

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: TN-11S/17/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3023200044
Dátum vydania rozhodnutia: 09. 10. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Drahomíra Mikulajová
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:3023200044.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Drahomíry Mikulajovej a členov senátu JUDr. Mgr. Kataríny Haviarovej (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Petra Piroša, v právnej veci žalobcu: Zlatá huta spol. s r.o., so sídlom Bernolákova 11/3040, 911 01 Trenčín, IČO: 31 426 964, právne zastúpený: JUDr. Bohumil Novák, advokát so sídlom Horná 27, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 34 989 765, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 502173/2022 zo dňa 24. novembra 2022 a 502262/2022 zo dňa 24. novembra 2022, takto

rozhodol:

I. Súd žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 502173/2022 zo dňa 24. novembra 2022 **z a m i e t a**.

II. Súd žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 502262/2022 zo dňa 24. novembra 2022 **z a m i e t a**.

III. Žiadnemu z účastníkov konania náhradu trov konania **n e p r i z n á v a**.

o d ô v o d n e n i e :

Administratívne konanie

1. Daňový úrad Trenčín ako správca dane (ďalej ako „správca dane“ alebo „prvostupňový orgán verejnej správy“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobia január 2008 – apríl 2008 a jún 2008 – november 2008, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 645/320/83873/2010/Vask zo dňa 09.09.2010 a Dodatok zo dňa 08.10.2010, ktoré boli so žalobcom prerokované a podpísané dňa 08.10.2010. Nasledujúci deň po dni doručenia protokolu s výzvou začalo vyrubovacie konanie.

2. Na základe výsledkov z daňovej kontroly a Protokolu č. 645/320/83873/2010/Vask zo dňa 09.09.2010 a Dodatku zo dňa 08.10.2010 vydal správca dane rozhodnutia č. 645/230/91042/10/Feč zo dňa 12.10.2010 a č. 645/230/91032/10/Feč zo dňa 12.10.2010, ktorými vyrubil žalobcovi rozdiel dane na DPH za zdaňovacie obdobia jún a júl 2008. Uvedené rozhodnutia Daňové riaditeľstvo SR (právny predchodca žalovaného), v rámci odvolacieho konania, rozhodnutím č. I/226/1149-91566/2011/994159-r zo dňa 13.09.2011 zmenil rozhodnutie správcu dane č. 645/230/91042/10/Feč zo dňa 12.10.2010 tak, že znížil sumu vyrubeného rozdielu dane z pridanej hodnoty o sumu 9 535,95 Eur, a to na sumu 345 871,00 Eur, a rozhodnutím č. I/226/1149-91565/2011/994159-r zo dňa 13.09.2011 potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 645/230/91032/10/Feč zo dňa 12.10.2010. Na základe žalôb žalobcu Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 11S/90/2011-142 zo dňa 13.01.2015 podané žaloby zamietol. Na základe odvolania žalobcu voči uvedenému rozsudku krajského súdu Najvyšší súd Slovenskej

republiky rozsudkom sp. zn. 2Sžf/34/2015 zo dňa 26.07.2017 rozhodol tak, že rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/90/2011-142 zo dňa 13.01.2015 potvrdil. Na základe ústavnej sťažnosti žalobcu Ústavný súd SR Nálezom č. k. I.ÚS 30/2018-41 zo dňa 30.01.2019 zrušil rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/34/2015 zo dňa 26.07.2017 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Následne Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 2Sžf/1/2019 zo dňa 30.06.2021 (právoplatným dňa 11.08.2021) zmenil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/90/2011-142 zo dňa 13.01.2015 tak, že rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR č. I/226/1149-91565/2011/994159-r zo dňa 13.09.2011 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 645/230/91032/10/Feč zo dňa 12.10.2010, ako aj rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR č. I/226/1149-91566/2011/994159-r zo dňa 13.09.2011 a rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 645/230/91042/10/Feč zo dňa 12.10.2010, zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

3. Správca dane po vrátení veci na ďalšie konanie požiadal o predĺženie lehoty na vydanie rozhodnutia, čomu Finančné riaditeľstvo SR vyhovel a predĺžilo lehotu na vydanie rozhodnutia o 180 dní, o čom bol žalobca upovedomený. V nadväznosti na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/1/2019 zo dňa 30.06.2021 správca dane z dôvodu zachovania procesných práv žalobcu zaslal žalobcovi Oboznámenie so zisteniami vo veci dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia jún 2008 a júl 2008 č. 102005375/2021 zo dňa 22.10.2021, pričom prílohami zaslaného oboznámenia boli odpovede na správcom dane zaslané žiadosti o MVI č. 635/320/2030/2009 a č. 645/320/16059/2010/Vask, vrátane príloh, pričom určil žalobcovi lehotu 15 dní na vyjadrenie a navrhnutie ďalšieho dokazovania. Žalobca dňa 23.11.2021 doručil správcovi dane Vyjadrenie k oboznámeniu správcu dane zo dňa 22.10.2021, v ktorom žalobca namietal uplynutie prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane podľa ust. § 45 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“), pričom uviedol, že až po vysporiadaní sa správcu dane s touto skutočnosťou sa k predmetnej veci vyjadrí. Správca dane sa v odpovedi žalobcovi na jeho Vyjadrenie k oboznámeniu zo dňa 25.11.2021 vysporiadal s predmetnou námietkou žalobcu a Výzvou zo dňa 13.01.2022 vyzval žalobcu na navrhnutie doplnenia dokazovania. Dňa 23.02.2022 žalobca doručil správcovi dane vyjadrenie k predmetnej výzve zo dňa 13.01.2022.

Prvostupňové administratívne rozhodnutia

4. Správca dane následne rozhodnutím č. 138115/2022 zo dňa 06.04.2022 vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej ako „Daňový poriadok“) rozdiel dane v sume 345,871,00 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2008 a rozhodnutím č. 138319/2022 zo dňa 06.04.2022 vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku rozdiel dane v sume 353,175,06 Eur na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2008 (ďalej aj ako „prvostupňové rozhodnutia“ alebo „rozhodnutia správcu dane“). Správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočet DPH za zdaňovacie obdobia jún 2008 a júl 2008, pretože vykonanou kontrolou dospel k záveru, že žalobca v týchto zdaňovacích obdobiach porušil § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a § 67 ods. 3 zákona o DPH tým, že si uplatnil odpočítanie dane z nákupu rýdzeho zlata 999,9/1000 vo forme zlatých pásov, t. j. investičného zlata, od dodávateľov - spoločnosti A Energie s.r.o., Priemyselná 1, Trnava, IČO 36 244 155 (spoločnosť od 21.02.2015 zrušená a dňom 16.02.2016 vymazaná z obchodného registra; ďalej len „A Energie s.r.o.“) a spoločnosti A. J. Secret Consulting, s.r.o., Svetlá 1, Bratislava, IČO: 36 829 382 (ďalej len „A. J. Secret Consulting, s.r.o.“), pričom rozsiahlym preverovaním zistil, že dodané zlato malo všetky atribúty zodpovedajúce investičnému zlatu v zmysle § 67 ods. 1 zákona o DPH a keďže podľa § 67 ods. 3 zákona o DPH je dodanie investičného zlata oslobodené od dane, pri ktorom nevzniká dodávateľovi daňová povinnosť, žalobcovi ako jeho odberateľovi tiež nevzniklo právo na odpočítane dane.

5. Správca dane v predmetných prvostupňových rozhodnutiach konštatoval, že v priebehu administratívneho konania na základe vykonaného dokazovania zistil, že predmetná komodita „zlato s rýdzosťou 999,9 tisícín“ bola v skutočnosti investičným zlatom a bola dodávaná na Slovensko z Rakúska prostredníctvom dvoch obchodných reťazcov, a to:

- a) Schoeller Münzhandel GmbH (Rakúsko) – Excelent gold plus s.r.o. (Česká republika) – LAZZA s.r.o. Poriadie – A. Energie s.r.o. Trnava – Zlatá huta, spol. s r.o. Trenčín (žalobca)
- b) Schoeller Münzhandel GmbH (Rakúsko) – HiB Trade s.r.o. Spišská Nová Ves – A. J. Secret Consulting, s.r.o. Bratislava – Zlatá huta, spol. s r.o. Trenčín (žalobca).

6. Správca dane nespochybnil reálnosť uskutočnených zdaniteľných plnení, ale spochybnil uskutočnenie zdaniteľných plnení dodávateľskými spoločnosťami, predmetom ktorých bola dodávka zlata deklarovaného ako „priemyselné zlato“. Zo skutkových zistení v danej veci správca dane dospel k záveru, že dodávateľské spoločnosti v rámci vyššie uvedených obchodných reťazcov dodali žalobcovi nie zlato priemyselné ako deklarovali na sporných faktúrach, ale zlato investičné. Predmetná komodita „zlato s rýdzosťou 999,9 tisícín“ bola nakupovaná výlučne od rakúskeho dodávateľa Schoeller Münzhandel GmbH, a tento je obchodnou spoločnosťou zaoberajúcou sa nákupom a predajom investičného zlata. Údaj o dodávanom tovare uvedený na faktúrach „zlaté pásy“ vyznieva podľa správcu dane účelovo, aby uvedená forma nespĺňala charakter investičného zlata, pričom rýdzosť zlata 999,9 tisícín parametre investičného zlata spĺňa. Z prepravných dokladov je zrejmé, že odosielateľom tovaru bola rakúska spoločnosť Schoeller Münzhandel GmbH a príjemcom bol žalobca. Medzičlánky v rámci vyššie uvedených obchodných reťazcov žiadnym spôsobom zlato nespracovávali, neprepracovali, nepretvárali, nevykonali na ňom žiadne úpravy a vo forme ako ho nakúpili, ho predali svojim odberateľom, t. j. v nezmenenom stave, v rovnakej rýdzosti a v rovnakom tvare. Z uvedeného teda vyplýva, že žalobcovi na základe sporných faktúr nebol dodaný tovar uvedený na týchto faktúrach, ale bolo mu dodané investičné zlato. Pri dodaní zlata v rámci popísaných obchodných reťazcov mohol žalobca dosiahnuť na Slovensku nárok na odpočet DPH len tak, že zlato nebude kvalifikované ako „investičné“ (ktoré je podľa § 67 ods. 3 zákona o DPH oslobodené od DPH a teda žalobca si nemôže pri nákupe tejto komodity účtovať DPH na vstupe), ale len ako „priemyselné zlato“. Preto bol na sporných faktúrach tovar účelovo uvádzaný ako „zlaté pásy“ tak, aby uvádzaná forma nespĺňala charakteristiku investičného zlata podľa § 67 zákona o DPH. Keďže však zlato pochádzalo od spoločnosti, ktorá obchodovala len s investičným zlatom (Schoeller Münzhandel GmbH) a toto zlato bolo bez akejkoľvek zmeny dodané žalobcovi, je zrejmé, že žalobca nadobudol investičné zlato, z ktorého si nemohol uplatniť odpočet DPH. Pokiaľ si teda žalobca napriek uvedenému odpočet DPH zo sporných faktúr uplatnil, dopustil sa neoprávneného uplatnenia a týmto postupom porušil zákonné podmienky pre odpočet DPH podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

Druhostupňové administratívne rozhodnutia

7. Na základe žalobcom podaných odvolaní voči prvostupňovým rozhodnutiam, žalovaný ako odvolací orgán rozhodnutiami č. 502173/2022 zo dňa 24. novembra 2022 a č. 502262/2022 zo dňa 24. novembra 2022 (ďalej aj len „druhostupňové rozhodnutia“ alebo „rozhodnutia žalovaného“ alebo „napadnuté rozhodnutia“) podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutia. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí stručne opísal administratívne konanie, obsah odvolaní žalobcu a po ich preskúmaní zisťoval skutkový stav, ktorý v stručnosti popísal, a následne sa vysporiadal s jednotlivými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní, ktoré vyhodnotil ako nedôvodné. Žalovaný dospel k záveru, že správca dane dostatočne zistil skutkový stav, hodnotil dôkazy jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo a vychádzal a postupoval v zmysle právnych záverov Najvyššieho súdu SR a Ústavného súdu SR, uvedených v ich rozhodnutiach, vydaných k posudzovanej veci. Žalovaný sa stotožnil so závermi správcu dane a konštatoval, že správca dane postupoval v súlade so zákonom, keď nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločností A Energie s.r.o. a A. J. Secret Consulting, s.r.o. z dôvodu porušenia § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v nadväznosti na § 49 ods. 1 a § 67 ods. 3 zákona o DPH.

