

Súd: Krajský súd Banská Bystrica  
Spisová značka: 73S/2/2021  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6021200019  
Dátum vydania rozhodnutia: 03. 02. 2022  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Peter Molčan  
ECLI: ECLI:SK:KSBB:2022:6021200019.3

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Banskej Bystrici ako správny súd v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petra Molčana a členov senátu JUDr. Aleny Antalovej a Mgr. Ivany Datlovej v právnej veci žalobcu: R. F., nar. XX.XX.XXXX, bytom H. plážou 8, XXX XX C. C., miesto podnikania: Y. XXXXX/XXA, XXX XX C. C., P.: XX XXX 022, zastúpeného: Advokátska kancelária NOVÁK s.r.o., 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. 101641255/2020, č. 101641254/2020, č. 101641282/2020, č. 101641283/2020, č. 101641284/2020, č. 101641286/2020, č. 101641306/2020, č. 101641310/2020, č. 101641337/2020, č. 101641382/2020, č. 101641420/2020, č. 101641444/2020 zo dňa 29. októbra 2020, takto

### rozhodol:

Rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR, Banská Bystrica č. 101641255/2020 zo dňa 29. októbra 2020 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101196065/2020 zo dňa 20. júla 2020, rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR, Banská Bystrica č. 101641254/2020 zo dňa 29. októbra 2020, rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR, Banská Bystrica č. 101641282/2020 zo dňa 29. októbra 2020 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101196181/2020 zo dňa 20. júla 2020, rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR, Banská Bystrica č. 101641283/2020 zo dňa 29. októbra 2020 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101196281/2020 zo dňa 20. júla 2020, rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR, Banská Bystrica č. 101641284/2020 zo dňa 29. októbra 2020 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101196326/2020 zo dňa 20. júla 2020, rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR, Banská Bystrica č. 101641286/2020 zo dňa 29. októbra 2020 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101196469/2020 zo dňa 20. júla 2020, rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR, Banská Bystrica č. 101641306/2020 zo dňa 29. októbra 2020 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101196618/2020 zo dňa 20. júla 2020, rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR, Banská Bystrica č. 101641310/2020 zo dňa 29. októbra 2020 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101196734/2020 zo dňa 20. júla 2020, rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR, Banská Bystrica č. 101641337/2020 zo dňa 29. októbra 2020 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101196796/2020 zo dňa 20. júla 2020, rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR, Banská Bystrica č. 101641382/2020 zo dňa 29. októbra 2020 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101196871/2020 zo dňa 20. júla 2020, rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR, Banská Bystrica č. 101641420/2020 zo dňa 29. októbra 2020 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101196979/2020 zo dňa 20. júla 2020, rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR, Banská Bystrica č. 101641444/2020 zo dňa 29. októbra 2020 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101197061/2020 zo dňa 20. júla 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.

## o d ō v o d n e n i e :

### 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 jednotlivých mesiacov január až december roku 2013. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobia január až október 2013 správca dane vyhotovil Protokol č. 100180986/2017 zo dňa 31.01.2017 (ďalej len „Protokol“), ktorý doručil žalobcovi spolu s Výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v Protokole dňa 02.02.2017. Po vyjadrení žalobcu k Protokolu a ďalších úkonoch vyrubovacieho konania správca dane vydal rozhodnutia, ktorými žalobcovi vyrubil rozdiel dane.

### Rozhodnutia prvostupňového orgánu verejnej správy

2. Správca dane rozhodnutím č. 101196065/2020 zo dňa 20.07.2020 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 25.399,89 € na DPH za zdaňovacie obdobie február 2013, ako rozdiel medzi daňou vyrubenou daňovým priznaním doručeným dňa 25.03.2013 vo výške 3.038,74 € a daňou zistenou správcom dane vo vyrubovacom konaní vo výške 28.438,63 €.

Správca dane rozhodnutím č. 101196734/2020 zo dňa 20.07.2020 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 57.989,65 € na DPH za zdaňovacie obdobie august 2013, ako rozdiel medzi daňou vyrubenou daňovým priznaním doručeným dňa 25.09.2013 vo výške 7.959,73 € a daňou zistenou správcom dane vo vyrubovacom konaní vo výške 65.949,38 €.

Správca dane rozhodnutím č. 101195455/2020 zo dňa 20.07.2020 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 16.622,36 € na DPH za zdaňovacie obdobie január 2013, ako rozdiel medzi daňou vyrubenou daňovým priznaním doručeným dňa 25.02.2013 vo výške 345,- € a daňou zistenou správcom dane vo vyrubovacom konaní vo výške 16.967,78 €.

Správca dane rozhodnutím č. 101196181/2020 zo dňa 20.07.2020 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 60.623,27 € na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2013, ako rozdiel medzi daňou vyrubenou daňovým priznaním doručeným dňa 25.04.2013 vo výške 4.448,09 € a daňou zistenou správcom dane vo vyrubovacom konaní vo výške 65.071,36 €.

Správca dane rozhodnutím č. 101196281/2020 zo dňa 20.07.2020 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 44.631,46 € na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2013, ako rozdiel medzi daňou vyrubenou dodatočným daňovým priznaním doručeným dňa 25.07.2013 vo výške 2.648,19 € a daňou zistenou správcom dane vo vyrubovacom konaní vo výške 47.099,65 €.

Správca dane rozhodnutím č. 101196326/2020 zo dňa 20.07.2020 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 56.431,55 € na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2013, ako rozdiel medzi daňou vyrubenou daňovým priznaním doručeným dňa 25.06.2013 vo výške 9.992,11 € a daňou zistenou správcom dane vo vyrubovacom konaní vo výške 66.423,66 €.

Správca dane rozhodnutím č. 101196469/2020 zo dňa 20.07.2020 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 43.550,80 € na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2013, ako rozdiel medzi daňou vyrubenou daňovým priznaním doručeným dňa 25.07.2013 vo výške 11.733,48 € a daňou zistenou správcom dane vo vyrubovacom konaní vo výške 55.284,28 €.

Správca dane rozhodnutím č. 101196618/2020 zo dňa 20.07.2020 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 51.218,75 € na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2013, ako rozdiel medzi daňou vyrubenou daňovým priznaním doručeným dňa 26.08.2013 vo výške 9.266,38 € a daňou zistenou správcom dane vo vyrubovacom konaní vo výške 60.485,13 €.

Správca dane rozhodnutím č. 101196796/2020 zo dňa 20.07.2020 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 65.486,77 € na DPH za zdaňovacie obdobie september 2013, ako rozdiel medzi daňou vyrubenou dodatočným daňovým priznaním doručeným dňa 31.10.2013 vo výške 6.874,35 € a daňou zistenou správcom dane vo vyrubovacom konaní vo výške 72.361,12 €.

Správca dane rozhodnutím č. 101196871/2020 zo dňa 20.07.2020 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 62.860,60 € na DPH za zdaňovacie obdobie október 2013, ako rozdiel medzi daňou vyrubenou dodatočným daňovým priznaním doručeným dňa 05.12.2013 vo výške 12.934,69 € a daňou zistenou správcom dane vo vyrubovacom konaní vo výške 75.795,29 €.

Správca dane rozhodnutím č. 101196979/2020 zo dňa 20.07.2020 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 63.057,04 € na DPH za zdaňovacie obdobie november 2013, ako rozdiel medzi daňou vyrubenou daňovým priznaním doručeným dňa 27.12.2013 vo výške 4.845,32 € a daňou zistenou správcom dane vo vyrubovacom konaní vo výške 67.902,36 €.

Správca dane rozhodnutím č. 101197061/2020 zo dňa 20.07.2020 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 84.534,93 € na DPH za zdaňovacie obdobie december 2013, ako rozdiel medzi daňou vyrubenou dodatočným daňovým priznaním doručeným dňa 10.02.2014 vo výške 8.517,12 € a daňou zistenou správcom dane vo vyrubovacom konaní vo výške 93.052,05 € (ďalej len „prvostupňové rozhodnutia“).

A. POLKAP, s.r.o.

3. V odôvodnení prvostupňových rozhodnutí správca dane uviedol, že na základe kontroly predložených dokladov týkajúcich sa evidencie DPH a podaných daňových priznaní v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach zistil, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa POLKAP, s.r.o., Tvrdošín za dodávky mäsa v zmysle faktúr, ktoré sú uvedené v prvostupňových rozhodnutiach. Správca dane preskúmal predložené doklady a zistil, že neobsahujú skutočnosti preukazujúce pôvod tovaru. Preto zaslal žalobcovi výzvu na predloženie dokladov, v ktorej žiadal o predloženie dodacích listov a dokladov preukazujúcich pôvod tovaru v zmysle predpisov EÚ. Žalobca v odpovedi uviedol, že tieto dodacie listy nemá, nakoľko povinnosť ich archivovať je tri mesiace. Spoločnosť POLKAP, s.r.o. so správcom dane nespolupracovala, nekomunikovala a nepreberala poštu, pričom na adrese sídla bolo zistené, že na uvedenej adrese sa nachádza rodinný dom, na ktorom nie je žiadne označenie spoločnosti ani poštová schránka a ani na adrese v Námestove sa už prevádzka ani žiadne označenie spoločnosti nenachádza. Výzva zaslaná spoločnosti POLKAP poštovou prepravou na zapožičanie písomností sa vrátila s poznámkou „adresát neznámy“. Súčasný konateľ G. K. písomnosť správcu dane neprevzal v odbernej lehote a na ústne pojednávanie sa nedostavil. Na výsluch bol predvolaný Z. S., bývalý konateľ spoločnosti POLKAP, s.r.o. v čase od 07.06.2013 do 10.10.2014, ktorý do zápisnice o ústnom pojednávaní uviedol, že bol súbežne konateľom s ďalším konateľom Z. Kapusciaz, poľský občan, ktorý zabezpečoval obchodnú činnosť spoločnosti a nemal vedomosť o tom, že by spoločnosť mala nejakého iného splnomocneného zástupcu. Nevedel sa vyjadriť, akú zdravotnú značku mala možnosť pridelenú a nevedel sa ani vyjadriť k vlastníctvu majetku. Chladiarenské skladové priestory mala spoločnosť prenajaté v Námestove a k skladovej evidencii sa nevedel vyjadriť. Nevedel sa vyjadriť ani na ďalšie otázky týkajúce sa obchodovania a chodu spoločnosti. Doplnil len to, že bol prizvaný do spoločnosti ako Slovák, na ktorého potrebujú napísať firmu. Správca dane použil aj informácie z daňovej kontroly vykonanej v spoločnosti POLKAP, s.r.o., ktoré preukazujú nereálnosť uskutočnenia dodávok tovaru tak, ako sú uvedené vo faktúrach v spoločnosti POLKAP, s.r.o., pre žalobcu. Dodávateľmi spoločnosti POLKAP, s.r.o. boli v uvedených obdobiach buď spoločnosť ZUPER, s.r.o., alebo spoločnosť, ktorej dodávateľom bola spoločnosť MAXX - Stav s.r.o., Bratislava. Preverovaním bolo zistené, že dodávky pre spoločnosť POLKAP, s.r.o. neboli spoločnosťou ZUPER, s.r.o., resp. DOMUS-DIZAJN, s.r.o. preukázané žiadnymi dokladmi, dôkazmi ani ústne potvrdené a jej konatelia nemali žiadnu vedomosť o fungovaní spoločnosti v roku 2013. Daňový subjekt POLKAP, s.r.o. podľa informačného systému Finančnej správy SR bol registrovaný ako platiteľ do 30.09.2015, kedy mu bola z úradnej moci podľa § 81 ods. 4 písm. b/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o DPH“) zrušená registrácia platiteľa DPH z úradnej moci, pričom posledné daňové priznanie na DPH tento daňový subjekt podal za zdaňovacie obdobie 09/2014. Na základe skutočností, ktoré boli zistené o konaní spoločnosti POLKAP, s.r.o., ZUPER, s.r.o., DOMUS-DIZAJN, s.r.o. a MAXX - STAV, s.r.o., a tej skutočnosti, že správcom dane nebolo predložené účtovníctvo týchto spoločností za kontrolované zdaňovacie obdobia, považoval to za dôkaz, ktorý preukazoval, že tieto spoločnosti riadne nepodnikali, nevystavovali faktúry ani neviedli účtovníctvo v zmysle platných právnych predpisov. Žalobca k tomu uviedol, že spoločnosť POLKAP, s.r.o. bola dlhodobo dodávateľom tovaru pre neho, boli do Poliaci dvaja bratia s otcom, ktorých mená si nepamätal. Oni prijímali objednávky, najskôr tovar prekupovali, potom mali sklad v Námestove. Objednávky robili zamestnanci žalobcu, aj on sám telefonicky, pričom zmluvy uzatvorené neboli. Prepravu tovaru zabezpečoval POLKAP, s.r.o., ktorý nakúpený tovar priviezol z Poľska a pôvod tovaru bol rôzny. Dodaný tovar sa vykladal na Spojovej 19 v Banskej Bystrici, ktorý prebrali zamestnanci žalobcu. Na základe týchto skutočností správca dane v daňovej kontrole zistil, že tovar žalobcovi nedodala spoločnosť POLKAP, s.r.o. tak, ako je uvedené v predmetných faktúrach, ale tovar mu bol dodaný inými dodávateľmi alebo dodávateľom. Správca dane, teda v daňovej kontrole preukázal, že predmetné faktúry nie sú dôkazom o reálnom dodaní tovaru, pretože správcom dane nebol predložený žiadny dôkaz okrem faktúr, ktorým by kontrolovaný platiteľ -

žalobca preukázal realnosť nákupu tovaru práve od spoločnosti POLKAP, s.r.o., ktorý nepredložil žiadne doklady týkajúce sa uskutočnenia dodávok pre žalobcu. Správca dane na základe uvedeného dospel k záveru, že dodávateľovi POLKAP, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 Zákona o DPH. Keďže dodávateľovi POLKAP, s.r.o., ktorý je uvedený na predmetných faktúrach predložených k odpočítaniu dane u žalobcu nevznikla daňová povinnosť, tak žalobca nemal právo odpočítať si daň uvedenú v predmetných faktúrach, pretože nespĺňal zákonnú podmienku pre odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH. Na základe uvedených zistení správca dane v daňovej kontrole neuznal odpočítanie dane z predmetných faktúr od dodávateľa POLKAP, s.r.o.

B. MAOP, s.r.o.

4. V odôvodnení prvostupňových rozhodnutí (okrem rozhodnutia č. 101195455/2020 zo dňa 20.07.2020 týkajúceho sa zdaňovacieho obdobia január 2013) správca dane uviedol, že kontrolou predložených dokladov v evidencii na DPH a podaných daňových priznaní kontrolovaných v zdaňovacích obdobiach bolo zistené, že žalobca si uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľa MAOP, s.r.o., Bratislava. Správca dane na základe dôkazov získaných v daňovej kontrole a následne vo vyrubovacom konaní zistil, že žalobca reálne nenakupoval tovar od tuzemského dodávateľa MAOP, s.r.o. ako tvrdil, ale reálne ho nakupoval od dodávateľa z iného členského štátu EÚ Základ Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny z Poľskej republiky, pričom bol koordinovane vytvorený formálny fakturačný reťazec spoločností, ktoré deklarovali nákup a predaj prevereného tovaru (mäsa). Fakturačný reťazec bol nasledovný: Základ Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny - EJKON, s.r.o., prípadne PROBESS, s.r.o. alebo SR DEVELOPMENT, s.r.o. - MAOP, s.r.o. - žalobca. Správca dane v rámci preverenia opodstatnenosti uplatnenia odpočítania dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti MAOP, s.r.o., po preskúmaní dodávateľských faktúr zistil, že tieto doklady neobsahujú okrem názvu dodávaného tovaru žiadne iné (nepovinné) doplňujúce údaje o dodávke tovar (spôsobe prepravy, mieste dodania, osobe odovzdávajúcej tovar a osobe preberajúcej tovar, neobsahovali podpisy preberajúceho a odovzdávajúceho ani dátum prevzatia tovaru, resp. jeho odovzdanie). Prílohou faktúr neboli dodacie listy, ktoré vypovedajú práve o uskutočnení dodávky tovaru, ale prílohu tvorili len interné doklady „príjmové listy“, ktoré obsahovali vždy odvolávku na dodacie listy s rovnakým číslom ako variabilný symbol faktúry. Preto správca dane zaslal daňovému subjektu - žalobcovi výzvu na predloženie dokladov, v ktorej žiadal o predloženie dodacích listov a dokladov preukazujúcich pôvod tovaru v zmysle predpisov EÚ. Žalobca v odpovedi uviedol, že tieto dodacie listy nemá, nakoľko povinnosť ich archivovať je tri mesiace. Správca dane z dôvodu preverenia opodstatnenosti práva na odpočítanie dane z jednotlivých faktúr ako aj za účelom preverenia dodania tovaru na základe dožiadania prostredníctvom M. úradu Prešov zabezpečil výpovede svedkov Z. S.. Ďalším preverovaním správca dane zistil, že sídlo spoločnosť MAOP, s.r.o. sa nachádza v obytnom dome, kde bolo 18 poštových schránok, pričom jedna schránka patrila práve jej a na zvonček bytu, kde mali mať sídlo ďalšie štyri firmy, sa nik neozval. Predvolanie zaslané spoločnosti bolo prevzaté, avšak bez reakcie. Konateľ spoločnosti Q. K. bol nekontaktný. Spoločnosť MAOP, s.r.o. bola registrovaná ako platiteľ DPH od 15.01.2011 do 28.02.2015, pričom posledné daňové priznanie na DPH podala za zdaňovacie obdobie 02/2014. Zrušená bola registrácia na DPH dňa 28.02.2015 z úradnej moci v zmysle § 81 ods. 4 písm. b/ Zákona o DPH. Dodávateľom mäsa pre MAOP, s.r.o. mal byť spoločnosť EJKON, s.r.o. z Košíc. Táto spoločnosť bola do obchodného registra zapísaná dňa 21.10.2011 a 20.11.2015 bola vymazaná ex offo, pričom právnym dôvodom zrušenia bolo rozhodnutie z dôvodu podľa § 68 ods. 6 Obchodného zákonníka. Z výpisu z obchodného registra bolo zistené, že od 21.05.2013 nemala spoločnosť konateľa, nakoľko obom dovtedajším konateľom týmto dňom skončila funkcia a spoločnosť EJKON, s.r.o. tak nemohla od tohto dňa vykonávať svoju činnosť, nakoľko vzhľadom na svoju zvláštnu povahu nemôže právnická osoba navonok prejavovať vôľu osobne, ale len prostredníctvom štatutárneho orgánu, teda fyzickej osoby. Spoločnosť EJKON, s.r.o. bola registrovaná ako platiteľ DPH od 01.12.2012, posledné daňové priznanie bolo podané za druhý štvrtrok 2013. Na adrese spoločnosti sa táto spoločnosť nenachádzala a majiteľka budovy, v ktorej mala mať spoločnosť sídlo uviedla, že spoločnosť EJKON, s.r.o. zrušila zmluvu o prenájme od 01.01.2013. Registrácia platiteľa DPH jej bola dňa 31.12.2013 zrušená z úradnej moci. Ďalšími úkonmi správcu dane bol výsluch Z. S. - konateľky spoločnosti MAOP, s.r.o. a žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií na preverenie obchodných vzťahov žalobcu so spoločnosťou GRUPA EURO-MIX SP.Z.O.O., Poľsko, Z. Z., Z. E.. Bolo vykonané ústne pojednávanie so žalobcom a taktiež bolo vykonané miestne zisťovanie na Regionálnej, veterinárnej a potravinovej správe Zvolen. Ďalej správca dane zabezpečil do spisu zápisnicu o pojednávaní vysvetlenia spísanú s Z. S., informácie o vedených účtoch v spoločnosti MAOP, s.r.o. a dispozičných právach k nim, vyjadrenie A. D. k obchodnej

