daňového poriadku. Pokiaľ žalobca v žalobách poukazuje na Rozsudok ESLP č. 31827, tento nie je na preskúmanú vec aplikovateľný, keďže sa týkal prípadu uloženia pokuty v daňovom konaní, ktorý prípad je možné podriaďiť pod pojem „trestné obvinenie“, a teda išlo o prípad, kde je daná aplikovateľnosť Dohovoru. Nemožno na preskúmaný prípad aplikovať ani žalobcom označené Uznesenie ÚS SR sp. zn. II.ÚS 599/2012 z 13.12.2012, predmetom ktorého bolo rozhodovanie o namietanom porušení Dohovoru v konaní o preskúmaní zákonnosti rozhodnutia Predsedníctva Slovenskej advokátskej komory o pozastavení výkonu advokácie, ktorý prípad je možné podriaďiť pod pojem „trestné obvinenie“, na ktorý prípad bola daná aplikovateľnosť Dohovoru. Porušenie ust. § 22 ods. 2 Daňového poriadku správcou dane žalobca v žalobách jednak bližšie neodôvodnil a nekonkretizoval a jednak takáto námietka nemá oporu v odôvodnení napadnutých rozhodnutí správcu dane, ani žalovaného, keďže orgány verejnej

správy v týchto rozhodnutiach nekonštatovali, resp. napadnuté rozhodnutia ani nie sú založené na tvrdení, že žalobca spáchal trestný čin daňového podvodu. Zo skutočnosti, že orgány verejnej správy v odôvodnení preskúmaných rozhodnutí používajú pojem „daňový podvod“ alebo formuláciu „žalobca sa zapojil do daňového podvodu“, nie je možné vyvodzovať, že orgány verejnej správy si urobili úsudok o tom, že žalobca spáchal trestný čin daňového podvodu v zmysle Trestného zákona. V tejto súvislosti správny súd poukazuje napr. na Rozsudok NS SR sp. zn. 1Sžf/16/2016, podľa ktorého: „Vyčleňovanie pojmu daňový podvod zo sféry daňového práva a jeho stotožňovanie výlučne s obdobne označenou skutkovou podstatou (§ 277a Trestného zákona) v oblasti trestného práva zrejme vychádza z nepochopenia citovanej judikatúry Súdneho dvora, ktorá jasne rozlišuje medzi zneužitím práva a podvodom na DPH, pričom pojem „daňový podvod“ v danej súvislosti stabilne používa na označenie situácie, keď jeden z účastníkov zdaniteľného obchodu, resp. s nimi vytvoreného reťazca si nesplní svoju daňovú povinnosť a neodvedie vybranú daň a ďalší si ju naopak odpočíta a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom daňového práva EÚ, nakoľko takto uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti“. Obdobne, z Rozsudku NS SR sp. zn. 1Sžf/31/2016 vyplýva, že „v prípadoch, kedy správca dane používa pojem „daňový podvod“, nejde o „podvod“ v zmysle vnútroštátneho trestného práva, terminologicky výstižnejšie by bolo hovoriť o „nedovolenom daňovom úniku“. Pokiaľ však daňové orgány i sudy aplikujú relevantnú judikatúru SD EÚ spolu s preberaním ním používaných odborných termínov, nemôžu sa vyhnuť pojmu „daňový podvod“ i na účely rozhodovania vo veciach odpočítania DPH.“

73. Žalobcová námietka, že napadnuté rozhodnutia správcu dane i žalovaného sú nezákonné z dôvodu neperušená daňového konania podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku do času, kým bude právoplatne rozhodnuté v trestnom konaní, z dôvodov uvedených v bode 19 tohto rozsudku, je nedôvodná. Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku správca dane daňové konanie preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke (písm. a/) alebo ho môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu (písm. b/). V preskúmaných veciach však nenastal žiadny z dôvodov pre postup správcu dane podľa cit. ust. § 61 ods. 1 Daňového poriadku, pretože začatie trestného stíhania orgánmi činnými v trestnom konaní pre zločin skrátene dane a poistného a vznesenie obvinenia voči žalobcovi pre trestný čin skrátene dane a poistného nie je možné považovať ani za začatie konania o predbežnej otázke, ani za začatie konania o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia (v daňovom konaní). Daňové konanie a trestné konanie sú konaniami úplne odlišnými, či už čo do predmetu alebo čo do okruhu účastníkov konania, sú to konania samostatné, nezávislé a vychádzajú z odlišných princípov a zásad. Trestné konanie je upravené ustanoveniami Trestného poriadku a je to zákonom upravený postup orgánov činných v trestnom konaní, ktorého úlohou je zistiť, či bol trestný čin/zločin spáchaný, kto ho spáchal (zistenie páchatel'a) a uloženie trestu alebo ochranného opatrenia. Predmetom žalobcom označeného trestného konania bude zistenie, či konanie fyzickej osoby (žalobcu), resp. fyzických osôb uvedených v Uznesení o začatí trestného stíhania, resp. v Uznesení o vznesení obvinenia, naplnilo znaky skutkovej podstaty trestného činu/zločinu, ktoré sú upravené v Trestnom zákone (v tomto prípade zločin krátenia dane a poistného) a následne rozhodovanie o vine a treste. Daňové konanie je upravené ustanoveniami Daňového poriadku, pričom správca dane vykonáva úkony pri správe daní, napr. daňovou kontrolou zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov (v tomto prípade Zákona o DPH). V prípade, ak sa daňovou kontrolou zistí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt (v tomto prípade žalobca) zaplatiť (alebo vykázat'), správca dane vypracuje Protokol, v ktorom uvedie konkrétne kontrolné zistenia a vyhodnotenie dôkazov, tento doručí kontrolovanému daňovému subjektu s výzvou na vyjadrenie, vykoná vyrubovacie konanie a následne (v prípade zistenia skutočností, že daň nebola priznaná alebo odvedená v zákonom stanovenej výške) vydá rozhodnutie. Pre výsledok daňového konania nie je teda rozhodujúca skutočnosť, či žalobca (daňový subjekt, platiteľ dane) spáchal nejaký trestný čin/zločin. Pre vydanie rozhodnutia o dovyrubení dane z dôvodu nepriznania práva na odpočet DPH s odôvodnením, že žalobca nesplnil podmienky stanovené Zákomom o DPH a správca dane zistil, že žalobca sa vedome zapojil do daňového podvodu, ktorého sa mal dopustiť v spolupráci s ďalšími subjektami pri vytvorení fiktívnych fakturačných reťazcov s cieľom získať daňovú výhodu (mal by sa preukazovať aj daňový únik s tým spojený), nie je podmienkou, aby bol žalobca právoplatne odsúdený za zločin daňového podvodu, resp. za protiprávne konanie, ktoré napĺňa znaky skutkovej podstaty niektorého z daňových trestných činov uvedených v Trestnom zákone. Správny súd pre úplnosť uvádza, že ani prípadné zastavenie trestného stíhania, alebo vydanie oslobodzujúceho rozsudku v trestnom konaní, by nebolo pre správcu dane i žalovaného právne relevantné v tom zmysle, že predmetom daňovej kontroly a daňového konania bolo zisťovanie, resp.

