

Súd: Krajský súd Košice
Spisová značka: 6S/150/2019
Identifikačné číslo súdneho spisu: 7019200669
Dátum vydania rozhodnutia: 08. 07. 2021
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Pavol Tkáč
ECLI: ECLI:SK:KSKE:2021:7019200669.1

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. 103382122/2016 zo dňa 21.06.2016 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. Žalobou z 09.09.2016 doručenu správne mu súdu 13.09.2016 sa žalobca prostredníctvom právneho zástupcu v zákonom stanovenej lehote (§ 181 ods. 1 SSP) domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného - Finančného riaditeľstvo Slovenskej republiky č. 103382122/2016 z 21.06.2016, ktorým žalovaný ako odvolací orgán pre správu daní konajúc podľa 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“) rozhodol o odvolaní žalobcu proti prvostupňovému rozhodnutiu Daňového úradu Košice, pobočka Trebišov č. 102694903/2016 z 09.03.2016 o vyrubení rozdielu dane žalobcovi ako daňovému subjektu podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2008 v sume 21 832,23 € tak, že predmetné rozhodnutie správca dane potvrdil.

2. Z odôvodnenia rozhodnutia Daňový úrad Košice, pobočka Trebišov č. 102694903/2016 z 09.03.2016 vyplýva, že tento vykonal u žalobcu opätovne daňovú kontrolu na DPH za zdaňovacie obdobie august 2008, o výsledku ktorej vyhotovil protokol zo dňa 26.11.2014 č. 9813401/5/5205013/2014/Vys. Na základe výsledkov zistených daňovou kontrolou Daňový úrad Košice určil žalobcovi rozdiel v sume nadmerného odpočtu vo výške 21.832,23 eur rozhodnutím zo dňa 27.02.2015 č. 9813401/5/439950/2015/Vys. Uvedené rozhodnutie bolo na odvolanie žalobcu zrušené žalovaným rozhodnutím č. 955470/2015 z 18.06.2015 a vec bola vrátená Daňovému úradu Košice na ďalšie konanie a rozhodnutie.

3. Po doplnení daňový úrad vydal rozhodnutie z 09.03.2016 č. 102694903/2016, ktorým určil rozdiel dane v sume 21.832,23 eur za zdaňovacie obdobie august 2008. Správca dane neuznal právo na odpočítanie dane v celkovej sume 21.832,23 eur (657.718 Sk) z faktúr vystavených spoločnosťou SOLID PRESS Slovakia s.r.o., Prešov, Slovenská 39, za betonársku oceľ v celkovej sume 135.889,04 eur (základ dane 114.192,48 eur, DPH 21.696,56 eur). Daňovou kontrolou zistil, že žalobca v zdaňovacom

období august 2008 deklarováním dodania betonárskej ocele s oslobodením od dane českej spoločnosti LANDORIKÁ s.r.o., v celkovej sume 115.093,10 eur, porušil ustanovenia § 2 ods. 1 písm. a), § 19 ods. 8 a § 43 ods. 1 až 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej iba „zákon o DPH“).

4. Správca dane z dokladov predložených k daňovej kontrole - faktúr a medzinárodných nákladných listov (CMR) zistil, že prepravu tovaru - stavebnej ocele od deklarovaneho dodávateľa SOLID PRESS Slovakia s.r.o., k deklarovaneému odberateľovi LANDORIKÁ s.r.o. mali vykonať (okrem iných) prepravcovia EKOPRIM s.r.o., Strojnícka 17, Prešov, KOMEX S. Y., Ul. Pažica 37, Prešov - Nižná Šebastová, KFŠ - DELTA s.r.o., Štefánikova 78, Bardejov, GIM - SERVIS a.s., vstupný areál U.S.Steel Košice. Zaslal jednotlivým správcom dane dožiadania za účelom preverenia požadovaných skutočností u jednotlivých prepravcov žalobcu. Z jednotlivých odpovedí zistil tieto skutočnosti:

- správca dane u EKOPRIM-u s.r.o. z predložených dokladov zistil, že tovar - stavebná oceľ, bol prepravený na trase Ličartovce - Brno a Brno - Kračúnovce. Z CMR a tiež záznamov o prevádzke motorového vozidla ev.č. C.-XXXCM a C.-XXXYF vyplývalo aj zistenie, že tovar bol na Slovensku prepravený spoločnosti TATRA TRADE CORPORATION s.r.o.

- u prepravcu KOMEX S. Y. bolo zistené, že tento prepravca vystavil faktúru č. 801221 pre odberateľa V. X. - autodoprava, vozidlom ev.č. C.-XXXCV a C.-XXXYG na trase Ličartovce - Brno - Šaľa. Táto skutočnosť vyplýva aj z CMR č. 3051809, podľa ktorého odosielateľom bol žalobca a príjemca LANDORIKÁ s.r.o. Miesto vykladania tovaru bola spoločnosť LANDORIKÁ s.r.o., Brno, miestom nakládky tovaru W. XXX. Podľa CMR č. 4916003 bola odosielateľom spoločnosť LANDORIKÁ s.r.o. a príjemcom TATRA TRADE CORPORATION s.r.o. Miestom nakládky bolo Brno, miestom vykládky obec Šaľa. Jednalo sa o komoditu stavebná oceľ o hmotnosti 23522 kg. Podľa objednávky č. 356/2008 dopravca mal určené miesto nakládky sklad TATRA TRADE CORPORATION s.r.o., Ličartovce, a miesto vykládky podľa CMR Brno + Šaľa na Slovensku. Podľa záznamu o prevádzke vozidla nákladnej dopravy č. 15369 preprava tovaru - roxory, sa uskutočnila dňa 18.08.2008 na trase Ličartovce - Drietoma - Brno - Kúty - Šaľa.

Správca dane zistil, že tovar bol síce fyzicky prepravený do Čiech pre spoločnosť LANDORIKÁ s.r.o., ale po formálnom potvrdení prevzatia tovaru na prepravných dokladoch tovar pokračoval v preprave na Slovensko.

- u prepravcu KFŠ-DELTA, s.r.o. bolo dožiadaným správcom dane zistené, že táto spoločnosť vystavila preverovanú faktúru za dopravu KOMEX - S. Y. a v účtovníctve spoločnosti KFŠ - DELTA s.r.o. bola zaúčtovaná, zaevidovaná v evidencii DPH za mesiac august 2008, bola súčasťou daňového priznania za zdaňovacie obdobie august 2008 a suma 22.610 Sk bola uhradená na účet. Preprava bola uskutočnená motorovým vozidlom spoločnosti KFŠ - DELTA s.r.o., evidenčné č. XTX XXXX + náves ev.č. XTX XXXX na základe objednávky od KOMEX - S. Y. a vodičom bol zamestnanec KFŠ - DELTA s.r.o., ktorý uvedeným vozidlom prepravoval stavebnú oceľ balenú vo zväzkoch s presnou identifikáciou na etiketách. Stavebná oceľ bola naložená žeriavom v obci Ličartovce, a prevezená do Brna pre spoločnosť LANDORIKÁ s.r.o., kde na benzínke OMV smerom na Bratislavu, zástupca tejto spoločnosti prevzal a vystavil nové doklady na prepravu stavebnej ocele do Šale, kde sa v hale firmy žeriavom stavebná oceľ vyložila.

5. Správca dane preveroval zdaniteľné obchody deklaroványmi faktúrami od žalobcu spoločnosti LANDORIKÁ s.r.o., Brno. Z dožiadaní príslušného správcu dane bolo zistené, že spoločnosť LANDORIKÁ s.r.o. je v likvidácii a likvidátorom je občan Slovenskej republiky N. K., bytom v K., ktorý bol v preverovanom období aj konateľom tejto spoločnosti. V preverovanom období spoločnosť nakupovala stavebnú oceľ a ďalší materiál na Slovensku, okrem iných aj od spoločnosti DELTA UK s.r.o., MVK Slovakia s.r.o., DRYÁDA CORPORATION s.r.o., FINANCIÁL TRADE s.r.o., LPH Vranov nad Topľou, s.r.o. Prepravu zabezpečovala autodoprava V. X., G., ktorá je zároveň špedičnou spoločnosťou. LANDORIKÁ s.r.o. nemal prenajaté skladové priestory, po prevzatí tovaru bol tovar prekontrolovaný a dodaný odberateľovi. Spoločnosť v auguste 2008 okrem iného nadobudla stavebnú oceľ aj od žalobcu v sume 96.250,40 eur, t.j. 2,351.919 Sk. Podľa evidencie pre účely DPH v mesiaci august 2008 išlo o päť plnení. Kópie dokladov o nadobudnutí stavebnej ocele správca dane nemal k dispozícii. Doklad č. 2008006, podľa ktorého malo ísť o nadobudnutie stavebnej ocele od žalobcu pre odberateľa LANDORIKÁ s.r.o., sa v evidencii pre účely DPH za III. štvrťrok 2008 nenachádzal.

6. Česká daňová správa v súvislosti so spoločnosťou LANDORIKÁ s.r.o. preverovala obchodného partnera z Lotyšska, spoločnosť Sabiedriba ar ierobežotu atbildib AMG EKSPORTS. Spoločnosť bola registrovaná ako platiteľ od 18.01.2000, právna forma podnikania spoločnosť s ručením obmedzeným.

Skutočnou podnikateľskou činnosťou bol nešpecifikovaný predaj a agentúra. V období III. štvrťrok 2008 bolo preverovaných podľa českej strany 31 mil. 553 tis. 532 CZK, potvrdených zo strany Lotyšska bola obchodovanie vo výške 896.674,69 LHL. Išlo o dodávky Česká republika - W.. Predseda predstavenstva lotyšskej spoločnosti potvrdil nadobudnutie tovaru od platiteľa LANDORIKA s.r.o. Kovové tyče boli obstarané na základe 66 faktúr a 66 CMR. Tovar bol objednaný e-mailom a telefónom, vzájomné jednania prebehli na Slovensku a v Lotyšsku. Tovar bol naložený na adrese: I. XXX/XX, Brno, Česká republika, na nakládku dohliadal N. K.. Tovar nebol dovezený do Lotyšska, bol dodaný z Českej republiky na Slovensku kupujúcemu TATRA TRADE CORPORATION, s.r.o. Cestnú dopravu uskutočnili rôzni prepravcovia. Logistiku prepravy riadila firma V. X. - autodoprava. Tovar bol dodaný na adresy na Slovensku, ktoré uviedol kupujúci TATRA TRADE CORPORATION s.r.o.: Šafa, sklad DELTA Beam Slovakia s.r.o. - M. XXX, sklad FERONA s.r.o. - Y., sklad TATRA TRADE CORPORATION s.r.o. Žilina, sklad METALEX a.s. AMG EKSPORT SIA predala tovar zakúpený od slovenského platiteľa ďalšej spoločnosti zo Slovenska TATRA TRADE CORPORATION s.r.o. za 1.314.478,92 eur, resp. 923.821,05 LVL. AMG EKSPORTS SIA deklarovala nadobudnutie od zahraničného platiteľa vo svojich súhrnnych výkazoch a daňových priznaniach za obdobie III. štvrťrok 2008. Dodania slovenského platiteľovi TATRA TRADE CORPORATION boli rovnako deklarované. Správca dane po posúdení jednotlivých zistení, samostatne, aj v ich vzájomných súvislostiach, dospel k záveru, že obchodovanie so stavebnou oceľou v zdaňovacom období august 2008 bolo zjavne bez ekonomického opodstatnenia, a jediným cieľom bolo získanie daňovej výhody. Spoločnosti, vrátane žalobcu, boli vložené do umelo vytvoreného reťazca s cieľom získania daňovej výhody.

7. Za účelom preverenia obstarania tovaru od dodávateľa Solid Press Slovakia, s.r.o., správca dane zaslal dožiadanie Daňovému úradu Prešov, ktorý v odpovedi na dožiadanie oznámil, že uvedená spoločnosť bola registrovaná ako platiteľ dane od 19.11.2007, konateľom spoločnosti bol C. U., daňové priznanie za august 2008 bolo podané a daň z dodaných tovarov a služieb bola vyčíslená vo výške 7.844.298 Sk. Doklady predložené ku kontrole boli odovzdané polícii (ÚBOK Košice). Preverované faktúry boli podľa zostáv zahrnuté v účtovníctve v spoločnosti (v dvoch prípadoch boli zistené rozdiely v číslovaní faktúr). V roku 2008 nemala spoločnosť žiadnych zamestnancov a nevlastnila žiadny majetok. Správca dane získal poznatky o obchodovaní so stavebnou oceľou, z protokolu z daňovej kontroly vykonanej u spoločnosti SOLID PRESS Slovakia s.r.o., za zdaňovacie obdobie január, jún, august a december 2008. Z protokolu vyplynulo, že spoločnosť deklarovala predaj stavebnej ocele v roku 2008 aj žalobcovi, a deklarovala nákup stavebnej ocele aj od spoločnosti DELTA UK s.r.o., K.. Z protokolu ďalej vyplynulo, že správca dane nahliadol do vyšetrovacieho spisu v rámci súčinnosti s Prezidiom PZ, Úradom boja proti organizovanej kriminalite, Odbor Východ - Košice, vedeného v trestnom čine podľa § 206 ods. 1 Trestného zákona. Obvinený C. U.Č. (bývalý konateľ spoločnosti Solid Press Slovakia, s.r.o.) do zápisnice o výsluchu uviedol, že stavebnú oceľ dal doviezť do Ličartoviec I. X., kde poveril W. B. nakládkou a vykládkou tejto ocele a prípravou dokumentov. Úlohou C. U. bolo prísť a potvrdiť dodacie listy u N. K. v Gíraltovciach mal potvrdené faktúry medzi spoločnosťou SOLID PRESS Slovakia s.r.o. a spoločnosťou, ktorá mala železo nakupovať - boli to tri spoločnosti z Košíc, ktorých názvy si nepamätal. I. X. mu povedal, že železo nakúpil v Poľsku u spoločnosti VIMEX a potom mu faktúry prišli poštou na adresu spoločnosti Solid Press Slovakia, s.r.o. Obvinený I. R. (konateľ spoločnosti DELTA UK s.r.o.) v súvislosti s osobou N. K. uviedol, že „pozná N. K., obchodoval s X., so železom, boli to v podstate oficiálne obchody, len oni to ešte 2 - 3 - krát pootočili, vybrali z toho DPH, a potom tovar predali. Točili to do Čiech, do spoločnosti LANDORIKA s.r.o., ktorej konateľom bol N. K.. Bolo to zrejme tak, že p. K. to predal do TATRA TRADE CORPORATION, s.r.o., TTC s.r.o. to predala nejakej ďalšej firme, ktorá si uplatnila nadmerný odpočet a tá to predala do LANDORIKA s.r.o., teda zase K., kde tovar išiel potom, svedok nevedel uviesť“. Z ústneho pojednávania s V. W. B., konateľom spoločnosti Solid Press Slovakia, s.r.o. vyplynulo, že „prepravu tovaru od dodávateľa stavebnej ocele JOINT - STOCK COMPANY „LIEPAJAS METALURGS“ z Lotyšska zabezpečoval V. X. - autodoprava, pričom tovar bol zložený v Ličartovciach; tovar fakturovaný spoločnosťou DELTA-UK s.r.o. bol do skladu v Ličartovciach dovezený priamo od jej dodávateľa, t.j. od spoločnosti JOINT - STOCK COMPANY „LIEPAJAS METALURGS“, pričom prepravu hradila spoločnosť DELTA-UK s.r.o.; prepravu tovaru zo skladu spoločnosti SOLID PRESS Slovakia s.r.o. v Ličartovciach si zabezpečoval každý odberateľ sám. Preto nemá žiadne prepravné doklady; v sklade bolo v priemere 300 - 500 ton materiálu, ktorý bol priebežne dodávaný odberateľom; manipuláciu zabezpečovala firma DELTA-UK, ako koordinátor celého obchodu vlastnými žeriavmi v priestoroch v Ličartovciach; uvedené priestory má spoločnosť SOLID PRESS Slovakia s.r.o. prenajaté od spoločnosti VAXTON Management s.r.o., Košice; spoločnosť SOLID PRESS Slovakia s.r.o. začala obchodovať so

stavebnou oceľou až v auguste 2008, a tento tovar nadobúdala od spoločnosti DELTA-UK s.r.o. a PZM VIMEX S.A. Poľsko“.

