

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: 4Sf/16/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 0823106139
Dátum vydania rozhodnutia: 25. 04. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Peter Kvietok
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:0823106139.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Petra Kvietka (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Michaely Kútikovej a JUDr. Lukáša Kolibába, v právnej veci žalobcu: A. B., nar. XX.XX.XXXX, bytom C. D. X, XXX XX E. E., s miestom podnikania: Terézie Vansovej 427/19, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 37 590 022, (podnikateľský subjekt má pozastavenú činnosť), právne zastúpený: Advokátska kancelária NOVÁK s.r.o., sídlom Ladislava Hudeca 15326/2A, 974 01 Banská Bystrica 974 01, IČO: 53 556 798, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 102115541/2019, 102115968/2019, č. 502878/2019, č. 102116804/2019, č. 102117061/2019, č. 502934/2019, č. 102117239/2019 všetky zo dňa 09.09.2019, takto

rozhodol:

- I. Žaloba o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 102115541/2019 zo dňa 09.09.2019 sa zamieta.
- II. Žaloba o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 102115968/2019 zo dňa 09.09.2019 sa zamieta.
- III. Žaloba o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 502878/2019 zo dňa 09.09.2019 sa zamieta.
- IV. Žaloba o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 102116804/2019 zo dňa 09.09.2019 sa zamieta.
- V. Žaloba o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 102117061/2019 zo dňa 09.09.2019 sa zamieta.
- VI. Žaloba o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 502934/2019 zo dňa 09.09.2019 sa zamieta.
- VII. Žaloba o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 102117239/2019 zo dňa 09.09.2019 sa zamieta.
- VIII. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov konania nepriznáva.

odôvodnenie:

1. Daňový úrad Banská Bystrica ako správca dane (ďalej aj „správca dane“ alebo „prvostupňový orgán verejnej správy“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie jednotlivých mesiacov január až december roku 2015. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobia január až október 2015 správca dane vyhotovil Protokol č. 688797/2018 zo dňa 10.12.2018 (ďalej len „Protokol“), ktorý doručil žalobcovi spolu s Výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v Protokole dňa 18.12.2018. Žalobca sa k Protokolu vyjadril písomne podaním zo dňa 14.01.2019 a jeho pripomienky boli prerokované na ústnom pojednávaní, z ktorého bola vyhotovená Zápisnica zo dňa 09.05.2019.

2. Správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly a vyrubovacieho konania následne vydal rozhodnutia:

i. č. 101244167/2019 zo dňa 23. mája 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie – jún 2015“) o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie jún 2015 podľa § 68 ods. 5 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“), ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 56.214,90 EUR na dani z pridanej hodnoty. Správca dane neuznal odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených dodávateľmi DIMĀS s.r.o. a Kleveria s.r.o. a prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca sa vedome zapojil

do daňového podvodu, ktorého sa dopustil v spolupráci s ďalšími spoločnosťami pri vytvorení fiktívnych fakturačných reťazcov s cieľom získať daňovú výhodu;

ii. č. 101244035/2019 zo dňa 23. mája 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie – máj 2015“) o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie máj 2015 podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 53.262,64 EUR na dani z pridanej hodnoty. Správca dane neuznal odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených dodávateľmi DIMĀS s.r.o. a Kleveria s.r.o. a prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca sa vedome zapojil do daňového podvodu, ktorého sa dopustil v spolupráci s ďalšími spoločnosťami pri vytvorení fiktívnych fakturačných reťazcov s cieľom získať daňovú výhodu. Správca dane zároveň neuznal odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených dodávateľom EXIMSTAV s.r.o., nakoľko dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a žalobcovi preto nevznikol nárok na odpočet podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH;

iii. č. 101244352/2019 zo dňa 23. mája 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie – júl 2015“) o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie júl 2015 podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 54.324,87 EUR na dani z pridanej hodnoty. Správca dane neuznal odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených dodávateľmi Kleveria s.r.o. a BARUT s.r.o. a prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca sa vedome zapojil do daňového podvodu, ktorého sa dopustil v spolupráci s ďalšími spoločnosťami pri vytvorení fiktívnych fakturačných reťazcov s cieľom získať daňovú výhodu. Správca dane zároveň neuznal odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených dodávateľom EXIMSTAV s.r.o., nakoľko dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH a žalobcovi preto nevznikol nárok na odpočet podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH;

iv. č. 101243445/2019 zo dňa 23. mája 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie – február 2015“) o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie február 2015 podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 45.847,79 EUR na dani z pridanej hodnoty. Správca dane neuznal odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených dodávateľom DIMĀS s.r.o. a prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca sa vedome zapojil do daňového podvodu, ktorého sa dopustil v spolupráci s ďalšími spoločnosťami pri vytvorení fiktívnych fakturačných reťazcov s cieľom získať daňovú výhodu.

v. č. 101243063/2019 zo dňa 23. mája 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie – január 2015“) o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie január 2015 podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 51.362,71 EUR na dani z pridanej hodnoty. Správca dane neuznal odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených dodávateľom DIMĀS s.r.o. a prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca sa vedome zapojil do daňového podvodu, ktorého sa dopustil v spolupráci s ďalšími spoločnosťami pri vytvorení fiktívnych fakturačných reťazcov s cieľom získať daňovú výhodu;

vi. č. 101243623/2019 zo dňa 23. mája 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie – marec 2015“) o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie marec 2015 podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 67.607,61 EUR na dani z pridanej hodnoty. Správca dane neuznal odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených dodávateľmi DIMĀS s.r.o. a Kleveria s.r.o. a prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca sa vedome zapojil do daňového podvodu, ktorého sa dopustil v spolupráci s ďalšími spoločnosťami pri vytvorení fiktívnych fakturačných reťazcov s cieľom získať daňovú výhodu;

vii. č. 101243858/2019 zo dňa 23. mája 2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie – apríl 2015“) o vyrubení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie apríl 2015 podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 52.322,07 EUR na dani z pridanej hodnoty. Správca dane neuznal odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených dodávateľmi DIMĀS s.r.o. a Kleveria s.r.o. a prvostupňové rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca sa vedome zapojil do daňového podvodu, ktorého sa dopustil v spolupráci s ďalšími spoločnosťami pri vytvorení fiktívnych fakturačných reťazcov s cieľom získať daňovú výhodu.

3. O podaných odvolaniach žalobcu proti vyššie uvedeným prvostupňovým rozhodnutiam správcu dane rozhodol žalovaný tak, že rozhodnutia správcu dane potvrdil.

4. V odôvodneniach napadnutých rozhodnutí žalovaný zhodne uviedol dôvody podaných odvolaní a zopakoval zistenia správcu dane počas daňovej kontroly a dôvody rozhodnutí správcu dane tak, ako sú uvedené v odôvodnení prvostupňových rozhodnutí. Žalovaný poukázal na obsah jednotlivých dôkazov, na ktorých boli založené rozhodnutia prvostupňového orgánu verejnej správy (správcu dane), pričom zdôraznil, že v predložených dokladoch od poľskej spoločnosti sa pri jednotlivých vystavených faktúrach pre slovenských odberateľov nachádzali aj objednávky, ktoré boli vystavené nie na odberateľa, na ktorého bola vystavená faktúra, ale na Ľ. Lapina, ktorému bolo mäso doručené. Z vykonaného

dokazovania a to hlavne zo zabezpečených účtovných dokladov vyplýva, že mäso bolo z Poľska zo spoločnosti Zakład Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny dopravované priamo A. B. prevažne do Mäsozávodu v Krupine, ktorý u tejto spoločnosti aj figuruje na jej objednávkach. Skutočný obchodný vzťah bol medzi poľskou spoločnosťou Zakład Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny ako dodávateľom a A. B. ako odberateľom. Vsunutie ďalších obchodných spoločností medzi ne bolo len účelové, s jediným cieľom vytvoriť obchodný reťazec a preniesť daňovú povinnosť A. B., ktorý by bol v skutočnosti prvonadobúdateľom mäsa na Slovensku, na iné spoločnosti.

5. Žalovaný uviedol, že z vykonaného dokazovania ako aj zo zabezpečených listín vyplýva, že k prenosu daňovej povinnosti na zmiznutých obchodníkov dochádzalo hlavne z dôvodu, aby DPH, ktorá sa mala odvieť štátu, zostala v rukách obchodníkov s mäsom a mohla byť použitá čiastočne na krytie nákladov spojených s nadobudnutím mäsa a čiastočne ako odmena pre osoby, ktoré takýto reťazec slovenských obchodných spoločností vytvorili a ovládali a ktoré si túto daň preniesli aj do obchodnej marže, ktorej vznik v reťazci ovládaných spoločností predstierali tvorením rozdielu nákupnej a predajnej ceny. V tomto účelovo vytvorenom obchodnom reťazci bola cena umelo znížená, spoločnosti tzv. zmiznutí obchodníci na vstupe deklarovali od poľského dodávateľa drahší nákup ako na výstupe predaj za ten istý druh mäsa v tom istom množstve. Obchody boli ekonomicky neopodstatnené, reťazec bol fiktívny a účelovo vytvorený.

6. Z vykonaného dokazovania podľa žalovaného vyplýva, že tovar od dodávateľa Zakład Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny nebol dodaný spoločnostiam PETREX Košice s.r.o., Insia L-M s.r.o., BARUT s.r.o. a Kleveria s.r.o., ale bol priamo dodaný žalobcovi do prevádzkarne v Krupine, kde bolo mäso vyložené, žalobca prevzatie mäsa potvrdil na dodacom liste šóférovi. F. D. a F. D., ktorí sa zúčastňovali na obchodných transakciách za spoločnosť DIMĀS s.r.o. a BARUT s.r.o., neboli konateľmi, ani splnomocnenými zástupcami, a preto neboli oprávnení za uvedené spoločnosti konať.

7. Dodávateľmi spoločnosti DIMĀS s.r.o. v preverovaných obdobiach boli spoločnosti PETREX Košice s.r.o. a Insia L-M s.r.o., pričom konatelia týchto spoločností ani nevedeli, že sú konateľom nejakej spoločnosti a popreli, že by tieto spoločnosti vykonávali nejakú ekonomickú činnosť.

8. Žalovaný dôvodil, že žalobca neprijal plnenie od platiteľa uvedeného na faktúrach a nevznikol mu nárok na odpočítanie dane. Zdaniteľné obchody deklarované na faktúrach, na ktorých sú ako dodávateľ uvedené spoločnosti DIMĀS s.r.o., BARUT s.r.o. a Kleveria s.r.o., neboli teda uskutočnené dodávateľmi na nich uvedenými. Zistené skutočnosti preukazujú, že žalobca sa zapojil do konania, ktoré vykazuje znaky podvodného zneužitia práva. Žalovaný poukázal na to, že správca dane dospel k záveru, že kontrolovaný platiteľ musel vzhľadom na všetky okolnosti vedieť, že predmetné plnenia sú súčasťou zneužitia práva v dodávateľskom reťazci a ak si aj svojej účasti v reťazci nebol vedomý, mal pri rozumnej miere opatrnosti prijať také opatrenia, ktoré by jeho účasť na podvodnom konaní vylúčili, resp. by mu predišli. Žalovaný následne v odôvodnení napadnutých rozhodnutí poukázal na ust. § 49 ods. 1 a 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ a § 8 Zákona o DPH. Ďalej uviedol, že zo Zápisnice o výsluchu obvineného A. B. zo dňa 30.01.2019 vyplýva, že za tovar boli platby odovzdávané priamo vodičom, ktorí tovar priviezli, takže platby boli realizované priamo poľskej spoločnosti a nie osobe, ktorá bola uvedená na faktúre. Takýto postup realizácie obchodných vzťahov odporuje bežným obchodným zvyklostiam, v rámci ktorých odberateľ uhrádza dodanie tovaru svojmu priamemu dodávateľovi, čo v danom prípade nenastalo. Z uvedeného podľa žalovaného vyplýva, že daň na dokladoch môže byť odpočítateľná, ak bola uplatnená platiteľom, ktorý dodal tovar uvedený na faktúre. Výsledky zistené pri kontrole však jednoznačne preukazujú, že tovar spoločnosťami PETREX Košice s.r.o. a Insia L-M s.r.o. nebol dodaný spoločnosti DIMĀS s.r.o., len boli fiktívne na tieto firmy vystavené faktúry.

9. Žalovaný poukázal na judikatúru vnútroštátnych súdov SR, z ktorých vyplýva, že každý subjekt vstupujúci do obchodných vzťahov musí zachovávať náležitú mieru obozretnosti, predovšetkým vzhľadom k povahe tovaru a služieb a zabezpečiť si potrebné podklady pre splnenie podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Je v záujme daňového subjektu, aby nad rámec svojich bežných obchodných potrieb zhromažďoval dôkazy, ktoré môžu preukázať, že k uskutočneniu zdaniteľných obchodov skutočne prišlo, pretože dôkazné bremeno týkajúce sa faktickej realizácie obchodovania je na jeho strane. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na rozsudok NS SR č. k. 4Sžf/20/2011. Zároveň poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ, z ktorej vyplýva, že zdaniteľná osoba si nemôže odpočítať DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľmi, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom (napr. pretože títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve a totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávatelia, sa ukázala ako nejasná), avšak znovu až za súčasného splnenia dvoch

podmienok, a to, že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a že vzhľadom na objektívne skutočnosti doložené daňovými úradmi, zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu tieto skutočnosti overiť. Nie je však v rozpore s právom EÚ požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho môže rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napr. C-409/04 Teleos, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling). Žalovaný poukázal aj na rozsudky NS SR č.k. 2Sžf/100/2016, 8Sžf/51/2010, rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/12, 13, 14, 22, 23/2015 a viaceré rozsudky Súdneho dvora EÚ. Vo vzťahu k výsledkom miestneho zisťovania sídla spoločností PETREX Košice s.r.o., Insia L-M s.r.o., BARUT s.r.o. a EXIMSTAV s.r.o., ktorými bolo zistené, že uvedené spoločnosti na adrese uvedenej v obchodnom registri nesídlia, žalovaný poukázal na rozsudok SD EÚ vo veci C-73/06.

10. Žalovaný taktiež poukázal na rozsudok SD EÚ vo veci C-285/11 Bonik, (k tomu tiež na rozsudky SD EÚ C-80/11, C-142/11 Mahagében Kft. a Dávid, C-643/11 KVT, C- 439/04, C-440/04 Axel Kittel). Podľa žalovaného zo spisového materiálu vyplýva, že žalobca si vôbec nepreveril postavenie dodávateľa, kto je konateľ, kto je oprávnený za neho konať, či je kontaktný, či má sídlo na adrese uvedenej v obchodnom registri, či podáva účtovné závierky, či je v registri daňových dlžníkov, čo sú informácie verejne známe z internetu. Zo Zápisnice vyhotovenej OČTK dňa 30.01.2019 vyplýva, že A. B. na otázku, kto vystupoval v mene spoločnosti DIMĀS s.r.o. a BARUT s.r.o., odpovedal, že p. F., D. D. a p. D., ktorí však za uvedených dodávateľov neboli oprávnení konať. Obchody s mäsom boli realizované po dohode s p. D., ktorý však nebol osobou oprávnenou konať za uvedené spoločnosti, ani realizovať v ich mene obchody s mäsom a to ani vo vzťahu k poľskému dodávateľovi, ani vo vzťahu k odberateľovi (žalobcovi). Faktúry vystavené spoločnosťami DIMĀS s.r.o., BARUT s.r.o. sú podľa žalovaného fiktívne, nemajú materiálne plnenie a boli vystavené len za účelom získania odpočítania dane. Z uvedených skutočností podľa žalovaného jednoznačne vyplýva, že uvedené plnenie je súčasťou podvodu a platiteľ (žalobca) o ňom vedel.

11. Žalovaný sa vyjadril k odvolacej námietke žalobcu týkajúcej sa vedenia spisu z daňovej kontroly, pričom poukázal na § 2 a § 23 Daňového poriadku, ktoré neustanovujú definíciu „spisu“ daňového subjektu a ani jeho úpravu. Uviedol, že pri úkone nazerania do spisu daňovej kontroly boli všetky písomnosti očíslované, chronologicky usporiadané a všetky písomnosti, ktoré boli podkladom pre vypracovanie Protokolu a následných rozhodnutí správcu dane boli žalobcovi predložené k nahliadnutiu. Faktúry, ktoré žalobca predložil k výkonu daňovej kontroly v listinnej podobe si správca dane oskenoval a následne ich žalobcovi vrátil. Uvedené faktúry sa u správcu dane nachádzajú na CD nosiči, nakoľko majú rozsah cca 1000 strán. Pri nahliadnutí neboli predložené v listinnej podobe, nakoľko správca dane mal za to, že s uvedenými faktúrami v listinnej podobe žalobca disponuje a má vedomosť o tom, čo predložil správcovi dane k výkonu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia január až december 2015, a vzhľadom na to sa vytlačenie dokumentov javí ako neefektívne, nadbytočné a irelevantné.

12. K námietke, že správca dane žalobcovi neumožnil nahliadnúť do písomnosti Úradný záznam zo 07.02.2019 žalovaný uviedol, že sa jedná o internú komunikáciu slúžiacu pre potreby správcu dane a vzhľadom na obsah nie je dôvod na sprístupnenie uvedenej písomnosti, nakoľko nebola použitá ako dôkaz pri správe daní.

13. K námietke o nevypočutí F. G. F. ako svedka žalovaný uviedol, že žalobca mohol v priebehu výkonu daňovej kontroly navrhnúť správcovi dane vykonať vypočutie tohto svedka, čo však neurobil. Správca dane Zápisnicu z výsluchu tohto svedka zo dňa 24.04.2017 získal ako dôkaz pri správe daní. Žalovaný poukázal na to, že v prípade vypočutia M. K. Miernika ako svedka poľskou finančnou správou prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií by žalobca nemohol byť prítomný pri tomto vypočúvaní a nemohol by mu klásť otázky, nakoľko táto požiadavka je v rozpore s Nariadením Rady EÚ č. 904/2010 týkajúcim sa administratívnej spolupráce v boji proti podvodom v oblasti DPH. Nakoľko svedok F. F. už bol vypočutý Obvodnou prokuratúrou Krakow a zápisnica z výsluchu svedka bola použitá ako dôkaz v daňovom konaní, pre opakovanie tohto úkonu nebol relevantný dôvod, a preto žalovaný túto námietku a požiadavku vyhodnotil ako nedôvodnú.

14. Žalovaný ďalej uviedol, že ostatné subjektívne námietky žalobcu uvedené v odvolaniach sú vo vzťahu k uvedeným skutočnostiam nepodstatné, právne irelevantné a nemajú vplyv na zákonnosť vydaných rozhodnutí. Žalovaný poukázal na ust. § 24 ods. 1, 2, 3, 4 a § 3 ods. 1 Daňového poriadku a konštatoval, že na základe výsledkov všetkých preverení a zistení správca dane dospel k záveru, že podnikateľské aktivity žalobcu neboli štandardnými obchodmi, nakoľko bolo preukázané, že fakturačný tok tovaru sa nezhodoval s reálnym tokom obchodovania s tovarom dodaným na územie SR. Všetky skutočnosti poukazujú na skutočnosť, že bol vytvorený umelý mechanizmus obchodovania za účelom odpočítania dane z tovaru nadobudnutého v tuzemsku a jediným cieľom bolo získanie daňovej výhody. Z uvedeného podľa žalovaného jednoznačne vyplýva, že žalobca vedel, že sa svojou činnosťou podieľa na plnení,

ktoré je súčasťou daňového podvodu. Žalovaný dospel k záveru, že správca dane dostatočne zistil skutkový stav, vykonal dokazovanie v súlade s § 24 Daňového poriadku, pričom zistený skutkový stav po právnej stránke správne posúdil a svoje rozhodnutia dostatočne zdôvodnil.

15. Žalobca sa žalobami podanými v zákonnej lehote domáhal zrušenia napadnutých rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správcu dane za zdaňovacie obdobia január, február, marec, apríl, máj, jún a júl 2015 a tvrdil, že napadnuté rozhodnutia žalovaného sú nezákonné, nakoľko sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutých rozhodnutí, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu, vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci, zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonných rozhodnutí vo veci samej, a preto žiadal napadnuté rozhodnutia žalovaného i rozhodnutia správcu dane zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie prvostupňovému orgánu verejnej správy. Zároveň si uplatnil náhradu trov konania vo výške 100%.