Žaloby, žalobné body a argumentácia žalobcu

8. Žalobca v podaných žalobách proti rozhodnutiam žalovaného žiadal súd o zrušenie napadnutých rozhodnutí ako aj prvostupňových rozhodnutí a o vrátenie veci Daňovému úradu Trenčín na ďalšie konanie z dôvodov uvedených v § 191 ods. 1 písm. c), d), f) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“). Zároveň si uplatnil aj trovy konania. Žalobca v žalobách v prvom rade namietal, že v daných veciach uplynula objektívna prekluzívna lehota na vyrubenie dane podľa § 69 ods. 2 druhá veta Daňového poriadku. Poukázal pritom na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/1/2019 zo dňa 30.06.2021 (str. 20, predposledný odsek), kde podľa neho zaviazal správcu dane vysporiadať sa a s inštitútom objektívnej prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane alebo rozdielu dane. Podľa žalobcu, v tejto veci začala objektívna lehota plynúť 31.12.2008 a posledným dňom objektívnej desaťročnej lehoty je deň 31.12.2018, a keďže do dňa uplynutia lehoty

nebola daň právoplatne vyrubená, správcovi dane zaniklo právo túto daň vyrubiť a je ex offo povinný konanie zastaviť.

9. Žalobca ďalej uviedol, že Najvyšší súd SR vo svojom rozhodnutí, v nadväznosti na závery Ústavného súdu SR v tejto veci, konštatoval porušenie základných práv správcu dane v daňovom konaní, ako aj v daňovej kontrole. Daňová kontrola bola ukončená prerokovaním protokolu z daňovej kontroly a opätovne nemôže byť vykonaná. Žalobca uviedol, že v tejto veci všeobecné súdy konštatovali nezákonnosť daňovej kontroly. Podľa tvrdenia žalobcu, daňová kontrola bola vykonaná zjavne nezákonne, svojvoľne, bez vedomosti alebo spolupráce so žalobcom ako daňovým subjektom zo strany správcu dane. Podľa žalobcu je protokol z nezákonnej daňovej kontroly nezákonným dôkazom a nemôže byť použitý ako podklad rozhodnutia. Vzhľadom na to, že daňové konanie nemá žiadny podklad, odpadol dôvod konania a správca dane je ho povinný zastaviť podľa ustanovenia § 62 odsek 1 písmena h) Daňového poriadku.

10. Podľa žalobcu, informácie získané v rámci medzinárodnej výmeny daňových informácií nemožno použiť ako dôkazy v daňovom konaní, pretože tieto majú charakter informácií, ktorými sa preveruje skutkový stav vecí, ktorý má byť následne potvrdený vykonaným dokazovaním. Poukázal na to, že Ústavný súd SR vo svojom náleze konštatoval, že v procese získavania informácií prostredníctvom MVDI sa v zásade realizuje bez akejkoľvek možnosti participácie daňového subjektu na týchto postupoch, čo môže kolidovať so základnými zásadami daňového konania, najmä zásadou zákonnosti, zásadou úzkej súčinnosti a zásadou voľného hodnotenia dôkazov. Podľa žalobcu, žalovaný bagatelizuje závažné pochybenia správcu dane v daňovej kontrole, ako aj vo vyrubovacích konaniach, čím sú napadnuté rozhodnutia zmätočné a nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a nesprávne právne posúdenie vecí.

11. Žalobca tiež namietal nevykonanie dôkazov správcom dane, ktoré žalobca navrhol, a to najmä dôkaz na mieste samom – v priestoroch žalobcu, aby fyzicky mohol ukázať ako boli reálne obchod so zlatom a tzv. bezpečnostná schránka uskutočňované, tiež vypočutie svedkov A. B. B. a C. D., ktorá bola v inom konaní na Daňovom úrade Bratislava I dňa 24. 10. 2011 vypočutá v prítomnosti žalobcu a podľa žalobcu jednoznačne potvrdila, že žalobcovi bolo dodané zlato vo forme pásov s nepravidelnými okrajmi, teda nie investičné zlato. Podľa žalobcu tiež nebol nikdy v tejto veci riadne vypočutý ani svedok B. E.. Žalobca tvrdí, že o uskutočnení týchto výsluchov nevedel a nemal možnosť klásť im (svedkom) otázky. Poukázal na Zápisnicu o miestnom zisťovaní zo dňa 20. 09. 2011, č. k. 645/320/86576/11/Labo, podľa ktorej v spoločnosti žalobcu iné zamestnankyne správcu dane, dostatočne odborne erudované, vykonali miestne zisťovanie a sami potvrdili, že mali úplne skreslený a nepravdivý obraz o obchodnej činnosti žalobcu. V prípade potreby navrhol aj tieto zamestnankyne ako svedkyne vypočuť. Podľa žalobcu, správca dane vôbec nevyhodnotil odpoveď na žiadosť o MVI zo dňa 25.8.2010, z ktorej je zrejmé, že spoločnosť Schoeller Munzhandel GmbH, Wien uskutočnila pre odberateľa HiB Trade s.r.o. a predmetom dodávky boli zlaté tehly, striebro a paládium. Podľa žalobcu je nepochybné, že išlo o zásielky pre HiB Trade s.r.o. a že obsahom zásielok nebolo len zlato, ale i striebro a paládium. Namietal tiež nevypočutie navrhovaného svedka, F. G., zástupcu spoločnosti Schoeller Munzhandel GmbH. Žalovaný sa, podľa žalobcu, týmito námietkami vôbec nezaoberal a nijako sa s nimi nevysporiadal, a preto je jeho rozhodnutie nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

12. Žalobca tiež namietal tvrdenie správcu dane a žalovaného o nesplnení hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane. Poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C#154/20 Kemwater ProChemie s. r. o., v ktorom sa konštatuje, že ak je preukázané, že dodávateľ mal postavenie zdaniteľnej osoby, nemožno daňovému subjektu odoprieť právo na odpočítanie dane, iba ak by finančné orgány preukázali podvodné konanie daňového subjektu, prípadne jeho vedomosť o takomto podvodnom konaní. Uviedol, že postavenie dodávateľa ako zdaniteľnej osoby správcu dane nikdy nespochybnil, ale naopak, potvrdil, že žalobcovi tovar dodali dodávatelia uvedení na predložených faktúrach (A. J. Secret Consulting s.r.o. a A Energie s.r.o.). Uviedol, že dodávatelia žalobcu mali postavenie zdaniteľnej osoby, je preukázané, ktorá zdaniteľná osoba dodala žalobcovi tovar, aj že žalobca tento tovar použil na svoje zdaniteľné plnenie, a preto žalobca splnil všetky zákonné podmienky pre uznanie práva na odpočítanie dane, a toto právo nebolo uznané iba z dôvodu nezákonného, účelového a neobjektívneho postupu správcu dane v neprospech kontrolovaného daňového subjektu (žalobcu). Správca dane teda vyhodnotil skutkový stav v neprospech žalobcu a v rozpore so skutočným stavom vecí.

13. Namietal tiež, že správca dane opätovne nevykonával riadne vyrubovacie konanie v tejto veci a žalobcovi vo vyrubovacom konaní len poslal skopírovaný obsah spisu. Jediným úkonom je úkon

označený ako „Oboznámenie so zisteniami vo veci dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2008 a júl 2008 u daňového subjektu Zlatá huta, spol. s r.o.“. Z napadnutých rozhodnutí nie je možné zistiť, podľa akého právneho predpisu správca dane pri vykonávaní Oboznámenia postupoval. Správca dane nevykonával vo veci žiadny úkon, nikdy nespolupracoval s daňovým subjektom a nedal mu priestor na vykonanie navrhnutých dôkazov, ani priestor na navrhnutie ďalších dôkazov. Podľa žalobcu tiež správca dane vo vyrubovacom konaní porušil základné zásady správy daní podľa ustanovenia § 3 odsek 2 a 8 Daňového poriadku, keď mu vo vyrubovacom konaní skutočnosti o odmietnutí vykonania žalobcom navrhovaných dôkazov nikdy neoznámil a žalobca sa proti nim nemohol brániť. K uvedeným námietkam o nevykonaní žalobcom navrhovaných dôkazov správcom dane, a to bez zdôvodnenia a možnosti na vyjadrenie žalobcu, sa žalovaný vôbec nevyjadril, čím je napadnuté rozhodnutie nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

14. Podľa žalobcu, skutočnosti, ktoré správca dane uviedol ako dôkazy v prvostupňovom rozhodnutí, boli vykonané v rozpore so zákonom, a preto na ne vôbec nemožno prihliadnuť. Poukázal na výpoveď C. D., konateľky spoločnosti A.J. Secret Consulting s.r.o., ktorá bola vykonaná bez vedomosti žalobcu, a preto je podľa neho v rozpore s ust. § 2 ods. 1, 2, 8 a § 15 ods. 5 písm. e/ a § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. a nemožno ho použiť ako dôkaz. Rovnako podľa neho nemožno použiť ako dôkaz výpoveď svedka B. E.. Ich výpovede podľa názoru žalobcu v tomto konaní nemôžu byť použité a vyhodnotené tak, ako ich vyhodnotil správca dane, keďže uvedené dôkazy nie sú svedeckými výpoveďami a boli vykonané pred začatím predmetnej daňovej kontroly žalobcu. Z podobných dôvodov nemôžu byť použité ako dôkazy ani dožiadania, ktoré boli vykonané pred začatím daňovej kontroly. Ide o svedecké výpovede svedkov, o ktorých žalobca nebol oboznámený. Takýmto postupom správca dane podľa žalobcu porušil jeho právo klásť svedkom otázky podľa ustanovenia § 45 odsek 1 písmena f) Daňového poriadku

15. Žalobca rovnako namieta, že správca dane sa snažil od začiatku kontroly DPH preukázať skutočnosti, ktoré žalobca nikdy netvrdil, pretože neexistovali, a to, že predmetom dodávok malo byť tzv. investičné zlato. Žalobca tvrdil, že nikdy nenakupoval investičné zlato, a teda jeho dodávatelia ho nikdy na investičné zlato prepracovať nemohli. Podľa žalobcu, správca dane v tejto časti poukazuje len na dôkazy, ktoré sa žalobcu vôbec netýkajú, pričom ich vyhodnotenie je v úplnom rozpore so skutočným obsahom. Uviedol, že zásielky, ktoré boli doručované rakúskym dodávateľom, boli doručované žalobcovi len ako miesto doručenia, pričom boli určené pre HiB Trade s.r.o. a nie pre žalobcu. Uvedené podľa žalobcu potvrdil aj rakúsky dodávateľ v odpovedi na dožiadanie zo dňa 25.8.2010. Táto skutočnosť je preukázaná i sprievodným dokladom o doručení a taktiež výpoveďami D. a E., ako i vyjadrením A. B.. Ak mal správca dane pochybnosti, bol povinný podľa ust. § 41 odsek 1 zákona 511/1992 Zb. oznámiť tieto pochybnosti daňovému subjektu a vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril a mohol predložiť dôkazy. Namiesto toho nevykonával správca dane dôkazy, ako to tvrdí žalovaný, ale vykonával vyhľadávaciu činnosť, pretože daňový subjekt o úkonoch správcu dane vôbec nevedel.