preverovanie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a dodržanie ustanovení osobitného predpisu (v tomto prípade Zákona o DPH). Vzhľadom na uvedené skutočnosti správny súd dospel k záveru, že správca dane nepostupoval v rozpore s § 61 ods. 1 Daňového poriadku, keď daňové konania týkajúce sa kontrolovaných zdaňovacích období október, november a december 2014 neprerušil.

74. Žalobná námietka porušenia princípu legitímneho očakávania - predvídateľnosť rozhodnutí z dôvodov uvedených v bode 20 tohto rozsudku je nedôvodná. Je možné súhlasiť so žalobcom, že princíp legitímneho očakávania je jedným zo základných pilierov právneho štátu. Doktrína legitímneho očakávania je doktrínou verejného práva, ktorá spočíva v tom, že súkromná osoba ako účastník právneho vzťahu, má voči orgánu verejnej moci isté odôvodnené očakávania. Tieto odôvodnené očakávania sa vzťahujú na postup orgánu verejnej moci, prípadne rozhodnutie tohto orgánu. Postup orgánu verejnej moci totiž musí byť predvídateľný (vzhľadom na právnu úpravu) a orgán verejnej správy nemôže v skutkovo podobných prípadoch rozhodovať rozdielne. Judikatúra SR definuje legitímne očakávania ako „kategóriu právnej istoty, ktorej účelom je garancia čitateľnosti správania sa orgánu verejnej moci a ochrana súkromných osôb pred nepredvídateľným mocenským zásahom do ich právnej situácie, na vyústenie ktorej do určitého výsledku sa spoliehali“ (Nález ÚS SR č. PL.ÚS 16/06). Orgán verejnej moci musí vo vzťahu k účastníkom konania postupovať predvídateľným, čitateľným spôsobom a to vzhľadom na očakávania, ktoré voči tomuto orgánu účastník má. Očakávania účastníkov musia byť opodstatnené a to buď vzhľadom na platnú právnu úpravu alebo na postup orgánov verejnej moci v podobných prípadoch. V rovine legitímneho očakávania účastníka vo vzťahu k rozhodnutiam orgánu verejnej správy doktrína legitímneho očakávania spočíva v tom, že pri rozhodovaní v skutkovo zhodných alebo podobných prípadoch má orgán verejnej moci postupovať tak, aby nevznikli neodôvodnené rozdiely a taktiež obsahuje zákaz prekvapivých rozhodnutí orgánov verejnej moci. Táto doktrína však nie je absolútna a nie všetky očakávania účastníka sa považujú za legitímne. Očakávaním účastníka totiž nemôže byť napr. spoliehanie sa na to, že orgán rozhodne v jeho prospech, prípadne, že v skutkovo totožných prípadoch, vzhľadom na podstatné okolnosti prípadu rozhodne inak. V tejto súvislosti správny súd uvádza, že z dôvodu zachovania princípu predvídateľnosti aplikácie práva, ako aj zachovania právnej istoty, je potrebné, aby sa v skutkovo a právne obdobných veciach postupovalo a rozhodovalo rovnako. Pokiaľ žalobca v žalobách uplatnil uvedenú námietku, bolo potrebné, aby uviedol konkrétne skutočnosti, z ktorých je zrejmé, že sa jedná o skutkovo a právne rovnaké, resp. obdobné veci. Žalobca však v žalobách podobnosť ním označených vecí s preskúmanými prípadmi vyvodil len z toho, že spolupráca so spoločnosťou MAOP s.r.o. trvala dlhší čas a mal dôveru k jej konateľke p. H., a tiež z toho, že správca dane už v r. 2013 robil preverovanie obchodných vzťahov s dodávateľom MAOP s.r.o., pričom nespochybnil spoluprácu žalobcu s týmto dodávateľom (MAOP s.r.o.), čo podľa žalobcu „podporuje dobromyseľnosť žalobcu“ a správca dane v žalobcom označenom prípade nespochybnil ako dodávateľa spoločnosť MAOP s.r.o. Argumentácia žalobcu poukazujúca na prípadné výsledky daňových kontrol DPH a preverovanie (miestne zisťovanie) u spoločnosti MOAP s.r.o., t.j. u iného daňového subjektu, než bol deklarovaný dodávateľ žalobcu (DIMĀS s.r.o.) v preverovaných zdaňovacích obdobiach október, november a december 2014, t.j. za iné kontrolované zdaňovacie obdobia, pri rôznych ďalších skutkových odlišnostiach, nemôže prispieť k potvrdeniu žalobcom tvrdenej skutočnosti, že ním uplatnený nárok na odpočet DPH (v tomto prípade voči subjektu DIMĀS s.r.o. za iné kontrolované zdaňovacie obdobie - r. 2014) je dôvodný a ani k potvrdeniu jeho „dobromyseľnosti“ vo vzťahu k spolupráci s p. H. a p. H.. Pokiaľ žalobca tvrdil, že nemal možnosť overiť si skutočnosť, či je p. H. zamestnaná v spoločnosti DIMĀS s.r.o., pretože nemá právo oboznamovať sa s jej pracovnou zmluvou, správny súd poukazuje na povinnosť žalobcu ako podnikateľa pri vykonávaní podnikateľskej činnosti postupovať s odbornou starostlivosťou, ktorá o.i. nepochybne znamená aj povinnosť preveriť si postavenie dodávateľa, vrátane skutočnosti, kto je za jeho dodávateľa ako právnickú osobu oprávnený konať napr. z verejne dostupných zdrojov, resp. overiť, či osoba, ktorá deklaruje, že je oprávnená za dodávateľa konať, disponuje poverením alebo splnomocnením. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska jeho poctivosti, nepreverí si, či prevzatá dodávka skutočne pochádza od deklarovaného dodávateľa, nepreverí si, že osoba, ktorá v mene deklarovaného dodávateľa koná, resp. vystupuje, je skutočne takouto oprávnenou osobou (a to napr. formou predloženia splnomocnenia, ak to nie je možné zistiť z verejne dostupných zdrojov, napr. zo zápisu v obchodnom registri). Preukázanie uvedených skutočností (dôkazná povinnosť) spočíva jednoznačne na daňovom subjekte - žalobcovi. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na závery rozsudku NS SR sp. zn. 5Sžf/97/2010: „Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to,