16. Žalobca v žalobách vo všetkých žalobách zhodne namietal neprípustné použitie Uznesenia o vznesení obvinenia (ďalej len „Uznesenie“) ako dôkazu v daňovom konaní. Tvrdil, že v daňovom konaní nemožno samotné Uznesenie o vznesení obvinenia vydané v trestnom konaní použiť ako dôkaz skutkových okolností v ňom opísaných, a to ani ako dôkaz toho, že sa určitý skutok stal a ani ako dôkaz, že sa ho dopustila konkrétna osoba. Uznesenie o vznesení obvinenia je podľa žalobcu v daňovom konaní dôkazom absolútne nepoužiteľným, pretože procesné dôsledky vyplývajúce z tohto Uznesenia sú pre daňové konania bez právneho významu. Tiež namietal, že orgány verejnej správy neprípustne opierajú významnú časť rozhodnutí o citovanie, resp. prevzatie častí Uznesenia o vznesení obvinenia, pričom v ich odôvodnení sa výslovne uvádza, že toto Uznesenie o vznesení obvinenia je použité ako dôkaz a následne sú z neho prevzaté dve strany textu (z vymedzenia skutku, pre ktoré bolo vznesené obvinenie a z odôvodnenia v časti, kde vyšetrovateľ hodnotí dôkazy). Argumentoval, že právnym významom Uznesenia o vznesení obvinenia je len a výlučne začatie trestného stíhania voči konkrétnej osobe za určitý konkretizovaný skutok, je teda procesným rozhodnutím v trestnom konaní a toto Uznesenie nemôže byť dôkazom ničoho iného, ako toho, že bolo určitej osobe vznesené obvinenie pre konkrétny skutok, v ktorom sa vidí trestný čin. Žiadna časť výroku Uznesenia nemôže byť dôkazom toho, že sa určitý skutok stal alebo že ho spáchala konkrétna osoba a to ani v trestnom, ani v inom (a teda ani v daňovom) konaní. Je preto neprípustné použiť Uznesenie o vznesení obvinenia ako dôkaz v daňovom konaní spôsobom, ako to urobil správca dane. V tejto súvislosti žalobca poukázal na ust. § 22 ods. 2 Daňového poriadku, z ktorého vyplýva, že správca dane si nemôže ako o predbežnej otázke urobiť úsudok o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin alebo priestupok, alebo o osobnom stave fyzickej osoby. Aj z vymedzenia § 24 ods. 4 Daňového poriadku je zrejmé, že použiteľné v daňovom konaní sú len zákonné dôkazy a to vrátane ich zákonného použitia. Ak správca dane používa v daňovom konaní ako dôkaz voči žalobcovi Uznesenie o vznesení obvinenia, ktorým preukazuje, že došlo k určitým skutkovým okolnostiam, tak podľa žalobcu o.i. porušuje § 22 ods. 2 Daňového poriadku, ako aj prezumpciu viny zakotvenú v Trestnom poriadku, ako aj medzinárodnými dokumentmi v oblasti ľudských práv a slobôd.

17. Žalobca ďalej v žalobách zhodne namietal neprípustné použitie dôkazov získaných v inom konaní použitím informačno-technických prostriedkov. Argumentoval, že správca dane nemôže na základe Daňového poriadku, ani iných predpisov obstarávať dôkazy, ktorých obstaranie je možné len v inom, najmä trestnom konaní, pričom sa jedná najmä o dôkazy získavané využitím informačno-technických prostriedkov podľa § 114 a § 115 Trestného poriadku, prípadne podľa zák. č. 166/2003 Z.z. o ochrane súkromia pred neoprávneným použitím informačno-technických prostriedkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Zákon o ochrane pred odpočúvaním“). Poukázal na to, že žalovaný v druhostupňových rozhodnutiach (na str. 4) výslovne uvádza: „Ako dôkaz v rámci operatívneho preverovania boli zaznamenané telefonické hovory na základe legálneho odpočúvania účastníckych staníc a do spisu boli zabezpečené ich prepisy ako listinné dôkazy, ktoré potvrdzujú výsledky vykonaného dokazovania, že A. B. vedome nadobúdala mäso z Poľska a spoločnosti, cez ktoré bolo mäso len formálne prefakturované, boli do reťazca vsunuté len formálne s cieľom získať daňovú výhodu.“ Podľa žalobcu nie je zrejmé, či žalovaný uvedené hodnotenie uvádza na základe údajov z Uznesenia o vznesení obvinenia alebo na základe iných informácií, avšak možno sa domnievať, že tak koná práve na základe Uznesenia o vznesení obvinenia, ktoré parafrázuje tak, že nie je zrejmé, či sa jedná o citáciu, či parafrázu Uznesenia o vznesení obvinenia alebo o vlastné hodnotenie správcu dane. Poukázal na Nález Ústavného súdu SR II.ÚS 5/2011-77 z 15.12.2011, z ktorého odcitoval časť textu týkajúceho sa prípustnosti použitia dôkazných prostriedkov, ktorými možno zistiť a objasniť skutkový stav veci. Zároveň poukázal na ustanovenie § 3 ods. 1 a 2 Zákona o ochrane pred odpočúvaním upravujúce možnosť

použitia údajov získaných informačno-technickými prostriedkami a tvrdil, že správca dane nepatrí medzi orgány štátu uvedené v § 2 ods. 2 cit. zákona. Žalobca tvrdil, že správca dane nemôže v daňovom konaní použiť ako dôkaz ani samotné záznamy z použitia informačno-technických prostriedkov, ani ich prepisy, nakoľko nie je oprávneným orgánom štátu podľa § 2 ods. 2 Zákona o ochrane pred odpočúvaním a správa daní ani nie je oprávneným účelom použitia informačno-technických prostriedkov podľa § 3 ods. 1 Zákona o ochrane pred odpočúvaním, a to ani v prípade, ak boli tieto informácie získané z Uznesenia o vznesení obvinenia práve s poukazom na § 7 ods. 3 cit. zákona. Žalobca uzavrel, že správca dane nemôže žiadnym spôsobom použiť v daňovom konaní ako dôkaz odpočúvanie, ani samotné záznamy telekomunikačnej prevádzky, pretože daňové konanie nie je trestným konaním a použitie týchto dôkazov v správnom (daňovom) konaní je vylúčené, nakoľko sa použitím pre účely správneho konania stávajú nezákonným dôkazom.

18. Žalobca taktiež v žalobách zhodne namietal nezákonné použitie listinných dôkazov poskytnutých z trestného konania. Poukázal na to, že žalovaný i správca dane v odôvodnení svojich rozhodnutí na viacerých miestach cituje zo zápisníc zo svedeckých výpovedí svedkov vykonaných v trestnom konaní, ktoré zápisnice vo všeobecnosti možno považovať za použiteľný listinný dôkaz, ak boli vyhotovené zákonným spôsobom, avšak s určitými obmedzeniami. Svedecké výpovede je podľa žalobcu potrebné v daňovom konaní opakovať, aby mal daňový subjekt zachované svoje práva priznané mu Daňovým poriadkom (právo byť osobne prítomný pri vypočutí svedka a klásť mu otázky). V tejto súvislosti poukázal na to, že nie je zjavné, akým spôsobom správca dane hodnotil listinné dôkazy (zápisnice o výsluchoch obvinených v trestnom konaní), pričom v takýchto prípadoch sa prezumuje len správnosť obsahu samotnej zápisnice o výsluchu obvineného (t.j. že výsluch prebehol tak, ako sa to v zápisnici uvádza), avšak nemožno z toho vyvodzovať pravdivosť tvrdení uvádzaných obvinených v rámci výsluchu. Podľa žalobcu je použité zápisníc o výsluchoch obvinených vykonaných v trestnom konaní v daňovom konaní v zásade takmer vylúčené, okrem prípadov, kedy je možné konkrétne skutočnosti uvádzané pri výsluchu obvineným overiť či vyhodnotiť podľa iných získaných dôkazov nezávislých na trestnom konaní. Správca dane zašiel podľa žalobcu tak ďaleko, že považuje Zápisnice o výsluchoch obvinených spolu s Uznesením o vznesení obvinenia za dôkaz preukazujúci, že koordinované konanie kontrolovaného platiteľa (daňového subjektu) a uvedených spoločností vykazuje znaky podvodu.

19. Žalobca ďalej v žalobách zhodne namietal, že spis daňového subjektu je vedený spôsobom, ktorý nezaručuje jeho úplnosť a nemennosť. Tvrdil, že jednotlivé strany spisu nie sú očíslované, čísla majú pridelené len jednotlivé podania bez toho, aby bolo identifikované, koľko majú strán, koľko a v akom počte strán majú ich prílohy. Za týchto okolností podľa žalobcu správca dane nezabezpečuje, aby jeho spisy boli nemenné a aby žiadna ich časť nemohla byť upravená, odstránená, či doplnená. Týmto postupom správcu dane je porušený § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pretože nie je zaručené, aké dôkazy, listiny a informácie sú súčasťou spisu, a teda podkladom pre vydanie rozhodnutia. Podľa žalobcu vedenie spisu nezodpovedá ustálenej judikatúre súdov, v ktorej je špecifikované, akým spôsobom má byť vedený spis orgánu verejnej správy (napr. rozhodnutie NS SR č.k. 5Sžf/13/2016 z 30.05.2017). V tejto súvislosti žalobca poukázal aj na Rozsudok NS SR č.k. 1Sžp/1/2010 zo 17.08.2010, z ktorého odcitoval časť textu týkajúci sa vykonávania práva účastníka nahliadnúť do administratívneho spisu, aby bola zabezpečená spravodlivosť konania pred orgánom verejnej správy.

20. Žalobca tiež v žalobách zhodne namietal, že do časti spisu nebolo daňovému subjektu umožnené nahliadnúť, a to konkrétne do dokumentov označených číslami 1, 2 a 12 s poukazom na § 23 ods. 1 Daňového poriadku. Žalobca poukázal na to, že žalovaný, na rozdiel od správcu dane, v napadnutých rozhodnutiach uviedol, že sa jednalo o internú komunikáciu finančnej správy a NAKA a že tieto písomnosti neboli použité ako dôkaz v daňovom konaní. Spôsob, akým je vedený spis správcu dane, nespĺňa zákonné požiadavky na spisy administratívneho orgánu a postupom správcu dane je porušované právo daňového subjektu na spravodlivosť konania pred správnym orgánom.

21. Žalobca ďalej vo všetkých žalobách zhodne namietal, že žiadosť správcu dane o predĺženie lehoty vo vyrubovacom konaní (zaevidovaná pod č. 100454967/2019 zo dňa 18.02.2019) je založená na nepravdivých skutočnostiach tvrdných správcu dane, a preto je aj rozhodnutie o predĺžení lehoty na vydanie rozhodnutí vo vyrubovacom konaní nezákonným rozhodnutím, ktorého nezákonnosť nebolo možné odstrániť inak, ako v odvolacom konaní, pričom touto vadou následne trpia aj napadnuté rozhodnutia žalovaného, ktoré sú podľa žalobcu rovnako nezákonné. Žalobca v žalobe tvrdil, že text uvedený v predmetnej žiadosti, že daňový subjekt „robí obštrukcie“ vo vyrubovacom konaní, nie je pravdivý a nie je pravdivá ani skutočnosť, že by daňový subjekt alebo iná osoba dňa 06.02.2019 ohrozovala pracovníkov Daňového úradu Banská Bystrica, ktorá skutočnosť mala byť zachytená v Úradnom zázname č. 80496/2019 zo dňa 07.02.2019, ktorý nebol pri nahliadnutí do spisu súčasťou spisu. Uvedená skutočnosť podľa žalobcu len potvrdzuje to, že správca dane vedie spisový materiál

týkajúci sa žalobcu a týchto konaní nepreskúmateľným spôsobom, na viacerých miestach a spisy daňového subjektu nie sú kompletne. Poukázal na zjavné rozdiely medzi Zápisnicou pripravenou na ústnom pojednávaní dňa 06.02.2019 a Zápisnicou o ústnom pojednávaní konanom dňa 14.03.2019, pričom správca dane žiadnym spôsobom tento rozdiel nevysvetlil a nevysvetlil ani to, že pri prerokovaní konanom dňa 14.03.2019 uvádzal v zápisnici nové podstatné skutočnosti, avšak bez toho, aby ich skúmanie odôvodnil.

22. Žalobca v žalobách ďalej zhodne namietal porušenie Európskeho dohovoru o ľudských právach (ďalej len „Dohovor“), ktorý je záväzný aj pre SR tým, že správca dane nerešpektuje prezumpciu nevinu, právo neobviňovať seba samého a priamo porušuje aj § 22 ods. 2 Daňového poriadku, v zmysle ktorého si správca dane nemôže urobiť úsudok o tom, či a kým bol spáchaný trestný čin alebo priestupok. Poukázal na to, že správca dane i žalovaný stavia významnú časť svojho dokazovania na skutočnostiach zistených z trestného spisu, pričom vytrháva z kontextu len určité dôkazy, prípadne len určité časti výpovedí či iných dôkazov a používa listiny z trestného konania nezákonným spôsobom.

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

24. Žalobca tiež zhodne v žalobách namietal porušenie princípu legitímneho očakávania – predvídateľnosti rozhodnutí, ktorý je jedným zo základných pilierov štátu. Postup orgánu verejnej moci musí byť predvídateľný a orgán verejnej správy nemôže v skutkovo podobných prípadoch rozhodovať rozdielne. Správca dane podľa žalobcu tento princíp porušil v dvoch oblastiach. Prvým prípadom je to, že v rozpore s princípom legitímnych očakávaní, ak ani správca dane, ktorý disponuje rozsiahlymi právomocami pri kontrole nezistí žiadne závažné skutočnosti pri činnosti dodávateľa daňového subjektu, tak napriek tomu tvrdí, že o takýchto skutočnostiach daňový subjekt mal a mohol vedieť. Druhým prípadom porušenia princípu legitímneho očakávania je podľa žalobcu samotné posúdenie dostatočnosti dôkaznej situácie vo vzťahu k posúdeniu, či došlo k dodávkam tovarov medzi jednotlivými členmi obchodného reťazca. Ak žalobca disponuje takými dôkazmi, na základe ktorých všeobecné súdy jednoznačne v prípade súdneho sporu priznávajú dodávateľovi nárok na zaplatenie peňažných prostriedkov za dodávky tovarov, tak podľa žalobcu rovnaký rozsah dôkazov musí byť postačujúci aj pre správcu dane.

25. Žalobca v žalobách zhodne namietal neúplnosť a nedostatočnosť dokazovania správcu dane a nedostatočne zistený skutkový stav. Poukázal na to, že z nahliadnutia do spisu správcu dane zistil, že správca dane len účelovo vybral časť dôkazov nachádzajúcich sa v trestnom spise ČVS: PPZ-369/NKA-FPST-2016, a preto žalobca k odvolaniu predložil aj ďalšie doklady nachádzajúce sa v predmetnom trestnom spise. Poukázal na to, že správca dane nezohľadnil celý obsah výpovede F. D. a jeho manželky F. D., v ktorej opisovali, akým spôsobom si žalobca u nich objednával dodávky mäsa a potvrdili, že žalobca za tieto dodávky mäsa aj riadne platil, najmä bezhotovostne. Platby v hotovosti vodičom boli skôr výnimkou ako bežnou praxou, o čom svedčia predložené výpisy z bankových účtov. Žalobca zdôraznil, že nikdy nevystavoval objednávky v poľštine a ak takéto existujú (pravdepodobne v trestnom konaní), takéto objednávky žalobca nevystavil. Správca dane ďalej v rozpore s požiadavkou na dostatočné zistenie skutkového stavu pre vydanie rozhodnutí nevykonal dôkaz výsluchom p. F. a uspokojil sa len s výňatkami z výpovedí tejto osoby vykonanými OČTK, čím uprel žalobcovi možnosť konať týmto svedkom priamo a klásť mu otázky, čím závažne porušil práva žalobcu.

26. Žalobca tiež v žalobách zhodne namietal, že rozhodnutia trpia zmätočnosťou záverov správcov dane, závermi, ktoré nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní, špekuláciami a dohadmi správcu dane, ako aj nesprávnym právnym posúdením vecí, ďalej namietal, že tieto rozhodnutia sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov.

27. Žalobca v žalobách ďalej zhodne namietal, že správca dane nepreukázal, že by daňový subjekt (žalobca) o jeho zapojení do podvodného konania vedel alebo mal vedieť. Tvrdil, že nevedel, že dodávky tovarov, ktoré odoberal, boli zapojené do podvodného konania a nemal mať o tejto skutočnosti ani ako vedomosť. Takýto záver nevyplýva ani z dokazovania a správca dane vyvodzuje takéto závery nesprávne zo skutočností, z ktorých takéto závery nevyplývajú, resp. uvádza ničím nepodložené špekulácie. Žalobca podľa informácií, ktoré sa začiatkom r. 2019 dozvedel prostredníctvom OČTK, dospel k presvedčeniu, že v reťazci, ktorého bol súčasťou, skutočne s vysokou pravdepodobnosťou mohlo dôjsť k zneužívajúcemu konaniu s cieľom nekalým spôsobom profitovať zo systému DPH, tieto skutočnosti však žalobca počas realizácie obchodných vzťahov nevedel a ani vedieť nemohol.

28. Žalobca ďalej v žalobách zhodne namietal nezákonný pokus o solidaritu daňových subjektov ako nesprávne právne posúdenie vecí, pretože správca dane si účelovo vybral daňový subjekt (žalobcu) na „dodanie“, nakoľko predpokladá, že pri dorubení DPH iným subjektom v obchodnom reťazci by bol pri vymáhaní pohľadávky neúspešný, čo žalobca považuje za neprípustné.

29. Zhodne vo všetkých žalobách žalobca namietal nepreukázanie toho, že by žalobca vedel alebo mal a mohol vedieť o tom, že je súčasťou obchodného reťazca poznačeného daňovo-podvodným konaním. Správca dane prijal záver, že zistené skutočnosti preukazujú, že kontrolovaný platiteľ sa zapojil do konania, ktoré vykazuje znaky podvodného zneužitia práva a mal za to, že žalobca musel vzhľadom na všetky okolnosti vedieť, že predmetné plnenia sú súčasťou zneužitia práva v dodávateľskom reťazci a ak si svojej účasti v reťazci nebol vedomý, mal pri rozumnej miere opatrnosti prijať také opatrenia, ktoré by jeho účasť na podvodnom konaní vylúčili, resp. by mu predišli. Správca dane však neuviedol, aké opatrenia mal daňový subjekt prijať.

30. Žalobca zhodne vo všetkých žalobách namietal nesprávne právne posúdenie vecí a tvrdil, že závery správcu dane nevyplývajú z vykonaného dokazovania. Žalobca poukázal na konkrétne časti prvostupňových rozhodnutí správcu dane, na ktoré nadväzujú napadnuté rozhodnutia žalovaného, pričom tvrdil, že pri hodnotení dôkazov a ich právnom posúdení sú rovnaké vady.

31. Žalobca následne v bode 183 žalôb odcitoval niektoré vybrané odseky rozsudku týkajúce sa rozloženia dôkazného bremena v súvislosti s posudzovaním oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH zo zdaniteľných obchodov, pričom dôkazné bremeno podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku zaraďuje zásadne daňový subjekt, ktorý si uvedené právo uplatnil, v prípade preukazovania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode je však dôkazné bremeno len na správcovi dane. Žalobca poukázal na odôvodnenie ním citovaného rozsudku najvyššieho súdu, ktorý vo vzťahu k ním prejednávanému prípadu uviedol, že žalobca bol označený správcou dane za jedného z článkov koordinovaného reťazca spoločnosti, v ktorom malo dochádzať k nedovolenému úniku na DPH, k neoprávnenému odpočítaniu dane, resp. k znižovaniu daňovej povinnosti, o čom svedčia i v daňovom konaní prezentované výsledky šetrení orgánov činných v trestnom konaní. Žalobca ďalej poukázal na to, že správca dane označil za dôkaz vedomosti žalobcu o tom, že sa zúčastňuje daňového podvodu skutočnosť, že žalobca sa vyjadril, že e-mailové objednávky zasielal v kópii aj poľskému dodávateľovi a za takýto dôkaz považoval aj Uznesenie PPZ NAKA ČVS: PPZ-369/NKA-FP-ST-2016 zo dňa 29.01.2019, ktoré obsahuje popis účelovo vytvoreného systému vystavovania faktúr vo fakturačnom reťazci spoločností, ktorý začína u spoločnosti Zaklad Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny a končí u žalobcu.

32. Ďalej žalobca v bodoch 206 až 213 jednotlivých žalôb zhodne poukázal na rozsudky SD EÚ vo veciach C-80/11 Mahagében Kft. a C-142/11 Péter Dávid, C-324/11 Gábor Tóth a súvisiace rozsudky, C-18/13 Maks pen a súvisiace rozsudky, C-642/11 Stroj trans a súvisiace rozsudky, C-285/11 Bonik, rozsudok v spojených veciach C-354/03, C-353/03 a C-484/03 Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd. a Bond House Systems Ltd., C-439/04 a C-440/04, C-277/14 a z každého odcitoval niekoľko odsekov ich odôvodnenia týkajúcich sa otázky zamietnutia práva na odpočítanie DPH a podmienok takéhoto postupu, resp. tým, že právo na odpočítanie dane nie je možné zamietnuť platiteľovi dane, ktorý nevedel alebo nemohol vedieť, že dotknuté plnenie bolo súčasťou podvodu spáchaného dodávateľom, alebo že iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádzalo dodaniu platiteľa dane alebo po ňom nasledovalo, bolo poznačené podvodom vo vzťahu k DPH. Zároveň v bodoch 214 až 218 poukázal žalobca na rozsudky NS SR a rozsudky Krajského súdu v Bratislave týkajúce sa rozloženia dôkazného bremena daňového subjektu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov, resp. týkajúce sa vedenia a dokazovania a hodnotenia dôkazov správcou dane, vrátane zásad daňového konania.