8. Správcovi dane bola na základe dožiadaní doručená aj odpoveď z Daňového úradu Trebišov. Od konateľa žalobcu zistil k prijatým zdaniteľným obchodom od dodávateľa Solid Press Slovakia s.r.o., že „obchody boli uzatvárané s C. U., väčšinou to boli ústne dohody pre fakturovaný objem. K nákupu betonárskej (stavebnej) ocele bola vyhotovená kúpna zmluva č. 150808 SPS - D + špecifikácia č. 1 - k priemeru roxorov 25 a 32 mm. K preprave priložil písomné prehlásenie. Tovar od SOLID PRESS Slovakia prevzal v sklade v Ličartovciach. Predaj tovaru v nezmenenom stave bol pre odberateľa v Českej republike - LANDORIKA s.r.o. Prevoz zabezpečoval slovenský prepravca, v jednom prípade český prepravca. K vyskladneniu tovaru došlo opätovne v ich sklade v Ličartovciach na kamióny prepravcu, prepravu zabezpečoval dodávateľ SOLID PRESS Slovakia s.r.o., ktorý ju premietol do cien tovarov.“ Daňový úrad Prešov disponoval aj odpoveďou na dožiadanie z Daňového úradu Svidník, ktorý vykonal miestne zisťovanie o daňovom subjekte DELTA-UK s.r.o., a z vyjadrenia N. K. vyplynulo, že obchody so spoločnosťou Solid Press Slovakia, s.r.o., teda dodávateľom stavebnej ocele pre žalobcu skutočne nastali, faktúry boli vystavené, zaúčtované v účtovníctve, vykázané v evidencii DPH aj za mesiac august 2008 a k dodaniu tovaru skutočne došlo. Za spoločnosť DELTA-UK s.r.o. uzatváral zmluvu o dodávke tovaru iba konateľ spoločnosti N. K., a za spoločnosť SOLID PRESS Slovakia s.r.o. vystupoval konateľ C. U.. Úhrady faktúr medzi spoločnosťami DELTA-UK s.r.o. a SOLID PRESS Slovakia s.r.o. boli vysporiadané vzájomnými zápočtami. Tovar bol dodaný z Lotyšska od spoločnosti JOINT - STOCK COMPANY „LIEPAJAS METALURGS“ na základe kontraktu zo dňa 12.08.2008 zo skladu v obci Ličartovce. Prepravu tovaru zo skladu Ličartovce si zabezpečovala Solid Press Slovakia, s.r.o. sama.

9. Predmetný protokol obsahoval aj uznesenie zo dňa 20.05.2012 ČVS: PPZ-203/BOK-VY-2011, ktoré bolo pre správcu dane dôkazným prostriedkom pri správe daní. Z uznesenia vyplynuli skutočnosti o založení zločineckej skupiny, ktorej cieľom bolo dosiahnutie zisku páchaním ekonomickej trestnej činnosti spočívajúcej vo vylákaní finančných prostriedkov od štátu prostredníctvom daňových úradov uplatnením nadmerných odpočtov DPH, alebo skrátením DPH, ktorá sa vyznačovala hierarchickým usporiadaním jej členov s evidentnými znakmi podriadenosti nižších článkov skupiny vyšším. Medzi najnižšie články skupiny patrili aj štatutári spoločností, ktoré boli zahrnuté do karuselových reťazcov, ktorí o fiktívnosti zdaniteľných plnení mali vedomosti a za týmto účelom len vystavovali na pokyn výkonných manažérov účtovné doklady za spoločnosť. Táto zločinecká skupina sa od roku 2006 dopustila neoprávneného uplatnenia nadmerných odpočtov DPH, alebo skrátenia tejto dane, a to vo všeobecnosti tak, že skupina vytvorila sieť obchodných spoločností skladajúcu sa zo spoločností, ktoré nakupovali tovar z iných členských štátov EÚ bez DPH, a tento tovar následne predávali ďalšej spoločnosti na území SR, pričom DPH z tohto predaja na výstupe neodvádzali, čím vznikol predpoklad pre uplatnenie si nadmerného odpočtu DPH na konci karuselového reťazca.

10. Správca dane nadobudol takisto aj pochybnosti o spoločnosti LANDORIKA s.r.o., ktorá bola personálne prepojená s dodávateľom spoločnosti Solid Press Slovakia s.r.o., a to spoločnosťou DELTA UK s.r.o. Z protokolu vyplynulo, že Daňový úrad Košice, pobočka Trebišov preverovaním prepravy zistil, že tovar fyzicky smeroval od dodávateľa Solid Press Slovakia, s.r.o., Prešov priamo k odberateľovi LANDORIKA s.r.o. Tovar sa vôbec nevykladal v spoločnosti žalobcu, žalobca prepravu tovaru nezabezpečoval, ten istý objednávateľ prepravy tovaru do Českej republiky súbežne objednával aj spätnú prepravu toho istého tovaru rovnakej hmotnosti na Slovensko, tovar sa nezmyselne vracal na Slovensko, aj keď niektorí vodiči si to s odstupom času nepamätali, ale zo záznamov o prevádzke vozidla a podľa CMR dokladov tovar sa vracal naspäť v rovnakom množstve bez certifikátov kvality stavebnej ocele. Porovnaním fakturovaných predajných a nákupných cien betonárskej ocele správca dane zistil, že bola uplatňovaná minimálna marža, na základe čoho dospel k záveru, že cieľom uvedeného obchodu nebolo dosiahnuť zisk z podnikania, ale získať výhodu vo forme uplatnenia práva na odpočítanie DPH. Vychádzajúc zo zistení Daňového úradu Prešov, ktoré boli uvedené v protokole z kontroly u spoločnosti Solid Press Slovakia, s.r.o., správca dane zistil pohyb tovaru - stavebnej ocele, v reťazci zúčastnených obchodných spoločností podľa schémy uvedenej v odôvodnení odvolaním napadnutého rozhodnutia.

11. Vzhľadom na veľký počet obchodných spoločností zúčastnených na obchodoch so stavebnou oceľou, správca dane zisťoval pohyb tovaru len v rámci obchodného vzťahu medzi JOINT - STOCK COMPANY „LIEPAJAS METALURGS“ (LV) - DELTA-UK s.r.o. Gíraltovce (SK) - Solid Press Slovakia, s.r.o., Prešov (SK) - DRYÁDA CORPORATION s.r.o., Trebišov (SK) - LANDORIKA s.r.o. (CZ) - SIA AMG

(LV) - TATRA TRADE CORPORATION s.r.o. (SK), ktorá následne dodávala oceľ rôznym slovenským odberateľom, medzi inými aj spoločnosti DELTA-UK s.r.o. (SK). Správca dane dospel k záveru, že je nepochybné, že tovar - stavebná oceľ existoval a bol do tuzemska dodaný lotyšskou spoločnosťou JOINT - STOCK COMPANY „LIEPAJAS METALURGS“. S konečnými spotrebiteľmi stavebnej ocele boli napríklad spoločnosti: M.S.I. Slovakia s.r.o., METALEX a.s. Deltabeam Slovakia s.r.o., na konci reťazca. Do reťazca spoločností obchodujúcich s touto komoditou bol uložený umelo vytvorený reťazec pozostávajúci zo spoločnosti DELTA-UK s.r.o., Giraltovce - SOLID PRESS Slovakia s.r.o., Prešov - DRYÁDA CORPORATION s.r.o., Trebišov - LANDORIK A s.r.o., Česká republika - SIA AMG (LV) - TATRA TRADE CORPORATION s.r.o.

12. Správca dane počas kontroly objektívne zistil, že teda spoločnosť DELTA-UK s.r.o. tovar reálne nedodala, iba ho deklarovala na faktúre, preto ho spoločnosť SOLID PRESS Slovakia s.r.o. nemohla nadobudnúť a predat' ho ďalej. Taktiež žalobca nemohol stavebnú oceľ nadobudnúť od spoločnosti SOLID PRESS Slovakia, s.r.o., a predávať ju ďalej. Obchodovanie so stavebnou oceľou sa v rámci obchodného reťazca javí ako obchodovanie bez zjavného ekonomického opodstatnenia, ktorého jediným cieľom bolo získanie daňovej výhody vo forme neoprávneného zníženia daňovej povinnosti. Skutočnými spotrebiteľmi stavebnej ocele, ktorá bola do tuzemska dodaná z Lotyšska, boli spoločnosti nachádzajúce sa na konci obchodného reťazca, čo dokumentuje fyzický pohyb stavebnej ocele, z ktorého je zrejmé, že preprava stavebnej ocele sa začala a aj skončila na území Slovenskej republiky. V dôsledku umelo vytvoreného reťazca spoločností bola medzi lotyšským dodávateľom a konečných spotrebiteľov zapojená do obchodu so stavebnou oceľou tuzemská spoločnosť - žalobca, nachádzajúca sa na konci reťazca, ktorá fakturovala oceľ so slovenskou DPH, a tým umožnila získať konečným spotrebiteľom neoprávnenú výhodu v podobe odpočítania dane, uplatnením ktorého si tieto spoločnosti neoprávnené znížili daňovú povinnosť. Bez takto umelo vytvoreného reťazca, by tuzemské spoločnosti na konci reťazca mali postavenie nadobúdateľov tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, ktoré by im z titulu uplatnenia princípu samozdanenia neprineslo výhodu, t.j. možnosť uplatnenia odpočítania dane na vstupe z tuzemských prijatých plnení, a v konečnom dôsledku by znamenalo v prípade dodania tohto tovaru v tuzemsku povinnosť odvieť daň na výstupe. Zúčastnené spoločnosti vytvorili takú sieť spoločností, ktorými fakturačné toky tovaru zneprehľadnili, ich tvrdenia o obchodoch sú rovnakého charakteru, vlastné finančné prostriedky zúčastnené spoločnosti na úhradu deklarovaných faktúr nemali, a správca dane má za to, že spoločnosti boli financované z jedného zdroja - „riadiaceho centra“.

13. Zúčastnené spoločnosti deklarovali obchody so stavebnou oceľou, ktorých dôveryhodnosť sa snažili preukázať:

- existenciou skladu v Ličartovciach, v ktorom mali stavebnú oceľ uskladnené spoločnosti TATRA TRADE CORPORATION s.r.o., DELTA-UK s.r.o., Solid Press Slovakia s.r.o., MVK Slovakia, s.r.o., DRYÁDA CORPORATION s.r.o., LPH Vranov nad Topľou, FINANCIAL TRADE s.r.o.;
- existenciou určitého objemu tovaru, ktorý však nezodpovedal objemu tovaru uvedenému na faktúrach,
- preukazovaním prepravy tovaru, pohybom motorových vozidiel, pričom prepravu tovaru v nereálnom rozsahu mala vykonávať fyzická osoba V. X., úzko personálne napojená na osobu I. X.,
- predkladaním faktúr a účtových dokladov - formálnym preukazovaním obchodov,
- tvrdeniami pri daňových kontrolách - ústne do zápisnice alebo písomne o tom, že zdaniteľné plnenia sa uskutočnili (podľa rovnakého scenára).

Na základe týchto skutočností správca dane usúdil, že tieto skutočnosti sú dostatočným a nezvratným dôkazom potvrdzujúcim správnosť jeho záveru, že odpočítanie dane z faktúr za dodávky stavebnej ocele je zneužitím práva vo vzťahu k DPH pre účely získania výhody platiteľmi DPH, s cieľom získať daňovú výhodu v podobe zníženia daňovej povinnosti. Na základe toho neuznal žalobcovi odpočítanie dane z deklarovaného nákupu stavebnej ocele od dodávateľa Solid Press Slovakia s.r.o., a neuznal ani deklarované intrakomunitárne dodanie stavebnej ocele českému odberateľovi LANDORIK A s.r.o. Správca dane tým vykonaným dokazovaním dospel k záveru, že žalobca v prípade deklarovaných obchodov so stavebnou oceľou porušil § 2 ods. 1 písm. a), § 49 ods. 1 a 2 a § 19 ods. 1 zákona o DPH.

14. Správca dane vo vyrubovacom konaní vykonal ďalšie úkony súvisiace s vypočutím svedka N. I. X.. Nevypočul navrhovaných svedkov daňovým subjektom, pretože z nahliadnutia do spisu prebiehajúcej

daňovej kontroly u daňového subjektu DRYÁDA CORPORATION, s.r.o. za iné zdaňovacie obdobia, získal informácie o týchto osobách a kópie zápisníc z ústnych pojednávanií s N.. I.

X. a p. R. S.. Dňa 07.03.2016 správca dane oboznámil konateľa

spoločnosti DRYÁDA CORPORATION, s.r.o. I. H. s výsledkami šetrení

za zdaňovacie obdobie august 2008. Dospel k záveru, že vykonaným dokazovaním bolo zistené, že obchody so stavebnou oceľou v roku 2008, vrátane mesiaca august 2008, boli realizované tak, že medzi lotyšského výrobcu stavebnej ocele JOINT -STOCK COMP ANY "LIEPAJAS METALURGS" a tuzemských konečných spotrebiteľov stavebnej ocele bol umelo vložený vytvorený reťazec, pozostávajúci zo spoločností DELTA UK, s.r.o., Gíraltovce (SK) - Solid Press Slovakia, s.r.o., Prešov (SK) - DRYÁDA CORPORATION s.r.o., Trebišov (SK) - LANDORIKA s.r.o. (CZ) - SIA AMG (LV) - Tatra Trade Corporation, s.r.o. (SK), zjavne bez ekonomického opodstatnenia, ktorého jediným cieľom je získanie daňovej výhody. Rovnako z vykonaného dokazovania je zrejmé, že obchodné spoločnosti zapojené do obchodov so stavebnou oceľou vedeli, že sa svojím konaním zúčastňujú na plneniach, ktoré sú súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty. Na základe uvedeného prináleží správcovi dane právo neuznať kontrolovaným platiteľom dane uplatnené odpočítanie dane z deklarovaného nákupu stavebnej ocele od tuzemského dodávateľa. Správca dane neuznal daňovému subjektu DRYÁDA CORPORATION, s.r.o. uplatnené odpočítanie dane v sume 657 718 Sk (21 832,23 eura) zo šiestich faktúr od spoločnosti Solid Press Slovakia, s.r.o. z dôvodu porušenia ustanovení § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov.

15. Daňový subjekt DRYÁDA CORPORATION, s.r.o. deklaroval následné dodanie stavebnej ocele s oslobodením od dane českému odberateľovi LANDORIKA s.r.o. (šesť faktúr v celkovej sume 115 093,10 eura = 3 488 977,30 Sk). Správca dane zistil, že česká spoločnosť LANDORIKA s.r.o. síce potvrdila nadobudnutie tovaru, následne však bol tovar dodávaný do ďalších spoločností tak, aby sa nakoniec vrátil do skladov spoločností na území Slovenska. Nejednalo sa o skutočný výkon ekonomickej činnosti dodaním tovaru za účelom jeho následnej spotreby konečným spotrebiteľom. Stavebná oceľ bola použitá do ďalšieho reťazca bez akéhokoľvek ekonomického opodstatnenia. Preverení fyzického pohybu stavebnej ocele bolo jednoznačne preukázané, že jej preprava sa začala a aj skončila na území Slovenskej republiky. Na základe uvedených zistení správca dane znížil základ dane uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie august 2008 zo sumy 3.488.977,- Sk na sumu 0,- Sk z dôvodu porušenia ustanovení § 2 ods. 1 písm. a), § 19 ods. 8 a § 43 ods. 1 až 4 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov.