že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činnosti, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky podnikania (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správca dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené“. V zmysle vyššie uvedeného bolo teda potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, aby sa stal súčasťou fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH, resp. aby sa stal súčasťou správcu dane konštatovaného reťazca spoločností, ktoré sa svojou činnosťou podieľali na plnení, ktoré správca dane i žalovaný vyhodnotili, že boli súčasťou podvodného konania. Za porušenie princípu legitímneho očakávania žalobca považoval aj posúdenie dostatočnosti dôkaznej situácie vo vzťahu k posúdeniu, či došlo k dodávkam tovarov medzi jednotlivými členmi obchodného reťazca s argumentáciou, že ak dodávateľ daňového subjektu disponuje takými dôkazmi, na základe ktorých všeobecné súdy jednoznačne v prípade súdneho sporu priznávajú dodávateľovi nárok na zaplatenie peňažných prostriedkov za dodávky tovarov, tak rovnaký obsah dôkazov musí byť postačujúci aj pre správcu dane. Poukázal pritom na súdne konanie vedené pred Okresným súdom Banská Bystrica pod sp. zn. 63Cb/20/2017, (medzi spoločnosťami STRIM s.r.o. a Mäso Lapin s.r.o., ktorej konateľom je Q. A.), v ktorom sa Q. A. ako konateľ spoločnosti údajne bránil prostredníctvom argumentácie správcu dane, avšak neúspešne. Vo vzťahu k tejto argumentácii žalobcu správny súd poukazuje na to, že uvedená argumentácia je vo vzťahu k posudzovaniu obdobnosti a skutkovej zhodnosti prípadov irelevantná, pretože ide o neporovnateľné prípady z hľadiska dôkaznej situácie i právneho posúdenia, keďže v daňovom konaní má žalobca povinnosť preukázať splnenie podmienok pre priznanie odpočítania DPH stanovených v Zákone o DPH, na rozdiel od civilného sporového konania, v ktorom sa v obchodnej veci posudzuje povinnosť odberateľa zaplatiť za dodávku tovaru v zmysle ustanovení Obchodného zákonníka, ktoré podmienky sú nepochybne rozdielne.

75. Žalobca ďalej namietal, že správca dane vykonal neúplné, nedostatočné dokazovanie a nedostatočne zistil skutkový stav. Tvrdil, že správca dane vykonal len niektoré z navrhovaných potrebných dôkazov a v dôsledku toho vyvodil predčasné závery, účelovo vybral časť dôkazov, nie všetky, nachádzajúcich sa v trestnom spise ČVS:PPZ-369/NKA-FP-ST- 2016. Ďalej poukázal na elektronicky predložené dokumenty, ktoré podľa žalobcu preukazujú, že existoval vzťah, v ktorom si žalobca objednával tovar u spoločnosti DIMÁS s.r.o. Žalobca tiež uviedol, že nikdy nevystavoval objednávky v poľštine, čo správca dane ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach netvrdili. Žiadal, aby bolo zodpovedané, či bola vykonaná daňová kontrola v spoločnosti PROBESS, s.r.o., nakoľko ak vznikla daňová povinnosť niektorému z členov reťazca, tak nie je prípustné, aby túto daňovú povinnosť správca dane prenášal na žalobcu, k čomu správny súd zaujal stanovisko v osobitnom bode tohto rozsudku 77 (k námietke nezákonného pokusu o solidaritu daňových subjektov). Žiadosti žalobcu obsiahnuté v správnych žalobách o zodpovedanie ním kladených otázok nemožno hodnotiť ako formulovanie zrozumiteľných žalobných bodov, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté rozhodnutie za nezákonné (§ 182 ods. 1 písm. e/ SSP), nespĺnením ktorých kritérií žalobných bodov žalobca opätovne naráža na dispozičnú zásadu konania pred správnym súdom plynúcu z ust. § 134 ods. 1 SSP. Správny súd v súvislosti s námietkou nedostatočne zisteného skutkového stavu, resp. nedostatočného dokazovania poukazuje na to, že účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získava poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve daňový subjekt, ktorý znáša dôkazné bremeno a dôkazy navrhuje, na druhej strane správca dane rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aj to, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné orgány verejnej správy povinné postupovať. Zásada objektívnej