33. Žalobca v žalobách týkajúcich sa zdaňovacích období marec, apríl, máj, jún a júl 2015 navyše vo vzťahu k spoločnosti Kleveria s.r.o. zhodne uviedol, že všetky argumenty uvádzané v žalobách za jednotlivé zdaňovacie obdobia január až júl 2015 (uvedené v bodoch 19 - 37 tohto rozsudku) je potrebné

rovnako vzťahovať aj na spoločnosť Kleveria s.r.o., ktorej konateľom a spoločníkom bol A. B. a ktorú zapojil do obchodnej činnosti s cieľom rozložiť celkové záväzky za dodávky mäsa vzhľadom na potrebu rozložiť riziko z prípadnej platobnej neschopnosti pri uhrádzaní faktúr od spoločnosti DIMĀS s.r.o. Ak však nemal A. B. ako osoba vedomosť o jeho prípadnom zapojení do obchodného reťazca, v ktorom sa vyskytlo daňovo podvodné konanie, tak takúto vedomosť nemohol mať ani ako konateľ a spoločník spoločnosti Kleveria s.r.o.

34. Žalobca v žalobe týkajúcej s zdaňovacieho obdobia júl 2015 navyše vo vzťahu k spoločnosti BARUT s.r.o. uviedol, že všetky argumenty uvádzané v žalobách za zdaňovacie obdobie január až júl 2015 (tak ako je uvedené v bodoch 19-37 tohto rozsudku) je potrebné rovnako vzťahovať aj na spoločnosť a spoluprácu s dodávateľom BARUT s.r.o. Táto spoločnosť tak, ako žalobca uvádzal aj vo výpovediach pred OČTK bola spoločnosťou, obchodovanie s ktorou odporučil a aj organizoval p. D., rovnako ako pri spoločnostiach MAOP s.r.o. a DIMĀS s.r.o. Všetky argumenty a výhrady, ktoré sú uvedené v žalobách vo vzťahu k spoločnosti DIMĀS s.r.o. sa preto týkajú aj spoločnosti BARUT s.r.o. a to v tom smere, že vystupovala vo vzťahu k daňovému subjektu v rovnakom postavení, ako spoločnosť DIMĀS s.r.o. Žalobca uviedol, že sa nevie vyjadriť k tomu, prečo tieto skutočnosti F. D. a F. D. spochybnili v rámci výpovede v trestnom konaní a upozornil na to, že Zápisnice o výsluchoch obvinených sú s ohľadom na argumentáciu žalobcu v konaní použiteľné len obmedzene alebo vôbec.

35. Žalobca v žalobách týkajúcich sa zdaňovacích období máj a júl 2015 vo vzťahu k odpočítaniu dane z dodávateľských faktúr od spoločnosti EXIMSTAV s.r.o. zhodne uviedol, že sa z minulosti poznal s konateľom spoločnosti EXIMSTAV s.r.o. H. E., s ktorým aj jednal. Práce boli vykonávané v Krupine na prevádzke žalobcu, objednávanie prác bolo ústne, takže žalobca vysvetlil na mieste, čo potrebuje urobiť (práce, terénne úpravy, či stavebné činnosti) a následne bola dohodnutá cena. Po takomto odsúhlasení nastúpila spoločnosť EXIMSTAV s.r.o. na výkon činností, ktoré prebiehali od mája do augusta 2015. Žalobca bol v kontakte s konateľom spoločnosti, práce preberal priamo žalobca a kontroloval ich vykonanie. Preberacie protokoly, ani súpisy prác neboli spisované, nakoľko to nebolo potrebné vzhľadom na charakter a rozsah prác, pričom za práce žalobca zaplatil v hotovosti. Z uvedeného dôvodu bolo dohodnuté s p. E., že sa bude fakturovať vždy tak, aby rozsah vykonaných prác nepresahoval sumu 5 000 Eur, aby sa mohlo platiť v hotovosti. Žalobca sa v konaní riadne vyjadril k obchodnej spolupráci so spoločnosťou EXIMSTAV s.r.o., správca dane sa však pri spochybnení tohto vyjadrenia obmedzil na konštatovanie nekontaktnosti predmetného dodávateľa a na to, že tento dodávateľ neuviedol vo svojich daňových záznamoch plnenia uskutočnené pre žalobcu. Nekonaktnosť dodávateľa žalobcu nemôže byť na jeho ujmu a táto skutočnosť nepreukazuje ani to, že doklady vystavené takýmto subjektom sú nepreukazné len preto, že ich nemožno preveriť v účtovníctve nekontaktného dodávateľa (subdodávateľa). Záver správcu dane o tom, že pri skúmaní toho, či spoločnosť EXIMSTAV s.r.o. skutočne práce vykonala a faktúry vystavila, sa obmedzil na preskúmanie daňových priznaní spoločnosti EXIMSTAV s.r.o. a z toho vyvodil, že spoločnosť žiadnu činnosť nevykonávala, je podľa žalobcu nezákonný. Žalobca tvrdil, že objektívnymi skutočnosťami preukázal, že došlo k plneniu, existenciu samotného plnenia správca dane ani nespochybnil a ničím nepreukázal, že by osoba uvedená na faktúre tovar, resp. službu nedodala. Správca sa obmedzil len na formálne skúmanie daňových priznaní a žiadne dôkazy na správne zistenie dane nevykonával (napr. výsluch H. E.), ktorý postup žalobca považuje za rozporný s § 24 ods. 3 Daňového poriadku.

36. Žalobca zhodne v závere žalôb uviedol, že na základe dôvodov uvedených v žalobách sú napadnuté rozhodnutia žalovaného i rozhodnutia správcu dane nezákonné, pretože

- sú zmätočné, nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, pretože závery správcu dane a žalovaného nemajú oporu vo vykonanom dokazovaní a tieto závery nie sú odôvodnené, chýba akékoľvek odôvodnenie záverov správcu dane či správnej úvahy, ktorou sa pri hodnotení dôkazov správca dane riadil, závery sú arbitrárne, keď sa javí, že vyslovený záver správcu dane akoby ani nenadväzoval na predchádzajúcu časť odôvodnenia, správca dane dostatočne neodôvodnil a dôkazmi nepodložil tvrdenie, že daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že je súčasťou daňovo podvodného konania,

- skutkový stav, ktorý vzal žalovaný za základ napadnutých rozhodnutí je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu, pretože správca dane uvádza tvrdenia, ktoré sú v priamom rozpore s administratívnymi spismi, správca dane robí skutkové závery, pre ktoré nemá oporu vo vykonanom dokazovaní a ktoré sú skôr domnienkami a špekuláciami, než vyhodnotením skutkového stavu,

- postup žalovaného, ako aj správcu dane, ktorým vyžaduje od žalobcu predkladanie dôkazov, ktorými disponovať nemusí a ani nemôže, a ktorých predkladanie zákon nevyžaduje, je v hrubom rozpore s Ústavou SR, Daňovým poriadkom a zásadami daňového konania a predstavuje závažné porušenie práv

žalobcu v daňovom konaní, čím došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok nevydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej,

- postup žalovaného, ako aj správcu dane, ktorým zakladá svoje rozhodnutia na nezákonnom použití dôkazov, je podstatným porušením ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej, pretože správca dane vychádzal z Uznesenia o vznesení obvinenia, ako by sa jednalo o odsudzujúci rozsudok, čo je neprípustné, správca dane nezákonne nakladal s listinnými dôkazmi a to najmä s výpoveďami obvinených, ako aj výpoveďami svedkov vykonanými pred vznesením obvinenia, správca dane nezákonne použil ako dôkaz odpočúvanie a záznamy telekomunikačnej prevádzky a informácie získané prostredníctvom informačno-technických prostriedkov,

- postup žalovaného, ako aj správcu dane, ktorým neprerušil daňové konanie podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku s ohľadom na prebiehajúce trestné konanie priamo sa týkajúce rovnakej veci,

- vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, nakoľko správca tvrdí také povinnosti daňového subjektu, ktoré daňový subjekt nemá a v rozpore s príslušnými právnymi predpismi posudzuje obchodno-právne vzťahy pri dodaní tovaru. Žalobca vzhľadom na vyššie uvedené tvrdenia mal za to, že sú dané zákonné dôvody pre zrušenie napadnutých rozhodnutí i rozhodnutí správcu dane v celom rozsahu.

37. Žalovaný vo svojich vyjadreniach k žalobám navrhol žaloby zamietnuť a nepriznať žalobcovi trovy konania s tým, že trvá na svojich záveroch uvedených v žalobou napadnutých rozhodnutiach. Žalovaný poukázal na priebeh daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2015 až december 2015 vykonanej na základe Podnetu Prezídia policajného zboru NAKA, Národnej jednotky finančnej polície, expozitúra Stred Banská Bystrica, ktorá bola ukončená doručením Protokolu dňa 18.12.2018, ku ktorému sa žalobca vyjadril, avšak neoznačil v ňom žiadne dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Žalovaný poukázal na úkony správcu dane vykonané počas daňovej kontroly i vyrubovacieho konania tak, ako bolo uvedené v odôvodnení prvostupňových rozhodnutí správcu dane za jednotlivé kontrolované zdaňovacie obdobia s tým, že zdôraznil obsah Upovedomenia o začatí trestného stíhania voči fyzickým osobám (okrem iného voči žalobcovi).

38. Žalovaný vo vyjadrení k jednotlivým žalobám opísal celý priebeh prerokovania pripomienok k Protokolu. Uviedol, že dňa 15.05.2019 dostal žalobca spolu so svojím právnym zástupcom na nahliadnutie do spisu, o čom správca dane spísal Záznam o vykonaní úkonu a Úradný záznam. K nahliadnutiu neboli žalobcovi predložené písomnosti týkajúce sa komunikácie Finančnej správy a NAKA, nakoľko išlo o internú komunikáciu a v tejto súvislosti žalovaný poukázal na § 23 ods. 1 Daňového poriadku.

39. Žalovaný poukázal vo svojich vyjadreniach na to, že v zákonnej lehote správca dane vydal prvostupňové rozhodnutia za jednotlivé zdaňovacie obdobia, pričom vo vyjadreniach zopakoval jednotlivé zistenia týkajúce sa jednotlivých subjektov (dodávateľov, resp. subdodávateľov) žalobcu. Poukázal na vykonané úkony správcu dane i obsah dôkazov zabezpečených tak správcom dane, ako aj prostredníctvom dožiadaných správcov dane a na dôkazy získané od orgánov činných v trestnom konaní. Ďalej poukázal na závery správcu dane uvedené vo vzťahu k jednotlivým, žalobcom deklarovaným dodávateľom (DIMĀS s.r.o., Kleveria s.r.o., BARUT s.r.o., resp. subdodávateľov PETREX Košice s.r.o., Insia L-M s.r.o. Bratislava, SHANTAL s.r.o. Žilina), na obsah výpovedí svedkov vypočutých OČTK, resp. na skutočnosti zistené z výpovede F. F., Poľská republika, pričom konštatoval, že boli vytvorené správcom dane opísané fiktívne reťazce spoločností, s tým, že dôvodom bolo získanie daňovej výhody u žalobcu, ktorou je odpočítanie dane na základe faktúr od tuzemských dodávateľov. Žalovaný poukázal na to, že žalobcom deklarované obchody neprebiehali tak, ako to deklaroval predloženými faktúrami, v ktorých si v jednotlivých kontrolovaných zdaňovacích obdobiach január až júl 2015 uplatnil odpočítanie DPH. Vytvorením tuzemských fakturačných reťazcov sa žalobca zbavil povinnosti zdaníť nadobudnutie tovaru, pričom právo na odpočítanie dane mu zostalo zachované. Do vyšetrovaného reťazca boli na zdeklarovanie obchodov pre A. B. zapojené vyššie uvedené spoločnosti: MAOP s.r.o., EJKON s.r.o., MIRACON s.r.o., PROBESS s.r.o., DIMĀS s.r.o., Speed way s.r.o., Insia L-M s.r.o., Kleveria s.r.o., SHANTAL s.r.o., BARUT s.r.o. a aj poľská spoločnosť F. G. F., pričom spoločnosti boli do reťazcov zapájané vždy postupne a spravidla nahrádzali, resp. zamieňali predchádzajúce spoločnosti. Správcom dane zistené skutočnosti o spoločnostiach Insia L-M s.r.o. a PETREX Košice, s.r.o. správca dane považoval za dôkaz, ktorý preukazuje, že tieto spoločnosti riadne nepodnikali, nevystavovali faktúry, ani nevedli účtovníctvo v zmysle platných právnych predpisov, za spoločnosť nekonala osoba na to oprávnená, ale iná osoba, resp. iné osoby, ktoré úmyselne vytvorili správcom dane zistené fakturačné reťazce. Vo vzťahu k dodávateľským faktúram od spoločnosti DIMĀS s.r.o., ktoré žalobca predložil ku kontrole bolo zistené, že predložené doklady neobsahujú okrem názvu dodávaného tovaru žiadne iné doplňujúce údaje a prílohu faktúr netvorili dodacie listy. Dodacie listy žalobca nepredložil ani na

základe výzvy správcu dane. Vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi žalobcu Kleveria s.r.o. žalovaný poukázal na zistenia správcu dane, že v príslušných kontrolovaných zdaňovacích obdobiach boli dodávateľom spoločnosti Kleveria s.r.o. spoločnosť DIMĀS s.r.o. a dodávateľské spoločnosti PETREX Košice s.r.o. a Insia L-M s.r.o., avšak ani jedna z uvedených spoločností nepredložila správcovi dane za preverované obdobie účtovníctvo, konatelia subdodávateľských spoločností popreli vykonávanie ekonomickej činnosti. Dodávateľom spoločnosti Kleveria s.r.o. bola aj spoločnosť BARUT s.r.o., ktorej subdodávateľom bola spoločnosť SHANTAL s.r.o., ktorá podľa zistení správcu dane nevykonávala v príslušných kontrolovaných zdaňovacích obdobiach žiadnu ekonomickú činnosť, čo potvrdili aj výpovede konateľov. Žalovaný poukázal na to, že vyššie uvedené spoločnosti vystupujú v reťazci ako tzv. zmiznutí obchodníci, teda ide o spoločnosti, na ktoré bola účelovo prenesená daňová povinnosť, nakoľko boli do reťazca vsunuté ako prvonadobúdatelia na Slovensku. Tieto nárazníkové spoločnosti buď nepriznávali intrakomunitárne nákupy alebo nepodávali daňové priznania, alebo vzniknutú vysokú vlastnú daňovú povinnosť znižovali odpočítaním DPH na vstupe z iných predstieraných obchodov. Následne tieto spoločnosti, ktoré boli tzv. prvonadobúdatelia na Slovensku, tovar len formálne prefakturovávali, najmä do spoločností MAOP s.r.o., DIMĀS s.r.o., neskôr BARUT s.r.o., Kleveria s.r.o., od ktorých spoločností bol tovar formálne prefakturovaný k odberateľovi A. B., ktorý takto nadobudnuté mäso a mäsové výrobky ďalej prevažne v Krupine spracoval alebo prostredníctvom svojej obchodnej siete predajní predával konečnému spotrebiteľovi. Z vykonaného dokazovania podľa žalovaného vyplýva, že mäso bolo z Poľska zo spoločnosti Zaklad Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny dopravovaný priamo žalobcovi (prevažne do Mäsozávodu v Krupine), ktorý u tejto spoločnosti aj figuruje na jej objednávkach. Skutočný obchodný vzťah bol medzi poľskou spoločnosťou Zaklad Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny ako dodávateľom a A. B. ako odberateľom, teda vsunutie ďalších obchodných spoločností medzi ne bolo len účelové, s jediným cieľom vytvoriť obchodný reťazec a preniesť daňovú povinnosť z A. B., ktorý by bol v skutočnosti prvonadobúdatelom mäsa na Slovensku, na iné (vyššie spomínané a menovanými osobami ovládané) spoločnosti. Reťazec bol fiktívny a účelovo vytvorený, nakoľko z takýchto obchodov nebol dosahovaný zisk, ale len strata. Spôsob uvádzania druhu a množstva tovaru na faktúrach svedčí podľa žalovaného o tom, že spoločnosti pravdepodobne ani nevedli evidenciu zásob, nakoľko presne to množstvo, ktoré mal v ten ktorý deň záujem nadobudnúť A. B. sa presne odzrkadlilo vo faktúrach všetkých spoločností v reťazci. Pri jednotlivých vyšších faktúrach od poľskej spoločnosti Zaklad Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny sa nachádzali aj objednávky, ktoré však boli vystavené nie na odberateľa, na ktorého bola vystavená faktúra, ale na Ľ. Lapina, ktorému mäso bolo reálne dodané, t.j. reálny tok tovaru bol iný ako fakturačný tok popísaný v rozhodnutiach správcu dane i žalovaného. Z vykonaného dokazovania vyplýva, že tovar od dodávateľa Zaklad Rozbioru Miesa P.P.U.H. Salon Miesny nebol dodaný spoločnosti PETREX Košice s.r.o., ani spoločnosti a Insia L-M s.r.o., resp. ani spoločnosti SHANTAL s.r.o., ale bol priamo dodaný žalobcovi do prevádzkarne v Krupine, kde bolo mäso vyložené, žalobca prevzatie mäsa potvrdil na dodacom liste šóférovi. F. D. a F. D., ktorí sa zúčastňovali na obchodných transakciách za spoločnosti DIMĀS s.r.o. a BARUT s.r.o. neboli konateľmi týchto spoločností, ani ich splnomocnenými zástupcami, a preto neboli oprávnení za uvedené spoločnosti konať. Dodávateľmi spoločnosti DIMĀS s.r.o. v preverovaných zdaňovacích obdobiach boli spoločnosti PETREX Košice, s.r.o. a Insia L-M s.r.o., pričom konatelia týchto spoločností popreli vykonávanie ekonomickej činnosti. Dodávateľom spoločnosti BARUT s.r.o. bola spoločnosť SHANTAL s.r.o., pričom konateľ tejto spoločnosti poprel, že vykonával ekonomickú činnosť. Žalovaný konštatoval, že zdaniteľné obchody deklarované na faktúrach, na ktorých je ako dodávateľ uvedená spoločnosť DIMĀS s.r.o., Kleveria s.r.o. a BARUT s.r.o. neboli uskutočnené dodávateľom na nich uvedenými.

40. Žalovaný zdôraznil, že nie je postačujúce, pokiaľ si platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Osoba, ktorá je uvedená ako dodávateľ na faktúre musí byť identická s osobou, ktorá reálne dodáva tovar odberateľovi. Tieto podmienky neboli v prípade faktúr od spoločností DIMĀS s.r.o., Kleveria s.r.o. a BARUT s.r.o. splnené. Na základe uvedeného podľa žalovaného mal správca dane za preukázané, že zdaniteľné obchody tak ako boli fakturované, neboli uskutočnené. Žalobca neuniesol dôkazné bremeno na preukázanie prijatia vyššie opísaných dodávok mäsa a mäsových výrobkov od dodávateľa deklarovaného vo faktúrach. Poukázal na ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH a upravujúce podmienky odpočítania DPH a konštatoval, že výsledky zistené pri daňovej kontrole jednoznačne preukazujú, že tovar spoločnosťami PETREX Košice s.r.o. a Insia L-M s.r.o. nebol dodaný spoločnosti DIMĀS s.r.o., resp. tovar spoločnosťou SHANTAL s.r.o. nebol dodaný spoločnosti BARUT s.r.o., len boli fiktívne na tieto firmy vystavené faktúry. Ak dodávateľovi DIMĀS s.r.o., Kleveria s.r.o. a BARUT s.r.o. nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru, potom ani odberateľovi A. B. nemohlo vzniknúť ani právo na odpočítanie dane. Daň uvedená na

faktúrach vyhotovených spoločnosťami DIMÄS s.r.o., Kleveria s.r.o. a BARUT s.r.o. je splatná len z titulu jej uvedenia na faktúre, ale nie je odpočítateľná u žalobcu. Žalovaný neakceptoval názor žalobcu, že tým, že má faktúry, doklady o úhrade faktúr a tovar, tak splnil podmienky na odpočítanie dane v zmysle zákona. Zamestnanci správcu dane podľa žalovaného správne skonštatovali, že v prípade spoločnosti PETREX Košice s.r.o., Insia L-M s.r.o. a BARUT s.r.o. sa jedná o fiktívne usadenie sa na adresách uvedených v obchodnom registri, ktoré nie je možné kvalifikovať ako sídlo hospodárskej činnosti a obchodnú činnosť týchto spoločností charakterizovali zamestnanci správcu dane ako deklarovanie fiktívnej ekonomickej činnosti bez akéhokoľvek reálneho základu. Ďalej žalovaný poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-285/11 Bonik, C-80/11 a C-142/11 Mahagében Kft. a Dávid, C-439/04, C-440/04 Axel Kittel. Zo spisového materiálu vyplýva, že žalobca si vôbec nepreveril postavenie dodávateľa, kto je konateľ a kto je oprávnený za neho konať, či je kontaktný, či má sídlo na adrese uvedenej v obchodnom registri, či podáva účtovné závierky, či je v registri daňových dlžníkov, čo sú informácie verejne známe. Žalovaný v tejto súvislosti poukázal na výpoveď A. B. uvedenú v Zápisnici vyhotovenej OČTK dňa 30.01.2019.