16. Žalobca podal proti rozhodnutiu správcu dane odvolanie, v ktorom namietal nezákonný procesný postup, ktorý predchádzal jeho vydaniu, a tiež nesprávnosť rozhodnutia vo veci samej, vzhľadom na nesprávne zistenie skutkového stavu a nesprávne právne závery. Namietal tiež, že rozhodnutie je nepreskúmateľné, pretože neobsahuje dostatok dôvodov. Žalobca uviedol, že už v prvých podaniach vzniesol námietku zániku práva vyrubiť daň podľa § 69 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) v päťročnej lehote. Namietal neúmerne dlhé obdobie prerušenia konania a tvrdil, že boli porušené ustanovenia § 61 Daňového poriadku, pretože nie je zrejmé, na aký účel bolo konanie prerušené. Pokiaľ správca dane v rozhodnutí o prerušení konania uviedol, že prerušenie je viazané na medzinárodnú výmenu informácií, podľa žalobcu ide o veľmi všeobecný účel bez udania, o aké informácie, z akej krajiny, a o aký subjekt ide. Poukázal na to, že správca dane zaslal žiadosť o poskytnutie medzinárodnej výmeny informácií do Česka v decembri 2012, odpoveď obdržal 08.04.2013, ale obdobie prerušenia konania pokračovalo bezdôvodne do októbra 2014. Urgoval doplnenie dožiadania do ČR, ale dlhodobé nereagovanie nemôže ísť na ťarchu žalobcu. Namietal nerešpektovanie pokynov a právnych názorov žalovaného uvedeného v rozhodnutí z 18.06.2015, keď správca dane k dôkazom a úkonom, ktoré vykonal počas prerušenia daňovej kontroly, použil zákon obchádzajúci spôsob, keď najprv nezákonný dôkaz podrobne popísal, a následne uviedol, že naň neprihliadol. Namietal, že správca dane zámerne a jednostranne nevyhodnotil kúpnu zmluvu č. 150808SPS-D, ktorá deklarovala predaj - nákup vyšpecifikovaného tovaru, v súvislosti s dodaním tovaru odberateľovi LANDORIKA s.r.o. namietal svoje zapojenie do „karuselových obchodov“, pretože správca dane konkrétne neuviedol, čím a ako mal byť žalobca v danom období roka 2008 prepojený s ostatnými spoločnosťami.

17. Žalovaný v preskúvanom rozhodnutí č. 103382122/2016 z 21.06.2016, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice o vyrubení rozdielu dane z 09.03.2016, uskutočnil podrobnú právnu analýzu dôkazného stavu veci, opierajúc sa o komplexné závery vyplývajúce z policajného

vyšetrovania, daňových kontrol vykonaných v preskúmvanej právnej veci a v ďalších s danou vecou súvisiacich daňových konaniach, zaujal stanovisko k námietkam žalobcu uvedeným v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu z 14.04.2016.

18. Žalovaný uviedol, že k námietke žalobcu ohľadom zániku práva vyrubiť daň, zaujal stanovisko už vo svojom rozhodnutí z 18.06.2015 č. 955470/2015, keď poukázal na ustanovenie § 69 ods. 1, 2 a 4 Daňového poriadku. Konštatoval, že podľa ustanovenia § 44 ods. 4 písm. b) Daňového poriadku, daňovú kontrolu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná, je možné vykonať u toho istého daňového subjektu aj opätovne na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní. Správca dane začal opätovne daňovú kontrolu tej istej dane za zdaňovacie obdobie august 2008 u žalobcu na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní, čo vyplýva z protokolu a zápisnice o začatí daňovej kontroly zo 07.03.2012. Z uvedeného vyplýva, že pred uplynutím 5-ročnej lehoty (31.12.2013) bola dňa 07.03.2012 spísaná zápisnica o začatí daňovej kontroly - ako úkon smerujúci na vyrubenie dane, alebo rozdielu dane, alebo uplatnenie nároku podľa osobitných predpisov, a teda v súlade s ustanovením § 69 ods. 2 Daňového poriadku plynie 5-ročná lehota znovu od konca roka 2012, t.z., že právo na vyrubenie dane nezaniklo.

19. K odvolacím námietkam, ktoré sa týkajú lehôt v konaní, prietahov v konaní, nezákonného postupu správcu dane, žalovaný uviedol, že daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní bola začatá dňa 07.03.2012. V priebehu daňovej kontroly správca dane zaslal českej daňovej správe žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií (zo 14.12.2012 č. 9813401/5/3749621/2012) a rozhodnutím zo dňa 20.12.2012 č. 9813401/5/3796645/2012/Vys (žalobcovi doručené 28.12.2012) z dôvodu potreby získania informácií v rámci medzinárodnej výmeny informácií, prerušil daňovú kontrolu podľa ustanovenia § 61 ods. 1 Daňového poriadku odo dňa 20.12.2012 do prijatia odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Odpoveď českej daňovej správy bola správcovi dane doručená dňa 08.04.2013, bola však neúplná, preto bolo správne, keď správca dane za konečnú odpoveď považoval až odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií doručenú dňa 09.10.2014. Pokračovanie vo výkone daňovej kontroly správca dane oznámil žalobcovi listom zo dňa 16.10.2014, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 21.10.2014. Dňa 26.11.2014 správca dane vyhotovil protokol z daňovej kontroly, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole, doručil žalobcovi dňa 28.11.2014. Žalovaný konštatoval, že z obsahu rozhodnutia a z obsahu spisu zistil, že zákonom stanovená ročná lehota na vykonanie daňovej kontroly bola dodržaná, pretože daňová kontrola začala 07.03.2012 a protokol z daňovej kontroly bol žalobcovi doručený dňa 28.11.2014. Daňová kontrola bola ukončená dňom doručenia protokolu, a počas prerušenia daňovej kontroly odo dňa 20.12.2012 do 09.10.2014 lehoty neplynuli. Postup správcu dane, ktorý zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií a daňovú kontrolu prerušil odo dňa 20.12.2012, bol v súlade s ustanovením § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku. Správca dane totiž preveroval aj dodanie tovaru s oslobodením do Českej republiky, a preto odpoveď od českej daňovej správy mala význam pre vyvodenie záverov správcu dane o neuznanie oslobodenia od dane. Správca dane však nevie ovplyvniť lehotu, v ktorej zahraničné daňové správy konajú, a vzhľadom na potrebu preverenia všetkých skutočností pre správne určenie dane, čaká na konečnú odpoveď od českej daňovej správy, a nemohol preto pokračovať v daňovej kontrole pred jej obdržaním. Dôvody, pre ktoré správca dane nepokračoval v daňovej kontrole, neboli na jeho strane, z konania správcu dane je zrejmé, že urgoval odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, ale konanie českej daňovej správy nevedel priamo ovplyvniť. Správca dane tak nespôsobil svojím konaním zbytočné prietahy vo veci, práva žalobcu neboli porušené, ako to namietal žalobca v odvolaní.

20. V súvislosti s odvolacími námietkami týkajúcimi sa nerešpektovania pokynov žalovaného a jeho právnych názorov správcu dane, žalovaný uviedol, že vo vyrubovacom konaní s jeho rozhodnutím zo dňa 18.06.2015 č. 955470/2015 prehodnotil všetky získané dôkazy z pohľadu momentu, vo svojom rozhodnutí priamo poukázal na tie z dôkazov, na ktoré neprihliadal, pretože zistil, že boli zaobstarané počas prerušenia daňovej kontroly. V odôvodnení rozhodnutia tieto dôkazy uviedol podľa žalovaného len z toho dôvodu, aby bolo zrejmé, na ktoré z dôkazov neprihliadal. Jednotlivé dôkazy hodnotil vo vzťahu k preverovaným zdaniteľným obchodom, jednotlivo, i vo vzájomných súvislostiach, a dospel k záverom o neuznaní nároku na odpočítanie dane, a na oslobodenie od dane, a to práve z faktúr uvedených na stranách 34 a 35 rozhodnutia. Uviedol, že skutočnosť, že správca dane nevypočul navrhovaných svedkov neznamena, že nerešpektoval právny názor odvolacieho orgánu. Správca dane posúdil žiadosť žalobcu, zabezpečil zápisnicu z ústnych pojednávaní so svedkom N.. I. X. a R. S., ktoré boli zabezpečené v iných konaniach, a po ich vyhodnotení dospel k záveru, že vypočutie ostatných

navrhovaných osôb v tomto konaní by bolo neefektívne vzhľadom na dostatok rozhodujúcich dôkazov, a na skutočnosť, že ide aj o osoby, ktoré nemali žiadnu účasť na obchodovaní so stavebnou oceľou. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na ustanovenie § 24 ods. 2 Daňového poriadku. K námietke žalobcu, že v rozhodnutí správcu dane nie sú uvedené výpovede ďalších svedkov (napr. Š., C.,...), žalovaný konštatoval, že z predloženého spisového materiálu zistil, že tento materiál neobsahuje žiadne zápisnice z výpovedí uvedených osôb ako svedkov. Ďalej konštatoval, že spochybňovanie pravdivosti výpovedí N.. I. X. považuje za neopodstatnené a úvahy žalobcu o tom, prečo menovaný v januári 2016 odmietal vypovedať, nemajú vplyv na závery správcu dane, keďže správca dane zabezpečil dostatok dôkazov, nielen výpovede N.. X., ktoré vyhodnotil jednotlivito a vo vzájomných súvislostiach, a opodstatnene dospel k záverom o neoprávnenom odpočítaní dane a oslobodení od dane žalobcom.

21. K hmotno-právnym námietkam žalobcu žalovaný v rozhodnutí uviedol, že predmetom DPH je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby. Za určitých zákonom stanovených podmienok, môže byť dodanie tovaru do iného členského štátu a nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu oslobodené od dane (§ 43 ods. 1 zákona o DPH). Rozhodujúcou skutočnosťou je, že tovar bol dodaný osobe identifikovanej pre daň, bol prepravený do iného členského štátu, a predaj bol za protihodnotu. Platiteľ dane je povinný podľa ustanovenia § 43 ods. 5 zákona o DPH preukázať splnenie podmienok oslobodenia od dane pri tovare dodanom do iného členského štátu kópiou faktúry a ďalším dokladom podľa spôsobu prepravy. Ak prepravu tovaru zabezpečuje dodávateľ alebo odberateľ inou osobou, prepravným dokladom, alebo iným dokladom o odoslaní, v ktorom je uvedené miesto určenia; ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, písomným potvrdením prijatia tovaru odberateľom, alebo inou osobou ním poverenou; ak prepravu tovaru vykoná odberateľ, písomným prehlásením odberateľa alebo ním poverenej osoby, že tovar prepravil do iného členského štátu; inými dokladmi, ako napríklad zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar. Ustanovenie § 49 zákona o DPH vymedzuje právo platiteľa dane na odpočítanie dane. Podmienky, za ktorých platiteľovi dane vzniká nárok na odpočítanie dane a na oslobodenie od DPH sú hmotno-právnej povahy, a súčasne svojím charakterom vypovedajú, čím tento nárok treba doložiť, preukázať. Faktúra je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH, ako aj na oslobodenie od dane, použiteľná len vtedy, ak je nepochybné, že údaje v nej odrážajú skutočnosť. Overenie oprávnenosti odpočítania dane a oslobodenia od dane znamená objasnenie všetkých okolností, ktoré umožnia prijať závery, že boli splnené zákonné podmienky pre uplatnenie tohto práva. K rozhodnutiu správcu dane, či uznať, alebo neuznať uplatnené právo, nestačí len mechanické porovnanie údajov v daňovom priznaní s príslušnou faktúrou, ale je potrebné zabezpečiť aj iné dôkazy, ktorými v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane.

22. Žalovaný poukázal aj na to, že správca dane vykonal šetrenie vo vzťahu k dodávateľovi, i k odberateľovi tovaru. Použil šetrenia a výsledky zistení z daňovej kontroly dodávateľa žalobcu v Solid Press Slovakia s.r.o. u žalobcu za iné zdaňovacie obdobia. Zo zistení správcu dane vyplynulo, že stavebná oceľ od dodávateľa Solid Press Slovakia, s.r.o. bola prepravovaná priamo k odberateľovi LANDORIKA s.r.o., viacerými prepravcami, bez vykládky v spoločnosti LANDORIKA s.r.o., Brno. Prevzatie tovaru bolo len formálne potvrdené na CMR na miestach, ako napríklad čerpacej stanice. Zo spoločnosti LANDORIKA s.r.o. bol tovar naspäť prepravovaný na Slovensko. Obchody žalobcu so spoločnosťami Solid Press Slovakia s.r.o. a LANDORIKA s.r.o. boli formálne deklarované faktúrami a CMR dokladmi bez fyzického dodania tovaru pre odberateľa, ktorému bol tovar fakturovaný. Jediným účelom obchodných transakcií spočívajúcich v deklarovaní nákupu a predaja stavebnej ocele bolo zneužitie práva spoločenstva a získanie neoprávnenej daňovej výhody.

23. Žalovaný k tvrdeniam žalobcu v odvolaní, že konštatovania uvedené v rozhodnutí nevychádzajú z reálne zisteného skutkového stavu, a nie sú podložené vecnými dôkazmi (ani jej dôkazmi o zapojení žalobcu do karuselových obchodov) uviedol, že zo zistení správcu dane vyplynulo, že stavebná oceľ bola do tuzemska dodávaná lotyšskou spoločnosťou JOINT - STOCK COMPANY „LIEPAJAS METALURGS“, jej konečnými spotrebiteľmi boli napríklad spoločnosti M.S.I. Slovakia s.r.o., METALEX a.s., Deltabeam Slovakia s.r.o. Do reťazca spoločností obchodujúcich s touto komoditou bol umelo vložený vytvorený reťazec, pozostávajúci okrem iných aj z obchodnej spoločnosti žalobcu. V dôsledku umelo vytvoreného reťazca spoločností, boli medzi lotyšského dodávateľa a konečných spotrebiteľov zapojené ďalšie spoločnosti, na konci ktorých bola spoločnosť TATRA TRADE CORPORATION s.r.o., ktorá fakturovala oceľ so slovenskou DPH, a tým umožnila získať konečným spotrebiteľom neoprávnenú výhodu v podobe odpočítania dane, uplatnením ktorej si tieto spoločnosti neoprávnene znížili daňovú povinnosť. Ten z

takto vytvoreného reťazca, by tuzemské spoločnosti na konci reťazca mali postavenie nadobúdateľov tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, ktoré by im z titulu uplatnenia princípu samozdanenie neprinieslo výhodu, t.j. možnosť uplatnenia odpočítania dane na vstupe z tuzemských prijatých plnení a v konečnom dôsledku, by znamenalo v prípade dodania tohto tovaru v tuzemsku povinnosť odvieš daň na výstupe. Vzhľadom k tomu, že žalobca bol súčasťou tejto siete - uplatňoval odpočítanie dane z nákupu od spoločnosti SOLID PRESS Slovakia s.r.o., a zároveň uplatňoval oslobodenie od dane pri dodávkach stavebnej ocele českej spoločnosti LANDORIKA s.r.o. - bolo správne, keď správca dane všeobecnú schému obchodovania aplikoval aj na žalobcu. Zúčastnené spoločnosti, medzi nimi aj žalobca, vytvorili takú sieť spoločností, ktorými fakturačné toky tovaru zneprehľadnili. Skutočnosť, že zúčastnené spoločnosti deklarovali trojstranné transakcie, že potvrdzovali dodávky, nadobudnutia, skutočnosť, že ide o aktívne spoločnosti, akou je aj žalobca, ešte neznamená, že nie je pravdivý záver správcu dane o tom, že jediným cieľom umelo vytvorených plnení medzi spoločnosťami bolo zníženie daňového zaťaženia a odčerpávanie nadmerných odpočtov zo štátneho rozpočtu cez deklarované faktúry za dodávky stavebnej ocele bez reálneho plnenia. Žalobca preukazoval nadobudnutie tovaru - stavebnej spoločnosti od spoločnosti Solid Press Slovakia, s.r.o., a dodanie tovaru spoločnosti LANDORIKA s.r.o. iba listinnými dôkazmi. Tieto, by podľa žalovaného obstáli iba za predpokladu, ak by obchodné transakcie nevykázali žiadne pochybnosti u správcu dane. Keďže z dokazovania správcu dane vyplynulo, že deklarované zdaniteľné obchody nezodpovedali bežným obchodným podmienkam, skrátka, správca dane mal oprávnené pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti dokladov, ktoré predložil žalobca, a vyzýval ho preto k preukázaniu toho, čo deklaroval v daňovom priznaní. Žalobca však neuniesol svoje dôkazné bremeno, a nepredložil také dôkazy, ktoré by potvrdili vierohodnosť a správnosť ním deklarovaných údajov v dokladoch po zdaňovacie obdobie august 2008.