pravdy ovládajúca daňové konanie však podľa ustálenej judikatúry NS SR (napr. Rozsudok sp. zn. 2Sžfk/41/2018 zo dňa 07.12.2020 a ďalšie) nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, kým sa bezpochybné preukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom konaní priznaných uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím a uplatňuje sa v ňom zásada obráteného dôkazného bremena. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť vyvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. Správca dane nie je povinný vykonať všetky dôkazy navrhnuté daňovým subjektom, v takom prípade je však povinný takýto postup odôvodniť. Z odôvodnení prvostupňových rozhodnutí správcu dane vyplýva, aké dôkazy vykoná, ktorých osôb alebo daňových subjektov sa týkali a tiež k akým skutkovým a právnym záverom ich vykonaním došiel. K dôkazom navrhnutým žalobcom, ktoré správca dane nevykoná, uviedol dôvody, pre ktoré tak neurobil. Konkrétne vo vzťahu k návrhu na vypočutie 31 subjektov správca dane uviedol, že nebol predložený dôkaz o tom, že tieto osoby sa zúčastňovali na vytvorení fakturačných reťazcov, v ktorých posledným článkom bol žalobca a ktoré sú predmetom daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia október, november a december 2014, s čím možno súhlasiť, nakoľko tieto osoby by mohli vyjadrovať len domnienky o vzťahoch medzi žalobcom a deklarovanou dodávateľskou spoločnosťou DIMĀS, s.r.o., resp. o jej vzťahoch so svojimi dodávateľmi, ktorých neboli účastní. Pokiaľ uvedené subjekty vystupovali v rovnakých, teda nie v tých istých reťazcoch, ako to namietal žalobca, nič to nemení na tom, že postupom správcu dane nedošlo k zmätočnému, resp. účelovému postupu, ani k hrubému odňatiu práv žalobcu, ale k uplatneniu odôvodneného legitímneho postupu prameniaceho z autonómneho postavenia správcu dane pri dokazovaní. Žalobcova námietka tak predstavuje len vyjadrenie nesúhlasu s takýmto vyhodnotením vykonaným správcom dane, čo na dosiahnutie záveru o nezákonnosti napadnutých rozhodnutí nepostačuje. Uvedené platí aj vo vzťahu k žalobcovej námietke, že správca dane nepoužil všetky dôkazy, ktoré boli v trestnom spise, najmä výpovede všetkých svedkov a obvinených, ktoré žalobca v žalobe nekonkretizoval, čo za neho správny súd nebol oprávnený urobiť (§ 134 ods. 1 SSP). Správny súd zároveň dopĺňa, že žalobca je ako daňový subjekt povinný preukázať existenciu zdaniteľných plnení, v ktorých si uplatňuje odpočet DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia konkrétnymi dôkazmi týkajúcimi sa toho ktorého zdaňovacieho obdobia a dôkazy osvedčujúce prípadnú existenciu alebo vykonávanie zdaniteľných obchodov za iné zdaňovacie obdobia, u iného daňového subjektu, ktoré preukazoval tými ktorými konkrétnymi dôkazmi, nemôžu mať žiadny vplyv na preverenie splnenia podmienok na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie september 2014, ktoré bolo kontrolované a hodnotené samostatne. Ďalej žalobca namietal hodnotenie výpovede p. E. H., ktorý podrobne opísal, akým spôsobom si uňho žalobca objednával dodávky mäsa, čomu zodpovedajú aj bezhotovostné platby, pričom platby v hotovosti vodičom boli skôr výnimkou. Pokiaľ žalobca poukazoval na niektoré časti výpovede p. E. H. vo vzťahu k vykonávaniu obchodov so spoločnosťami MAOP s.r.o. a DIMĀS s.r.o., žalobca rovnako v žalobe neuviedol, aký vplyv má obsah tejto výpovede na zákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane i žalovaného. Správny súd preto uvedený poukaz na výpoveď p. E. H. (navyše bližšie neoznačenú, napr. dátumom) vyhodnotil ako vyjadrenie nesúhlasu s hodnotením správcu dane. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že výpovede osôb, akými sú bývalí konatelia deklarovaných daňových subjektov alebo osoby poverené konať za tieto subjekty, príp. ich subdodávateľov, teda aktéri preverovaných postupov, zo svojej podstaty nemôžu mať charakter rozhodujúcich dôkazov, pretože ich obsahom, vzhľadom na postavenie týchto „svedkov“ môže mať len charakter tvrdení, resp. vyhlásení, ktoré je potrebné ďalej preukazovať. Tvrdenia „inej zmluvnej strany“ (osoby vystupujúcej v mene dodávateľa), ktorá sa mala podieľať na dodaniach tovaru daňovému subjektu (žalobcovi) v súlade so záujmami oboch „zmluvných strán“ (inak by pre ňu mohli plynúť prípadné sankčné alebo iné právne následky, ktoré zákon spája s podieľaním sa na postupe pri nezákonne uplatnených daňových výdavkoch), je preto potrebné hodnotiť obzvlášť citlivo. Za svedka vo všeobecnosti (v materiálnom zmysle) nemôže byť považovaná osoba, ktorá bola priamo zainteresovaná v preverovaných skutočnostiach (ako ich aktér) a ktorá vypovedá o svojom vlastnom postupe (obhajuje ho). Žalobca a bývalý konateľ, resp. poverený zástupca deklarovaného dodávateľa, zjavne neboli tretími osobami vypovedajúcimi o informáciách, ktoré získali o postupe alebo konaní iného (inak povedané, čo videli, počuli alebo inak zmyslovo vnímali), t.j. v rámci dokazovania nemožno ich výpovediam v skutočnosti pripisovať význam a váhu svedeckej výpovede, ale skôr význam procesnej obrany, ktorú je taktiež potrebné náležite vyhodnotiť, čo žalovaný v odôvodnení predmetných rozhodnutí urobil. Pokiaľ ide o namietané bezhotovostné platby za tovar platí vyjadrenie žalovaného, že v prípade reálnej obchodnej operácie sa predpokladá, že tovarový tok kopíruje ten