16. Žalobca poukázal na ustálenú záväznú judikatúru Súdneho dvora EÚ, podľa ktorej odoprieť právo na vrátenie odpočtu DPH je len výnimočné, a to v prípadoch, ak zdaniteľná osoba sa priamo zúčastnila na daňovom podvode alebo postupovala zneužívajúcim spôsobom, alebo ak o takomto podvodnom konaní vedela alebo vedieť mohla. Poukázal pritom na rozsudky Optigen a i., body 52 a 55, ako aj Kittel a Recolta Recycling, body 45,46 a 60, ako aj Toth C 324/11 zo 7. septembra 2012 ako aj na záväzný výklad smernice 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o spoločnom systéme DPH. Poukázal tiež na judikatúru ESD vo veciach Bonik C-285/11 a Maks Pen EOOD C-18/13 z 13. februára 2014 a. i., v ktorých ESD konštatoval, že je povinnosťou správcu dane príp. súdov ex-offo preukázať účasť zdaniteľnej osoby na daňovom podvode, inak mu nemožno odoprieť správnosť plnenia jeho daňových povinností. Žalobca konštatoval, že je nespochybniteľné, že jeho dodávatelia i odberatelia, ako aj samotný žalobca, sú zdaniteľnými osobami, a že nadobudnutý tovar – zlato použili v rámci svojich hospodárskych činností, t. j. predali ho svojim odberateľom, čo ani správca dane nespochybnil. Zdôraznil, že vždy konal v dobrej viere, dobromyseľne, bez akejkoľvek vedomosti, či možnosti vedieť, že by v súvislosti s dodaním alebo predávaním tovaru došlo k podvodnému konaniu alebo k zneužívajúcemu konaniu, čo správcom dane ani všeobecnými súdmi nikdy nebolo spochybnené. Poukázal tiež na to, že správca dane sa v prvostupňových rozhodnutiach vôbec nezaoberal judikatúrou Súdneho dvora EÚ, hoci je povinný uvedené rozsudky vo veci aplikovať, a jeho rozhodnutie je preto nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

17. Podľa žalobcu, tvrdenia správcu dane a žalovaného o dodaní investičného zlata sú v úplnom rozpore so skutočným stavom. Žalovaný a správca dane pri hodnotení dôkazov nevychádzali zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, ale dôkazy hodnotili svojvoľne, účelovo v neprospech žalobcu, v rozpore s ich skutočným obsahom a v rozpore v ich vzájomnej súvislosti, nepostupovali v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, nedbali na zachovávanie práv a právom chránených subjektov a neprihliadli na skutočnosti a dôkazy, ktoré svedčia v prospech žalobcu a preukazujú oprávnenosť odpočítania dane z pridanej hodnoty, a to dôkazy - výpovede slečny D., E., vyjadrenie A. B., vyjadrenie rakúskeho dodávateľa a písomné doručovacie doklady. Žalobca tvrdil, že nikdy neobchodoval s investičným zlatom, ale vždy len so zlatom, ako surovinou na ďalšie priemyselné spracovanie tak, ako to má na mysli Smernica Rady Európy č. 2006/112/ESS zo dňa 28.11.2006 čl. 349 ods. 1. Poukázal na ust. § 67 ods.1 písm a) zákona o DPH, podľa ktorého na to, aby bolo možné zlato klasifikovať a posudzovať ako zlato investičné, vyžaduje kumulatívne splnenie troch podmienok, a to: i) forma prútu alebo tehly; ii) hmotnosť akceptovaná trhom drahých kovov a iii) rýdzosť 995 tisícín a viac. Žalobca zdôraznil, že na faktúrach je uvedené, že ide o Au vo forme „pásov“ a nie tehly alebo prúty, ako to požaduje definícia investičného zlata podľa § 67 ods. 1 písm. a) zák. 222/2004 Z.z.. Uviedol tiež, že mu dodávané zásielky zlata obsahovali viac kusov zlata s rôznou hmotnosťou neakceptovateľnou trhom so zlatom, pričom na faktúrach bola uvedená len celková hmotnosť celej dodávky. Cena predmetného zlata uvedeného na faktúrach tiež nezodpovedá trhovej cene investičného zlata.

18. Žalobca tiež namietal tvrdenie správcu dane, že o výsledkoch medzinárodných informácií sa pokúsil žalobcu informovať nakontaktovaním sa s konateľkou spoločnosti dňa 11., 12. a 17.03.2010, avšak bezvýsledne. Žalobca tvrdil, že mu nikdy neboli doručené žiadne písomnosti s dátumom 11., 12. a 17.3. 2010, ktoré by oznamovali akékoľvek skutočnosti. Taktiež podľa žalobcu nie je pravda, že neprejavil záujem o konanie, keďže správcu dane urgoval, aby ukončil daňovú kontrolu a nemohol reagovať na vykonávané dôkazy správcom dane, keď o ich vykonávaní nevedel a dozvedel sa o nich až po vykonaní. K tvrdeniu správcu dane, že žalobca nepreukázal možnosť prepracovania investičného zlata na neinvestičné, napr., buchnutím, ohnutím, ryhou a pod., žalobca uviedol, že takúto skutočnosť preukázať ani nemohol, keď toto ani sám nevykonával.

19. V súvislosti s uvádzanými reťazcami pri preprave zlata žalobca uviedol, že správca dane opiera svoje závery o nezákonne získané dôkazy, prípadne dôkazy vymyslené alebo zamlčané alebo vyhodnotené v rozpore s ich skutočným obsahom. Podľa žalobcu, žalovaný uvádza i dôkazy, ktoré so žalobcom vôbec nesúvisia a absolútne ich nebolo potrebné vykonať, a to dôkazy týkajúce sa spoločnosti Excelent Gold Plus s.r.o., ZAFIRAS s.r.o. Bratislava, CONTEL s.r.o. Poriadie, LAZZA s.r.o., Poriadie.

20. Správca dane počas daňovej kontroly vykonával dokazovanie nad rámec jeho oprávnení, t. j. zisťoval skutočnosti, ktoré vôbec nesúviseli s obchodmi žalobcu u iných dodávateľov. Správca dane tým, že uviedol všetky subjekty "v obchodnom reťazci", ktoré sa zúčastnili na obchode so zlatom, bez relevantného dôkazu, že sa jedná o to isté zlato, porušil daňové tajomstvo v zmysle § 23 zákona č. 511/1992 Zb., keď poskytol tieto informácie. Správca dane porušil zásadu voľného hodnotenia dôkazov.

21. Podľa žalobcu, ak odvedli daň do štátneho rozpočtu jeho dodávateľa, ktorým žalobca túto daň zaplatil, a tak isto žalobca odvedol daň do štátneho rozpočtu, došlo by k bez-dôvodnému obohateniu na strane štátu, nakoľko je neprípustné, aby bola vyrubená daň vo vzťahu k viacerým subjektom v tej istej veci a daň zaplatená viacerými subjektmi v tej istej veci. Závery finančných orgánov sú preto arbitrárne na základe nesprávne právneho a skutkového posúdenia veci.

22. Záverom žalobca namietal, že správcovi dane už zanikla kompetencia na výkon daňovej kontroly, ktorá je časovo obmedzená na maximálne trvanie 1 rok a to podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb.. Uplynutím tejto lehoty zanikla kompetencia, a teda správca dane už nemohol vykonávať daňovú kontrolu, a ak tak konal, postupoval v rozpore s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR. Ide o lehotu prekluzívnu, ktorú nemožno predĺžiť ani odpustiť. Namietal tiež, že neboli žiadne zákonné dôvody na predĺženie lehoty na daňovú kontrolu Daňovým riaditeľstvom SR a taktiež neboli dôvody na prerušenie daňovej kontroly. Daňovú kontrolu bolo možné ukončiť do jedného mesiaca.

Vyjadrenie žalovaného k správnym žalobám

23. Žalovaný vo vyjadreniach k žalobám uviedol, že zotrúva na skutočnostiach uvedených v napadnutých rozhodnutiach. K námietke uplynutia prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane uviedol, že v danom prípade začala objektívna lehota plynúť dňa 31.12.2008. Lehota spočívala od podania žalôb žalobcom na Krajský súd v Trenčíne, teda odo dňa 23.11.2011 až do dňa 12.09.2017, taktiež neplynula od 11.03.2019 do 11.08.2021 počas konania na Najvyššom súde SR. Z uvedeného vyplýva, že 10 ročná objektívna prekluzívna lehota stanovená v § 45 ods. 2 veta druhá zákona č. 511/1992 Zb. a v ustanovení § 69 ods. 2 druhej vety daňového poriadku zatiaľ neuplynula a správca dane bol oprávnený a aj povinný pokračovať vo vyrubovaní konaní v súlade s právnym názorom Najvyššieho súdu SR vysloveným v Rozsudku sp. zn. 2Sžf/1/2019 zo dňa 30. júna 2021.

24. Podľa žalovaného, Najvyšší súd SR, ani Ústavný súd SR, v žiadnom zo svojich rozhodnutí nekonštatovali porušenie základných práv správcu dane v daňovom konaní, ako aj v daňovej kontrole tak, ako to tvrdí žalobca. Najvyšší súd SR, ani Ústavný súd SR vo svojich rozhodnutiach, vydaných v posudzovanej veci (sp. zn. 2Sžf/1/2019 zo dňa 30.06.2021, č. k. I. ÚS 30/2018-41 zo dňa 30.01.2019), žalobcom tvrdený záver o nezákonnosti daňovej kontroly neuviedli. Z administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že žalobca bol oboznámený so správcom dane vykonaným dôkazmi, ktorú skutočnosť vo svojich rozhodnutiach, vydaných v posudzovanej veci, potvrdili aj všeobecné súdy. Poukázal na prerokovanie protokolu z daňovej kontroly a jeho Dodatku č. 1 dňa 08.10.2010, kedy uvádzané písomnosti správcu dane podpísali obaja prítomní konatelia žalobcu a súčasne do Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 645/320/90278/2010/Vask zo dňa 08.10.2010 uviedli, že nesúhlasia s výsledkami daňovej kontroly a trvajú na svojich vyjadreniach, ktoré uviedli vo svojom stanovisku k prerokovávanému protokolu. Žalobca bol teda minimálne v protokole z daňovej kontroly oboznámený s vykonaným dokazovaním správcu dane, s jeho vyhodnotením, ako aj s prijatými závermi, ku ktorým sa následne aj vyjadril a správca dane na základe tohto vyjadrenia žalobcu vyhotovil Dodatok č. 1 k protokolu z daňovej kontroly. Správca dane zaslal žalobcovi Oboznámenie so zisteniami vo veci dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia jún 2008 a júl 2008 číslo 102005375/2021 zo dňa 22.10.2021, pričom prílohami zaslaného oboznámenia boli odpovede na správcu dane zaslané žiadosti o MVI č. 635/320/2030/2009 a č. 645/320/16059/2010/Vask, vrátane príloh, a to v nadväznosti na právny názor Najvyššieho súdu SR (Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/1/2019 zo dňa 30. júna 2021). Išlo o úkon správcu dane vykonaný v rámci vyrubovacieho konania za účelom zachovania procesných práv žalobcu a dostatočného zistenia skutkového stavu danej veci, na ktorý bol zaviazaný závermi Najvyššieho súdu SR.