24. K odvolacej námietke žalobcu týkajúcej sa prezumpcie neviny žalovaný zistil, že správca dane vo svojom rozhodnutí nevyslovil názor a hodnotiaci úsudok o vine a treste žalobcu, resp. iných spoločností, ale v zmysle ustanovenia § 68 ods. 5 Daňového poriadku uviedol skutočnosti, ktoré boli podkladom pre vydanie rozhodnutia, úvahy, ktoré ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo. Podľa žalovaného prezumpcia neviny neznamená, že správca dane sa nemohol zaoberať skutočnosťami, ktoré boli zistené a preukázané a ktoré mohli mať priamy vplyv a súvis s charakterom činností žalobcu.

25. V súvislosti s odvolacou námietkou týkajúcej sa rozporu rozhodnutia správcu dane s legislatívou Európskej únie a judikatúrou Súdneho dvora EÚ žalovaný konštatoval, že správca dane v odôvodnení aplikoval tie závery rozsudkov Súdneho dvora ES, ktoré boli v súlade so zistenými skutkovými okolnosťami, a ktoré bránia právu platiteľa dane na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, keď plnenia predstavujúce základ tohto práva predstavujú zneužitie. Znovu definovanie plnenia spočíva v tom, že fakturácia by zodpovedala skutočnému fyzickému toku tovaru - bez spoločností vsunutých do reťazca. Z uvedených dôvodov žalovaný považoval odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane za vydané v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona o DPH a Daňového poriadku.

26. 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. Lehota ustanovená v § 15 ods. 17 zákona o správe daní a poplatkov č.511/1992 Zb. podľa ktorého prebiehala daň. kontrola, je lehotou zákonnou a je pre správcu dane vykonávajúceho daňovú kontrolu záväzným limitom, determinujúcim zákonnosť uskutočňovanej daňovej kontroly. Daňová kontrola ako proces smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu), ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu, totiž predstavuje závažný a intenzívny zásah do individuálnej, právom chránenej sféry daňového subjektu zo strany orgánu daňovej správy, čo celkom jednoznačne vyplýva z charakteru povinností kontrolovaného daňového subjektu počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 6 zákona o správe daní a poplatkov). Cieľ daňovej kontroly tak nie je možné dosahovať na úkor práva, právom chránených záujmov daňových subjektov. Aj v daňovom konaní sa uplatňuje požiadavka primeranosti (proporcionality) zásahov správcu dane smerujúcich voči daňovým subjektom (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov). 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. Daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol z nej tak nadobudol

povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. V prípade, že použitý bol, je celé daňové konanie zaťažené vadou nezákonnosti a rozhodnutie, ktoré je jeho záverom a vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a zachytených v protokole o takejto kontrole, je rovnako nezákonné. Daň. kontrola a jednoročná lehota končí dňom prerokovania protokolu, čo nastalo prvýkrát dňa 28.11.2014. V tejto veci trvalo prerušenie daň. kontroly od 20.12.2012 do 16.1.2014, čo je neúmerne dlhé obdobie prerušenia. Plynutie lehôt sme opakovane namietali, ako aj dôvody prerušenia daň. kontroly.

Tu dopĺňame, že niektoré úkony prvostupňového správcu dane boli realizované aj počas prerušenia daň.kontroly na účely medzinárodnej výmeny informácií, v období od 20.12.2012-16.10.2014 a ktoré s MVI nesúviseli. Ide preto o nezákonné dôkazy, na ktoré nemožno pri rozhodovaní prihliadať, napríklad správca dane použil výpovede z výsluchov svedka N.. X., ktoré boli uskutočnené počas doby prerušenia konania, konkrétne dňa 3.6.2014 v rámci daň.kontroly v Solid Press Slovakia s.r.o. a dňa 22.7.2014 v Tatra Trade Corporation s.r.o., tj. išlo o výsluchy-dôkazy v iných daňových konaniach, kde náš daňový subjekt nebol účastníkom, nemal možnosť sa úkonov zúčastniť. Naopak výpoveď v tomto daň.konaní určenú na 21.1.2016 svedok N.. X. poskytnúť odmietol, čiže sa za prítomnosti nášho konateľa (ktorý bol osobne 21.1.2016 prítomný) nevykonala.

Poukazujeme však nato, že celé obdobie prerušenia konania počas medzinárodnej výmeny informácií v trvaní takmer 2 roky bolo v zásade pre rozhodnutie v tejto veci neúčelné a nevhodné. Súd by nemal vyhodnocovať len fakt, či po formálnej stránke bolo prerušenie konania písomne zdokumentované, ale tiež to, či bolo účelné a pre rozhodnutie vo veci samej relevantné.

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 zaplatať 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...“ 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.“

27. K žalobnému bodu § 191 ods. 1 písm. d) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) - nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov druhostupňového rozhodnutia žalobca uviedol: „Rozhodnutiu žalovaného tiež ako dôvod nezákonnosti vytýkame výlučne jednostranné hodnotenie dôkazov a uvedenie len tých dôkazov, ktoré podporujú skutkové závery žalovaného. Takéto posudzovanie dôkazov porušuje zásadu voľného hodnotenia dôkazov, podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky v ich vzájomnej súvislosti, pričom ale prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyjde najavo. Správca dane síce vykonal rozsiahle dokazovanie, ale v princípe ako podklad pre svoje rozhodnutie vyhodnotil len tie dôkazy, ktoré mu vyhovovali. Je potrebné tiež 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 9 až 12 odôvodnenia rozhodnutia žalovaného sa podrobne rozoberajú zistenia správcu dane z kontroly voči daň. subjektu Solid Press Slovakia 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. Chceme tiež poukázať nato, že napr. na str. 10 štvrtý odsek rozhodnutia, žalovaný popísal výpoveď konateľa SPS V.. U. ohľadom dodania tovaru pre našu spoločnosť, ktorí zhodne potvrdili zaúčtovanie faktúr v ich účtovníctve, nákup na FA uvedeného tovaru od dovozcu, prepravu do skladových priestorov SPS v Ličartovciach. Taktiež o reálnom priebehu obchodov vypovedal aj svedok V.. W. B., konateľ spol. SPS podľa popisu jeho výpovede na str. 10 posledný odsek rozhodnutia, kde podrobne vypovedal o existencii tovaru, preprave, faktúrach atď.

Taktiež svedok N. K., konateľ spol. DELTA-UK s.r.o. potvrdil svojou výpoveďou, že ... "obchody so spoločnosťou SPS, teda dodávateľom staveb. ocele daň. subjektu DRYÁDA CORPORATION, s.r.o. skutočne nastali, faktúry boli vystavené, zaúčtované, vykázané v evidencii DPH a k dodaniu tovaru skutočne došlo." Svedkovia 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, čo nezapadlo do kontextu rozhodnutia žalovaného, a preto ich nijako ani nevyhodnocoval.

Na druhej strane však žalovaný nesprávne na str. 20 posledný odsek rozhodnutia konštatuje, že daň. subjekt preukazoval nadobudnutie tovaru do spol. SPS a dodanie tovaru spol. LANDORIKA 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 svedkov (konateľov) spol. Solid Press Slovakia, s.r.o., DELTA-UK s.r.o., potvrdzovali, že k daňovou kontrolou preskúvaným obchodom došlo. 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. A po ďalšie, ku skutkovým okolnostiam podnikania odberateľa - českej spol. LANDORIKA s.r.o. správca dane mal vypočítať tiež jej konateľa N. K., nakoľko jeho pobyt bol daň. orgánom známy - veď na jeho výpoveď ako konateľa dodávateľskej spoločnosti DELTA-UK, s.r.o. sa odvoláva na str. 11 tretí odsek rozhodnutia citujúc z dožiadania k spol. DELTA-UK, s.r.o. Čiže ak bolo známe jeho miesto pobytu, ako je napokon bližšie uvedené aj v rozhodnutí, mal vypočítať k okolnostiam nadobudnutia tovaru danou spoločnosťou priamo konateľa, keďže české daňové orgány počas MVI neboli schopné úkon zabezpečiť. Skutkový stav tým nebol preskúmaný správne a dostatočne.“

28. K žalobnému bodu podľa § 191 ods. 1 písm. e) SSP - nedostatočne zistený skutkový stav žalovaný uviedol: „ku konštatovaniu žalovaného o údajnom „neunesení dôkazného bremena“ nepreukázaním legitímnosti ním spochybnených obchodov, resp. navrhnutie dôkazov až v neskoršom štádiu konania uvádzame, že toto konanie bolo až do októbra 2014 prerušené, teda so samotnými zisteniami a pochybnosťami správcu dane sme sa mohli oboznámiť až neskôr z obsahu Protokolu a pod. 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 svedkov, pričom však na tieto dôkazné návrhy ani prvostupňový ani druhostupňový orgán nereagovali, dokazovanie nedoplnili. Viaceré z navrhovaných dôkazov mohli prispieť k zmene zisteného skutkového stavu, pretože priamo so spochybnenými skutočnosťami - prevzatím tovaru od dodávateľa SPS či jeho dodaním odberateľovi LANDORIKA, s.r.o. priamo súviseli, neboli ani neúčelné, ani nehospodárne. Toto procesné pochybenie 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 č. 955470/2015 zo dňa 18.6.2015, ktorým 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 podvoch 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.

Je nepochopiteľné, že disponujeme ako účastník predmetného daň. konania od správcu dane doručenými listinnými oznámeniami o výsluchoch svedkov, z ktorých vyplýva, že bolo predvolávaných (vyslúchaných?) viacero aj iných ako v rozhodnutí spomenutých svedkov, napr. p. Š., C., H.V., Y., I., Q., W. atď., pričom ich výpovede sa v Rozhodnutí neuvádzajú a ani nám ich obsah nebol sprístupnený, čo je jednoznačne porušením práv daň. subjektu vyjadriť sa k zisteným dôkazom, k obsahu spisu. Ak nie sú ani v spise, ako tvrdí žalovaný, nie je zrejmé, čo sa s úkonmi udialo, či boli predvolaní svedkovia reálne vypočutí, ak neboli- prečo nie, ak boli vypočutí- čo vypovedali atď. Takýto postup daň. orgánu vzbudzuje nedôveru v objektivnosť a nezáujatosť orgánu verejnej správy pri rozhodovaní vo veci samej.“

29. K žalobnému bodu podľa § 191 ods. 1 písm. f) SSP - skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ rozhodnutia je v rozpore so spismi a nemá v nich oporu, žalovaný uviedol: „Skutkové ani právne argumenty žalovaného nie sú presvedčivé, dostatočné a nevysporiadávajú sa dostatočne s dôvodmi opakovane podaného nášho odvolania. Rovnaké vady ako vytýkame druhostupňovému orgánu- žalovanému malo aj rozhodnutie prvostupňové, pretože vychádzalo z rovnakých právnych záverov a rovnakých nesprávnych skutkových zistení, preto sa zároveň domáhame aj jeho zrušenia. Chceme uviesť, že oba orgány v daňovom konaní procesne postupovali, dôkazy vyhodnocovali a právne závery dedukovali v rozpore so základnou ústavnou zásadou v čl. 2 ods. 2 a 3 Ústavy SR, že štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Naopak každý môže konať, čo nie je zákonom zakázané a nikoho nemožno nútiť, aby konal niečo, čo zákon neukladá. Na str. 14 rozhodnutia, sa žalovaný pokúsil odôvodniť svoje rozhodnutie niektorými zisteniami, ktorých obsah namietame.

„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, navyše preprava nebola realizovaná len spoločnosťou prepojenou na I. X., ale aj mnohými drobnými prepravcami, ktorí jej realizáciu podľa zadania 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 Solid Press Slovakia, 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 vecí.

„Personálne väzby na osobu I. X." - 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.

„Umelý charakter ekonomickej činnosti zúčastnených spoločností, bez zamestnancov, majetku, vybavenia a pod." - 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. 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 subjektami a pod. Pokiaľ ide o prehľad obbehov tovaru, tak z prehľadu našej obchodnej činnosti vyplýva, že naša spoločnosť obchodovala priebežne s množstvom rôzneho tovaru, nešlo len o oceľ, 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 2008, 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 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. Taktiež pokiaľ ide o zamestnancov, zamestnávala naša spoločnosť v rokoch 2008- 2009 postupne troch 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 na str. 14 Rozhodnutia 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 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. 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 údaj má účelovosť existencie len vo vzťahu k obchodovaniu s oceľou v roku 2008 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.

Súhrnne uvádzame, že v rozhodnutí žalovaného ako aj prvost. správca dane uvedené konštatovania nevychádzajú z reálne zisteného skutkového stavu a nie sú podložené vecnými dôkazmi.“

30. K žalobnému bodu podľa § 191 ods. 1 písm. d), f) SSP - skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ rozhodnutia je v rozpore so spismi a nemá v nich oporu, nesprávne právne posúdenie k sponchybnému intrakomunitárneho dodania tovaru do Čiech a správcom zistený rozdiel základu dane vo výške 21.832,23 eur žalovaný uviedol: „Žalovaný síce konštatoval údajné porušenie zákona § 2 ods. 1 písm. a), § 19 ods. 8, § 43 ods. 1 Zák. 222/2004 Z .z. našou spoločnosťou, ale v rozhodnutí nedetailizoval, čím k tomu malo dôjsť (podobne ako prvostupňový orgán), preto je tu rozhodnutie nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov. Ďalej sa žalovaný odvoláva len na zistenia z vnútroštátneho dodania tovaru našej spoločnosti od Solid Press Slovakia, s.r.o., pričom tu však išlo o samostatné obchodné vzťahy a mali byť preskúmané samostatne. Dôvody žaloby podľa jednotlivých žalobných bodov platia aj na tieto skutkové a právne zistenia ohľadom intrakomunitárneho dodania tovaru, preto na ne poukazujeme.

Na str. 14 a ďalej rozhodnutia žalovaný uvádza, že správca dane dostatočne preukázal aj to, že v zdaňovacom období nedošlo k intrakomunitárnemu oddaniu tovaru do ČR. Opätovne tu však opomenul vyhodnotiť zistenia, skutočnosti, uvádzané na str.14 jeho rozhodnutia, kde sa prostredníctvom MVI podrobne popisovali tovar, dodanie, prepravcovia, priznanie nadobudnutia tovaru v daň. priznaniach - vo vzťahu k spoločnosti LANDORIKA, s.r.o. Fakt, že v Čechách cez MVI preverovaný subjekt LANDORIKA, s.r.o. bol počas

dožiadania cez MVI v roku 2014 nedostupný, čo však vzhľadom na odstup času od doby realizácie posudzovaných obchodov v auguste 2008 nemôže byť nám vytýkané ako "nedodržanie primeranej opatrnosti", lebo nemôžeme reálne zodpovedať za stav, existenciu inej zahraničnej obchodnej spoločnosti do budúca, a to až 5-7 rokov od uskutočnenia vzájomného obchodu.

