

Súd: Krajský súd Košice  
Spisová značka: 6S/28/2019  
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7019200095  
Dátum vydania rozhodnutia: 15. 07. 2021  
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Marek Kotora  
ECLI: ECLI:SK:KSKE:2021:7019200095.2

## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Krajský súd v Košiciach v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mareka Kotoru, členov senátu JUDr. Pavla Tkáča a JUDr. Tatiany Sabadošovej, v právnej veci žalobcu DRYÁDA CORPORATION, s.r.o. so sídlom M. R. Štefánika 3504/14, 075 01 Trebišov, IČO: 44 186 266 právne zastúpeného Brázdil & Brázdilová advokátska kancelária s.r.o., so sídlom vo Trhová 992/1, Zvolen 960 01, IČO: 50 492 934, proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 664984/2018 zo dňa 28.11.2018 takto

### rozhodol:

- I. Žalobu z a m i e t a.
- II. Účastníkom konania právo na náhradu trov konania n e p r i z n á v a.

### o d ô v o d n e n i e :

1. Žalobca sa správnou žalobou zo dňa 01.02.2019, ktorá bola doručená Krajskému súdu v Košiciach dňa 04.02.2019, domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 664984/2018 zo dňa 28.11.2018, ktorým zmenil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 494871/2018 zo dňa 31.08.2018, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) bol vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (v ďalšom texte aj : „DPH“) žalobcovi za zdaňovacie obdobie august 2010 v sume 136.180,33 eura, a to tak, že znížil určený rozdiel v uvedenej sume o sumu 5.700 eur na sumu 130.480,33 eura, nepriznal nadmerný odpočet v sume 37 326,82 eura a vyrubil daň v sume 93 153,33 eura. Zároveň určil, že rozdiel dane na úhradu v sume 98 076,45 eura pozostávajúci z nadmerného odpočtu vráteného podľa § 79 ods. 6 zák. č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov v sume 4 922,94 eura a z vyrubenej dane 93 153,51 eura je splatný do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti tohto rozhodnutia.

#### I. Administratívne konanie

2. Správca dane vykonal u daňového subjektu (žalobcu) kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie august 2010. O výsledku kontroly bol vyhotovený protokol č. 9813401/5/134804/2013/Reš zo dňa 11.01.2013 a Dodatok k protokolu č. 9813401/5/582582/2013/Reš zo dňa 12.02.2013, ktoré boli s daňovým subjektom prerokované a doručené dňa 13.02.2013. Uvedený protokol bol podkladom pre vydanie dodatočného platobného výmeru č. 9813401/5/609362/2013/Reš zo dňa 18.02.2013, ktorým bol znížený nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2010 o sumu 32 403,88 € a bol priznaný nadmerný odpočet v sume 4 922,94 €.

3. Správca dane v dodatočnom platobnom výmere č. 9813401/5/609362/2013/Reš zo dňa 18.02.2013 uviedol: „Daňový subjekt v kontrolovanom zdaňovacom období deklaroval dodanie tovaru pre odberateľa do iného členského štátu v zmysle § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Podľa vystavených faktúr bolo predmetom fakturácie dodanie jedlého oleja pre odberateľov:

- maďarskú spoločnosť ECSÉD PACK KFT. József Krt. 69, 1085 Budapešť, IČ DPH HU14069006
- č. faktúry 031100227 zo dňa 09.08.2010 (19 428,75 eur)
- č. faktúry 031100255 zo dňa 26.08.2010 (19 923,75 eur)
- českú spoločnosť DRYÁDA CORPORATION CZ, s.r.o., Bohumíra Četyny 3025/15, 700 30 Ostrava-Bělský Les, IČ DPH CZ28600711
- č. faktúry 031100254 zo dňa 24.08.2010 (20 418,75 eur)
- č. faktúry 031100253 zo dňa 24.08.2010 (18 176,40 eur)
- č. faktúry 031100245 zo dňa 17.08.2010 (18 438,75 eur)
- č. faktúry 031100244 zo dňa 17.08.2010 (15 444,00 eur)
- č. faktúry 031100243 zo dňa 17.08.2010 (18 473,40 eur)
- č. faktúry 031100241 zo dňa 16.08.2010 (36 946,80 eur)

4. Správca dane prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií požiadal maďarské a české daňové orgány o preverenie uskutočnenia intrakomunitárnych dodávok (žiadosti č. 740/320/36683/2010/Reš, č. 740/320/36622/2010/Reš). Správca dane po obdržaní odpovedí na medzinárodnú výmenu daňových informácií dospel k záveru, že nedošlo k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru v obchodných prípadoch na maďarskej a českej strane. Na základe vyššie uvedeného správca dane dospel k záveru, že došlo k porušeniu § 43 ods. 1 zákona o DPH a v nadväznosti na uvedené nedošlo k naplneniu ustanovenia § 43 ods. 5 písm. a) uvedeného zákona, podľa ktorého platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4, čo v tomto prípade medzinárodnou výmenou informácií nebolo potvrdené.

5. Správca dane na základe zistených skutočností pristúpil k zdaneniu dodávok tovaru, ktoré boli fakturované v celkovej sume 167 250,60 eur, z čoho 19% DPH predstavuje sumu 26 703,88 eur. Daňový subjekt sa voči dodatočnému platobnému výmeru č. 9813401/5/609362/2013/Reš zo dňa 18.02.2013 odvolal. Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím č. 1100303/1/39223-253069/2013/5309 zo dňa 24.05.2013 predmetný dodatočný platobný výmer zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu v prípade intrakomunitárnych dodaní a z dôvodu nepreskúmateľnosti.

6. Správca dane v ďalšom konaní doplnil dokazovanie a vydal rozhodnutie č. 1698959/2016 zo dňa 14.11.2016, ktorým bol určený rozdiel v sume 136 180,33 eur na dani z pridanej hodnoty z dôvodu neuznania práva na odpočítanie dane z faktúr vystavených spoločnosťou REJA CORPORATION, s.r.o. a STARFACES.EU, s.r.o. Správca dane nepriznal nadmerný odpočet v sume 37 326,82 eur a vyrubil daň v sume 98 853,51 eur. Daňový subjekt sa voči rozhodnutiu č. 1698959/2016 zo dňa 14.11.2016 odvolal. Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím č. 100454824/2017 zo dňa 13.03.2017 predmetné rozhodnutie zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu, že postup správcu dane v závere vyrubovacieho konania nebol v súlade so zákonom, keďže nebolo možné zistiť, ako sa správca dane vysporiadal s pripomienkami, návrhmi, dôkazmi a vyjadreniami daňového subjektu, ktoré uviedol jednak v odvolaní zo dňa 04.03.2013, ako aj vo vyjadrení zo dňa 13.10.2016. Vysporiadanie sa s pripomienkami a predloženými dokladmi daňového subjektu, resp. dôvod, pre ktorý na nich správca dane neprihliadal a odmietol ich ako dôkaz, správca dane neuviedol ani v odôvodnení rozhodnutia.

7. Správca dane opätovne v ďalšom konaní doplnil dokazovanie, s výsledkami dokazovania oboznámil daňový subjekt, vysporiadal sa s pripomienkami daňového subjektu a spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 102457995/2017 zo dňa 27.11.2017. Následne vydal správca dane rozhodnutie č. 102513796/2017 zo dňa 05.12.2017, ktorým bol určený rozdiel v sume 136 180,33 € na dani z pridanej hodnoty. Proti uvedenému rozhodnutiu sa žalobca odvolal a Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím č. 227651/2018 zo dňa 20.04.2018, predmetné rozhodnutie zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu, nedostatočného vyhodnotenia dôkazov a predčasne vyvedených záverov vo veci faktúry vystavenej spoločnosťou STARFACES.EU, s.r.o. Finančné riaditeľstvo SR v prípade obchodovania s potravinárskym tovarom dospelo k záveru, že

posúdenie skutkového stavu veci bolo vecne správne a následne prijaté závery sú v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, ako aj Daňového poriadku.

8. V ďalšom konaní správca dane doplnil dokazovanie, s výsledkami dokazovania oboznámil daňový subjekt a spísal dňa 21.08.2018 zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 101627796/2018 a vydal následne rozhodnutie dňa 31.08.2018 č. 494871/2018, ktorým bol určený rozdiel v sume 136 180,33 eur na dani z pridanej hodnoty. Proti uvedenému rozhodnutiu sa žalobca odvolal a Finančné riaditeľstvo SR rozhodnutím č. 664984/2018 zo dňa 20.04.2018 predmetné rozhodnutie zmenilo tak, že znížilo určený rozdiel v uvedenej sume o sumu 5.700 eur na sumu 130.480,33 eura, nepriznal nadmerný odpočet v sume 37 326,82 eura a vyrubil daň v sume 93 153,33 eura. Zároveň určilo, že rozdiel dane na úhradu v sume 98 076,45 eura pozostávajúci z nadmerného odpočtu vráteného podľa § 79 ods. 6 zák. č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov v sume 4 922,94 eura a z vyrubenej dane 93 153,51 eura je splatný do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti tohto rozhodnutia.

