

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/28/2021
Identifikačné číslo spisu: 7015201315
Dátum vydania rozhodnutia: 26. januára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7015201315.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu: VISK, s. r. o., so sídlom Košice, Národná trieda 39, zastúpeného advokátom JUDr. Eugenom Kostovčíkom, AK so sídlom Košice, Gelnická 33, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1425228/2015 zo dňa 17. septembra 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu Košiciach č.k. 7S/156/2015-68 zo dňa 20. novembra 2019, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a.

II. Žalobcovi sa p r i z n á v a nárok na náhradu trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred krajským súdom

1. Rozhodnutím č. 1425228/2015 zo 17. septembra 2015 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len "Daňový poriadok") potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 754249/2015 z 05. júna 2015, ktorým bol žalobcovi § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určený rozdiel dane v sume 94 806,41 eura na dani z pridanej hodnoty (DPH) za zdaňovacie obdobie júl 2007 a vyrubená daň v sume 8 857,36 eura.

2. Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 7S/156/2015-68 zo dňa 20. novembra 2019 postupom podľa § 191 ods. 1 písm. e/ a d/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 1425228/2015 zo dňa 17. septembra 2015, ako i rozhodnutie orgánu verejnej správy

prvého stupňa - Daňového úradu Košice č. 754249/2015 zo dňa 5. júna 2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 ods. 1 SSP tak, že v konaní úspešnému žalobcovi priznal voči žalovanému plnú náhradu trov konania.

3. Z odôvodnenia rozsudku správneho súdu vyplýva, že z pripojených administratívnych spisov žalovaného i správneho orgánu prvého stupňa zistil, že správca dane vykonal u žalobcu ako platiteľa dane z pridanej hodnoty daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2007. O výsledku daňovej kontroly bol dňa 2. októbra 2008 vyhotovený Protokol č. 695/320/79664/2008/Hla. Následne na základe oznámenia o výkone opakovanej daňovej kontroly z 20. marca 2009 bola u žalobcu vykonaná opakovaná daňová kontrola, zameraná na zistenie a preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie DPH za zdaňovacie obdobie júl 2007, o výsledku ktorej bol 3. júna 2008 vyhotovený Protokol č. 695/320/40799/2008/Hla, ktorý bol so zástupcom žalobcu prerokovaný dňa 7. júla 2009. Žalobcovi nebol priznaný nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v celkovej sume 2.856.137,-- Sk (94 806,41 eura) z faktúry č. 5207009 zo dňa 17.07.2007 od dodávateľa UNION STEEL, s. r. o., Košice za nákup rýdzeho zlata Au rýdzosť 999,9/1000 v množstve 30 000 gramov - základ dane 453 600 eur + DPH 86 184 eur.

4. Z kúpnej zmluvy č. 02/2007/VISK, uzavretej medzi žalobcom ako kupujúcim a spoločnosťou UNION STEEL, s. r. o., Košice ako predávajúcim z 2. júla 2007 vyplýva, že jej predmetom bol tovar - Rýdze zlato Au, rýdzosť 999,9/1000 podľa špecifikácie, uvedenej v prílohe 1 zmluvy, kde celkový objem dodávaného tovaru je 4000 až 30 000g zlata mesačne podľa objednávky s tým, že kupujúci nie je povinný objednať a kúpiť mesačne dohodnuté množstvo tovaru. Zmluva bola uzavretá na dobu určitú (1 rok) do 2. júla 2008. Ako prílohy k daňovému priznaniu predložil žalobca aj uvedenú faktúru, objednávku zo dňa 12. júla 2007, dodací list zo dňa 17. júla 2007 a príslušné certifikáty od dodávateľa UNION STEEL, s. r. o., Košice.

5. Súčasťou administratívneho spisu je aj faktúra z 31. júla 2007 č. OF20071042 - dátum dodania 31.07.2007, z ktorej vyplýva, že žalobca mal v tom istom zdaňovacom období predat' zlato odberateľovi EURO AD, s. r. o., so sídlom, Vinohradská 164, Praha, Česká republika, a to na základe kúpnej zmluvy zo dňa 09.05.2007 č. 2007/01/02/EURO AD, predmet ktorej je totožný s predmetom vyššie citovanej kúpnej zmluvy s tým, že objem dodávaného tovaru je 4 000 až 18 000 g zlata mesačne. Predmetná faktúra korešponduje s protokolom o odovzdaní a prevzatí tovaru a vykonaní kontroly rýdzosti a množstva dodávaného tovaru podľa cit. zmluvy z 31. júla 2007.

6. Krajský súd konštatoval, že správca dane vo veci vykonal rozsiahle dokazovanie a vo vyrubovacom konaní vychádzal z listinných dôkazov a vykonaných šetrení, Protokolu z kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie júl 2007 z 2. októbra 2008 č. 695/320/40799/2008/Hla, odpovede rakúskeho dožiadaného orgánu na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č: E_SK_AT_201309013_63469/13/Lam_IND-13-1852_R zo dňa 29. 10. 2013 a č. VAT SK 25097/14/Schm_AT_IND-14-0653_20140321_AF RI R zo dňa 07. 07. 2014 (overený preklad) vo vzťahu k spoločnosti Schoeller Münzhandel GmbH, odpovede českého dožiadaného orgánu na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. E_SK_CZ_20130131_10234/13/Bur_P201300348 R zo dňa 03.10.2013 vo vzťahu k spoločnosti EURO AD, s. r. o., so sídlom, Vinohradská 164, Praha, Česká republika, výpovedí konateľov žalobcu - Vladmíra Kasardu, konateľa UNION STEEL, s. r. o., Viliama Barana, konateľa EURO AD, s. r. o., Vojtecha Svozila, pred orgánmi činnými v trestnom konaní (z vyšetrovacieho spisu ČVS: PPZ-186/NKA-FP-VY-2012, predtým ČVS: PPZ-203/BOK-VY-2011), dôkazných materiálov získaných od orgánov činných v trestnom konaní (z vyšetrovacieho spisu ČVS: PPZ-191/NKA-FP-VY-2012), odpovede Daňového úradu Trenčín zo dňa 18.09.2014 na dožiadanie vo vzťahu k spoločnosti ZLATOKOV SK, a. s., Trenčín, zápisník o výsluchu svedka W. H. zo dňa 23.08.2013, 24.07.2014, a svedka M. Z. zo dňa 15.10.2013, získaných od orgánov činných v trestnom konaní z vyšetrovacieho spisu ČVS:PPZ-191/NKA-FP-VY-2012, zápisník o ústnom pojednávaní zo dňa 19.09.2014 a 15.04.2015 so svedkom W. H., zápisník o ústnom pojednávaní so žalobcom, resp. jeho splnomocneným zástupcom, odpovede Daňového úradu Humenné zo dňa 27.06.2008 na dožiadanie vo vzťahu k spoločnosti MIVOKA, s. r. o., Kružlov, odpovedí Daňového úradu Košice IV na dožiadanie

zo dňa 28.05.2008, 11.02.2008 vo vzťahu k spoločnosti UNION STEEL, s. r. o., a ďalších, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu.

7. Správny súd uviedol, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi 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.