25. Bod 3/ V súvislosti s námietkami žalobcu, týkajúcimi sa nezákonnosti dôkazov získaných správcu dane, žalovaný uviedol, že Najvyšší súd SR, ani Ústavný súd SR vo svojich rozhodnutiach, vydaných v posudzovanej veci (sp. zn. 2Sžf/1/2019 zo dňa 30.06.2021, č. k. I. ÚS 30/2018-41 zo dňa 30.01.2019), žalobcom tvrdený záver o nemožnosti použiť v daňovom konaní informácie získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií, nekonštatovali a taktiež neprijali záver, že tieto informácie „nie sú takými dôkazmi, ktoré by boli získané spôsobom zákonne konformným“. Správca dane na základe právneho názoru Najvyššieho súdu SR, za účelom zachovania procesných práv žalobcu, tento oboznámil s informáciami získanými medzinárodnou výmenou informácií, umožnil mu vyjadriť sa k nim a navrhnúť vykonanie prípadných ďalších dôkazov.

26. Žalovaný ďalej uviedol, že správcu dane v priebehu daňovej kontroly neboli porušené žiadne práva žalobcu vyplývajúce z procesného zákona, v zmysle ktorého správca dane pri výkone daňovej kontroly postupuje. Z administratívneho spisu je preukázaná procesná pasivita žalobcu počas daňovej kontroly, keď k svojim tvrdeniam nepredložil žiadne dôkazy preukazujúce ním uvádzaný spôsob uskutočnenia zdaniteľného obchodu so zlatom. Žalovaný v napadnutých rozhodnutiach prijal záver, že správca dane dostatočne zistil skutkový stav, hodnotil dôkazy jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo a vychádzal a postupoval v zmysle právnych záverov Najvyššieho súdu SR a Ústavného súdu SR, uvedených v ich rozhodnutiach, vydaných k posudzovanej veci.

27. Tiež uviedol, že správca dane v posudzovanej veci nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane zo sporných dodávateľských faktúr z dôvodu porušenia ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a § 67 ods. 3 zákona o DPH, nakoľko z vykonaného dokazovania správcu dane vyplynul odôvodnený a logický záver, že žalobca nakúpil od dodávateľov A Energie s.r.o. a A. J. Secret Consulting, s.r.o. zlato vo forme investičného zlata. S ohľadom na ustanovenie § 67 ods. 3 zákona o

DPH, podľa ktorého je nadobudnutie investičného zlata v prípade tuzemských dodávok oslobodené od dane, nevznikla dodávateľom (A. J. Secret Consulting, s.r.o. a A Energie s.r.o.) daňová povinnosť a žalobcovi tak v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 citovaného zákona nevzniklo právo na odpočítanie dane z predmetných dodávok tovaru. Podľa žalovaného preto poukazovanie žalobcu na Rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie a jeho aplikácia na posudzovanú vec nedôvodné.

28. Podľa žalovaného správca dane odôvodnil nevykonanie žalobcom navrhovaných dôkazov. Dôkazy získané správcou dane, ktoré tento vzal za základ prvostupňových rozhodnutí, boli získané v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Žalovaný zotrval na rozpornosti námietok žalobcu vo vzťahu k vyjadreniam bývalého konateľa/konateľky spoločností HiB Trade, s.r.o. a A. J. Secret Consulting, s.r.o., ako aj vyjadrenia bývalého konateľa žalobcu. Žalovaný uviedol, že posudzoval odvolacie námietky žalobcu a tieto vyhodnotil ako nedôvodné, pričom v tejto súvislosti poukázal na zistenia správcu dane, na základe ktorých prijal záver o nedôvodnosti námietok žalobcu.

29. Aplikácia žalobcom uvádzaných rozsudkov Súdneho dvora EÚ na posudzovanú vec nie je dôvodná, nakoľko správca dane vykonaným dokazovaním preukázal, že žalobca uplatnením odpočítania dane zo sporných dodávateľských faktúr od spoločností A Energie s.r.o. a A. J. Secret Consulting, s.r.o. porušil ustanovenie § 49 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a § 67 ods. 3 zákona o DPH. Keďže správca dane v danej veci preukázal a konštatoval porušenie hmotnoprávných podmienok v zmysle zákona o DPH, nemal povinnosť vykonať dokazovanie na zistenie podvodného konania a prípadnej vedomosti žalobcu o takomto konaní.

30. V súvislosti s námietkou žalobcu, že mu neboli doručené žiadne písomnosti s dátumom „11., 12., 17.03.2010, ktoré by oznamovali akékoľvek skutočnosti“, žalovaný uviedol, že sa jedná o úradné záznamy, podľa ktorých sa správca dane v dňoch 11., 12. a 17.03.2010 pokúšal telefonicky skontaktovať s konateľkou žalobcu za účelom informovať žalobcu o stave daňovej kontroly a o dovtedajších zisteniach. K námietke žalobcu, že nemohol reagovať na dôkazy vykonávané správcou dane, keď o ich vykonávaní „vôbec nevedel a dozvedel sa o nich až po vykonaní“, žalovaný uviedol, že správca dane postupoval v súlade s procesným zákonom, keď o vykonaní úkonov, o vykonaní ktorých mal povinnosť upovedomiť žalobcu, tohto aj upovedomil. S ostatnými vykonanými úkonmi a ich výsledkom bol žalobca správcou dane oboznámený a bolo mu umožnené sa k nim vyjadriť a navrhnúť vykonanie prípadného ďalšieho dokazovania.

31. Žalovaný ďalej uviedol, že závery správcu dane vyplývajú a majú oporu vo vykonanom dokazovaní, pričom žalovaný v napadnutom rozhodnutí neuvádza len „všeobecné formálne frázy správcu dane bez konkretizácie dôvodov na konkrétne námietky žalobcu“, ale uvádza a poukazuje na konkrétne zistenia a dôkazy získané správcou dane, ktoré preukazujú nedôvodnosť odvolacích námietok žalobcu. Správca dane postupoval v súlade s ustanovením § 24 ods. 2 Daňového poriadku (§ 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.), keď dbal, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie, ako aj v súlade s ustanovením § 3 ods. 3 Daňového poriadku (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), keď prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo. Poukázal tiež na ust. § 69 ods. 5 zákona o DPH, v zmysle ktorého každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň. Citované ustanovenie zákona o DPH sa vzťahuje aj na vyššie uvedeních dodávateľov žalobcu.

32. Námietky žalobcu ohľadom uplynutia jednoročnej lehoty na výkon daňovej kontroly žalovaný považoval za nedôvodné, nakoľko správca dane zákonnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly neprekročil a v následných konaniach daňovú kontrolu už nevykonával, nakoľko mu to ani neumožňoval procesný zákon, v zmysle ktorého je povinný správca dane postupovať. Žalovaný považoval námietku žalobcu o nedôvodnosti predĺženia lehoty na daňovú kontrolu, ako aj o nedôvodnosti prerušenia daňovej kontroly, za neodôvodnenú a nemajúcu oporu v administratívnom spise. Názor žalobcu, že „daňovú kontrolu bolo možné ukončiť do jedného mesiaca“ považuje žalovaný za nepodložený. Na záver žalovaný poukázal na Rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/9/2021 zo dňa 28. apríla 2023, týkajúci sa žalobcu v identickej veci za iné zdaňovacie obdobie (december 2008), ktorým Najvyšší správny súd SR zamietol kasačnú sťažnosť žalobcu proti Rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/3/2020 zo dňa 08.07.2020.

Repliky žalobcu

33. Žalobca v replikách k vyjadreniam žalovaného uviedol, že v plnom rozsahu trvá na podanej žalobe. Ďalej uviedol, že objektívna lehota desiatich rokov na vyrubenie dane uplynula, čím správcovi dane zaniklo právo vyrubiť daň a je ex offo povinný konanie zastaviť. Správca dane porušil základné práva žalobcu, čo vyplýva z toho, že jeho rozhodnutia v tejto veci boli zrušené, a to viackrát. Záver o tom, že informácie získané z MVDI v daňovej kontrole v tejto veci, nie sú takými dôkazmi, ktoré by boli získané spôsobom zákonne konformným, je záver skopírovaný z nálezu Ústavného súdu SR, súd to teda jasne konštatuje a vyjadrenie žalovaného, ako aj jeho závery, sú preto nesprávne. Žiadna pasivita daňového subjektu nie je preukázaná. Správca dane nepostupoval podľa zákona, vykonával v daňovej kontrole len zisťovania bez toho, aby o tom upovedomil žalobcu, neoznámil mu nikdy svoje pochybnosti, ignoroval návrhy na dokazovanie žalobcu a nevysporiadať sa s vysvetleniami a námietkami žalobcu v daňovej kontrole, ani v daňových konaniach, čo viedlo aj ku konštatovaniu o porušení základných práv daňového subjektu Ústavným súdom SR ako aj Najvyšším súdom SR. Ďalej uviedol, že daňový subjekt má preukazovať len to, čo tvrdí, teda skutočnosti, ktoré uviedol v daňovom priznaní. Žalobca vykonanými dôkazmi preukázal uskutočnenie plnení tak, ako boli uvedené na faktúrach a v daňových priznaniach. Preukázal aj hmotnoprávne podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane. Závery daňových orgánov sú v rozpore so zisteným skutkovým stavom, sú účelové a nelogické. Žalobca splnil všetky podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane. Podľa žalobcu, žalovaný ďalej len opakuje svoje tvrdenia z napadnutých rozhodnutí, ktoré sú ale podľa žalobcu nezákonné. So žalobcom uvedenými námietkami sa žalovaný vôbec nevysporiadať, čo by malo byť princípom jeho vyjadrenia k žalobe. Podľa žalobcu, žalovaný aj vo svojich vyjadreniach potvrdil námietky žalobcu o tom, že správca dane s ním vôbec nespolupracoval a vykonával úkony len sám, bez vedomosti žalobcu. Dokazovanie sa malo vykonávať najmä v daňovej kontrole, žalovaný ale uvádza, že správca dane oboznamoval žalobcu so zistenými skutočnosťami až vo vyrubovacom konaní, aj to viac ako 12 rokov po ukončení daňovej kontroly. Tým je podľa názoru žalobcu preukázaná nezákonnosť takejto kontroly a nezákonný postup správcu dane v nej, ktorý potvrdzuje aj žalovaný vo svojom vyjadrení. Skutkové závery v tejto veci sú nelogické, účelové a svojvoľné, sú v rozpore so zisteným skutkovým stavom aj so základmi logiky a princípmi podnikania. V zdaňovacom období december 2008 prebehla daňová kontrola osobitne, správca dane viackrát porušil základné práva daňového subjektu, a preto museli byť rozhodnutia správcu dane viackrát zrušené. V daňovej kontrole za december 2008 správca dane ani nevykonával žiadne dôkazy, všetko preberal z iných spisov, preto súdy ani neposudzovali spôsob ich získavania, ktorý namietame v tejto veci, pretože bol zjavne nezákonný. Preto nemožno z takýchto zistení ani vychádzať. Žalobca tvrdil, že k uvádzaným zisteniam sa v daňovej kontrole ani nemohol vyjadriť, boli zatajované a správca dane mu ani nikdy neoznámil svoje pochybnosti.