41. Žalovaný sa následne vyjadril k námietkam žalobcu uvedeným v žalobách nasledovne: K námietke týkajúcej sa vedenia spisu z daňovej kontroly žalovaný uviedol, že § 2 ani § 25 Daňového poriadku neustanovuje definíciu „spisu“ daňového subjektu a ani jeho úpravu. Pri úkone nazerania do spisu daňovej kontroly boli všetky písomnosti očíslované chronologicky usporiadané a všetky písomnosti, ktoré boli podkladom pre vypracovanie Protokolu a následných rozhodnutí, boli žalobcovi predložené k nahliadnutiu. Faktúry, ktoré žalobca predložil k výkonu daňovej kontroly v listinnej podobe si správca dane oskenoval a následne ich žalobcovi vrátil, pričom predmetné faktúry sa u správcu dane nachádzajú na CD nosiči, keďže majú rozsah 1536 strán. Z uvedeného dôvodu tlačenie týchto faktúr do administratívneho spisu sa javí ako neúčelné a pri nahliadnutí neboli predložené žalobcovi v listinnej podobe, nakoľko správca dane mal za to, že s uvedenými faktúrami žalobca disponuje a má vedomosť o ich obsahu. Za nedôvodnú považoval aj námietku, že na CD sa nachádzajú písomnosti správcu dane, ktoré boli podkladom pre vydanie rozhodnutia, a ktoré neboli predložené k nahliadnutiu, nakoľko správca dane doručuje všetky písomnosti v súlade s Daňovým poriadkom výlučne v listinnej podobe pomocou poštového doručovateľa s doručenkou s opakovaným doručením do vlastných rúk. K námietke, že správca dane žalobcovi neumožnil nahliadnúť do písomnosti označenej ako Úradný záznam zo 07.02.2019 žalovaný uviedol, že sa jedná o internú komunikáciu slúžiacu pre potreby finančnej správy, a preto nie je dôvod na sprístupnenie tejto písomnosti. Uvedený úradný záznam sa nachádza v žurnalizovanom spise žalovaného, ktorý bol predložený súdu a tento rieši ohrozenie príslušníkov finančnej správy pri výkone svojej práce dňa 06.02.2019 na ústnom pojednávaní vo veci prerokovania pripomienok predložených žalobcom zo 14.01.2019, kde podľa tvrdenia zamestnancov správcu dane bol právny zástupca žalobcu JUDr. Ing. Miloš Novák agresívny, slovne napádal, urážal, vyhrážal sa a zastráňoval zamestnankyne vykonávajúce daňovú kontrolu, čím ohrozoval ich bezpečnosť a zmaril priebeh ústneho pojednávania. K námietke o nevypočutí F. G. F. ako svedka správcu dane žalovaný uviedol, že žalobca mohol v priebehu výkonu daňovej kontroly navrhnuť správcovi dane vykonať vypočutie tejto osoby ako svedka, čo však neurobil. Správca dane preto zákonne použil Zápisnicu o výsluchu tohto svedka získanú ako dôkaz pri správe daní. Zdôraznil, že v prípade vypočutia F. G. F. ako svedka poľskou finančnou správou prostredníctvom MVI by žalobca nemohol byť prítomný pri vypočúvaní svedka a nemal by možnosť klásť mu otázky, nakoľko táto požiadavka je v rozpore s Nariadením Rady EÚ č. 904/2010. Zároveň uviedol, že pre opakované vypočutie tohto svedka a teda o opakovanie toho istého úkonu nie je relevantný dôvod. Žalovaný uzavrel, že z vykonaného dokazovania dostatočne a jasným spôsobom vyplýva, že žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno a nespochybniteľným spôsobom nepreukázal, že splnil zákonné podmienky na odpočítanie dane, a preto ďalšie dokazovanie opakovaným výsluchom svedkov by bolo nadbytočné, neefektívne a v rozpore so zásadou hospodárnosti konania.

42. S poukazom na Rozsudok Najvyššieho súdu SR 5Sžfk/16/2017 z 31.01.2019 žalovaný konštatoval, že správca dane bol oprávnený v daňovom konaní použiť ako dôkaz Zápisnice z výsluchu svedkov získané od OČTK, pričom nebol povinný doslovne interpretovať celé znenia jednotlivých výpovedí svedkov, a preto takúto námietku žalobcu považoval žalovaný za nedôvodnú. Za nedôvodnú považoval žalovaný aj námietku žalobcu spočívajúcu v namietanom postupe správcu dane, ktorý na žiadosť žalobcu neprerušil daňové konanie. Žalovaný poukázal na § 61 Daňového poriadku s tým, že v zmysle ustanovení Zákona o DPH pre určenie a vyrubenie dane je podstatné, kto je platiteľom dane a nie je potrebné vyriešiť otázku, či platiteľ je alebo nie je osobou, ktorá spáchala trestný čin. Zákon neustanovuje, aby platiteľom dane musela byť osoba, ktorá sa dopustila, prípadne aj bola odsúdená za spáchanie trestného činu v súvislosti s prípadným daňovým podvodom. Žalovaný poukázal ďalej na

to, že ak sú v daňovom konaní odhalené také protizákonné konania, ktoré napĺňajú znaky skutkovej podstaty trestných činov uvedených v Trestnom zákone a nález je minimálne v rozsahu uvedenom v Trestnom zákone, takéto skutky je daňový úrad povinný ohlásiť ako podozrenia zo spáchania trestných činov orgánom činných v trestnom konaní. Skutok sa stáva trestným činom, ak je naplnená skutková podstata trestného činu. Konanie daňového subjektu môže byť posúdené ako trestný čin, avšak toto je výlučne v kompetencii orgánov činných v trestnom konaní. V prípade, že sa daňový subjekt dopustí trestného činu v súvislosti s krátením, alebo neodvedením dane, na takéto konanie sa vzťahuje Trestný poriadok. Na daňové konanie sa však vzťahuje výlučne Daňový poriadok. Pokiaľ sa žalobca v žalobe odvoláva na rozsudok Súdneho dvora EU vo veci C-245/04 EMAG Handel Eder OHG, podľa ktorého ak dve po sebe nasledujúce dodávky toho istého tovaru vykonané za protihodnotu medzi zdaniteľnými osobami, ktoré konajú ako také osoby, zakladajú jediné zaslanie tohto tovaru v rámci Spoločenstva alebo jedinú dopravu tohto tovaru v rámci Spoločenstva, toto zaslanie alebo táto doprava môže byť pripočítaná iba jednej z týchto dvoch dodávok, a len táto dodávka bude oslobodená od dane podľa čl. 28c A písm. a prvého pododseku šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17.05.1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej Smernicou Rady 95/7/ES z 10.04.1995. Tento výklad platí bez ohľadu na to, ktorá zo zdaniteľných osôb – prvý predávajúci, sprostredkujúci, nadobúdateľ alebo druhý nadobúdateľ – má právo disponovať s tovarmi počas uvedeného zaslania alebo uvedenej dopravy. Iba miesto dodávky, ktorá zakladá zaslanie alebo dopravu tovarov v rámci Spoločenstva, je určené podľa čl. 8 ods. 1 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388 zmenenej a doplnenej smernicou 95/7; považuje sa za neho miesto nachádzajúce sa v členskom štáte odoslania tejto zásielky alebo tejto dopravy. Miesto inej dodávky je určené podľa čl. 8 ods. 1 písm. b) tej istej smernice, považuje sa za neho miesto nachádzajúce sa v členskom štáte odoslania alebo členskom štáte určenia uvedenej zásielky alebo dopravy, podľa toho, či táto dodávka je prvou alebo druhou z dvoch po sebe nasledujúcich dodávok. V tomto prípade, ako uvádza žalobca v žalobách, že spoločnosť DIMĀS s.r.o. údajne nadobudla mäso od poľského dodávateľa v Poľsku a následne ho predala žalobcovi, pričom poľský dodávateľ prepravil mäso priamo žalobcovi (a preto nemusí mať spoločnosť DIMĀS s.r.o. skladové priestory na mäso na Slovensku), tak v tomto prípade s prvou dodávkou tovaru nebola spojená preprava (prvý predávajúci – prvý nadobúdateľ), poľský dodávateľ mal spoločnosti DIMĀS s.r.o. vystaviť faktúru za dodávku tovaru s poľskou DPH a odviesť daň do štátneho rozpočtu Poľska, spoločnosť DIMĀS s.r.o. mala svojmu odberateľovi (druhý nadobúdateľ) A. B. vystaviť faktúru bez DPH, pretože s touto dodávkou je spojená preprava tovaru do iného členského štátu. A. B. si mal uplatniť samozdanenie a odviesť DPH do štátneho rozpočtu SR, avšak aj v tomto prípade by mal žalobca na vstupe faktúru bez DPH. V skutočnosti žalobca nakupoval tovar (mäso) priamo od poľského dodávateľa Zaklad Rozbioru Miesia P.P.U.H. Salon Miesny na účet, ktorého bola preprava tovaru zrealizovaná, a preto v súlade s uvedeným rozsudkom C245/04 táto dodávka zakladá dopravu tovaru v rámci Spoločenstva a len táto dodávka bude oslobodená od dane podľa čl. 28c A písm. a) prvého pododseku šiestej smernice. Poľský dodávateľ mal A. B. vystaviť faktúru bez DPH, pretože s touto dodávkou je spojená preprava tovaru do iného členského štátu a A. B. mal uplatniť samozdanenie a odviesť DPH do štátneho rozpočtu SR. Táto DPH predstavuje daňový únik, pretože nebola odvedená do štátneho rozpočtu ani v Poľsku, ani v Slovenskej republike. Vo vzťahu k potvrdeniu RVPS o tom, že A. B. si splnil svoju nahlasovaciu povinnosť a vo svojej databáze eviduje nahlášky podľa § 33 zákona č. 39/2007 Z.z. s tým, že aj podľa databázy intrakomunitárnych obchodov evidovaných v rámci EÚ (VIES) bolo zistené deklarované dodanie do tuzemska za obdobie 2015 platiteľom z Poľska a platiteľovi A. B., podľa žalovaného vyplýva, že A. B. vedel, že nadobúda mäso od poľského dodávateľa, a preto ho nahlásil na RVPS. Nakoľko A. B. je jediným spoločníkom a jediným konateľom aj v iných obchodných spoločnostiach, ktoré poskytujú služby ako vedenie účtovníctva a činnosť ekonomických poradcov, je dôvodné sa domnievať, že vedel, ako sa určuje DPH pri nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, ktoré je spojené s prepravou tovaru. Žalovaný poukázal na ustanovenia § 24 ods. 1, 2, 3 a 4 Daňového poriadku týkajúce sa dokazovania a konštatoval, že správca dane postupoval v zmysle § 3 ods. 1 Daňového poriadku, pričom v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi chránil záujmy štátu a obcí a dbal na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Postupoval aj v súlade s § 3 ods. 3 Daňového poriadku a hodnotil dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Žalovaný vo vyjadreniach uzavrel, že na základe výsledkov rozsiahleho preverovania správca dane dospel k záveru, že podnikateľské aktivity žalobcu neboli štandardnými obchodmi, nakoľko bolo preukázané, že fakturačný tok tovaru sa nezhodoval s reálnym tokom obchodovania s tovarom dodaného na územie Slovenskej republiky. Všetky skutočnosti poukazujú na skutočnosť, že bol vytvorený umelý mechanizmus obchodovania za účelom odpočítania

dane z tovaru nadobudnutého v tuzemsku a jediným cieľom bolo získanie daňovej výhody. Z uvedeného podľa žalovaného jednoznačne vyplýva, že kontrolovaný platiteľ dane A. B. vedel, že sa svojou činnosťou podieľa na plnení, ktoré je súčasťou daňového podvodu. Žalovaný dospel k záveru, že správca dane dostatočne zistil skutkový stav, vykonal dokazovanie v súlade s § 24 Daňového poriadku, pričom zistený skutkový stav po právnej stránke správne posúdil a svoje rozhodnutie dostatočne zdôvodnil.

43. Žalovaný vo vyjadreniach k žalobám týkajúcim sa zdaňovacieho obdobia máj a júl 2015 vo vzťahu k uplatnenému odpočtu DPH z faktúr vystavených dodávateľom EXIMSTAV s.r.o. Banská Bystrica pre žalobcu, ktorými dodávateľ žalobcovi účtoval vykonanie stavebných prác žalovaný uviedol, že spoločnosť EXIMSTAV s.r.o. bola 13.07.2017 dobrovoľne vymazaná z obchodného registra, právnym nástupcom sa stala spoločnosť EQUÉ s.r.o. Banská Bystrica, konateľom je Péter Cene, maďarský občan. Spoločnosť nie je registrovaná na DPH, do spoločnosti sa zlúčilo 9 spoločností a dlhuje na daniach 2,2 mil.€. zopakoval zistenia správcu dane vo vzťahu k uvedenému deklarovanému dodávateľovi EXIMSTAV s.r.o., pričom zistil, že uvedená spoločnosť za kontrolované zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2015 nevykonávala ekonomickú činnosť a má virtuálne sídlo. Konštatoval, že A. B. sa k vykonávaným stavebným prácam touto spoločnosťou v celkovej hodnote takmer 40 000,- € na ústnom pojednávaní nevedel vyjadriť a v písomnom vyjadrení k obchodnej spolupráci s touto spoločnosťou uviedol, že žiadne zmluvy, objednávky, preberacie protokoly, či súpis vykonaných prác nerobil, všetko bolo len ústne a práce fakturoval tak, aby za ne mohol zaplatiť v hotovosti (do 5000,- €). Správca dane preto podľa žalovaného správne konštatoval, že žalobca dodanie služieb dodávateľom EXIMSTAV s.r.o. deklaroval len faktúrami, čím neuniesol dôkazné bremeno, a preto správca dane správne neuznal žalobcovi odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom EXIMSTAV s.r.o.

44. Žalobca vo vyjadreniach k vyjadreniam žalovaného uviedol, že žalovaný nereagoval na argumentáciu vedenú v žalobách, len opakoval svoje tvrdenia a závery z napadnutých rozhodnutí a rozhodnutí správcu dane. Z replík však vyplynulo, že žalobca neprípustným spôsobom argumentuje Uznesením o vznesení obvinenia, neprípustne používa dôkazy získané v inom konaní použitím informačno-technických prostriedkov, ako aj dôkazy získané v trestnom konaní odpočúvaním a záznam telekomunikačnej prevádzky a neprípustným spôsobom interpretuje zápisnice o výsluchoch obvinených. Vyjadril nesúhlas s tvrdením žalovaného, že obchody s mäsom boli realizované po dohode s p. D., ktorý však nebol osobou oprávnenou konať za spoločnosti DIMĀS s.r.o. a BARUT, s.r.o., pričom žalobca argumentoval, že oprávnenie konať za spoločnosť sa nemusí prejavovať len vo forme konateľstva prokúry, ale aj prostredníctvom splnomocnenia podľa Obchodného zákonníka. Žalobca vzhľadom na dlhodobú obchodnú spoluprácu nemal pochybnosť o tom, že p. D. a p. D. sú oprávnení za uvedené spoločnosti konať. Žalobca sa ohradil voči tvrdeniam žalovaného, ktoré majú byť obsahom Úradného záznamu zo 07.02.2019 s tým, že nie je pravdou, že právny zástupca žalobcu sa vyhrážal, urážal alebo zastrašoval pracovníčky správcu dane. Žalobca poukázal na to, že svedecké výpovede z trestného konania mali byť hodnotené náležite v celom ich rozsahu a nie na základe viet vytrhnutých z kontextu výpovede svedkov, či obvinených. Nesúhlasil ani s výkladom záverov Rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C 245/04 EMAG, ako to urobil žalovaný. Zdôraznil, že až začiatkom roka 2019 sa dozvedel prostredníctvom orgánov činných v trestnom konaní o tom, že v reťazci, ktorého bol súčasťou, skutočne s vysokou pravdepodobnosťou mohlo dôjsť k zneužívajúcemu konaniu s cieľom nekalým spôsobom profitovať zo systému DPH. Tieto skutočnosti však žalobca počas realizácie obchodných vzťahov nevedel a ani vedieť nemohol. Zo žiadneho dôkazu vykonaného správcou dane, či žalovaným nevyplýva, žeby o tejto skutočnosti žalobca vedel alebo mal vedieť, jedná sa len o domnienky. Žalobca zároveň nemohol a ani nemal ako vedieť, za aké ceny nakupuje mäso jeho dodávateľ, ani aké sú cenové a platobné podmienky medzi poľským dodávateľom a spoločnosťami MAOP, s.r.o. a DIMĀS s.r.o. Zároveň mal za to, že z vyjadrení žalovaného vyplýva nejednoznačnosť v tom, že žalovaný sa nevie rozhodnúť, či chce zamietnuť právo na odpočítanie dane preto, že „kontrolovaný platiteľ A. B. vedel, že sa svojou činnosťou podieľa na plnení, ktoré je súčasťou daňového podvodu“, alebo preto, že „žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno a nespochybniteľným spôsobom nepreukázal, že splnil zákonné podmienky na odpočítanie dane“. Žalobca zotrval na všetkých dôvodoch uvedených v žalobách, pre ktoré považuje rozhodnutia žalovaného i rozhodnutia správcu dane za nezákonné a v tejto súvislosti poukázal na Rozsudok NS SR sp. zn. 4 Sžfk/17/2018 z 05.02.2019, ktorým bol zrušený Rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici sp. zn. 23S/92/2017 z 28.11.2017, ktoré rozhodnutia sa týkajú obchodnej spolupráce so spoločnosťou MAOP s.r.o. a obchodovania s mäsom u obdobne významného odberateľa, akým je žalobca (Pozana mäso, s.r.o.).

45. Vec bola pôvodne vedená na Krajskom súde v Banskej Bystrici, ako na správnom súde. Žalobca v žalobách týkajúcich sa zdaňovacieho obdobia január až júl 2015 požiadal správny súd o priznanie odkladného účinku správnej žalobe s poukazom na § 185 písm. a) zákona č. 162/2015

Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“). Krajský súd v Banskej Bystrici o návrhoch žalobcu o priznaní odkladného účinku správnym žalobám rozhodol Uzneseniami zo dňa 04.03.2020 č. k. 24S/256/2019-186, 24S/255/2019-188, 24S/257/2019-158, 24S/258/2019-192, 24S/253/2019-209, 24S/252/2019-198 a 24S/254/2019-194 tak, že návrhy s poukazom na § 188 SSP zamietol. Rozhodnutia nadobudli právoplatnosť dňa 08.04.2020.

46. Krajský súd v Banskej Bystrici Uznesením č.k. 24S/256/2019-201 zo dňa 04.11.2020 spojil na spoločné konanie veci vedené na tunajšom súde vo veci žalobcu A. B., Banská Bystrica proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu SR, Banská Bystrica pod sp. zn. 24S/256/2019, 24S/255/2019, 24S/257/2019, 24S/258/2019, 24S/253/2019, 24S/252/2019 a 24S/254/2019 s tým, že tieto sa ďalej vedú pod sp. zn. 24S/256/2019 a to s poukazom na § 65 ods. 1 SSP.

47. Vo veci samej Krajský súd v Banskej Bystrici rozhodol rozsudkom č. k. 24S/256/2019-217 zo dňa 26.11.2020 tak, že rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR Banská Bystrica č.102115541/2019 zo dňa 09.09.2019 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101243063/2019 zo dňa 23.05.2019, rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR, Banská Bystrica č. 102115968/2019 zo dňa 09.09.2019 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101243445/2019 zo dňa 23.05.2019, rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR, Banská Bystrica č. 502878/2019 zo dňa 09.09.2019 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101243623/2019 zo dňa 23.05.2019, rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR, Banská Bystrica č. 102116804/2019 zo dňa 09.09.2019 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101243858/2019 zo dňa 23.05.2019, rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR, Banská Bystrica č. 102117061/2019 zo dňa 09.09.2019 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101244035/2019 zo dňa 23.05.2019, rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR, Banská Bystrica č. 502934/2019 zo dňa 09.09.2019 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101244167/2019 zo dňa 23.05.2019 a rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR, Banská Bystrica č. 102117239/2019 zo dňa 09.09.2019 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 101244352/2019 zo dňa 23.05.2019 zrušil a vec vrátil prvostupňovému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie. Žalovanému uložil povinnosť v plnom rozsahu nahradiť žalobcovi dôvodne vynaložené trovy konania.

48. Na základe podanej kasačnej sťažnosti žalovaným Najvyšší správny súd Slovenskej republiky zrušil rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/256/2019-217 zo dňa 126.11.2020 a vec vrátil Správnomu súdu v Banskej Bystrici na ďalšie konanie.

49. Kasačný súd v dôvodoch svojho rozhodnutia uviedol, že po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti ustálil dve námietky žalovaného, ktorých posúdenie vyhodnotil ako zásadné pre rozhodnutie vo veci. Tou prvou bolo napadnuté nesprávne právne posúdenie otázky zákonnosti použitia uznesenia o vznesení obvinenia a zistení v ňom uvedených ako dôkazu v správnom konaní. Druhá námietka smerovala voči právnomu posúdeniu týkajúceho sa použitia zistení z ITP, ktoré bolo správnym súdom vyhodnotenú ako nezákonné vzhľadom na to, že: i) zistenia vychádzali z uznesenia o vznesení obvinenia, ktoré správny súd vyhodnotil ako nezákonné použitý dôkaz a zároveň ii) administratívne spisy neobsahovali dôkaz o legálnosti odposluchov telefonických hovorov.

50. Kasačný súd sa nestotožnil so správnym súdom, ktorý vo svojom rozsudku vylúčil možnosť použiť uznesenie o vznesení obvinenia správcou dane v daňovom konaní iba z dôvodu, že uznesenie o vznesení obvinenia nie je dôkazom o tom, že sa skutok stal a že ho spáchal daňový subjekt (resp. obvinený). Je nepochybné, že správny súd sa nemýli v závere o tom, že uznesenie o vznesení obvinenia nepreukazuje vinu, ale je len procesným rozhodnutím, ktorým sa začína trestné stíhanie voči konkrétnej osobe. To však nemôže automaticky spôsobiť nepoužiteľnosť uznesenia o vznesení obvinenia v daňovom konaní a mať dokonca za následok zrušenie rozhodnutí správcu dane a žalovaného.