## II. Správna žaloba a vyjadrenie žalovaného

9. K žalobnému bodu podľa § 191 ods. 1 písm. c), g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) žalobca uviedol: „domnievame sa, že žalovaný nesprávne posúdil lehoty podľa daň. predpisov, čím došlo nielen k nesprávnemu právnomu posúdeniu veci, ale aj k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy vo vzťahu k preskúmaniu dodržania procesných lehôt počas daň. kontroly. Už opakovane namietame nedodržanie lehôt správcom dane, a to jednak predtým počas daňovej kontroly, ako aj v terajšom štádiu vyrubovacieho konania. Poukazujeme na § 69 Daň. por. o lehotách pre zánik práva vyrubiť daň, a to konkrétne v 5-ročnej lehote pre vyrubenie dane počnúc od konca roka, v kt. vznikla povinnosť podať daň. priznanie. Domnievame sa, že zákonná prekluzívna lehota už uplynula, a preto malo byť konanie ex offa zastavené. (...)Ak teda daňový úrad nerešpektoval maximálnu dĺžku trvania daňovej kontroly, porušil tým nielen ustanovenie § 30a ods. 7 zákona o správe daní a poplatkov 511/1992 Zb., ale aj zásadu primeranosti a zásadu zákonnosti v daňovom konaní. (...) Nesprávne právne posúdenie žalovanému vytýkame aj v tom, že taktiež opiera svoje zistenia okrem iného aj o ESD z rozsudku Halifax C-255/02, cit. „V tejto súvislosti, pokiaľ správca dane zistí, že právo na odpočet bolo vykonávané podvodným spôsobom alebo bolo zneužitie, je oprávnený požadovať s retroaktívnym účinkom zaplatenie odpočítaných súm za každé takéto plnenie. Správca dane však musí takisto odpočítať daň, ktorá zaťažila plnenie na výstupe, daň, ktorú musel príslušný platiteľ dane umelo odviesť v rámci plánu zníženia daň. zaťaženia a v prípade potreby musí vrátiť preplatok...“ K tomuto však správca dane Daňový úrad Košice, pobočka Trebišov nedospel, preto je jeho rozhodnutie v protokole nesúladne nielen s vnútroštátnymi predpismi, ale aj s legislatívou EÚ a judikatúrou ESD, o ktorú sa priamo opiera a taktiež je nezákonný aj postup žalovaného ako druhostupňového orgánu v danej veci.“

10. K žalobnému bodu podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP žalobca uviedol: „Správca dane síce vykonal rozsiahle dokazovanie, ale v princípe ako podklad pre svoje rozhodnutie vyhodnotil len tie dôkazy, ktoré mu vyhovovali (konkrétne výpoveď JUDr. M. Chovanca z trestného konania alebo z iných daň. konaní). Je potrebné uviesť, že predmetom preskúmania boli rôzne obchody, väčšie množstvo obchodovaných komodít, pričom žalovaný aplikoval svoje závery na všetky z nich, hoci nie u každého bol skutkový stav rovnaký. Napr. na stranách 19 a nasl. odôvodnenia rozhodnutia žalovaného sa podrobne rozoberajú zistenia správcu dane z kontroly voči daň. subjektu REJA CORPORATION s.r.o., pričom ide o spoločnosť odlišnú od nás a nemožno všetky zistenia v inej veci iného subjektu automaticky vzťahovať aj na predmetnú vec. Uvádzame, že podľa informácie boli voči rozhodnutiam z daň. konania voči daňovému subjektu REJA CORPORATION s.r.o. podané daňovým subjektom žaloby o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia FR SR o vyrubení rozdielu dane na tunajšom súde, čiže nie je výsledok dosiaľ zrejmy a dôkazne jednoznačne výpovedný. Chceme tiež poukázať nato, že v obsahu rozhodnutia stručne spomenul (aj to iba v rámci citácie dôvodov nášho odvolania) výpoveď konateľa REJA CORPORATION s.r.o. pána I. J. ohľadom dodania tovaru pre našu spoločnosť, ktorý výslovne osobnou výpoveďou (v rôznych daň. konaniach) potvrdil zaúčtovanie faktúr v ich účtovníctve, nákup na FA uvedeného tovaru od dovozcu, prepravu do skladových priestorov. (...)Po ďalšie, svedkovia napr. zástupcovia prepravných spoločností alebo vodiči z dožiadaných firiem M.G.M.EXPRESS s.r.o., a prepravných firiem (str. 12 a iné rozhodnutia, najmä však v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane), popísali bližšie existenciu reálneho dodania tovaru, prepravu tovaru, dopravcov, sklady atď. - tieto výpovede zostali bez povšimnutia a vyhodnotenia žalovaným i prvostupňovým správcom dane, hoci ich závery zneli práve v prospech reálneho priebehu deklarovaných obchodov, a preto ich žalovaný dostatočne ani nevyhodnocoval. Tieto

obsahy výsluchov však správca dane v odôvodnení rozhodnutia zámerne bližšie necituje. V podstate totiž nimi bolo potvrdené, že obchodovaný tovar existoval, bol prepravovaný do miest určenia, teda že obchody mali existujúci predmet plnenia. Skutkové zistenia sú aj v priamom rozpore so zisťovaným skutkovým stavom, pretože rozsiahlu časť dokazovania tvoria preverovania dopravy tovaru, pričom prepravcovia, či vodiči, jej vykonanie potvrdili, popísali priebeh prevzatia tovaru, miesto a spôsob dodania a iné dopytované okolnosti. Konkrétne správca dane v tejto veci realizoval rôzne výsluchy svedkov napr. M.G.M.EXPRESS s.r.o., MIŤO-TECH s.r.o., DALITRANS s.r.o., Slavomír Orlay-ORBIS, JULSTAN, s.r.o. Viacerí z nich predložili aj doplňujúce dôkazy ako doklady o nákupe PHM, diaľničné poplatky, záznamy z tachografu, objednávky prepravy, faktúry na prepravu, dodací list, záznam o prevádzke použitého vozidla, záznamy o vykonaní zahraničnej prepravy, záznamy o evidencii použitého vozidla pre daň, evidencie jász a pod. Všetky tieto listinné dôkazy a osobné výsluchy preverovaných subjektov rôznych prepravcov, dopravcov, vodičov svedčia o uskutočnení prepravy tovaru, čo je v rozpore so závermi správcu. Je nelogické, že správca dane vykonal množstvo dožiadaných úkonov na účely zistenia prepravy a ich rozsah tvoril podstatnú časť ním vykonaného dokazovania, keď následne v obsahu rozhodnutia na ne neprihliadne, obsahovo ich nevyhodnotí, bližší obsah ich výpovedí neuvádza, ale ani ich následne v kontexte iných dôkazov nijako nevyhodnocuje, čím jej jeho rozhodnutie nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. (...) Žalovaný nesprávne v texte rozhodnutia konštatuje, že daň. subjekt preukazoval nadobudnutie tovaru od spoločnosti REJA CORPORATION s.r.o. iba listinnými dôkazmi - správcovi dane predložil iba dôkazy formálnej povahy atď.- pretože úplne opomenul, že okrem iného práve aj vyššie uvedené výpovede svedka (konateľa I. J.) spol. REJA CORPORATION s.r.o., potvrdzovali, že k daňovou kontrolou preskúmaným obchodom došlo, a to bez údajnej ich účelovosť, či fiktívnosti. Nie je nám zrejmé, prečo práve výpovede obchodných partnerov žalovaný nebral do úvahy, hoci oni mohli ku skutkovej stránke veci vypovedať najpodrobnejšie, nakoľko sa ich obchody priamo týkali. Vo vyhodnocovaní rovnakých dôkazov si správca dane a následne aj žalovaný aj sám sebe protirečí, keď najprv v priebehu tohto konania spochybňoval dodanie tovaru, t.j. existenciu tovaru a teraz pre zmenu uvádza, nespochybňuje dodanie tovaru, ale jeho účelovosť obchodovania. Jeho vlastné zistenia sú vzájomne nekonzistentné, a preto zistené skutkové a právne závery nepresvedčivé.“

11. K žalobnému bodu podľa § 191 ods. 1 písm. e) SSP žalobca uviedol: „ (...) v priebehu konania sme v obsahu vyjadrení k Protokolu, resp. v odvolaniach navrhli doplnenie dokazovania oboznámením sa s uvádzanými existujúcimi alebo správcom dane obstarateľnými listinnými dôkazmi, vypočutím viacerých svedkov, pričom však na tieto dôkazné návrhy prvostupňový orgán reagoval len čiastočne keď vypočul našich dvoch zamestnancov pána J. a pani J., rod. D.. Títo svedkovia potvrdili legitímnosť obchodov. Vo zvyšku navrhovaných dôkazov daňové orgány dokazovanie nedoplnili a ich nevykonanie odôvodnili nejednoznačne. Viaceré z navrhovaných dôkazov mohli prispieť k zmene zisteného skutkového stavu, pretože priamo so spochybnenými skutočnosťami - prevzatím tovaru od dodávateľa či jeho dodaním odberateľovi priamo súviseli, neboli ani neúčelné, ani nevhodné. Toto procesné pochabenie zakladá nezákonnosť rozhodnutí pre nedostatočnosť a nesprávnosť zisteného skutkového stavu, pretože daňové orgány nevykonali navrhované dôkazy a ani sa s ich nevykonaním patrične nevysporiadali. Obzvlášť je toto pochybenie závažné s ohľadom na už skoršie rozhodnutie žalovaného Finanč. riaditeľstva SR, ktorým vo vyrubovacom konaní skoršie rozhodnutie DÚ Košice zrušil s odôvodnením, že cit.,...správca dane bude brať do úvahy aj skutočnosti uvedené v odvolaní, vysporiada sa s pripomienkami, návrhmi, dôkazmi a vyjadreniami účastníka konania...“ „...tieto závery však nepreukazujú konkrétne, že odvolávajúci sa mal napr. vedomosť o fungovaní reťazc. obchodu, ktorý však nie je v odôvodnení napadnutého rozhodnutia bližšie špecifikovaný, resp. o účasti na podvojde vo vzťahu k DPH a že zdaniteľné obchody neboli reálne...bez ich dôkladného vyhodnotenia ku konkrétnym zdaniteľným obchodom...“- opätovne ani po zrušovanom rozhodnutí nedošlo k doplneniu obsahových náležitostí rozhodnutia, ale ani v neskoršom rozhodnutí žalovaného, ako odvolacieho orgánu, čím žalovaný poprel svoj skorší právny názor v danej veci.“