Dupliky žalovaného

34. Žalovaný sa písomne duplikami vyjadril k vyjadreniam (replikám) žalobcu, pričom v plnom rozsahu zotrval na skutočnostiach a záveroch uvedených v žalobami napadnutých rozhodnutiach, ako aj vo svojich vyjadreniach k žalobám. V súvislosti s tvrdením žalobcu, že „Vzhľadom na to, že táto lehota už uplynula, zaniklo právo správcovi dane na vyrubenie dane, a z tohto dôvodu bol povinný konanie zastaviť. Poukázal na túto skutočnosť aj Najvyšší súd SR vo svojom zrušujúcom rozhodnutí.“, žalovaný poukázal na Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/1/2019 zo dňa 30.06.2021, v ktorom tento výslovne uvádza: „Len pre úplnosť odvolací súd pripomína, že v ďalšom konaní bude potrebné vysporiadať sa aj s obsahom právnej úpravy § 45 ods. 2 veta druhá zákona č. 511/1992 Zb. a inštitútom objektívnej prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane alebo rozdielu dane.“. Z uvedeného vyjadrenia Najvyššieho súdu SR podľa žalovaného vyplýva povinnosť správcu dane vysporiadať sa ustanovením § 45 ods. 2 veta druhá zákona č. 511/1992 Zb., avšak Najvyšší súd SR neprijal žiaden právny záver vo veci plynutia objektívnej prekluzívnej lehoty v danom prípade – Najvyšší súd SR nepoukázal na zánik práva vyrubiť daň v posudzovanom prípade tak, ako to namieta žalobca. Žalovaný uviedol, že Najvyšší súd SR, ani Ústavný súd SR vo svojich rozhodnutiach, vydaných v posudzovanej veci (sp. zn. 2Sžf/1/2019 zo dňa 30.06.2021, č. k. I. ÚS 30/2018-41 zo dňa 30.01.2019), žalobcom tvrdený záver o nemožnosti použiť v daňovom konaní informácie získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií, nekonštatovali a taktiež neprijali záver, že tieto informácie „nie sú takými dôkazmi, ktoré by boli získané spôsobom zákonne konformným“, a teda žalobca zavádzajúco uvádza, že sa má jednať o „záver skopírovaný z nálezu Ústavného súdu SR“. Ďalej žalovaný uviedol, že vo svojich vyjadreniach k žalobám v súvislosti s jednotlivými bodmi žaloby síce uviedol a poukázal aj na skutočnosti uvedené v žalobami napadnutých rozhodnutiach, zároveň však uvádza aj vysporiadanie sa so žalobnými námietkami uvedenými v podaných správnych žalobách. Tvrdenie žalobcu, že „Žalovaný aj vo svojom

vyjadrení potvrdzuje naše námietky o tom, že správca dane s nami vôbec nespolupracoval a vykonával úkony len sám, bez našej vedomosti“ žiadnym spôsobom nevyplýva z vyjadrení žalovaného a je len ničím nepodložené a zavádzajúce tvrdenie žalobcu. K ďalším tvrdeniam žalobcu uviedol, že sa k nim nebude vyjadrovať z dôvodu, že, ako sám žalobca uvádza, Ústavný súd SR ešte o podanej sťažnosti žalobcu nerozhodol a zotráva na poukazovaní na právny názor Najvyššieho správneho súdu SR uvedený v Rozsudku sp. zn. 8Sžfk/9/2021 zo dňa 28. apríla 2023, týkajúceho sa žalobcu v identickej veci za iné zdaňovacie obdobie (december 2008) – Najvyšší správny súd SR zamietol kasačnú sťažnosť žalobcu proti Rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/3/2020 zo dňa 08.07.2020, tak, ako to žalovaný uviedol vo svojich vyjadreniach k žalobe.

Posúdenie podstatných skutkových zistení a právnych argumentov

35. Zákonom č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 151/2022 Z. z.“) bol zriadený Správny súd v Banskej Bystrici. Podľa § 3 ods. 3 písm. a) zákona č. 151/2022 Z. z. výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne súdy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu Trenčíne a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici. Z uvedeného dôvodu veci pôvodne vedené na Krajskom súde v Trenčíne pod sp. zn. 11S/17/2023 a 11S/18/2023 prešli od 1. júna 2023 do pôsobnosti Správneho súdu v Banskej Bystrici, kde sú vedené pod novými sp. zn. TN-11S/17/2023 a TN-11S/18/2023.

36. Správny súd v Banskej Bystrici uznesením č. k. TN-11S/17/2023 – 114 zo dňa 11.09.2024, právoplatným dňa 02.10.2024, spojil na spoločné konanie veci, ktoré začali na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. TN-11S/17/2023 a TN-11S/18/2023, s tým, že veci budú ďalej vedené v spoločnom konaní pod spoločnou spisovou značkou TN-11S/17/2023.

37. Správny súd vo veci nariadil pojednávanie podľa § 107 ods. 1 písm. a) SSP (nakoľko o jeho nariadenie požiadal žalobca), na ktorom sa právny zástupca žalobcu vyjadril v zhode so žalobami a svojimi vyjadreniami podanými v oboch spojených konaniach na správnom súde.

38. Správny súd v Banskej Bystrici ako vecne príslušný podľa § 10 SSP a miestne príslušný podľa § 13 ods. 1 SSP preskúmal napadnuté rozhodnutia žalovaného ako aj prvostupňového orgánu verejnej správy, vrátane konania, ktoré ich vydaniu predchádzalo, pričom dospel k záveru, že žaloby nie sú dôvodné.

39. Podľa § 2 ods. 1 SSP; v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

40. Podľa § 2 ods. 2 SSP; každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

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

42. Podľa § 182 ods. 1 písm. e) SSP; v správnej žalobe sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť dôvody žaloby, z ktorých musí byť zrejmé, z akých konkrétnych skutkových a právnych dôvodov žalobca považuje napadnuté výroky rozhodnutia alebo opatrenia za nezákonné (ďalej len "žalobné body").

43. Podľa § 190 SSP; ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

44. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH; daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo

prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

45. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH; daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby

46. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH; právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

47. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH; platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

48. 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.

49. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku; 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.

50. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku; 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.

51. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku; 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,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

52. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku; 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.

53. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku; 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.

54. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku; 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, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

55. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku; daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

56. Podľa § 63 ods. 1 Daňového poriadku; ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

57. Podľa § 63 ods. 2 Daňového poriadku; 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 neustanovuje inak.

58. Podľa § 63 ods. 3 Daňového poriadku; ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať

a) označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal,

b) číslo a dátum rozhodnutia,

c) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu; ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu,

d) výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená,

e) poučenie o mieste, lehote a forme podania odvolania s upozornením na prípadné vylúčenie odkladného účinku,

f) vlastnoručný podpis oprávnenej osoby s uvedením jej mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky; ak sa rozhodnutie vyhotovuje v elektronickej podobe, neobsahuje vlastnoručný podpis a odtlačok úradnej pečiatky, ale sa autorizuje podľa osobitného predpisu.

59. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku; 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.

60. Predmetom preskúvacieho konania sú rozhodnutia žalovaného, ktorými boli potvrdené rozhodnutia správcu dane, ktorými bola žalobcovi vyrubená DPH v sume 243 913,49 Eur za zdaňovacie obdobie jún 2008 a DPH v sume 315 754,56 Eur za zdaňovacie obdobie júl 2008. Správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočet DPH za zdaňovacie obdobia jún 2008 a júl 2008, pretože na základe vykonanej daňovej kontroly dospel k záveru, že žalobca v týchto zdaňovacích obdobiach porušil § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v nadväznosti na § 49 ods. 1 a § 67 ods. 3 zákona o DPH tým, že si uplatnil odpočítanie dane z nákupu investičného zlata, od dodávateľov - spoločností A Energie s.r.o. a A. J. Secret Consulting, s.r.o., pričom rozsiahlym preverovaním zistil, že dodané zlato malo všetky atribúty zodpovedajúce investičnému zlatu v zmysle § 67 ods. 1 zákona o DPH a keďže podľa § 67 ods. 3 zákona o DPH je dodanie investičného zlata oslobodené od dane, pri ktorom nevzniká dodávateľovi daňová povinnosť, tak ani žalobcovi ako jeho odberateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane. 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 žalobcom v správnej žalobe.

61. Správny súd konštatuje, že jeho úlohou pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutí, opatrení, iných zásahov alebo nečinnosti orgánov verejnej správy je v medziach rozsahu a dôvodov podanej správnej žaloby posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia alebo uplatnenie iného správneho aktu alebo postupu, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie alebo opatrenie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia alebo opatrenia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho jeho vydaniu. Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia súd vychádza zo skutkového stavu, ktorý tu bol v čase právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy alebo vydania opatrenia (§ 135 ods. 1 SSP v znení platnom do 30.06.2023). Preto v správnom súdnom konaní súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúvanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 119 ods. 1 SSP). Úlohou súdu v správnom súdnom konaní nie je nahrádzať činnosť správnych orgánov, ale preskúmať zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, teda posúdiť, či správne orgány splnili povinnosti stanovené zákonom (napr. R 60/2000). Súdny prieskum v predmetnej veci nie je absolútny, ale je

limitovaný žalobnými bodmi, teda namietanými skutkovými a právnymi dôvodmi tvrdenej nezákonnosti napadnutého rozhodnutia, uplatnenými žalobcom v lehote na podanie správnej žaloby. Na neskôr uplatnené žalobné body napr. v replike, resp. prednesené na pojednávaní správny súd neprihliada.

62. Pokiaľ bolo obsahom žalobných bodov a námietok prezentovanie vlastných skutkových a právnych záverov žalobcu, ku ktorým dospel výlučne na základe svojich tvrdení, resp. vyjadrenia všeobecného nesúhlasu so skutkovými a právnymi závermi žalovaného, tieto samé o sebe nemôžu spôsobovať nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. K dôvodnosti žalobných námietok nepostačuje, ak žalobca s hodnotením vecí žalovaným nesúhlasí bez toho, aby uviedol konkrétne nedostatky majúce za následok rozpor napadnutého rozhodnutia so zákonom, aplikovanou judikatúrou Súdneho dvora EÚ, aj vnútroštátnou, resp. so zásadami logického uvažovania. Samotný fakt, že závery, na ktorých bolo napadnuté rozhodnutie založené, nie sú v súlade s názormi žalobcu, nepreukazuje jeho nezákonnosť. Bez vyjadrenia jasného stanoviska k súvisu týchto námietok so zákonnosťou napadnutých rozhodnutí, t. j. k otázke, v čom konkrétne sa žalovaný mýlil pri hodnotení podkladov a pri právnom posúdení veci a z akých dôvodov, pokiaľ rozhodol spôsobom uvedeným v napadnutých rozhodnutiach, vo svojej podstate nie sú tieto námietky ničím iným, len vyjadrením vlastného názoru, resp. všeobecného nesúhlasu s hodnotením žalovaného. Vyjadrenie nesúhlasu, resp. tvrdenia žalobcu bez špecifikácie právneho významu jednotlivých námietok vo vzťahu k napadnutému rozhodnutiu v konaní o preskúmanie jeho zákonnosti nepostačuje k tomu, aby správny súd mohol dospieť k záveru o nezákonnosti napadnutého rozhodnutia. V rámci takto formulovaných žalobných bodov v niektorých častiach správnej žaloby tak chyba zrozumiteľná argumentácia, v čom sa žalovaný mýlil, ak rozhodol spôsobom uvedeným v napadnutých rozhodnutiach. V rámci preskúmania napadnutých rozhodnutí v rozsahu a z dôvodov uvedených v správnych žalobách tak, ako boli žalobcom formulované, nebolo možné týmto žalobným bodom vyhovieť.