Pokiaľ ide o dodanie tovaru odberateľovi LANDORIKA, s.r.o. z Brna, žalovaný zámerne a jednostranne nevyhodnotil, že bola medzi našou spoločnosťou a nimi uzatvorená ako listinný doklad o realizovanom obchode aj Kúpna zmluva č. 150808 SPS-D, ktorá deklarovala predaj - nákup vyšpecifikovaného tovaru. Pokiaľ mal správca dane pochybnosti o reálnom množstve vyrobeného tovaru - stavebnej ocele v relevantnom období, mohol a mal dopytovať výrobcu tovaru - lotyšskú spoločnosť Joint Stock Company Liepajas Metalurgs. Tak by jednoduchým dopytom mohol preskúmať, koľko tovaru bolo pre odberateľov - našich dodávateľov reálne vyrobené a dodané, čím sa objektívne preverí aj "fiktívnosť" alebo realnosť jednotlivých obchodov. Pretože nemohli byť v žiadnom prípade všetky obchody za všetky správcom dane postupne v samostatných daň. kontrolách preskúmané obdobia rokov 2008-2011 fiktívne, keďže svedkovia (N.. I. X., C. U.M.B., W..B., prepravcovia, vodiči a pod.) potvrdili, že tovar - stavebná oceľ reálne existoval, bol na skladoch, dovážal a vyvážal sa, predával sa konečným odberateľom. Jednoznačne v určitom objeme tovar musel existovať a byť predmetom obchodovania. Žalovaný svojím všeobecným posudzovaním, tzv. schém tento fakt opomenul, čím zaťažil svoje rozhodnutie nesprávne zisteným skutk. stavom.

Žalovaný na str.3 rozhodnutia uvádza, že dopytom na prepravcu zistil údajnú formálnosť dopravy tovaru do ČR v zmysle ním načrtnutej schémy, t.j. že fakturačný pohyb tovaru sa odlišoval od fyzického pohybu tovaru z čoho vyvodil obchodovanie so stavebnou oceľou bez economic. opodstatnenia s cieľom získania daňovej výhody. Toto malo byť zistené jednak od prepravcov, vodičov, resp. aj napr. z MVI od lotyšského subjektu. Bolo však daň. orgánom známe, že skúmané transakcie dodania tovaru medzi AMG Eksports SIA z Lotyšska + Landorika s.r.o. ČR + Tatra Trade Corporation s.r.o. boli nimi deklarované ako trojstranné transakcie. To znamená, že prvý odberateľ s posledným sa legitímne mohli dohodnúť na preprave tovaru od prvého priamo k poslednému odberateľovi, nie je v tom nič nezákonné a nemožno na tom ani založiť domnienku realite nezodpovedajúceho obchodu. Naopak, tento postup šetrí účastníkom zmluvných vzťahov režijné dopravné náklady, je rýchly a úsporný. Ak si ho strany takto dohodli, bolo to v súlade so zásadou zmluvnej voľnosti a slobody podnikania, pohybu tovaru v rámci EÚ. Závery, ktoré z popisu situácie vyvodil žalovaný sú nesprávne a z vyššie popísaného skutkového stavu ani nevyplývajú. Preverované zahraničné spoločnosti (AMG Eksports SIA, Landorika s.r.o.) potvrdili nadobudnutie preskúmaného tovaru, zaúčtovanie predmetných faktúr vo svojom účtovníctve a následne aj priznanie dane z jeho ďalšieho predaja. Pokiaľ ide o lotyšskú spoločnosť, táto na základe informácie z jej webstránky stále podniká, je aktívna, má pridelené IČ DPH,

čiže domnienky žalovaného o údajnom podnikaní bez ekonom. opodstatnenia s LANDORIKA, s.r.o. nie sú dôkazmi podložené.“

31. K žalobnému bodu podľa § 191 ods. 1 písm. f) SSP - skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ rozhodnutia je v rozpore so spismi a nemá v nich oporu ohľadom zistenia k spochybneniu intrakomunitárneho dodania fakturovaného tovaru daňovému subjektu od Solid Press Slovakia s.r.o. (SPS, s.r.o.) žalovaný uviedol: „ak by sa aj zistilo, že mohla spol. SPS, 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, predstierať prevzatie tovaru od dodávateľa SPS či intrakomunitárne dodanie do Čiech nie je žalovaným uvedený konkrétny vecný dôkaz. Napokon ani náš konateľ pán I. H., 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 20.5.2012 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 na str. 27 prvostupňového rozhod. správca dane. Navyše naša spoločnosť v uznesení OČVTK nefiguruje, tak ako môže byť jeho obsah jasným a nezvratným dôkazom voči nám? Žalovaný tiež nesprávne interpretoval tento úkon na str. 12 prvý odsek ako „z uvedeného uznesenia vyplynuli skutočnosti o založení zločineckej skupiny, ktorej cieľom bolo dosiahnutie zisku páchaním ekonomickej trestnej činnosti...táto zloč. skupina sa od r. 2006 dopustila neoprávneného uplatnenia nadmerných odpočtov DPH alebo skrátenia dane...“ - žalovaný takýmto výkladom porušuje zásadu prezumpcie neviny, čo opakovane v konaní namietame, keďže konštatuje zistenia o dopustení sa skrátenia dane skôr, než by akéhokoľvek obvinenia boli v štádiu právoplatného súdneho rozhodnutia. Nie je daňový úrad oprávnený konštatovať, či došlo k porušeniu trestnoprávných predpisov a voči takýmto skutkovým zisteniam sa dôrazne ohradzujeme.

32. Žalovaný v písomnom vyjadrení k žalobe zo 16.12.2016 navrhol, aby súd žalobu zamietol. Zotrvával na skutkových zisteniach, a ich právnom hodnotení, ktoré sú uvedené v rozhodnutí správcu dane a žalovaného. K žalobnej námietke týkajúcej sa dĺžky trvania daňovej kontroly uviedol, že správca dane začal u žalobcu opätovnú daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie august 2008 na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní spísaním zápisnice o začatí daňovej kontroly zo dňa 07.03.2012 č. 9813401/5/376368/2012. V priebehu daňovej kontroly správca dane okrem iných dožiadaní zaslal Českej daňovej správe žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií zo dňa 14.12.2012 č. 9813401/5/3749621/2012. Rozhodnutím zo dňa 20.12.2012 č. 9813401/5/3796645/2012/Vys, ktoré bolo žalobcovi doručené 28.12.2012, prerušil daňovú kontrolu odo dňa 20.12.2012 z dôvodu potreby získania informácií v rámci medzinárodnej výmeny informácií do dňa prijatia odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Dňa 08.04.2013 bola doručená odpoveď českej daňovej správy, ktorá nebola úplná, preto správca dane dňa 15.04.2013 požiadaval o doplnenie odpovede, a dňa 20.09.2013 túto žiadosť urgoval. Dňa 09.10.2014 bola doručená konečná odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Pokračovanie vo výkone daňovej kontroly správca dane oznámil žalobcovi listom zo 16.10.2014 (doručený dňa 21.10.2014). Dňa 26.11.2014 správca dane vyhotovil protokol z daňovej kontroly č. 9813401/5/5205013/2014/Vys, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole doručil žalobcovi. Žalobca protokol a výzvu prevzal osobne dňa 28.11.2014, čím bola daňová kontrola v zmysle ustanovenia § 46 ods. 9 písm. a) Daňového poriadku ukončená. Počas prerušenia daňovej kontroly odo dňa 20.12.2012 do 09.10.2014 lehoty neplynuli. Žalovaný v žalobe poukázal na ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ale opätovná daňová kontrola bola vykonaná v zmysle ustanovení Daňového poriadku. Žalovaný zistil, že správca dane porušil procesné lehoty, ani práva žalobcu, nie je možné tvrdiť, že protokol z daňovej kontroly je nezákonne získaným dôkazom.

33. Žalovaný nesúhlasil s tvrdením žalobcu o neexistencii dôvodu na samotné prerušenie daňovej kontroly, pretože správca dane počas nej preveroval aj dodanie tovaru s oslobodením do Českej republiky, preto odpoveď od českej daňovej správy mala význam pre vyvodenie jeho záverov o neuznaní oslobodenia od dane. Tieto skutočnosti sú uvedené v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Postup správcu dane, ktorý zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií a daňovú kontrolu prerušil, bol v súlade s platnými právnymi predpismi, pretože ustanovenia § 61 ods. 1 písm. b) Daňového

poriadku, takúto možnosť správcovi dane umožňujú. Správca dane nevie ovplyvniť lehotu, v ktorej zahraničné daňové správy konajú, a vzhľadom na potrebu preverenia všetkých skutočností pre správne určenie dane čakal na konečnú odpoveď od českej daňovej správy, a preto nemohol o daňovej kontrole pred jej obdržaním pokračovať.

34. Žalovaný k tvrdeniu žalobcu, že správca dane prihladal na nezákonné dôkazy, ktoré získal počas prerušenia daňovej kontroly uviedol, že z odôvodnenia správcu dane je zrejmé, že správca dane zistenia z výpovede svedka C. U. nepoužil v rozhodnutí z dôvodu, že boli získané v dobe, keď bola daňová kontrola prerušená, ale aj z dôvodu, že obchodovanie so stavebnou oceľou tak z pohľadu zapojenia spoločnosti do obchodného reťazca, ako aj personálnych prepojení a fungovania obchodu so stavebnou oceľou v zdaňovacom období august 2008, vyplývalo z protokolu zo dňa 06.12.2013 č. 9701402/5/5445525/2013/Sed, o výsledku daňovej kontroly vykonanej v spoločnosti SOLID PRESS Slovakia s.r.o., za zdaňovacie obdobie január, jún, august až december 2008. Táto kontrola nebola vykonaná na základe dožiadania správcu dane, ale bola samostatným konaním Daňového úradu Prešov. Protokol z daňovej kontroly bol zaslaný správcovi dane spolu s doplňujúcou konečnou odpoveďou zo dňa 03.11.2014, teda po ukončení prerušenia daňovej kontroly u žalobcu.

35. K námietkam, týkajúcim sa hodnotenia dôkazov a zisteného skutkového stavu žalovaný po vyjadrení poukázal na ustanovenie § 24 ods. 1 Daňového poriadku, nález Ústavného súdu SR č. III. ÚS 401/09-17 zo 16.12.2009, ako aj na judikatúru Najvyššieho súdu SR a judikatúru Najvyššieho správneho súdu ČR, z ktorých vyplýva, že dôkazná povinnosť je na daňovom subjekte, pretože ide o skutočnosti, ktoré sú súčasťou jeho daňového priznania. Ak správca dane pri preverovaní písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly, preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, správca dane splní svoju dôkaznú povinnosť, a v takomto prípade je opäť na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Správca dane objektívne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov, ktoré predložil žalobca, ako aj jeho postup pri uplatňovaní ustanovení zákona o DPH. Hodnotenie správcu dane vychádzalo z faktov a dôkazov, ktoré získal z rôznych zdrojov (odpovede na dožiadania, odpovede na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií), čo svedčí o objektívite vykonaného dokazovania, a z neho vyplývajúcich logických záverov správcu dane.

36. Žalovaný poukázal na nepresnosť žaloby, v ktorej žalobca uvádza, že „predmetom preskúmania boli rôzne obchody, množstvo obchodovaných komodít, pričom žalovaný aplikoval svoje závery na všetky z nich, hoci nie u každého bol skutkový stav rovnaký“. Žalovaný v tejto súvislosti uviedol, že rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie rozhodnutia správcu dane bolo neuznanie práva na odpočítanie dane v celkovej sume 21.832,23 eur (657.718 Sk) faktúr vystavených spoločnosťou Solid Press Slovakia s.r.o., za betonársku oceľ a neuznanie nároku na oslobodenie od dane pri dodávkach betonárskej ocele českej spoločnosti LANDORIKA s.r.o. Správca dane okrem uvedených obchodných partnerov žalobcu preveroval aj prepravcov: EKOPRIM s.r.o., Prešov, KOMEX S. Y., Prešov, KFŠ-DELTA s.r.o., Bardejov, GIM-SERVIS a.s., Košice, žiadne iné obchody a komodity nemali vplyv na určený rozdiel dane za zdaňovacie obdobie august 2008. Spoločnosť Solid Press Slovakia s.r.o. bola dodávateľom betonárskej ocele, preto zistenia o tejto spoločnosti a jej aktivitách sú relevantným dôkazom vo vzťahu k preverovaniu zdanieľných obchodov žalobcu. Podľa žalovaného, správca dane všetky dôkazy, a teda aj zistenia o obchodných partneroch vyhodnotil v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov.

37. Námietka žalobcu, že správca dane nevykonával navrhované dôkazy, nie je opodstatnená, pretože zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrďa tvrdenia daňového subjektu uvádzané ním v daňovom priznaní. Dokazovanie vedie správcu dane, ktorý nie je viazaný iba na návrhy daňových subjektov. Je na správcovi dane vykonávaním dokazovania a na jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť vrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí. Žalobca mal dostatok času, aj priestoru v priebehu daňovej kontroly, aby dôkazy, ktoré by mohli zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania, predložil, alebo navrhol spôsob ich preukázania.

38. Žalovaný k tvrdeniam žalobcu, že konštatovania uvedené v rozhodnutí nevychádzajú z reálne zisteného skutkového stavu a nie sú podložené vecnými dôkazmi uviedol, že zo zistení správcu dane vyplynulo, že stavebná oceľ bola do tuzemska dodávaná lotyšskou spoločnosťou JOINT -

STOCK COMPANY „LIEPAJAS METALURGS, jej konečnými spotrebiteľmi boli napríklad spoločnosti M.S.I. Slovakia s.r.o., METALEX a.s., Deltabeam Slovakia s.r.o. Do reťazca spoločností obchodujúcich s touto komoditou bol vložený umelo vytvorený reťazec pozostávajúci zo spoločností DELTA-UK s.r.o. Gíraltovce, SOLID PRESS Slovakia s.r.o., Prešov, DRYÁDA CORPORATION s.r.o., Trebišov, LANDORIKA s.r.o., Česká republika, SIA AMG Lotyšsko, TATRA TRADE CORPORATION s.r.o., Slovensko. V dôsledku umelo vytvoreného reťazca spoločností boli medzi lotyšského dodávateľa a konečných spotrebiteľov zapojené ďalšie spoločnosti, na konci ktorých bola spoločnosť TATRA TRADE CORPORATION s.r.o., ktorá fakturovala oceľ so slovenskou DPH, a tým umožnila získať konečným článkom reťazca neoprávnenú výhodu v podobe odpočítania dane, uplatnením ktorého si tieto spoločnosti neoprávnene znížili daňovú povinnosť.

39. Žalovaný vo svojom vyjadrení uviedol, že z judikatúry SR vyplýva, že pri posudzovaní nároku na odpočítanie DPH, ako aj na oslobodenie od dane, musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálnym. Táto zásada nielen umožňuje, ale aj prikazuje správcovi dane neprihliadať k simulovaným právnym úkonom, keď sa tieto reálne neuskutočnili, nenaplnili, a zastierajú úkony, ktoré sa uskutočnili. Existencia samotnej faktúry ešte nedeclaruje, že dodávka fakturovaného tovaru bola skutočne dodaná, prípadne zrealizovaná dodávateľom uvedeným na spornej faktúre. Napriek tomu, že predložené faktúry a ostatné doklady spĺňali formálne náležitosti, správca dane preveroval, či údaje uvedené na faktúrach odrážajú reálnu skutočnosť. Správca dane skonštatoval, že samotné predloženie dokladov nie je dôkazom o tom, že sa zdaniteľné obchody uskutočnili tak, ako je to deklarované faktúrami, spoločnosťou, ktorá je uvedená ako dodávateľ fakturovaného zdaniteľného obchodu, pretože technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad.

40. Keď si žalobca v zdaňovacom období august 2008 uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti Solid Press Slovakia s.r.o., a deklaroval dodanie tovaru s oslobodením od dane českej spoločnosti LANDORIKA s.r.o., musí byť schopný preukázať, že deklarované zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako to uviedol v daňovom priznaní a na predložených dokladoch. Žalobca neuniesol dôkazné bremeno, a nepredložil také dôkazy, ktoré by potvrdili vierohodnosť a správnosť ním deklarovaných údajov v dokladoch za zdaňovacie obdobie august 2008. Predložil iba dôkazy formálnej povahy, ktoré by vo všeobecnosti obstáli iba za situácie, že by obchodné transakcie nevykázali žiadne pochybnosti o správcu dane. Keďže z dokazovania správcu dane vyplynulo, že deklarované zdaniteľné obchody nezodpovedali bežným obchodným podmienkam, mal správca dane oprávnené pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti dokladov, ktoré žalobca predložil. Z predložených dokladov sa vec javí tak, ako by 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 DPH a oslobodenia od dane.

41. Boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je uznávaným cieľom smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme DPH, ktorú zákon o DPH transponuje. Zásada zákazu zneužívania práva 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. Zúčastnené spoločnosti (aj žalobca) vytvorili takú sieť spoločností, ktorými zneprehľadnili fakturačné toky tovaru. Jediným cieľom umelo vytvorených plnení medzi spoločnosťami, bolo zníženie daňového zaťaženia a odčerpávanie nadmerných odpočtov zo štátneho rozpočtu, a to cez deklarované faktúry za dodávky stavebnej ocele, bez reálneho plnenia. Námetka, že konštatovania v rozhodnutí nevychádzajú z reálne zisteného skutkového stavu, je podľa žalovaného neopodstatnená.

42. Žalovaný k tvrdeniam žalobcu, ktoré sa týkajú oslobodenia od dane, uviedol, že správca dane v odôvodnení napadnutého rozhodnutia uviedol konkrétne faktúry pre odberateľa LANDORIKA s.r.o. v

Českej republike, ako aj žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, a odpovede na ňu, z ktorých vyvodil záver o porušení uvedeného ustanovenia, a preto námietka žalobcu o nepreskúmateľnosti rozhodnutia, je neopodstatnená. Skutočnosť, že v súčasnosti je spoločnosť LANDORIKA s.r.o. nezastihnuteľná, o čom svedčia informácie získané v roku 2014, že žalobca s touto spoločnosťou uzatvoril kúpnu zmluvu, že všetky obchody v rokoch 2008 - 2011 nemohli byť fiktívne, že tovar v určitom objeme musel existovať, atď., nemôžu byť podkladom pre poskytovanie úľav žalobcovi, spočívajúcich v obmedzení povinnosti riadne preukázať všetky podklady pre overenie správnosti uplatneného oslobodenia od dane.

43. Žalovaný k námietke absencie dôkazov o zapojení žalobcu do fiktívnych obchodov uviedol, že 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 potvrdzovalo umelý charakter činností zúčastnených spoločností. Vzhľadom na to, že žalobca bol súčasťou tejto siete - uplatňoval odpočítanie dane z nákupu od spoločnosti Solid Press Slovakia s.r.o., a zároveň uplatňoval oslobodenie od dane pri dodávkach stavebnej ocele českej spoločnosti LANDORIKA s.r.o., bolo logické a správne, keď správca dane všeobecnú schému obchodovania aplikoval aj na žalobcu.

44. Žalovaný konštatoval, že vo svojom rozhodnutí sa dostatočným spôsobom vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami žalobcu, z jeho rozhodnutia vyplýva, za akých skutočností správca dane, ako aj žalovaný vychádzali, a akými právnymi úvahami sa pri rozhodovaní riadili. Postup správcu dane, ako aj žalovaného nebol v rozpore s právnymi predpismi, a žalobné námietky preto nemôže akceptovať.

45. Na základe výzvy súdu z 13.02.2017 právny zástupca žalobcu predložil súdu repliku z 20.03.2017 k vyjadreniu žalovaného k žalobe zo 16.12.2016, v ktorej pridržiavajúc sa obsahu žaloby uviedol:

„Vyjadrenie žalovaného obsahuje predovšetkým popis všeobecných zásad daňového konania a jeho bližší priebeh, ako aj rôzne súdne rozhodnutia, ktorých obsah je súdu a stranám konania známy, preto sa k nim už nebudeme vyjadrovať. Taktiež ani k procesným postupom, ktorých správnosť si žalovaný obhajuje a ktoré sme my v žalobe podrobne rozporovali. Napríklad k zákonnosti lehôt uvádzame, že síce správca dane formálne deklaroval dodržanie 1 ročnej lehoty, avšak celkovo sa jej trvanie predĺžilo až na 5 rokov, čo rozhodne primeranou dobou nie je. 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. Päť rokov trvania prerušenia konania (a podobne tomu tak bolo aj v mnohých iných daň. konaniach voči našej spoločnosti) je nadmerne zaťažujúce, spôsobuje obdobie právnej neistoty, nevraviac o tom, že počas niektorých konaní správca dane aj vydal predbežné opatrenia o zákaze nakladať s celým majetkom spoločnosti. Takéto opatrenia dlhoročne zasahujú do práva daň. subjektu užívať majetok apod.

Na str. 5 vyjadrenia žalovaný konštatuje, že nebol povinný vykonať dôkazy navrhované daň. subjektom - avšak tým vlastne poprel svoje vlastné právne závery z predošlých zrušovacích rozhodnutí FR SR č. 95547/2015, kde v zásade žalovaný zrušil a vrátil vec na nové konanie prvostupňovému daň. úradu, s poukazom na nedostatočné vysporiadanie sa s návrhmi a tvrdeniami daň. subjektu, nedostatok dôvodov atď. Čiže, ak už v minulosti opakovane došlo k nedostatočne preskúmanému skut. stavu, malo byť v záujme správcu dane tieto nedostatky úplne odstrániť a dokazovanie a odôvodnenie v danom smere doplniť, čo sa však nestalo. Tvrdenie žalovaného o vytvorení dostatočného času v priebehu daň. kontroly nie je právne významné, v akom štádiu konania sme návrhy na vykonanie dôkazov predložili, pokiaľ to bolo stále ešte v jeho priebehu, mohol a mal ho správca dane vykonať súc. viazaný pokynom odvolacieho orgánu (žalovaného) na doplnenie dokazovania. Správca dane však nami navrhované dôkazy nedoplnil tvrdiac, že boli navrhnuté neskoro. Tu uvádzame, že až v závere samotnej daňovej kontroly sme vlastne zistili, k akým záverom správca dane došiel a že nás viní z účasti na karuselovom obchode. Až po oboznámení sa s protokolom sme vlastne mohli zistiť skutočnosť, ktoré sú ním spochybňované.

Fakt, že teraz žalovaný podrobne vysvetľuje dôvody svojho rozhodnutia a skutkové zistenia a to nad rámec pôvodného odôvodnenia napadnutého rozhodnutia (napr. na str. 5, 6 jeho vyjadrenia z 16.12.2016), ktoré sa v rozhodnutiach prvostupňovom ani druhostupňovom neuvádzajú, už je bezpredmetný, nakoľko s dôkazmi sa musí vysporiadať už v rozhodnutí, nie až v súdnom konaní o ich preskúmaní. Pokiaľ správca dane a odvolací orgán sa nevysporiadajú s dôkazmi a tvrdeniami daň. subjektu, nie je potom ani zrejmé, aké dôkazy vlastne považujú za dostačujúce a preukazné zo strany daň. subjektu.

Žalovaný opomenul vziať do úvahy podstatnú skutočnosť, že naša spoločnosť /naš konateľ/ nebol uvedený ako podozrivý člen obvinenej skupiny a nie je trestne stíhaný. My tvrdíme, že všetky obchody našej spoločnosti mali reálny základ, obchodovalo sa s reálnym tovarom, o žiadnych údajných karuselových obchodoch sme nemali vedomosť a napriek tomu sa s týmto žalovaný nijako nevysporiadal.

Na str. 6 prvý odsek k výpovedi N.. H. uvádza, že nemal správca dane vedomosť o výsluchu svedka N. H. v inom daň. konaní, čo sa javí ako neprijateľný argument vzhľadom k tomu, že všetky daň. veci za rôzne zdaňovacie obdobia voči našej spoločnosti vykonával ten istý správca dane, tí istí jeho zamestnanci, pričom ostatné dôkazy, zistenia a závery si vymieňali z iných daň. kontrol. Je preto neprijateľné, že práve dôkazy svedčiace v prospech daň. subjekt, tie im boli z inej daň. veci údajne neznáme.

Pokiaľ sa správca dane na str. 4 a 5 vyjadrenia opiera svoje závery o zistenia, dôkazy z iných daňových kontrol, resp., aj u iných daňových subjektov Solid Press Slovakia, s.r.o, tak namietame ich nezákonný spôsob obstarania, keďže pri daných úkonoch sme neboli zúčastnení, nemali sme možnosť sa zúčastniť výsluchu, vykonávania dôkazov, čím sa porušilo naše právo uvedené v ust. § 25 ods. 4 Daň. poriadku - ak vypovedá svedok, daňový subjekt alebo jeho zástupca má právo byť prítomný pri jeho vypočutí a klásť mu otázky. Takéto dôkazy mali byť znova v dotknutom daňovom konaní voči našej spoločnosti vykonané, resp. mali byť podrobne ich zistenia nám oboznámené, čo sa nestalo, a preto by takýto dôkaz nemal byť podkladom rozhodovania. Podobne uvedené platí aj vo vzťahu k dôkazom vykonaným v rámci MVI (ktoré boli robené opakovane, vo väčšom rozsahu), kde daňový subjekt nemá žiadnu vedomosť o ich priebehu, obsahu, nemá možnosť zúčastniť sa na nich, klásť otázky apod. Je zrejmé, že 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.

Na str. 4 a nasl. žalovaný právne polemizuje nad dôkazným bremenom v daň.konaní spomínajúc viaceré súdne rozhodnutia. My tiež dodávame nasledovné súdne rozhodnutia s podobným skutkovým základom. Počas viacročného a opakovaného trvania daňového konania došlo k zániku niektorých subjektov, horšej kontaktosti niektorých vyslúchaných svedkov, čo správca dane nesprávne pričítal nám ako nepreukázanie reálneho uskutočnenia obchodu. Postupoval tým v rozpore so správnym názorom Najvyššieho súdu SR uvedeného v rozhodnutí sp. zn. 3Sžf/1/2011 nasledovne: „Daňový subjekt vyčerpал vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správcu dane. V danom prípade správca dane pričítal žalobcovi ako daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno... Najvyšší súd zistil, že pri každej faktúre sa nachádza podrobný súpis dodaného tovaru a služieb. Nejde o situáciu, že by žalobca disponoval iba faktúrou so všeobecným opisom zdaniteľného plnenia, ktoré by bolo nepreskúmateľné. Vzhľadom na takto zdokumentované plnenie vzniká otázka, v akom rozsahu by podľa správcu dane mal žalobca zabezpečovať ešte dôkazy o existencii plnenia. Z obsahu administratívneho spisu je zrejmé, že u správcu dane vznikli pochybnosti výlučne z dôvodu preverovania účtovnej evidencie žalobcových dodávateľov, na ktorú skutočnosť žalobca ako daňový subjekt nemá vplyv. Žalobca ako daňový subjekt nemôže predpokladať, že u určitých dodávateľov by mal nadštandardne zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že u týchto subjektov nebude evidencia riadne vedená... Skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z., tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy, tykajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemôžu tvorit' dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. V tejto súvislosti možno poukázat' na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-35S/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami." Ak v našom prípade postupoval správca dane/žalovaný obdobne, ide o nesprávny úradný postup, v rozpore s právnym názorom Najvyššieho súdu SR.

46. Žalobca k tvrdeniu správcu dane/ žalovaného, že mal preukázat' splnenie podmienky oslobodenia od dane pri medzinárodnom dodaní, uviedol nasledovné. „Ak aj súčasný daňový právny predpis upravuje zodpovednosť daň. subjektu za „korektnosť“ obchodného partnera, tak tento právny stav tu nebol v čase

vzniku predmetných obchodov, t.j. v auguste roku 2008. Obsah aktuálnej právnej normy nemôže byť vykladaný retrospektívne na skutkový stav, ktorý vychádzal zo vtedajšej inej legislatívnej situácie. Výklad hmotného práva musí byť aplikovaný na jeho platnosť a účinnosť v čase, keď posudzované daňové operácie boli uskutočnené. Prenos daň. povinnosti bol zavedený v SR zákonom až pomerne nedávno, pričom v roku 2008 ešte účinný nebol, a preto sme podrobne neskúmali zázemie tamojších spoločností. Nám kúpnu cenu zaplatili, tovar odovzdali aj prevzali, preto obchodné vzťahy fungovali. V daných súvislostiach poukazujeme na rozsudok Súdneho dvora EÚ zo dňa 6. 9. 2012, vo veci Mecsek-Gabona Kft, č. C_273/II. Predmetom tohto sporu bolo intrakomunitárne dodanie tovaru talianskemu platcovi dane. Ako sa ukázalo, tak tento platca po celú dobu svojej existencie nikdy neodviedol žiadnu DPH, pričom mal sídlo evidované na adrese, kde bol neznámy. Tieto skutočnosti potom viedli taliansku daňovú správu ku spätnému zrušeniu registrácie k dani, čo spôsobilo jednému obchodnému partnerovi nemalé problémy. Podstatou citovaného judikátu je vyslovená povinnosť daňových správ pred pridelením DIČ, preverovať daňový subjekt samotný tak, aby bolo zamedzené jeho zneužitiu. V opačnom prípade nemožno klásť v rovine daňovej túto skutočnosť subjektom obchodujúcim s týmto problémovým subjektom za vinu. Pozn.- takýto prístup by mala zaujať aj naša daň. správa, čo sa však v našom prípade neudialo a správca dane nám prakticky retrospektívne k roku 2008 určil povinnosť preverovať si daňovú spoľahlivosť, iné obchody či zázemie vo vzťahu k našim obchod. partnerom, hoci sám tak pri prideľovaní im DIČ DPH asi daňový orgán prísl. štátu neučinil.

V danom kontexte sa opierame tiež o právne názory ESD v rozhodnutiach C-354/03, C-355/03, C-484/03, kde Súdny dvor EÚ vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazi dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná samostatne a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami. Obdobne v rozsudku NS SR č. 6Sžf/10/2012 sa uvádza, že daňový subjekt nemôže znášať dôkazné bremeno a preukazovať skutočnosti, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval. Rovnako NS SR v rozsudku č. 8Sžf/9/2013 dospel k záveru, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou s opisom druhu a ceny dodaných tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Ak tieto skutočnosti budú uplatnené proti daň. subjektu, účasť na dokazovaní mu musí byť umožnená. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia od následného forenzného dokazovania." Správca dane/žalovaný podľa týchto zásad nepostupovali, preto sú ich rozhodnutia čo do procesu, ktorý im predchádzal ako aj obsahovo nesprávne.

Podobne podľa rozsudku ESD sp.zn. C-110/99 Emsland je dôkazné bremeno pri preukázaní, že došlo k zneužitiu práva na správcovi dane. Podobne v zmysle rozsudku ESD C-643/11 sa čl. 167, 168 DPH Smernice má vykladať tak, že ak by sa však vzhľadom na podvody alebo nezrovnalosti, ktorých sa dopustil vystaviteľ faktúry alebo inej osoby v reťazci, považovalo toto plnenie za neuskutočniteľné na to, aby správca dane mohol zamietnuť nárok na odpočítanie dane, je povinný na základe objektívnych skutočností a bez toho, aby od príjemcu faktúry vyžadoval overovanie, ktoré tento nie je povinný uskutočniť, preukázať, že tento príjemca vedel alebo mohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu tykajúceho sa DPH." V našom prípade správca dane/žalovaný neuviedli v rozhodnutiach relevantné skutočnosti, z ktorých by vyplynulo, ako priamo naša obchodná spoločnosť vedela alebo mala vedieť, že k podvodu došlo.