8. Správny súd v odôvodnení ďalej uviedol, že správca dane vykonal u žalobcu ako u platiteľa dane daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2007. Žalobca bol v prejednávanej veci odberateľom investičného zlata od dodávateľa UNION STEEL, s. r. o., Košice a mal za to, že dodanie investičného zlata je oslobodené od dane, a teda z dodávok od UNION STEEL, s. r. o., Košice spoločnosti nemala vzniknúť daňová povinnosť. Poverenie na výkon daňovej kontroly bolo vydané dňa 23. októbra 2007, daňová kontrola začala dňa 27. októbra 2007. Správca dane požiadal o predĺženie lehoty na jej vykonanie a nadriadený orgán tejto žiadosti vyhovel a lehotu predĺžil do 27. októbra 2008. Rozhodnutím č. 695/320/68306/2008/Hla zo dňa 14. augusta 2008 správca dane prerušil daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2007 z dôvodu prebiehajúceho konania o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia (MVI), až do doby, kým pominú prekážky, pre ktoré bola kontrola prerušená. Dňa 2. septembra 2008 bolo daňovému subjektu oznámené pokračovanie v kontrole. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 695/320/79664/2008/Hla zo dňa 2. októbra 2008, ktorý bol s daňovým subjektom prerokovaný dňa 28. októbra 2008, t.j. týmto dňom bola ukončená daňová kontrola. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane dňa 29. októbra 2008 pod č. 695/231/85375/2008/Dub rozhodnutie, ktorým žalobcovi nebol priznaný nadmerný odpočet za predmetné zdaňovacie obdobie v sume 2 589 301,-- Sk a bola mu určená vlastná daňová povinnosť v sume 266 837,-- Sk. Právny predchodca žalovaného (Daňové riaditeľstvo SR) na základe žalobcom podaného odvolania proti citovanému rozhodnutiu správcu dane rozhodnutím zo dňa 16. februára 2009 č. I/223/167-22994/2009/990057-r toto rozhodnutie zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Na základe podnetu Daňového riaditeľstva SR správca dane v súlade s povereniami zo dňa 20.03.2009 a 30.04.2009, po predchádzajúcom zrušení poverenia pre jedného z kontrolórov zo dňa 29.04.2009, vykonal u žalobcu opakovanú daňovú kontrolu, ktorá sa začala dňa 23.04.2009, o výsledku ktorej vyhotovil dňa 03.06.2009 pod č. 695/320/40799/2009/Hla protokol, ktorý bol so zástupcom žalobcu prerokovaný dňa 7. júla 2009. Následne vydal dňa 22. júla 2009 rozhodnutie č. 695/231/61357/2009/Dub, ktorým žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet za uvedené zdaňovacie obdobie v sume 85 949,05 eura (2 589 301,-- Sk) a určil vlastnú daňovú povinnosť v sume 8 857,36 eura (266 837,-- Sk). Na základe žalobcom podaného odvolania Daňové riaditeľstvo SR rozhodnutím zo dňa 7. októbra 2009 pod č. I/223/14354-112798/2009/990057-r rozhodnutie správcu dane potvrdilo. Na základe žaloby žalobcu na preskúmanie zákonnosti uvedeného rozhodnutia právneho predchodcu žalovaného Krajský súd v Košiciach rozsudkom zo dňa 26. mája 2010 č.k. 7S/114/2009-50 žalobu zamietol. O odvolaní žalobcu podanom proti citovanému rozsudku krajského súdu rozhodol Najvyšší súd SR uznesením zo dňa 27. apríla 2011, sp. zn. 6Sžf/33/2010, ktorým zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Následne Krajský súd v Košiciach rozsudkom zo dňa 24. októbra 2012 č.k. 7S/24/2009-110, zrušil rozhodnutie odvolacieho správneho orgánu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný postupujúci v intenciách zrušujúceho rozsudku krajského súdu rozhodnutím zo dňa 16. januára 2013 č. 1100303/1/4306-18019/2013/4897 zrušil rozhodnutie správcu dane z 22. júla 2009 č. 695/231/61357/2009/Dub a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom správca dane vykonal úkony na zabezpečenie dostatku relevantných dôkazov, ktoré preveril, posúdil a vyhodnotil a dňa 5. júna 2015 pod č. 754249/2015 vydal nové rozhodnutie, ktorým žalobcovi nebol priznaný nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v celkovej sume 2.856.137,-- Sk (94 806,41 eura) z faktúry č. 5207009 zo 17. júla 2007 od dodávateľa UNION STEEL, s. r. o., Košice za rýdze zlato Au rýdzosť 999/1000 v množstve 30 000 gramov - základ dane 453 600 eur + DPH 86 184 eur. Žalovaný odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane rozhodnutím zo dňa 17. septembra 2015 č. 1425228/2015 podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil.

9. Správca dane uviedol, že žalovaný vo svojom rozhodnutí pripísal ťažiskovú váhu rozhodujúceho dôkazu o neuskutočení obchodov s rýdzim ale s investičným zlatom práve výpovedi svedka W.. H., bývalého konateľa spoločnosti Tatra Trade Corporation, s. r. o., zo dňa 24. júla 2014 pred Národnou kriminálnou agentúrou, Národnou jednotkou finančnej polície, expozitúrou Východ v Košiciach. Svedok W.. H. bol vypočutý aj v rámci daňového konania dňa 19. septembra 2014, za prítomnosti právneho zástupcu žalobcu, nakoľko žalobca namietal, že počas výpovede zo dňa 24. júla 2014 pred Národnou kriminálnou agentúrou nebol prítomný správca dane ani splnomocnený zástupca žalobcu. Vo výpovedi zo dňa 19. septembra 2014 uviedol, že trvá na svojej výpovedi zo dňa 24. júla 2014, konkrétne v rámci vzťahu medzi spoločnosťami Tatra Trade Corporation, s. r. o., a VISK, s. r. o., tovar, ktorý bol uvedený na faktúrach v roku 2007 nikdy reálne neexistoval a nikdy nebol reálne dodaný. Tento obchod sa vopred účelovo dohodol s cieľom získať financie prostredníctvom znižovania dane z pridanej hodnoty fingovanými obchodmi alebo neoprávneným uplatnením nadmerných odpočtov na DPH z fingovaných obchodov. Žalovaný teda na základe uvedeného konštatoval, že k reálnemu uskutočneniu obchodov s investičným zlatom nedošlo, a teda žalobcovi bol určený rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie júl 2007. Podľa názoru žalovaného i správneho orgánu prvého stupňa o neexistencii predmetu plnenia, t.j. zlata i fiktívnosti obchodov v predmetnom reťazci spoločností svedčia predovšetkým výpovede W.. H. zo dňa 24. júla 2014, 19. septembra 2014 a 15. apríla 2015.