63. Žalobca v správnej žalobe v prvom rade namietal, že uplynula objektívna prekluzívna lehota na vyrubenie dane podľa § 69 ods. 2 Daňového poriadku. Správny súd uvádza, že v zmysle § 69 ods. 2 Daňového poriadku možno vyrubiť daň alebo rozdiel dane najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie. Podľa žalobcu, v tejto veci začala objektívna lehota plynúť 31.12.2008 a posledným dňom objektívnej desaťročnej lehoty je deň 31.12.2018, a keďže do dňa uplynutia lehoty nebola daň právoplatne vyrubená, správcomi dane zaniklo právo túto daň vyrubiť a je ex offo povinný konanie zastaviť. Poukázal pritom na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/1/2019 zo dňa 30.06.2021, ktorým podľa neho Najvyšší súd SR zaviazal správcu dane vysporiadať sa s inštitútom objektívnej prekluzívnej lehoty na vyrubenie dane alebo rozdielu dane. Žalobca však opomenul vziať do úvahy obdobia, kedy táto lehota neplynula, a to obdobia rozhodovania vo veci Krajským súdom v Trenčíne na základe správnych žalôb podaných žalobcom a následnými konaniami o odvolaniach v tejto veci na Najvyššom súde SR. Rovnako tak neplynula lehota na vyrubenie dane počas konania vedeného na Najvyššom súde SR po vydaní Nálezu Ústavného súdu SR č. k. I.ÚS 30/2018-41 zo dňa 30.01.2019, ktorým zrušil rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/34/2015 zo dňa 26.07.2017 a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

64. Správny súd poukazuje na skutočnosť, že daňové priznania za mesiace jún 2008 a júl 2008 podal žalobca v roku 2008. V zmysle § 69 ods. 1 Daňového poriadku nemožno vyrubiť daň po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie. Právo vyrubiť daň preto malo zaniknúť dňa 31.12.2013. Táto 5-ročná lehota sa však v zmysle ust. § 69 ods. 2 Daňového poriadku predlžuje o ďalších 5 rokov, ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov, a to od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyzoomený. Takýmto úkonom je podľa § 69 ods. 3 Daňového poriadku protokol z daňovej kontroly. Žalobcovi ako daňovému subjektu bol dňa 08.10.2010 doručený protokol z daňovej kontroly, a teda lehota na vyrubenie dane sa tak predĺžila do 31.12.2018. Správca dane vyrubil daň dodatočnými platobnými výmery zo dňa 12.10.2010, ktoré potvrdilo Daňové riaditeľstvo SR rozhodnutiami zo dňa 13.09.2011. Následne žalobca podal na Krajskom súde v Trenčíne ako správnom súde žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí Daňového riaditeľstva zo dňa 13.09.2011. O podaných správnych žalobách rozhodol Krajský súd v Trenčíne rozsudkom sp. zn. 11S/90/2011-85 zo dňa 17.04.2012, ktorým podanú žalobu zamietol. Na základe odvolania žalobcu voči uvedenému rozsudku krajského súdu Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 2Sžf/39-40/2012 zo dňa 19.06.2013 predmetný rozsudok krajského súdu zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie. Následne Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 11S/90/2011-142 zo dňa 13.01.2015

správne žaloby zamietol. Na základe odvolania žalobcu voči uvedenému rozsudku krajského súdu Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 2Sžf/34/2015 zo dňa 26.07.2017 rozhodol tak, že rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/90/2011-142 zo dňa 13.01.2015 potvrdil. Následne, na základe ústavnej sťažnosti žalobcu, Ústavný súd SR Nálezom č. k. I.ÚS 30/2018-41 zo dňa 30.01.2019 zrušil rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/34/2015 zo dňa 26.07.2017 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Najvyšší súd SR potom rozsudkom sp. zn. 2Sžf/1/2019 zo dňa 30.06.2021, ktorý sa stal právoplatným dňa 11.08.2021, zmenil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/90/2011-142 zo dňa 13.01.2015 tak, že rozhodnutia Daňového riaditeľstva SR ako aj rozhodnutia Daňového úradu Trenčín, zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

65. Správny súd uvádza, že v obdobiach, kedy sa viedlo konanie v týchto veciach na Krajskom súde v Trenčíne a na Najvyššom súde SR, t.j. od novembra 2011 do 12.09.2017 a od 12.03.2019 do 11.08.2021, v ktorých žalovaný nemohol vo veci konať (keďže správne mu musel predložiť celé administratívne spisy pre rozhodnutie o správnych žalobách), neplynú lehota na vyrubenie dane podľa § 69 Daňového poriadku. Podľa § 246d zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej len „OSP“), ak osobitný zákon upravujúci priestupky, kárne, disciplinárne a iné správne delikty určuje lehoty pre zánik zodpovednosti, prípadne pre výkon rozhodnutia, tieto lehoty počas konania podľa tejto časti neplynú. Obdobne to platí aj o lehotách pre zánik práva vo veciach daní, poplatkov a odvodov, ktoré sú príjmami štátneho rozpočtu, verejných fondov, rozpočtov obcí, miest a vyšších územných celkov. Z uvedeného vyplýva, že lehota na zánik práva na vyrubenie dane, ktorá mala skončiť dňa 31.12.2018, sa predlžuje o tento čas (konanie na Krajskom súde v Trenčíne a na Najvyššom súde SR), t. j. o viac ako sedem rokov, teda až do roku 2023. Vzhľadom na to, že prvostupňové rozhodnutia boli vydané správcou dane dňa 06.04.2022 a napadnuté rozhodnutia, ktorým žalovaný potvrdil tieto rozhodnutia, boli vydané dňa 24.11.2022 a právoplatné dňa 14.12.2022, je podľa správneho súdu zachovaná 10-ročná lehota na vyrubenie dane, ktorá mala na základe vyššie uvedených skutočností uplynúť až v roku 2023. Nebol tak daný predpoklad na postup správcu dane ani žalovaného podľa § 72 ods. 10 Daňového poriadku (zastavenie konania), ako to v žalobe uviedol žalobca. Správca dane a žalovaný preto postupovali správne, keď v lehote na vyrubenie dane žalobcovi prvostupňovými rozhodnutiami, ktoré potvrdil žalovaný napadnutými rozhodnutiami, vyrubili daň a neporušili tak ustanovenie § 69 Daňového poriadku. Správny súd poznamenáva, že správca dane uvedené skutočnosti ohľadom plynutia prekluzívnej lehoty uviedol a vysporiadal sa s nimi vo Vyjadrení zo dňa 25.11.2021, doručenom žalobcovi dňa 14.12.2021, čím splnil povinnosť uloženú Najvyšším súdom SR rozsudkom sp. zn. 2Sžf/1/2019 zo dňa 30.06.2021.

66. Žalobca tiež namietal tvrdenie správcu dane a žalovaného o nesplnení hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane. Správny súd po preskúmaní napadnutých rozhodnutí a administratívnych spisov týkajúcich sa veci konštatuje, že správca dane správne vyhodnotil nesplnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočet DPH. Správny súd poukazuje na skutočnosť, že v rámci daňového konania je potrebné rozlišovať medzi požiadavkou na preukázanie (i) hmotnoprávných podmienok priznania práva na odpočítanie DPH (alternatívne oslobodenia od dane), (ii) formálnych podmienok priznania práva na odpočítanie, (iii) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu daňového podvodu a (iv) odopretím nároku na odpočítanie DPH alebo oslobodenia od dane z dôvodu zneužitia práva.

67. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky, aby (i) daňový subjekt nárokujúci si odpočet bol zdaniteľnou osobou, (ii) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, boli dodané, alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou a (iii) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení, čo vyplýva, z čl. 168 písm. a) Smernice Rady č. 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú.v.EÚ L 347, 2006). Nárok na odpočítanie DPH vzniká príjemcovi plnenia za predpokladu kumulatívneho splnenia týchto hmotnoprávných podmienok. Pokiaľ tieto podmienky nie sú splnené, právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté (rozsudok sp. zn. 8 Sžfk 16/2020 zo dňa 25.08.2022, bod 25.; rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, napr. vo veci Senatex zo dňa 15.09.2016, C-518/14, bod. 28.; vo veci Vikingo Fővállalkozó zo dňa 03.09.2020, C-610/19, bod 43.; vo veci Kemwater Prochemie zo dňa 09.12.2021, C-154/20, bod 24.). Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí postavenie (status) dodávateľa tovaru alebo služby, ako zdaniteľnej osoby, tak identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veci Kemwater Prochemie, bod 25; vo veci Ferimet zo dňa 11.11.2021, C-281/20, body 26., 27.).

68. Správny súd po preskúmaní prvostupňových rozhodnutí a rozhodnutí žalovaného zistil, že tieto rozhodnutia boli založené na tom, že žalobca nespĺnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH, a nie na účasti žalobcu na podvode. Je nutné uviesť, že ak správca dane skúma a poukáže na nespĺnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie DPH, účasť na daňovom podvode sa už nepreukazuje. Účasť na daňovom podvode je teda možné skúmať len za skutkového stavu, keď sú hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnené. A na druhej strane, ak sú hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH splnené, tak nepriznať odpočet DPH je možné len v prípade dokázania jeho účasti na daňovom podvode alebo z dôvodu zneužitia práva. Uvedené má významný dopad aj na daňové konanie z dôvodu prenosu dôkazného bremena. Pri preukazovaní hmotnoprávnych podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, pričom v prípade preukazovania účasti na podvode, príp. zneužití práva, zaťažuje dôkazné bremeno daňové orgány. Poukazovanie žalobcu na rozsudky Súdneho dvora ohľadom preukazovania podvodu tak nie je dôvodné, keďže napadnuté rozhodnutia správcu dane a žalovaného sú založené na nespĺnení hmotnoprávnych podmienok na odpočet DPH.

69. V daňovom konaní má dôkaznú povinnosť prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získava poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve daňový subjekt, ktorý nesie dôkazné bremeno a dôkazy navrhuje, na druhej strane správca dane autonómne 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.

70. Správny súd pritom poukazuje na skutočnosť, že prenos dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane má svoje pravidlá. „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcou dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“ (rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21; obdobne sp. zn. III. ÚS 401/09 zo dňa 16. decembra 2009).