spoločnosti EJKON, s.r.o. Z analýzy evidencie VIES bolo zistené, že spoločnosť MAOP, s.r.o. mala v roku 2013 nadobudnutia z Poľska vo výške 3.430,- PLN, čo je v prepočte 816,- Eur a v roku 2014 celkom 2.517,- PLN, čo je v prepočte 412,- Eur, z čoho vyplýva, že spoločnosť MAOP, s.r.o. nebola prvonadobúdateľom tovaru z intrakomunitárnych nadobudnutí, ale nárazníkovou spoločnosťou. Spoločnosť MAOP, s.r.o. deklarovala v roku 2013 nákup tovaru od spoločnosti SR Development, s.r.o. a od spoločnosti PROBESS, s.r.o., pričom konateľom oboch spoločností bol N. Tóth, v súčasnosti osoba bez trvalého pobytu. Spoločnosť PROBESS, s.r.o. zanikla zlúčením 12.12.2014. Od 12.12.2014 je spoločnosť zlúčená so spoločnosťou ECO-ACCOUNTING, s.r.o., so sídlom v Košiciach, ktorá bola zlúčená so spoločnosťou RODES, s.r.o., Bratislava. Spoločnosť PROBESS, s.r.o. na svojom sídle reálne nikdy nesídlila a nevykonávala ani žiadnu podnikateľskú činnosť. Správca budovy o tejto firme nikdy nepočul a názov je mu neznámy. Za zdaňovacie obdobie 11/2013 spoločnosti PROBESS, s.r.o. dňa 21.08.2014 zanikol nárok na vrátenie nadmerného odpočtu DPH pre nespoluprácu pri kontrole. V systéme VIES sú údaje o nadobudnutí tovaru z Poľska za III. kvartál 2013 až IV. kvartál 2014 v sume 13.141.331,84 Eur. Spoločnosť PROBESS, s.r.o. je platiteľom DPH od 01.07.2006 a daňové priznanie k DPH bolo podané za rok 2013 a 1-8/2014. Na vstupe má zaúčtované od faktúry od nekontaktných spoločností bez reálnych sídiel okrem iných i spoločnosť SR Development, s.r.o., ktorej konateľom bol taktiež N. R., a ktorá 04.07.2015 zanikla zlúčením so spoločnosťou RODES, s.r.o., Bratislava. Z uvedeného vyplýva, že práve na spoločnosť PROBESS, s.r.o. boli prenesené daňové povinnosti od reálnych nákupcov tovaru v SR prostredníctvom spoločnosti MAOP, s.r.o. a práve na túto spoločnosť boli deklarované intrakomunitárne nadobudnutia tovaru z Poľska, a to za roky 2013 a 2014. Po zabezpečení zápisnice o podaní vysvetlenia s Z. S. spísanou Kriminálnym úradom finančnej správy správca dane uzavrel, že uvedené skutočnosti, ktoré bol zistené o konaní spoločnosti MAOP, s.r.o., EJKON, s.r.o. a PROBESS, s.r.o., správca dane považoval za dôkaz, ktorý preukazuje, že tieto spoločnosti riadne nepodnikali, nevystavovali faktúry ani nevedli účtovníctvo v zmysle platných právnych predpisov. Na základe uvedených zistení správca dane v daňovej kontrole neuznal odpočítanie dane z predmetných faktúr od dodávateľa MAOP, s.r.o. za zdaňovacie obdobie roku 2013.

5. Správca dane na základe vyjadrenia žalobcu k Protokolu vo vyrubovacom konaní doplnil dokazovanie o žiadosť o medzinárodnú informáciu, ktorou požiadal poľskú daňovú správu o opätovné vypočítanie Z. Z. a zaslanie žiadosti o sprístupnenie informácií, ktorou Daňový úrad Bratislava požiadal o zaslanie písomností, ktoré mali súvis so spoločnosťou MAOP, s.r.o., Bratislava. Zo zistených skutočností uzavrel, že spoločnosť EJKON, s.r.o., ktorú konateľka spoločnosti Z. S. uviedla ako dodávateľa mäsa bola už v roku 2013 nekontaktná a na adrese svojho sídla sa nenachádzala. Už k 01.01.2013 bola spoločnosť zrušená nájomná zmluva na priestory jej sídla, a to z dôvodu neplatenia nájmu. Predvolaný konateľ A. D. sa na predvolanie nedostavil a nepodarilo sa ho ani predviesť políciou. Druhý konateľ H. I. H. občan Bulharska poprel, že by bol kýmkoľvek oprávnený konať v jeho mene. Uvedené zistenia preukazujú, že tovar sa od dodávateľa k odberateľovi nepohyboval v súlade s dokladmi, ktoré pohyb tovaru deklarovali, rovnako ani v súlade s tvrdeniami zúčastnených osôb o pohybe tohto tovaru. Za ďalší dôkaz správca dane považoval vyjadrenia osôb pred orgánmi činnými v trestnom konaní, konkrétne zápisnica o výsluchu osôb Z. E. Z., Z. S. a Z. S., ako aj R. F. - žalobca a vyjadrenia N. R. a Q. K.. Poukázal na to, že uznesením ČVS: PPZ-369-NAKA-FP-ST-2016 z 29.01.2019 bolo podľa § 206 ods. 1 Trestného poriadku vznesené obvinenie voči konkrétnym osobám za pokračovací zločin skrátenia dane a poistného podľa § 276 ods. 1, 2 písm. c/, ods. 4 s poukazom na § 138 písm. i/ Trestného zákona. K námietke žalobcu, že uznesenie o vznesení obvinenia vydané v trestnom konaní nie je možné použiť ako dôkaz skutkových okolností v ňom uvedených 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 všeobecnými záväznými právnymi predpismi. Podľa neho teda zákonným spôsobom získal od orgánov činných v trestnom konaní uvedené uznesenie, ktoré použil v súlade s ustanovením § 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. Uznesenie bol správca dane oprávnený použiť ako dôkaz pri výkone daňovej kontroly v následných daňových konaniach napriek tomu, že trestné konanie o veci, ktorej sa uznesenie týka, ešte nebolo ukončené. Toto oprávnenie správcu dane vyplýva aj z rozsudku ESD C-189/18 z dôvodu, že právo Únie nestanovuje pravidlá týkajúcej 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 dôkaz získaný v rámci doposiaľ neukončeného súbežne vedeného trestného konania voči zdaniteľnej

osobe. Správca dane na ústnom pojednávaní 04.03.2020 oboznámil žalobcu s dôkazmi, ktoré získal z iného daňového konania vo veci prebiehajúceho trestného konania, čím daňovému subjektu umožnil účinne vyjadriť svoje stanovisko, ktorý následne svoje právo aj využil a k týmto dôkazom sa vyjadril. Uznesenie bolo správcom dane získané zákonným spôsobom a bolo použité v súlade s Daňovým poriadkom a európskou legislatívou na objasnenie skutkového stavu. 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. Taktiež neporušil prezumpciu neviny podľa Trestného poriadku i medzinárodných dokumentov v oblasti ľudských práv a slobôd, pretože nekonal podľa Trestného poriadku, ale v zmysle § 44 Daňového poriadku zisťoval alebo preveroval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, alebo dodržanie ustanovení osobitných predpisov, pričom v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku prihliadol na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Pri použití zápisníc s trestného konania ako dôkazov pri správe daní postupoval rovnako ako pri použití uznesenia, teda ak ako je uvedené k stanovisku k týmto bodom. S. výpovede svedkov Z. S., Z. S., ktoré vykonal iný daňový úrad na základe uplatnenia postupu podľa § 21 Daňového poriadku. Výpovede cudzích štátnych príslušníkov boli vykonané štátnou autoritou cudzieho štátu a tieto výpovede správca dane získal taktiež zákonným spôsobom a môžu byť použité ako dôkaz pri správe daní. K otázke namietaného prerušenia daňového konania správca dane uviedol, že ESD posudzuje daňový podvod ako zneužívacie konanie s cieľom získať daňovú výhodu. 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 nebol oprávnený vyhodnotiť konania daňového subjektu v rámci správy dane v kontexte definície daňového podvodu podľa ustálenej judikatúry ESD bez toho, aby bol povinný prerušiť daňové konanie z dôvodu prebiehajúceho trestného konania. Prebiehajúce trestné konanie nie je predbežnou otázkou podľa § 61 písm. a/, b/ Daňového poriadku. K namietanému porušeniu zásady legitímneho očakávania 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. Miestnym zisťovaním preveroval obchodné vzťahy so spoločnosťou MAOP, s.r.o. na podnet iného správcu dane, ale skutočnosti, ktoré boli pri miestnom zisťovaní zistené vyhodnotil až správca dane vykonávanou daňovou kontrolou u spoločnosti MAOP, s.r.o. K namietanému splneniu podmienok reťazového obchodu v zmysle rozsudku ESD C-245/04 vo veci EMAG 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 dvoma 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 (Z. Z.) pre tuzemské spoločnosť PROBESS, s.r.o., EJKON, s.r.o., tiež Speedway, s.r.o., následne pre spoločnosť MAOP, s.r.o. a následne pre žalobcu správca dane skúmal, ktorá dvojstranná dodávka medzi jednotlivými spoločnosťami je spojená s prepravou. Preukázal, že v uvedenom reťazci dodávka, ktorá zakladá prepravu nie je dodávka od poľského dodávateľa Z. Z. pre spoločnosť PROBESS, s.r.o., EJKON, s.r.o., Speedway, s.r.o., pretože podľa dôkazov získaných správcom dane jedinou pohyblivou dodávkou bola dodávka od poľského dodávateľa Z. Z., ktorý zabezpečoval aj prepravu, zahrnul to do ceny pre žalobcu. Taktiež správca dane preukázal, že dodávky deklarované medzi uvedenými spoločnosťami nemajú materiálny základ a tieto dodávky sú fiktívne, pričom reťazový obchod fiktívnych dodávok bol vytvorený účelovo, cieľovo získať daňovú výhodu u daňového subjektu - žalobcu. Teda k dodaniu tovaru nedošlo tak, ako bol vytvorený fakturačný reťazec. Ak jedinou pohyblivou dodávkou bola dodávka od Zakład Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny pre žalobcu, na vysvetlenie uviedol, že v prípade ak by na spoločnosti PROBESS, s.r.o., EJKON, s.r.o., Speedway, s.r.o. a MAOP, s.r.o. reálne bolo predvedené právo nakladať s tovarom ako vlastníč, tak k prevodu tohto práva, teda k dodaniu tovaru od poľského dodávateľa pre tieto spoločnosti by došlo v Poľsku, pretože tieto dodávky sa podľa dôkazov musia považovať za nie pohyblivé a miesto dodania tovaru v tomto prípade je miesto nachádzajúce sa v členskom štáte začatia prepravy. Správca dane nežiadal o predloženie prepravných dokladov CMR, ale na základe vyjadrení vodičov poľského dodávateľa zistil, že prepravu tovaru nie je možné jednoznačne priradiť k dodávke od poľského dodávateľa Zakład Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny pre uvedené spoločnosti. 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 to tvrdil vo vyjadrení. Správca dane zistil, že v skutočnosti žalobca neprijal tovar od dodávateľa uvedeného na preverovaných faktúrach od spoločnosti MAOP, s.r.o., ale ho prijal od dodávateľa Základ Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny, pričom táto spoločnosť a ďalšie subdodávateľské spoločnosti EJKON, s.r.o., PROBESS, s.r.o., Speedway, s.r.o., prípadne iné, boli na faktúrach o nákupe a predaji uvedené len účelovo. Účelom uvedenia týchto skutočností na faktúrach a predaji tovaru bolo vytvorenie formálneho fakturačného reťazca, ktorý však nevyjadruje reálny pohyb tovaru z Poľska do tuzemska, teda nejde o bežný o reťazový obchod. Správca dane zaistil dôkazy o účelovom konaní týchto spoločností ako aj nepredloženie účtovníctva. Častá zmena štatutárnych orgánom, zánik spoločnosti ako aj vyjadrenia niektorých zástupcov týchto spoločností, ktorí pred správcom dane, resp. pred OČTK uviedli, že nemajú vedomosť o vykonávaní podnikateľskej činnosti v týchto spoločnostiach. Taktiež mal spracované informácie z Regionálnej veterinárnej a potravinovej správy vo Zvolene o tom, že povinné údaje o tovare (mäse) prepravenom do tuzemska z iného členského štátu zadáva len žalobca. Ďalej správca dane získal dôkazy o tom, že reálny pohyb tovaru z Poľska do tuzemska nebol vykonaný od poľského dodávateľa Základ Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny pre prvé tuzemské spoločnosti a následne pre spoločnosť MAOP, s.r.o., ktorá by mohla s tovarom nakladať ako vlastníka a ktorá by bola súčasťou reálneho reťazového obchodu. Správca dane naopak získal dôkazy o tom, že reálny pohyb tovaru sa týkal len dodávok medzi dodávateľom z Poľska a žalobcom (tzv. pohyblivé dodávky). Dodávky od ďalších spoločností pre žalobcu neboli reálne, nakoľko nikdy neboli 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 to tvrdí žalobca. Jediná reálna dodávka bola dodávka medzi dodávateľom z Poľska a žalobcom, s ktorou je spojená preprava tovaru (pohyblivá dodávka). Žalobca, slovenský dodávateľ MAOP, s.r.o., a poľský dodávateľ si spoločne dohodli podmienky spolupráce, teda žalobca vedel, že tovar dodá a prepravu vykoná poľský dodávateľ, ale faktúra bude vystavená na firmu M. Petraníka, ktorý vystupoval aj za spoločnosti PROBESS, s.r.o., EJKON, s.r.o. pred M. Miernikom. K rovnakému záveru dospel aj analýzou výpovedí poľských vodičov, ktorí mali k preprave faktúru a doklad WZ, ale všetci do zápisnice zhodne uviedli, že CMR doklad nemali a nevypisovali žiadne doklady k preprave. Žalobca mal vytvorené možnosti na to, aby tovar objednal priamo u poľského dodávateľa, pričom pri takýchto dodávkach by bol povinný zdaňovať nadobudnutie tovaru v tuzemsku a mal by právo si túto daň odpočítať. Zapojením sa do reťazca daňový subjekt - žalobca napriek tomu, že vedel o pohybe tovaru z Poľska, pristúpil na kupovanie tovaru od tuzemskej spoločnosti MAOP, s.r.o. s nárokom na odpočítanie dane, pričom spôsob obchodovania ani výhodné ceny sa mu nezdaľi neobvyklé. Tým, že pri takomto obchodovaní nemusel zdaňovať nadobudnutie tovaru, ale mal právo na odpočítanie dane od tuzemského dodávateľa získal neoprávnené daňové zvýhodnenie, čo je dôkaz o tom, že vedel o svojom zapojení do daňového podvodu. Správca dane ďalej uviedol, že pri vyhodnotení všetkých dôkazov a zistených skutočností v ich vzájomnej súvislosti postupoval v zmysle Európskej judikatúry a zistil reálny skutkový stav, z ktorého je zrejmé, že práve u žalobcu došlo k vzniku neoprávneného daňového zvýhodnenia, ktoré je možné považovať za daňový únik, napr. aj v zmysle rozsudku NS SR 1Sžf/31/2016. Z tohto dôvodu správca dane nepriznal odpočítanie dane z tuzemského dodania (deklarovaného len faktúrou od tuzemského dodávateľa) práve daňovému subjektu - žalobcovi. Teda správca dane pri posúdení konania žalobcu nepostupoval účelovo, ale vychádzal zo zisteného reálneho skutkového stavu na základe vzájomného vyhodnotenia všetkých dôkazov. Správca dane nepreniesol žiadnu majetkovú zodpovednosť na žalobcu, ale zákonným spôsobom v zmysle Európskej judikatúry zistil, že daňový subjekt - žalobca sa zúčastnil podvodného konania, pri ktorom vznikol daňový dlh práve jemu. Po vyhodnotení ďalších námietok žalobcu správca dane uviedol, že má k dispozícii zákonne zistený dôkaz, ktorým je uznesenie PPZ, NAKA ČVS:PPZ-369/NKA-FP-ST-2016 z 29.01.2019 týkajúce sa obvinenia Ľubomíra Lapina a ďalších osôb z pokračovacieho zločinu skrátenia dane a poistného podľa § 276 Trestného zákona. Uznesenie obsahuje popis účelovo vytvoreného systému vystavovania faktúr vo fakturačnom reťazci spoločností, ktorý začínal u spoločnosti Základ Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny a končí u žalobcu. V zistenom fakturačnom reťazci sa nachádzajú aj spoločnosti, pri ktorých správca dane zistil, že sú súčasťou aj fakturačných reťazcov vytvorených v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach (MAOP, s.r.o., EJKON, s.r.o.). Uznesenie obsahuje informácie z výpovedí štatutárnych zástupcov týchto spoločností, ktoré správca dane použil pri vyhodnotení zisteného skutkového stavu v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach. Zistenia 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 na základe uvedených skutočností dokázal, že žalobca vedel o tom, že sa zapojil do daňového podvodu, ktorým je vytvorenie vyššie popísaného fakturačného reťazca, v ktorom spoločnosti MAOP, s.r.o., EJKON, s.r.o., PROBESS, s.r.o.,

SR Develompent, s.r.o. spáchali daňový podvod nepredložením účtovníctva. Cieľom správcom dane preukázaného fakturačného reťazca bolo získanie daňovej výhody, ktorou bolo odpočítanie dane u kontrolovaného platiteľa - žalobcu na základe formálne vyhotovených faktúr od tuzemského dodávateľa MAOP, s.r.o. Správca dane na základe posúdenia zisteného skutkového stavu v zmysle platnej európskej judikatúry nepriznal žalobcovi 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. Správca dane dokázal, že v zistenom fakturačnom reťazci došlo k daňovému úniku tým, že žalobca neodviedol daň z nadobudnutia, ktorú bol povinný odviesť, pretože reálne nadobudol tovar priamo od poľského dodávateľa Základ Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny, pričom odpočítanie dane si uplatnil. Reálne prijatý tovar do 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 nadobudnutie, ale v účtovníctve zaúčtoval faktúry vystavené tuzemským dodávateľom MAOP, 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.