51. Správca dane v zmysle ustanovenia § 24 ods. 2 daňového poriadku vedie dokazovanie tak, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Súčasne podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku môže správca dane ako dôkaz 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. Je zrejmé, že účasť ani vedomosť daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom nemožno zo strany správcu dane preukazovať výlučne uznesením o vznesení obvinenia. Napriek tomu uznesenie o vznesení obvinenia môže obsahovať dôležité informácie pre správcu dane o eventúálnom fungovaní ním preverovaného obchodného reťazca, ktoré ho nasmerujú k získaniu ďalších dôkazov. Pod podmienkou, že správca dane predmetné uznesenie získal zákonne, nemožno preto apriori vylúčiť jeho použitie ako listinného dôkazu spôsobilého prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 4 daňového poriadku.

52. Kasačný súd uzavrel, že správny súd v súvislosti s ustanovením § 24 ods. 4 daňového poriadku nesprávne právne posúdil použiteľnosť uznesenia o vznesení obvinenia v daňovom konaní, keď ustálil, že jeho použitím došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánmi verejnej správy a aj z uvedeného dôvodu zrušil predmetné rozhodnutia žalovaného a správcu dane. Námietku žalovaného preto kasačný súd vyhodnotil ako dôvodnú. Inou otázkou je spôsob, akým správca dane uznesenie o vznesení obvinenia a zistenia v ňom uvedené použil a ako tieto vyhodnotil. Takéto posúdenie však prináleží správneho súdu.

53. Kasačný súd ustálil aj podmienky, na ktoré má správny súd prihliadať pri posudzovaní hodnotenia a použitia uznesenia o vznesení obvinenia správcom dane, a to či:

- uznesenie o vznesení obvinenia bolo získané zákonných spôsobom;
- správca dane len bez ďalšieho neprebral závery vyšetrovateľa uvedené v uznesení o vznesení obvinenia;
- uznesenie o vznesení obvinenia nie je jediným dôkazom získaným v daňovom konaní správcom dane;
- uznesenie o vznesení obvinenia a zistenia v ňom konfrontoval s ďalšími ním zistenými skutočnosťami a tieto vyhodnotil jednotlivito ako aj v súhrne v súlade s požiadavkami ustanovenými v § 3 ods. 3 daňového poriadku;
- správna úvaha správcu dane nevybočuje z medzí logického myslenia a v rozhodnutí je riadne odôvodnená;
- daňový subjekt mal možnosť vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v uznesení o vznesení obvinenia.

54. Kasačný súd zvýraznil, že uznesenie o vznesení obvinenia je dôkazom použiteľným správcom dane v daňovom konaní v súlade s § 24 ods. 2 a ods. 4 daňového poriadku. Právne posúdenie správneho súdu týkajúceho sa zákonnosti použitia zistení z ITP uvedených v uznesení o vznesení obvinenia vyplývalo z nesprávnej premisy. V dôsledku toho je právny záver v predmetnom rozsahu nesprávny a kasačná námietka nesprávneho právneho posúdenia použitia zistení z ITP dôvodná. Z rozhodnutí správcu dane aj žalovaného je zrejmé, že zistenia z ITP správca dane vyhodnotil ako zákonné dôkazy, čo logicky vyplýva zo skutočnosti, že tieto dôkazy správca dane použil a argumentoval nimi v odôvodnení svojich rozhodnutí. Bolo potom úlohou správneho súdu posúdiť, či toto vyhodnotenie správcu dane je správne alebo nie, teda či správca dane svoje rozhodnutie založil výlučne na zákonných dôkazoch alebo použil aj tie nezákonné. Na účely uvedeného posúdenia však správny súd nemôže vychádzať len zo skutočnosti, či sa v administratívnom spise nachádza dôkaz o legálnosti použitia ITP v trestnom konaní alebo nie.

55. Kasačný súd preto za dôvodnú považoval námietku žalovaného, ktorou napádal nesprávne právne posúdenie správneho súdu, podľa ktorého je podstatným porušením ustanovení o konaní pred orgánmi verejnej správy tá skutočnosť, že z obsahu administratívnych spisov v preskúmaných konaniach správny súd nemohol overiť, či dôkazy získané využitím ITP boli získané v súlade so zákonom a nemohol preto vykonať test legality, legitimacy a proporcionality. Takéto posúdenie zákonnosti použitia dôkazu v daňovom konaní je nedostatočné na to, aby správny súd konštatoval podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy. A to najmä, keď podľa § 119 SSP môže správny súd vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia a súčasne v súlade s § 121 ods. 2 SSP môže vykonať aj iné dôkazy, ako sú navrhované, ak to považuje za potrebné na rozhodnutie vo veci.

56. Na záver kasačný súd poukázal na skutočnosť, že správny súd nezrušil rozhodnutia žalovaného a správcu dane len z dôvodov napadnutých kasačnou sťažnosťou. Kasačný súd je však v zmysle § 453 ods. 2 SSP viazaný sťažnostnými bodmi. Vo zvyšných častiach preto rozsudok správneho súdu nebol predmetom prieskumu v kasačnom konaní. Kasačný súd však vzhľadom na dôvodnosť podstatných námieťok žalovaného napádajúcich závery správneho súdu, na základe ktorých správny súd zrušil rozhodnutia žalovaného a správcu dane. Vzhľadom na skutočnosť, že tieto dôvody sa týkali výlučne procesných otázok, správny súd sa v ďalšom konaní mal zaoberať tiež meritom veci a právne posúdiť oprávnenosť odmietnutia odpočtu dane z pridanej hodnoty.

57. Správny súd v Banskej Bystrici vecne príslušný podľa § 10 SSP a miestne príslušný podľa § 13 ods. 1 SSP vo veci, po zrušení rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici, opätovne prejednal na nariadenom pojednávaní, na ktorom právny zástupca žalobcu zotrval na podaných žalobách i na dôvodoch nezákonnosti napadnutých rozhodnutí žalovaného i správcu dane uvedených v žalobách. Zdôraznil najmä flagrantly porušenie zákona v otázke použitia Uznesenia o vznesení obvinenia proti žalobcovi ako dôkazu o existencii a resp. preukázaní skutku. Právny zástupca žalobcu navrhol, aby boli rozhodnutia správcu dane i rozhodnutia žalovaného za zdaňovacie obdobia január až júl 2015 zrušené. Naproti tomu žalovaný navrhol žaloby žalobcu ako nedôvodné zamietnuť, keď zotrval na správnosti žalobami napadnutých rozhodnutí.

58. Predmetom preskúmvacieho konania sú rozhodnutia žalovaného, ktorými boli potvrdené rozhodnutia správcu dane, ktorými bol žalobcovi ako platiteľovi DPH vyrubený rozdiel dane za zdaňovacie obdobia január až júl 2015. Správny súd preskúmal napadnuté rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane a postup, ktorý ich vydaniu predchádzal, pričom rozsah prieskumu bol stanovený dôvodmi nezákonnosti uplatnenými v žalobách a dospel k záveru, že žaloby nie sú dôvodné.

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

(1) Predmetom dane je

a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,

b) poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,

c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len "členský štát"),

d) dovoz tovaru do tuzemska.

(2) Na účely tohto zákona je

a) tuzemskom územie Slovenskej republiky,

b) zahraničím územie, ktoré nie je tuzemskom,

c) územím Európskej únie tuzemsko a územia ostatných členských štátov, ktoré sú zákonmi týchto členských štátov vymedzené na účely dane ako tuzemsko týchto členských štátov,

d) územím tretích štátov územie, ktoré nie je územím Európskej únie.

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

60. Podľa § 8 Zákona o DPH

(1) Dodaním tovaru je

a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,

b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,

c) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

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

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

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

a) na účel jeho inštalácie alebo montáže zdaniteľnou osobou alebo na jej účet v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru,

b) na účel zásielkového predaja tohto tovaru zdaniteľnou osobou v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru,

c) na účel dodania tovaru na palubách lietadiel, lodí alebo vlakov počas osobnej dopravy na území Európskej únie,

d) určeného na vývoz tovaru do tretích štátov,

e) určeného na dodanie tovaru do iného členského štátu touto zdaniteľnou osobou, ak dodanie tohto tovaru v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, bude oslobodené od dane,

f) na účel ocenenia tovaru alebo na účel prepracovania, spracovania, opravy alebo iných podobných činností fyzicky vykonaných na tomto tovare pre túto zdaniteľnú osobu v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava, za predpokladu, že sa tejto osobe tovar po skončení operácií vráti do tuzemska,

g) na dočasné použitie tohto tovaru v členskom štáte, v ktorom sa skončí odoslanie alebo preprava tovaru, na účel dodania služieb touto zdaniteľnou osobou,

h) na dočasné použitie na obdobie nepresahujúce 24 mesiacov na území iného členského štátu, v ktorom by sa dovoz toho istého tovaru z územia tretieho štátu považoval za prepustený do režimu dočasné použitie s úplným oslobodením od dovozného cla,

i) na účel dodania plynu prostredníctvom sústavy zemného plynu, ktorá sa nachádza na území Európskej únie, alebo siete, ktorá je k takejto sústave pripojená, dodania elektriny a dodania tepla alebo chladu prostredníctvom teplárenských sietí alebo chladiarenských sietí podľa § 13 ods. 1 písm. e) a f).

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

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

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

61. Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ Zákona o DPH

(1) Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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

62. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ Zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

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

64. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3, 6 Daňového poriadku

(1) Pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

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

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

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

65. Podľa § 19 ods. 1, 2, 7 Daňového poriadku

(1) O ústnom pojednávaní alebo vykonaní úkonu spíše príslušný orgán zápisnicu.

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

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

66. Podľa § 22 ods. 1, 2 Daňového poriadku

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

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

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

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

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

68. Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 Daňového poriadku

(1) Daňový subjekt preukazuje

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

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

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

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

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

70. Podľa § 45 ods. 1 písm. c/, d/, e/, f/, g/ Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo

- c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia,
- d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,
- e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní,
- f) vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,

g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

71. Podľa § 45 ods. 2 písm. a/, b/, c/, d/ e/, f/, g/ Daňového poriadku kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,

b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,

c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,

d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, 2)a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,

e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia,

f) umožňovať vstup do sídla, miesta podnikania kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,

g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla, miesta podnikania alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu, poskytnúť výpisy, alebo ich kópie.

72. Podľa § 46 ods. 1, 2, 3, 5, 8, 9 písm. a/, 10 Daňového poriadku

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

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

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

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

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

daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

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

(10) Lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia.

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

73. Podľa § 61 ods. 1, 2 Daňového poriadku

(1) Správca dane daňové konanie

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

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

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

74. Podľa § 63 ods. 1, 2, 5 Daňového poriadku

(1) Ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

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

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

75. Podľa § 68 ods. 1, 3 Daňového poriadku

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

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

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

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

78. Žalobca v žalobách namietal, že postup žalovaného i správcu dane, ktorým zakladajú svoje rozhodnutia na nezákonnom použití dôkazov, je podstatným porušením ustanovení o konaní pred orgánmi verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonných rozhodnutí vo veci samej, a to z dôvodu neprípustnosť použitia Uznesenia o vznesení obvinenia ako dôkazu v daňovom konaní, ďalej z dôvodu neprípustnosť použitia dôkazov získaných v inom konaní použitím informačno-technických prostriedkov, resp. neprípustnosť použitia dôkazov získaných v trestnom konaní odpočúvaním a záznamom telekomunikačnej prevádzky a z dôvodu nezákonnosti použitia Zápisníc o vylúčení svedkov i obvinených poskytnutých z trestného konania.

79. K námietke nezákonnosti použitia Zápisníc o výsluchu svedkov a obvinených poskytnutých správcom dane orgánmi činnými v trestnom konaní, a teda k spochybneniu zákonnosti dôkazov získaných v rámci trestného konania pre účely daňového konania správny súd poukazuje na ustanovenie § 24 ods. 4 Daňového poriadku, v zmysle ktorého ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Z ustálenej rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu SR (napr. Rozsudok č.k. 5Sžf/14/2015) vyplýva, že svedecké výpovede získané orgánmi činnými v trestnom konaní je možné použiť v daňovom konaní za predpokladu, že s týmito výpoveďami správca dane oboznámil kontrolovaný daňový subjekt a umožnil mu sa k nim vyjadriť. Obdobne z judikatúry Súdneho dvora EÚ (napr. Rozhodnutie C-419/14 zo dňa 17.12.2015) vyplýva, že správca dane môže použiť svedecké výpovede z trestného konania, ak boli získané zákonne a ak bol kontrolovaný daňový subjekt s výpoveďami počas daňovej kontroly, resp. počas daňového konania oboznámený. Z hľadiska splnenia podmienok pre použitie svedeckých výpovedí získaných v trestnom konaní správny súd poukazuje na skutočnosť, že použité dôkazy získané v trestnom konaní (Zápisnice o výsluchu svedkov) boli použité v súlade so závermi uvedených rozsudkov, boli vyhotovené zákonným spôsobom v rámci konania o daňovom trestnom čine, správca dane sa k nim dostal legálnym spôsobom, žalobca bol s obsahom výpovedí v priebehu daňového konania preukázateľne oboznámený a mal možnosť sa v rámci daňového konania k jednotlivým takto získaným listinným dôkazom vyjadriť, a to tak v rámci daňovej kontroly, v rámci prejednávania Protokolu o daňovej kontrole, ako aj v rámci vyrubovacieho konania. Pokiaľ žalobca namietal, že žalobca nemal možnosť byť osobne prítomný pri výsluchoch v žalobe označených svedkov (D. F., G.. D., B. F. a F. G. F.) a nemohol im klásť otázky, správny súd uvádza, že predmetné výsluchy svedkov boli vykonané v zmysle ustanovení Trestného poriadku orgánmi činnými v trestnom konaní, po poučení svedkov o trestnoprávných následkoch krivej výpovede, pričom cudzí štátni príslušníci mali zabezpečeného počas výsluchu tlmočníka, a preto nie je dôvodná námietka žalobcu, že mu bolo odňaté právo klásť svedkom otázky pri ústnom pojednávaní (§ 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku), keďže predmetné výsluchy svedkov neboli vykonané správcom dane v rámci daňovej kontroly, resp. daňového konania, t.j. správca dane v týchto prípadoch nevykonával dokazovanie výsluchom svedkov na ústnom pojednávaní v zmysle ustanovení Daňového poriadku.

80. Pokiaľ žalobca tvrdil, že je potrebné zopakovať výsluchy svedkov už skôr vypočutých v trestnom konaní, pretože správca dane je povinný zistiť skutočný stav veci, správny súd uvádza, že platiteľ dane (žalobca) preukazuje skutočnosti špecifikované v § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora EÚ. Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Podľa § 20 Daňového poriadku správca dane má povinnosť predvolať osobu, ktorej osobná účasť je pri správe daní nevyhnutná. Ktorú konkrétnu osobu je potrebné predvolať, je na zvážení správcu dane. Ustanovenie § 25 Daňového poriadku je formulované ako „povinnosť každej osoby vypovedať ako svedok“ a nie ako „povinnosť správcu dane vypočuť každú osobu ako svedka“. Vypočutie svedka je len jedným z viacerých procesných inštitútov za účelom zistenia skutočností relevantných pre správne určenie dane. Z predložených administratívnych spisov je nesporné, že správca dane viedol vo veci rozsiahle dokazovanie, okrem iného predvolal na výsluch p. F. a p. B. F., ktorí sa však na výsluch nedostavili. Správca dane v daňovom konaní následne zabezpečil Zápisnice o výsluchu žalobcom označených svedkov, ktoré boli vyhotovené orgánmi činnými v trestnom konaní, z obsahu ktorých vyplývajú skutočnosti zistené správcom dane tak, ako sú uvedené v odôvodnení rozhodnutí správcu dane i žalovaného. Pokiaľ sa týka použiteľnosti výpovede osoby (podanej v trestnom konaní), ktorá (následne) vystupovala v procesnom postavení obvineného, je potrebné poukázať (zhodne so žalobcom) na to, že výsluch obvineného patrí medzi dôkazné prostriedky, avšak zároveň je prostriedkom jeho vlastnej obhajoby. Obvinený teda môže vo svojej výpovedi uvádzať i nepravdivé skutočnosti, čo môže pochopiteľne zásadným spôsobom ovplyvniť dôkaznú hodnotu výpovede obvineného, a to i pre účely daňového konania. Uvedené konštatovanie však ešte samé o sebe neznamená, že výpoveď obvineného vykonaná v trestnom konaní je pre účely daňového konania a priori nepoužiteľná. Nie je však možné, aby dôkaz získaný z výpovede obvineného v trestnom konaní bol jediným rozhodujúcim dôkazom, na ktorom správca dane, resp. žalovaný založia svoje rozhodnutia. V preskúmanom prípade sa však správca dane neobmedzil iba na dôkazy majúce pôvod v trestnom konaní, ale vykonal i ďalšie procesné úkony v záujme preverenia sporných zdaniteľných obchodov, pričom žalobcovi umožnil oboznámiť sa so všetkými skutočnosťami zistenými v rámci daňového konania (vrátane obsahu výpovedí vyššie uvedených svedkov obsiahnutých v Zápisniciach o výsluchu fyzických osôb v postavení svedka,

resp. obvineného v trestnom konaní). Orgány verejnej správy v priebehu daňového konania žalobcovi umožnili realizovať jemu patriace procesné práva. Žalobca sa však v priebehu daňovej kontroly k týmto výpovediam konkrétne nevyjadril, neprodukoval argumentáciu, ktorou by pravdivosť tvrdení označených svedkov spochybňoval a z obsahu administratívnych spisov vyplýva, že nenavrhol ani vypočutie týchto svedkov v daňovom konaní za účasti žalobcu. Z vyššie uvedených dôvodov bola žalobná námietka žalobcu týkajúca sa nezákonného použitia dôkazov – Zápisníc zo svedeckých výpovedí svedkov, resp. obvinených vykonaných v trestnom konaní, nedôvodná.

81. Žalobcova námietka, že správca dane i žalovaný neprípustne opierajú svoje rozhodnutia (ich odôvodnenia) o zistenia, ktoré vyplývajú z Uznesenia o vznesení obvinenia, s argumentáciou, že použitie Uznesenia o vznesení obvinenia ako dôkazu v daňovom konaní nie je prípustné je taktiež nedôvodná.

82. Kasačný súd vo svojom zrušujúcom rozhodnutí uviedol, že sa nestotožnil so správnym súdom, ktorý vo svojom rozsudku vylúčil možnosť použiť uznesenie o vznesení obvinenia správcom dane v daňovom konaní iba z dôvodu, že uznesenie o vznesení obvinenia nie je dôkazom o tom, že sa skutok stal a že ho spáchal daňový subjekt (resp. obvinený). Zvýraznil, že správca dane v zmysle ustanovenia § 24 ods. 2 Daňového poriadku vedie dokazovanie tak, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Súčasne podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku môže správca dane ako dôkaz 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. Uznesenie o vznesení obvinenia môže obsahovať dôležité informácie pre správcu dane o eventuálnom fungovaní ním preverovaného obchodného reťazca, ktoré ho nasmerujú k získaniu ďalších dôkazov. Pod podmienkou, že správca dane predmetné uznesenie získal zákonne, nemožno preto apriori vylúčiť jeho použitie ako listinného dôkazu spôsobilého prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane v zmysle § 24 ods. 4 daňového poriadku.

83. Kasačný súd ustálil aj podmienky, na ktoré má správny súd prihliadať pri posudzovaní hodnotenia a použitia uznesenia o vznesení obvinenia správcom dane, a to či:

- uznesenie o vznesení obvinenia bolo získané zákonným spôsobom;
- správca dane len bez ďalšieho neprebral závery vyšetrovateľa uvedené v uznesení o vznesení obvinenia;
- uznesenie o vznesení obvinenia nie je jediným dôkazom získaným v daňovom konaní správcom dane;
- uznesenie o vznesení obvinenia a zistenia v ňom konfrontoval s ďalšími ním zistenými skutočnosťami a tieto vyhodnotil jednotlivo ako aj v súhrne v súlade s požiadavkami ustanovenými v § 3 ods. 3 Daňového poriadku;
- správna úvaha správcu dane nevybočuje z medzí logického myslenia a v rozhodnutí je riadne odôvodnená;
- daňový subjekt mal možnosť vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v uznesení o vznesení obvinenia.

84. Správny súd skúmajúc vyššie uvedené podmienky použiteľnosti uznesenia o vznesení obvinenia správcom dane dospel k záveru, že predmetné uznesenie o vznesení obvinenia bolo správcom dane získané legálnym spôsobom. Nebolo vyprodukované na žiadosť správcu dane, ale je výsledkom iného nezávislého konania. Správca dane neprebral iba závery vyšetrovateľa uvedené v predmetnom uznesení o vznesení obvinenia. Predmetné uznesenie nie je jediným dôkazom, ale je jedným z viacerých dôkazov s ktorými je správcom dane vzájomne konfrontované, keď správca dane vyhodnotil viaceré dôkazy jednotlivo a aj v ich súhrne, pričom správna úvaha správcu dane nijakým spôsobom nevybočuje z logických medzí myslenia a v rozhodnutiach je správna úvaha tak správcu dane ako aj žalovaného riadne a presvedčivo zdôvodnená. Daňovému subjektu – žalobcovi bolo v rámci daňového konania umožnené sa oboznámiť s obsahom predmetného uznesenia (žalobca bol napokon oboznámený s obsahom predmetného uznesenia aj v rámci trestného konania), ako aj s ďalšími dôkazmi a mal priestor vyjadriť sa k zisteniam uvedeným v uznesení o vznesení obvinenia.