71. Správny súd pritom poukazuje na skutočnosť, že nie je povinnosťou správcu dane označiť žalobcov, akými dôkazmi má preukázať skutočnosti, ktoré je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku. V prípade, ak si ale 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 je na žalobcovi, ktorý má povinnosť zadovážiť si dostatok dôkazov pre prípad, že si bude uplatňovať odpočet dane. Správny súd poukazuje na závery Najvyššieho súdu SR vyslovené v rozsudku sp. zn. 1Sžf/13/2016 zo dňa 16.01.2018, v zmysle ktorých je rozumné očakávanie, že najmä v zmluvných vzťahoch, vzhľadom na nevylúčenie možnosti vykonania daňovej kontroly v reálne dlhšom časovom úseku, si daňový subjekt zabezpečí dostatok hodnoverných dôkazných prostriedkov ohľadom priebehu zdaniteľného obchodu tak, aby za každých okolností vedel preukázať zrealizovanie zdaniteľného obchodu spôsobom opísaným vo faktúre a aby bol schopný za každých okolností odstrániť pochybnosti daňových orgánov o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného obchodu. Najvyšší súd SR v uvedenom vidí nepriamy vplyv daňových predpisov na dispozitívne dotváranie zmluvných vzťahov, ktoré boli v minulosti pod vplyvom najmä a iba súkromného práva. Správny súd po preskúmaní administratívneho spisu a rozhodnutí žalovaného a správcu dane dospel k záveru, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy,

ktoré by boli schopné vyvrátiť pochybnosti o splnení hmotnoprávných podmienok na odpočet DPH uplatnený z predmetných faktúr od dodávateľov A. J. Secret Consulting, s.r.o. a A Energie s.r.o..

72. Správny súd po preskúmaní administratívneho spisu dospel k záveru, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie a dospel k správne právnemu záveru o nesplnení hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane, pričom dôkazné bremeno na preukázanie splnenia týchto podmienok ležalo na žalobcovi. Z administratívneho spisu vyplýva, že žalobca bol súčasťou dvoch obchodných reťazcov, a to:

a) Schoeller Münzhandel GmbH (Rakúsko) – Excelent gold plus s.r.o. (Česká republika) – LAZZA s.r.o. Poriadie – A. Energie s.r.o. Trnava – Zlatá huta, spol. s r.o. Trenčín (žalobca)

b) Schoeller Münzhandel GmbH (Rakúsko) – HiB Trade s.r.o. Spišská Nová Ves – A. J. Secret Consulting, s.r.o. Bratislava – Zlatá huta, spol. s r.o. Trenčín (žalobca).

73. Predmetná komodita, ktorou je v danom prípade „zlato s rýdzosťou 999,9 tisícín“, bola nakupovaná výlučne od rakúskeho dodávateľa Schoeller Münzhandel GmbH, a tento je obchodnou spoločnosťou zaoberajúcou sa nákupom a predajom investičného zlata. Z prepravných dokladov je zrejmé, že odosielateľom tovaru bola jedine rakúska spoločnosť Schoeller Münzhandel GmbH, ktorá obchodovala len s investičným zlatom, a príjemcom bol žalobca. Z administratívneho spisu vyplýva, že spoločnosti v rámci vyššie uvedených obchodných reťazcov (medzi rakúskou spoločnosťou a žalobcom) žiadnym spôsobom toto zlato nespracovávali, neprepracovali, nepretvárali, nevykonali na ňom žiadne úpravy a vo forme ako ho nakúpili, ho predali svojim odberateľom, t. j. v nezmenenom stave, v rovnakej rýdzosti a v rovnakom tvare. Z uvedeného vyplýva, že pokiaľ od rakúskej spoločnosti Schoeller Münzhandel GmbH bolo nakúpené investičné zlato, ktoré sa v dodávateľskom reťazci pred dodaním žalobcovi nijakým spôsobom nespracovalo a nezmenilo na priemyselné zlato (dodávateľa A. J. Secret Consulting, s.r.o. a A Energie s.r.o. ani nemajú oprávnenie na spracovanie investičného zlata, čo mala byť skutočnosť známa žalobcovi z obchodného registra), žalobcovi nemohol byť na základe sporných faktúr dodaný tovar uvedený na týchto faktúrach, ale bolo mu dodané investičné zlato. Navyše dodávateľ - spoločnosť Schoeller Münzhandel GmbH na faktúrach pre spoločnosť Excelent Gold Plus, s.r.o. tam uvedené zlaté tehly označil aj ako investičné zlato oslobodené od dane s odkazom na tamojšiu právnu úpravu („Anlagegold laut § 6 Abs. Z 8 lit. J Umsatzsteuergesetz 1994 steuerbefreit“). Keďže podľa § 67 ods. 3 zákona o DPH je nadobudnutie investičného zlata v prípade tuzemských dodávok oslobodené od dane, nemohla a ani nevznikla dodávateľom (A. J. Secret Consulting, s.r.o. a A Energie s.r.o.) povinnosť odviesť za takéto investičné zlato daň a žalobcovi tak v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 zákona o DPH nemohlo a ani nevzniklo právo na odpočítanie dane z predmetných dodávok tovaru. Žalobca pritom nepredložil žiadne také dôkazy, ktoré by uvedené závery vyvracali, a preto správca dane dospel k správne právnemu záveru, že žalobca porušil zákonné podmienky pre odpočet DPH podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

74. K rovnakému záveru dospel aj Najvyšší správny súd SR v rozsudku sp. zn. 8Sžfk/9/2021 zo dňa 28. apríla 2023, týkajúci sa žalobcu v identickej veci, avšak za zdaňovacie obdobie december 2008, ktorým zamietol kasačnú sťažnosť žalobcu proti Rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/3/2020 zo dňa 08.07.2020 o zamietnutí žaloby. Kasačný súd v predmetnom rozsudku uviedol:

„32. Vo vzťahu k posúdeniu splnenia hmotnoprávných podmienok pre odpočet DPH kasačný súd považoval za presvedčivú argumentáciu daňových orgánov o tom, že v kontrolovanom zdaňovacom období sťažovateľ nakupoval investičné zlato od zistených obchodníkov so zlatom, pričom ako finálny dodávateľ zlata vystupovali spoločnosti A Energie s.r.o. a A. J. Secret Consulting, s.r.o. Tie sa však zaoberali iba obchodnou činnosťou, t. j. bez zmeny či spracovania nakupovali a predávali tovar - zlato, ktorý označil jeho prvotný rakúsky dodávateľ v dodávateľskom reťazci ako investičné zlato. Keďže dodávky investičného zlata nepodliehajú dani a súčasne nebolo preukázané, kedy a ako sa z investičného zlata malo stať zlato priemyselné, potom je nárok na odpočítanie dane uplatnené na dodávateľských faktúrach spoločností A Energie s.r.o. a A. J. Secret Consulting, s.r.o. v rozpore so zákonom o DPH a sťažovateľovi ako odberateľovi nemohol vzniknúť z posudzovaných dodávok nárok na daňový odpočet.

33. Z výsledkov dožiadaní, adresovaných miestne príslušným správcom dane vyplynulo, že zlato, ktoré A. Energie, s.r.o. predávala sťažovateľovi, bolo dodávané v reťazci daňových subjektov Sch? eller Münzhandel GmbH - Excelent Gold Plus, s.r.o. - Lazza s.r.o. - A. Energie, s.r.o. - Zlatá huta, s.r.o. Správca dane správne zamerl svoju pozornosť aj na obchodné transakcie, na základe ktorých

spoločnosť A. J. Secret Consulting, s.r.o. Bratislava kupovala zlato v obchodnom reťazci daňových subjektov, pričom z výsledkov vykonaného dokazovania vyplynulo, že prvým dodávateľom zlata na územie Slovenskej republiky bol rakúsky dodávateľ Sch?eller Münzhandel GmbH, Wien. Táto rakúska spoločnosť fakturovala v roku 2008 spoločnosti HiB Trade, s.r.o., dodanie investičného zlata, následne spoločnosť HiB Trade, s.r.o. predala zlato spoločnosti A. J. Secret Consulting s.r.o. a táto spoločnosť predala zlato nakúpené od HiB Trade, s.r.o. len sťažovateľovi.

34. Podľa názoru kasačného súdu z výsledkov vykonaného dokazovania vyplýva, že sťažovateľ nepreukázal, že sa deklarované obchody uskutočnili spôsobom ním tvrdným, pričom preukázanie týchto skutočností zaťažovalo jeho v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. Pritom dôkazné bremeno leží na daňovom subjekte, ktorý má preukázať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. Z uvedených dôvodov sťažovateľa zaťažovala dôkazná povinnosť aj na tú skutočnosť, že predmetom obchodov bol tovar, ktorý mal charakter ním deklarovaný, najmä z dôvodu, že podliehal samostatnej právnej úprave v zmysle hmotného práva (§ 67 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z.; v tomto zmysle viď rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011).

35. Samotné tvrdenie sťažovateľa, že predmetom obchodov bolo priemyselné zlato, resp. len údaj v dodávateľskej faktúre, nie je možné považovať za právne relevantné, pre splnenie hmotnoprávných podmienok podľa § 49 v spojení s § 51 zákona o DPH, v zmysle ktorých pri odpočítaní dane musí daňový subjekt vedieť preukázať oprávnené uplatnenie odpočítania dane. Správca dane pritom nespochybňoval reálnosť uskutočnených zdaniteľných plnení, ale uskutočnenie zdaniteľných plnení dodávateľskými spoločnosťami, predmetom ktorých bola dodávka zlata priemyselného, keďže pre možnosť uplatnenia si odpočtu DPH zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, ale aby uskutočnená dodávka tovaru deklarovaná na faktúrach reálne spĺňala zákonom predpokladané podmienky, čo však správca dane vykonaným dokazovaním spochybnil. V konaní vyplynúvšie skutočnosti vyvolávajú oprávnené pochybnosti o tom, či dodávateľské spoločnosti mohli sťažovateľovi dodať priemyselné zlato, keď výsledky dožiadaní (ktoré vychádzali okrem iného aj z medzinárodnej výmeny daňových informácií) potvrdili, že dodávatelia sťažovateľa, resp. ich dodávatelia, nakupovali zlato len od rakúskeho dodávateľa - Schoeller Munzhandel GmbH, ktorý je obchodnou spoločnosťou zaoberajúcou sa nákupom a predajom investičného zlata. Dodávky tovaru od uvedeného rakúskeho dodávateľa na základe vystavených faktúr mali charakter investičného zlata vo forme zlatých tehličiek, pričom rakúsky dodávateľ dodávku investičného zlata oslobodil od platenia DPH v zmysle rakúskeho zákona o DPH. Zlato bolo v niektorých prípadoch (v prípade dodávateľského reťazca so spoločnosťou A. J. Secret Consulting, s.r.o. na konci) priamo prepravované z uvedenej rakúskej spoločnosti k sťažovateľovi a v rámci dodávateľského reťazca nedošlo k spracovaniu zlata. Preto aj údaj uvedený na faktúrach vystavených spoločnosťou A. J. Secret Consulting, s.r.o. - zlaté pásy, vyznieva účelovo, aby uvedená forma nespĺňala charakter investičného zlata, pričom rýdzosť zlata bola na faktúrach uvedená 999,9 (zákonom predpokladaná).

36. Navyše, rakúsky dodávateľ Schoeller Munzhandel GmbH na faktúrach pre spoločnosť Excelent Gold Plus, s.r.o. tam uvedené zlaté tehly označil aj ako investičné zlato oslobodené od dane s odkazom na tamojšiu právnu úpravu („Anlagegold laut § 6 Abs. Z 8 lit. J Umsatzsteuergesetz 1994 steuerbefreit“).