6. Finančné riaditeľstvo SR (ďalej len „žalovaný“) o odvolaniach žalobcu rozhodlo tak, že prvostupňové rozhodnutia, proti ktorým boli odvolania podané, potvrdilo.

Rozhodnutím č. 101641255/2020 zo dňa 29. októbra 2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101196065/2020 zo dňa 20. júla 2020.

Rozhodnutím č. 101641254/2020 zo dňa 29. októbra 2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101195455/2020 zo dňa 20. júla 2020.

Rozhodnutím č. 101641282/2020 zo dňa 29. októbra 2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101196181/2020 zo dňa 20. júla 2020.

Rozhodnutím č. 101641283/2020 zo dňa 29. októbra 2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101196281/2020 zo dňa 20. júla 2020.

Rozhodnutím č. 101641284/2020 zo dňa 29. októbra 2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101196326/2020 zo dňa 20. júla 2020.

Rozhodnutím č. 101641286/2020 zo dňa 29. októbra 2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101196469/2020 zo dňa 20. júla 2020.

Rozhodnutím č. 101641306/2020 zo dňa 29. októbra 2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101196618/2020 zo dňa 20. júla 2020.

Rozhodnutím č. 101641310/2020 zo dňa 29. októbra 2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101196734/2020 zo dňa 20. júla 2020.

Rozhodnutím č. 101641337/2020 zo dňa 29. októbra 2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101196796/2020 zo dňa 20. júla 2020.

Rozhodnutím č. 101641382/2020 zo dňa 29. októbra 2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101196871/2020 zo dňa 20. júla 2020.

Rozhodnutím č. 101641420/2020 zo dňa 29. októbra 2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101196979/2020 zo dňa 20. júla 2020.

Rozhodnutím č. 101641444/2020 zo dňa 29. októbra 2020 žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101197061/2020 zo dňa 20. júla 2020, (ďalej len "napadnuté rozhodnutia").

7. V odôvodnení napadnutých rozhodnutí žalovaný uviedol obsah zistení správcu dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, pričom skonštatoval, že na preverovaných faktúrach sa nenachádzajú identifikačné údaje dovezenej alebo dodanej potraviny v zmysle zákona č. 150/1995 Z.z. o potravinách a tiež 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 činí. 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 dosiahnuté v ustanovení § 2 ods. 6 Daňového poriadku oprávnené. 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 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 uhradza 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 skutočnosti zistené v daňovej kontrole a o vyrubovacom konaní preukazujú, že spoločnosti PROBESS, s.r.o., a EJKON, s.r.o. nedodali tovar uvedený na preverovaných faktúrach spoločnosti MAOP, s.r.o., len boli na tieto spoločnosti vystavené fiktívne faktúry, a preto nemohla spoločnosť MAOP, s.r.o. dodať tovar, ktorý sama nenadobudla, platiteľovi dane - žalobcovi. Nemohla jej tak vzniknúť daňová povinnosť z titulu dodania tovaru žalobcovi a preto 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 sami 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 podklady 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. Poukázal pritom na závery Najvyššieho súdu SR vo svojom 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 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 súdneho dvora 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 aktivitami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve a totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia sa ukázala ako nejasná), avšak 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-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 8Sžf/51/2010. V zmysle rozsudku ESD 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 záveru predmetného rozsudku, ak sídlo spoločnosti nezodpovedá sídlu jej ekonomickej činnosti, je daňová správa oprávnená považovať podnik za fiktívny a vyvodíť z neho náležité daňové dôsledky. Ako bolo zistené miestnym zisťovaním, na adrese uvedenej v obchodnom registri spoločnosti PROBESS, s.r.o., EJKON, s.r.o., POLKAP, s.r.o. a DOMUS-DIZAJN, s.r.o. nesídlia. V rozsudku súdneho dvora C-73/06 sa okrem iného uvádza, že „určenie miesta sídla hospodárskej činnosti predpokladá zohľadnenie súhrnu faktov, 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 správcu dane skonštatovali, že v prípade spoločností PROBESS, s.r.o., EJKON, s.r.o., POLKAP, s.r.o. a DOMUS-DIZAJN, 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 ESD C-285/11 BONIK, C-80/11, C-142/11, C-643/11, C-439/04, C-440/04 AXELL KITTEL, C-354/03, C-355/03, C-484/03 OPTIGEN Ltd., FULCRUM ELEKTRONICS Ltd., BOND HOUSE SYSTEM Ltd., ako aj na rozsudok C-18/13 Maks Pen EOOD. S oporou rozsudku Najvyššieho súdu SR 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 bola aj námietka týkajúca sa nezákonnosti postupu správcu 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 ESD C-245/04 EMAG žalovaný uviedol, že v tomto prípade ak spoločnosť MAOP, s.r.o. nadobudla mäso od poľského dodávateľa v Poľsku a následne ho predala odvolávajúcemu sa - žalobcovi, pričom poľský dodávateľ prepravil mäso priamo žalobcovi, a preto nemusí mať spoločnosť MAOP, 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 MAOP, s.r.o. vystaviť faktúru za dodávku tovaru s poľskou DPH a odviesť daň do štátneho rozpočtu Poľska. Spoločnosť MAOP, 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. Ak však aj v tomto prípade by mal žalobca na vstupe faktúru bez DPH a mal povinnosť uplatniť samozdanenie a odviesť DPH do štátneho rozpočtu SR. V skutočnosti žalobca nakupoval tovar/mäso priamo od poľského dodávateľa Miesny, na účet ktorého bola preprava tovaru realizovaná, a preto v súlade s uvedeným rozsudkom ESD 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 odviesť 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. Za nedôvodnú považoval aj námietku o použití uznesenia o vznesení obvinenia ako dôkazu v daňovom konaní. 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 dospieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane. Postup správcu dane je v súlade s rozsudkom ESD C-189/18, podľa ktorého z dôvodu, že právo Únie nestanovuje pravidlá týkajúce sa spôsobu vykonávania dôkazov týkajúcich sa podvodu v oblasti DPH musíte tieto objektívne skutočnosti zistiť daňový orgán v súlade s pravidlami dokazovania stanovenými vnútroštátnym právom. Podľa uvedeného rozsudku právo Únie nebráni tomu, aby daňový orgán mohol 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. Takéto posúdenie sa na účely konštatovania existencie podvodu v oblasti DPH uplatňuje aj na použitie dôkazov získaných v rámci neukončených trestných konaní, ktoré sa netýkajú zdaniteľnej osoby alebo zhromaždených v súvisiacich správnych konaniach, ktorých ako vo veci samej zdaniteľná osoba nebola účastníkom konania. Ďalej žalovaný skonštatoval, že ostatné subjektívne námietky uvedené v odvolaní sú vo vzťahu k uvedeným skutočnostiam nepodstatné, právne irelevantné a nemajú vplyv na zákonnosť prvostupňového rozhodnutia. 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 jednotlivito 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 jednoznačne vyplýva, že kontrovaný platiteľ dane - žalobca vedel, že sa svojou činnosťou podieľa na plnení, ktoré je súčasťou daňového podvodu. Skutočnosti týkajúce sa dodávateľa žalobcu, ktorým bola spoločnosť MAOP, s.r.o. a tým aj daňového podvodu neboli obsahom napadnutého rozhodnutia žalovaného sp.zn. č. 101641254/2020 zo dňa 29. októbra 2020 (zdaňovacie obdobie január 2013), ktoré sa zaoberalo len daňovými povinnosťami žalobcu vo vzťahu k dodaniam tovaru spoločnosťou POLKAP, s.r.o.

#### Zhrnutie argumentov žalobcu - žalobné body

8. Žalobca podal správne žaloby o preskúmanie zákonnosti napadnutých rozhodnutí, ktoré v prvej časti označenej ako „Spolupráca so spoločnosťou POLKAP, s.r.o.“ odôvodnil tak, že záver správcu dane o tom, že spoločnosti POLKAP, s.r.o., DOMUS-DIZAJN, s.r.o. nepredložili správcovi dane žiadne dôkazy o reálnom dodaní tovaru je arbitrárny a nemá oporu vo vykonanom dokazovaní, a správca dane pritom nezohľadnil všetky skutočnosti a dôkazy týkajúce sa tejto spolupráce, ale trestá žalobcu za to, že jeho dodávateľ nepredložil správcovi dane účtovníctvo či iné dôkazy. Podľa jeho názoru zo žiadneho právneho predpisu nevyplýva povinnosť uvádzať, či už vo faktúre alebo v dodacom liste, údaje o pôvode tovaru. Podľa jeho názoru žalovaný nesprávne aplikoval a vykladal predpisy EÚ, konkrétne sa odvolal na vykonávacie nariadenie Komisie 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. Žalovaný však z neznámeho dôvodu absolútne opomenul ustanovenie čl. 3 ods. 3 predmetného nariadenia, podľa ktorého tieto dopĺňujúce informácie musia zostať k dispozícii aspoň dovtedy, kým nemožno primerane predpokladať, že potravina sa spotrebovala. V čase vykonávania daňovej kontroly však táto doba nepochybne uplynula vzhľadom na bežnú dobu spotreby mäsa a masových výrobkov, a preto daňový subjekt nebol povinný mať tieto informácie k dispozícii. V zmysle usmernenia k vykonávaniu článkov č. 178/2002 o všeobecnom potravinovom práve povinnosť uchovávať 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 rozhodne kratší ako 3 mesiace, a teda povinnosť uchovávať postačí 6 mesiacov od dodávky aj pri masových výrobkoch by už nepochybne v čase daňovej kontroly uplynulo viac ako 6 mesiacov od ich trvanlivosti. Poukázal na to, že dodací list je súčasťou faktúry, hoci faktúra samotná ako dodací list slúžiť nemôže, navyše právne predpisy povinnosť vystaviť dodací list ani jeho obsah neurčujú. Potreba vystavovania dodacích listov je tam, kde si dodávateľ chce zabezpečiť potvrdenie o tom, že nejaký konkrétny tovar odberateľ v skutočnosti prevzal. V skúmanom prípade však skutočné odobratie tovaru nebolo dodávateľom ani správcom dane spochybnené. Zo zákona, ani z rozhodnutia nie je zrejmé, akú povinnú náležitosť podľa § 74 Zákona o DPH faktúry neobsahovali a žalobca tvrdil, že tieto faktúry obsahovali všetky povinné náležitosti. Žalovaný tak sankcionoval žalobcu za to, že faktúry neobsahovali náležitosti, ktoré podľa § 74 zákona o DPH faktúra obsahovať nemá ani nemusí. Správca dane nepriamo ukladal daňovému subjektu - žalobcovi svojim postupom povinnosť, ktorá je nad rámec zákonnej povinnosti, na čo nemal oprávnenie. Správca dane nemôže sankcionovať nepredloženie takých dokladov, ktoré daňový subjekt nie je povinný uchovávať. Sankcionoval ho aj za to, že si jeho dodávateľ nespĺnil povinnosť predložiť správcovi dane účtovníctvo, či dodávateľské faktúry, pričom daňový subjekt nesmie byť znevýhodňovaný za také konanie jeho dodávateľa, keďže nad ním nemá žiadne právomoci a nemôže zodpovedať za jeho konanie či nekonanie. Tvrdil, že tovar žalobcovi dodala práve spoločnosť POLKAP, s.r.o., o čom svedčí aj skutočnosť, že žalobca tejto spoločnosti za dodávky tovaru riadne platil, od nikoho iného si tento tovar neobjednal a o zapojení iných subjektov do reťazca (DOMUS DIZAJN, s.r.o., MAXX STAV, s.r.o. či ZUPER, s.r.o.) žalobca vôbec nevedel. Z rozhodnutia vôbec nie je zrejmé ako správca dane a žalovaný vyhodnotili skutočnosť, že žalobca platil za tovar spoločnosti POLKAP, s.r.o., u ktorej si tovar objednával. Ďalej v tejto časti žaloby namietal, že výpoveď svedka S. je nič nepreukazujúca, pretože nebol jediným konateľom spoločnosti POLKAP, s.r.o. a podľa vlastného vyjadrenia sa o chod spoločnosti nezaujímal. Nie je preto zrejmé, prečo správca dane nevypočul osoby Z. E. a A. F. Z., pričom prvá z menovaných osôb bola konateľom v rovnakom období

ako Z. S.. Správca dane teda svoj záver založil na nedostatočne vykonanom dokazovaní, kedy sa ani nepokúsil vypočítať všetkých konateľov spoločnosti POLKAP, s.r.o. a uspokojil sa s výpoveďou Z. S., ktorý síce vedel, že spoločnosť má nejakých zamestnancov, avšak o chod spoločnosti sa nezaujímal. Podľa jeho názoru správca dane zatajil výpoveď Z. Kapuscjarza, čím boli jednoznačne porušené práva žalobcu, pretože je tu dôvodné podozrenie, že správcovi dane nezapadala táto výpoveď do schémy. Žalobca tvrdil, že správca dane ako aj žalovaný sa v tomto prípade snažia nezákonným spôsobom preniesť na žalobcu zodpovednosť za zaplatenie tejto DPH, hoci na to nie sú splnené zákonné podmienky. S poukazom na rozsudok ESD č. C-332/15 uviedol, že správca dane netvrdí, že by spolupráca so spoločnosťou POLKAP, s.r.o. bola poznačená akýmkoľvek daňovopodvodným konaním na strane žalobcu, pričom táto skutočnosť je zásadná a poukázal aj na rozsudky Najvyššieho súdu 2Sžf/45/2016. Záverom tejto časti zhrnul, že žalobca riadne predložil správcovi dane doklady, ktoré je podľa zákona povinný uchovávať, t.j. faktúry, ako aj doklady týkajúce sa príjmu tovaru do skladu žalobcu, jednoznačne preukázal disponovanie materiálным plnením, t.j. uskutočnený príjem dodávok mäsa žalobcovi, pričom správca dane ani žalovaný samotné materiálne plnenie nespochybnili, dodávateľovi, od ktorého si daňový subjekt tovar objednal žalobca aj riadne platil a neexistuje žiadny dôkaz, na základe ktorého by si daňový subjekt objednával tovar u inej osoby alebo že by s inou osobou o tomto tovare komunikoval, pričom nepredloženie účtovníctva, či faktúr dodávateľom daňového subjektu nesmie byť kladené na ťarchu žalobcu. Správca dane a žalovaný spochybnili len skutočnosť, že tovar žalobcovi dodala práve osoba uvedená na faktúre, spoločnosť POLKAP, s.r.o. avšak v rozpore s judikatúrou ESD nepriznali žalobcovi právo na odpočet DPH bez toho, aby preukázali, že žalobca vedel a mal vedieť, že plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu.

9. V ďalšej časti správnej žaloby označenej ako „Spolupráca so spoločnosťou MAOP, s.r.o.“ žalovaný odkázal na predchádzajúcu časť správnej žaloby a ďalej uviedol, že Z. S. pri svojej výpovedi pred správcom dane spoluprácu s daňovým subjektom potvrdila, popísala spôsob zadávania objednávok, následného objednávanie tovaru z Poľska, platenia za tovar a pod. Taktiež poukázal na to, že Z. Z. objednal a zaplatil prepravu žalobcu a potvrdil dodávanie tovaru s tým, že tovar bol prepravený priamo na Slovensko žalobcovi na základe objednávok spoločností za ktoré konali Z. S. a Z. Petraníková. Správca dane sa už v roku 2013 spoločnosťou MAOP, s.r.o. a jej činnosťou zaoberal a pri všetkých svojich kompetenciách a informačných zdrojoch nezaznamenal podvodnosť, či podstatnú neštandardnosť aktivít tejto spoločnosti. Ak to nedokázal správca dane, ako to mal urobiť žalobca, ktorý nemá žiadne kompetencie správcu dane. Ak správca dane tvrdí, že tovar nedodala spoločnosť MAOP, s.r.o., tak ako mohol uznať daňovému subjektu výdavky na nadobudnutie tovaru od tejto spoločnosti? Ak tieto zistenia neboli správcovi dane v danom čase známe, ako mohli byť známe žalobcovi? Ďalší žalobný bod správnej žaloby s názvom „Nepripustné použitie uznesenia o vznesení obvinenia ako dôkazu v daňovom konaní“ žalobca odôvodnil tým, 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, ani ako dôkaz, že sa ho dopustila konkrétna osoba. Uznesenie o vznesení obvinenia je v daňovom konaní absolútne nepoužiteľné, pretože procesné dôsledky, ktoré z tohto uznesenia vyplývajú sú pre daňové konanie bez akéhokoľvek právneho významu, pričom uviedol, že správca dane sa opiera v poslednej časti o citovanie, resp. prevzatie časti uznesenia o vznesení obvinenia. Ďalej uviedol, že uznesenie o vznesení obvinenia podľa § 206 ods. 1 Trestného poriadku je teda síce zásadným, avšak len procesným rozhodnutím v trestnom konaní. Toto uznesenie nie je ani nemôže byť dôkazom 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, ani v inom teda v daňovom konaní. Je neprípustné použiť uznesenie o vznesení obvinenia ako dôkaz v daňovom konaní. Právne odlišný je v tomto smere právoplatný odsudzujúci rozsudok vydaný voči konkrétnej osobe. Ďalej namietal v tejto súvislosti porušenie prezumpcie nevinu. Uznesenie o vznesení obvinenia nie je dôkaz získaný v trestnom konaní a teda vo svetle judikatúry ESD 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. V časti správnej žaloby „Nepripustné použitie dôkazov získaných v inom konaní použitím informačno-technických prostriedkov“ žalobca uviedol, že správca dane nemôže na základe Daňového poriadku ani iných predpisov obstarávať dôkazy, ktorých obstaranie je možné len v inom, najmä trestnom konaní. Jedná sa najmä o dôkazy získané využitím informačno-technických prostriedkov podľa § 114 a § 115 Trestného poriadku, prípadne podľa zákona č. 166/2003 Z.z. o ochrane súkromia pred neoprávneným použitím informačno-technických prostriedkov. Uviedol, že žalovaný na strane 4 napadnutého rozhodnutia výslovne uvádza, že ako dôkaz v rámci operatívneho