85. Žalobca v žalobách tiež namietal neprípustné použitie dôkazov získaných v inom (trestnom) konaní použitím informačno-technických prostriedkov (ďalej len „ITP“), odpočúvaním a záznamom telekomunikačnej prevádzky. Správny súd predovšetkým považuje za potrebné zdôrazniť, že Uznesenie o vznesení obvinenia neobsahuje konkrétne prepisy odposluchov, teda neboli správcom dane použité konkrétne dôkazy získané z ITP. Uznesenie o vznesení obvinenia vo svojom odôvodnení obsahuje skutočnosti o hovoroch účastníckych strán, pričom jednotlivé hovory sú označené číslom hovoru a dátumom, s následným vyhodnotením jeho obsahu vyšetrovateľom vo vzťahu k preverovaným skutočnostiam. Žalobca nespochybnil (ani to nepopieral), že predmetné ITP boli použité v rámci trestného konania legálne. Ak potom vyšetrovateľ v odôvodnení uznesenia o vznesení obvinenia vyhodnotil obsah jednotlivých odposluchov, nemožno sa stotožniť s námietkami žalobcu, že dokazovanie správcom dane bolo postavené aj na dôkazoch získaných z ITP. V tejto súvislosti správny súd

zdôrazňuje, že správcom dane bolo ako jeden z listinných dôkazov použité predmetné uznesenie o vznesení obvinenia a konštatovania vyšetrovateľa uvedené v jeho odôvodnení a nie konkrétne záznamy ITP, resp. ich prepisy. Z administratívnych spisov vyplýva, že správca dane i žalovaný mali k dispozícii len uznesenie o vznesení obvinenia, v ktorom je uvedený konkrétny obsah odposluchov vykonaných z účastníckych staníc. Súčasťou administratívnych spisov teda nie sú prepisy jednotlivých odposluchov.

86. Vo vzťahu k argumentácii žalobcu o neprípustnosti použitia dôkazov získaných v trestnom konaní pre účely daňového konania (s poukazom na § 114 ods. 1, 7 a § 115 ods. 1, 7 Trestného poriadku) správny súd uvádza, že relevantné ustanovenia Trestného poriadku upravujú podmienky použitia ITP v trestnom konaní, a teda neupravujú ich použitie v iných konaniach (okrem ust. § 114 ods. 7 a § 115 ods. 7, ktoré upravujú podmienky použitia ITP v inom trestnom konaní). Z cit. ustanovení však nemožno vyvodíť záver, že nie je možné vo všeobecnosti použiť takéto dôkazy v iných (než trestných) konaniach, napr. v konaní správnom. K možnosti prenosu dôkazov, ktoré spočívajú v záznamoch telekomunikačnej prevádzky sa vyjadril aj Ústavný súd SR vo svojom Náleze sp. zn. II.ÚS 5/2011 zo dňa 15.12.2011. Správny súd poukazuje na to, že ústavný súd v predmetnom náleze prenos dôkazov, ktoré spočívajú v záznamoch telekomunikačnej prevádzky získaných pre účely trestného konania do konania administratívneho nevytlúčil.

87. Pokiaľ boli ako dôkaz použité zistenia z ITP (telefonických hovorov), ktorých vyhodnotenie obsahu je súčasťou odôvodnenia uznesenia o vznesení obvinenia, ktoré správca dane i žalovaný vo svojich rozhodnutiach konštatovali, nemožno hovoriť o dôkaze získanom v rozpore so zákonom. Správny súd znova zdôrazňuje, že správcom dane bolo ako jeden z listinných dôkazov použité predmetné uznesenie o vznesení obvinenia a konštatovania vyšetrovateľa uvedené v jeho odôvodnení a nie konkrétne záznamy ITP, resp. ich prepisy. Z administratívnych spisov vyplýva, že správca dane i žalovaný mali k dispozícii len uznesenie o vznesení obvinenia, v ktorom je uvedený konkrétny obsah odposluchov vykonaných z účastníckych staníc. Súčasťou administratívnych spisov teda nie sú prepisy jednotlivých odposluchov.

88. Vo vzťahu k argumentácii žalobcu o neprípustnosti použitia dôkazov získaných v rámci operatívneho preverovania, poukazujúc okrem iného aj na § 3 ods. 1 a 2 Zákona o ochrane pred odpočúvaním, správny súd opakovane uvádza, že správcom dane bolo ako jeden z listinných dôkazov použité predmetné uznesenie o vznesení obvinenia a konštatovania vyšetrovateľa uvedené v jeho odôvodnení a nie konkrétne záznamy ITP, resp. ich prepisy. Pokiaľ však žalobca poukazuje na ust. § 3 ods. 1 a 2 Zákona o ochrane pred odpočúvaním a na to, že vo vzťahu k ITP podľa Zákona o ochrane pred odpočúvaním je jednoznačné, že správca dane nepatrí medzi orgány štátu uvedené v § 2 ods. 2 predmetného zákona, a teda nie je tým subjektom, ktorý môže použiť ITP a nebol mu ani udelený súhlas sudcu na ich použitie, t.j. postup SD by žalobca považoval za nezákonný, správny súd uvádza, že z administratívnych spisov je zrejmé, že správca dane ani nebol tým subjektom, ktorý by použil ITP v zmysle § 3 ods. 1 a 2 Zákona pred odpočúvaním, nesporne sa jedná o odposluchy vykonané orgánmi činnými v trestnom konaní, ktorá skutočnosť vyplýva aj z predmetného Uznesenia o vznesení obvinenia. Správca dane preto mohol použiť predmetné uznesenie o vznesení obvinenia, ktorého súčasťou odôvodnenia boli vyhodnotenia prepisy z hovorov vyšetrovateľom, ako jeden z dôkazov v daňovom konaní, ktoré dôkazy boli použité na preukázanie mechanizmu resp. priebehu deklarovaných obchodných prípadov medzi jednotlivými spoločnosťami označenými v tomto rozsudku (i v napadnutých rozhodnutiach žalovaného a správcu dane) a žalobcom, ktoré mali podľa správcu dane i žalovaného vytvoriť fakturačné reťazce za účelom získania daňovej výhody a zároveň boli tieto dôkazy použité na preukázanie vedomosti žalobcu o tom, že sa zúčastnil na podvodnom konaní.

89. Žalobná námietka, že spis daňového subjektu je vedený spôsobom, ktorý nezaručuje jeho úplnosť a nemennosť z dôvodov uvedených v bode 23 tohto rozsudku, je nedôvodná. Správnomu súdu boli predložené riadne žurnalizované a zviazané administratívne spisy žalovaného i správcu dane za jednotlivé zdaňovacie obdobia (január až júl 2015), ktoré obsahujú jednak Spisový prehľad s vyznačením zoznamu príloh, s uvedením celkového počtu strán tej-ktorej prílohy, pričom jednotlivé listiny a podania, ktoré sú obsahom administratívnych spisov, sú riadne očíslované, a preto námietka žalobcu, že postupom správcu dane bol porušený § 3 ods. 1 Daňového poriadku, nemá oporu v predložených administratívnych spisoch. V tejto súvislosti správny súd, zhodne so žalovaným poukazuje na to, že ustanovenia Daňového poriadku *expressis verbis* neupravujú definíciu administratívneho spisu, jeho náležitosti a ani spôsob jeho vedenia. Predložené administratívne spisy však bezpochyby zodpovedajú požiadavkám kladeným na obsah, formu a úplnosť administratívneho spisu tak, ako bolo definované rozhodovacou činnosťou Najvyššieho súdu SR (napr. rozsudok č.k. 5Sžf/13/2016 zo dňa 30.05.2017, podľa ktorého: „Podľa ustálenej súdnej praxe je povinnosťou žalovaného predložiť správnomu súdu

kompletný, žurnalizovaný administratívny spis spolu s kompletným, žurnalizovaným administratívnym spisom správneho orgánu prvého stupňa, na základe ktorých môže správny súd posúdiť postup správneho orgánu a všetky podklady rozhodujúce pre vydanie rozhodnutia“). Pokiaľ žalobca namietal, že časť administratívneho spisu je vedená len elektronicky, pričom listiny nachádzajúce sa na CD nosiči neboli žalobcovi predložené a žalobca nebol na túto skutočnosť upozornený, správny súd uvádza, že predložené administratívne spisy obsahujú CD nosič, na ktorom sú správcovi dane oskenované faktúry predložené žalobcom v listinnej podobe počas daňovej kontroly a ktoré mu boli po oskenovaní vrátené, tzn. že žalobca má tieto faktúry k dispozícii a je oboznámený s ich obsahom. Správny súd sa stotožnil s argumentáciou žalovaného, že vyhotoviť oskenované faktúry z CD nosiča do listinnej podoby vzhľadom na ich rozsah (1536 strán) sa javí ako nehospodárne a neefektívne. Vedenie časti administratívneho spisu v elektronickej podobe nie je v rozpore s ustanoveniami Daňového poriadku a skutočnosť, že žalobca nebol s obsahom predmetného CD nosiča oboznámený, nespôsobuje nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutiami správcu dane práve z dôvodu, že obsahuje listiny, ktoré má žalobca k dispozícii. Pokiaľ žalobca namietal proti tvrdeniu žalovaného, že listiny nachádzajúce sa na CD nosiči nemuseli byť predložené žalobcovi v listinnej podobe, správny súd uvádza, že pokiaľ administratívny spis správcu dane obsahuje elektronický dokument, povinnosť vydať alebo vyhotoviť fotokópiu alebo listinnú podobu elektronického dokumentu žalobcovi vyplýva správcovi dane len za podmienok stanovených v § 23 ods. 2 Daňového poriadku, t.j. na žiadosť žalobcu. Z administratívnych spisov nevyplýva, že by žalobca využil svoje oprávnenie a správcu dane požiadal o vydanie listinnej podoby elektronického dokumentu (CD nosiča) v zmysle § 23 ods. 2 Daňového poriadku.

90. Žalobca namietal, že postupom správcu dane, ktorý mu neumožnil nahliadnuť do časti spisu, bolo porušené právo žalobcu na spravodlivé konanie pred orgánom verejnej správy a ust. § 23 ods. 1 Daňového poriadku. Citované ust. § 23 ods. 1 Daňového poriadku upravuje podmienky nahliadania do spisu daňového subjektu týkajúceho sa jeho daňových povinností a to buď samotným daňovým subjektom (žalobcom), ako aj jeho právnym zástupcom, vrátane označenia listín, do ktorých nie sú uvedené subjekty oprávnené nahliadať. Žalobca namietal, že mu nebolo umožnené nahliadať do dokumentov označených č. 1, 2 a 12. Zo Zápisnice o nahliadnutí do spisu z 15.05.2019 správny súd zistil, že táto o.i. obsahuje zoznam konkrétnym listín (číselne označených), ktoré tvorili obsah oboznamovaného administratívneho spisu (spisov), pričom v Zápisnici sa výslovne uvádza, že s poukazom na § 23 ods. 1 Daňového poriadku (bez bližšieho vymedzenia) neboli žalobcovi predložené (na oboznámenie) dokumenty por. č. 1 Žiadosť o vykonanie daňovej kontroly interné č. 250490044/2017 zo dňa 22.11.2017, por. č. 2 Žiadosť o udelenie súhlasu č. 1479728/2017 zo dňa 01.12.2017 a por. č. 12 Odpoveď na žiadosť – vykonanie kontroly č. 20854/2018 zo dňa 12.01.2018. Z obsahu administratívnych spisov vyplýva, že v prípade dokumentu označeného por.č. 1 sa jednalo o Žiadosť MV SR, Prezídium PZ, NAKA, NJFP, Expozitúra Stred z 22.11.2017 (adresovanú správcovi dane) o vykonanie daňovej kontroly u žalobcu za zdaňovacie obdobie r. 2015 s poukazom na začatie trestného stíhania vo veci ČVS: PPZ-369/NKA-FP-ST-2016. V prípade dokumentu označeného por. č. 2 sa jednalo o Žiadosť správcu dane o udelenie súhlasu vykonať daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie r. 2015 u žalobcu rovnakými zamestnancami správcu dane, ktorí vykonávali daňovú kontrolu u žalobcu aj za zdaňovacie obdobia r. 2013 a 2014. V prípade dokumentu označeného por. č. 12 sa jednalo o Odpoveď na žiadosť o vykonanie daňovej kontroly na DPH u žalobcu, ktorým podaním správca dane oznámil Prezídium PZ, že daňová kontrola bola 08.01.2018 začatá. Z uvedeného vyplýva, že žalobcom označené vyššie uvedené dokumenty, ktoré mu neboli sprístupnené pri nahliadaní do spisu dňa 15.05.2018, nie sú dokumentami, do ktorých by žalobca nebol oprávnený nazeráť v zmysle § 23 ods. 1 Daňového poriadku, a to aj vzhľadom na štádium konania v čase nahliadania do administratívneho spisu (keď už bolo zrejmé, že daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobie r. 2015 u žalobcu bola začatá a aj to, ktorí zamestnanci správcu dane ju vykonávali). Správny súd uvádza, že nesprístupnenie uvedených dokumentov žalobcovi k nahliadnutiu nebol postup správcu dane súladný s § 23 ods. 1 Daňového poriadku, avšak takýmto postupom nedošlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré by malo za následok (samé o sebe) nezákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného i správcu dane. Nie každá vada konania, resp. nie každé porušenie procesných ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy má totiž za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia orgánu verejnej správy. Takéto porušenie musí mať takú intenzitu, aby ho bolo možné považovať za podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy. O takýto prípad sa v prejednávanej veci nejedná. Pokiaľ žalobca namietal, že správca dane i žalovaný odôvodnili nesprístupnenie vyššie uvedených dokumentov k nahliadnutiu rozdielnymi dôvodmi, správny súd uvádza, že toto tvrdenie nemá oporu v obsahu administratívnych spisov, keďže z nich nie je zrejmé, akým spôsobom správca

dane odôvodnil nesprístupnenie dokumentov, a teda ani to, že by odôvodnil nesprístupnenie vyššie uvedených dokumentov tým, že obsahujú utajované skutočnosti. Samotný žalobca v žalobách uvádza, že správca dane takéto odôvodnenie poskytol ústne, avšak nepredložil o tomto tvrdení žiadny dôkaz. Napokon, rozdielnosť odôvodnenia nesprístupnenia konkrétnych dokumentov z administratívneho spisu žalobcovi nemá vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného i správcu dane. Pokiaľ žalobca v žalobách tvrdil, že má dôvodné podozrenie, že niektoré z dôkazov nie sú súčasťou administratívnych spisov, toto tvrdenie nijako nekonkretizoval označením konkrétnych dôkazov, ani neuviedol, aký by mala táto skutočnosť vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného i správcu dane. Správny súd nie je oprávnený za žalobcu dôvody nezákonnosti v žalobe/žalobách neuvedené dopĺňať podľa zistení z administratívnych spisov, ani všeobecne uplatnené námietky konkretizovať na daný prípad. Všeobecne uplatnené námietky v rámci žalobných bodov správnej žaloby/žalôb neumožňujú správne súdu uskutočniť prieskum zákonnosti, pretože práve rozsahom a dôvodmi žaloby/žalôb je správny súd pri prieskume limitovaný.

91. Žalobná námietka, že žiadosť o predĺženie lehoty vo vyrubovacom konaní je založená na nepravdivých skutočnostiach tvrdných správcou dane, a preto je aj rozhodnutie o predĺžení lehoty na vydanie takéhoto rozhodnutia nezákonné, v dôsledku čoho sú podľa žalobcu nezákonné aj napadnuté rozhodnutia žalovaného je nedôvodná. Z ust. § 68 ods. 3 Daňového poriadku vyplýva, že ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcou dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcou dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. O priebehu a o výsledkoch dokazovania správca dane spíše s daňovým subjektom zápisnicu podľa § 19, a to aj opakovane; v tom prípade správca dane vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice s daňovým subjektom alebo odo dňa spísania úradného záznamu, najneskôr však do 3 mesiacov od uplynutia lehoty určenej správcou dane podľa prvej vety. Ak vzhľadom na mimoriadnu zložitnosť prípadu, iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote 3 mesiacov, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán. Ustanovenie § 68 ods. 3 veta in fine Daňového poriadku upravuje teda dôvody, za ktorých môže žalovaný predĺžiť lehotu na vydanie rozhodnutí na základe písomného odôvodnenia správcu dane. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane Žiadosťou zo dňa 18.02.2019 požiadal žalovaného s poukazom na § 68 ods. 3 Daňového poriadku o predĺženie lehoty vo vyrubovacích konaniach týkajúcich sa žalobcu po daňovej kontrole DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2015, ktorá bola ukončená dorúčením Protokolu žalobcovi dňa 18.12.2018, ku ktorému sa žalobca písomne vyjadril podaním zo 14.01.2019. Z obsahu uvedenej žiadosti vyplýva, že správca dane z dôvodu získania skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia požiada Prezídium PZ, NAKA, NJFP, Expozitúra Stred Banská Bystrica o nahliadnutie do účtovných dokladov žalobcu, ktoré sa nachádzajú vo vyšetrovacom spise ČVS: PPZ-369/NKA-FP-ST-2016, kde je ako obvinený stíhaný žalobca a konatelia ďalších dodávateľských spoločností nachádzajúcich sa v preverovanom obchode reťazci. Ďalej ako dôvod na predĺženie lehoty správca dane uviedol aj obštrukčné správanie daňového subjektu vo vyrubovacom konaní, v dôsledku čoho nedošlo k podpisu zápisnice zo strany daňového subjektu (s poukazom na úradný záznam zo 07.02.2019, predmetom ktorého bol priebeh ústneho pojednávania – ohrozovanie pracovníkov Daňového úradu Banská Bystrica), ďalej určenie nového termínu ústneho pojednávania na deň 01.03.2019, pričom žalobca telefonicky oznámil, že sa nemôže pojednávania zúčastniť. Správca dane ďalej v žiadosti uviedol, že vzhľadom na osobitnú povahu prípadu nie je možné vo veciach rozhodnúť v lehote podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku. Z vyššie uvedených dôvodov žiadal správca dane o predĺženie lehoty o 6 mesiacov. Z obsahu uvedenej žiadosti správcu dane teda vyplýva, že požiadal žalovaného o predĺženie lehoty z viacerých dôvodov (potreba nahliadnutia do listinných dôkazov nachádzajúcich sa vo vyšetrovacom spise vedenom OČTK, tvrdenej obštrukcie žalobcu vo vyrubovacích konaniach a z dôvodu osobitnej povahy prípadu), t.j. z dôvodov upravených v § 68 ods. 3 Daňového poriadku. Žalovaný listom zo dňa 25.03.2019 podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku predĺžil správcovi dane lehotu na vydanie rozhodnutí po daňovej kontrole DPH vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobia január až december 2015 o 3 mesiace. Pokiaľ žalobca namieta, že jeden z dôvodov uvedených správcou dane v žiadosti nie je pravdivý a tvrdil, že nerobil obštrukcie vo vyrubovacom konaní, ani nikto neohrozoval pracovníkov Daňového úradu Banská Bystrica, ako je to podľa neho nepravdivo uvedené v Úradnom zázname zo 07.02.2019, (s ktorým sa navyše nemal

možnosť oboznámiť), táto skutočnosť nemôže mať vplyv na zákonnosť postupu správcu dane (a následne i žalovaného), za situácie, že správca dane v žiadosti uviedol aj ďalšie dôvody pre odôvodnenie postupu podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku a žalovaný lehotu na vydanie rozhodnutí správcu dane predĺžil v súlade s § 68 ods. 3 Daňového poriadku, pričom predĺženie lehoty o 3 mesiace správny súd považuje za primerané. V tejto súvislosti správny súd uvádza, že žalovaný ako druhostupňový orgán pri postupe podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku nevydáva rozhodnutie, predĺženie lehoty vykonaná doručenie oznámenia správcovi dane, z ktorého musí byť zrejmé, či lehota bola podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku správcovi dane predĺžená, dĺžka tejto predĺženej lehoty, resp. či predĺžená nebola. Zo žiadneho ustanovenia Daňového poriadku nevyplývajú žiadne náležitosti takéhoto oznámenia, a teda napríklad ani povinnosť odôvodniť predĺženie lehoty, resp. jej dĺžku. Oznámenie žalovaného o predĺžení lehoty tak nie je možné považovať za rozhodnutie v zmysle § 63 Daňového poriadku, jedná sa len o procesný postup druhostupňového orgánu verejnej správy upravený Daňovým poriadkom. Žalobcove tvrdenia o nepravdivosti (jedného) z dôvodov správcom dane uvedených v žiadosti tak možno považovať len za vyslovenie nesúhlasu žalobcu s hodnotením správcu dane, ktoré nemá vplyv na zákonnosť postupu správcu dane i žalovaného, a následne ani na zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného. Žalobca v žalobách napokon ani nekonkretizoval, aký by táto skutočnosť (tvrdenie nepravdivosti jedného z dôvodov uvedených v žiadosti správcu dane) mala mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného. Pokiaľ v súvislosti s touto námietkou žalobca v žalobách tvrdil, že zamestnanci správcu dane neboli schopní vyhotoviť Zápisnicu dňa 06.02.2019 s náležitosťami podľa § 19 Daňového poriadku, poukazyval na rozdiely medzi pripravovanou Zápisnicou na deň 06.02.2019 a Zápisnicou vyhotovenou dňa 14.03.2019, ako aj na povinnosť správcu dane poskytnúť žalobcovi ďalšiu lehotu na vyjadrenie, nekonkretizoval, aký vplyv majú tieto tvrdenia na zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného, resp. neuviedol žiadnu právnu argumentáciu vo vzťahu k porušeniu konkrétnych ustanovení Daňového poriadku vyššie uvedeným postupom. Správny súd preto považoval tieto tvrdenia len za vyjadrenie nesúhlasu s postupom správcu dane nemajúcim vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného.