37. Nemožno nechať bez povšimnutia ani skutočnosť, že dodávateľské spoločnosti so zlatom len obchodovali, pričom nemali oprávnenie na jeho spracovanie, ktorá skutočnosť mohla a mala byť známa aj sťažovateľovi z obchodného registra. Tieto skutkové okolnosti aj podľa názoru kasačného súdu dôvodne podmienili pochybnosti správcu dane o faktickom uskutočnení predmetného obchodu - dodaní priemyselného zlata, ktoré sťažovateľ predloženými dokladmi ku kontrole nevyvrátil, keď nepredložil také doklady (objednávky, dodacie a preberacie listy a pod.), ktoré by spôsobom vylučujúcich akékoľvek pochybnosti ním deklarované tvrdenia potvrdzovali.“

Správny súd pre úplnosť uvádza, že ústavná sťažnosť žalobcu voči uvedenému rozsudku Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/9/2021 zo dňa 28. apríla 2023 bola Uznesením Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 49/2024-16 zo dňa 25.01.2024 odmietnutá.

75. Správny súd poukazuje na skutočnosť, že základnou zásadou daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá sa premieta do § 3 ods. 1 Daňového poriadku, avšak vychádza primárne z článku 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. V zmysle tejto zásady sú orgány verejnej správy pri správe daní povinné postupovať podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, dbať na fiškálne záujmy štátu, ale aj na

zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a pri správe daní postupovať v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Táto spolupráca orgánov verejnej správy v rámci daňovej kontroly s kontrolovanými daňovými subjektmi vyplýva z viacerých ustanovení Daňového poriadku, medzi ktoré patrí aj § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ktorý vo svojej podstate upravuje prenos dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt práve v prípade, ak má správca dane pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich oznámených. V prípade, ak k takejto situácii dôjde, správca dane vyzve daňový subjekt, aby sa k zisteným pochybnostiam vyjadril a aby pravdivosť údajov preukázal (viď rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR zo dňa 23.06.2023, sp. zn. 1Sfk/29/2021).

76. Daňový poriadok v § 46 ods. 5 Daňového poriadku pre správcu dane výslovne stanovuje povinnosť oznámiť kontrolovanému daňovému subjektu jeho pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených a vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. Takéto oznámenie spolu s výzvou môže byť daňovému subjektu oznámené písomne alebo na ústnom pojednávaní. Správny súd pritom poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/10/2020 zo dňa 24.02.2022, ktorý bol zverejnený v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pod č. 18/2022, v ktorom sa uvádza, že výzva podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku „môže byť daňovému subjektu alternatívne zaslaná v písomnej forme alebo pochybnosti môžu byť daňovému subjektu oznámené aj počas ústneho pojednávania, na ktoré správca dane daňový subjekt predvolá a následne spíše zápisnicu. Práve týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania k prenosu dôkazného bremena zo správcu dane na kontrolovaný daňový subjekt“.

77. Podľa správneho súdu z administratívneho spisu vyplýva, že žalobca bol oboznámený s dôkazmi vykonanými správcou dane. Pokiaľ žalobca tvrdil, že správca dane sa ho snaží oboznámiť s vykonaným dokazovaním až po viac ako 12 rokoch, tak toto tvrdenie žalobcu nemá oporu v administratívnom spise. Správny súd poukazuje na skutočnosť, že protokol z daňovej kontroly a jeho Dodatok č. 1 bol so žalobcom prerokovaný dňa 08.10.2010 a obaja prítomní konatelia žalobcu protokol aj Dodatok č. 1 podpísali, pričom súčasne do Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 645/320/90278/2010/Vask zo dňa 08.10.2010 uviedli, že nesúhlasia s výsledkami daňovej kontroly a trvajú na svojich vyjadreniach, ktoré uviedli vo svojom stanovisku k prerokovávanému protokolu. Žalobca bol teda oboznámený s vykonaným dokazovaním správcu dane, s jeho vyhodnotením, ako aj s prijatými závermi, ku ktorým sa následne aj vyjadril a správca dane na základe tohto vyjadrenia žalobcu vyhotovil Dodatok č. 1 k protokolu z daňovej kontroly.

78. Správny súd tiež poukazuje na skutočnosť, že správca dane zaslal žalobcovi Oboznámenie so zisteniami vo veci dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia jún 2008 a júl 2008 zo dňa 22.10.2021, pričom prílohami zaslaného oboznámenia boli odpovede na správcu dane zaslané žiadosti o MVI č. 635/320/2030/2009 a č. 645/320/16059/2010/Vask, vrátane príloh, a to v nadväznosti na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/1/2019 zo dňa 30. júna 2021 (vydaný po zrušujúcom Náleze Ústavného súdu SR č. k. I.ÚS 30/2018-41 zo dňa 30.01.2019), čím správca dane splnil povinnosti, na ktoré bol predmetným rozsudkom zaviazaný, za účelom zachovania procesných práv žalobcu a dostatočného zistenia skutkového stavu danej veci.

79. Správny súd na základe uvedených skutočností konštatuje, že žalobca mal po celú dobu daňového konania možnosť aktívne sa zúčastňovať úkonov správcu dane prostredníctvom práv prináležiacich mu Daňovým poriadkom, vyjadroval sa k jednotlivým zisteniam správcu dane, ku ktorým následne správca dane v zmysle Daňového poriadku zaujímal stanoviská, s ktorými následne oboznamoval žalobcu. Správny súd poukazuje na to, že daňová kontrola sa týkala vlastnej podnikateľskej činnosti žalobcu a ním deklarovanych obchodov, s ktorými musel byť oboznámený a už v prvotných štádiách daňovej kontroly mal faktickú možnosť pripraviť sa na účinné a efektívne využívanie svojich práv, ktorých ústredným (jednotiacim) prvkom malo byť preukázanie jeho tvrdení.

80. Ani žalobná námietka ohľadne nezákonnosti vykonanej daňovej kontroly a nezákonnosti predĺženia lehoty na vykonanie daňovej kontroly nie je podľa správneho súdu dôvodná. Predmetná daňová kontrola začala dňa 08.10.2009 a bola ukončená prerokovaním protokolu z daňovej kontroly dňa 08.10.2010, teda v zákonnej jednoročnej lehote predĺženej v súlade s § 15 ods. 17 zákona č.

511/1992 Zb.. Tvrdenie žalobcu, že predmetnú daňovú kontrolu bolo možné ukončiť do jedného mesiaca, je len subjektívnym a ničím nepodloženým názorom žalobcu.

81. Rovnako žalobnú námietku o nezákonnosti vykonaných dôkazov pri miestnych zisťovaniach, počas ktorých boli vykonané výsluchy svedkov a konateľov dodávateľov žalobcu považuje správny súd za neopodstatnenú. Ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu, na základe dožiadaní vykonali miestne príslušní správcovia dane miestne zisťovania a ústne pojednávania s konateľmi dodávateľov žalobcu, pričom nešlo o výsluchy svedkov a správca dane správne na tieto dôkazy prihliadal v zmysle § 16, § 29 ods. 2 a 4 zákona č. 511/1992 Zb. Tieto dôkazy sú jednoznačne zákonnými dôkazmi, teda dôkazmi, ktoré boli získané v súlade so zákonom.

82. Ohľadom námietky žalobcu, že mu neboli doručené žiadne písomnosti s dátumom 11., 12. a 17.03.2010, ktoré by oznamovali akékoľvek skutočnosti, je nutné uviesť, že správny súd z administratívnych spisov zistil, že sa jedná o úradné záznamy, podľa ktorých sa správca dane v dňoch 11., 12. a 17.03.2010 pokúšal telefonicky skontaktovať s konateľkou žalobcu za účelom informovať žalobcu o stave daňovej kontroly a o dovtedajších zisteniach, čo uviedol aj v napadnutých rozhodnutiach.

83. Správny súd uvádza, že po preskúmaní správnej žaloby, vyjadrení žalobcu a žalovaného a administratívneho spisu dospel správny súd k záveru, že rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom a za súladný so zákonom možno označiť aj procesný postup žalovaného ako aj správcu dane vedúci k vydaniu napadnutého a prvostupňového rozhodnutia. Správny súd konštatuje, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle, efektívne, dostatočné a na účely predmetu daňového konania orientované dokazovanie, o čom svedčí obsah administratívnych spisov. Z vykonaného dokazovania vyvodil správne skutkové závery, keď svoje úvahy, vedúce ho k ustáleniu skutkového stavu, racionálne odôvodnil a takto zistený skutkový stav správne právne posúdil. Žalovaný následne preskúmal skutkový stav a postup správcu dane a v napadnutom rozhodnutí sa vysporiadal s podstatnými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu a zároveň napadnuté rozhodnutie náležite odôvodnil. Správny súd opakovane uvádza, že rozsah a obsah prieskumu žalobou napadnutého rozhodnutia je striktné vymedzený dôvodmi nezákonnosti uplatnenými žalobcom v správnej žalobe. Všeobecná námietka nezákonnosti, obsahujúca tvrdenie žalobcu, podľa ktorého je napadnuté rozhodnutie žalovaného nepreskúmateľné pre nekvalifikované odôvodnenie a pre nedostatočne zistený skutkový stav daňovej veci, avšak bez konkrétnej skutkovej a právnej argumentácie vzťahujúcej sa k preskúmanému konkrétnemu prípadu, žiadny priestor takémuto prieskumu nedáva, a preto musí byť aj z tohto dôvodu vyhodnotená ako nedôvodná.

84. Správny súd je toho názoru, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH a judikatúrou SD EU. Správny súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že ani v procesnom postupe správcu dane a žalovaného neboli zistené porušenia Daňového poriadku. Daňové orgány vykonalí riadne dokazovanie a žalovaný prihliadol na všetky relevantné skutočnosti, ktoré vyšli v daňovom konaní najavo.

85. Správny súd po preskúmaní napadnutých rozhodnutí žalovaného v spojení s rozhodnutiami správcu dane i postupu, ktorý ich vydaniu predchádzal, z dôvodov nezákonnosti uplatnených žalobcom v podaných správnych žalobách, vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti dospel k záveru, že žaloby neboli dôvodné, a preto ich podľa § 190 SSP zamietol.

86. O náhrade trov konania rozhodol správny súd tak, že ju účastníkom konania nepriznal, keďže vo vzťahu k žiadnemu z účastníkov konania nezistil dôvod na jej priznanie. Žalobca nemal úspech v konaní, preto mu právo na náhradu trov konania nepatrí (§ 167 ods. 1 SSP a contrario). Žalovaný síce v konaní úspešný bol, avšak má postavenie orgánu verejnej správy, pričom správny súd nezistil žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania voči neúspešnému žalobcovi priznané. Zaplatenie eventuálnych trov konania žalovaného nemožno od žalobcu spravodlivo požadovať (§ 168 SSP).

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

Poučenie:

Tento rozsudok nadobúda právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti proti tomuto rozsudku (§ 145 ods. 2 písm. a) SSP).

Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 ods. 1 SSP, § 439 ods. 1 SSP a § 439 ods. 3 SSP a contr.), ktorá má odkladný účinok (§ 446 ods. 2 písm. a) SSP).

O kasačnej sťažnosti rozhoduje kasačný súd – Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (§ 438 ods. 2 SSP). Kasačnú sťažnosť je potrebné podať na Správnom súde v Banskej Bystrici (§ 444 ods. 1 SSP) v lehote do 30 dní od doručenia rozhodnutia oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 1 SSP).

Podľa § 445 ods. 1, 2 SSP, (1) 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).

(2) Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Podľa § 449 ods. 1, 2 SSP, (1) sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa alebo opomenutého sťažovateľa musia byť spísané advokátom.

(2) Povinnosti podľa odseku 1 neplatia, ak

- a) má sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ, jeho zamestnanec alebo člen, ktorý za neho na kasačnom súde koná alebo ho zastupuje, vysokoškolské právnické vzdelanie druhého stupňa,
- b) ide o konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c) a d),
- c) je žalovaným Centrum právnej pomoci.