preverovania boli zaznamenané telefonické hovory na základe legálneho odpočúvania účastníckych staníc atď. Namietal, že správca dane nemôže použiť v daňovom konaní ako dôkaz ani samotné záznamy z použitia informačno-technických prostriedkov, ani ich prepisy, nakoľko nie je oprávneným orgánom podľa § 2 ods. 2 Zákona o ochrane pred odpočúvaním a správca dane nie je oprávneným subjektom použitia informačno-technických prostriedkov podľa § 3 ods. 1 tohto zákona, a to ani v prípade, ak boli tieto informácie získané z uznesenia o vznesení obvinenia práve s poukazom na § 7 ods. 3 Zákona o ochrane pred odpočúvaním. Zdôraznil, že žiadny z telefonických rozhovorov, ktoré boli zaznamenané v rámci odpočúvania žiadnym spôsobom nepodporuje závery žalovaného a žalovaný ani neuviedol žiadne konkrétne zistenia, ktoré by k tomu smerovali, nikde ich prepisy necituje a ani sa o ne neopiera. Obmedzil sa len na všeobecnú konštatáciu, ktorá však nemá oporu vo vykonanom dokazovaní. V ďalšej časti správnej žaloby žalobca namietal „Listinné dôkazy poskytnuté z trestného konania“. V tomto žalobnom bode žalobca uviedol, že správca dane v odôvodnení na viacerých miestach citoval zo zápisníc a svedeckých výpovedí svedkov vykonaných v trestnom konaní, ktoré vo všeobecnosti možno považovať za použiteľný dôkaz, ak boli vyhotovené zákonným spôsobom, avšak s určitými obmedzeniami. Poukázal pritom na názory p. Molitorisa v článku „Využitelnosť dôkazov produkovaných v trestnom konaní v súvisiacich správnych konaniach“ na medzinárodnej vedeckej konferencii Bratislavské právnické fórum 2015. Uviedol, že správca dane mal možnosť uskutočniť vlastné výsluchy svedkov a nie sa len obmedziť na poukázanie na obsah skôr uvedených svedeckých výpovedí v prípravnom konaní. Potreba dokazovania v daňovom konaní sa totiž úplne neprekrýva s potrebou dokazovania v trestnom konaní, čo je nespochybniteľné práve s ohľadom na účel týchto konaní a čo vyvoláva potrebu orientovať svedeckú výpoveď na objasnenie iných podstatných skutočností než tomu bolo v trestnom konaní. Jedine v prípade, ak výsluch takýchto svedkov v daňovom konaní nemožno uskutočniť, tak možno použiť podporne zápisnice o ich výsluchoch vykonaných v trestnom konaní. Tento záver vyplýva aj z toho, že tieto výsluchy svedkov boli realizované pred vznesením obvinenia žalobcovi a tak nemal možnosť byť osobne prítomný a oboznámiť sa s tými svedeckými výpoveďami a klásť týmto svedkom otázky. Z tohto dôvodu takto vykonané výpovede je potrebné v daňovom konaní opakovať, aby mal daňový subjekt zachované svoje práva v zmysle § 25 ods. 4 Daňového poriadku byť osobne prítomný pri vypočutí svedka a klásť mu otázky. Výsluchy svedkov v daňovom konaní, pred tým ako im bolo vznesené obvinenie, nemôžu byť použité ani v trestnom konaní po vznesení obvinenia týmto osobám, a preto z rovnakého dôvodu žalobca tvrdil, že nie sú použiteľné ani ako dôkaz v daňovom konaní. Žalobca nespochybňoval, že správca dane získal svedecké výpovede zákonným spôsobom, avšak používal dôkazy získané z trestného konania. Ak však používal dôkazy získané z trestného konania, tak dôkazom je celý obsah výpovede každého zo svedkov a nie len niektoré veci z takejto výpovede vybraté. Správca dane je povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo, t.j. celú výpoveď svedka a následne vo vzájomnej súvislosti s inými dôkazmi. Postup správcu dane, pri ktorom si vyberal len niektoré časti výpovedí a ignoroval ostatné časti ich výpovedí je v rozpore s tým, že dôkazom, ktorý správca dane v danej chvíli využíva je svedecká výpoveď získaná z trestného konania a nielen niektoré jej časti. Poukázal na to, že je logicky obvyklé, že v priebehu trestného konania môže dôjsť k vykonaniu dôkazov, ktoré svedčia o opaku pôvodne vykonaných dôkazov, čím sa spochybňujú. Ak by správca dane chcel použiť dôkazy z neukončeného trestného konania, mal by pri zachovaní práva daňového subjektu na obhajobu vyčkat' prinajmenšom na ukončenie prípravného konania, kedy vyšetrovateľ rozhodne, či voči nemu podá alebo nepodá prokurátorovi návrh na podanie obžaloby, až týmto okamihom sa uzatvorí dôkazná situácia prípravného konania, ktorá však môže byť ešte zásadným spôsobom ovplyvnená v súdnom konaní dôkazmi vykonanými na hlavnom pojednávaní. Postup správcu dane bol tak predčasný, arbitrárny a závažným spôsobom porušil práva daňového subjektu aj podľa základných zásad daňového subjektu, aj podľa základných zásad Daňového poriadku. Ďalšia časť správnej žaloby s názvom „Spis daňového subjektu je vedený spôsobom, ktorý nezaručuje jeho úplnosť a nemennosť“ sa týka toho, že jednotlivé strany spisu nie sú očíslované a čísla majú pridelené len jednotlivé podania bez toho, aby bolo identifikovateľné koľko majú strán, koľko a v akom počte majú ich prílohy. Plne zabezpečuje aby jeho spisy boli nemenné a aby žiadna ich časť nemohla byť upravená, odstránená či doplnená. Takýmto postupom bol porušený § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pretože nie je zaručené, aké dôkazy, listinné informácie sú súčasťou spisu a teda podkladom pre vydanie rozhodnutia. Ďalej uviedol, že ustálenou judikatúrou súdu je jednoznačne špecifikované akým spôsobom má byť vedený spis správneho orgánu, čomu vedenie spisu správcom dane nezodpovedá. Rovnako neobstojí ani tvrdenie žalovaného, že listiny nachádzajúce sa na CD nosiči nemuseli byť predložené daňovému subjektu s odôvodnením, že vytlačenie dokumentu sa javí ako neefektívne, nadbytočné a irelevantné. Žalobca bez upozornenia správcom dane nemá a nemôže mať vedomosť o tom, aká časť spisového materiálu sa nachádza v elektronickej podobe a musí dostať

možnosť sa rozhodnúť, či sa s ňou oboznámi alebo nie. Správca dane neupozornil žalobcu na časť spisu vedenú elektronicky, čím porušil ustanovenia Daňového poriadku a práva daňového subjektu. V časti správnej žaloby „Porušenia Európskeho dohovoru o ľudských právach, ktorý je záväzný aj pre Slovenskú republiku“ žalobca namietal, že správca dane nerešpektoval zásadu prezumpcie neviny, právo neobviňovať seba samého a priamo porušil 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. Poukázal na čl. 6 ods. 2 Európskeho dohovoru o ľudských právach, za ktorý zakotvuje základné pravidla ochrany spočívajúce v prezumpcii neviny každého človeka, medzi ktoré patrí aj právo neobviňovať seba samého. Správca dane ako aj žalovaný podľa jeho názoru nepochybne stavajú významnú časť svojho dokazovania na skutočnostiach zistených z trestného spisu, pričom však vytrhávajú z kontextu len určité dôkazy, prípadne len určité časti výpovedí, či iných dôkazov a používajú listiny z trestného konania nezákonným spôsobom. Poukázal pritom na rozhodnutie EŠLP č. 31827/96, ako aj na uznesenie Ústavného súdu SR II.ÚS 5999/2012. Ak správca dane podľa žalobcu vychádza z tvrdeného skutkového stavu, ktorý nevyhnutne predpokladá spáchanie trestného činu daňového podvodu, resp. krátenia dane, práve preto, že rozhodnutie správcu dane je založené na takomto tvrdenom skutkovom stave, ktorý predstavuje nepochybne spáchanie trestného činu, tak takýmto rozhodnutím je porušené základné právo žalobcu na spravodlivý proces, a to práve porušením prezumpcie neviny v zmysle uvedených rozhodnutí. Je totiž jednoznačné, že posúdenie vykonané správcom dane vychádza z predpokladu, že žalobca predmetný 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. Nič na tom nemení ani skutočnosť, že správca dane argumentuje používaním výrazu daňový podvod v zmysle judikatúry ESD. Žalobca ďalej namietal neprerušenie daňového konania správcom dane, nakoľko z uvedených dôvodov podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku žiadal, aby správca dane v tomto prípade prerušil daňové konanie a to až do času, kým bude právoplatne rozhodnuté v trestnom konaní. 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. V ďalšej časti správnej žaloby označenej ako „Porušenie princípu legitímneho očakávania - predvídateľnosť rozhodnutí“ žalobca tvrdil, že jedným zo základných pilierov právneho štátu je aj princíp legitímneho očakávania spočívajúceho v tom, že každá súkromná osoba má voči orgánu verejnej moci, či súdu isté odôvodnené očakávania, ktoré sa vzťahujú na postup, prípadne rozhodnutie tohto orgánu, ktorý musí byť predvídateľný a orgán nemôže v skutkovo podobných prípadoch rozhodovať rozdielne. Materiálny právny štát stojí mimo iného na dôvere občanov v právo a právny poriadok a podmienkou takejto dôvery je stabilita právneho poriadku a dostatočná miera právnej istoty občanov. Správca dane tento zásadný princíp porušil a to hneď v dvoch oblastiach. Z prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že správca dane vzťahuje nazeranie na obchodnú činnosť daňového subjektu rovnako v prípade viacerých dodávateľov, ktorých činnosť bola spojená s pánom S. a to okrem iného aj spoločnosť MAOP, s.r.o. V skutočnosti daňový subjekt nemal možnosť zistiť, či jeho obchodný partner vykonáva svoju činnosť v súlade s právnymi predpismi - nemal možnosť nazeráť do jeho účtovných dokladov, do jeho daňových záznamov atď. Je nesporné, že pani S. bola konateľkou spoločnosti MAOP, s.r.o. a teda, že žalobca jednal s osobou oprávnenou konať za tento subjekt. V rámci tejto obchodnej spolupráce, ktorá trvala po dlhší čas, voči nej logicky nadobudol dôveru ako k obchodnému partnerovi, ktorý plní dodávky tovaru a na ktorého sa dá spoľahnúť. Žalobca však nemal ako overiť skutočnosť, či je pani S. zamestnaná v spoločnosti DIMĀS, s.r.o., pretože nemá právo sa oboznamovať s jej pracovnou zmluvou. V prospech dôvery daňového subjektu svedčí aj skutočnosť, že obchodná spolupráca prebiehala po dlhší čas, pritom všetky objednávky a požiadavky boli splnené a tovar bol dodaný, za ktorý žalobca riadne platil. MAOP, s.r.o. teda bola štandardnou obchodnou spoločnosťou, ktorá si plní všetky svoje povinnosti. Druhým prípadom porušenia princípu legitímneho očakávania je aj samotné posúdenie dostatočnosti dôkaznej situácie vo vzťahu k posúdeniu, či došlo k dodávkam tovarov medzi jednotlivými členmi obchodného reťazca. Namietal neprípustnosť dualizmu v prípade, že správcovi dane nestačí situácia, ktorá je postačujúca pre všeobecný súd na priznávanie nároku na zaplatenie peňažných prostriedkov za dodávku tovarov. Takéto argumenty neboli prijaté ani v konaní 63Cb/20/2017 vedenom na Okresnom súde Banská Bystrica. V ďalšom žalobnom bode žalobca namietal „Neúplnosť a nedostatočnosť dokazovania správcu dane, nedostatočné zistenie skutkového stavu“, pretože správca dane vykonal len niektoré z navrhovaných a potrebných dôkazov a v dôsledku toho vyvodil predčasné závery, na základe čoho je dokazovanie správcu dane nedostatočné a nepredstavuje dostatočný podklad na vydanie rozhodnutia. Správca dane podľa neho len účelovo vybral časť dôkazov nachádzajúcich sa v trestnom spise, pričom výpovede Z. Petráníka nepochopiteľne opomenul, a pritom aj skutočnosť, že podrobne opísal, akým spôsobom si objednal žalobca u neho

dodávky mäsa a že mu za tieto dávky mäsa aj riadne zaplatil. A to takmer vždy bezhotovostne, čomu zodpovedajú aj peňažné toky na účte spoločnosti MAOP, s.r.o. a DIMÄS, s.r.o.. Ďalej namietal, že nie je pravdivé konštatovanie žalobcu, že platby prebiehali väčšinou v hotovosti vodičom, nakoľko z obsahu spisu vyplýva, že väčšinou boli realizované bezhotovostne. Ďalej uviedol, že žiadal, aby bolo zodpovedané, či bola vykonaná daňová kontrola v spoločnosti PROBESS, s.r.o. Namietal aj to, že správca dane nevykonával dôkaz osobne výsluchom pána Z., ktorého výpoveď pre správcu dane mohla byť zásadná a z neznámeho dôvodu sa uspokojil s výňatkom výpovedí pána p. Z. vykonaných orgánmi činnými v trestnom konaní, čím priamo uprel daňovému subjektu možnosť konať s týmto svedkom priamo a klásť mu otázky. Zároveň nepočkal na vykonanie výsluchu Z. v trestnom konaní, pri ktorom by daňový subjekt ako obvinený mal možnosť byť osobne prítomný a klásť mu otázky. Správcu dane žiadal, aby vykonal navrhnuté dôkazy, a to zistenie ostatných odberateľov spoločnosti MAOP, s.r.o. a DIMÄS, s.r.o. v rozhodnom období. Žiadal, aby správca dane vypočul ako svedkov štatutárov týchto spoločností na preukázanie, že ani tieto spoločnosti o zapojenie do daňového podvodného reťazca nevedeli, pričom sa jedná o spoločnosti, ktoré obchodovali v rovnakom období s uvedenými spoločnosťami. Nie je vylúčené, aby žalobca organizoval takto širokú skupinu odberateľov, medzi ktorými neexistujú žiadne prepojenia. Tieto návrhy na dokazovanie však správca dane nevykonával. Správca dane podľa jeho názoru vychádzal z predpokladu, že žalobca získal neoprávnenú výhodu práve možnosťou uplatniť DPH na vstupe pri vnútroštátnom dodaní, avšak rovnakým spôsobom nadobudli tovar aj ostatní odberatelia, ktorých uviedol, a teda buď sa zapojili do podvodného konania všetky tieto subjekty, pričom správca dane musel vedieť preukázať vedomosť o všetkých týchto subjektoch o zapojení do podvodného konania, alebo je tu jednoznačne logický záver, že žalobca rovnako ako aj následní odberatelia, o zapojení do podvodného konania nevedel. Ďalej uviedol, že do konania predložený znalecký posudok Ing. Šima, z ktorého vyplýva, že žalobca nevedel o svojom zapojení do podvodného reťazca a že vystupoval v obchodných vzťahoch obdobne ako iní odberatelia. K tomu znaleckému posudku doplnil, že výsluch znalca je možné predložiť až po uskutočnení výsluchu znalca, avšak doteraz z vykonanej časti výsluchu je zrejmé, že znalec niektoré zo svojich záverov založil na nesprávnych predpokladoch, pričom sa jedná o zásadné zistenia. Ďalej žalobca namietal, že „Rozhodnutie trpí zmätočnosťou záverov správcu dane, závermi, ktoré nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní, špekuláciami a dohadmi správcu dane, ako aj nesprávnym právnym posúdením veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov“. Uviedol, že hodnotenie správcu dane jednoznačne odporuje rozsudku vo veci EMAG, nakoľko v prípade obchodnej spolupráce žalobcu s jeho dodávateľmi a ich dodávateľmi sa jednalo v zmysle tohto rozsudku o tzv. pohyblivú a nepohyblivú dodávku. Pri aplikácii záverov rozsudku EMAG na prípad žalobcu je potom 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 MAOP, s.r.o., resp. DIMÄS, s.r.o. a žalobcom je potom nepohyblivou dodávkou. Vzhľadom na charakter reťazového obchodu sa jednoznačne nemôže vyžadovať, aby bol tovar skutočne prepravený od poľského dodávateľa k jednotlivým dodávateľom a až následne k daňovému subjektu. V takom prípade nemôže žalobca preukazovať skutočnosť, že mu tovar dodala práve spoločnosť MAOP, s.r.o. prepravnými dokladmi, ale len inými dôkazmi preukazujúcimi existenciu dodávateľsko-odberateľského vzťahu medzi žalobcom a spoločnosťou MAOP, s.r.o. Namietal, že správca dane nesprávne vyložil závery rozsudku ESD vo veci C-245/04 EMAG, pričom poukázal na Metodický pokyn k určaniu miesta dodania tovaru podľa § 13 Zákona o DPH, ktorý vydalo Finančné riaditeľstvo SR v júli 2017. Je podľa neho evidentné, že tento príklad presne popisuje mechanizmus obchodovania žalobcu, kedy bol tovar skutočne fyzicky prepravený len z Poľska poľským podnikateľom na jeho náklady k daňovému subjektu, ktorý je v príklade uvedený ako platiteľ dane B, avšak prostredníctvom dodávateľa, t. j. spoločnosti MAOP, s.r.o., či DIMÄS, s.r.o., ktoré v príklade vystupujú ako platiteľ dane A. To znamená, že v takom prípade je dodanie medzi poľským dodávateľom a spoločnosťou MAOP, s.r.o., či DIMÄS, s.r.o. oslobodené od DPH pre poľského dodávateľa, avšak následný vzťah medzi spoločnosťou MAOP, s.r.o., či DIMÄS, s.r.o. a žalobcom je dodaním v tuzemsku, a preto je zaťažený DPH. Argumentácia, ktorú predkladá správca dane je neprípustná a zmätočná, keď na jednej strane správca dane neguje rozsudok EMAG s poukázaním na to, že preukázal existenciu daňového podvodu a na druhej strane preukazuje existenciu daňového podvodu práve neaplikovaním rozsudku EMAG. Takýmto postupom si správca dane vytvára začarovaný kruh, ktorého jediným východiskom podľa neho je daňový podvod. Inak povedané, správca dane tvrdí, že keďže sa jednalo o daňový podvod, tak bola len jedna preprava, a preto žalobca nadobudol priamo od poľského dodávateľa. V žalobe však tvrdil, že keďže tovar nadobudol žalobca priamo od poľského dodávateľa, tak sa jednalo o daňový podvod. Absurdita a neudržateľnosť tejto argumentácie je pritom zrejmalá. Ďalej namietal, že nepredloženie účtovníctva, či iných záznamov subjektmi, za ktorých konania žalobca nezodpovedá, nemôže byť pri rozhodovaní na