10. Ďalej správny súd konštatoval, že správca dane pravdivosť výpovede W.. H. do novembra 2013, v ktorých menovaný potvrdil existenciu tovaru, podrobne popísal obchody, ktoré prebiehali v priestore firmy MIKADO, s. r. o, v Košiciach, spochybnil strohým konštatovaním, že tieto výpovede boli účelové, pretože v novej výpovedi z 24. júla 2014 jednoznačne uviedol, že išlo len o fiktívne obchody. Žalobca v daňovom konaní poukazoval na zásadné rozpory vo výpovediach menovaného svedka, ktorými sa správca dane nezaoberal. Žalovaný konštatoval, že rozpory vo výpovediach W.. H. nezistil, menovaný výpoveďou z 19. septembra 2014 potvrdil svoju výpoveď z 24. júla 2014, čím jednoznačne potvrdil, že predmet fakturácie pre žalobcu nikdy reálne neexistoval. Správny súd v tejto súvislosti považuje za potrebné poukázať na to, že správne orgány pravdivosť výpovedí W.. H. do novembra 2013, ktoré boli v prospech žalobcu nehodnotili, iba ich odmietli, a jeho výpovede, ktoré boli v neprospech žalobcu, mechanicky prevzali a pripísali im absolútnu hodnotu pravdivosti. Podľa názoru súdu z výpovede W.. H. z 15. apríla 2015 vyplýva, že vnútorné rozpory medzi výpoveďou W.. H. a inými dôkazmi sa po jeho výpovedi z 15. apríla 2015 nijako neodstránili, práve naopak, tieto sa ešte viac neprehĺbili. Žalovaný ani správca dane sa rozporom vo výpovediach W.. H. vôbec nezaoberal a zo vzájomne sa vylučujúcich výpovedí nevyvodil žiadne závery. Žalobca v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správneho orgánu poukázal na množstvo rozporov vo výpovediach W.. H. a napriek tomu žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že žiadne rozpory vo výpovediach tohto svedka nezistil. Poukázal len na to, že W.. H. vo výpovedi z 24. júla 2014 potvrdil, že žalobca bol do obchodov so spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s. r. o., zapojený od januára 2007, zlato fakturované žalobcovi reálne neexistovalo, W.. H. dodával zlato spoločnosti ZLATOKOV, spol. s r. o., nie žalobcovi. Žalovaný sa teda so zásadnými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní vysporiadal iba formálne.

11. Z administratívneho spisu mal krajský súd za preukázané, že predmetné obchody, t.j. nákup tovaru a jeho predaj, ako aj ďalšie v priebehu roku 2007, sa uskutočňovali okrem iných aj v priestoroch sídla spoločnosti MIKADO, s. r. o., na Hroncovej 5 v Košiciach. Svedok V. M. vo svojej výpovedi zo dňa 29.05.2013 uviedol aj to, že W.. H., ktorého pozná, sa obchodov osobne zúčastnil. Je otázne, z akého dôvodu by sa W.. H. viackrát nachádzal v priestoroch firmy MIKADO, s. r. o., ak by v rámci obchodného vzťahu so žalobcom zlato nikdy reálne neexistovalo a nikdy nebolo reálne dodané. Z uvedeného má krajský súd za preukázané, že tovar nikdy reálne neexistoval a išlo o fiktívne faktúry nie je pravdivá. Závažný logický rozpor vyplýva aj z tvrdenia W.. H. vo výpovedi zo dňa 24. júla 2014, v ktorej uviedol, že aj V. Svozil vedel o pravom účele týchto obchodov a odplata pre neho bola 0,5 % zo základu dane a z výpovede V. Svozila, konateľa spoločnosti EURO AD, s. r. o., zo dňa 8. júla 2008, v ktorej potvrdil predaj zlata spoločnosti Tatra Trade Corporation, s. r. o. W.. H. vo výpovedi z 19. septembra 2014 uviedol, že všetky výpovede pred novembrom 2013 boli z jeho strany účelové tak, ako to mali s obchodnými partnermi dohodnuté pre prípad daňových konaní a vypočutí na

OČTK. Z uvedeného je možné vyvodit' záver, že podľa W.. H. s V. Svozilom bolo dohodnuté, že za odmenu 0,5 % zo základu dane dobrovoľne už 08.07.2008 pre prípad daňových konaní prizná svoju účasť na karuselovom obchode, teda aj účasť na podvodnom konaní. Žalovaný sa vôbec nezaoberal závažnými rozpormi vo vyjadreniach W.. H., ktorý uviedol, že väčšinou v deň nákupu zlata v Rakúsku sa tento tovar fyzicky odovzdal v ZLATOKOVE, spol. s r. o., a výsledkami miestneho zisťovania v tejto spoločnosti, z ktorých vyplýva značný časový a vecný nesúlاد. Žalobca poukazoval najmä na to, že v septembri, októbri a novembri 2007 bolo vyhotovených spolu päť preberacích protokolov pre ZLATOKOV, spol. s r. o., pričom k týmto plneniam nie sú uvedené žiadne faktúry, posledná faktúra za dodaný tovar je z augusta 2007. K námietkam žalobcu ohľadom závažných nezrovnalostí zistených pri miestnom zisťovaní spoločnosti ZLATOKOV spol. s r. o., sa žalovaný vysporiadal len ich rekapituláciou s oznámením finálneho záveru, že táto odpoveď potvrdila skutočnosti, ktoré uviedol W.. H. vo svojich výpovediach, teda, že zlato nakúpené od spoločnosti Schoeller Münzhandell GmbH spoločnosť Tatra Trade Corporation, s. r. o., predala spoločnosti ZLATOKOV, spol. s r. o.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

12. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) z dôvodu uvedeného v ust. § 440 ods. 1 písm. g/ SSP kasačnú sťažnosť, v ktorej žiadal, aby Najvyšší správny súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie.

13. Sťažovateľ poukázal na to, že ako z jeho rozhodnutí, tak aj správcu dane a z predloženého administratívneho spisu je zrejmé, že správca dane okrem výpovedí W.. H. zabezpečil množstvo ďalších dôkazov, ktoré uviedol, analyzoval a vyhodnotil nielen jednotlivo, ale aj v ich vzájomných súvislostiach, pričom prihliadal na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo, na ktoré však správny súd neprihliadal a nezaoberal sa nimi. Z odôvodnení rozhodnutí správnych orgánov je zrejmé, že správne orgány sa zaoberali výpoveďami W.. H. nielen po novembri 2013, pretože hodnotili aj jeho výpoveď zo dňa 23. augusta 2013. Skutočnosť, že sťažovateľ „zásadné rozpory“ vo výpovediach W.. H. neposúdil v prospech žalobcu, nemôže byť dôvodom na tvrdenie, že sa s nimi nevysporiadal, resp. že sa s nimi vysporiadal len formálne.