12. K žalobnému bodu podľa § 191 ods. 1 písm. f) SSP žalobca ohľadom neuznania obchodu s dodávateľom služby spol. STARFACES.EU, s.r.o. uviedol:  
„Ak sa správcovi dane osobný kontakt - výsluch svedka - konateľa P. J. nepodaril (avšak neprevzatie zásielky v odbernej lehote mohlo nastať z akýchkoľvek dočasných príčin), správca dane i žalovaný sám vyhodnotil tento stav ako „nepreukázanie obchodu“, čo namietame. Ak totiž disponuje všetkými hmotnými listinnými podkladmi o realizácii obchodu, ako sme ich popísali už aj v odvolaniach skorších (konkrétne zmluva o reklamnej spolupráci, faktúra, výpis z účtu o úhrade danej faktúry, ďakovný list, vstupenka na podujatie a obal DVD o zdokumentovaní poskytnutých služieb v súlade s uzatvorenou

zmluvou - pričom tieto relevantné dôkazy ani správca dane nespomína, nijako ich obsah a existenciu pri výklade skutkového stavu nevyhodnocuje), nie je osobné vypočutie konateľa nevyhnutné. Pri podobnom výklade by akékoľvek neskôr zaniknuté, zrušené či nekontaktné spoločnosti mali spochybniteľné všetky ich spätne vykonané obchodnoprávne úkony, čo je nepredstaviteľné a pre daňové subjekty ich obchodných partnerov by znamenalo obrovskú nimi nezapríčinenu dôkaznú núdzu, a to i po 8 a viac rokoch, ako dosiaľ trvajú aj naše daňové konania. Jeho vyhodnotenie dôkazov vo vzťahu k tomuto obchodu je absolútne neobjektívne, nedostatočné a realitu dôkazov zamlčujúce. V skoršom písomnom podaní sme okrem vyhodnotenia aj spomenutých dôkazov zároveň žiadali, aby správca dane opakovane predvolal na výsluch vtedajšieho konateľa spol. STARFACES.EU, s.r.o. pána P. J.Á. z adresy jeho aktuálneho pobytu podľa registra obyvateľov, avšak nemôže byť našim zavinením, že nebolo možné ho predvolať, vypočuť. Tu chceme len pripomenúť, že pri inom našou spoločnosťou realizovanom obchode- so spol. Reja Corporation, s.r.o. naopak ani výsluch jej konateľa p. I. J. nestačil na preukázanie uskutočnenia obchodov, keďže jeho výpovede správca dane tu plne ignoroval. Pri takomto selektívnom, direktívnom a nepredvídateľnom vyhodnotení listín, účtovných dokladov, výpovedí svedkov či účastníkov konania už ako daňový subjekt nemáme žiadnu záruku predvídateľnosti postupu a rozhodovania správcu dane. Takýto spôsob hodnotenia dôkazov zakladá nezákonnosť rozhodnutia vo veci samej.“

13. K žalobnému bodu podľa § 191 ods. 1 písm. f) SSP žalobca ďalej uviedol:

„V predošlom priebehu konania daňové orgány odôvodnili svoje rozhodnutie niektorými zisteniami, ktorých obsah však od počiatku stále namietame a stále nebolo daň. orgánmi vyhodnotených, t.j. sú nepreskúmateľné. „Existencia tovaru nezodpovedala tovaru uvedenému na faktúrach“ - takéto konštatovanie nebolo nikdy zisťované a ničím konkrétnym nie je podložené ani v obsahu rozhodnutia žalovaného, ani prvost. správcu dane. „Preprava tovaru v nereálnom rozsahu“ - takéto konštatovanie nebolo nikdy zisťované a ničím konkrétnym nie je podložené ani v obsahu rozhodnutia žalovaného ani prvost. správcu dane, preprava bola realizovaná mnohými drobnými prepravcami, ktorí jej realizáciu podľa zadaní potvrdili. V rozhodnutí sa žiadne výhrady k rozsahu, obsahu prepravy neuvádzajú, preto je toto konštatovanie v rozpore s obsahom spisu. „Zistené ekonomické väzby zúčastnených spoločností v rámci ich financovania“ - takéto konštatovanie nebolo nikdy zisťované a ničím nie je podložené ani v obsahu rozhodnutia žalovaného, ani prvost. správcu dane, a toľž nie vo vzťahu k našej spoločnosti, toto konštatovanie je v rozpore s obsahom spisu. Po ďalšie, k zoznamu obchodných partnerov našej spoločnosti známeho správcovi zo spisu aj iných spisov, z neho vyplýva, že sme mali v relevantnom období viac ako 37 rôznych spolupracujúcich obchodných spoločností, neboli sme v kontakte len s Tatra Trade Corporation, s.r.o., či REJA CORPORATION s.r.o., preto nemožno ani tvrdiť, že naša obchodná činnosť bola ekonomicky viazaná, či osobne prepojená na ne. Správca dane zámerne niektoré dôkazy, z ktorých väčšina je mu k dispozícii z doterajších daňových kontrol nezobral do úvahy, nevyhodnotil ich, čím je hodnotenie skutkového stavu neobjektívne, jednostranné, bez prihliadnutia na úplný skutkový stav veci. „Personálne väzby na osobu C.. Q.“ - takéto konštatovanie nebolo nikdy zisťované a ničím nie je podložené ani v obsahu rozhodnutia žalovaného ani prvost. správcu dane vo vzťahu ku konateľovi/spoločníkovi našej spoločnosti, toto konštatovanie je v rozpore s obsahom spisu. „Len formálne vyhotovovanie faktúr, ktoré nezodpovedali skutočnej podnikateľskej činnosti“- takéto konštatovanie nebolo podložené ani v obsahu rozhodnutia žalovaného ani prvost. správcu dane, a toľž nie vo vzťahu k našej spoločnosti, toto konštatovanie je v rozpore s obsahom spisu. Toto tvrdenie, ak by sa aj vzťahovalo na iné preverované spoločnosti, nie však na našu. Správcovi dane sú známe ekonom. výsledky našej spoločnosti, aj fakt, že sme realizovali podnikanie aj s rôznymi inými subjektmi a pod. Pokiaľ ide o prehľad obehov tovaru, tak z prehľadu našej obchodnej činnosti vyplýva, že naša spoločnosť obchodovala priebežne s množstvom rôzneho tovaru, nešlo len o olej, ktorá sa uvádza v Rozhodnutí. Rozsah dodaného, či kupovaného tovaru, je zistiteľný aj z faktúr, ktoré sa nachádzajú na DÚ Košice, pobočka Trebišov. Naša spoločnosť riadne podnikala za účelom dosiahnutia vlastného zisku, o čom svedčí, napr. aj údaj z Výkazu ziskov a strát roku 2010, kde figuruje aj položka obchodná marža ako rozdiel medzi nákladmi na obstaranie predaného tovaru a tržbami. Tieto dôkazy správca dane opomenul, preto sú jeho skutkové zistenia neúplné. „Umelý charakter ekonomickej činnosti zúčastnených spoločností, bez zamestnancov, majetku, vybavenia a pod.“ - takéto konštatovanie nebolo nikdy zisťované a ničím nie je podložené v obsahu spisu, a toľž nie vo vzťahu k našej spoločnosti, toto konštatovanie je v rozpore s obsahom spisu. Taktiež pokiaľ ide o zamestnancov, zamestnávala naša spoločnosť v skúmaných rokoch zamestnancov, na hlavný pracovný pomer. Tieto okolnosti bolo možné overiť jednak dopytom na sociálnu poisťovňu, jednak z Výkazu ziskov a strát (mzdové náklady). Správca dane sa s týmito dôkazmi neoboznámil, preto je to len neoprávnené tvrdenie bez podpory v reálnom

skutkovom stave, t.j. nepreskúmateľné, s nesprávne zisteným skutkovým stavom. Obdobne nižšia (čo sa myslí pod nižšou maržou zo zisku však žalovaný ani neuvádza) obchodná marža nie je dôkazom o umelom charaktere obchodov, nakoľko každý podnikateľský subjekt si v rámci slobody podnikania môže nastaviť mieru zisku rôzne. Žalovaný neporovnal, nešpecifikoval porovnania marže pri dodávateľských a odberateľských faktúrach, a preto nevedno, z čoho vlastne vychádzal a akú údajne neprímerane nízku maržu sme mali fakturovať v cene tovaru. Po ďalšie, pokiaľ ide o stav majetku spoločnosti, mal správca dane k dispozícii ako súčasť daňových priznaní aj Výkaz ziskov a strát, Súvaha, účtovné závierky a pod., tieto sú mu z jeho činnosti už známe a mali byť taktiež vyhodnotené. Pripomíname tiež, že sme pravidelne a riadne podávali daňové priznania už od založenia spoločnosti, t.j. za roky 2008 až 2013 a platili si dane, takže údajná účelovosť existencie len vo vzťahu k obchodovaniu s olejom v roku 2010 nie je zodpovedajúca skutočnosti. Bez poukázania na konkrétne zistenia obsahuje žalobou napadnuté Rozhodnutie len tvrdenia bez podpory v reálnom skutkovom stave, t.j. nepreskúmateľné, s nedostatočne a nesprávne zisteným skutkovým stavom. (...) ...ak by sa aj zistilo, že mohla spol. Tatra Trade Corporation, s.r.o. vykonávať nezákonné praktiky s DPH, nezakladá to automaticky vedomosť a zapojenie sa všetkých jeho obchodných partnerov do tejto nelegálnej činnosti. Ohľadom toho, že naša spoločnosť sa mala vedome zapájať do fiktívnych obchodov s REJA CORPORATION s.r.o., s Tatra Trade Corporation s.r.o. či Solid Press Slovakia s.r.o., predstierať prevzatie tovaru od tohto dodávateľa či intrakomunitárne dodanie do zahraničia, nie je žalovaným uvedený konkrétny vecný dôkaz. Napokon ani náš konateľ pán C.. J. nie je v spomínanom trestnom stíhaní trestne stíhaný ako spolupáchateľ, orgány činné v trestnom konaní ho neoznačili ako podozrivého páchatelia súvisiacej skupinovej trestnej činnosti. A k odvolaniu sa na zistenia v Uznesení o začatí trest. stíhania z 20.05.2012 namietame, že ide len o úkon OČVTK v štádiu prípravného konania vo veci, na ktorý treba prihliadať v súlade so zásadou prezumpcie neviny ako na možné podozrenie a nie ako na „jasný, nezvratný dôkaz“ ako ho označil ešte v obsahu prvostupňového rozhod. správca dane. Navyše naša spoločnosť v uznesení OČVTK nefiguruje, tak ako môže byť jeho obsah jasným a nezvratným dôkazom voči nám?)“