finančný. Správca dane však preukázal, že zdaniteľné obchody neprebehli tak, ako boli fakturované. Žalobca neoznačil konkrétny dôkaz - konkrétne výpisy z účtov, ktoré jeho tvrdenia preukazujú. Správny súd nie je oprávnený na základe všeobecnej námietky odkazujúcej na obsah spisu podrobiť jeho obsah svojej analýze a vlastným dokazovaním tak zisťovať, resp. revidovať zistený skutkový stav veci, čím by nedovolené nahrádzal jednak aktivitu žalobcu ako aj činnosť správcu dane. Možno preto len doplniť, že už len samotné oprávnenie poľských vodičov na prístup k účtom spoločnosti MAOP, s.r.o., resp. DIMĀS s.r.o. a jeho využitie (nezáleží na tom v koľkých prípadoch) potvrdzuje značný neštandard v týchto obchodných vzťahoch. K námietke žalobcu, že správca dane nevykonával dôkaz osobným výsluchom E. P. E. (a uspokojil sa len s jeho vypočutím v rámci trestného konania), čím mal žalobcovi uprieť právo klásť tomuto svedkovi otázky, správny súd uvádza, že uvedená námietka nemá vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného, pretože tak, ako bolo uvedené už v predchádzajúcich bodoch tohto rozsudku, správca dane bol oprávnený použiť ako dôkaz Zápisnicu z výsluchu M. K. E. vykonaného OČTK, keďže nebolo zistené, že by bola získaná nezákonným spôsobom, a samotný žalobca ani v priebehu daňovej kontroly, ani v priebehu daňového konania nenavrhol takýto dôkaz vykonať. Zhodne s vyjadrením žalovaného správny súd poukazuje na to, že aj v prípade, ak by žalobca navrhol vykonať dôkaz výsluchom M. K. E. v daňovom konaní, uvedený dôkaz by musel správca dane zabezpečiť prostredníctvom finančnej správy iného členského štátu (Poľsko) prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií v zmysle Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010, pri ktorom úkone by nebol žalobca prítomný a nebolo by mu umožnené klásť otázky svedkovi, čo takto aj prebehlo. Rovnako ako v prípade zistení z výpovede M. K. E. vykonanej prostredníctvom OČTK, aj v prípade využitia inštitútu MVI bol žalobca oboznámený len s obsahom tejto výpovede a mal možnosť sa k výpovedi vyjadriť bez bezprostrednej možnosti klásť svedkovi otázky. Nedôvodná bola i námietka, že správca dane nepočkal na vykonanie výsluchu M. K. E. v trestnom konaní, ktorý výsluch sa podľa žalobcu vykonával až po rozhodnutí správcu dane, keďže jednak takáto povinnosť pre správcu dane nevyplýva zo žiadneho ustanovenia právneho predpisu a jednak táto námietka nemá oporu v odôvodneniach rozhodnutí správcu dane, ani v administratívnych spisoch, pretože predmetný výsluch bol vykonaný v dňoch 23.-24.07.2019, t.j. pred vydaním rozhodnutí správcu dane (20.07.2020) a obsah výpovede M. K. E. je uvedený v odôvodneniach rozhodnutí správcu dane a správcom dane bol aj ako dôkaz vyhodnotený. Vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane i žalovaného nemala ani polemika a všeobecné tvrdenia žalobcu v závere tohto žalobného bodu ohľadom výsluchu znalca, daňového subjektu POZANA MĀSO, s.r.o., o možnom profitovaní konkurencie a iné, ktoré nehovorili nič o dôvodoch nezákonnosti napadnutých rozhodnutí. Pokiaľ žalobca poukázal na to, že v elektronickej podobe predložil doklady osvedčujúce existenciu vzťahu medzi žalobcom a spoločnosťou DIMĀS s.r.o. už v roku 2014, neuviedol, aký to má vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí správcu dane.

76. Žalobca v žalobách namietal nezákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane i žalovaného s poukazom na rozsudok SD EÚ vo veci C-245/04 EMAG, pričom tvrdil, že hodnotenie správcu dane odporuje záverom uvedeným v predmetnom rozsudku a že v prípade obchodnej spolupráce žalobcu s jeho dodávateľmi a ich dodávateľmi sa jednalo v zmysle cit. rozsudku o tzv. pohyblivé a nepohyblivé dodávky a namietal tiež zmätočnosť argumentácie správcu dane, ktorá si odporuje. Táto argumentácia žalobcu v správnych žalobách predstavuje len vyjadrenie názoru žalobcu na právne posúdenie veci, ktoré je odlišné od posúdenia veci správcom dane, čo bez ďalšieho nie je ničím iným, než vyjadrením jeho všeobecného nesúhlasu s hodnotením vykonaným správcom dane uvedeným v odôvodneniach prvostupňových rozhodnutí. Táto námietka tak pre nekonkrétnosť v otázke - v čom sa žalovaný a aj správca dane mýlili a z akých dôvodov, nemôže mať sama o sebe za následok nezákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane, pretože rozhodnutia správcu dane boli založené na tom, že žalobca sa zapojil do konania, ktoré vykazuje znaky daňového podvodu, pričom správca dane konštatoval, že žalobca nenakupoval tovar v reťazovom obchode tak, ako to tvrdil, ale že z vykonaného dokazovania vyplýva, že reálny pohyb tovaru sa týkal len dodávok medzi dodávateľom z Poľska a žalobcom, pričom dodávky od subdodávateľov pre spoločnosť DIMĀS, s.r.o. neboli reálne a tieto spoločnosti v dodávateľských reťazoch medzi poľským dodávateľom a žalobcom boli na faktúrach uvedené len účelovo, s cieľom získať daňové zvýhodnenie (mal by sa preukazovať daňový únik). Pokiaľ žalobca tvrdí, že žalovaný nesprávne stotožňuje faktúry s podávaním informácií podľa § 7b ods.1 zák. č. 152/1995 Z. z., je to len vyjadrenie nesúhlasu, pokiaľ žalobca neuvádza, aký má táto skutočnosť vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného i správcu dane. Rovnako pokiaľ žalobca v žalobe poukazuje na ustanovenia Obchodného zákonníka a tvrdí, že ak si žalobca u svojho dodávateľa objedná plnenie a plnenie mu príde, je povinný ho prijať, a to aj v prípade, ak