14. Sťažovateľ mal za to, že výpoveď svedka V. M., ktorý poskytoval žalobcovi svoje priestory na Hroncovej ulici v Košiciach nemôže byť rozhodujúcim dôkazom preukazujúcim obchodovanie so zlatom medzi žalobcom a spoločnosťami Tatra Trade Corporation, s.r.o. a EUROPA GOLD, s.r.o., pretože v doterajšom konaní neboli správcovi dane, ani sťažovateľovi poskytnuté žiadne dôkazy o tom, že k obchodovaniu so zlatom malo dochádzať práve na Hroncovej 5 v Košiciach, v priestoroch spoločnosti MIKADO, s.r.o. Počas daňovej kontroly, ani vo vyrubovacom konaní žalobca správcovi dane takúto informáciu neposkytol. Z vyjadrení M.. Z., W.. H. a ďalších svedkov vyplynulo, že obchodovanie so zlatom malo prebiehať väčšinou v sídlach spoločností, na rôznych miestach v Bratislave, Košiciach a Prahe. M.. Z. - bývalý konateľ účelovo založenej a O. Z. riadnej spoločnosti EUROPA GOLD, s.r.o. uviedol, že k transakcii došlo v Bratislave, resp. že bol na osobnom stretnutí s konateľom VISK, s.r.o. v Košiciach, od ktorého však zlato nikdy neprevzal, na presné detaily si už nespomínal - teda neboli označené a predložené žiadne dôkazy o tom, že zlato sa fyzicky malo preberať práve v priestoroch spoločnosti MIKADO, s.r.o. Aj keď postavenie svedka v prejednávanej veci nie je rozhodujúce, sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že V. M. nebol konateľom ani spoločníkom žiadnej zo spoločností zapojených do zisteného reťazca spoločností obchodujúcich so zlatom, nemal dôvod kontrolovať, preberať, resp. odovzdávať jednotlivé zlaté tehly - predmet fakturácie. Tvrdenia, že videl zlato, mal ho v ruke, poznal W.. H., pri obchodoch boli aj iní ľudia, nie sú dôkazmi, ktoré by mohli poprieť a znehodnotiť doterajšie dôkazy zabezpečené správcovi dane a jeho závery. V. M. správcovi dane dňa 29. mája 2013 okrem iného potvrdil, že poskytoval priestory O. N. a že v nich bol vždy prítomný, ale sám uviedol, že presné dátumy si už nepamätá, nevedel presne povedať koľkokrát sa obchod uskutočnil, tvrdil, že to bolo viackrát. Už v roku 2013 svedok správcovi dane potvrdil, že doklady sa nevystavovali v jeho priestoroch a pri odovzdávaní a preberaní tovaru, ale boli už hotové a prichystané. K samotnému tovaru, ktorý mal byť v jeho priestoroch odovzdávaný a

preberaný uviedol, že sa jednalo o zlato, odliatky obdĺžnikového tvaru, ktoré neboli balené, videl viac kusov zlata, jeden kus mal v ruke. Z vyjadrení svedka nemožno dospieť k jednoznačnému záveru, že svedok potvrdil konkrétne jednotlivé obchody so zlatom v takom rozsahu a medzi takými konkrétnymi spoločnosťami, ktoré boli predmetom preverovania správcu dane, pretože jeho výpoveď nemôže potvrdiť konkrétne dodanie zlata v konkrétnych dňoch, množstvách, kvalite, od konkrétnych spoločností, ani konkrétnym spoločnostiam a to aj s prihliadnutím na tvrdenia bývalých konateľov jednotlivých spoločností zapojených do preverovaného reťazca spoločností. W.. H. opakovane potvrdil svoje tvrdenia o spôsobe obchodovania so zlatom, pričom z jeho výpovedí vyplynulo, že zlato ktoré malo byť predmetom obchodovania reálne neexistovalo. Reálne zlato, bolo predmetom obchodovania s inými spoločnosťami, čomu nasvedčujú napr. aj zistenia správcu dane ohľadom spoločnosti ZLATOKOV, spol. s.r.o., ktorej malo byť zlato od rakúskej spoločnosti reálne dodané.

15. Sťažovateľ ďalej poukázal na to, že žalobca sa snažil preukázať nákup tovaru v zdaňovacom období júl 2007 od spoločnosti UNION STEEL, s.r.o. iba listinnými dôkazmi, ale reálne dodanie tovaru nepreukázal. Zistený fakturačný reťazec vykázal a splňal znaky karuselového obchodovania, cieľom ktorého bolo získať daňovú výhodu. Mal za to, že žalobca musel mať vedomosť a informácie o spôsobe obchodovania so zlatom, ktoré nezodpovedali bežným obchodným podmienkam, pretože obchodoval so zlatom minimálne neštandardným spôsobom, keď ani on, ani jeho obchodní partneri neboli spôsobilí doložiť k posudzovaným obchodom žiadne objektívne dôkazy, k nákupu a predaju zlata dochádzalo v rovnakých dňoch, pred rokom 2007 sa zaoberal stavebnou činnosťou, jediný konateľ spoločnosti prevádzkoval stolársku dielnu, nikdy predtým neobchodoval s drahými kovmi, nie je registrovaným obchodníkom s drahými kovmi, obchodovať so zlatom začal v januári 2007 vo veľkých finančných objemoch na základe svojich osobných kontaktov.

16. Záverom sťažovateľ uviedol, že z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že pri posudzovaní subjektívnej stránky je nutné hodnotiť, či daný podnikateľský subjekt prijal pri výkone svojej hospodárskej činnosti primerané opatrenia, aby zistil, že ním prijaté plnenia nie sú súčasťou podvodu. Spôsob obchodovania žalobcu s dotknutými spoločnosťami tieto požiadavky - štandardy nespĺňa.

17. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobca uviedol, že existenciu zlata a jeho predaj spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s.r.o. žalobcovi zhodne potvrdili V., M., O.. N., M.. Z. a O.. M. uviedol, že išlo o kanceláriu v Košiciach. S. Barobin potvrdil, že spoločnosť EUROPA GOLD, s.r.o. obchodovala so zlatom, žalobca mu zlato predal, pozná konateľa, boli v kontakte, v Košiciach bol viackrát, podpisoval faktúry, objednávky a protokoly o prevzatí a odovzdaní tovaru. Aj O.. Z. napriek tomu, že si na niektoré skutočnosti už nepamätal alebo nevedel uviesť podrobnosti, potvrdil existenciu zlata, pomerne podrobne popísal obchody s Tatra Trade Corporation, s.r.o. a so žalobcom. Z obsahu spisu je zrejmé, že na dôkazy ktoré boli v prospech žalobcu správne orgány neprihliadli, nehodnotili ich len ich odmietli.

18. Žalobca nikdy nežiadal, aby správne orgány výpovede W.. H. mali posúdiť v prospech žalobcu. Správne orgány nevysvetlili, prečo bolo potrebné V. Kasardovi, ktorý mal vedieť o fiktívnosti obchodov ozrejmovat' problémy s ich refinancovaním. Správne orgány taktiež nevysvetlili, ako sa mohol žalobca deliť so spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s.r.o. s nadmernými odpočtami, ak uplatnené nadmerné odpočty za mesiac marec až august 2007 vrátené neboli, pričom spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o. žalobca postupne uhradil celú fakturovanú cenu vrátane DPH. Správne orgány okrem toho nevysvetlili ako, prečo a z akých dôvodov W.. H. do 24. júla 2014 fiktívne obchody dohadoval v priestoroch J. Szentkutiho a za účasti iných osôb.

19. Žalobca taktiež uviedol, že počas daňovej kontroly správca dane nespochybňoval existenciu zlata, ale išlo o to, či dodané zlato bolo alebo nebolo investičným zlatom. Z uvedeného dôvodu žalobca nemal potrebu preukazovať, že k obchodovaniu so zlatom malo dochádzať právne na Hroncovej 5 v Košiciach. Sám W.. H. vo všetkých svojich výpovediach do novembra 2013 potvrdil dodanie zlata pre žalobcu, popísal tovar a priebeh obchodov, a uviedol, že obchody prebiehali v priestoroch firmy MIKADO, s.r.o., čo správca dane uviedol vo svojich protokoloch a rozhodnutiach.