řarchu daňového subjektu. Poukázal, že aj ESD v rozsudku C-332/15, pričom z neho plynúce závery na danú vec nevyplývajú. V časti „Nezákonný pokus o solidaritu daňových subjektov ako nesprávne právne posúdenie vecí“ žalovaný namietal, že správca dane si účelovo vybral žalobcu na dodanie, nakoľko predpokladal, že pri dorubení DPH iným subjektom v obchodnom reťazci by bol pri vymáhaní pohľadávky neúspešný, čo je však neprípustné. Ak by si všetky spoločnosti, ktoré boli zapojené do obchodného reťazca tak, ako ho popísal správca dane, splnili všetky svoje zákonné povinnosti, tak by neexistoval žiadny dôvod, aby správca dane konal voči žalobcovi. Inak povedané, správca dane sa snaží nezákonným spôsobom preniesť na žalobcu majetkovú zodpovednosť za zaplatenie DPH z tovaru, ktorý pochádza z Poľska. Nezákonnosť tohto postupu okrem iného vyplýva z § 69b a § 69 ods. 14 Zákona o DPH. Napokon žalobca v správnej žalobe namietal „Nepreukázanie toho, že by daňový subjekt vedel alebo mal a mohol vedieť o tom, že je súčasťou obchodného reťazca poznačeného daňovo podvodným konaním“. Konštatoval, že žalobca nevedel, že dodávky tovarov, ktoré odobral, boli zapojené do podvodného konania a nemal mať o tejto skutočnosti ani ako vedomosť. Taký 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 sa podľa informácie, ktorú sú začiatkom roka 2019 dozvedel prostredníctvom orgánov činných v trestnom konaní dospel k presvedčeniu, že v reťazci, ktorého bol súčasťou skutočne s vysokou pravdepodobnosťou mohlo dôjsť k zneužívaciemu konaniu s cieľom nekalým spôsobom profitovať zo systému DPH. Tieto skutočnosti však žalobca počas realizácie obchodných vzťahov nevedel a ani vedieť nemohol. Až z uznesenia o vznesení obvinenia sa 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. Do toho času komunikoval s p. P. a jeho manželkou a prostredníctvom nich realizoval obchody, čo tieto osoby aj pri svojich výpovediach, či už pred správcom dane alebo aj pred OČTK jednoznačne potvrdili. Daňový subjekt nemá žiadny dosah na to, ako s peňažnými prostriedkami, ktoré zaplatil svojmu dodávateľovi tento dodávateľ ďalej naloží. T. riadne a prednostne bezhotovostne platil svojim dodávateľom napr. spoločnosti MAOP a nemal žiadny vplyv na ďalší finančný tok v tejto spoločnosti. Uvedené práve potvrdzuje aj samotný fakt, ktorý uvádza správca dane, že k účtom spoločnosti MAOP, s.r.o. a DIMÄS, s.r.o. mali dispozičné právo aj Z. avšak nikdy k nim nemal dispozičné právo žalobca. Neexistuje žiadny dôkaz, ktorý by potvrdzoval vedomosť žalobcu 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. do obchodného reťazca. Nemohol teda vedieť o zapojení do reťazca tzv. zmiznutých obchodníkov a jeho vedomosť o ich zapojení nevyplýva zo žiadneho dôkazu vykonaného správcom dane a dokonca ani z dôkazov vykonaných orgánmi činnými v trestnom konaní. Práve naopak, z výsluchov Z. jednoznačne vyplýva potvrdenie tvrdení žalobcu, a to že tovar objednával žalobca práve u spoločnosti Z., s.r.o., M., s.r.o., čo výslovne potvrdzujú tieto osoby vo svojich výpovediach. K., že žalobca pozná M. K. Z. a že spolu niekedy komunikovali, nič nedokazuje. V ďalších bodoch žalobca uvádzal obsah a svoje hodnotenie k jednotlivým výpovediam svedkov. Ďalej namietal, ŽP.ozhodnutí nie je zrejmé, ako sa správcaH vysporiadal s celým rozsiahlym znaleckým posudkom Ing. N., ktorý má vyše 300 strán a obsahuje mnoho podstatných skutočností, okrem iného aj tým, že do obchodnej činnosti bolo zapojených mnoho subjektov v rovnakom postavení ako žalobca. Pritom žalobca nadobudol dojem, že správca dane sa celým posudkom ani neoboznámil a bez ďalšieho na základe časti jeho záverov konštatoval, že tiež tento postup preukazuje vedomé zapojenie žalobcu do podvodného reťazca s cieľom získať neoprávnenú konkurenčnú výhodu. Uviedol tiež, že správca dane pri svojich záveroch akosi opomenul uviesť, aké opatrenia má žalobca prijať. Žalobca, ktorý nedisponuje vyšetrovateľmi, prístupom do databázy kontrolných výkazov, prístupom na bankové účty, či do účtovníctva fakturačných systémov svojich dodávateľov. Nemá možnosť overiť si, za akú cenu nakupuje jeho dodávateľ tovar od jeho predchodcov a takýto údaj bežne obchodníci predsa považujú za súčasť obchodného tajomstva. Žalobca nemohol predpokladať, že dochádza k nákupom za neprimerane nízke ceny a zo žiadneho dôkazu nevyplýva, že by bol s týmito neprimerane nízkymi cenami akokoľvek oboznámený. Daňový subjekt jednoducho nie je policajt ani daňový úrad. Je bežnou podnikateľskou praxou, že potvrdením o spoľahlivosti obchodných partnerov je práve dlhodobá spolupráca, pravidelné plnenie obchodov a dodávky tovarov. Spochybňoval tiež závery správcu dane ohľadom sídla spoločnosti, nakoľko sídlom spoločnosti nemusí byť miesto, kde spoločnosť svoju činnosť reálne uskutočňuje, ale je ním adresa zapísaná v registri. Daňový subjekt nemá ako zisťovať, kde sa skutočne nachádzajú osoby, ktoré rozhodujú o obchodnom vedení spoločnosti a pre žalobcu boli rozhodujúcimi osobami Michal S. a Z. S., čo nespochybnil nikto. V ďalšom texte správnej žaloby žalobca poukázal na množstvo rozhodnutí súdov. Žalovaný záverom navrhoval napadnuté rozhodnutia spolu s prvostupňovými rozhodnutiami zrušiť a veci vrátiť na ďalšie konanie.

## Vyjadrenia žalovaného a žalobcu

10. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe uviedol rovnaké skutočnosti ako v prvostupňovom rozhodnutí, resp. v napadnutom rozhodnutí. K námietke žalobcu týkajúcej sa vedenia spisu z daňovej kontroly uviedol, že ustanovenie § 2 ani § 23 Daňového poriadku neustanovujú definíciu spisu daňového subjektu 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. K námietke nevypočutia Z. E. Z. ako svedka správcu dane žalovaný uviedol, že žalobca mohol v priebehu výkonu daňovej kontroly navrhnúť správcovi dane vykonať toto vypočutie ako svedka, čo však neurobil. Správca dane zápisnicu z výsluchu tejto osoby z 24.04.2017 získal ako dôkaz pri správe daní na základe žiadosti z 07.02.2019. V prípade vypočutia Z. E. Z. ako svedka poľskou finančnou správou prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií žalobca nebude môcť byť prítomný pri vypočúvaní svedka a nebude mať možnosť klásť mu otázky, nakoľko táto požiadavka je v rozpore s nariadením Rady EÚ č. 904/2010 týkajúcej 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 Milosz E. Z. už bol vypočutý Obvodnou prokuratúrou Krakow, správca dane disponuje predmetnou zápisnicou, ktorú použil ako dôkaz v daňovom konaní. Pre opakované vypočutie tejto osoby ako svedka, de facto pre opakovanie toho istého úkonu nie je relevantný dôvod, preto aj túto požiadavku z tohto hľadiska považoval žalovaný za nedôvodnú. Ďalej mal za to, že z vykonaného dokazovania dostatočne jasným spôsobom vyplýva, že žalobca neunesol svoje 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. Odvolávanie sa žalobcu sa na zápisnicu o miestnom zisťovaní z 16.12.2015 je 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. a zápisnicu o ústnom pojednávaní zo 14.10.2013 je irelevantné, nakoľko ústne pojednávania boli vykonané v roku 2013 a správca dane preveroval obchodné vzťahy so spoločnosťou MAOP, s.r.o., ktoré boli vykonané na podnet správcu dane vykonávajúceho spoločnosť MAOP, s.r.o. kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie marec 2013. Skutočnosti, ktoré boli daňovou kontrolou zistené vyhodnotil správca dane vykonávajúci predmetnú daňovú kontrolu. Z protokolu z daňovej kontroly vyplýva, že spoločnosť MAOP, s.r.o. nepreukázala splnenie podmienok pre odpočítanie dane zo svojich prijatých zdaniteľných obchodov a realizáciu dodávok tak, ako boli uvedené na dokladoch predložených kontrole. Správca dane postupoval v zmysle § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pričom v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi chránil záujmy štátu a iné záujmy. Na základe výsledkov rozsiahleho preverenia 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 území SR. Všetky skutočnosti poukazujú na to, že bol vytvorený umelý mechanizmus obchodovania za účelom odpočítania dane z tovaru nadobudnutého v tuzemsku a jediným cieľom bolo získanie daňovej výhody. Z uvedeného jednoznačne vyplýva, že kontrolovaný platiteľ dane - žalobca vedel, že sa svojou činnosťou podieľa na plnení, ktoré je súčasťou daňového podvodu.

11. Žalobca v replike uviedol, že žalobca vo svojom vyjadrení v prevažnej miere nereagoval na skutočnosti a argumentácie uvedené v žalobe, ale len opakoval svoje vlastné tvrdenia, či závery z napadnutého, či prvostupňového rozhodnutia. Žalovaný sa vo svojom vyjadrení vôbec nevysporiadal so žalobnými dôvodmi v uvedenej správnej žalobe a snaží sa ich preklenúť opakovaním častí svojich rozhodnutí. Ďalej uviedol tvrdenia obdobné ako v podanej správnej žalobe a naďalej zotrval na všetkých týchto dôvodoch ako aj na petite podanej správnej žaloby.

12. Krajský súd v Banskej Bystrici Uznesením č.k. 73S/2/2021-210 zo dňa 20.12.2021 spojil na spoločné konanie veci vedené na tunajšom súde vo veci žalobcu Ľubomír F., C. Bystrica proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu SR, Banská Bystrica pod sp. zn. 73S/2/2021, 73S/3/2021, 73S/4/2021, 73S/5/2021, 73S/6/2021, 73S/7/2021, 73S/8/2021, 73S/9/2021, 73S/10/2021, 73S/11/2021, 73S/12/2021 a 73S/13/2021 s tým, že tieto sa ďalej vedú pod sp. zn. 73S/2/2021 a to s poukazom na § 65 ods. 1 SSP.

Posúdenie podstatných skutkových zistení a právnych argumentov

13. Krajský súd v Banskej Bystrici ako správny súd vecne príslušný podľa § 10 SSP a miestne príslušný podľa § 13 ods. 1 SSP veci prejednal na nariadenom pojednávaní, z účasti na ktorom sa účastníci konania ospravedlnili, pričom dospel k záveru, že podané správne žaloby boli dôvodné. Správny súd rozsudok verejnej vyhlásil v zmysle § 137 ods. 3 SSP dňa 03.02.2022.

14. Predmetom preskúmvacieho konania sú rozhodnutia žalovaného, ktorými boli potvrdené rozhodnutia správcu dane, ktorými bol žalobcovi ako platiteľovi DPH vyrubený rozdiel dane za zdaňovacie obdobia január až december 2013. 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.

15. Podľa § 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení úč. do 30.12.2013 (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.

16. 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 hnuteľné 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 16,60 eura 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 § 1 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.

#### 17. 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

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

18. 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.

19. 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.

#### 20. 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 správne určeniu 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.

#### 21. 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.

#### 22. 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.

#### 23. Podľa § 23 ods. 1, 2 Daňového poriadku

(1) Daňový subjekt alebo jeho zástupca je oprávnený nazerať 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 veci 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.

#### 24. 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.

25. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočností 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.

26. 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 otázku 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.

27. 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.

28. 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 nezasieľa. 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.

29. 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.

30. 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.

31. 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 nezasieľa. 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 zložitost' 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.

32. 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 ministromi 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.

33. 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.

34. 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.

35. 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)

36. 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.

37. 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.

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

39. 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.

A/ POLKAP, s.r.o.

40. Žalobca v tejto časti žaloby namietal arbitrárnosť záveru žalovaného a správcu dane, ktorý nemá oporu v odkazovaní, o tom, že spoločnosti POLKAP, s.r.o. ako dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť, založeného na tom, že spoločnosti POLKAP, s.r.o. a DOMUS -DIZAJN, s.r.o. nepredložili správcovi dane účtovníctvo a spoločnosť POLKAP, s.r.o. nepredložila žiadne dôkazy o reálnom dodaní tovaru, nakoľko neboli zohľadnené všetky skutočnosti a dôkazy týkajúce sa tejto spolupráce a žalobcu správca dane trestá za to, že jeho dodávateľ nepredložil účtovníctvo či iné dôkazy. K zisteniu správcu dane, že predložené doklady neobsahujú skutočnosti preukazujúce pôvod tovaru uviedol, že je to irelevantné, nakoľko zo žiadneho predpisu nevyplýva povinnosť uvádzať vo faktúre alebo v dodacom liste údaj o pôvode tovaru. Ďalej žalobca namietal, že žalovaný nesprávne aplikoval a vykladal predpisy EÚ, konkrétne v rozhodnutí sa odvoláva na čl. 3 ods. 1 a 2 nariadenia Komisie (EÚ) č. 931/2011, ktoré nemajú nič spoločné s preukazovaním skutočného dodania tovaru. Podľa žalobcu môže faktúra slúžiť ako dodací list avšak právne predpisy neurčujú povinnosť vystaviť dodací list, pričom v daných prípadoch skutočné odobratie tovaru nebolo spochybnené. Z rozhodnutia nie je podľa neho zrejmé, akú povinnú náležitosť v zmysle § 74 Zákona o DPH neobsahovali faktúry od dodávateľa POLKAP, s.r.o. Tvrdil, že obsahovali všetky povinné náležitosti a žalovaný len sankcionoval žalobcu za to, že faktúry neobsahovali náležitosti, ktoré podľa zákona obsahovať nemali a nemuseli, čím mu nepriamo uložil povinnosť, ktorá je nad rámec zákona. Žalobca ďalej poukázal na to, že skutočnosť, že tovar pochádzal z Poľska, pričom jeho pôvod bol rôzny, neznamena, že tovar žalobcovi nedodala spoločnosť POLKAP, s.r.o. O tom, že mu ho dodala svedčí skutočnosť, že žalobca tejto spoločnosti za dávky tovaru riadne zaplatil, pričom nie je zrejmé,

ako to správca dane a žalovaný vyhodnotili, od nikoho iného si tento tovar neobjednal a o zapojení iných subjektov do reťazca žalobca vôbec nevedel. V správnej žalobe týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia január 2013 (rozhodnutie žalovaného č. 101641254/2020 zo dňa 29.10.2020, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 101195455/2020 zo dňa 20.07.2020) žalobca navyše s poukazom na časti rozsudku SD EÚ č. C-332/15 (Giuseppe Anton) namietal, že nepredkladanie účtovníctva či iných záznamov subjektmi, za ktorých konanie daňový subjekt nezodpovedá, nemôže byť pri rozhodovaní na ľarchu daňového subjektu. Podľa jeho názoru výpoveď svedka Mateja S. nič nepreukazuje, pričom nie je zrejmé, prečo správca dane nevypočul Z. E. a A. F. Z., ktorí boli tiež konateľmi spoločnosti POLKAP, s.r.o., na základe čoho správca dane založil svoje závery na nedostatočne vykonanom dokazovaní. Záverom tejto časti zhrnul, že žalobca riadne predložil správcovi dane doklady, ktoré je podľa zákona povinný uchovávať, t.j. faktúry, ako aj doklady týkajúce sa príjmu tovaru do skladu žalobcu, jednoznačne preukázal disponovanie materiálным plnením, t.j. uskutočnený príjem dodávok mäsa žalobcovi, pričom správca dane ani žalovaný samotné materiálne plnenie nespochybnili, dodávateľovi, od ktorého si daňový subjekt tovar objednal žalobca aj riadne platil a neexistuje žiadny dôkaz, na základe ktorého by si daňový subjekt objednával tovar u inej osoby alebo, že by s inou osobou o tomto tovare komunikoval, pričom nepredloženie účtovníctva, či faktúr dodávateľom daňového subjektu nesmie byť kladené na ľarchu žalobcu. Správca dane a žalovaný spochybnili len skutočnosť, že tovar žalobcovi dodala práve osoba uvedená na faktúre, spoločnosť POLKAP, s.r.o. avšak v rozpore s judikatúrou ESD nepriznali žalobcovi právo na odpočet DPH bez toho, aby preukázali, že žalobca vedel a mal vedieť, že plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu.

41. Prvostupňové a napadnuté rozhodnutia sú v tejto časti založené na tom, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre uplatnenie nadmerného odpočtu DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia, nakoľko predložil len faktúry, z ktorých neboli zrejmé skutočnosti, ktoré by dodávky tovaru spoločnosťou POLKAP, s.r.o. - dodávateľom uvedeným na faktúrach (deklarovaný dodávateľ) osvedčovali. Najvyšší súd SR v rozsudku sp.zn. 8Sžfk/3/2018 z 29.01.2020 (body 74., 75., 79.) uviedol: „Najvyšší súd sa stotožňuje so závermi daňových orgánov, že pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje odpočítanie dane, je jeho zákonnou povinnosťou preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok. Následne je správca dane oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybnil deklarovany zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil, inak nie je možné priznať nárok na vrátenie dane. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne, keďže v zmysle takéhoto výkladu by pri každom preverovaní dodávky tovaru alebo služby umožňoval správcovi dane poprieť túto dodávku. Je preto podstatné, aby spochybnenie zdaniteľného obchodu bolo logickým spôsobom špecifikované a vychádzalo z dôkazov predložených a získaných počas daňovej kontroly. Najvyšší súd poukazuje na to, že bez ohľadu na povahu dôkazov predložených daňovým subjektom je len na správcovi dane, aby zistenie skutkového stavu bolo presné a úplné a závisí výlučne od správcu dane, aké dokazovanie za týmto účelom vykoná. Dôkazné bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadri pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť vierohodnosť ako dôkazy predložené žalobcom. Taktiež je potrebné uviesť, že rozsah dôkazného bremena daňového subjektu je daný v ustanovení § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov. Skutočnosti, vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Správca dane mal právo preveriť reálnosť dodávky odberateľovi tovaru ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s dodávateľom sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru, služby alebo jeho obchodných zvyklostí. Je na ňom, akým spôsobom preukáže komunikáciu s dodávateľom, spôsob preverovania množstva a kvality tovaru, výrobkov, jeho súlad s požiadavkou uvedenou v objednávke a pod.“

42. Ust. § 24 ods. 1 Daňového poriadku upravuje povinnosť daňového subjektu preukazovať skutočnosť uvedené v § 24 ods. 1 písm. a/, b/, c/, pričom správca dane nie je povinný vyzývať daňový subjekt alebo označovať dôkazy, ktoré má daňový subjekt predložiť. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, 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 rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III.ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého (vo vzťahu k riešeniu problematiky dôkazného bremena v spojení s § 49 a § 51 Zákona o DPH) vyplýva, že „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“. Faktúry predložené žalobcom neobsahovali údaje o spôsobe prepravy, mieste dodania, osobe odovzdávajúcej tovar a osobe preberajúcej tovar, neobsahovali podpisy preberajúceho a odovzdávajúceho ani dátum prevzatia tovaru, resp. jeho odovzdanie. Prílohou faktúr neboli dodacie listy, ktoré vypovedajú práve o uskutočnení dodávky tovaru, ale prílohu tvorili len interné doklady „príjmové listy“, ktoré obsahovali vždy odvolávku na dodacie listy s rovnakým číslom ako variabilný symbol faktúry. Preto správca dane zaslal daňovému subjektu - žalobcovi výzvu na predloženie dokladov, v ktorej žiadal o predloženie dodacích listov a dokladov preukazujúcich pôvod tovaru v zmysle predpisov EÚ. Žalobca v odpovedi uviedol, že tieto dodacie listy nemá, nakoľko povinnosť ich archivovať je tri mesiace. Správca dane z dôvodu preverenia opodstatnenosti práva na odpočítanie dane z jednotlivých faktúr ako aj za účelom preverenia dodania tovaru vykonal dokazovanie.