14. K hodnoteniu dôkazov sa žalobca vyjadril v žalobe nasledovne: „Na účely preverenia výpovedí C.. Q. sme už spätne v roku 2016, aj r. 2017, znova žiadali realizáciu výsluchu svedkov: I. J.Č., C. N., P. C., E. T. Správca dane však ani tieto dôkazy (okrem výsluchu I.. J.) nevykonal, ich nevykonanie v rozhodnutí neobjasnil, preto je jeho rozhodnutie založené na nedostatočne a nesprávne zistenom skutk. stave. Ani jedna z uvedených osôb nebola s našou obchodnou spoločnosťou prepojená ako konateľ, spoločník, prokurista, či iný jej zástupca, a teda nemohla ju zaväzovať a inak v jej mene konať. Preto, čo tieto osoby konali, čo vedeli a v čom boli angažovaní, nemôže mať tu správcom dane priamo vyvodzované právne následky voči našej spoločnosti. Podobne aj výpovede Q. uvádzaných osôb mali byť konfrontované s ním a mali mať možnosť sa vyjadriť k priamym obvineniam. Namietame, že viaceré z jeho výpovedí neboli zákonne získanými dôkazmi podľa procesu Daň. por. a namietame ich použitie ako dôkazu tu. Nie je možné bez ďalšieho ľubovoľne, bez informovania a súčinnosti daň. subjektu preberať dôkazy z iných, jeho sa netýkajúcich trest. konaní, daň. konaní a pod. K spochybneniu hodnovernosti výpovedí svedka C.. Q. sme v doterajšom priebehu konania v odvolaní doplnili dôkaz, a to rozsudok Okresného súdu Nitra č. 5T 118/2011 z 21.02.2014. Daná trestná vec sa týkala osoby poškodeného C.. Q. (jeho meno je napr. na str. 47, ale aj inde, asi nebolo dostatočne pred zverejnením anonymizované). Pripojili sme citácie z textu tohto súdneho rozhodnutia, najmä na str. 14, 15 i ďalej podstatné zistenie, že sa znalec z odboru psychológie vyjadril k osobe poškodeného (t.j. C. Q.) v znalec. posudku č. 9/12 tak, že cit. „všeobecná vierohodnosť poškodeného je zúžená.“

15. Žalovaný v písomnom vyjadrení k správnej žalobe z 29.05.2019 k dĺžke trvania daňovej kontroly uvádza: „V danom prípade správca dane začal u žalobcu kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie august 2010 dňa 19.11.2010, t.j. v deň, ktorý bol určený v upovedomení o vykonaní daňovej kontroly č. 740/320/32404/2010/Reš.“

16. Následne žalovaný popísal podrobne priebeh daňovej kontroly a v závere k tomuto žalobnému dôvodu konštatoval, že predmetná kontrola bola ukončená dňa 13.02.2013, preto správca dane v zmysle uvedeného neporušil procesné lehoty a práva žalobcu a postupoval v zmysle platných právnych predpisov.

17. V ďalšej časti vyjadrenia sa žalovaný vyjadril k teoretickému vymedzeniu dôkazného bremena v daňovom konaní a jeho premietnutí na preskúmaný prípad. Uviedol: „V tejto súvislosti žalovaný k rozsudku Okresného súdu Nitra, na ktorý poukazuje žalobca, a ktorý sa týka osoby I.. C. Q. a

posudku psychológa na osobu I. C. Q. uvádza, že táto informácia nemá vplyv na konečný výsledok daňovej kontroly a výrok žalobou napadnutého rozhodnutia. (...) Výpovede I. C. Q. neboli jediným, ale boli jedným z dôkazov, ktoré správca dane zabezpečil a hodnotil. Uvedené výpovede prispeli k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane u žalobcu. Správca dane počas daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní získal dostatok dôkazov o jednotlivých spoločnostiach zapojených do obchodovania s olejom, ktoré hodnotil jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach a výpovede bývalého konateľa spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o. potvrdili správnosť dokazovania vedeného správcem dane, ako aj správnosť vyvođených záverov o tom, že účelom obchodovania s touto komoditou bolo získať výhody na dani z pridanej hodnoty. Správca dane neprikladal tejto výpovedi vyššiu hodnotu pravdivosti ako ktorejkoľvek inej výpovedi, ako ktorémukoľvek inému dôkazu - tvrdenia daňového subjektu nevynímajúc. Faktúry, ku ktorým sa vyjadroval I. C. Q. sú faktúrami, ktoré vyhotovila spoločnosť REJA CORPORATION, s.r.o. pre svojho odberateľa DRYÁDA CORPORATION, s.r.o., teda majú súvis so zdaňovacím obdobím január 2011. (...)

18. Žalovaný ďalej vo vyjadrení uviedol: „ Ak si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľskej spoločnosti a oslobodil od dane dodávky zahraničným spoločnostiam, musí byť schopný preukázať, že deklarované obchodné transakcie boli reálne uskutočnené tak, ako to uviedol v daňovom priznaní a na predložených dokladoch. Žalobca preukázal nadobudnutie tovaru od dodávateľskej spoločnosti iba listinnými dôkazmi, ale reálny nákup od týchto spoločností a následný predaj tovaru nepreukázal. Žalobca predložil iba dôkazy formálnej povahy, ktoré by vo všeobecnosti obstáli len za situácie, že obchodné transakcie by nevykázali žiadne pochybnosti u správcu dane. Keďže z dokazovania správcu dane vyplynulo, že deklarované zdaniteľné obchody nezodpovedali bežným obchodným podmienkam, správca dane mal oprávnené pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti dokladov, ktoré predložil daňový subjekt. Z predložených dokladov sa vec javí tak, akoby žalobca neporušil právne predpisy, napriek tomu nie je možné jeho konanie posúdiť inak ako zneužitie práva. Hlavným účelom a dôvodom fakturovaných zdaniteľných obchodov bolo získanie daňovej výhody, čo správca dane preukázal v rámci dokazovania. Nie je možné akceptovať konanie, ktorého výsledkom je stav, ktorý nie je v súlade s účelom zákona a právny úkon, ktorý bol vykonaný výhradne alebo prevažne za účelom získania daňového zvýhodnenia. Obchodné operácie sa javia ako účelové a neboli vykonané za ekonomickým účelom, ale výlučne s cieľom získania daňovej výhody - odpočítania dane z pridanej hodnoty a oslobodenia od dane. Žalovaný v tejto súvislosti poukazuje na Rozsudok NSS Českej republiky č. 5Afs/61/2008 z 27.11.2008, podľa ktorého za dodanie tovaru v zmysle zákona o dani z pridanej hodnoty nemožno považovať umelo vytvorené transakcie, ktoré fakticky dodanie tovaru len predstierajú a z takto vykázanych transakcií nie je možné ani úspešne uplatniť nárok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov. Právo nárokové platiteľom dane by malo byť odopreté, pokiaľ relevantná hospodárska činnosť nemá žiadne objektívne vysvetlenie než práve získanie nároku na odpočítanie dane. Plneniam, resp. konaniam, ktoré nie sú uskutočnené v rámci obvyklých obchodných podmienok, absentuje akýkoľvek ekonomický zmysel a sú deklarované len s cieľom získania výhod upravených zákonom, nemožno považovať inak len za zneužitie objektívneho daňového práva.

Boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je uznaným cieľom smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorú zákon č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov transponuje. Zásada zákazu zneužívania práva teda znamená zákaz vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality a vytvorených iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu. Súdny dvor vo veci C-255/02 Halifax a i. konštatoval, že v oblasti DPH si preukázanie zneužívajúceho konania vyžaduje na jednej strane, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave, ktorá ju preberá, viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami a na druhej strane, aby zo všetkých objektívnych faktorov vyplývalo, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.

Z dokazovania správcu dane vyplynulo, že bola vytvorená sieť spoločností, prostredníctvom ktorých sa fakturačné toky tovaru zneprehľadnili a medzi ktorými boli zistené vzájomné ekonomické väzby v rámci ich financovania, že išlo len o formálne vyhotovovanie faktúr, ktoré nezodpovedali skutočnej podnikateľskej činnosti, ale potvrdzovali umelý charakter činnosti zúčastnených spoločností. Vzhľadom k tomu, že odvolávajúci sa bol súčasťou tejto siete - vystupoval ako nárazníková spoločnosť, ktorá si uplatňovala odpočítanie dane z nákupu potravinárskych komodít od tuzemských dodávateľov a zároveň priznávala daňovú povinnosť z titulu predaja potravinárskych tovarov odberateľom v tuzemsku, príp.

uplatňovala aj oslobodenie od dane pri dodávkach tovarov odberateľom v iných členských štátoch - bolo správne, keď správca dane všeobecnú schému obchodovania aplikoval aj na žalobcu.“

19. Žalovaný v súvislosti s tvrdeniami žalobcu o nesprávnom právnom posúdení intrakomunitárnych dodaní uviedol: „....., že správca dane z vykonaného dokazovania dospel k záveru, že nedošlo k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru v obchodných prípadoch na maďarskej a českej strane. Žalovaný v tejto súvislosti poukazuje na skutočnosť, že doklady predložené ku kontrole, aj keď formálne spĺňajú právne náležitosti, nepostačujú na potvrdenie, že daňový subjekt splnil podmienku oslobodenia od dane. Daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie obchodu osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ uplatňuje oslobodenie od dane pri dodávkach tovaru do iných členských štátov. To, že v súčasnosti je odberateľ nezastihnuteľný, o čom svedčia informácie z iného členského štátu, získané v priebehu daňovej kontroly, nemôže byť podkladom pre poskytovanie úľav daňovému subjektu spočívajúcich v obmedzení povinnosti riadne preukázať všetky podklady pre overenie správnosti uplatneného oslobodenia od dane.(...) správca dane preveroval opodstatnenosť uplatneného odpočítania dane a oslobodenia dane daňovou kontrolou a v následných vyrubovacích konaniach za zdaňovacie obdobie august 2010 (pričom pre vyrubenie rozdielu dane je rozhodujúce neuznanie odpočítania dane z predmetných faktúr), pri ktorých vychádzal z tých dôkazov, ktoré v danom čase mal k dispozícii.(...) Žalobca sa snažil preukázať nadobudnutie tovaru od spoločnosti REJA CORPORATION, s.r.o. iba listinnými dôkazmi, ale reálne dodanie tovaru touto spoločnosťou nepreukázal. Správca dane vyhodnotil všetky dôkazy a dostatočne preukázal nielen to, že spoločnosť REJA CORPORATION, s.r.o. nedodala fakturované komodity žalobcovi, ale aj to, že v zdaňovacom období nedošlo ani k ich intrakomunitárnemu dodaniu.“

20. Ďalej žalovaný v súvislosti s tvrdením žalobcu, že skutkový stav ohľadom neuznania obchodu s dodávateľom STARFACES.EU, s.r.o. je v rozpore so spismi a nemá v nich oporu uviedol: „..... uvedené tvrdenie je nedôvodné, keďže žalovaný žalobou napadnutým rozhodnutím zmenil rozhodnutie správcu dane vo veci neuznaného odpočítania dane v sume 5 700,00 € z faktúry vystavenej spoločnosťou STARFACES.EU, s.r.o.