20. Podľa žalobcu z tvrdenia sťažovateľa, že neexistujú žiadne dôkazy o tom, že zlato sa fyzicky preberalo v priestoroch spoločnosti MIKADO, s.r.o. jednoznačne vyplýva, že na výpovede V.. M., O.. N., M.. Z. a O. . M., ktorí potvrdili existenciu zlata a obchodovanie s ním na Hroncovej ulici v Košiciach správca dane neprihliadol.

.21. Tvrdenie sťažovateľa, že postavenie svedka V.. M. nie je v danom prípade rozhodujúce, svedčí o tom, ako objektívne správne orgány hodnotili dôkazy jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach. V danom prípade bolo potrebné objasniť, či zlato v obchodnom vzťahu medzi žalobcom a spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s.r.o. reálne existovalo. V.. M. bol pri každom obchode, ktorý sa realizoval v jeho kancelárii, potvrdil reálnu existenciu zlata v uvedenom obchodnom vzťahu a potvrdil, že W.. H. odovzdával O.. N. zlato. Aj V. Baran vo všetkých výpovediach potvrdil dodanie zlata, no správca dane tieto výpovede zhodnotil tak, že O.. Z. nemal záujem a ani snahu o preukázanie hodnovernosti predmetných fakturácií. Žalobca opätovne poukázal na výpoveď M.. Z. zo dňa 28. augusta 2011, keď pred orgánmi polície okrem iného vyhlásil, že s O.. N. ho zoznámil O.. Z., ktorý uviedol, že s O.. N. bude jednať a obchodovať M.. Z., pretože „O.. Z. nechcel, aby sa O.. N. dozvedel, že zlato je cez neho“. Ak by O.. N. a M.. Z. vedeli o fiktívnosti obchodov, ako tvrdí W.. H. potom je v rozpore s logikou, aby O. . Z. nechcel, aby sa O.. N. dozvedel, že UNION STEEL, s.r.o. dodáva zlato spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o., teda nechcel, aby sa žalobca dozvedel, že je súčasťou karuselových obchodov so zlatom.

22. Žalobca zdôraznil, že ak správca dane a sťažovateľ zistili, že nepriznanie nadmerných odpočtov z dôvodu nezákonného odpočítania dane z dodaného investičného zlata nie je priechodné „priznanie“ W.. H. viedlo daňové orgány k tomu, aby spochybnili všetky kontrolné zistenia za jediným účelom. Za účelom kompenzovať neodvedenú a nevymožiteľnú daň v reťazci dodávateľov nepriznaním nadmerných odpočtov žalobcovi, no už nie z dôvodu nezákonného odpočítania dane z dodaného investičného zlata, ale z dôvodu, že žiadne zlato neexistovalo.

23. Žalobca taktiež opakovane poukázal na zjavné rozpory medzi preberacími protokolmi a faktúrami v spoločnosti Zlatokov, s.r.o. Na rozdiel od evidencie spoločnosti Zlatokov, s.r.o. v evidencii žalobcu je zjavná, vecná, časová a cenová nadväznosť medzi preberacími protokolmi a faktúrami od dodávateľa Tatra Trade Corporation, s.r.o. Mal za to, že z uznesenia ČVS: PPZ -203/BOK-VY-2011 vyplýva, že karuselový obchod nebol založený na fiktívnych dodávkach zlata, ako to tvrdil sťažovateľ, ale na reálnom nákupe a predaji zlata. Ak zlato v obchodnom vzťahu medzi dodávateľmi UNION STEEL, s.r.o., resp. Tatra Trade Corporation, s.r.o. a žalobcom neexistovalo, potom je otázne, aké dostatočne primerané opatrenia mal žalobca prijať, aby si neuplatnil daň z faktúr, kde tovar neexistoval.

24. Záverom žalobca dodal, že v danom prípade nedošlo zo strany krajského súdu k nesprávnemu právnenému posúdeniu veci. Poukázal aj na rozhodovacia činnosť krajského súdu, resp. Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, napr. sp. zn. 4Sžfk/9/2019, keď v identickej veci bola zamietnutá kasačná sťažnosť sťažovateľa podaná proti zrušujúcemu rozsudku krajského súdu.

III.

Konanie na kasačnom súde

25. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

26. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bolo rozhodnutie správneho súdu, ktorým postupom podľa § 191 ods. 1 písm. e/ a d/ SSP zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 1425228/2015 zo dňa 17. septembra 2015, ako i rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa - Daňového úradu Košice

č. 754249/2015 zo dňa 5. júna 2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 ods. 1 SSP tak, že v konaní úspešnému žalobcovi priznal voči žalovanému plnú náhradu trov konania.

27. Obsah administratívneho spisu bol dostatočne sformulovaný v rozsudku krajského súdu a preto kasačný súd ho nebude znovu opakovať, len naň odkazuje.

28. Kasačný súd mal zo svojej činnosti za preukázané, že v obdobných právnych veciach žalobcu - VISK, s.r.o. boli vedené viaceré súdne konania. Napr. rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžfk/9/2016 z 18. decembra 2017 bol zmenený rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/108/2015-126 zo dňa 12. mája 2016, ktorým zamietol žalobu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného vo veci vyrubenia DPH za zdaňovacie obdobie máj 2007 a rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžfk/36/2018 zo dňa 28. novembra 2019 bola zamietnutá kasačná sťažnosť žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach sp.zn. 7S/125/2016 zo dňa 28. marca 2018, ktorým bolo zrušené rozhodnutie žalovaného vo veci vyrubenia DPH za zdaňovacie obdobie jún 2007. V uvedených veciach bolo podstatou súdneho prieskumu právne posúdenie otázky, či bolo alebo nebolo preukázané uskutočnenie reálneho obchodu medzi TATRA TRADE CORPORATION s.r.o. a VISK, s.r.o.

29. Podľa § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

30. Na základe vyššie citovaného ustanovenia SSP poukazuje kasačný súd na uvedené rozhodnutia a na to, že vec posudzovaná v tomto prebiehajúcom konaní sa týka identických účastníkov konania a identického skutkového a právneho stavu len s rozdielom v identifikácii jednotlivých zdaňovacích období.

31. Vzhľadom na to, že kasačný súd v rozsudku vydanom pod sp. zn. 8Sžfk/36/2018 alebo v neskoršom sp. zn. 6Sžfk/37/2020 v kasačnom konaní v súlade s § 464 ods. 1 SSP prevzal podstatnú časť odôvodnenia z rozsudku vydaného v konaní pod sp.zn. 4Sžfk/9/2016, kasačný súd aj v prejednávanej veci prevzal podstatnú časť uvedeného rozhodnutia, pretože svojim obsahom zodpovedá obsahu dôvodov kasačnej sťažnosti v prejednávanej veci a kasačný súd sa v plnom rozsahu stotožňuje s nasledujúcimi dôvodmi rozsudku vydanom v konaní pod sp.zn. 4Sžfk/9/2016 (s pôvodným číslovaním odsekov):

6.2 Z predloženého administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu ako u platiteľa dane daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2007 (prejednávanom prípade júl). Žalobca bol v prejednávanej veci odberateľom investičného zlata od spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o., a mal za to, že dodanie investičného zlata je oslobodené od dane, a teda z dodávok od spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o., nemala vzniknúť daňová povinnosť.