43. Zo znenia ust. § 24 Daňového poriadku, vzhľadom na uvedené, nevyplýva záver o zvládnutí dôkazného bremena, na ktorom žalobca založil svoje tvrdenie, tým, že disponoval existenciou materiálneho plnenia (tovar preukázateľne odobral) a preukázal platby za tovar, pričom predložil všetky doklady, ktoré mal k dispozícii (faktúry od určitých dodávateľov). Pokiaľ daňový subjekt uplatňuje odpočet DPH, musí mať vždy k dispozícii dôkazy o tom, že zákonné podmienky boli splnené a právo na odpočet vzniklo. Dôkazné bremeno sa presúva na správcu dane len v prípade, ak nie je sporné, že daňovník prijal zdaniteľné plnenie od dodávateľa uvedeného na faktúre, a teda nie je sporná existencia materiálneho plnenia dodaného deklarovaným dodávateľom a ani žiadne iné rozhodné skutočnosti zakladajúce právo na odpočet DPH. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sžfk/27,34-39/2018 z 19.06.2019 „Kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi prepismi 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. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými alebo inými dokladmi a existencia iných listinných dôkazov nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.“ Z uvedených dôvodov sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nebolo potrebné osobitne zaoberať zaplatením fakturovaných súm žalobcom dodávateľovi, čo nebola sporná skutočnosť plynúca z obsahu spisu.

44. Aby mohli byť tvrdené skutočnosti uvedené v predložených faktúrach akceptované zo strany správcu dane, museli by spĺňať podmienky preukaznosti hmotnoprávneho nároku na odpočítanie DPH a jeho verifikovateľnosti, tak ako to uzavrel žalovaný v napadnutých rozhodnutiach. To znamená, museli by obsahovať skutočnosti, ktoré by osvedčovali vznik nároku na odpočet dane a zároveň ktoré by mohol správca dane v rámci daňovej kontroly overiť. Ak sa správca dane pokúsil tvrdenia žalobcu, ako daňového subjektu verifikovať, takémuto postupu nemožno nič vytknúť. Daňový subjekt, uplatňujúci si nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, je v tomto smere pre unesenie vlastnej

dôkaznej povinnosti povinný disponovať takými dôkazmi, ktoré je možné verifikovať. Ak také dôkazy nemal, nemožno tvrdiť, že uniesol svoje dôkazné bremeno vyplývajúce z ustanovenia § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Samotné tvrdenie žalobcu nebolo preukazujúcim dôkazom. Neboli ním ani faktúry vystavené deklarovaným dodávateľom (spoločnosťou POLKAP, s.r.o.), a výpovede žalobcu či iných zainteresovaných osôb, pokiaľ z nich nevyplývali skutočnosti, ktoré by priamo a overiteľne preukazovali reálne dodanie tovaru subjektom uvedeným v týchto dokladoch. Inak sa stali formálnymi podklami (čo žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia náležite rozvinul) teda v podstate len vyhlásením žalobcu, bez možnosti overenia. Tým nie sú dotknuté obsahové náležitosti faktúry v zmysle zákona, resp. smernice, ktoré takéto náležitosti nepredpisujú, avšak ich absencia, resp. absencia iných preukazujúcich dokladov (dodacích listov a pod.) majú za následok neunesenie dôkazného bremena žalobcu - nepreukázanie spnenia podmienok na uplatnenie odpočtu dane. Ak sa správca dane pokúsil tvrdenia daňového subjektu verifikovať u deklarovaných dodávateľov žalobcu, nemohol zistené skutočnosti ignorovať (tak, ako nemohol ignorovať jednotlivé vyjadrenia daňového subjektu), ale v rámci zásady voľného hodnotenia dôkazov musel svoje skutkové zistenia vyhodnotiť, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, čo žalovaný urobil. Pri hodnotení na ne prihliadal v súlade s § 3 ods. 6 Daňového poriadku, podľa ktorého, 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.

45. V nadväznosti na uvedené možno poukázať na nález Ústavného súdu I. ÚS 241/07 - 44, podľa ktorého „zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru, služieb) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.“ Žalobca poukázal na preukázané odobratie tovaru - mäsa, pričom však bolo potrebné preukázať jeho dodanie dodávateľom uvedeným na faktúrach - spoločnosťou POLKAP, s.r.o. To žalobca nepreukázal, ani správcovi dane sa overenie reálnosti daňových transakcií u deklarovaného dodávateľa nepodarilo overiť.

46. V zmysle ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR (napr. aj rozsudky sp. zn. 5Sžf/97/2010, 2Sžf/4/2009, 3Sžfk 42/2017 a iné), správny súd 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 činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (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 správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku oprávnené.

47. Najvyšší súd SR v rozsudku 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 zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Žalobca ako daňový subjekt bol priamo účastný na dvojstranných obchodných vzťahoch so svojím dodávateľom POLKAP, s.r.o., ktorých dostatočné preukázanie bol teda spôsobilý zaistiť a uchovať, nakoľko ako podnikateľský subjekt, ktorý bol platiteľom DPH, vedel, resp. mal vedieť, v akom rozsahu je potrebné vznik nároku na odpočet DPH preukázať. 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. Možno tak súhlasiť so závermi žalovaného a správcu dane, že daňový subjekt tejto otázke nevenoval náležitú pozornosť a nepristupoval k nej s odbornou starostlivosťou, úmernou vnímateľnému riziku pri realizácii dodávok predmetných tovarov od deklarovaného dodávateľa. Dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Je však potrebné vziať v úvahu uvedené skutočnosti, ktoré neboli v tom čase nespĺniteľné (zabezpečenie a uchovanie dôkazov objektívne preukazujúcich dodanie služieb a tovaru žalobcovi deklarovanými dodávateľmi, ktoré nepochádzajú výlučne od zainteresovaných strán) bolo potrebné mať zo strany žalobcu na zreteli v čase realizácie zdaniteľných plnení a zabezpečiť ich v interakcii s deklarovaným dodávateľom ako aj inak, pričom neboli podstatné lehoty uchovávanía dokladov podľa osobitných ustanovení alebo osobitných predpisov. Ako sa ukázalo aj v danom prípade, v čase výkonu daňovej kontroly - s odstupom času už môže byť zabezpečenie overenia predložených účtovných a iných dokladov problematické. To však nemožno vnímať na úkor správy daní, nakoľko ide o uplatnené právo žalobcu, ktoré mu môže byť uznané len na základe podkladov v zmysle zákona a ustálenej rozhodovacej činnosti správnych súdov. Neboli tak opodstatnené konštatovania žalobcu o jeho sankcionovaní správcou dane za to, že faktúry neobsahovali náležitosti, ktoré obsahovať nemali a nemuseli, resp. za to, že jeho dodávateľ POLKAP, s.r.o. nepredložil účtovníctvo, za čo žalobca nezodpovedá, a čo nemôže byť pri rozhodovaní na jeho ťarchu, ani námietka, že dodací list nebol dodávateľ alebo žalobca povinný vyhotoviť, resp. uchovávať ho, alebo uchovávať údaje v zmysle nariadenia Komisie (EÚ) č. 931/2011, pričom na nesplnení povinností z neho plynúcich napadnuté rozhodnutie založené nebolo

48. Žalobca nedôvodne namietal nedostatočne zistený skutkový stav veci. Správca dane vykonal preverovanie, ktorým sa snažil u žalobcu overiť splnenie podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Tvrdenia žalobcu ohľadom dodania tovaru dodávateľom POLKAP, s.r.o. neboli preukázané predložením relevantných listinných podkladov ani výpoveďami bývalých konateľov spoločnosti POLKAP, s.r.o. Mateja S. a A. F. Z., ktoré výpovede správca dane a žalovaný vyhodnotili prilehavo k ich obsahu a skutkovému stavu zistenému na základe ďalších dôkazov. Z preverovania správcu dane zhodne pre všetky prípady plynie podstatný skutkový záver, najmä na ktorom bolo v podstate ďalšie posúdenie veci založené, a to, že nebolo preukázané, že dodávateľom tovaru bola práve spoločnosť POLKAP, s.r.o., u ktorého to nebolo možné overiť. Nepodarilo sa preukázať, že tomuto deklarovanému dodávateľovi žalobcu vznikla v súlade s § 19 ods. 1 Zákona o DPH daňová povinnosť pri dodaniach tovaru jeho deklarovanými subdodávateľmi (ZUPER, s.r.o., DOMUS-DIZAJN, s.r.o. a MAXX - STAV, s.r.o.), z čoho žalovanému vyplynul logický záver, že žalobcovi pri dodaní uvedeného tovaru týmto dodávateľom nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie DPH. Žalobca v podanej správnej žalobe, okrem svojich názorov, neuviedol žiadny dôvod, ktorý by preukazoval, že skutkové a právne posúdenie veci žalovaným bolo urobené v rozpore s obsahom hodnotených listín, výpovedí osôb, resp. s obsahom na vec sa vzťahujúceho administratívneho spisu alebo v rozpore s logickým myslením. Nemožno teda žalovanému, z dôvodov uvedených v správnej žalobe vyčítať, že dospel k nesprávnym skutkovým a následne právnym záverom. Všeobecné tvrdenia žalobcu, ktoré neboli podložené relevantnými dôkazmi alebo podkladmi, tak predstavujú len vyjadrenie jeho nesúhlasu so závermi žalovaného, t.j. jeho všeobecný nesúhlas so závermi žalovaného, čo nestačí na to, aby mohol správny súd dospieť k záveru, že napadnuté rozhodnutie je nezákonné.

49. Predložením uvedených dokladov ani výpoveďami uvedených osôb nebolo preukázané splnenie zákonných podmienok v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 Zákona o DPH. Daňový subjekt preukazuje 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 (§ 24 ods. 1 písm. a/ Daňového poriadku). Žalovaný a správca dane tým, že založili svoje rozhodnutia na konštatovaní nepreukázania zákonných podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty nepopreli samotné prijatie ani poľský pôvod tovaru, ktoré sporné neboli. Žalovaný sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia vysporiadal s predloženými dokladmi (najmä s faktúrami), s tvrdeniami žalobcu a s výpoveďami osôb, ktorými žalobca preukazoval oprávnenosť nároku na odpočítanie dane a s jeho odvolacími námietkami. Vo svetle zistení správcu dane v rámci daňovej kontroly uvedené skutočnosti nepreukazovali žalobcom tvrdené okolnosti dodaní tovaru, čo správca dane a žalovaný odôvodnili závermi preverovania a hodnotením predložených listín a výpovedí, ktoré hodnotenie je z kontextu napadnutých rozhodnutí a prvostupňových rozhodnutí zrejme. Správca dane

a žalovaný dospeli k záveru, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru od deklarovaného dodávateľa uvedeného na dodávateľských faktúrach, z ktorých si uplatnil nárok na odpočet DPH. Ich skutkové a právne závery nevykazujú logické chyby. Pokiaľ dodávateľská spoločnosť POLKAP, s.r.o. nedodala žalobcovi tovar, resp. nepreukázala, že jej tento tovar bol dodávaný jej subdodávateľmi, nemohla ani deklarovanému dodávateľovi vzniknúť daňová povinnosť, ktorá je predpokladom vzniku uplatneného nároku žalobcu na odpočet DPH. Žalobca neuviedol v čom sa žalovaný mýlil, pokiaľ dospel k svojim záverom, nakoľko len uviedol svoje vlastné hodnotenie veci, čo k záveru o nezákonnosti napadnutých rozhodnutí nestačí; správny súd nebol oprávnený to urobiť zaňho (§ 134 ods. 1 SSP). Správca dane dôkaznú povinnosť neniesol, nakoľko v danom prípade sa nejednalo o prípad, kde nebolo sporné vecné a materiálne plnenie uskutočnené deklarovaným dodávateľom. S prihliadnutím na povahu obchodných prípadov tak vyhodnotenie zistených skutočností z pohľadu ne/unesenia dôkazného bremena a právneho posúdenia veci nebolo v rozpore so skutkovými zisteniami.

50. Žalobca namietal nevypočutie bývalých konateľov dodávateľskej spoločnosti POLKAP, s.r.o. M.a E. a A. F. Z. správcom dane, resp. zatajenie obsahu jeho výpovede uskutočnenej pred Daňovým úradom Žilina v rámci daňovej kontroly spoločnosti POLKAP, s.r.o., pretože správcovi dane a žalovanému „nezapadala“ do schémy. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol obsah výpovede S. Z. zo dňa 27.05.2014, takže táto námietka je sčasti v rozpore s jeho obsahom. Ako to vyplýva z predchádzajúcich bodov tohto rozsudku, dôkazné bremeno preukázania splnenia podmienok na odpočítanie DPH z dodaní tovaru od spoločnosti POLKAP, s.r.o. bolo na žalobcovi, ktorého úlohou bolo navrhovať dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, nakoľko daňové konanie nie je vyhľadávacím konaním, kde by bolo povinnosťou správcu dane aktívne za žalobcu vyhľadávať také dôkazy. Pokiaľ ide o preverovanie oprávnenosti nároku na odpočítanie dane vo všeobecnosti platí ust. § 24 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého 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. To znamená, že správca dane bol pri stanovení spôsobu a rozsahu vykonaného preverovania autonómny, pričom mohol prihliadať na návrhy žalobcu. Žalobca v rámci daňovej kontroly nenavrhol vypočuť Z. E., ani v správnej žalobe netvrdil, aký mala mať jeho výpoveď, resp. jej absencia, konkrétny význam na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, čo zaňho správny súd doplniť nemohol (§ 134 ods. 1 SSP), preto ani na základe tejto námietky nebol oprávnený dospieť k záveru o nezákonnosti napadnutého rozhodnutia. Prehliadnuť nemožno tiež fakt, že Z. E., spolu s ďalšími bývalými konateľmi spoločnosti POLKAP, s.r.o., bol správcom dane vyzvaný na predloženie chýbajúcich účtovných a daňových dokladov, na čo nereagoval, t.zn. nebol v rámci daňovej kontroly pri preverovaní rozhodujúcich skutočností opomenutý. Tvrdenie žalobcu, že jeho výpoveď „nezapadala“ žalovanému a správcovi dane do schémy je absolútne neodôvodneným výrokom, ktorý pre jeho nekonkrétnosť nemohol byť považovaný za relevantnú žalobnú námietku, prostredníctvom ktorej by bolo možné preskúmať zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Navyše, výpovede osôb, akými sú bývalí konatelia deklarovaných dodávateľov kontrolovaných daňových subjektov, prípadne ich subdodávateľov, zo svojej podstaty nemôžu mať charakter rozhodujúcich dôkazov, pretože ich obsahom, vzhľadom na postavenie takýchto „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 v súlade s predloženými účtovnými dokladmi, ale tiež v súlade so záujmami oboch „zmluvných strán“ (inak by aj pre ňu mohli plynúť prípadné sankčné alebo iné právne následky, ktoré zákon spája s podieľaním sa na postupe pri nezákonne uplatnených daňových výdavkoch), je potrebné preto 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 tak vypovedá o svojom vlastnom postupe (obhajuje ho). Žalobca a bývalí konatelia 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.zn. 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 napadnutého rozhodnutia urobil. Obdobne sa tento prístup vzťahuje na listinné doklady predložené žalobcom (faktúry), ktoré boli vystavené len vo vzájomnej súčinnosti žalobcu a bývalých konateľov deklarovaného dodávateľa, a teda neobsahujú verifikovateľné skutočnosti. Preto ich nemožno považovať za dôkazy preukazujúce dodanie tovaru žalobcovi, ale len za podklady spĺňajúce formálne zákonné predpoklady a listinnú súčasť tvrdení žalobcu. Tvrdenia žalobcu a uvedených osôb sami o sebe nepredstavujú dôkaz o tvrdených skutočnostiach a

preto sa stali len vyhlásením žalobcu, bez možnosti overenia. Aj z uvedeného dôvodu k nezákonnému preneseniu dôkazného bremena na žalobcu nedošlo.

51. Žalobca tiež namietal, že správca dane ho s výsledkami daňovej kontroly, ktoré sa prvý krát objavili v rozhodnutí, neoboznámil a tiež tvrdil, že správca dane a žalovaný sa snažia nezákonným spôsobom preniesť na žalobcu zodpovednosť za zaplatenie DPH, ktorú už dorubil zjavne nemajetnej spoločnosti POLKAP, s.r.o., hoci na to nie sú splnené zákonné podmienky, čo považoval za nezákonný pokus o solidaritu daňových subjektov. Táto námietka je v rozpore s obsahom administratívneho spisu z daňovej kontroly, z ktorého plynie, že žalobca bol oboznámený o zisteniach daňovej kontroly úkonom z 27.12.2016, ktorý mu bol doručený dňa 29.12.2016. Protokol o výsledku daňovej kontroly mu bol s spolu s výzvou na vyjadrenie k zisteniam z neho plynúcim doručený dňa 02.02.2017, čo žalobca využil vyjadrením z 23.02.2017. Následne správca dane vykonal vo vyrubovacom konaní ďalšie úkony preverovania, s výsledkami ktorých žalobcu oboznámil v rámci zápisnice z 18.10.2017 a jeho pripomienky prerokoval aj v zápisniciach zo 04.03.2020 a z 09.06.2020. K nesprávnemu právnomu posúdeniu veci v dôsledku „nezákonného pokusu o solidaritu daňových subjektov“ žalobca odkázal na inú časť správnej žaloby, dôsledkom čoho sa aj správny súd túto otázkou zaoberá v bode 70. tohto rozsudku.