Z dôvodu, že zistenie a posúdenie skutkového stavu správcom dane jednoznačne nepreukázalo, že zo strany žalobcu došlo k porušeniu ustanovenia § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, žalovaný znížil správcom dane určený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2010 o sumu 5 700,00 €.“

21. K tvrdeniu žalobcu, že oba orgány procesne postupovali v rozpore so základnou ústavnou zásadou v zmysle čl. 2 ods. 2 a 3 Ústavy SR uviedol: „..... že prioritnou úlohou orgánov daňovej správy je zabezpečiť, aby daňové subjekty, ktorým vznikne povinnosť platenia dane, za podmienok uvedených v príslušných hmotno-právnych predpisoch upravujúcich jednotlivé druhy daní, tieto dane uhradili do štátneho rozpočtu, a tým naplnili jeho príjmovú časť. Pri plnení tejto úlohy daňové orgány v súlade s čl. 2 ods. 2 Ústavy SR konajú na základe Ústavy SR, v jej medziach, v rozsahu a spôsobom, ktorý stanoví zákon. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok osobitne upravuje inštitút zisťovania a preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Cieľom daňovej kontroly je preto zabezpečenie podkladov v súčinnosti s daňovým subjektom na zistenie, či si daňový subjekt svoje zákonom stanovené povinnosti splnil.“

22. Žalovaný na záver vyjadrenia uviedol, že sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia dostatočným spôsobom vysporiadal so všetkými námietkami daňového subjektu, ktoré boli obsahom odvolania, z obsahu rozhodnutí jasne vyplýva, z akých skutočností správca dane a aj žalovaný vychádzali a akými právnymi úvahami sa pri rozhodovaní riadili. Posúdenie skutkového stavu veci a prijaté závery týkajúce sa porušenia ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov boli vecne správne a sú v súlade tak s príslušnými ustanoveniami citovaného zákona, ako aj Daňového poriadku. Postup správcu dane, ako aj žalovaného, nebol v rozpore s platnými právnymi predpismi a neboli porušené práva žalobcu. Na základe vyššie uvedeného žalovaný navrhol, aby správny súd žalobu zamietol.

23. Žalobca sa k vyjadreniu žalovaného na základe výzvy správneho súdu vyjadril replikou zo dňa 03.07.2019 doručenou súdu 03.07.2019. Na podanej žalobe zotrval v celom rozsahu. K zákonnosti lehôt uviedol, že síce správca dane formálne deklaroval dodržanie jednoročnej lehoty, avšak celkovo sa jej trvanie predĺžilo až na takmer 3 roky, čo rozhodne nie je primeranou dobou. Daňový poriadok neupravuje

maximálnu zákonnú dobu trvania prerušenia konania, ak ho iniciuje správca dane, ale na druhej strane by mala byť v súlade s ústavnou zásadou hospodárnosti a účelnosti konania. Niekoľko rokov trvania prerušenia konania je nadmerne zaťažujúce a spôsobuje obdobie právnej neistoty s tým, že počas niektorých konaní správca dane vydal aj predbežné opatrenia o zákaze nakladať s celým majetkom spoločnosti. Takéto opatrenia dlhoročne zasahujú do práva daňového subjektu užívať majetok a pod.

24. K tvrdeniu žalovaného vo vyjadrení k žalobe týkajúcom sa toho, že žalovaný nebol povinný vykonať dôkazy navrhované žalobcom a tým žalovaný poprel vlastné právne názory vyslovené v svojich zrušovacích rozhodnutiach, kde v zásade žalovaný zrušil a vrátil vec na nové konanie prvostupňovému správneému orgánu s poukazom na nedostatočné vysporiadanie sa s návrhmi a tvrdeniami daňového subjektu, nedostatok dôvodov atď. Malo by byť preto v záujme správcu dane, ak už v minulosti opakovane došlo k nedostatočne preskúmanému skutkovému stavu tieto nedostatky úplne odstrániť a dokazovanie a odôvodnenie v danom smere doplniť, čo sa však nestalo. Ďalej uviedol, že tvrdenie žalovaného o vytvorení dostatočného času v priebehu daňovej kontroly nie je právne významné, v akom štádiu konania žalobca návrhy na vykonanie dôkazov predložili, pretože pokiaľ to bolo ešte stále v jeho priebehu tak správca dane mohol a mal tieto vykonať súc viazaný pokynom odvolacieho orgánu (žalovaného) na doplnenie dokazovania. Správca dane však tieto navrhované dôkazy nedoplnil tvrdiac, že boli navrhnuté neskoro. Poukázal na to, že až v závere samotnej daňovej kontroly zistil k akým záverom správca dane dospel a že ho viní z účasti na karuselovom obchode. Až po oboznámení sa s protokolom mohol zistiť skutočnosti, ktoré sú ním spochybňované. Žalobca navrhol, aby súd neprihliadal na žalovaným podrobne vysvetľovanie dôvodov svojho rozhodnutia a skutkové zistenia a to nad rámec pôvodného odôvodnenia napadnutého rozhodnutia, pretože tieto sa v prvostupňovom, ani druhostupňovom rozhodnutí neuvádzajú, a je to už bezpredmetné, nakoľko s dôkazmi a právnymi a skutkovými závermi, odôvodnením rozhodnutia sa musí daňový orgán vysporiadať už v rozhodnutí, nie až v súdnom konaní o ich preskúmanie. Pokiaľ sa správca dane a odvolací orgán nevysporiadajú s dôkazmi a tvrdeniami daňového subjektu, nie je potom ani zrejmé, aké dôkazy vlastne považujú za dostačujúce a preukazné z jeho strany. Poukázal na to, že žalovaný opomenul vziať do úvahy podstatnú skutočnosť a to, že jeho spoločnosť (konateľ), nebol uvedený ako podozrivý člen obvinenej skupiny a nie je trestne stíhaný. Trval na svojom tvrdení, že všetky obchody jeho spoločnosti mali reálny základ, obchodovalo sa s reálnym tovarom, o žiadnych údajných karuselových obchodoch nemal vedomosť a napriek tomu sa s týmto žalovaný žiadnym spôsobom nevysporiadal.

25. Žalobca k tvrdeniu žalovaného, že správca dane nemal vedomosť o výsluchu svedka I. J. v inom daňovom konaní uviedol, že tento jeho argument je neprijateľný vzhľadom k tomu, že všetky daňové veci za rôzne zdaňovacie obdobia voči žalobcovi vykonával ten istý správca dane, tí istí jeho zamestnanci, pričom ostatné dôkazy, zistenia a závery si vymieňali z iných daňových kontrol. Je preto neprijateľné, že práve dôkazy svedčiace v jeho prospech im boli z inej daňovej veci údajne neznáme. Ďalej žalobca namietal nezákonný spôsob obstarania dôkazov z iných daňových kontrol, resp., aj u iných daňových subjektov- REJA CORPORATION s.r.o. či Solid Press Slovakia o ktoré správca dane opiera svoje závery a zistenia, nakoľko pri daných úkonoch sa žalobca nezúčastnil, nemal možnosť sa zúčastniť výsluchu, vykonávania dôkazov, čím došlo k porušeniu jeho práva vyplývajúceho z ust. § 25 ods. 4 Daňového poriadku (pri vypočutí svedka majú právo byť prítomní daňový subjekt alebo jeho zástupca a klásť mu otázky). Poukázal na to, že takéto dôkazy mali byť znova v dotknutom daňovom konaní vykonané, resp. mal byť podrobne oboznámený s týmito zisteniami, čo sa nestalo, a preto by takýto dôkaz nemal byť podkladom pre rozhodnutie. Podobne to platí aj vo vzťahu k dôkazom vykonaným v rámci MVI (ktoré boli robené opakovane, vo väčšom rozsahu), kde žalobca - daňový subjekt nemá žiadnu vedomosť o ich priebehu, obsahu, nemá možnosť zúčastniť sa na nich, klásť otázky a pod. Žalobca - daňový subjekt za daného stavu až v závere daňovej kontroly len z protokolu zistí, aké dôkazy správca vykonal, čo zistil a čo je potrebné ešte ďalej dokazovať.

26. Žalobca čo sa týka argumentácie žalovaného týkajúcej sa dôkazného bremena v daňovom konaní poukazujúc na viaceré súdne rozhodnutia tiež poukázal na právny názor uvedený v rozhodnutí Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011. K tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca mal preukázať splnenie podmienky oslobodenia od dane pri medzinárodnom dodaní poukázal na rozhodnutia Súdneho dvora EU zo dňa 6.9. 2012, vo veci Mecsek-Gabona Kft, č. C\_273/11, C-354/03, C-355/03, C-484/03, C-110/99 Emsland C-643/11 a rozsudok NS SR sp. zn. 6Sžf/10/2012. Uviedol, že v jeho prípade neuviedli v rozhodnutiach správca dane a žalovaný relevantné skutočnosti, z ktorých by vyplynulo ako priamo žalobca vedel alebo mal vedieť, že k podvodu došlo. Žalobca k tomu, že žalovaný

poukazuje na rozsudok Súdneho dvora vo veci Halifax C-255/02 doplnil, že žalobca zámerne neuviedol aj ďalšie závery ESD z daného rozsudku a to: „V tejto súvislosti, pokiaľ správca dane zistí, že právo na odpočet bolo vykonávané podvodným spôsobom alebo bolo zneužitie, je oprávnený požadovať s retroaktívnym účinkom zaplatenie odpočítaných súm za každé takéto plnenie. Správca dane však musí takisto odpočítať daň, ktorá zaťažila plnenie na výstupe, daň, ktorú musel príslušný platiteľ dane umelo odvieť v rámci plánu zníženia daň. zaťaženia a v prípade potreby musí vrátiť preplatok...“ Tvrdil, že k tomuto správca dane a ani žalovaný nedospeli.

### III. Právny názor správneho súdu

27. Súd v konaní podľa § 177 a nasl. SSP preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného a po oboznámení sa s obsahom administratívnych spisov žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa, v právnych medziach správnej žaloby (§ 182 ods. 1 písm. e) SSP), bez nariadenia pojednávania, za splnenia podmienok uvedených v ust. § 107 ods. 2 a § 105 ods. 2 písm. a) a c) SSP) dospel k záveru, že žalobe žalobcu nemožno priznať úspech z ďalej uvedených dôvodov.

28. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy dane, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

29. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti, pričom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

30. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku, pri uplatňovaní daňových predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

31. 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 bo vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

32. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené o najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

33. 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.

34. 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, zápisnice o miestnom zisťovaní a ohliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

35. Podľa § 24 ods. 5 Daňového poriadku, na doklad znejúci na neexistujúcu osobu v čase vydania dokladu sa v daňovej kontrole a v daňovom konaní neprihliada.

36. Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku, správca dane daňové konanie a) preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke, b) môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

37. Podľa § 61 ods. 3 Daňového poriadku, konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie.

38. Podľa § 61 ods. 4 Daňového poriadku, správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správca dane písomne oznámi účastníkom konania.

39. Podľa § 61 ods. 5 Daňového poriadku, ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

40. Podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku, lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, 36b) druhostupňový orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 mesiacov.

41. Podľa § 69 ods. 1 Daňového poriadku, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov po uplynutí piatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov. Ak ide o daňový subjekt, ktorý si uplatňuje odpočítanie daňovej straty, nemožno vyrubiť daň ani rozdiel dane po uplynutí siedmich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, v ktorom bola táto daňová strata vykázaná.

42. Podľa § 69 ods. 2 Daňového poriadku, ak bol pred uplynutím lehoty vykonaný úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov, plynú lehoty podľa odseku 1 znovu od konca roka, v ktorom bol daňový subjekt o tomto úkone vyrozumý. Vyrubiť daň alebo rozdiel dane alebo uplatniť nárok na sumu podľa osobitných predpisov možno najneskôr do desiatich rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie alebo v ktorom bol daňový subjekt povinný daň zaplatiť bez povinnosti podať daňové priznanie, alebo v ktorom daňovému subjektu vznikol nárok na uplatnenie sumy podľa osobitných predpisov.

43. Podľa § 69 ods. 3 Daňového poriadku, za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov sa považuje doručenie a) protokolu z daňovej kontroly, b) protokolu o určení dane podľa pomôcok. Podľa § 69 ods. 4 Daňového poriadku, ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní alebo orgánov Policajného zboru, za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane alebo uplatnenie nároku na sumu podľa osobitných predpisov sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly alebo doručenie oznámenia o daňovej kontrole.

44. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z. alebo zákon o DPH“), právo odpočítať daň z tovarov alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

45. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., odpočítanie dane platiteľom platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovaru a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa ods. 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 platiteľom dodané.

46. Správny súd rozhodol vo veci verejným vyhlásením rozsudku bez nariadenia pojednávania v zmysle § 107 ods. 2 SSP, keďže nezistil žiadny z dôvodov, pre ktorý by bolo v predmetnej veci nevyhnutné nariadiť pojednávanie v zmysle § 107 ods. 1 písm. a) až e) SSP. Správny súd postupoval v súlade s § 137 ods. 4 SSP. Oznámenie o termíne verejného vyhlásenia rozsudku dňa 15.07.2021 bolo zverejnené na úradnej tabuli a na webovej stránke súdu dňa 21.06.2021.

47. Správny súd z obsahu spisu, ako aj z predložených listinných dôkazov dospel k záveru, že žalobné dôvody žalobcu uvedené v podanej žalobe sú neopodstatnené a nie je možné ich akceptovať. Poukazujúc na ust. § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. súd uvádza, že toto vymedzuje právo platiteľa dane na odpočítanie dane. Podmienky, za ktorých platiteľovi dane vzniká nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty sú hmotnoprávnej povahy a súčasne svojim charakterom vypovedajú čím tento nárok treba preukázať. Faktúra je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ako aj na oslobodenie od dane použiteľná len vtedy, ak je nepochybné, že údaje v nej uvedené odrážajú skutočnosť. Faktúry a doklady predložené daňovým subjektom pri výkone daňovej kontroly ešte sami o sebe nedeklarujú uskutočnenie obchodov, sú len tvrdením o určitých skutočnostiach, a preto z hľadiska nároku na odpočítanie dane môžu byť použiteľné len vtedy, ak sa preukáže, že skutočnosti v nich uvedené majú reálny a pravdivý podklad.

48. Potom úpravu postupu pri preukazovaní oprávnenosti nároku na odpočet DPH podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH je potrebné považovať za špeciálnu úpravu vo vzťahu, k spôsobu preukazovania podľa Daňového poriadku. Ustanovenia § 49 ods. 2 a § 51 zákona o DPH určujú, ako musí platiteľ prijaté zdaniteľné plnenia použiť, aby mu vznikol nárok na odpočet DPH, ako má preukázať uplatnenie práva na odpočet dane a kedy mu tento nárok vzniká. Nárok na nadmerný odpočet DPH vzniká platiteľovi dane vtedy, ak splní obidve zákonné podmienky, ktoré sú stanovené v § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, t. j., že nadobudol tovar alebo služby a použil nadobudnutý tovar alebo služby na dodávky tovaru alebo služieb ako platiteľ. Tieto podmienky musia byť splnené kumulatívne. Ak nie je splnená čo i len jedna z podmienok, daňový subjekt si nemôže úspešne uplatniť nárok na nadmerný odpočet DPH.

49. Správny súd k tvrdeniu žalobcu, že správne orgány procesne postupovali v rozpore so základnou ústavnou zásadou v zmysle čl. 2 ods. 2 a 3 Ústavy SR konštatuje, že úlohou orgánov daňovej správy je zabezpečiť, aby daňové subjekty, ktorým vznikne povinnosť platenia dane, za podmienok uvedených v príslušných hmotno-právnych predpisoch upravujúcich jednotlivé druhy daní, tieto dane priznali a uhradili do štátneho rozpočtu v správnej výške. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok osobitne upravuje inštitút zisťovania a preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Cieľom daňovej kontroly je preto zabezpečenie podkladov v súčinnosti s daňovým subjektom na zistenie, či si daňový subjekt svoje zákonom stanovené povinnosti splnil. Žalovaný sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia dostatočným spôsobom vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu, ktoré boli obsahom odvolania. Z obsahu rozhodnutia jasne vyplýva, z akých skutočností správca dane, ako aj žalovaný vychádzali a akými právnymi úvahami sa pri rozhodovaní riadili. Rovnako posúdenie skutkového stavu veci a prijaté závery týkajúce sa porušenia ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov boli vecne správne a sú v súlade tak s príslušnými ustanoveniami citovaného zákona, ako aj Daňového poriadku. Postup správca dane, ako aj žalovaného, nebol v rozpore s platnými právnymi predpismi a neboli porušené práva žalobcu.

50. Správny súd pripomína, že žalobca musí vedieť preukázať uskutočnenie obchodu osobou uvedenou v predkladaných faktúrach pokiaľ si uplatňuje oslobodenie od dane pri dodávkach tovaru do iných členských štátov. Doklady predložené ku kontrole, aj keď formálne spĺňajú právne náležitosti, nepostačujú na potvrdenie, že žalobca splnil podmienku oslobodenia od dane. To, že v súčasnosti je odberateľ nezastihnuteľný, o čom svedčia informácie z iného členského štátu získané v priebehu daňovej kontroly nemôže byť podkladom pre poskytovanie úľav daňovému subjektu spočívajúcich v obmedzení povinnosti riadne preukázať všetky podklady pre overenie správnosti uplatneného oslobodenia od dane. Správca dane počas daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní získal dôkazy a informácie o spoločnostiach zapojených do obchodovania s potravinárskym tovarom, so stavebnou oceľou a o samotnom predmete fakturácie, ktoré hodnotil jednotlivito a vo vzájomných súvislostiach, a výpovede bývalého konateľa spoločnosti I.. C. Q. Tatra Trade Corporation, s.r.o. potvrdili správnosť dokazovania vedeného správcom dane, ako aj správnosť vyvedených záverov o tom, že zdaniteľné obchody

deklarované preverovanými faktúrami boli vykonávané bez zjavného ekonomického opodstatnenia, ktorého jediným cieľom bolo získanie daňovej výhody vo forme neoprávneného odpočítania dane.

51. Žalobca v správnej žalobe namietal nedodržanie procesných lehôt počas výkonu daňovej kontroly, v dôsledku čoho kvalifikuje protokol z daňovej kontroly za predmetné zdaňovacie obdobie ako nezákonný dôkaz (bod 9. rozsudku). Podľa názoru súdu pri výkone daňovej kontroly u žalobcu nedošlo k porušeniu procesných lehôt upravujúcich dobu trvania daňovej kontroly. Ako vyplýva z predloženého obsahu administratívnych spisov, v danom prípade správca dane začal u žalobcu kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie august 2010 dňa 19.11.2010, t.j. v deň, ktorý bol určený v upovedomení o vykonaní daňovej kontroly č. 740/320/32404/2010/Reš. (pozri bod 15. rozsudku). Táto skutočnosť v konaní sporná nebola. Následne Daňové riaditeľstvo SR, pracovisko Košice na žiadosť správcu dane č. 740/320/390-9054/2011/Reš zo dňa 06.04.2011 predĺžilo lehotu na vykonanie daňovej kontroly o šesť mesiacov. Oznámenie o predĺžení lehoty bolo správcovi dane doručené 26.04.2011 a upovedomenie o predĺžení bolo doručené žalobcovi 24.05.2011. Daňová kontrola mala byť ukončená do 19.11.2011, ale vzhľadom na to, že správca dane neobdržal odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií, vydal dňa 12.07.2011 rozhodnutie o prerušení kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu č. 740/320/390-22783/2011/Reš, ktorým prerušil daňovú kontrolu z dôvodu, že začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej pre vydanie rozhodnutia. Správca dane prerušil daňovú kontrolu do dňa obdržania odpovede z iného členského štátu. Dňa 11.01.2013 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená a správca dane dňa 15.01.2013 zaslal daňovému subjektu oznámenie č. 9813401/5/130958/2013/Reš o uvedenej skutočnosti. V danom prípade správca dane dňa 11.01.2013 vypracoval protokol z daňovej kontroly č. 9813401/5/134804/2013/Reš a Dodatok k protokolu č. 9813401/5/582582/2013/Reš zo dňa 12.02.2013, ktoré boli prerokované a doručené 13.02.2013.