6.3 Poverenie na výkon daňovej kontroly je zo dňa 01.08.2007, daňová kontrola začala dňa 13.08.2007. Správca dane predĺžil lehotu na výkon daňovej kontroly do 13.08.2008. Rozhodnutím č. 695/321/10411/2008/Šál zo dňa 11.02.2008 správca dane prerušil konanie u žalobcu vo veci kontroly DPH za zdaňovacie obdobie máj 2007 z dôvodu prebiehajúceho konania o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia, až do doby jeho ukončenia. Oznámením zo dňa 17.09.2008, doručeným právnenému zástupcovi žalobcu dňa 25.09.2008, bolo žalobcovi oznámené, že dôvody pre ktoré bola daňová kontrola prerušená, pomínuli a správca dane pokračuje vo výkone kontroly začatej dňa 13.08.2007. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 695/321/89580/2008/Šál zo dňa 11.02.2008, ktorý bol prerokovaný dňa 03.12.2008, t.j. týmto dňom bola ukončená daňová kontrola. Následne, na podklade tohto protokolu vydal správca dane rozhodnutie č. 695/231/94042/2008/Dub zo dňa 05.12.2008, ktorým znížil nadmerný odpočet za máj 2007 o sumu 125.376,35 € a priznal nadmerný odpočet v sume 5 026,26 €. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky rozhodnutím č. I/223/4427-32884/2009/990057-r zo dňa 12.03.2009 potvrdilo odvolaním napadnuté rozhodnutie.

6.4 Žalobca následne v zákonnej lehote podal na Krajský súd v Košiciach žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/223/4427-32884/2009/990057-r zo dňa 12.03.2009. Krajský súd v Košiciach rozsudkom č.k. 6S/70/2009-90 zo dňa 11.02.2010 predmetnú žalobu zamietol.

6.5 Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesením č.k. 6Sžf/15/2010 zo dňa 30.03.2011 rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodu nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov. Krajský súd v Košiciach následne rozsudkom č.k. 6S/70/2009-132 zo dňa 19.05.2011 zrušil rozhodnutie Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/223/4427-32884/2009/990057-r zo dňa 12.03.2009 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Daňové riaditeľstvo podalo odvolanie a najvyšší súd rozsudkom sp.zn. 6Sžf/39/2011 zo dňa 20.06.2012 potvrdil rozsudok krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/70/2009-132 zo dňa 19.05.2011.

6.6 Po zrušení druhostupňového rozhodnutia daňového orgánu, Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky v prejednávanej veci opätovne rozhodlo rozhodnutím č. 1020503/1/553837-1132089/2012/4897 zo dňa 21.08.2012 tak, že zrušilo rozhodnutie Daňového úradu Košice I č. 695/231/94042/2008/Dub zo dňa 05.12.2008 a vec vrátilo na ďalšie konanie. Predmetné rozhodnutie bolo správcovi dane doručené dňa 07.09.2012.

6.7 Správca dane následne rozhodol rozhodnutím č. 623614/2015 zo dňa 29.05.2015, a to tak, že žalobcovi znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2007 zo sumy 130 402,61 € na sumu 5 026,26 €. Žalovaný rozhodnutím č. 1319399/2015 zo dňa 21.08.2015 potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 623614/2015 zo dňa 29.05.2015.

6.8 V odvolacom konaní Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Košiciach, sp.zn. 6S/108/2015-126 zo dňa 12.05.2016 a uviedol, že v správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 O.s.p.). Na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

6.9 Podľa § 250i ods. 1 O.s.p. pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia.

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

6.11 Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH sa ustanovuje, že 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.

6.12 Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

6.13 Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

6.14 Ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a/ uvádza, že 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.

6.15 V uvedených ustanoveniach sú stanovené podmienky, ktorých splnenie sa vyžaduje pri uplatnení práva na odpočet DPH. Aby mohol byť pri dodaní tovaru uplatnený odpočet DPH, nestačí len vyhotovenie faktúry s náležitosťami podľa § 71 zákona o DPH. Musí dôjsť aj k preukázaniu reálneho, faktického dodania, ktoré musí byť rovnako materiálne preukázané. Tieto dva druhy preukázania musia byť splnené kumulatívne. Dôkazné bremeno v takomto prípade zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí preukázať splnenie formálnej, ako aj materiálnej podmienky. Daňový subjekt má povinnosť preukázať faktúry resp. iné dokumenty, na základe ktorých si uplatňuje odpočet DPH. Tieto preukázané listiny sa musia zhodovať so skutočne zrealizovanými plneniami. Preukázanie samotnej faktúry je dostačujúce iba v prípade, že je nepochybne preukázateľná zhoda údajov uvedených vo faktúre s reálnym plnením. Doklady musia byť vystavené na reálnom materiálnom podklade, pričom údaje v nich musia byť aj ako právna skutočnosť reálne preukázateľné. Ak správca dane s

prihliadnutím na objektívne skutočnosti zistí, že právo na odpočet DPH sa uplatňuje neoprávnené, spôsobom pokúšajúcim sa obísť zákon, subjektu právo na odpočet dane zamietne. Uvedené vyplýva z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie a rovnako aj so smernice Rady Európskej únie 2006/112/ES o spoločnom systéme dani z pridanej hodnoty.

6.16 Žalovaný, ako aj krajský súd vo svojich rozhodnutiach pripísali ťažiskovú váhu rozhodujúceho dôkazu o neuskutočení obchodov s rýdzim ale s investičným zlatom práve výpovedi svedka M. C., bývalého konateľa spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o., zo dňa 24.07.2014 pred Národnou kriminálnou agentúrou, Národnou jednotkou finančnej polície, expozitúrou Východ v Košiciach. Svedok M. C. bol vypočutý aj v rámci daňového konania dňa 19.09.2014, za prítomnosti právneho zástupcu žalobcu, nakoľko žalobca namietal, že počas výpovede zo dňa 24.07.2014 pred Národnou kriminálnou agentúrou nebol prítomný správca dane ani splnomocnený zástupca žalobcu. Vo výpovedi zo dňa 19.09.2014 uviedol, že trvá na svojej výpovedi zo dňa 24.07.2014, konkrétne v rámci vzťahu medzi spoločnosťami Tatra Trade Corporation, s.r.o. a VISK, s.r.o., tovar, ktorý bol uvedený na faktúrach v roku 2007 nikdy reálne neexistoval a nikdy nebol reálne dodaný. Tento obchod sa vopred účelovo dohodol s cieľom získať financie prostredníctvom znižovania dane z pridanej hodnoty fingovanými obchodmi alebo neoprávneným uplatnením nadmerných odpočtov na DPH z fingovaných obchodov. Krajský súd, ako aj žalovaný teda na základe uvedeného konštatovali, že k reálnemu uskutočneniu obchodov s investičným zlatom nedošlo, a teda žalobcovi bol určený rozdiel z DPH za zdaňovacie obdobie máj 2007 (prejednávanej období február 2007).

6.17 Odvolací súd považuje za nevyhnutné poukázať na skutočnosť, že v pripojenom administratívnom či súdnom spise sa nachádza iba fotokópia predmetných zápisníc o výsluchu svedka JUDr. M. C..