92. Žalobná námietka, že správca dane nerešpektovaním prezumpcie nevinu a tým aj práva na spravodlivý proces porušil Európsky dohovor o ľudských právach (ďalej len „Dohovor“) a porušil aj § 22 ods. 2 Daňového poriadku, z dôvodov uvedených v bode 26 tohto rozsudku je nedôvodná. Správny súd predovšetkým konštatuje, že v prejednávanej veci predmetom daňového konania nebolo administratívne trestanie a vyvodzovanie zodpovednosti za spáchanie správneho deliktu žalobcom, ale výrokmi rozhodnutí správcu dane bola určená daňová povinnosť žalobcu (vyrubenie dane) za daňovou kontrolou preverované zdaňovacie obdobia január až júl 2015, ktorá svojou podstatou nie je trestného charakteru. Rozhodovacia prax Európskeho súdu pre ľudské práva, ako aj Ústavného súdu SR, v podstate ustálila, že na administratívne konania vedené vo veciach netrestného charakteru sa zásady upravené v čl. 6 Dohovoru neaplikujú. Uvedené vyplýva z právneho názoru Ústavného súdu SR obsiahnutého v Náleze č.k. I.ÚS 241/07 zo dňa 18.09.2008. Postupom správcu dane v daňových konaniach, ktorých výsledkom je vydanie preskúmaných rozhodnutí správcu dane (v spojení s napadnutými rozhodnutiami žalovaného, ktorými žalovaný rozhodnutia správcu dane potvrdil), nemohlo preto dôjsť k porušeniu Dohovoru. Pre úplnosť však správny súd poukazuje na to, že zabezpečenie práv účastníkov daňových konaní na spravodlivý proces dostatočne garantujú zásady na spravodlivý a zákonný proces zakotvené v čl. 2 ods. 2 a čl. 46 ods. 1, 2 Ústavy SR a v ustanoveniach Daňového poriadku. Pokiaľ žalobca v žalobách poukazuje na rozsudok ESLP č. 31827, tento nie je na preskúmanú vec aplikovateľný, keďže sa týkal prípadu uloženia pokuty v daňovom konaní, ktorý prípad je možné podradiť pod pojem „trestné obvinenie“, a teda išlo o prípad, kde je daná aplikovateľnosť Dohovoru. Nemožno na preskúmaný prípad aplikovať ani žalobcom označené Uznesenie ÚS SR II.ÚS 599/2012 z 13.12.2012, predmetom ktorého bolo rozhodovanie o namietanom porušení Dohovoru v konaní o preskúmaní zákonnosti rozhodnutia Predsedníctva Slovenskej advokátskej komory o pozastavení výkonu advokácie, ktorý prípad je možné podradiť pod pojem „trestné obvinenie“, na ktorý prípad bola daná aplikovateľnosť Dohovoru. Porušenie ust. § 22 ods. 2 Daňového poriadku správcom dane žalobca v žalobách jednak bližšie neodôvodnil a nekonkretizoval a jednak takáto námietka nemá oporu v odôvodnení napadnutých rozhodnutí správcu dane, ani žalovaného, keďže orgány verejnej správy v týchto rozhodnutiach nekonštatovali, resp. napadnuté rozhodnutia ani nie sú založené na tvrdení, že žalobca spáchal trestný čin daňového podvodu. Zo skutočnosti, že orgány verejnej správy v odôvodnení preskúmaných rozhodnutí používajú pojem „daňový podvod“ alebo formuláciu „žalobca sa zapojil do daňového podvodu“, nie je možné vyvodzovať, že orgány verejnej správy si urobili úsudok o tom, že žalobca spáchal trestný čin daňového podvodu v zmysle Trestného zákona. V tejto súvislosti správny súd poukazuje napr. na rozsudok NS SR č.k. 1Sžf/16/2016, podľa ktorého: „Vyčleňovanie pojmu

daňový podvod zo sféry daňového práva a jeho stotožňovanie výlučne s obdobne označenou skutkovou podstatou (§ 277a Trestného zákona) v oblasti trestného práva zrejme vychádza z nepochopenia citovanej judikatúry Súdneho dvora, ktorá jasne rozlišuje medzi zneužitím práva a podvodom na DPH, pričom pojem „daňový podvod“ v danej súvislosti stabilne používa na označenie situácie, keď jeden z účastníkov zdaniteľného obchodu, resp. s nimi vytvoreného reťazca si nesplní svoju daňovú povinnosť a neodvedie vybranú daň a ďalší si ju naopak odpočíta a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom daňového práva EÚ, nakoľko takto uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti“. Obdobne, z Rozsudku NS SR č.k. 1Sžf/31/2016 vyplýva, že „v prípadoch, kedy správca dane používa pojem „daňový podvod“, nejde o „podvod“ v zmysle vnútroštátneho trestného práva, terminologicky výstižnejšie by bolo hovoriť o „nedovolenom daňovom úniku“. Pokiaľ však daňové orgány i sudy aplikujú relevantnú judikatúru SD EÚ spolu s preberaním ním používaných odborných termínov, nemôžu sa vyhnúť pojmu „daňový podvod“ i na účely rozhodovania vo veciach odpočítania DPH.“

93. Žalobcová námietka, že napadnuté rozhodnutia správcu dane i žalovaného sú nezákonné z dôvodu neprerušená daňového konania podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku do času, kým bude právoplatne rozhodnuté v trestnom konaní, z dôvodov uvedených v bode 27 tohto rozsudku, je nedôvodná. Podľa § 61 ods. 1 Daňového poriadku správca dane daňové konanie preruší, ak má vedomosť, že sa začalo konanie o predbežnej otázke (písm. a/) alebo ho môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu (písm. b/). V preskúmvanej veci však nenastal žiadny z dôvodov pre postup správcu dane podľa cit. ust. § 61 ods. 1 Daňového poriadku, pretože začatie trestného stíhania orgánmi činnými v trestnom konaní pre zločin skrátene dane a poistného a vznesenie obvinenia voči žalobcovi pre trestný čin skrátene dane a poistného nie je možné považovať ani za začatie konania o predbežnej otázke, ani za začatie konania o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia (v daňovom konaní). Daňové konanie a trestné konanie sú konaniami úplne odlišnými, či už čo do predmetu alebo čo do okruhu účastníkov konania, sú to konania samostatné, nezávislé a vychádzajú z odlišných princípov a zásad. Trestné konanie je upravené ustanoveniami Trestného poriadku a je to zákonom upravený postup orgánov činných v trestnom konaní, ktorého úlohou je zistiť, či bol trestný čin/zločin spáchaný, kto ho spáchal (zistenie páchatel'a) a uloženie trestu alebo ochranného opatrenia. Predmetom žalobcom označeného trestného konania bude zistenie, či konanie fyzickej osoby (žalobcu), resp. fyzických osôb uvedených v Uznesení o začatí trestného stíhania, resp. v Uznesení o vznesení obvinenia, naplnilo znaky skutkovej podstaty trestného činu/zločinu, ktoré sú upravené v Trestnom zákone (v tomto prípade zločin krátenia dane a poistného) a následne rozhodovanie o vine a treste. Daňové konanie je upravené ustanoveniami Daňového poriadku, pričom správca dane vykonáva úkony pri správe daní, napr. daňovou kontrolou zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov (v tomto prípade Zákona o DPH). Pre výsledok daňového konania nie je teda rozhodujúca skutočnosť, či žalobca (daňový subjekt, platiteľ dane) spáchal nejaký trestný čin/zločin. Pre vydanie rozhodnutia o dovyrubení dane z dôvodu nepriznania práva na odpočet DPH s odôvodnením, že žalobca nesplnil podmienky stanovené Zákonom o DPH a správca dane zistil, že žalobca sa vedome zapojil do daňového podvodu, ktorého sa mal dopustiť v spolupráci s ďalšími subjektami pri vytvorení fiktívnych fakturačných reťazcov s cieľom získať daňovú výhodu, nie je podmienkou, aby bol žalobca právoplatne odsúdený za trestný čin/zločin daňového podvodu, resp. za protiprávne konanie, ktoré napĺňa znaky skutkovej podstaty niektorého z daňových trestných činov/zločinov uvedených v Trestnom zákone. Správny súd pre úplnosť uvádza, že ani prípadné zastavenie trestného stíhania, alebo vydanie oslobodzujúceho rozsudku v trestnom konaní, by nebolo pre správcu dane i žalovaného právne relevantné v tom zmysle, že predmetom daňovej kontroly a daňového konania bolo zisťovanie, resp. preverovanie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a dodržanie ustanovení osobitného predpisu (v tomto prípade Zákona o DPH). Vzhľadom na uvedené skutočnosti správny súd dospel k záveru, že správca dane nepostupoval v rozpore s § 61 ods. 1 Daňového poriadku, keď daňové konania týkajúce sa kontrolovaných zdaňovacích období január až júl 2015 neprerušil.

94. Žalobcová námietka, že správca dane sa snaží nezákonným spôsobom preniesť na žalobcu zodpovednosť za zaplatenie DPH z tovaru, ktorý pochádza z Poľska je nedôvodná. Žalobca tvrdil, že nezákonný pokus o solidaritu daňových subjektov je výsledkom nesprávneho právneho posúdenia veci a správca dane si účelovo vybral žalobcu na „dodanie“, nakoľko predpokladá, že pri dorubení DPH iným subjektom v obchodnom reťazci by bol pri vymáhaní pohľadávky neúspešný. Takéto tvrdenie nemá oporu v odôvodneniach napadnutých rozhodnutí a predstavuje len vyjadrenie nesúhlasu žalobcu s postupom správcu dane i žalovaného.

95. Pod právnym posúdením veci správnym orgánom je možné rozumieť činnosť, pri ktorej skutkový stav (zistený aj na základe podkladov predložených účastníkom konania) podriaďuje pod skutkovú podstatu príslušnej právnej normy, na základe čoho dospieva k záveru, či sa právo prizná alebo neprizná. Právne posúdenie veci je vtedy nesprávne, ak sa správny orgán pri tejto činnosti dopustí omylu (buď v tom, že na správne zistený skutkový stav aplikoval iný právny predpis, než mal, alebo ak správne aplikovaný právny predpis nesprávne interpretoval). Žalobca argumentoval, že neboli splnené podmienky uvedené v § 69 ods. 14 Zákona o DPH v spojení s § 69b ods. 1 Zákona o DPH na vyrubenie dane žalobcovi. Zo žalobcom citovaného ust. § 69b ods. 1 Zákona o DPH vyplýva, že daň uvedená na faktúre, ktorú dodávateľ v lehote splatnosti podľa § 78 neuhradil alebo uhradil len jej časť (ďalej len „nezaplatená daň“), je povinný uhradiť platiteľ, ktorý ručí za daň podľa § 69 ods. 14 (ďalej len „ručiteľ“). Podmienky, za ktorých platiteľ ručí podľa § 69b Zákona o DPH za daň z predchádzajúceho stupňa uvedenú vo faktúre, sú upravené v § 69 ods. 14 Zákona o DPH, pričom žalobca v podstate tvrdí, že tieto podmienky nie sú v preskúvaných prípadoch splnené, a preto je uloženie povinnosti žalobcovi zaplatiť DPH (rozhodnutiami správcu dane v spojení s rozhodnutiami žalovaného) výsledkom nesprávneho právneho posúdenia veci. Správny súd však poukazuje na skutočnosť, že rozdiel dane za jednotlivé zdaňovacie obdobia rozhodnutiami správcu dane, ktoré boli potvrdené napadnutými rozhodnutiami žalovaného, nebol žalobcovi vyrubný ako platiteľovi dane, ktorý ručí podľa § 69b Zákona o DPH za daň z predchádzajúceho stupňa uvedenú na faktúre na podklade splnenia podmienok stanovených v § 69b ods. 1 Zákona o DPH a z odôvodnení napadnutých rozhodnutí i rozhodnutí správcu dane nevyplýva konštatovanie, že by bola uložená daňová povinnosť žalobcovi po splnení (niektorej) z podmienok stanovených v § 69 ods. 14 Zákona o DPH. Z uvedeného dôvodu žalobcova námietka nezákonnosti napadnutých rozhodnutí žalovaného i správcu dane z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci nie je dôvodná a nemá oporu v odôvodnení preskúvaných rozhodnutí.

96. Žalobná námietka porušenia princípu legitímneho očakávania – predvídateľnosť rozhodnutí je tiež nedôvodná. Doktrína legitímneho očakávania je doktrínou verejného práva, ktorá spočíva v tom, že súkromná osoba ako účastník právneho vzťahu, má voči orgánu verejnej moci isté odôvodnené očakávania. Tieto odôvodnené očakávania sa vzťahujú na postup orgánu verejnej moci, prípadne rozhodnutie tohto orgánu. Postup orgánu verejnej moci totiž musí byť predvídateľný (vzhľadom na právnu úpravu) a orgán verejnej správy nemôže v skutkovo podobných prípadoch rozhodovať rozdielne. Judikatúra SR definuje legitímne očakávania ako „kategóriu právnej istoty, ktorej účelom je garancia čitateľnosti správanie sa orgánu verejnej moci a ochrana súkromných osôb pred nepredvídateľným mocenským zásahom do ich právnej situácie, na vyústenie ktorej do určitého výsledku sa spoliehali“ (Nález ÚS SR č. PL.ÚS 16/06). Orgán verejnej moci musí vo vzťahu k účastníkom konania postupovať predvídateľným, čitateľným spôsobom a to vzhľadom na očakávania, ktoré voči tomuto orgánu účastník má. Očakávania účastníkov musia byť opodstatnené a to buď vzhľadom na platnú právnu úpravu alebo na postup orgánov verejnej moci v podobných prípadoch. V rovine legitímneho očakávania účastníka vo vzťahu k rozhodnutiam orgánu verejnej správy doktrína legitímneho očakávania spočíva v tom, že pri rozhodovaní v skutkovo zhodných alebo podobných prípadoch má orgán verejnej moci postupovať tak, aby nevznikli neodôvodnené rozdiely a taktiež obsahuje zákaz prekvapivých rozhodnutí orgánov verejnej moci. Táto doktrína však nie je absolútna a nie všetky očakávania účastníka sa považujú za legitímne. Očakávaním účastníka totiž nemôže byť napr. spoliehanie sa na to, že orgán rozhodne v jeho prospech, prípadne, že v skutkovo totožných prípadoch, vzhľadom na podstatné okolnosti prípadu rozhodne inak. V tejto súvislosti správny súd uvádza, že z dôvodu zachovania princípu predvídateľnosti aplikácie práva, ako aj zachovania právnej istoty, je potrebné, aby sa v skutkovo a právne obdobných veciach postupovalo a rozhodovalo rovnako. Pokiaľ žalobca v žalobe uplatnil uvedenú námietku, bolo potrebné, aby uviedol konkrétne skutočnosti, z ktorých je zjavné, že sa jedná o skutkovo a právne rovnaké, resp. obdobné veci. Žalobca však v žalobe podobnosť ním označených vecí s preskúvanými prípadmi vyvodil len z toho, že správca dane už v r. 2013 robil preverovanie obchodných vzťahov s dodávateľom MAOP s.r.o., pričom nespochybnil spoluprácu žalobcu s týmto dodávateľom (MAOP s.r.o.), čo podľa žalobcu „podporuje dobromyseľnosť žalobcu a zároveň preukazuje skutočnosť, že žalobca odôvodnene považoval spoluprácu s p. D. a p. D., ktorá sa tiež dotýkala dodávok mäsa, ktoré pochádzalo od rovnakého poľského dodávateľa, ako pri dodávkach spoločnosti DIMĀS s.r.o.“ a správca dane v žalobcom označenom prípade nespochybnil ako dodávateľa spoločnosť MAOP s.r.o. Správny súd však uvádza, že už samotná skutočnosť, že daňová kontrola (v rámci ktorej boli podľa tvrdenia žalobcu preverované obchodné vzťahy žalobcu so subjektom MAOP s.r.o., t.j. subjektom odlišným od dodávateľa žalobcu v kontrolovanom zdaňovacom období r. 2015 DIMĀS s.r.o., predstavuje dôvod, prečo nie je možné považovať uvedené prípady za obdobné. Argumentácia žalobcu poukazujúca na prípadné výsledky daňových kontrol DPH u iného daňového

subjektu, za iné kontrolované zdaňovacie obdobia, pri rôznych ďalších skutkových odlišnostiach, nemôže prispieť k potvrdeniu žalobcom tvrdenej skutočnosti, že ním uplatnený nárok na odpočet DPH vo vzťahu k inému subjektu za iné kontrolované zdaňovacie obdobie (v tomto prípade voči subjektu DIMÄS s.r.o. za kontrolované zdaňovacie obdobie r. 2015) je dôvodný a ani k potvrdeniu jeho „dobromyseľnosti“ vo vzťahu k spolupráci s p. D. a p. D.. Pokiaľ žalobca tvrdí, že nemal možnosť overiť si skutočnosť, či je p. D. zamestnaná v spoločnosti DIMÄS s.r.o. a spoliehal sa na predchádzajúcu spoluprácu so spoločnosťou MAOP s.r.o., ktorú mala zastupovať rovnako p. D., správny súd poukazuje na povinnosť žalobcu ako podnikateľa pri vykonávaní podnikateľskej činnosti postupovať s odbornou starostlivosťou, ktorá o.i. nepochybne znamená aj povinnosť preveriť si postavenie dodávateľa, vrátane skutočností, kto je za jeho dodávateľa ako právnickú osobu oprávnený konať napr. z verejne dostupných zdrojov, resp. overiť, či osoba, ktorá deklaruje, že je oprávnená za dodávateľa konať, disponuje poverením alebo splnomocnením. Z administratívnych spisov nevyplýva, že by si bol žalobca túto svoju povinnosť splnil a správcovi dane ani žalovanému nepredložil dôkaz o tom, že p. D. resp. p. D. boli oprávnení konať za dodávateľský subjekt DIMÄS s.r.o. Z výpovede žalobcu pred OČTK (30.01.2019) vyplýva, že „ho nezaujímalo, kto je štatutárnym zástupcom spoločnosti DIMÄS s.r.o. a p. D. mu bola predstavená ako kontaktná osoba.“ Obdobne v rámci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie r. 2014 sa žalobca vyjadril, že vo vzťahu k spoločnosti DIMÄS s.r.o. komunikoval s p. D., ktorá bola „nepochybne poverená takouto obchodnou činnosťou“, avšak bez predloženia akéhokoľvek dôkazu o tejto skutočnosti. Nezodpovedá zásade zodpovedného a poctivého obchodného styku konania podnikateľa, ktorý si riadne nepreverí svojho dodávateľa z hľadiska jeho poctivosti, nepreverí si, či prevzatá dodávka skutočne pochádza od deklarovaného dodávateľa, nepreverí si, že osoba, ktorá v mene deklarovaného dodávateľa koná, resp. vystupuje, je skutočne takouto oprávnenou osobou (a to napr. formou predloženia splnomocnenia, ak to nie je možné zistiť z verejne dostupných zdrojov, napr. zo zápisu v obchodnom registri). Preukázanie uvedených skutočností (dôkazná povinnosť) spočíva jednoznačne na daňovom subjekte – žalobcovi. V tejto súvislosti správny súd poukazuje na závery rozsudku NS SR 5Sžf/97/2010: „Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činnosti, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky podnikania (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú oprávnené“. V zmysle vyššie uvedeného bolo teda potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, aby sa stal súčasťou fiktívneho zdaniteľného plnenia zneužívajúceho právo poskytované zásadou neutrality DPH resp. aby sa stal súčasťou správcu dane konštatovaného reťazca spoločností, ktoré sa svojou činnosťou podieľali na plnení, ktoré správca dane i žalovaný vyhodnotili, že boli súčasťou podvodného konania. Za porušenie princípu legitímneho očakávania žalobca považoval aj posúdenie dostatočnosti dôkaznej situácie vo vzťahu k posúdeniu, či došlo k dodávkam tovarov medzi jednotlivými členmi obchodného reťazca s argumentáciou, že ak dodávateľ daňového subjektu disponuje takými dôkazmi, na základe ktorých všeobecné súdy jednoznačne v prípade súdneho sporu priznávajú dodávateľovi nárok na zaplatenie peňažných prostriedkov za dodávky tovarov, tak rovnaký obsah dôkazov musí byť postačujúci aj pre správcu dane. Poukázal pritom na súdne konanie vedené pred Okresným súdom Banská Bystrica pod sp. zn. 63Cb/20/2017, (medzi spoločnosťami STRIM s.r.o. proti Mäso Lapin s.r.o., ktorej konateľom je A. B.), v ktorom sa A. B. ako konateľ spoločnosti údajne bránil prostredníctvom argumentácie správcu dane, avšak neúspešne. Vo vzťahu k tejto argumentácii správny súd poukazuje na to, že uvedená argumentácia je vo vzťahu k posudzovaniu obdobnosti a skutkovej zhodnosti prípadu irelevantná, pretože ide o neporovnateľné prípady z hľadiska dôkaznej situácie i právneho posúdenia, keďže v daňovom konaní má žalobca povinnosť preukázať splnenie podmienok pre priznanie odpočítania DPH stanovených v Zákone o DPH, na rozdiel od civilného sporového konania, v ktorom v obchodnej veci sa posudzuje povinnosť odberateľa zaplatiť za dodávku tovaru v zmysle ustanovení Obchodného zákonníka, ktoré podmienky sú nepochybne rozdielne.