dodávateľ plnil tento svoj záväzok prostredníctvom inej osoby, inak by sa dostal do porušenia zmluvného vzťahu, t.j. do omeškania, neuvádza, aký dopad má táto skutočnosť na zákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane i žalovaného, ktoré sa nezaoberali posudzovaním obchodných záväzkových vzťahov, ale rozhodovali o nároku žalobcu na odpočítanie DPH v zmysle Zákona o DPH a súvisiacej judikatúry. Pre posúdenie uplatneného nároku na odpočítanie DPH žalobcom bol správca dane povinný posúdiť splnenie podmienok podľa príslušných ustanovení Zákona o DPH, a teda nie podľa ustanovení Obchodného zákonníka. Na nepredkladanie účtovníctva či iných záznamov daňovými subjektmi, za ktorých žalobca nezodpovedá, právne posúdenie veci založené nebolo (na čom bolo založené je vysvetlené vyššie), napriek tomu, že išlo o skutkové zistenia v rámci daňovej kontroly. Námietku nesprávneho právneho posúdenia obchodnoprávných vzťahov pri dodaní tovaru preto správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

77. Žalobcova námietka, že správca dane sa snaží nezákonným spôsobom preniesť na žalobcu zodpovednosť za zaplatenie DPH z tovaru, ktorý pochádza z Poľska, je nedôvodná. Žalobca tvrdil, že nezákonný pokus o solidaritu daňových subjektov je výsledkom nesprávneho právneho posúdenia veci a správca dane si účelovo vybral žalobcu na „dodanie“, nakoľko predpokladá, že pri doručení DPH iným subjektom v obchodnom reťazci by bol pri vymáhaní pohľadávky neúspešný. Takéto tvrdenie nemá oporu v odôvodneniach napadnutých rozhodnutí a predstavuje len vyjadrenie nesúhlasu žalobcu s postupom správcu dane i žalovaného. Pod právnym posúdením veci orgánom verejnej správy je možné rozumieť činnosť, pri ktorej skutkový stav (zistený aj na základe podkladov predložených účastníkom konania) podriaďuje pod skutkovú podstatu príslušnej právnej normy, na základe čoho dospieva k záveru, či sa právo prizná alebo neprizná. Právne posúdenie veci je vtedy nesprávne, ak sa správny orgán pri tejto činnosti dopustí omylu (buď v tom, že na správne zistený skutkový stav aplikoval iný právny predpis, než mal, alebo ak správne aplikovaný právny predpis nesprávne interpretoval). Žalobca argumentoval, že neboli splnené podmienky uvedené v § 69 ods. 14 Zákona o DPH v spojení s § 69b ods. 1 Zákona o DPH na vyrubenie dane žalobcovi. Zo žalobcom citovaného ust. § 69b ods. 1 Zákona o DPH vyplýva, že daň uvedená na faktúre, ktorú dodávateľ v lehote splatnosti podľa § 78 neuhradil alebo uhradil len jej časť (ďalej len „nezaplatená daň“), je povinný uhradiť platiteľ, ktorý ručí za daň podľa § 69 ods. 14 (ďalej len „ručiteľ“). Podmienky, za ktorých platiteľ ručí podľa § 69b Zákona o DPH za daň z predchádzajúceho stupňa uvedenú vo faktúre, sú upravené v § 69 ods. 14 Zákona o DPH, pričom žalobca v podstate tvrdí, že tieto podmienky nie sú v preskúmaných prípadoch splnené, a preto je uloženie povinnosti žalobcovi zaplatiť DPH (rozhodnutiami správcu dane v spojení s rozhodnutiami žalovaného) výsledkom nesprávneho právneho posúdenia veci. Správny súd však poukazuje na skutočnosť, že rozdiel dane za zdaňovacie obdobia október, november a december 2014 rozhodnutiami správcu dane, ktoré boli potvrdené napadnutými rozhodnutiami žalovaného, nebol žalobcovi vyrubený ako platiteľovi dane, ktorý ručí podľa § 69b Zákona o DPH za daň z predchádzajúceho stupňa uvedenú na faktúre na podklade splnenia podmienok stanovených v § 69b ods. 1 Zákona o DPH a z odôvodnení napadnutých rozhodnutí i rozhodnutí správcu dane nevyplýva konštatovanie, že by bola uložená daňová povinnosť žalobcovi po splnení (niektorej) z podmienok stanovených v § 69 ods. 14 Zákona o DPH. Z dôvodu, že žalobcova námietka nezákonnosti napadnutých rozhodnutí žalovaného i správcu dane z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci založeného na nezákennom pokuse o solidaritu daňových subjektov bola postavená na jeho domnienkach nekorešpondujúcich s obsahom napadnutých rozhodnutí, ktoré boli predmetom súdneho prieskumu, nemohla byť táto námietka dôvodná. Pokiaľ žalobca v podaných správnych žalobách (nielen v tejto časti) namietal nesprávne právne posúdenie a tvrdil, že závery správcu dane nevyplývajú z vykonaného dokazovania, resp. sú zmätočné, resp. nepreskúmateľné, tieto žalobcom uplatnené námietky boli v správnych žalobách uplatnené takým spôsobom, že žalobca v jednotlivých bodoch žalôb odcitoval konkrétne parciálne časti z odôvodnení rozhodnutí správcu dane alebo žalovaného, v ktorých bol vyslovený nejaký záver alebo hodnotenie jednotlivých dôkazov, k čomu žalobca uviedol svoje vyjadrenie alebo hodnotenie, t.j. prezentoval svoj vlastný názor. Takto formulované námietky (vo forme polemiky) považuje správny súd len za vyjadrenie nesúhlasu žalobcu s hodnotením správcu dane, ktoré samé osebe, (bez tvrdenia, aký má táto skutočnosť vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí), nemá vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí (§ 104 ods. 1 SSP).