52. V tejto časti správnej žaloby žalobca napokon s poukazom na rozhodnutie Krajského súdu v Bratislave sp.zn. 2S/76/2015 z 28.10.2015 potvrdené rozhodnutím Najvyššieho súdu SR sp.zn. 2Sžf/45/2016 z 26.06.2019 namietal „zásadnú skutočnosť“, že správca dane netvrdil, že by spolupráca so spoločnosťou POLKAP, s.r.o. bola poznačená daňovo podvodným konaním na strane žalobcu. Vzhľadom na to, že dopady záverov plynúcich z označených rozsudkov žalobca neindividualizoval na skutkové a právne okolnosti plynúce z obsahu napadnutého rozhodnutia ani neuviedol, aký mali mať konkrétny následok pre zákonnosť napadnutého rozhodnutia, nebolo možné vo svetle tejto všeobecnej námietky dospieť ku konkrétnemu dôvodu nezákonnosti napadnutého rozhodnutia. Vo všeobecnosti možno len dodať, že mnohopočetná ustálená judikatúra SD EÚ ako aj Najvyššieho súdu SR (označená v predchádzajúcich bodoch tohto rozsudku) umožňuje odoprieť vrátenie DPH aj z dôvodu nepreukázanie splnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane. Vyplýva to najmä z logicky nespochybniteľnej premisy (implicitne obsiahnutej v rámci definície právneho štátu), že práva možno priznávať len na základe zákona, teda na základe splnenia podmienok, ktoré zákon pre úspešné uplatnenie práva požaduje. V danom prípade došlo k vyrubeniu dane žalobcovi za jednotlivé zdaňovacie obdobia v roku 2013 v dôsledku nepreukázania splnenia podmienok na odpočítanie DPH v týchto obdobiach. Správca dane a žalovaný tak neboli povinní preukazovať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu.

B. MAOP, s.r.o.

53. V tejto časti prvostupňových a napadnutých rozhodnutí (okrem napadnutého rozhodnutia žalovaného č. 101641254/2020 zo dňa 29. októbra 2020 a prvostupňového rozhodnutia správcu dane č. 101195455/2020 zo dňa 20. júla 2020), vzhľadom na výsledok preverovania v rámci daňovej kontroly, nebol žalobcovi priznaný nárok na odpočítanie DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia (okrem zdaňovacieho obdobia január 2013) z dôvodu, 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, pretože reálny pohyb tovaru sa týkal len dodávok medzi dodávateľom z Poľska a žalobcom (tzv. pohyblivé dodávky). Dodávky od ďalších spoločností pre žalobcu neboli reálne, nakoľko nikdy neboli 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 to tvrdí žalobca. Jediná reálna dodávka bola dodávka medzi dodávateľom Zaklad Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny z Poľska a žalobcom, s ktorou je spojená preprava tovaru (pohyblivá dodávka). Žalobca, slovenský dodávateľ MAOP, s.r.o. a poľský dodávateľ si spoločne dohodli podmienky spolupráce, teda žalobca vedel, že tovar dodá a prepravu vykoná poľský dodávateľ, ale faktúra bude vystavená na firmu M. Petraníka, ktorý vystupoval aj za spoločnosti PROBESS, s.r.o., EJKON, s.r.o. K uvedenému záveru správca dane a žalovaný dospeli analýzou všetkých zabezpečených dôkazov. Žalobca mal vytvorené možnosti na to, aby tovar objednal priamo u poľského dodávateľa, pričom pri takýchto dodávkach by bol povinný zdaňovať nadobudnutie

tovaru v tuzemsku a mal by právo si túto daň odpočítať. Zapojením sa do reťazca žalobca, napriek tomu, že vedel o pohybe tovaru z Poľska, pristúpil na kupovanie tovaru od tuzemskej spoločnosti MAOP, s.r.o. s nárokom na odpočítanie dane, pričom spôsob obchodovania ani výhodné ceny sa mu nezdať neobvyklé. Tým, že pri takomto obchodovaní nemusel zdaníť nadobudnutie tovaru, ale mal právo na odpočítanie dane od tuzemského dodávateľa získal neoprávnené daňové zvýhodnenie, čo je dôkaz o tom, že vedel o svojom zapojení do daňového podvodu.

54. Žalobca v tejto časti správnych žalôb (okrem správnej žaloby o preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného č. 101641254/2020 zo dňa 29. októbra 2020, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 101195455/2020 zo dňa 20. júla 2020) v celom rozsahu poukázal na svoju argumentáciu uvedenú v častiach správnych žalôb týkajúcich sa dodávateľskej spoločnosti POLKAP, s.r.o., namietal neprípustné použitie uznesenia o vznesení obvinenia ako dôkazu v trestnom konaní, neprípustné použitie dôkazov získaných v inom konaní použitím informačno-technických prostriedkov a listinných dôkazov poskytnutých z trestného konania. Ďalej namietal, že spis je vedený spôsobom, ktorý nezaručuje jeho úplnosť a nemennosť, porušenie Európskeho dohovoru o ľudských právach, neprerušenie daňovej kontroly, porušenie princípu legitímneho očakávania a predvídateľnosti rozhodnutí, neúplnosť a nedostatočnosť dokazovania správcu dane a nedostatočné zistenie skutkového stavu, zmatečnosť záverov správcu dane, ktoré nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní, špekulácie a dohady správcu dane, nesprávne právne posúdenie vecí, nepreskúmateľnosť pre nezrozumiteľnosť nedostatok dôvodov, nezákonný pokus o solidaritu daňových subjektov ako nesprávne právne posúdenie vecí a napokon nepreukázanie toho, že žalobca vedel alebo mal vedieť o tom, že je súčasťou obchodného reťazca poznačeného daňovo podvodným konaním.

55. Pokiaľ žalobca v celom rozsahu poukázal na svoju argumentáciu uvedenú v častiach správnych žalôb týkajúcich sa dodávateľskej spoločnosti POLKAP, s.r.o., takýto odkaz na účely preskúmania napadnutých rozhodnutí v časti týkajúcej sa dodávateľa MAOP, s.r.o. nemožno akceptovať, nakoľko išlo o odlišné právne posúdenie veci založené na účasti žalobcu na podvodnom konaní, pričom v odkazovanej časti boli obsahom správnych žalôb námietky proti rozhodnutiam v časti nepriznania odpočítania DPH pre nepreukázanie splnenia zákonných podmienok. V úvode tejto časti žalobca súčasne poukázal na výpoveď S.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 nespochybnil spoluprácu žalobcu s ním, čo len podporuje dobromyseľnosť žalobcu. Pritom žalobca položil otázku, ako mohol správca dane uznať výdavky za 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, ktorý nijako neformuloval jeho dopad na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, nemohol obstať, pretože rozhodné skutočnosti ňou 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 súdnicstva 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 správneho rozhodnutia je však ovládaný dispozičnou zásadou. Rozsah súdneho prieskumu zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu 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 žalobu tak dopĺňať podľa zistení zo správneho spisu, ani všeobecne uplatnené dôvody konkretizovať na daný prípad, a už vôbec nie postupovať pri preskúmaní napadnutého rozhodnutia na základe domnienok o obsahu žalobných námietok. Úlohou správneho súdu je v medziach žalobných bodov posúdiť, či 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 mýlil 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 svojich správnych žalôb. Preto nebolo možné na základe uvedených častí správnych žalôb vykonať prieskum zákonnosti napadnutých rozhodnutí.

56. Žalobca považoval postup správca dane pri využití informácií získaných z trestného konania (uznesenie o vznesení obvinenia, zápisnice o výsluchoch svedkov, odpočúvanie a záznam telekomunikačnej prevádzky) za predčasný, arbitrárny a závažným spôsobom porušujúci práva žalobcu. Namietal neprípustnosť použitia uznesenia o vznesení obvinenia ako dôkazu v daňovom konaní, neprípustnosť použitia dôkazov získaných v inom konaní použitím informačno-technických prostriedkov, resp. neprípustnosť použitia dôkazov získaných v trestnom konaní odpočúvaním a záznamom telekomunikačnej prevádzky, ako aj 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 je potrebné poukázať 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 č.k. 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 č.k. 5Sžf/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.“ Ďalej možno v tejto súvislosti poukázať 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. 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 ČR najmä v rozsudku č.k. 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 dotýčnych 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 je zásadnou skutočnosť, že použité dôkazy získané v trestnom konaní (zápisnice o výsluchu svedkov) boli v predmetnom daňovom konaní 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 osôb v trestnom konaní boli vykonané účelovo, napríklad s cieľom vyhnúť sa výsluchu v daňovom konaní, a nenamietal ani ich konkrétny rozpor s inými 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. Z., K. S., L. Z. a M. K. Z. a nemohol im klásť otázky, správny súd uvádza, že výpovede svedkov P. Z., K. S., L. Z. neboli v rámci prvostupňových a napadnutých rozhodnutí použité ako dôkazy, o ktoré by sa konajúce daňové orgány v rámci svojej argumentácie opierali (osoba S. Z. bola spoluobvinená so žalobcom, avšak len vo vzťahu k skutkom týkajúcim sa roku 2015; ďalšie označené osoby sa v odôvodnení rozhodnutí správcu dane a žalovaného týkajúcich sa predmetu tohto konania nevyskytujú). Výpoveď M. K. Z. bola opakovane vykonaná poľskou daňovou správou prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií, o uskutočnení ktorej bol žalobca informovaný vopred. Výsluchy Z. S., Z. S., A. D., N. R., Q. Semančika boli vykonané v zmysle ustanovení Trestného poriadku orgánmi činnými v trestnom konaní, po poučení obvinených a svedkov o trestnoprávných následkoch krivej výpovede, resp. výsluchy svedkov zdržiavajúcich sa v zahraničí (M.K.Z. a vodiči) boli vykonané podľa platných právnych predpisov dožiadaného štátu (Poľsko). Preto nebola 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 správcom 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.

57. Pokiaľ žalobca tvrdil, že správca dane mal uskutočniť vlastné výsluchy svedkov už skôr vypočutých v trestnom konaní, pretože správca dane je povinný zistiť skutočný stav veci, pričom potreba dokazovanie v daňovom konaní sa úplne neprekrýva s potrebou dokazovania v trestnom konaní, je namieste uviesť, 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 ustálená 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 zvážení správcu dane, ktorý postupuje autonómne, pričom žalobca netvrdil a argumentačne nepodoprel nevyhnutnosť predvolania konkrétnej osoby. 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, okrem iného predvolal na výsluch rozhodujúcich svedkov Z. S., ktorá uviedla svoju výpoveď do zápisnice, S., ktorí sa na ústne pojednávanie opakovane nedostavili a nepodarilo sa ich správcovi dane predviesť ani políciou. Správca dane v daňovom konaní následne zabezpečil zápisnice o výsluchu žalobcom označených svedkov, ktoré boli vyhotovené orgánmi činnými v trestnom konaní (aj zahraničnými), z obsahu ktorých vyplývajú skutočnosti zistené správcom dane tak, ako sú uvedené v odôvodnení rozhodnutí správcu dane i žalovaného. Pokiaľ sa týka použiteľnosti výpovede osoby (podanej v trestnom konaní), ktorá 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 samé o sebe ešte neznamená, že výpoveď obvineného vykonaná v trestnom konaní je pre účely daňového konania a priori nepoužiteľná, a to, či už v štádiu pred vznesením obvinenia, alebo ako výsluch obvineného. Hodnotenie obsahu jednotlivých výpovedí samostatne ako aj vo vzájomných súvislostiach je obsahom prvostupňových a napadnutých rozhodnutí, t.zn. námietka, že nie je zrejmé, akým spôsobom boli hodnotené je v rozpore s ich obsahom, resp. je len všeobecným nesúhlasom žalobcu s ich hodnotením, čo samo o sebe nestačí 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 aj vzhľadom na štádium trestného konania 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 získaný z výpovede obvineného v trestnom konaní bol jediným rozhodujúcim dôkazom, na ktorom správca dane, resp. žalovaný založia svoje rozhodnutia. V preskúvanom prípade sa však správca dane neobmedzil iba na dôkazy majúce pôvod v trestnom konaní, ale vykonal i ďalšie procesné úkony, vrátane výsluchov svedkov, v záujme preverenia sporných zdaniteľných obchodov, pričom žalobcovi umožnil oboznámiť sa so všetkými skutočnosťami zistenými v rámci daňového konania (vrátane obsahu výpovedí 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 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 ani nenavrhol 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 ignoroval ich ostatné časti, táto námietka je nekonkrétna, nakoľko neuviedol, ktorých výpovedí a v akom rozsahu sa to týka, čo zaňho správny súd nebol oprávnený urobiť (§ 134 ods. 1 SSP). Doplniť vo všeobecnosti možno len to, že pokiaľ správca dane a žalovaný v odôvodnení svojich rozhodnutí necitovali úplné znenie výpovedí svedkov (prípadne 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.

58. 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/NAK-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 skrátania 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 zdanenie 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 Miesy P.P.U.H. Salon Miesny a slovenským odberateľom mäsa a mäsových výrobkov R. F., medzi ktorých tak umelo vsúvali nimi vytvárané reťazce obchodných spoločností a umožnili tak žalobcovi R. F. 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 neodvázali, 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 a žalovaný (okrem napadnutého rozhodnutia žalovaného

č. 101641254/2020 zo dňa 29. októbra 2020, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 101195455/2020 zo dňa 20. júla 2020 týkajúce sa zdaňovacieho obdobia január 2013) vo svojich rozhodnutiach s poukazom na rozsudok ESD C-189/18 Glencore Agriculture Hungary Kft. vyhodnotili žalobcovu námietku neprípustnosti použitia uznesenia ako dôkazu v daňovom konaní ako nedôvodnú, nakoľko správca dane uznesenie získal od orgánov činných v trestnom konaní zákonným spôsob a použil ho v súlade s § 24 Daňového poriadku ako dôkaz, ktorý môže prispieť zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, pričom správca dane ho v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku použil ako dôkaz na objasnenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, čím neporušil prezumpciu neviny. Správca dane ďalej uviedol, že mal k dispozícii uznesenie obsahujúce popis účelovo vytvoreného systému vystavovania faktúr vo fakturačnom reťazci spoločností, ktorý začína u spoločnosti Zakład Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny a končí u žalobcu, pričom v zistenom fakturačnom reťazci sa nachádzajú aj spoločnosti, pri ktorých zistil, že sú súčasťou aj fakturačných reťazcov vytvorených v kontrolovanom zdaňovacom období (MAOP, s.r.o., EJKON, s.r.o.) a uznesenie obsahuje informácie z výpovedí štatutárnych zástupcov týchto spoločností, ktoré správca dane použil pri vyhodnotení zisteného skutkového stavu. Podľa skutočností uvedených v uznesení obchod prebiehal spôsobom, že objednávka do PL prišla priamo od žalobcu, ktorú on zadal spoločnosti Zakład Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny. Podľa uznesenia 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, teda aj žalobca. Ak by 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 výhodu. Uvedené zistenia správca dane vyhodnotil ako dôkaz toho, že žalobca vedel, že sa zúčastňuje daňového podvodu, ktorým je vytvorenie fakturačného reťazca s cieľom získať daňovú výhodu. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že pracovníkmi polície bola vykonaná podrobná analýza finančných a tovarových tokov, avšak deklarovaný finančný a tovarový tok nezodpovedá reálnemu finančnému a tovarovému toku. Z predmetného uznesenia, ktoré tvorí súčasť administratívnych spisov, i súdnych spisov vyplýva, že správca dane prevzal do odôvodnenia svojich rozhodnutí text najmä tej časti uznesenia, v ktorom je vymedzený skutok, pre ktorý bolo vznesené obvinenie a zároveň 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 (a teda neobsahuje samostatné hodnotenie dôkazov vykonané správcou dane, resp. žalovaným na základe zásady voľného hodnotenia dôkazov) nespĺňa náležitosti riadneho odôvodnenia rozhodnutia orgánu verejnej správy v zmysle § 63 ods.5 Daňového poriadku, a preto správny súd považoval rozhodnutia správcu dane i rozhodnutia žalovaného za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov (§191 ods.1. písm. d/ SSP).

59. 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 deklarovateľmi jednotlivými faktúrami, z ktorých si žalobca uplatnil odpočet DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie február až december 2013, 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 (s výnimkou napadnutého rozhodnutia žalovaného č. 101641254/2020 zo dňa 29. októbra 2020, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 101195455/2020 zo dňa 20. júla 2020, týkajúce sa zdaňovacieho obdobia január 2013) 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 a orgánmi činnými v trestnom konaní nebolo nezákonné ani spôsob jeho získania správcom dane, bolo potrebné hodnotiť hodnovernosť (pravdivosť) v ňom uvedených skutočnosti, čomu sa správca dane svojvoľne vyhol, a podrobil skutočnosti v ňom uvedené ďalej hodnoteniu ich závažnosti, t.zn. 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 veci, 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.

60. Obsahom prvostupňového rozhodnutia správcu dane č. 101195455/2020 zo dňa 20. júla 2020 týkajúceho sa zdaňovacieho obdobia január 2013 nie je žiadna zmienka o použití uznesenia ako dôkazného prostriedku. Správca dane teda svoje skutkové a právne závery formuloval na základe iných dôkazov, ako je uznesenie, na základe čoho nebol dôvod ho z uvedených dôvodov správnym súdom zrušiť. V napadnutom potvrdzujúcom rozhodnutí č. 101641254/2020 zo dňa 29. októbra 2020 žalovaný, rovnako ako v ďalších napadnutých rozhodnutiach, citoval výrok uznesenia o vznesení obvinenia vzťahujúceho sa k vedomému zapojeniu žalobcu do daňovo podvodného konania navodením zdania vzájomných reťazových obchodov, napriek tomu, že prvostupňové rozhodnutie bolo založené výlučne na nepreukázaní dodania tovaru spoločnosťou POLKAP, s.r.o., ktorá v zmysle uznesenia nebola zapojená do reťazových obchodov. Žalovaný aj tu prevzal do odôvodnenia svojho rozhodnutia text častí uznesenia, v ktorom je vymedzený skutok, pre ktorý bolo vznesené obvinenie. Citácia výroku uznesenia o vznesení obvinenia týkajúceho sa daňového podvodu žalobcu bola v priamom rozpore s obsahom prvostupňového rozhodnutia, ktoré napriek tomu žalovaný potvrdil, ako aj s ďalším obsahom tohto napadnutého rozhodnutia zaoberajúcim sa neosvedčením dodania tovaru žalobcovi od deklarovateľného dodávateľa POLKAP, s.r.o. Takto protirečivo koncipované odôvodnenie napadnutého rozhodnutia spôsobilo jeho zmätočnosť, dôsledkom ktorého bola nepreskúmateľnosť tohto napadnutého rozhodnutia pre nezrozumiteľnosť, nakoľko nebolo zrejme, na akom základe (právnom posúdení veci -

daňového podvodu alebo nepreukázania splnenia podmienok na odpočítanie dane) bolo prvostupňové rozhodnutie v odvolacom konaní potvrdené. Napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 101641254/2020 zo dňa 29. októbra 2020 tak bolo zrušené podľa §191 ods.1. písm. d/ SSP.