Pokiaľ žalovaný na str. 8 vyjadrenia poukazuje na rozsudok Súdneho dvora vo veci Halifax C-25S/02, tak my dopĺňame, že zámerne neuviedol aj ďalšie závery ESD z daného rozsudku, 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 zaplataenie odpočítaných súm za každé takéto plnenie. Správca dane však musí takisto odpočítat 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. K tomuto však správca dane Daňový úrad Košice, pobočka Trebišov ani žalovaný nedospel.“

47. Správny súd rozhodol o žalobe rozsudkom č.k. 6S/90/2016-71 zo dňa 15. februára 2018 tak, že žalobu zamietol. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca kasačnú sťažnosť, o ktorej rozhodol Najvyšší súd SR rozsudkom č. k. 10Sžfk/46/2018 zo dňa 19.06.2019 tak, že rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/90/2016-71 zo dňa 15. februára 2018 zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V dôvodoch rozhodnutia kasačný súd konštatoval, že Krajský súd v Košiciach pri odôvodňovaní napadnutého rozsudku nepostupoval v zmysle zákonných pravidiel uvedených v ustanovení § 139

ods. 1, 2 SSP a v ustanovení článku 46 ods. 1 Ústavy SR a článku 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd. Uviedol, že odôvodnenie rozsudku je síce rozsiahle, avšak z väčšej časti obsahuje len opis odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov a reprodukciu žalobných dôvodov a vyjadrenia k žalobe. Vlastná argumentácia a právne posúdenie veci krajským súdom je v napadnutom rozsudku veľmi strohá, neodráža žalobnú argumentáciu sťažovateľa a možno konštatovať, že závery krajského súdu sú len doslovnou reprodukciou záverov žalovaného, pričom v odôvodnení rozsudku absentuje myšlienkový sled, ktorý by ozrejmoval, ako krajský súd k svojim záverom dospel. Ďalším dôvodom zrušenia rozhodnutia bolo, že v odôvodnení rozsudku absentuje zo strany správneho súdu vysporiadanie sa s námietkou žalobcu ohľadne neprimeranej dĺžky prerušenia daňovej kontroly. Najvyšší súd uviedol, že súd pochybil, keď odmietol preskúmať zákonnosť procesného postupu správneho orgánu s odôvodnením, že správny súd neprináleží posudzovať dôvodnosť prerušenia daňovej kontroly a že tento právny záver krajského súdu nemá žiadnu oporu v zákone. Preto podľa názoru kasačného súdu, odôvodnenie napadnutého rozsudku nemožno považovať za presvedčivé a zákonné. Svojim postupom krajský súd porušil právo žalobcu na spravodlivý proces, ktoré vychádza z článku 46 ods. 1 ods. 2 Ústavy SR. Najvyšší súd SR uložil krajskému súdu v ďalšom konaní vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby a následne rozhodnúť a rozsudok náležite a presvedčivo odôvodniť.

48. Správny súd v konaní podľa § 177 a nasl. SSP po preskúmaní žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného a oboznámení sa s obsahom administratívnych spisov žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa v konaní bez nariadenia pojednávania (za splnenia zákonných podmienok podľa § 107 ods. 2, § 182 ods. 1 písm. g/ a § 105 ods. 2 písm. a/ SSP) opätovne dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

49. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) 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.

50. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. právo odpočítať daň z tovarov alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

51. Citované ustanovenia § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. vymedzujú právo platiteľa dane na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. 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 dôkazne podložiť, teda preukázať. Faktúra je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ako aj nároku na oslobodenie od dane použiteľná len vtedy, ak je nepochybné, že údaje v nej uvedené odrážajú skutočnosť. Faktúry a doklady predložené správcovi dane 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.

52. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku (zákon č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov; ďalej len „Daňový poriadok“), správcu 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 správnymu určeniu a vyrubeniu dane.

53. 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, pričom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

54. Pri uplatňovaní daňových predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo ine skutočnosti rozhodujúce pre vyrubenie alebo vybratie dane (§ 3 ods. 6, prvá veta Daňového poriadku účinného do 01.01.2018).

55. S účinnosťou od 01.01.2018 bol Daňový poriadok doplnený v ustanovení § 3 ods. 6 o nasledovný text:

„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.“ Predmetná doplňujúca časť ustanovenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku bola síce včlenená do zákona po vydaní žalobou preskúmaného rozhodnutia žalovaného z 10.06.2016, avšak jej právnym východiskovým podkladom bola tak rozhodovacia prax daňových správnych orgánov, ako aj judikatúra krajských súdov, Najvyššieho súdu SR, Ústavného súdu SR, ako aj súdneho dvora Európskej únie, týkajúca sa boja proti daňovým podvodom.

56. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočností, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.

57. 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.

58. Ako dôkaz možno v zmysle § 24 ods. 4, prvá veta Daňového poriadku, 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.

59. Podľa § 165 ods. 4 Daňového poriadku, daňová kontrola začatá a neukončená pred účinnosťou tohto zákona sa dokončí podľa doterajších predpisov.

60. Podľa § 15 ods. 16 a 17 prvá a druhá veta zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) Daňového poriadku, ustanovenia prvej časti zákona a § 32, 34 a 41 sa primerane použijú aj na daňovú kontrolu. Správca dane ukončí daňovú kontrolu do 6. mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane, môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplatnením primerane predĺžiť, najviac však o 6 mesiacov a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného predpisu, najviac o 12 mesiacov.

61. Podľa § 25 písm. a) odseky 1, 2, 5 zákon č. 511/1992 Zb., správca dane môže konanie prerušiť najmä, ak sa začalo konanie o predbežnej otázke alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Správca dane môže konanie prerušiť najdlhšie na dobu 30 dní, ak to z dôležitých dôvodov zhodne navrhnú účastníci konania. Ak nie je ukončené konanie o predbežnej otázke alebo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, môže správca dane túto lehotu primerane predĺžiť, najdlhšie však na čas, kým sa rozhodne o predbežnej otázke alebo o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia. Ak je konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

62. Podľa § 63 ods. 2 Daňového poriadku, rozhodnutie musí vychádzať zo stavu zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

63. 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 (§ 63 ods. 5 Daňového poriadku).

64. Účelom daňového konania je zistiť, či si daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Pretože ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania a preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo iných skutočností, rozhodujúcich pre správne určenie

dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Cieľom daňového konania je určenie výšky dane a záväzné uloženie povinnosti zaplatiť ju konkrétnemu daňovému subjektu, a to v súlade so zákonom a zisteným skutkovým a právnym stavom veci, ktorá je predmetom administratívneho konania.

65. V rámci dokazovania v daňovom konaní, dôkazná povinnosť prioritne svedčí daňovému subjektu. Správca dane dokazovanie vykonáva, pričom jeho úlohou je zistiť skutočností rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesným postupom, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie, pričom pri dokazovaní správca dane nie je viazaný iba návrhmi daňových subjektov; daňové konanie nie je pritom konaním vyhľadávacím. K otázke dôkaznej povinnosti daňového subjektu pri preukazovaní nároku na odpočítanie DPH sa vo svojej judikatúre dlhodobo vyjadruje aj Najvyšší súd Slovenskej republiky. Napríklad v rozsudku č.k. 1Sžfk/74/2017 z 09.10.2018 Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatoval v bode 28. odôvodnenia rozsudku nasledovné závery: „judikatúra Najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniateľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru, zmluvu a preberací protokol s položkami v prílohe, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o realite takéhoto zdaniateľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov“.

66. 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 skutočností, dôležitých pre správne určenie dane podľa Daňového poriadku. Ustanovenie § 49 ods. 2 a § 51 zákona o DPH určujú ako musí platiteľ prijaté zdaniateľné 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. Daňové orgány postupovali v preskúmvanej právnej veci v súlade s danými právnymi požiadavkami na preukázanie nároku na odpočítanie DPH.

67. Správny súd rozhodol vo veci dňa 08.07.2021 verejným vyhlásením rozsudku bez nariadenia pojednávania 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 08.07.2021 bolo zverejnené na úradnej tabuli dňa 21.06.2021.

68. Správny súd preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného ako i správneho orgánu prvého stupňa tiež konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podanej žaloby a po oboznámení sa s administratívnymi spismi dospel k záveru, že správne orgány postupovali správne a v súlade s platnou právnou úpravou a preto aj preskúmvané rozhodnutie je správne a zákonné. V správnom konaní bol dostatočne zistený skutkový stav veci a na jeho základe bol vyvozený aj správny právny záver, s ktorým sa súd v celom rozsahu stotožňuje. Rozhodnutia zodpovedajú zákonu aj po formálnej strane. Žalovaný sa podľa názoru súdu dostatočným spôsobom vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu v podanom odvolaní, ako to vyplýva z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia a to citáciou dotknutých právnych noriem, ako aj ich logickým výkladom a správnym aplikovaním na prejednávaný prípad.

69. Žalobca v prvom rade namietal nedodržanie procesných lehôt počas výkonu daňovej kontroly, v dôsledku čoho kvalifikuje protokol z daňovej kontroly za predmetné zdaňovacie obdobie ako nezákonný dôkaz. Namietal účelnosť a hospodárnosť prerušenia daňovej kontroly v súvislosti so žiadosťou správcu dane o medzinárodnú výmenu informácií a žiadal, aby súd posúdil účelnosť prerušenia konania správcou dane a relevantnosť prerušenia konania pre rozhodnutie vo veci samej. Podľa názoru krajského 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 na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní začal u žalobcu opätovnú daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie august 2008 spísaním Zápisnice o začatí daňovej kontroly č. 9813401/5/376368/2012 zo dňa 07.03.2012. V priebehu daňovej kontroly

správca dane (okrem iných dožiadaní) zaslal českej daňovej správe žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9813401/5/3749621/2012 zo dňa 14.12.2012. Správca dane rozhodnutím číslo 9813401/5/3796645/2012/Vys zo dňa 20.12.2012, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 28.12.2012, prerušil daňovú kontrolu odo dňa 20.12.2012 z dôvodu potreby získania informácií v rámci medzinárodnej výmeny informácií, do dňa prijatia odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Dňa 08.04.2013 bola doručená odpoveď českej daňovej správy, ktorá nebola úplná a z tohto dôvodu, správca dane dňa 15.04.2013 požiadal o doplnenie odpovede a dňa 20.09.2013 urgoval túto žiadosť. Dňa 09.10.2014 bola doručená konečná odpoveď na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Správca dane oznámil daňovému subjektu listom č. 9813401/5/4663566/2014 zo dňa 16.10.2014 (doručený dňa 21.10.2014) pokračovanie vo výkone daňovej kontroly. Dňa 26.11.2014 správca dane vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 9813401/5/5205013/2014/Vys, ktorý spolu s Výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole č. 9813401/5/5207766/2014 zo dňa 26.11.2014 doručil daňovému subjektu. Daňový subjekt uvedený protokol a výzvu prevzal osobne dňa 28.11.2014, čím bola daňová kontrola v zmysle ustanovenia § 46 ods. 9 písm. a) 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“) ukončená.

70. V súvislosti s možnosťou výskytu okolností v rámci jednotlivých etáp daňového konania, ktoré ovplyvňujú jeho plynulý priebeh a znemožňujú v konaní pokračovať, dáva Daňový poriadok správcovi možnosť konanie prerušiť. Daňový poriadok rozlišuje obligatórne a fakultatívne prerušenie daňovej kontroly. Daňová kontrola je prerušená dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení kontroly. Správca dane následne v daňovej kontrole pokračuje z vlastného podnetu alebo na podnet kontrolovaného daňového subjektu v prípade, ak pominuli dôvody, pre ktoré bolo konanie prerušené. Keď je daňová kontrola prerušená, lehota na jej vykonanie neplynie, t.j. daňová kontrola sa predlžuje o čas, po ktorý bola prerušená. Prerušenie daňovej kontroly znamená, že časový interval medzi jej začatím a jej ukončením môže byť dlhší než jeden rok, čo je maximálna zákonná dĺžka uskutočnenia daňovej kontroly. Pokiaľ predmetná situácia nastane a daňová kontrola trvá dlhšie ako jeden rok, súd je povinný skúmať dôvodnosť (zákonnosť) jej prerušenia. Jednou z fakultatívnych možností prerušenia konania podľa Daňového poriadku, je potreba získania informácie prostredníctvom príslušného orgánu v zahraničí podľa zákona č. 76/2007 Z. z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov. Z dikcie zákonného znenia prerušenia daňového konania je zrejmé, že Daňový poriadok neurčuje žiadne konkrétne časové mantinely ohraničujúce trvanie samotného prerušenia daňovej kontroly. Vnútroštátna právna úprava sa v tomto obmedzuje iba na všeobecnú formuláciu, podľa znenia ktorej správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania vtedy, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo. Podľa názoru kasačného súdu vysloveného v rozhodnutí pod sp. zn. 4Sžfk/62/2018: „dĺžka prerušenia daňového konania z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií je determinovaná lehotou, v ktorej sú žiadané orgány povinné poskytnúť informácie na základe článkov 7, 9 a 10 nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo dňa 07. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Pričom žiadaný orgán poskytuje informácie tak rýchlo, ako je to možné, no najneskôr tri mesiace po dni prijatia žiadosti. Pokiaľ žiadaný orgán nie je schopný odpovedať na žiadosť v stanovenej lehote, okamžite informuje žiadajúci orgán o dôvodoch, prečo tak neurobil pričom uvedie, kedy bude pravdepodobne schopný odpovedať (článok 12 citovaného Nariadenia Rady (EÚ) č. 904 (2010).“ S danou časťou rozhodnutia sa stotožňuje aj správny súd. Avšak Najvyšší súd SR ďalej v citovanom rozhodnutí zdôrazňuje (bod 62 citovaného rozhodnutia): „že napriek absencii stanovenia konkrétnych lehôt, ako aj bližšej špecifikácie podmienok uplatniteľných vo vzťahu k preukázaniu možnosti prerušiť daňovú kontrolu, túto nemožno chápať neobmedzene. Ako významné ustanovenie v súvislosti s oprávnením správcu dane prerušiť daňovú kontrolu, je potrebné podľa Najvyššieho súdu SR chápať ustanovenie § 44 Daňového poriadku, v zmysle ktorého sa daňová kontrola vykonáva vždy iba v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu (čl. 2 ods. 2 Ústavy SR), čo znamená, že správca dane by nemal pri jej výkone zbytočne zaťažovať daňový subjekt, no zároveň ju musí vykonať v takom rozsahu, aby čo najpresnejšie a najobjektívnejšie zistil potrebné skutočnosti na splnenie jej účelu. Rozsah a spôsob daňovej kontroly, ktorý zvolí správca dane, musí spĺňať požiadavku nevyhnutnosti, primeranosti a účelnosti. Predmetné ustanovenie Daňového poriadku je potrebné vykladať v spojení so zásadou daňového konania vyjadrenou v § 3 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorej je správca dane povinný vybaviť vec bezodkladne a bez zbytočných prieťahov, pričom je povinný použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré najmenej zaťažujú daňový subjekt a ktoré vedú k správneému určeniu a vyrubeniu dane.“ Z obsahu administratívneho spisu

je zrejme, že v priebehu prerušenia daňovej kontroly, prvostupňový správny orgán - správca dane, zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií príslušnému daňovému orgánu Českej republiky v súvislosti s preverovaním kontraktov žalobcu s českými spoločnosťami, pričom v priebehu vybavovania jeho dožiadania sa viackrát dopytoval a zisťoval stav vybavenia jeho dožiadania. Účelom daňového konania vo všeobecnosti, je zistiť, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, je správca dane oprávnený aj prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií preverovať skutočnosť, týkajúcu sa splnenia podmienok pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu pre vybraných odberateľov v zmysle § 43 zákona o DPH, skutočnosť týkajúcu sa prepravy tovaru do iného členského štátu a skutočnosť týkajúcu sa správneho posúdenia miesta dodania v zmysle § 19 zákona o DPH. Ak správca dane preruší výkon daňovej kontroly za účelom realizácie medzinárodnej výmeny informácií, nemožno mať za to, že by správca dane pokračoval vo výkone predmetnej daňovej kontroly, a preto lehota na jej vykonanie z tohto dôvodu neplynie, a teda uplynúť nemôže. Prerušenie daňovej kontroly musí byť vykonané vždy v súlade so zákonom, t. j. musí byť účelné a nevyhnutné na preukázanie takých skutočností, ktoré nie sú správcovi dane v čase prerušenia daňovej kontroly známe a ktoré majú relevantný vplyv na zistenie potrebných skutočností, za účelom ktorých je daňová kontrola realizovaná. Súd tu dáva do pozornosti bod 77 odôvodnenia vyššie citovaného rozsudku, v ktorom Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatoval: „že nedodržanie maximálnej lehoty na vybavenie žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií nesmie byť na ťarchu práv žalobcu, nakoľko uvedené by malo za následok porušenie princípu proporcionality v daňovom konaní.“ Je preto potrebné skúmať účelnosť a dôvodnosť prerušenia daňovej kontroly z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií a aj primeranosť dĺžky prerušenia. Dôležité je teda zistiť, či bol na prerušenie reálny dôvod, teda posúdiť predmet žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vo vzťahu k predmetu kontroly, či správca dane nepostupoval svojvoľne a či dodržal účel kontroly. Z odôvodnenia rozhodnutia správcu je zrejme, že prerušenie konania za účelom medzinárodnej výmeny informácií poskytlo odpoveď správcovi dane na otázku kolobehu tovaru, či došlo k reálnemu dodaniu tovaru - stavebná oceľ a to preverovaním českej spoločnosti LANDORIKA, s.r.o., Mlynská 326/13, 602 00 Brno. Tieto informácie boli podkladom pre jeho rozhodnutie a výsledky medzinárodnej výmeny informácií sú premietnuté do záverov správnej úvahy správcu dane. Potrebné informácie nebolo možné zistiť v lehote 3 mesiacov z dôvodu nekontaktosti českej spoločnosti, pričom správca dane využil urgencie a pravidelne urgoval českú daňovú správu a podarilo sa zistiť informácie. Získané informácie mali význam na vyvodenie záverov pre správca dane, či reálne bolo možné dôjsť, či došlo k fyzickej dodávke deklarovaného tovaru a či vznikol na základe toho žalobcovi nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty z uskutočneného obchodu, a až po získaní týchto informácií mohol správca pristúpiť k vydaniu napadnutého rozhodnutia.