78. Žalobca ďalej namietal, že správca dane nepreukázal, že žalobca vedel (alebo mal alebo mohol vedieť) o jeho zapojení do podvodného konania, resp. do reťazca poznačeného daňovo podvodným konaním. Pokiaľ žalobca argumentoval, že správca dane vyvodzuje záver, že žalobca vedel (alebo mal vedieť) o jeho zapojení do podvodného konania zo skutočností, ktoré sa žalobca (napokon aj

správca dane) dozvedeli až prostredníctvom OČTK (pričom žalobca poukázal na to, že až z Uznesenia o vznesení obvinenia sa dozvedel, že by do obchodného reťazca mali byť zaradené ďalšie spoločnosti, napr. PETREX Košice s.r.o., Insia L-M s.r.o., Shantal s.r.o., PROBESS s.r.o., resp. poukázal na zistenia vyplývajúce zo zaznamenaných telefonických hovorov), správny súd uvádza, že už samotná skutočnosť, že zistenia správcu dane, na ktorých založil svoje rozhodnutia, boli získané aj z dôkazov, ktoré neboli vykonané v súlade so zákonom, resp. z Uznesenia, ktoré nemôže slúžiť ako dôkaz v daňovom konaní tak, ako je podrobne uvedené v predchádzajúcich bodoch tohto rozsudku, spôsobuje nezákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane i žalovaného. Jeho ďalšie námietky, ako už mnohé ďalšie, predstavujú tvrdenia (bez možnosti overenia), názory, konštatácie a vlastné posúdenie dôkazov (najmä výpovedí svedkov) žalobcu, avšak vždy bez toho, aby identifikovali konkrétne chyby v úvahách a záveroch žalovaného a správcu dane, t. j. jedná sa len o opačné závery, ktoré sami osebe nespôsobujú nesprávnosť záverov konajúcich orgánov verejnej správy. Vedomosť žalobcu o zapojení do umelo vytvoreného obchodného reťazca bola správcom dane a žalovaným podrobne odôvodnená v prvostupňových i napadnutých rozhodnutiach, pričom ich hodnotiace úsudky týkajúce sa skutkových zistení a právneho posúdenia veci nevykazujú logickú chybu, a nie sú v rozpore s obsahom kriticky (v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov) hodnotených dôkazov. Žalobca opätovne akcentuje na výpovede M. K. E., M. H. a M. H., ku ktorým už bolo viac krát zdôraznené, že nejde o „svedkov“ v materiálnom zmysle, ale o „osoby zúčastnené na podvodnom konaní“, teda ich výpovede museli byť vnímané a hodnotené v takom kontexte. Následne žalobca poukázal na výpovede poľských vodičov motorových vozidiel pri dodávkach tovaru, z ktorých mu vyplynulo, že nespomínali žalobcu, pričom neuviedol nič bližšie k významu tohto poznania k nasledujúcim tvrdeniam, že žalobca o praxi týkajúcej sa prístupu k účtom spoločnosti DIMĀS, s.r.o. nevedel a k zásadným záverom (k okruhu niekoľkých dôkazov preukazujúcich vedomosť žalobcu o jeho zapojení do podvodnej schémy), na ktorých sú napadnuté rozhodnutia založené, neuviedol. Obdobným spôsobom žalobca poukázal na to, že zo žiadneho predpisu nevyplýva, že obchodník musí mať skladové priestory, s polemikou na túto tému. Správca dane sa oboznámil aj s namietaným Znaleckým posudkom Ing. R. a v rámci „vyjadrenia k bodu 45 pripomienok žalobcu“ vo svojich rozhodnutiach uviedol svoje stanovisko k nemu. Žalobca pri formulovaní žalobného bodu tak nemohol byť úspešný nadobudnutím dojmu, že správca dane sa s ním neoboznámil. Ďalšie námietky žalobcu, že správca dane opomína uviesť, aké opatrenia mal žalobca prijať na to, aby vylúčil svoju účasť na podvodnom konaní, resp. že správca dane nemôže ukladať daňovému subjektu plnenie povinností súvisiacich s preverovaním jeho obchodných partnerov, ani námietky, že nemal a nemohol mať vedomosť o postupoch iných daňových subjektov (k čomu už správny súd uviedol svoje stanovisko v predchádzajúcom texte tohto rozsudku), nemajú samé osebe vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane i žalovaného. Správny súd len pre úplnosť uvádza, že správca dane nie je povinný označovať daňovému subjektu, aké konkrétne opatrenia má vykonať, aby si preveril svojho dodávateľa z hľadiska jeho dôveryhodnosti a poctivosti a napokon aj Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre pripúšťa, že „nie je v rozpore s právom únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode“ (napr. rozsudky SD EÚ vo veciach Teleos PLC a spol. C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV C-499/10). Bolo tak na žalobcov aby si vlastnými opatreniami zabezpečil legálne splnenie podmienok na priznanie preukázaného odpočítania dane.

79. Žalobca v rámci tohto žalobného bodu v žalobách poukázal na jednotlivé rozhodnutia NS SR, vrátane citácie rozsiahlych častí z ich odôvodnenia, ako aj na rozsudky Súdneho dvora EÚ, rovnako vrátane citácií častí z ich odôvodnenia, ktoré rozhodnutia sa týkajú problematiky uplatňovania odpočítania DPH, resp. podmienok zamietnutia resp. nepriznania uplatneného odpočítania dane, ako aj problematiky rozloženia dôkazného bremena. Správny súd poukazuje na judikatúru NS SR (napr. rozsudok sp. zn. 1Sžfk/8/2019), v ktorom NS SR uviedol: „V súvislosti s často sa opakujúcou argumentáciou účastníkov, ktorá sa opiera o citáciu rozhodovacej činnosti (judikatúru) Súdneho dvora, kasačný súd zotrváva na záveroch už vyslovených najvyšším súdom, že povinnosťou sťažovateľa, pokiaľ sa v predchádzajúcom daňovom konaní alebo v súdnom prieskumnom konaní odvolával na niektoré rozsudky Súdneho dvora, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov Súdneho dvora a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Pokiaľ sú jeho tvrdenia len všeobecné, nemôže na ne súd v správnom súdnictve prihladať (napr. aj rozsudky sp. zn. 2Sžf/19/2011 zo dňa 25.01.2012 alebo sp. zn. 3Sžf/24/2012 zo dňa 13.11.2012). Pokiaľ sa jedná o judikatúru SD EÚ (ako aj NS SR), je nepochybné, že je potrebné striktné rozlišovať medzi situáciou, keď daňový subjekt nepreukáže vznik daňovej povinnosti u dodávateľa služby či tovaru, alebo či sa jedná o prípad, kedy daňový subjekt preukáže splnenie podmienok potrebných na