61. Žalobca v žalobách namietal neprípustné použitie dôkazov získaných v inom konaní použitím informačno-technických prostriedkov (ďalej len „ITP“), odpočúvaním a záznamom telekomunikačnej prevádzky. Správny súd predovšetkým považuje za potrebné zdôrazniť, že uznesenie o vznesení obvinenia (ktoré s poukazom na predchádzajúcu argumentáciu tohto rozsudku nie je možné považovať za dôkaz, ktorý by bolo možné v daňovom konaní použiť), resp. jeho významná časť (strany 60-68) obsahuje konkrétne skutočnosti a zistenia získané zo záznamov telefonických hovorov účastníckych staníc (odposluchov), pričom jednotlivé hovory sú 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 nasledovné hovory“, ktoré sú označené číslom hovoru, dátumom, označením osôb, medzi ktorými hovor prebiehal a s uvedením obsahu rozhovoru a jeho vyhodnotením vo vzťahu k preverovaným skutočnostiam. Obdobne na str. 65 predmetného uznesenia je uvedené, že „Taktiež boli zaznamenané aj hovory v rámci legálneho nasadenia ITP podľa V. hlavy Trestného poriadku“, ktoré sú označené číslom hovoru, 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 - zákon č. 166/2003 Z.z. o ochrane súkromia pred neoprávneným použitím ITP) 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 prikročiť 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.

62. 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 vyvodiť 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 v správnych žalobách, 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 č.k. 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, legitimity a proporcionality, keďže z administratívnych spisov je zrejme len to, že uznesenie o vznesení obvinenia ( ktorého súčasťou je obsah predmetných hovorov) získal správca dane 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.

63. Vo vzťahu k argumentácii žalobcu o neprípustnosti použitia dôkazov získaných v rámci operatívneho preverovania, 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 ako listinné dôkazy, ktoré potvrdzujú výsledky vykonaného dokazovania, že žalobca vedome nadobúdala mäso z Poľska a spoločnosti, cez ktoré bolo mäso len formálne prefakturované, boli do reťazca vysunuté s cieľom získať daňovú výhodu“, pričom namietal, že nie je zrejmé, 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. 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 dôkaz 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 rozhodnutia správcu dane (okrem prvostupňového rozhodnutia č.101195455/2020 zo dňa 20. júla 2020 týkajúceho sa zdaňovacieho obdobia január 2013, ktoré zmienku o odposluchoch neobsahuje, z ktorého dôvodu nebol dôvod na jeho zrušenie ani na základe tejto žalobnej námietky) i žalovaného (vrátane napadnutého rozhodnutia žalovaného č. 101641254/2020 zo dňa 29. októbra 2020, ktoré konštatovanie ohľadom použitia záznamov telefonických hovorov - odposluchov ako dôkazov taktiež obsahuje) 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 tohto zákona 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, správny súd uvádza, že z administratívnych spisov je zrejmé, že správca dane nebol tým subjektom, ktorý by použil ITP v zmysle § 3 ods.1 a 2 Zákona pred odpočúvaním, pretože sa nesporne 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 sp.zn. 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 č.k. 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 telefonických hovorov (odposluchy) 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.

64. 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 jednotlivé zdaňovacie obdobia (január až december 2013), 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 č.k. 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,

príčom 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 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 napadnutého rozhodnutia. Tvrdenie žalobcu, že listiny nachádzajúce sa na CD nosiči nemuseli byť predložené žalobcovi..., napadnuté rozhodnutia neobsahujú. Vo všeobecnosti možno 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.

65. Žalobná námietka, že správca dane nerešpektovaním prezumpcie neviny, práva neobviňovať seba samého porušil § 22 ods. 2 Daňového poriadku a porušil Európsky dohovor o ľudských právach (ďalej len „Dohovor“) nebola dôvodná. 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 január až december 2015, 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 č.k. 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. Príkladmo uviedol záležitosti súvisiace s prevodom pozemkov, prevádzkovaním súkromných kliník a iné. Ako však ďalej ESĽP 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 a tým ani z neho plynúceho zákazu sebaobviňovania. 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. 31827/96, tento nie je na preskúmanú vec aplikovateľný, keďže sa týka prípadu uloženia pokuty v daňovom konaní, ktorý prípad je možné podradiť 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 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 podradiť pod pojem „trestné obvinenie“, na ktorý prípad bola daná aplikovateľnosť Dohovoru. Porušenie ust. § 22 ods. 2 Daňového poriadku správcom dane žalobca v žalobách jednak bližšie neodôvodnil a nekonkretizoval a jednak takáto námietka nemá oporu v odôvodnení napadnutých rozhodnutí správcu dane, ani žalovaného, keďže konajúce 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 č.k. 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 č.k. 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 vyhnúť pojmu „daňový podvod“ i na účely rozhodovania vo veciach odpočítania DPH.“

66. Žalobcova námietka, že napadnuté rozhodnutia správcu dane i žalovaného sú nezákonné z dôvodu neprerušenia daňového konania podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku až do času, kým bude právoplatne rozhodnuté v trestnom konaní, taktiež nebola dôvodná. 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 preskúmanej veci 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 skrátenia dane a poistného a vznesenie obvinenia voči žalobcovi pre pokračovací zločin skrátenia 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 alebo prečin) spáchaný, kto ho spáchal (zistenie páchatela) 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 a vznesení obvinenia, naplnilo znaky skutkovej podstaty trestného činu, 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. Pre vydanie rozhodnutia o dovyrušení dane z dôvodu nepriznania práva na odpočet DPH s odôvodnením, že žalobca nespĺnil podmienky stanovené Zákonom o DPH a správca dane zistil, že žalobca sa vedome zapojil do daňového podvodu, ktorého sa mal dopustiť v spolupráci s ďalšími subjektmi pri vytvorení fiktívnych fakturačných reťazcov (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 prerušil.

67. Žalobná námietka porušenia princípu legitímneho očakávania - predvídateľnosti rozhodnutí bola rovnako 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 žalobe 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 žalobe 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 Petraníkovej, a tiež to, že správca dane už v r. 2013 robil preverovanie obchodných vzťahov s dodávateľom MAOP s.r.o. (napadnuté rozhodnutia sa týkajú práve zdaniteľných období roka 2013!), pričom nespochybnil spoluprácu žalobcu s týmto dodávateľom, čo podľa žalobcu „podporuje dobromyseľnosť žalobcu a zároveň preukazuje skutočnosť, že žalobca odôvodnene považoval spoluprácu s p. S. a p. Petraníkovou, ktorá sa tiež dotýkala dodávok mäsa, ktoré pochádzalo od rovnakého poľského dodávateľa, ako pri dodávkach spoločnosti DIMÄS s.r.o.“ a správca dane v žalobcom označenom prípade nespochybnil ako dodávateľa spoločnosť MAOP s.r.o. Argumentácia žalobcu poukazujúca na prípadné výsledky daňových kontrol DPH v tej istej daňovej kontrole (týkajúcej sa rovnakých zdaňovacích období v roku 2013 ako napadnuté rozhodnutia), alebo aj výsledky preverovaní u iného daňového subjektu, pri rôznych ďalších skutkových odlišnostiach, nemôže prispieť k potvrdeniu žalobcom tvrdenej skutočnosti, že ním uplatnený nárok na odpočet DPH (v tomto prípade voči subjektu MAOP s.r.o., pričom spoločnosť DIMÄS s.r.o. v daných obchodných prípadoch nebola dodávateľom žalobcu) je dôvodný, a ani k potvrdeniu jeho „dobromyseľnosti“ vo vzťahu k spolupráci s p. S. a p. S. S. žalobcu, ako podnikateľa, bolo pri vykonávaní podnikateľskej činnosti postupovať s odbornou starostlivosťou, ktorá o.i. nepochybne znamená aj povinnosť preveriť si postavenie dodávateľa, vrátane skutočností, 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, je konateľom resp. disponuje poverením alebo splnomocnením. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konania 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 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 porušujúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH resp. aby sa stal súčasťou správcom 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 správca dane. Poukázal pritom na súdne konanie vedené pred Okresným súdom Banská Bystrica pod sp. zn. 63Cb/20/2017, (medzi spoločnosťami STRIM s.r.o. proti Mäso F. s.r.o., ktorej konateľom je R. F.), v ktorom sa R. Lapin ako konateľ spoločnosti údajne bránil prostredníctvom argumentácie správca dane, avšak neúspešne. Vo vzťahu k tejto argumentácii správny súd poukazuje na to, že uvedená argumentácia je vo vzťahu k posudzovaniu obdobnosti a skutkovej zhodnosti prípadu 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 v obchodnej veci sa posudzuje povinnosť odberateľa zaplatiť za dodávku tovaru v zmysle ustanovení Obchodného zákonníka, ktoré podmienky sú nepochybne rozdielne.

68. 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. Ďalej poukázal na elektronicky predložené dokumenty, ktoré preukazujú, že existoval vzťah, v ktorom si žalobca objednával tovar u spoločnosti DIMĀS s.r.o., čo je pre zákonnosť napadnutých rozhodnutí irelevantné, nakoľko žalobca v zdaňovacích obdobiach február až december 2013 deklaroval nadobudnutie tovaru výlučne od spoločnosti MAOP, 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 (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 rozhodnutia za nezákonné (§ 182 ods. 1 písm. e/ SSP), nesplnením ktorých kritérií žalobných bodov žalobca opätovne (ako už mnohokrát vo svojich správnych žalobách) 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 vecí 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 č. 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 vykonávajúcom dokazovanie a jeho úloha, 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 nevykoná, uviedol dôvody, pre ktoré tak neurobil. Konkrétne vo vzťahu k návrhu na vypočítanie 31 subjektov správca dane uviedol, že nebol predložený dôkaz o tom, že tieto osoby sa zúčastnili na vytvorení fakturačných reťazcov, v ktorých posledným článkom bol žalobca a ktoré sú predmetom daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia február až december 2013, s čím možno súhlasiť, nakoľko tieto osoby by mohli vyjadrovať len domnienky o vzťahoch medzi žalobcom a s deklarovanou dodávateľskou spoločnosťou MAOP, 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 napadnutého rozhodnutia 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 nekonkretizoval, čo zaňho správny súd nebol oprávnený urobiť (§ 134 ods. 1 SSP). Správca dane k tomu zaujal v prvostupňových rozhodnutiach príliehavé stanovisko v rámci „vyjadrenia správcu dane k bodom 9 až 17“ pripomienok žalobcu. 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, ktoré preukazoval tými ktorými konkrétnymi dôkazmi, nemôžu mať žiadny vplyv na preverenie splnenia podmienok na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobia v roku 2013, ktoré bolo kontrolované a hodnotené sasmostatne. Ďalej žalobca namietal hodnotenie výpovedne Z. S., 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. Z. S. vo vzťahu k vykonávaniu obchodov so spoločnosťami MAOP s.r.o. a DIMĀS s.r.o., žalobca rovnako neuviedol, aký vplyv má obsah tejto výpovede na zákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane i žalovaného. Správny súd preto uvedený poukaz na výpoveď Z. S. (navyše bližšie neoznačenú, napr. dátumom) vyhodnotil ako vyjadrenie nesúhlasu s hodnotením správcu dane. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na bod 50. tohto rozsudku, podľa ktorého výpovede osôb, akými sú bývalí konatelia deklarovovaných dodávateľov kontrolovaných daňových subjektov, prípadne ich subdodávateľov, teda aktéri preverovaných postupov, zo svojej podstaty nemôžu mať charakter rozhodujúcich dôkazov, čo tu platí obdobne. 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. a jeho využitie (nezáleží na tom v koľkých prípadoch) potvrdzuje značný neštandard v týchto obchodných vzťahoch. K námietke žalobcu, že správca dane nevykonal dôkaz osobným výsluchom Z. E. Z. (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 napadnutého rozhodnutia žalovaného, pretože tak, ako bolo uvedené už v predchádzajúcich bodoch tohto rozsudku, správca dane bol oprávnený použiť ako dôkaz zápisnicu z výsluchu M.K.T.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.Z. v daňovom konaní, uvedený dôkaz by musel správca dane zabezpečiť prostredníctvom finančnej správy iného členského štátu (Poľska) 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.X. vykonanej prostredníctvom OČTK, aj v prípade využitia inštitútu MVI bol žalobca len s obsahom tejto výpovede oboznámený a mal sa možnosť k výpovedi vyjadriť bez bezprostrednej možnosti klásť svedkovi otázky. Nedôvodná bola i námietka, že správca dane nepočkal na vykonanie výsluchu M.K.Z. v trestnom konaní, ktorý výsluch sa vykonal až po rozhodnutí správcu dane, keďže takáto povinnosť pre správcu dane nevyplýva zo žiadneho ustanovenia právneho predpisu. 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 MASO, s.r.o., o možnom profitovaní konkurencie a iné, ktoré nehovorili nič o dôvodoch nezákonnosti napadnutých rozhodnutí.

69. 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 zmatečnosť argumentácie správcu dane, ktorá si odporuje (jej absurdita a neudržateľnosť je zrejmá). Táto argumentácia žalobcu v správnych žalobách predstavuje len vyjadrenie názoru žalobcu na právne posúdenie veci, ktoré je odlišné od posúdenia veci správcou dane, čo bez ďalšieho, nie je ničím iným, než vyjadrením jeho všeobecného nesúhlasu s hodnotením vykonaným správcou dane uvedeným v odôvodneniach prvostupňových rozhodnutí. Táto námietka tak, pre nekonkrétosť v otázke - v čom sa žalovaný a 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 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 EJKON, s.r.o., PROBESS, s.r.o., SPEEDWAY, s.r.o. pre spoločnosť MAOP, 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 je nepravdivé tvrdenie správcu dane, že spoločnosti, ktoré deklarovali faktúrami, že sú kupujúcimi tovaru z Poľska, mali v tuzemsku tiež povinnosť nahlásiť seba ako sprostredkovateľa predaja mäsa na RVPS vo Zvolene, opätovne je len vyjadrením nesúhlasu, pokiaľ žalobca neuvádza, aký má vplyv táto skutočnosť na zákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane i žalovaného. Rovnako pokiaľ žalobca v žalobách 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 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.

70. Žalobcová námietka, že správca dane sa snaží nezákonným spôsobom preniesť na žalobcu zodpovednosť za zaplatenie DPH z tovaru, ktorý pochádza z Poľska bola 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 správnym orgánom 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 jednotlivé zdaňovacie obdobia vyrubený 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 žalobcová námietka nezákonnosti napadnutých rozhodnutí žalovaného i správcu dane z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci založeného na nezákonnom 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 zmatečné, resp. nepreskúmateľné, tieto žalobcom uplatnené námietky boli v správnych žalobách uplatnené takým spôsobom, že žalobca v jednotlivých bodoch žalôb odcitoval konkrétne parciálne časti z odôvodnenia 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 o sebe, (bez tvrdenia, aký má táto skutočnosť vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí), nemá vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí (§ 104 ods. 1 SSP).

71. Žalobca ďalej namietal, že správca dane nepreukázal, že žalobca vedel 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. 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, 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 chybu v úvahách a záveroch žalovaného a správcu dane, t.zn. ide len o opačné závery, ktoré sami o sebe 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 a 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. Z., M. S. a M. S., 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 nevedel o praxi týkajúcej sa prístupu k účtom spoločnosti MAOP, s.r.o. a k zásadným záverom (k okruhu niekoľkých dôkazov preukazujúcich vedomosť žalobcu o jeho zapojení do podvodnej schémy), na ktorých napadnuté rozhodnutia stoja. 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 P. N. a v rámci vyjadrenia k bodu 45 pripomienok žalobcu uviedol v prvostupňových rozhodnutiach svoje stanovisko k nemu. Žalobca pri formulovaní žalobného tohto bodu 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 dal stanovisko v predchádzajúcom texte tohto rozsudku) nemajú samé o sebe vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane i žalovaného (§ 134 ods. 1 SSP). 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.

72. Žalobca v rámci tohto žalobného bodu v správnych žalobách poukázal na jednotlivé rozhodnutia NS SR, vrátane citácie rozsiahlych častí z ich odôvodnenie, 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 prihliadať (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 N., C.). Vnútroštátnym orgánom (M.áleží 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 deklarovaných dodávateľa MAOP, 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, pričom 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, pričom žalobca vedel, že sa svojou činnosťou podieľa na plnení, ktoré je súčasťou daňového podvodu. Z ďalšieho textu rozhodnutí vyplýva, že správca dane i žalovaný konanie žalobcu v súvislosti s uplatnením odpočítania dane z posudzovaných obchodných transakcií so spoločnosťou MAOP, s.r.o. označili za podvodné konanie a súčasne za konanie vykazujúce znaky podvodného zneužitia práva, pričom žalobca musel vzhľadom na všetky okolnosti vedieť, že je súčasťou zneužitia práva. Takéto právne zdôvodnenie je máťúce a nezrozumiteľné, pretože z neho po právnej stránke jednoznačne nevyplýva, či sa žalobca podieľal na zneužití práva, 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 .

73. Z uvedených dôvodov správny súd dospel k záveru, že žaloby boli dôvodné, a preto napadnuté rozhodnutia žalovaného spolu s rozhodnutiami správcu dane, okrem prvostupňového rozhodnutia č. 101195455/2020 zo dňa 20. júla 2020, kde porušenie zákona z dôvodov uvedených v správnej žalobe nezistil, 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 vecí 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 vo vzťahu k deklarovaným odberateľom, 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 rozhodnutí, 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. Vo veci týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia január 2013, kde nebolo prvostupňové rozhodnutie č. 101195455/2020 zo dňa 20. júla 2020 zrušené, vzhľadom na štádium konania, kde bolo proti tomuto rozhodnutiu podané odvolanie žalobcu, správca dane vec predloží na odvolacie konanie žalovanému, ktorý o odvolaní proti nemu opätovne rozhodne v súlade so závermi tohto rozsudku. Právnym názorom, ktorý vyslovil správny súd v zrušujúcom rozsudku, je orgán verejnej správy v ďalšom konaní viazaný (§ 191 ods. 6 SSP).

74. 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.

75. 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.