97. Žalobca ďalej namietal, že správca dane nevykonal dostatočné dokazovanie z dôvodov uvedených v bode 29 tohto rozsudku. Tvrdil, že dokazovanie správcu dane je neúplné z dôvodu, že správca dane nezabezpečil do daňového konania týkajúceho sa zdaňovacieho obdobia r. 2015 všetky listinné dôkazy, svedecké výpovede, vyjadrenia žalobcu a iných osôb, ktoré boli použité ako dôkazy v konaniach

týkajúcich sa preverovania DPH u žalobcu za zdaňovacie obdobia r. 2013 a 2014, ani všetky listinné dôkazy nachádzajúce sa v trestnom spise ČVS: PPZ-369/NKA-FP-ST. Správny súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, Daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane 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 orgány verejnej správy povinné postupovať. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie však podľa ustálenej judikatúry NS SR (napr. rozsudok č. 2Sžfk/41/2018 zo dňa 07.12.2020 a ďalšie) nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, kým sa bezpochybné preukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom konaní priznaných uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť vyvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii. Správca dane nie je povinný vykonať všetky dôkazy navrhnuté daňovým subjektom, v takom prípade je však povinný takýto postup odôvodniť. Z odôvodnení prvostupňových rozhodnutí správcu dane vyplýva, že k žiadosti daňového subjektu, aby správca dane pripojil do tohto konania vyššie uvedené dôkazy týkajúce sa daňových kontrol vykonaných u žalobcu za zdaňovacie obdobie r. 2013 a 2014, resp. týkajúce sa iných daňových subjektov, ktoré boli podľa správcu dane zapojené do ním zistených reťazcov, uviedol dôvody, pre ktoré tak neurobil. Žalobcova námietka tak predstavuje vyjadrenie nesúhlasu s takýmto vyhodnotením vykonaným správcom dane. Uvedené platí aj vo vzťahu k žalobcovej námietke, že správca dane nepripojil do tohto konania všetky miestne zisťovania, ako aj daňové kontroly týkajúce sa všetkých subjektov, ktoré mali byť účastníkmi obchodného reťazca, ktorých existencia je uvedená v Protokole z daňovej kontroly (napr. spoločnosť PROBESS s.r.o. a pod.). Konkrétne vo vzťahu k spoločnosti PROBESS s.r.o. správca dane osobitne uviedol, že v daňovej kontrole týkajúcej sa jednotlivých zdaňovacích období r. 2015 vykonanej u žalobcu, neboli preverované žiadne zdaňovacie obchody vykonané uvedenou spoločnosťou. Žalobca poukázal na to, že podľa Zápisnice z ústneho pojednávania konaného dňa 03.01.2017 boli predložené v elektronickej forme príjmové a dodacie listy, objednávky i faktúry vo vzťahu k spoločnosti DIMĀS s.r.o. týkajúce sa r. 2014, a že touto skutočnosťou je preukázané, že existoval vzťah, v ktorom si žalobca tovar objednával u spoločnosti DIMĀS s.r.o. už v r. 2014 a správca dane o tejto spolupráci mal vedomosť. Žalobca však neuviedol, aký má uvedená skutočnosť vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane i žalovaného týkajúcich sa zdaňovacích období r. 2015. Správny súd zároveň dopĺňa, že žalobca je ako daňový subjekt povinný preukázať existenciu zdaniteľných plnení, v ktorých si uplatňuje odpočet DPH za jednotlivé zdaňovacie obdobia konkrétnymi dôkazmi týkajúcimi sa toho ktorého zdaňovacieho obdobia a dôkazy osvedčujúce prípadnú existenciu alebo vykonávanie zdaniteľných obchodov za iné zdaňovacie obdobia, ktoré preukazoval tými ktorými konkrétnymi dôkazmi, nemôžu mať žiadny vplyv na preverenie splnenia podmienok na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie r. 2015. Pokiaľ žalobca poukazoval na niektoré časti výpovede p. F. D. vo vzťahu k vykonávaniu obchodov so spoločnosťami MAOP s.r.o. a DIMĀS s.r.o. žalobca rovnako neuviedol, aký vplyv má obsah tejto výpovede na zákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane i žalovaného. Správny súd preto uvedený poukaz na výpoveď F. D. (navyše bližšie neoznačenú, napr. dátumom) vyhodnotil ako vyjadrenie nesúhlasu s hodnotením správcu dane. 98. K námietke žalobcu, že správca dane nevykonala dôkaz osobným výsluchom F. G. F. (a uspokojil sa len s jeho vypočutím v rámci trestného konania), čím mal žalobcovi uprieť právo klásť tomuto svedkovi otázky, správny súd uvádza, že uvedená námietka nemá vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného, pretože tak, ako bolo uvedené v bodoch 79-80 tohto rozsudku, správca dane bol oprávnený použiť ako dôkaz Zápisnicu z výsluchu F. vykonaného OČTK, keďže nebolo zistené, že by bola získaná nezákonným spôsobom, a samotný žalobca ani v priebehu daňovej kontroly, ani v priebehu daňového konania nenavrhol takýto dôkaz vykonať. Zhodne s vyjadrením žalovaného správny súd poukazuje na

to, že aj v prípade, ak by žalobca navrhol vykonať dôkaz výsluchom F. v daňovom konaní, uvedený dôkaz by musel správca dane zabezpečiť prostredníctvom finančnej správy iného členského štátu (Poľska) prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií v zmysle Nariadenia Rady EÚ č. 904/2010, pri ktorom úkone by nebol žalobca prítomný a nebolo by mu umožnené klásť otázky svedkovi. Rovnako ako v prípade zistení z výpovede F. vykonanej prostredníctvom OČTK, aj v prípade využitia inštitútu MVI by bol žalobca len s obsahom tejto výpovede oboznámený a mal by sa možnosť k výpovedi vyjadriť bez bezprostrednej možnosti klásť svedkovi otázky. Nedôvodná bola i námietka, že správca dane nepočkal na vykonanie výsluchu F. v trestnom konaní, ktorý výsluch sa vykonal až po rozhodnutí správcu dane, keďže takáto povinnosť pre správcu dane nevyplýva zo žiadneho ustanovenia Daňového poriadku. Vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane i žalovaného nemalo ani tvrdenie žalobcu, že všetky zdaňovacie obdobia a skutočnosti, ktoré sa týkajú žalobcu za r. 2013, 2014 a 2015 sa majú posudzovať spoločne a že došlo k porušeniu § 24 ods. 2 Daňového poriadku, ak správca dane konal v tejto veci izolovane a teda predčasne, a toto tvrdenie nemá oporu v ustanoveniach Daňového poriadku. 99. Žalobca sa mylí pokiaľ namietal, že správca dane nepreukázal, že žalobca vedel o jeho zapojení do podvodného konania, resp. do reťazca poznačeného daňovo podvodným konaním. Žalobca vedel (alebo mal vedieť) o jeho zapojení do podvodného konania zo skutočností, ktoré boli preukázané vykonaným dokazovaním správcu dane. Predmetné uznesenie o vznesení obvinenia, na ktoré žalobca primárne poukazuje, nie je jediným dôkazom, ale je jedným z viacerých dôkazov s ktorými je správcom dane vzájomne konfrontované, keď správca dane vyhodnotil viaceré dôkazy jednotlivo a aj v ich súhrne, pričom správna úvaha správcu dane nijakým spôsobom nevybočuje z logických medzí myslenia a v rozhodnutiach je správna úvaha tak správcu dane ako aj žalovaného riadne a presvedčivo zdôvodnená. Bola identifikovaná chýbajúca daň na konkrétnom stupni obchodného reťazca (DIMÄS s.r.o.), bolo preukázané, že žalobca objednával tovar priamo u dodávateľa Zaklad Rozbiuru Miesa P.P.U.H Salon Miesny Poľsko, teda neobjednal tovar u dodávateľa DIMÄS s.r.o.. Teda žalobca vedel kto je jeho dodávateľ. Uznesenia o vznesení obvinenia opisuje účelovo vytvorený systém vystavovania faktúr vo fakturačnom reťazci spoločností, na ktorého začiatku je Zaklad Rozbiuru Miesa P.P.U.H Salon Miesny Poľsko a končí u žalobcu. Žalobca teda mal vedieť, že jeho dodávateľom nie je DIMÄS s.r.o., a teda že deklarovaný nákup tovaru od spoločnosti DIMÄS s.r.o. je fiktívny.

100. Ďalšie námietky žalobcu, že správca dane opomína uviesť, aké opatrenia mal žalobca prijať na to, aby vylúčil svoju účasť na podvodnom konaní, resp. že správca dane nemôže ukladať daňovému subjektu plnenie povinností súvisiacich s preverovaním jeho obchodných partnerov, nemajú samé o sebe vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane i žalovaného. Správca dane nie je povinný označovať daňovému subjektu, aké konkrétne opatrenia má vykonať, aby si preveril svojho dodávateľa z hľadiska jeho dôveryhodnosti a poctivosti. Súdny dvor EÚ vo svojej judikatúre pripúšťa, že „nie je v rozpore s právom únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode“ (napr. rozsudky SD EÚ vo veciach Teleos PLC a spol. C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV C-499/10).

101. Žalobca v žalobách namietal nezákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane i žalovaného z dôvodov uvedených v bode 30 tohto rozsudku. S poukazom na pravidlá uvedené v Rozsudku Súdneho dvora EÚ č. C-245/04 vo veci EMAG tvrdil, že hodnotenie správcu dane odporuje záverom uvedeným v predmetnom rozsudku a že v prípade obchodnej spolupráce žalobcu s jeho dodávateľmi a ich dodávateľmi sa jednalo v zmysle cit. rozsudku o tzv. pohyblivé a nepohyblivé dodávky. Správny súd uvádza, že argumentácia žalobcu v žalobách predstavuje len vyjadrenie jeho nesúhlasu s hodnotením vykonaným správcom dane uvedeným v odôvodneniach prvostupňových rozhodnutí, a táto nemôže mať sama o sebe vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí správcu dane, pretože rozhodnutia správcu dane boli založené na tom, že žalobca sa zapojil do konania, ktoré vykazuje znaky daňového podvodu, pričom konštatoval, že žalobca nenakupoval tovar v reťazovom obchode tak, ako to tvrdil, ale že z vykonaného dokazovania vyplýva, že reálny pohyb tovaru sa týkal len dodávok medzi dodávateľom z Poľska a žalobcom, pričom dodávky od subdodávateľov PETREX Košice s.r.o. a Insia L-M s.r.o. pre spoločnosť DIMÄS s.r.o., ako aj dodávky od spoločnosti DIMÄS s.r.o. pre žalobcu, resp. dodávky od subdodávateľov SHANTAL s.r.o. pre spoločnosť BARUT s.r.o., resp. od dodávateľov SHANTAL s.r.o., BARUT s.r.o. pre spoločnosť Kleveria s.r.o., ako aj dodávky od spoločnosti BARUT s.r.o. a Kleveria s.r.o. pre žalobcu neboli reálne a spoločnosti v dodávateľských reťazcoch medzi poľským dodávateľom a žalobcom boli na faktúrach uvedené len účelovo. Rozsudok EMAG podľa názoru správneho súdu nie je v preskúmaných veciach aplikovateľný, pretože sa nejedná o skutkovo obdobné prípady. Námietku nesprávneho právneho posúdenia obchodnoprávných vzťahov pri dodaní tovaru preto správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

102. Pokiaľ žalobca v žalobách namietal nesprávne právne posúdenie a tvrdil, že závery správca dane nevyplývajú z vykonaného dokazovania, tak ani táto námietka nie je dôvodná. Čo sa týka nesprávneho posúdenia veci, v tejto súvislosti správny súd poukazuje na odôvodnenie tohto rozhodnutia vyššie. Závery tak správca dane ako aj žalovaného vyjadrené odôvodnení ich rozhodnutí vychádzajú z dostatočne vykonaného dokazovania a vyhodnotenie dôkazov jednotlivo a v ich vzájomnej súvislosti nijakým spôsobom nevybočuje z logických medzí myslenia a v rozhodnutiach je správna úvaha tak správca dane ako aj žalovaného riadne a presvedčivo zdôvodnená. Správny súd má za to, že správca dane i žalovaný konanie žalobcu v súvislosti s uplatnením odpočítaním dane z posudzovaných obchodných transakcií s vyššie uvedenými spoločnosťami DIMÁS s.r.o., Kleveria s.r.o. a BARUT s.r.o., správne označili za podvodné konanie a zároveň za konanie, ktorého hlavným, resp. jediným cieľom bolo získanie daňovej výhody (t.j. zneužitie práva). Takéto právne zdôvodnenie je podľa správneho súdu zrozumiteľné, nakoľko jednoznačne vyplýva z vykonaného dokazovania, ktorého výsledkom bolo preukázanie, že sa žalobca podieľal na zneužití práva, alebo na podvodnom konaní smerujúcom k daňovému úniku, o ktorom vedel alebo mal vedieť.

103. Pokiaľ žalobca v žalobách týkajúcich sa zdaňovacieho obdobia máj a júl 2015 vo vzťahu k nepriznaniu uplatneného odpočtu DPH z faktúr vystavených dodávateľom EXIMSTAV s.r.o. Banská Bystrica namietal nezákonnosť rozhodnutí správca dane i žalovaného, k tomu správny súd uvádza, že napadnuté rozhodnutia vo vzťahu k dodávateľovi deklarovaných služieb EXIMSTAV s.r.o. neboli založené na nekontaktnosti žalobcovho dodávateľa, ani na tom, že tento dodávateľ si neplnil svoje povinnosti (neuviedol v daňových záznamoch plnenia uskutočnené pre žalobcu), ale na tom, že žalobca nepreukázal dodanie služieb uvedeným dodávateľom, dodanie služieb deklaroval len faktúrami, čím neuniesol dôkazné bremeno. Správca dane v odôvodneniach prvostupňových rozhodnutí poukázal na to, že predloženie faktúr je len splnením formálnej stránky na uplatnenie odpočítania dane, faktúry však musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybnosti preukazuje platiteľ. Vznik daňovej povinnosti a následne právo odpočítať daň nestačí deklarovať len po formálnej stránke vystavenými faktúrami, ale aj po stránke obsahovej reálnym preukázaním dodania tovaru alebo služieb osobou, ktorá je uvedená na faktúre ako dodávateľ. Keďže spoločnosti EXIMSTAV s.r.o. nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 Zákona o DPH, žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH. Žalovaný v odôvodnení napadnutých rozhodnutí poukázal na to, že žalobca sa k vykonaným prácam spolu v hodnotenie takmer 40 tis. Eur na ústnom pojednávaní nevedel vyjadriť a vyžiadal si lehotu na vyjadrenie. Následne v písomnom vyjadrení len všeobecne uviedol, že práce boli vykonané na prevádzke v Krupine, objednávanie bolo vykonané ústne, žiadne zmluvy, objednávky, preberacie protokoly, ani súpis vykonaných prác neboli vyhotovené, žalobca za deklarované služby platil v hotovosti. Žalovaný zhodne so správcom dane konštatoval, že žalobca dodanie služieb dodávateľom EXIMSTAV s.r.o. deklaroval len faktúrami, čím neuniesol dôkazné bremeno, t.j. žalobca hodnoverne nepreukázal, že k plneniu vo výške deklarovanej na faktúrach skutočne došlo osobou uvedenou na faktúrach. Navyše bolo správcom dane preukázané, že dodávateľ nemal zamestnancov, nemal motorové vozidlá, nevykázal žiadne dodanie tovaru resp. služieb v tuzemsku. Z uvedeného následne žalovaný rovnako ako správca dane vyvodil, že spoločnosti EXIMSTAV s.r.o. nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 2 Zákona o DPH a žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane podľa § 49 Zákona o DPH. Správny súd v tejto súvislosti uvádza, že z dikcie § 49 ods. 2 Zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základnou podmienkou je, aby išlo o tovary alebo služby, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH uvedeným na faktúrach. Pokiaľ žalobca v žalobe tvrdil, že objektívnymi skutočnosťami preukázal, že došlo zo strany spoločnosti EXIMSTAV s.r.o. k plneniu, jednak nekonkretizoval, ktorými dôkazmi tak urobil a jednak toto tvrdenie nemá oporu v administratívnom spise. Z obsahu administratívnych spisov je totiž nepochybné, že žalobca okrem predložených faktúr (v ktorých je len všeobecne uvedené „dodanie prác“), nepredložil žiadne iné listinné dôkazy o reálnom splnení dodávky (o poskytnutí služieb – stavebné práce, terénne práce a pod.), ktorými by osvedčil vyjadrenie samotného žalobcu (napr. zmluvy, objednávky, preberacie protokoly alebo súpis vykonaných prác), a teda nepredložil žiadne listinné dôkazy, ktorými by objektivizoval, že ku deklarovanému plneniu – dodaniu služieb deklarovaným dodávateľom EXIMSTAV s.r.o. skutočne došlo. Keďže okrem faktúr žalobca nepredložil žiadne iné doklady vystavené uvedeným subjektom, nie je na mieste námietka žalobcu, že doklady vystavené dodávateľom sú nepreukazné len z dôvodu, že ich nie je možné preveriť v účtovníctve nekontaktného dodávateľa. Pokiaľ žalobca argumentoval, že správca dane nespochybnil existenciu samotného plnenia, správny súd uvádza, že za vyššie uvedenej dôkaznej situácie, keď žalobca nezvládol dôkazné bremeno, ani prípadná existencia vykonaných prác by nebola sama o sebe dôkazom o tom, že ich vykonal práve subjekt uvedený na faktúrach. Navyše žalobca poskytnuté služby (stavebné práce) (okrem toho, že

uviedol, že mali byť vykonané v prevádzkarni v Krupine), žiadnym iným spôsobom nekonkretizoval. Aj z judikatúry SD EÚ vyplýva, že pri preukázaní splnenia vecných podmienok na vznik práva na odpočítanie DPH sa požaduje preukázanie vzniku daňovej povinnosti. Iba samotné predloženie dodávateľskej faktúry, (ktoré v preskúmvanej veci je reprezentované spornými faktúrami od dodávateľa EXIMSTAV s.r.o.), je vzhľadom na skutočnosti zistené správcovi dane u tejto spoločnosti (spoločnosť v mieste sídla uvedeného v obchodnom registri nesídi, následný zánik spoločnosti zlúčením s ďalšou spoločnosťou, nekontaktnosť konateľa, údaje zistené z daňových priznaní DPH, neexistencia zamestnancov v čase deklarovaneho poskytnutia služieb a pod.) nedostatočné na to, aby samé o sebe preukázalo existenciu/ vykonanie stavebných činností deklarovanej dodávateľom uvedeným na faktúrach. V preskúmvanej veci teda žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepredložil správcovi dane relevantné dôkazné prostriedky osvedčujúce poskytnutie deklarovaneho služieb dodávateľom EXIMSTAV s.r.o. Banská Bystrica a ani preverovaním správcu dane sa nepotvrdilo, že boli splnené podmienky na priznanie práva na odpočet DPH z vyššie uvedených faktúr dodávateľa EXIMSTAV s.r.o.

104. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti správny súd po preskúmaní žalobami napadnutých rozhodnutí žalovaného a predchádzajúcich prvostupňových rozhodnutí ako aj postupu, ktorý ich vydaniu prechádzal, dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia sú v súlade so zákonom, a preto žaloby ako nedôvodné podľa § 190 SSP zamietol tak, ako je to uvedené vo výroku tohto rozhodnutia.

105. O náhrade trov konania bolo rozhodnuté podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 168 ods. 1 SSP, keď žalobca vo veci úspech nemal a žalovaný ho síce mal, správny súd však nezistil dôvody, aby mu nárok na náhradu trov priznal.

106. Toto rozhodnutie bolo prijaté senátom správneho súdu pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech (§ 442 ods. 1 SSP).

Kasačná sťažnosť musí byť podaná v lehote jedného mesiaca od doručenia rozhodnutia Správneho súdu v Banskej Bystrici oprávnenému subjektu (§ 443 ods. 1 SSP).

Kasačná sťažnosť sa podáva na správnom súde, ktorý napadnuté rozhodnutie vydal (§ 444 ods. 1 SSP). Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny 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.

(2) Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený v odseku 1 písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podanie pred správnym súdom.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť: a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva, d) návrh výroku rozhodnutia. Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

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

Sťažovateľ alebo opomenutý sťažovateľ v prípade konania o správnej žalobe podľa § 6 ods. 2 písm. c/ (správne žaloby v sociálnych veciach) nemusí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom (§ 449 ods. 2 písm. b/ SSP).