vznik práva na odpočítanie dane a toto právo je mu zo strany orgánu verejnej správy zamietnuté. Za predpokladu, že boli splnené aj vecné, aj formálne podmienky na výkon práva na odpočítanie DPH potom nesporne z judikatúry SD EÚ i NS SR vyplýva, že „právo na odpočítanie dane možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní daňového podvodu týkajúceho sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb (napr. Rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veciach Kittel, Mahagében a Dávid, Bonik). Vnútroštátnym orgánom (i súdom) prináleží zamietnuť priznanie práva na odpočítanie DPH, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Daňový subjekt v procese správy daní zásadne preukazuje skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje a ak preukáže uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje, môžu orgány finančnej správy neuznať daňovému subjektu právo na odpočítanie dane len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode, a v takomto prípade je dôkazné bremeno na správcovi dane. Správny súd v tejto súvislosti uvádza, že rozhodnutia správcu dane sú vo vzťahu k uplatnenému odpočtu DPH žalobcom z faktúr od deklarovaného dodávateľa DIMĀS, s.r.o. založené na tom, že „žalobcovi nebolo priznané právo na odpočítanie dane z dôvodu jeho vedomého zapojenia do daňového podvodu, ktorého sa dopustil v spolupráci s ďalšími spoločnosťami pri vytvorení fiktívnych fakturačných reťazcov s cieľom získať daňovú výhodu“. V ďalšom texte uvedenom v odôvodneniach prvostupňových rozhodnutí správca dane uviedol, že „...v zistenom fakturačnom reťazci došlo k daňovému úniku tým, že kontrolovaný platiteľ neodviedol daň z nadobudnutia, ktorú bol povinný odvieť, pretože reálne nadobudol tovar priamo od poľského dodávateľa Zaklad Rozbioru Miesa P.P.U.H., pričom odpočítanie dane si uplatnil. Reálne prijatý tovar od tohto dodávateľa z iného členského štátu EÚ mal kontrolovaný platiteľ zdaňovať ako intrakomunitárne nadobudnutie tovaru, pričom by mal právo uplatniť si z týchto obchodov aj odpočítanie dane. Avšak kontrolovaný platiteľ nepriznal daň z nadobudnutia, ale v účtovníctve zaúčtoval faktúry vystavené tuzemským dodávateľom DIMAS s.r.o., ktorý vo faktúrach uviedol daň, ktorú si kontrolovaný platiteľ odpočítal. Tým získal neoprávnenú daňovú výhodu, pretože neodviedol daň z nadobudnutia, pričom právo na odpočítanie dane si uplatnil na základe tuzemských faktúr vystavených k fiktívnym dodaniam tovaru.“ Takéto právne zdôvodnenie je podľa správneho súdu mátauce a nezrozumiteľné, pretože z neho po právnej stránke jednoznačne nevyplýva, či sa žalobca podieľal na zneužití práva (získanie neoprávnenej daňovej výhody), alebo na podvodnom konaní smerujúcom k daňovému úniku, o ktorom vedel alebo mal vedieť. Správny súd v tejto súvislosti opakovane poukazuje aj na skutočnosť, že tak správca dane, ako aj žalovaný za dôkaz preukazujúci vedomosť žalobcu o tom, že sa zapojil do konania vykazujúceho znaky daňového podvodu, považuje aj Uznesenie MV SR, PPZ, NAKA, NJFP, Expozitúra Stred ČVS:PPZ-369/NKA-FP-ST-2016 z 29.01.2019, ktorý „dôkaz“ správny súd vyhodnotil ako „dôkaz“, ktorý to nepreukazoval, resp. nemohol byť použitý ako „dôkaz“ v daňovom konaní.

80. Z vyššie uvedených dôvodov správny súd dospel k záveru, že žaloby boli dôvodné, a preto napadnuté rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutiami správcu dane v zmysle § 191 ods. 3 písm. a/ SSP zrušil s poukazom na ust. § 191 ods. 1 písm. d/, e/, g/ SSP, pretože sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutých rozhodnutí, bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonných rozhodnutí. V ďalšom konaní správca dane opätovne posúdi splnenie podmienok na odpočítanie dane zo zdaniteľných obchodov v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ Zákona o DPH, vyhodnotí žalobcom predložené dôkazy, ako aj dôkazy správcu dane získané v súlade so zákonom, prípadne doplní dokazovanie tak, aby bol skutkový stav riadne a spoľahlivo zistený a opätovne vo veciach rozhodne. Rozhodnutia odôvodní tak, že tieto budú obsahovať všetky náležitosti v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku, t.j. správca dane uvedie rozhodné skutočnosti, na ktorých založil výrok rozhodnutia, ich jednoznačné právne posúdenie (pokiaľ opätovne dospeje k záveru, že je dôvod nepriznať žalobcovi nárok na odpočítanie DPH, so zreteľom na to, že daňový podvod a zneužitie práva sa navzájom vylučujú), ako aj úvahy, ktorými vyhodnotil vykonané dôkazy s uvedením, aké skutkové zistenia z vykonaných dôkazov zistil. Právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku, je orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný (§ 191 ods. 6 SSP).

81. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP, podľa ktorého správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania,

ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech. Žalobca bol v konaní plne úspešný, preto mu správny súd priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania a zaviazal žalovaného na ich náhradu.

82. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Toto rozhodnutie nadobudne právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti v tej istej lehote proti tomuto rozsudku. Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech, pričom ju musí podať v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia.

Kasačná sťažnosť sa podáva na tunajšom súde. Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred krajským súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený vyššie pod písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť:

- a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len "sťažnostné body"), d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti. Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Kasačnú sťažnosť je potrebné predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.