6.18 Podľa § 15 ods. 17 zákona č. 511/1992 Zb. správca dane ukončí daňovú kontrolu do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia. Orgán najbližšie nadriadený správcovi dane môže lehotu uvedenú v prvej vete v zložitých prípadoch pred jej uplynutím primerane predĺžiť, najviac však o šesť mesiacov, a ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré vyčíslujú rozdiel základu dane podľa osobitného zákona, najviac o 12 mesiacov. Ak vykonáva daňovú kontrolu orgán podľa odseku 15, príslušným orgánom na predĺženie lehoty je ministerstvo.

6.19 Podľa § 15 ods. 18 zákona č. 511/1992 Zb., ak správca dane alebo orgán podľa odseku 15 nemôže daňovú kontrolu ukončiť do šiestich mesiacov odo dňa jej začatia, a ak bola lehota predĺžená podľa odseku 17, je povinný o tom s uvedením dôvodov písomne upovedomiť kontrolovaný daňový subjekt.

6.20 Podľa § 15 ods. 19 zákona č. 511/1992 Zb. lehoty na vykonanie daňovej kontroly podľa odsekov 17 a 18 neplatia, ak sa daňová kontrola vykonáva na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní.

6.21 Podľa § 165b ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“), daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

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

6.23 Podľa § 61 ods. 1 písm. b/ daňového poriadku, správca dane daňové konanie môže prerušiť, ak sa začalo konanie o inej skutočnosti rozhodujúcej na vydanie rozhodnutia alebo je potrebné získať informácie spôsobom podľa osobitného predpisu.

6.24 Podľa § 61 ods. 3 až 5 daňového poriadku, konanie je prerušené dňom uvedeným v rozhodnutí o prerušení konania. Tento deň nemôže byť skorší ako deň, kedy bolo rozhodnutie odovzdané na poštovú prepravu alebo odoslané elektronickými prostriedkami, v prípade doručovania rozhodnutia zamestnancami správcu dane tento deň nemôže byť skorší ako deň jeho doručenia. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie. Správca dane pokračuje v daňovom konaní z vlastného podnetu alebo na podnet účastníka daňového konania, ak pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo, alebo ak uplynula lehota uvedená v odseku 2. Pokračovanie v daňovom konaní správcu dane

písomne oznámi účastníkom konania. Ak je daňové konanie prerušené, lehoty podľa tohto zákona neplynú.

6.25 Správca dane začal daňovú kontrolu dňa 13.08.2007. Nadriadený finančný orgán následne predĺžil lehotu na výkon daňovej kontroly do 13.08.2008, t.j. na maximálnu možnú, zákon prípustnú dĺžku daňovej kontroly. Daňová kontrola bola prerušená rozhodnutím správcu dane č. 695/321/10411/2008/Šál zo dňa 11.02.2008 a oznámenie že dňa 02.09.2008 pominuli dôvody na prerušenie daňovej kontroly č. 695/321/75344/2008/Šál. Daňová kontrola bola prerušená na 6 mesiacov a 21 dní. Z vyššie citovaných právnych predpisov vyplýva, že počas tejto doby lehota na výkon daňovej kontroly neplynula. Správca dane vydal dňa 02.11.2008 protokol č. 695/321/89580/2008/Šál a daňová kontrola bola ukončená prerokovaním protokolu dňa 03.12.2008. Keďže počas 6 mesiacov a 21 dní kedy bola daňová kontrola prerušená, lehota na jej výkon neplynula. Z uvedeného vyplýva, že daňová kontrola bola ukončená v zákonom stanovenej lehote.

6.26 Krajský súd odmietol žiadosť žalobcu o vypočutie svedka J. Szendkutihho, preto žalobca na pojednávaní predložil krajskému súdu a žalovanému zápisnicu o výsluchu predmetného svedka ČVS: PPZ-393/NKA-FP-VY-2013 z 29.12.2015. Žalobca na pojednávaní poukázal na to, že predmetný svedok v zápisnici jednoznačne potvrdil, že obchody prebiehali v priestoroch jeho firmy MIKADO, s.r.o. v období od januára do augusta 2007 a bol prítomný vždy pri každom obchode, pretože V. Kasarda nemal kľúče. Jednalo sa o obchody so zlatom, zlato videl, mal ho v ruke. Obchody sa uskutočňovali každý mesiac, v jednom mesiaci sa uskutočnilo aj viac obchodov. Poznala M. Chovanca, pri obchodoch boli aj iní ľudia, vonku videl auto s českým EVČ, jeden z účastníkov obchodu bol český hovoriaci muž vo veku okolo 35 až 40 rokov.

6.27 Najvyššiemu súdu z predmetnej svedeckej výpovede svedka J Szendkutihho VS: PPZ-393/NKA-FP-VY-2013 z 29.12.2015 vplýva, že táto výpoveď bola vypovedaná pred príslušnými policajnými orgánmi po rozhodnutí žalovaného (21.08.2015). Žalovaný preto v ďalšom konaní ozrejmi spornú otázku, teda to, že obchody so zlatom medzi žalobcom a spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s.r.o. prebiehali v priebehu mesiacov január až august 2007, teda aj v spornom zdaňovacom období máj 2007, resp. aj v iných zdaňovacích obdobiach v roku 2007. Najvyšší súd je názoru, že uvedený svedok je osoba, ktorý overovanú situáciu sledoval a nie je podstatné, aký bol vzťah J. Szendkutihho k obchodným spoločnostiam, ktoré realizovali obchody. Predmetný svedok sa vyjadří k tomu, či obchody v priestoroch spoločnosti MIKADO, s.r.o. prebiehali teda len v zdaňovacích obdobiach január a február 2007 alebo prebiehali aj v zdaňovacom období máj 2007, resp. aj v iných zdaňovacích obdobiach v roku 2007.

6.28 Najvyšší súd ďalej poukazuje, že uvedený reťazec bol zistený už počas daňovej kontroly vykonanej v roku 2008 a správca dane z uvedeného zistenia prijal záver, že predmetom fakturácie bolo investičné zlato. Najvyšší súd poukazuje, že zo všetkých odpovedí na žiadosť o MVI a zistenia u dodávateľa Schoeller Munzhandell GmbH vyplýva, že tento dodávateľ potvrdil dodanie zlata pre odoberateľov zo Slovenska (okrem iných Alhala, s.r.o., UNION STEEL, s.r.o., V. L., M. C.) a uvádza, že neeviduje na faktúrach čísla certifikátov zlatých prútov, pretože nemôže presne zistiť, komu boli tieto prúty dodané. Žalobca predložil k obhliadke správcovi dane zlatú tehlu, čo žalovaný zhodnotil konštatovaním, že zlatá tehla nepreukazuje, že sa jednalo o zlato, ktoré bolo predmetom fakturácie, medzi spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s.r.o. a žalobcom. Najvyšší súd poukazuje, že žalovaný nikde neuvádza, ako zistil, že zlato predložené k obhliadke nepochádzalo od dodávateľa Tatra Trade Corporation, s.r.o. alebo od dodávateľa UNION STEEL, s.r.o., ale pochádzalo od iného dodávateľa.