52. K vyššie uvedenému procesnému postupu správny súd dáva do pozornosti rozhodnutie kasačného súdu č. k. 10Sžfk/7/2018 z 27.03.2019, v ktorom uvádza: „Najvyšší súd poukazuje na to, že prerušením kontroly síce nedochádza k predlžovaniu legálne vymedzeného času na výkon daňovej kontroly, ale absolútny čas trvania daňovej kontroly nepochybne narastá. Za týchto okolností je potom nevyhnutné ustáliť, či na prerušenie daňovej kontroly existoval relevantný dôvod. V prejednávanej veci to konkrétne znamená posúdenie predmetu žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vo vzťahu k predmetu vykonávanej daňovej kontroly, aby bolo zrejmé, či správca dane nepostupoval svojvoľne a či svojím postupom dodržal účel daňovej kontroly stanovený zákonom.“

53. Počas daňovej kontroly správa dane požiadal o medzinárodnú výmenu informácií žiadosťou č. 740/320/36683/2010/Reš zo dňa 13.01.2011 členský štát Maďarsko o preverenie intrakomunitárneho obchodu - dodanie tovaru pre zdaniteľnú osobu spoločnosť ECSÉD PACK KFT., József Krt 69.fszt. 1085 Budapešť, IČ DPH HU14069006 a odpoveď mu bola doručená dňa 07.01.2013. Ďalej správa dane požiadal o medzinárodnú výmenu informácií žiadosťou č. 740/320/36622/2010/Reš zo dňa 13.01.2011 členský štát Česko o preverenie intrakomunitárneho obchodu - dodanie tovaru pre zdaniteľnú osobu spoločnosť DRYÁDA CORPORATION CZ, s.r.o., Bohumíra Četyny 3025/15, 700 30 Ostrava-Bělský Les, IČ DPH CZ28600711 odpoveď mu bola doručená dňa 06.03.2012. Správca dane po obdržaní odpovede na medzinárodnú výmenu daňových informácií dospel k záveru, že nedošlo k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru v obchodných prípadoch na maďarskej a českej strane. Nepodarilo sa skontaktovať s hodnoverným zástupcom spoločnosti, čím nebolo hodnoverne potvrdené intrakomunitárne nadobudnutie tovaru. V nadväznosti na odpoveď z medzinárodnej výmeny daňových informácií, dôkazy predložené kontrolovaným daňovým subjektom neboli správcovi dane posúdené ako postačujúce k tomu, aby intrakomunitárne dodanie tovaru bolo po kontrole potvrdené. Správny súd uvádza, že na prerušenie daňovej kontroly existoval relevantný dôvod, pretože predmet žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií bol vo vzťahu k predmetu vykonávanej daňovej kontroly. Z uvedeného dôvodu túto námietku súd považuje za nedôvodnú. Ohľadom plynutia lehôt počas daňovej kontroly správny súd poukazuje na skutkový záver v bode 29. rozsudku, z ktorého vyplýva, že správca dane neporušil procesné lehoty a práva žalobcu a postupoval v zmysle platných právnych predpisov.

54. Pokiaľ ide o žalobnú námietku žalobcu ohľadne nezákonnosti v oblasti dokazovania v daňovom konaní správny súd poznamenáva, že dôkaznú povinnosť má 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 získa poznatky a

informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi a je povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, 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 správne orgány povinné postupovať.

55. Správny súd v konaní o preskúmaní zákonnosti rozhodnutia žalobcu pri preskúmaní oprávnenosti, účelnosti a hospodárnosti výkonu daňovej kontroly v dôsledku žiadosti správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií konštatuje, že nie je oprávnený preskúmať účelnosť jednotlivých úkonov správcu dane v rámci daňovej kontroly a ani zameranie daňovej kontroly a preto námietky žalobcu týkajúce sa márneho uplynutia zákonných lehôt na vykonanie daňovej kontroly a vyrubenie dane posudzoval podľa obsahu rozhodnutia. K námietkam týkajúcim sa lehôt v konaní správny súd uvádza, že tieto námietky boli aj predmetom odvolania proti prvotnému rozhodnutiu správcu dane, ku ktorým žalovaný zaujal stanovisko vo svojom prvotnom rozhodnutí konštatujúc, že procesný postup správcu dane, ktorý predchádzal samotnému rozhodnutiu v danej veci, nebol v rozpore s príslušnými ustanoveniami Daňového poriadku. Správny súd opakovane pripomína, že daňová kontrola bola začatá dňa 19.11.2010. Správca dane zisťoval skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a vzhľadom na skutočnosť, že odberateľmi tovaru boli aj zahraničné spoločnosti, prostredníctvom žalovaného požiadal v zmysle žiadostí o MVI o preverenie deklarovaných obchodných vzťahov a podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku prerušil daňovú kontrolu od 13.07.2013 (rozhodnutie č. 740/320/390-22783/2011/Reš zo dňa 12.07.2011). Po doručení odpovedí na žiadosť o MVI správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly a oznámil daňovému subjektu, že dňa 11.01.2013 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Správca dane dňa 11.01.2013 vypracoval protokol z daňovej kontroly č. 9813401/5/134804/2013/Reš a Dodatok k protokolu č. 9813401/5/582582/2013/Reš zo dňa 12.02.2013, ktoré boli prerokované a doručené 13.02.2013. Prerúšením daňovej kontroly lehoty neplynuli, preto lehota na výkon daňovej kontroly bola dodržaná. Daňový subjekt sa v stanovenej lehote vyjadril k zisteniam uvedeným v protokole. Následne správca dane v súlade s § 68 ods. 3 Daňového poriadku do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice vydal rozhodnutia za všetky zdaňovacie obdobia, za ktoré bola vykonaná daňová kontrola v zmysle protokolu. Keďže rozhodnutia správcu dane boli odvolacím orgánom zrušené a vrátené na ďalšie konanie, správca dane pokračoval v ďalšom konaní, spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní a následne vydal a doručil rozhodnutia za všetky zdaňovacie obdobia, za ktoré bola vykonaná daňová kontrola v zmysle protokolu, čím došlo k ukončeniu vyrubovacieho konania. Preto postup správcu dane aj žalovaného bol v súlade s ustanoveniami Daňového poriadku. Námietky týkajúce sa nedodržania lehoty na výkon daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, ako aj zániku práva vyrubiť daň, sú tak preto neopodstatnené.

56. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“ Podľa rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 401/2009-17, ktorý vychádza aj z ustálenej judikatúry (napríklad z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 30. mája 2000 sp.zn. 4Sž/136/1999) vyplýva záver, že dokazovanie v daňovom konaní nie je založené výlučne na uplatňovaní zásady vyhľadávacej, ale v závislosti od priebehu dokazovania i na jej vzájomnom prelínaní s uplatňovaním zásady prejednávacej, ktorá akcentuje dôkaznú povinnosť daňového subjektu týkajúcu sa jeho tvrdení. 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). Najčastejšie ide o účtovné doklady podľa zákona č. 431/2002 Z. z.

o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly, preukázateľne spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť (§ 29 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov), a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením, alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Naznačeným spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie už uvedenej kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednacej.

57. Správny súd pripomína, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu, keďže ide o fiškálne záujmy štátu. Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie a je na ňom, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. Žalobcom prezentované neodsúhlasené preukazovanie plnenia žalobcovi a žalobcom svedeckými výpoveďami a inými závermi žalobcu, pokiaľ ide o vyhodnotenie dôkazov správcom dane je aj podľa správneho súdu síce návrhom, ale v celom komplexe hodnotených dôkazov nespôsobilým zvrátiť záver o žalobcom nesplnení podmienok § 19, § 51 a § 43 zákona o DPH.

58. K námietke nedostatočne zisteného skutkového stavu a výlučne jednostranného hodnotenia dôkazov a uvedenia len tých dôkazov, ktoré podporujú skutkové závery žalovaného vo vzťahu k spochybneniu dodania fakturovaného tovaru napokon správny súd uvádza, že rozhodnutie žalovaného zodpovedá zákonným požiadavkám na obsah odôvodnenia rozhodnutia v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Žalovaný, ako aj správca dane v odôvodnení svojich rozhodnutí uviedli skutkové zistenia, ktoré boli podkladom pre potvrdenie rozhodnutia správcu dane. Zároveň žalovaný reagoval vo svojom rozhodnutí na návrhy a námietky žalobcu. Podrobne uviedol spôsob hodnotenia vykonaných dôkazov a aplikáciu relevantnej právnej úpravy. Dôkazy vykonané správcom dane boli hodnotené v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov, ktorá vyplýva z ustanovenia § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď správca dane je povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Žalobca ako daňový subjekt má okrem povinnosti sám si daňovú povinnosť vypočítať, priznať ju a zároveň hodnoverne preukázať prostredníctvom riadne vedeného účtovníctva a iných listinných dôkazov, teda má bremeno nielen tvrdenia, ale má aj povinnosť toto svoje tvrdenie doložiť, z čoho jednoznačne vyplýva, že žalobca ako daňový subjekt má dôkazné bremeno, ktoré má povinnosť plniť v rámci dokazovania, ale dokazovanie vedie správca dane. Preto aj námietka žalobcu, že správca dane nevykonal všetky ním navrhované dôkazy, nie je opodstatnená, lebo zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia žalobcu ako daňového subjektu ním uvádzané v daňovom konaní. Preto je na správcovi dane, ktorý vedie konanie a dokazovanie a predovšetkým na jeho úvahu aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí. Z rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane nesporne vyplýva, že ako jeden z rozhodujúcich dôkazov využil výpoveď svedka I.. C. Q.. Tento svedok bol vypočutý ohľadne ekonomickej činnosti spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o. v súvislosti so zdaniteľnými obchodmi pre žalobcu. Svedok svojou výpoveďou vykonanou dňa 22.08.2017 potvrdil svoje predchádzajúce výpovede o

spôsobe obchodovania s potravinárskym tovarom. Svedok uviedol, že obchodovanie s potravinárskym tovarom riadili p. C. N. a E. T. od Tatra Trade Corporation, s.r.o. bez DPH a potom tovar predávali REJA CORPORATION s.r.o. a DRYADA CORPORATION, s.r.o., ktoré DPH Tatra Trade Corporation, s.r.o. neodvádzali a DPH si potom delili. V prípade exportu tovaru si REJA CORPORATION s.r.o. a DRYADA CORPORATION, s.r.o. uplatňovali nadmerný odpočet DPH. Ku kolobehu tovaru svedok uviedol, že išlo jednoznačne o karusel u stavebnej ocele sa tovar reexportoval na Slovensko a následne sa predal konečným spotrebiteľom. Pravým zmyslom obchodov teda bolo získať financie od štátu cez DPH. Správny súd taktiež poznamenáva, že výpoveď vyššie spomenutého svedka nie je jediným dôkazom, ale len jedným z dôkazov.