71. 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 zrejme, či správca dane nepostupoval svojvoľne a či svojím postupom dodržal účel daňovej kontroly stanovený zákonom.“

72. Súd vychádzajúc z vyššie uvedeného v kontexte s obsahom administratívneho spisu má za to, že prerušenie daňovej kontroly nebolo svojvoľné a neúčelné a informácie získané z medzinárodnej výmeny informácií, prispeli k účelu daňovej kontroly a k prevereniu okolností, za ktorým mali byť žalobcom realizované obchody vo vzťahu k českej spoločnosti. Zákonom stanovená ročná lehota na vykonanie daňovej kontroly bola dodržaná, pretože daňová kontrola, ktorá začala dňa 07.03.2012 a bola prerušená odo dňa 20.12.2012 do dňa 09.10.2014, bola ukončená doručením protokolu dňa 28.11.2014. Počas prerušenia daňovej kontroly odo dňa 20.12.2012 do dňa 09.10.2014 lehoty neplynuli. Žalovaný v žalobe poukazuje na ustanovenia zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ale opätovná daňová kontrola bola vykonaná v zmysle ustanovení Daňového poriadku. Žalovaný zistil, že správca dane neporušil procesné lehoty, ani práva žalobcu, postupoval v zmysle platných právnych predpisov a preto nie je možné tvrdiť, že protokol z daňovej kontroly je nezákonne získaným dôkazom. Vzhľadom k tomu nemožno hovoriť o nedodržaní lehoty na prerušenie konania z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií v zmysle ustanovenia článku 10 Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010. Pokiaľ ide o tvrdenie žalobcu o neexistencii dôvodu na samotné prerušenie daňovej kontroly tak súd tiež poukazuje na to ako žalovaný,

že správca dane počas daňovej kontroly preveroval aj dodanie tovaru s oslobodením do Českej republiky, preto odpoveď od českej daňovej správy mala význam pre vyvodenie jeho záverov o neuznaní oslobodenia od dane. Tieto skutočnosti sú uvedené aj v odôvodnení napadnutého rozhodnutia. Postup správcu dane, ktorý zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 9813401/5/3749621/12 zo dňa 14.12.2012 a daňovú kontrolu prerušil odo dňa 20.12.2012, bol v súlade splatnými právnymi predpismi, pretože z ustanovenia § 61 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku správcovi dane vyplýva možnosť prerušiť daňovú kontrolu v súvislosti so žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií a v dôsledku riadneho prerušenia konania neplynú lehoty na jej vykonanie. Správca dane nevie ovplyvniť lehotu, v ktorej zahraničné daňové správy konajú a vzhľadom na potrebu preverenia všetkých skutočností pre správne určenie dane, čakal na konečnú odpoveď od českej daňovej správy (ktorú 20.09.2013 aj urgoval) a nemohol pokračovať v daňovej kontrole pred jej obdržaním.

73. Z ustanovenia § 44 ods. 1 Daňového poriadku vyplýva, že 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. Podľa ustanovenia § 24 ods. 2 Daňového poriadku, dokazovanie vedie správca dane, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Súd preto dôvody žalobcu, týkajúce sa nedodržania lehoty na výkon daňovej kontroly, neadekvátne dlhej doby prerušenia a neexistencie dôvodu na prerušenie daňovej kontroly, považuje za nedôvodné.

74. Pokiaľ ide o námietku žalobcu ohľadom možnej realizácie niektorých úkonov aj počas prerušenia daňovej kontroly tak súd poukazuje na to, že z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane v súvislosti s preverovaním obstarania tovaru od dodávateľa Solid Press Slovakia, s.r.o. dňa 03.10.2012, t.j. pred prerušením daňovej kontroly zaslal dožiadanie č. 9813401/5/2797882/2012 Daňovému úradu Prešov a tento dňa 19.11.2012 zaslal správcovi dane čiastočnú odpoveď na dožiadanie č. 9700401/5/3392889/2012/Step, v ktorej správcovi dane oznámil skutočnosti o spoločnosti Solid Press Slovakia, s.r.o. Dňa 07.01.2013 zaslal správcovi dane ďalšiu odpoveď na dožiadanie č. 9700401/5/62787/2013/Step, v ktorej oznámil, že dňa 07.01.2013 vykonal vypočutie svedka C. U. a priložil zápisnicu z ústneho pojednávania s uvedeným svedkom. Z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane je zrejmé, že správca dane zistenia z výpovede svedka v rozhodnutí nepoužil, a to z dôvodu, že tieto boli získané počas prerušenia daňovej kontroly, ako aj z dôvodu že obchodovanie so stavebnou oceľou, tak z pohľadu zapojenia spoločností do obchodného reťazca, ako aj personálnych prepojení a fungovania obchodu so stavebnou oceľou v zdaňovacom období august 2008, vyplývalo z Protokolu č. 9701402/5/5445525/2013/Sed zo dňa 06.12.2013 o výsledku zistenia z daňovej kontroly vykonanej u spoločnosti Solid Press Slovakia, s.r.o. za zdaňovacie obdobie január, jún, august až december 2008. Táto kontrola nebola vykonaná na základe dožiadania správcu dane, ale bola samostatným konaním Daňového úradu Prešov. Daňový úrad Prešov zaslal uvedený protokol z daňovej kontroly Daňovému úradu Košice spolu s doplňujúcou konečnou odpoveďou č. 9700401/5/4877076/2014/Step zo dňa 03.11.2014 - po ukončení prerušenia daňovej kontroly u žalobcu. Z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane je zrejmé, že správca dane vo vyrubovacom konaní prehodnotil všetky získané dôkazy z pohľadu momentu ich zaobstarania a poukázal na tie z dôkazov, na ktoré neprihliadal, pretože zistil, že boli zaobstarané počas prerušenia daňovej kontroly. Z uvedených dôvodov neobstojí tvrdenie žalobcu, že správca dane prihliadal na nezákonné dôkazy.

75. 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.

76. Správny súd v konaní o preskúmanie 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 07.03.2012 na základe požiadania orgánov činných v trestnom konaní. 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 20.12.2012. Po doručení odpovedí na žiadosť o MVI správca dane pokračoval vo výkone daňovej kontroly a oznámil daňovému subjektu, že dňa 16.10.2014 pominuli prekážky, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Správca dane dňa 26.11.2014 vypracoval protokol z daňovej kontroly č. 9813401/5/5205013/2014/Vys, ktorý bol doručený 28.11.2014. 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 obdobie, 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.

77. 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 z 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 spochybní 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 prejednávacej.

78. Správny súd pripomína, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie, nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadom 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.

79. K námietke nedostatočne zisteného skutkového stavu a žalobcom vytýkaného výlučne jednostranného hodnotenia dôkazov a uvedenia len tých dôkazov, ktoré podporujú skutkové závery žalovaného vo vzťahu k spochybneniu dodania fakturovaného tovaru žalobcovi od dodávateľa Solid Press Slovakia, s.r.o. Prešov krajský súd uvádza, že rozhodnutie žalovaného zodpovedá zákonným požiadavkám na obsah odôvodnenia rozhodnutia v zmysle § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie rozhodnutia správcu dane bolo neuznanie práva na odpočítanie dane v celkovej sume 21 832,23 eura (657 718 Sk) z faktúr vystavených spoločnosťou Solid Press Slovakia, s.r.o. za betonársku oceľ a neuznanie nároku na oslobodenie od dane pri dodávkach betonárskej ocele českej spoločnosti LANDORIKA, s.r.o. Správca dane, okrem uvedených obchodných partnerov žalobcu, preveroval aj prepravcov: EKOPRIM, s.r.o., Prešov, KOMEX S. Y., Prešov, KEŠ-DELTA, s.r.o., Bardejov, GIM-SERVIS a.s., Košice. Žiadne iné obchody a komodity nemali vplyv na určený rozdiel dane za zdaňovacie obdobie august 2008. Spoločnosť Solid Press Slovakia s.r.o. bola podľa predložených dokladov dodávateľom betonárskej ocele, preto zistenia o tejto spoločnosti a jej aktivitách, sú relevantným dôkazom vo vzťahu k preverovaniu zdaniteľných obchodov žalobcu. Správca dane všetky dôkazy, teda aj zistenia o obchodných partneroch žalobcu, vyhodnotil v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov. Námietka žalobcu, že správca dane nevykonal navrhované dôkazy nie je opodstatnená, pretože zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáza a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu uvádzané ním v daňovom priznaní. Z ustanovenia § 24 ods. 2 Daňového poriadku vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane. 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 nepreukáza 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 vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní a akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí.

80. Z rozhodnutia žalovaného, ako aj správca dane nesporne vyplýva, že zo zistení správca dane vyplynulo, že stavebná oceľ bola do tuzemska dodávaná lotyšskou spoločnosťou JOINT-STOCK COMPANY „LIEPAJAS METALURGS“, jej konečnými spotrebiteľmi boli napr. spoločnosti: M.S.I. Slovakia, s.r.o., METALEX, a.s., Deltabeam Slovakia s.r.o. Do reťazca spoločností obchodujúcich s touto komoditou bol však vložený umelo vytvorený reťazec pozostávajúci zo spoločností DELTA UK, s.r.o., Giraltovce (SK) - Solid Press Slovakia, s.r.o., Prešov (SK) - DRYÁDA CORPORATION, s.r.o., Trebišov (SK) - LANDORIKA s.r.o. (CZ) - SIA AMG (LV) - Tatra Trade Corporation, s.r.o. (SK). V dôsledku umelo vytvoreného reťazca spoločností, boli medzi lotyšského dodávateľa a konečných spotrebiteľov zapojené ďalšie spoločnosti, na konci ktorých bola spoločnosť Tatra Trade Corporation, s.r.o., ktorá fakturovala oceľ so slovenskou daňou z pridanej hodnoty, a tým umožnila získať konečným článkom reťazca neoprávnenú výhodu v podobe odpočítania dane, uplatnením ktorého si tieto spoločnosti neoprávnene znížili daňovú povinnosť. Bez takto umelo vytvoreného reťazca by tuzemské spoločnosti na konci reťazca mali postavenie nadobúdateľov tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, ktoré by im z titulu uplatnenia princípu samozdanenia neprineslo výhodu, t.j. možnosť uplatnenia odpočítania dane na vstupe z tuzemských prijatých plnení a v konečnom dôsledku by znamenalo v prípade dodania tohto tovaru v tuzemsku povinnosť odvieť daň na výstupe. Pokiaľ ide o zapojenie žalobcu do fiktívnych obchodov, tak z dokazovania správca 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 na to, že žalobca bol súčasťou tejto siete - uplatňoval odpočítanie dane z nákupu od spoločnosti Solid Press Slovakia, s.r.o. a zároveň uplatňoval oslobodenie od dane pri dodávkach stavebnej ocele českej spoločnosti LANDORIKA s.r.o. - bolo logické a správne, keď správca dane všeobecnú schému obchodovania aplikoval aj na žalobcu. Pokiaľ ide o tvrdenia žalobcu, ktoré sa týkajú oslobodenia od dane, tak správca dane uviedol v rozhodnutí konkrétne faktúry pre odberateľa LANDORIKA s.r.o. v Českej republike, ako aj žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií, (ktorá sa týkala obchodných vzťahov s touto spoločnosťou) a odpovede na ňu (teda nie len zistenia o dodaní tovaru spoločnosťou Solid Press Slovakia, s.r.o.), z ktorých vyvodil záver o porušení uvedeného ustanovenia a preto je námietka o nepreskúmateľnosti rozhodnutia neopodstatnená. Súd poukazuje na to tak, ako to uviedol aj žalovaný v napadnutom rozhodnutí, že doklady predložené ku kontrole, aj keď formálne, spĺňajú právne náležitosti, nepostačujú na potvrdenie, že žalobca splnil podmienku oslobodenia od dane. Skutočnosť, že v súčasnosti je spoločnosť LANDORIKA s.r.o. nezastihnuteľná, o čom svedčia informácie získané v roku 2014, že žalobca s touto spoločnosťou uzatvoril kúpnu zmluvu, že všetky obchody v rokoch 2008 -2011 nemohli byť fiktívne, že tovar v určitom objeme musel existovať, atď., nemôžu byť podkladom pre poskytovanie úľav žalobcovi spočívajúcich v obmedzení povinnosti riadne preukázať všetky podklady pre overenie správnosti uplatneného oslobodenia od dane.

81. 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 správval ako jeho súčasť.

82. 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.

83. 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“.

84. 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 (nálež 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 napĺňa jednotlivé definíčné 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 realnosť 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 zdaniteľné plnenie nie je odzrkadlené v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňujú vierohodnosť o realnosti 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 zdaniteľného 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).

85. 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).

86. 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.

87. 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. 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. Existencia samotnej faktúry ešte nedeklaruje, že dodávka fakturovaného tovaru bola skutočne dodaná, príp. zrealizovaná dodávateľom

uvedeným na spornej faktúre. Napriek tomu, že predložené faktúry a ostatné doklady spĺňali formálne náležitosti, správca dane preveroval, či údaje uvedené na faktúrach odrážajú reálnu skutočnosť. Faktúra je z hľadiska nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty použiteľná len vtedy, keď je nepochybné, že údaje v nej uvedené odrážajú skutočnosť. Správca dane skonštatoval, že samotné predloženie dokladov nie je dôkazom o tom, že sa zdaniteľné obchody uskutočnili tak, ako je to deklarované faktúrami, spoločnosťou, ktorá je uvedená ako dodávateľ fakturovaného zdaniteľného obchodu, pretože technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad. Keď si žalobca v zdaňovacom období august 2008 uplatnil nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti Solid Press Slovakia, s.r.o. a deklaroval dodanie tovaru s oslobodením od dane českej spoločnosti LANDORIKA s.r.o., musí byť schopný preukázať, že deklarované zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako to uviedol v daňovom priznaní a na predložených dokladoch. Žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepredložil také dôkazy, ktoré by potvrdili vierohodnosť a správnosť ním deklarovaných údajov v dokladoch za zdaňovacie obdobie august 2008. 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 žalobca. 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.

88. 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.

89. 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.

90. 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).