6.29 Správne orgány najvyššiu hodnotu závažnosti na prijatie právneho záveru, že zlato nikdy neexistovalo a išlo o fiktívne obchody pripisujú výpovediam W.. H. z 22.07.2014, z 19.09.2014 a 15.04.2015. Správca dane pravdivosť výpovede W.. H. do novembra 2013, v ktorých W.. H. potvrdil existenciu tovaru, podrobne popísal obchody, ktoré prebiehali v priestore firmy MIKADO, s.r.o. v Košiciach, spochybnil strohým konštatovaním, že výpovede W.. H. boli účelové, pretože v novej výpovedi z 24.07.2014 W.. H. jednoznačne uviedol, že išlo len o fiktívne obchody. Žalobca v daňovom konaní poukazyval na zásadné rozpory vo výpovediach W.. H., ktorými sa správca dane nezaoberal. Žalovaný uviedol, že rozpory vo výpovediach W.. H. nezistil, W.. H. výpoveďou z 19.09.2014 potvrdil svoju výpoveď z 24.07.2014, čím jednoznačne potvrdil, že predmet fakturácie pre žalobcu nikdy reálne neexistoval. Najvyšší súd poukazuje, že správne orgány pravdivosť výpovedí W.. H. do novembra 2013, ktoré boli v prospech žalobcu nehodnotili, len ich odmietli, no na strane druhej výpoveď W.. H., ktoré boli v neprospech žalobcu mechanicky prevzali a pripísali im absolútnu

hodnotu pravdivosti. Najvyššiemu súdu z výpovede W.. H., ktorá sa uskutočnila 15.04.2015 vyplýva, že vnútorné rozpory medzi výpoveďou W.. H. a inými dôkazmi sa po jeho výpovedi z 15.04.2015 nijako neodstránili, práve naopak, ešte viac neprehlbili. Žalovaný ani správca dane sa rozpormi vo výpovediach W.. H. vôbec nezaoberal a zo vzájomne sa vylučujúcich výpovedí nevyvodil žiadne závery. Žalobca v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správneho orgánu poukázal na množstvo rozporov vo výpovediach W.. H.. Napriek tomu žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že žiadne rozpory vo výpovediach W.. H.. nezistil. Poukázal len, že W.. H. vo výpovedi z 24.07.2014 potvrdil, že žalobca bol do obchodov so spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s.r.o. zapojený od januára 2007, zlato fakturované žalobcovi reálne neexistovalo, W.. H. dodával zlato spoločnosti ZLATOKOV, s.r.o., nie žalobcovi. Žalovaný sa so zásadnými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní vysporiadal len formálne.

6.30 Najvyšší súd poukazuje, že W.. H. v písomnom vyjadrení, ktoré je súčasťou zápisnice o ústnom pojednávaní z 23.01.2008 podrobne popísal priebeh obchodov so zlatom a okrem iného uviedol, že predaj tovaru prebiehal aj v sídle spoločnosti MIKADO, s.r.o. na Hroncovej 5 v Košiciach. Z výpovede J. Q. vyplýva nielen to, že obchody prebiehali v priestoroch jeho firmy MIKADO, s.r.o., ale aj to, že W.. H., ktorého pozná sa obchodov sa osobne zúčastnil. Je otázne, z akého dôvodu by sa W.. H. viackrát nachádzal v priestoroch firmy MIKADO, s.r.o., ak by v rámci obchodného vzťahu so žalobcom zlato nikdy reálne neexistovalo a nikdy nebolo reálne dodané. Aj z uvedeného vyplýva, že výpoveď W.. H., že tovar pre žalobcu nikdy reálne neexistoval a išlo o fiktívne faktúry nie je pravdivá, teda nemá žiadnu hodnotu závažnosti pre posúdenie veci. Najvyšší súd poznamenáva, že závažný logický rozpor vyplýva aj z tvrdenia W.. H. z výpovedí z 24.07.2014 a z výpovede V. Svozila, konateľa spoločnosti EURO AD s.r.o. z 08.07.2008. W.. H. uviedol, že aj V. Svozil vedel o pravom účte týchto obchodov a odplata pre V. Svozila bola 0,5% zo základu dane. V. Svozil, ktorý podľa W.. H. vedel, že pohyb zlata bol v reťazci Tatra Trade Corporation, s.r.o., VISK, s.r.o., EURO AD, s.r.o. a Tatra Trade Corporation, s.r.o. a peniaze mu za týmto účelom poskytol W.. H., vo výpovedi z 08.07.2008 potvrdil predaj zlata spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o. W.. H. vo výpovedi 19.09.2014 uviedol, že všetky výpovede pred novembrom 2013 boli jeho strany účelové, tak ako to mali s obchodnými partnermi dohodnuté pre prípad daňových konaní a vo vypočutí na OČTK. Z uvedeného je možné prijať záver, že podľa W.. H. s V. Svozilom bolo dohodnuté, že za odmenu 0,5% zo základu dane dobrovoľne už 08.07.2008 pre prípad daňových konaní prizná svoju účasť na karuselovom obchode, teda aj účasť na podvodnom konaní. Žalovaný sa vôbec nezaoberal závažnými rozpormi (body 29 a 31 odvolania žalobcu proti prvostupňovému rozhodnutiu správneho orgánu) vo vyjadreniach W.. H., ktorý uviedol, že väčšinou v deň nákupu zlata v Rakúsku sa tento tovar fyzicky odovzdal v ZLATOKOVE, spol. s r.o. a výsledkami miestneho zisťovania v tejto spoločnosti z ktorých vyplýva značný časový a vecný nesúlad. Žalobca poukazoval najmä na to, že v septembri, októbri a novembri 2007 bolo vyhotovených spolu päť preberacích protokolov pre ZLATOKOV, s.r.o., pričom k týmto plneniam nie sú uvedené žiadne faktúry, posledná faktúra za dodaný tovar je z augusta 2007. K námietkam žalobcu ohľadom závažných nezrovnalostí zistených pri miestnom zisťovaní spoločnosti ZLATOKOV spol. s r.o. sa žalovaný vysporiadal len ich rekapituláciou s oznámením finálneho záveru, že táto odpoveď potvrdila skutočnosti, ktoré uviedol W.. H. vo svojich výpovediach, teda, že zlato nakúpené od spoločnosti Schoeller Munzhandell GmbH spoločnosť Tatra Trade Corporation, s.r.o. predala spoločnosti ZLATOKOV, s.r.o. Žalobca poukazoval, že ak preberacie protokoly pre ZLATOKOV, s.r.o. nie sú v súlade s evidenciou daňového subjektu, potom táto skutočnosť spochybňuje samotnú hodnovernosť výpovede W.. H. aj prijaté závery týkajúce sa vzťahov medzi spol. Tatra Trade Corporation s.r.o. Správca dane neuviedol, prečo a z akých dôvodov pripisuje výpovede W.. H., ktorý mal riadiť činnosť zločineckej skupiny vyššiu hodnotu pravdivosti, ako výpovedi O.. N..

32. Kasačný súd k veci dodáva, že vyššie uvedená prevzatá časť rozsudku vydaného v konaní pod sp.zn. 4Sžfk/9/2016, je v plnej miere zodpovedajúca skutkovým a právnym aspektom prejednávanej veci a s citovanými vyslovenými závermi sa stotožnil. Kasačný súd dodáva, že všetky námietky uvedené sťažovateľom - žalovaným orgánom verejnej správy v kasačnej sťažnosti vyhodnotil ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia správneho súdu. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

33. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že žalobcovi ktorý mal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania voči sťažovateľovi (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP). Sťažovateľovi kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže nebol úspešný a ani to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 SSP v spojení s § 168 SSP).

34. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 SSP).

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok n i e j e prípustný.