59. V súvislosti s námietkou žalobcu, že zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci správny súd najskôr uvádza, že samotné tvrdenie žalobcu, že samotné nedoplnenie dokazovania na návrh účastníka konania, nespôsobuje vadu správneho rozhodnutia v zmysle § 191 ods. 1 písm. e) SSP. Ohľadom žalobnej námietky, ktorá je vytykaná vo vzťahu k vedomosti žalobcu o fungovaní reťazcového obchodu správny súd uvádza, že z okolností prípadu vyplýva, že žalobca obchodoval s tovarom, ktorý bol zapojený do karuselových obchodov a tak otázka, či sám konateľ žalobcu vedel, alebo nevedel, či je zapojený do karuselového obchodu je irelevantná, nakoľko z obchodného správania sa žalobcu, ako článku karuselového obchodu je evidentné, že sa správal ako jeho súčasť.

60. Súd uvádza, že dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má 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 získa 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 správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, 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 správne orgány povinné postupovať. Z rozhodovacej činnosti SD EÚ nepochybne vyplýva, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam, je uznaný a podporovaný Smernicou Rady č. 2006/112/ES (bod 41). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne. Z judikatúry SD EÚ vyplýva, že členské štáty sú povinné overovať daňové priznania zdaniteľných osôb, ich účtovné závierky a ostatné relevantné dokumenty (medzi inými pozri rozsudky SD EÚ zo 17.07.2008 vo veci Komisia vs. Taliansko, C-132/06, Zb. s. I-5457, bod 37; z 29.07.2010 Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Zb. s. I-7639, bod 21; z 21.06.2012 Mahagében, C-C-80/11, C 142/11, body 63, 64). Každá zdaniteľná osoba je povinná viesť dostatočne podrobné účtovníctvo s cieľom umožniť uplatnenie DPH a jej kontrolu daňovým orgánom. Určenie opatrení, ktoré možno požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu vo veci samej.

61. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, sa presne zhodujú so skutočne realizovanými plneniami. Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu. Samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami a iným listinným dôkazom nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť byť aj preukázané. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods.

2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH), a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“.

62. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru alebo služieb) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 241/07-44). V tejto súvislosti je potrebné mať na pamäti základnú zásadu obchodného práva, ktorou je poctivý obchodný styk. Poctivý obchodný styk je základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti a prejavuje sa tým, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ naplňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie, ale aj vedomosť o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom (žalobcom) sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku oprávnené. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konanie podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska dôveryhodnosti, poctivosti, nepreverí si, či služby a práce boli skutočne dodané zmluvným dodávateľom. Plnenia, resp. konania, ktoré nie sú uskutočnené v rámci obvyklých obchodných podmienok, u ktorých absentuje akýkoľvek ekonomický zmysel a sú deklarované len s cieľom získania výhod upravených zákonom, možno považovať za zneužitie objektívneho daňového práva. Správca dane má právo preverovať reálnosť dodávky tovaru alebo služby. Už samotné zistenie skutočností, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, že je nedôveryhodný, rizikový, problémový a nekontaktný, že nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky alebo služby, že zdaniiteľné plnenie nie je odzrkadlené v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňujú vierohodnosť o reálnosti dodávok tovaru alebo služieb. V okamihu, keď správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt (žalobca) v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu totiž nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniiteľného plnenia, leží predovšetkým na daňovom subjekte, pričom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme DPH je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania (rozsudky z 29.04.2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02 Zb. s. I. 5337, bod 76, ako aj z 21.02.2006, Halifax, a i., C-255/02 Zb. s. I. 1609, bod 71). Daňový subjekt (žalobca) disponuje právom uplatniť si za zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH, je iniciátorom odpočítania DPH, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene za zákonom stanovených podmienok a ak daňový subjekt (žalobca), na ktorom leží dôkazné bremeno svoje tvrdenie spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky zo dňa 23.06.2010, sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23.02.2011, sp. zn. III. ÚS/78/2011-17).

63. Súdny dvor vo svojej judikatúre konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť priznanie práva na odpočet DPH, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH; a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby sa daňový subjekt (žalobca) uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky ESD vo veciach Teleos plc. a spol., C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV, C-499/10).

64. Počas obchodného styku žalobca nepožadoval žiadne informácie na overenie si informácií potrebných na vylúčenie pochybností o existencii karuselového obchodu, resp. nevyvíjal takú aktivitu, ktorú by bolo možné posúdiť ako tú, ktorá svedčí o jeho nevedomosti o danom karuselovom obchode. Preto aj námietka žalobcu, že správca dane nevykonal všetky ním navrhované dôkazy, nie je opodstatnená, lebo zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia žalobcu ako daňového subjektu ním uvádzané v daňovom konaní. Preto je na správcovi dane, ktorý vedie konanie a dokazovanie a predovšetkým na jeho úvahe aké dôkazy vykonať, akým spôsobom dokazovanie doplniť, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí.

65. Žalobca v správnej žalobe namietal aj to, že skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu (body 12. a 13. rozsudku). Ohľadom tejto námietky správny súd uvádza, že nie je relevantná, nakoľko nezistil takúto vadu. Žalobca v správnej žalobe na podporu argumentácie ohľadom vytýkanej vady cituje jednotlivé pasáže zo skutkových zistení správneho orgánu z preskúmaného rozhodnutia, pričom popiera ich reálne zisťovanie. Správny súd uvádza, že k všetkým skutkovým zisteniam sa žalovaný správny orgán vyjadril, preto nemožno súhlasiť s názorom žalobcu, že správny orgán vychádzal zo skutkových zistení, ktoré nie sú obsahom administratívneho spisu. Nie je úlohou správneho súdu opakovať dôvody a skutkové zistenia správneho orgánu, ktoré sú podrobne zachytené v preskúmanom rozhodnutí. Ak konaniu daňového subjektu vzhľadom na skutkové okolnosti posudzovanej veci chýba akýkoľvek ekonomický zmysel je potom potrebné, vzhľadom na všetky okolnosti posudzovanej daňovej veci vyvodiť logicky záver, že i napriek formálnemu deklarovaniu podmienok vyplývajúcich zo zákona o DPH, bolo v danom prípade zo strany daňového subjektu sledovanie jediného účelu, a to iba získanie nadmerného odpočtu. Nemožno potom takémuto konaniu daňového subjektu prostredníctvom daňového práva poskytnúť pre daňové účely príslušnú ochranu v rámci súdneho prieskumu.

66. Ohľadom hodnotenia svedeckej výpovede I.. C. Q. a vôbec dôkazov, ktoré doviedli správny orgán k judikovanému výroku správny súd uvádza, že z rozhodnutia žalovaného, ako aj správcu dane nesporne vyplýva, že ako jeden z rozhodujúcich dôkazov využil výpoveď svedka I.. C. Q. správca dane uviedol, že k opakovanému výsluchu svedka I.. C. Q. pristúpil na základe jednej z požiadaviek daňového subjektu. Správca dane preveril, potvrdil a zapísal do protokolu z daňovej kontroly, že obchodovaný tovar končil u konečných spotrebiteľov avšak až v čase, keď bol použitý v karuselových reťazcoch za účelom získania daňovej výhody, čo vo svedeckej výpovedi popísal svedok I.. C. Q.. Nie je možné vytknúť správnomu orgánu takéto hodnotenie svedeckej výpovede, žalovaný reagoval vo svojom rozhodnutí na návrhy a námietky žalobcu. Podrobne uviedol spôsob hodnotenia vykonaných dôkazov a aplikáciu relevantnej právnej úpravy. Dôkazy vykonané správcou dane boli hodnotené v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov, ktorá vyplýva z ustanovenia § 3 ods. 3 Daňového poriadku. Aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami, získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď správca dane je povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení.

67. Z vyššie uvedených dôvodov súd po preskúmaní rozhodnutia žalovaného v rozsahu podanej žaloby dospel k záveru, že uplatnené žalobné dôvody nie sú opodstatnené a preto žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 SSP zamietol.

68. O náhrade trov konania rozhodol súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s ust. § 168 SSP, v zmysle ktorého účastníkom právo na náhradu trov konania nepriznal, pretože žalobca nemal v konaní úspech celkom ani z časti a žalovanému voči žalobcovi nevznikli dôvodne vynaložené trovy konania, ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať.

69. Toto rozhodnutie prijal senát krajského súdu v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

## **Poučenie:**

Proti rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú možno podať v lehote 30 (tridsiatich) dní od jeho doručenia na Krajský súd v Košiciach.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 SSP (ktorému správne súdu je určené, kto ho robí, ktorej veci sa týka, čo sa ním sleduje, podpis a spisová značka konania) 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). (§ 445 ods. 1 SSP).

Podanie možno urobiť písomne, a to v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe. Podanie vo veci samej urobené v elektronickej podobe bez autorizácie podľa osobitného predpisu treba dodatočne doručiť v listinnej podobe alebo v elektronickej podobe autorizované podľa osobitného predpisu; ak sa dodatočne nedoručí správne súdu do desiatich dní, na podanie sa neprihliada. Správny súd na dodatočné doručenie podania nevyzýva. K podaniu kolektívneho orgánu musí byť pripojené rozhodnutie, ktorým príslušný kolektívny orgán vyslovil s podaním súhlas.

Podanie urobené v listinnej podobe treba predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.

Kasačnú sťažnosť možno podľa § 440 ods. 1 SSP odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

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

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v § 440 ods. 1 písm. g/ až i/ Správneho súdneho poriadku sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred krajským súdom.

Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti (§ 445 ods. 2 SSP).

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.

Uvedená povinnosť neplatí, 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. 1 písm. c/ a d/,

c) je žalovaným Centrum právnej pomoci. (§ 449 ods. 1, 2 SSP).